

NOWA
ORDYNACJA PODATKOWA

NOWA
ORDYNACJA PODATKOWA

Z prac Komisji Kodyfikacyjnej
Ogólnego Prawa Podatkowego

Leonard Etel * Stefan Babiarz * Rafał Dowgier * Hanna Filipczyk
Włodzimierz Gurba * Ireneusz Krawczyk * Wiesław Kuśnierz
Marcin Łoboda * Andrzej Nikończyk * Adam Nita * Bożena Ogrodowczyk
Agnieszka Olesińska * Piotr Pietrasz * Mariusz Popławski * Jan Rudowski
Dariusz Strzelec * Grzegorz Taborski * Artur Zajączkowski



Temida2

Białystok 2017

© Copyright by Temida 2

Białystok 2017

Redaktor Naukowy Wydawnictwa Temida 2: Cezary Kosikowski

Rada Naukowa Wydawnictwa Temida 2:

Przewodniczący Rady Naukowej Wydawnictwa Temida 2: Emil W. Plywaczewski

Członkowie z Uniwersytetu w Białymstoku: Stanisław Bożyk, Leonard Etel, Ewa M. Guzik-Makaruk, Adam Jamróz, Dariusz Kijowski, Cezary Kosikowski, Cezary Kulesza, Agnieszka Malarewicz-Jakubów, Maciej Perkowski, Stanisław Prutis, Eugeniusz Ruśkowski, Walerian Sanetra, Joanna Sieńczyło-Chlabicz, Ryszard Skarzyński, Halina Świączkowska, Jaroslav Volkonovski, Mieczysława Zdanowicz

Członkowie z Polski: Marian Filar (Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu), Edward Gniewek (Uniwersytet Wrocławski), Lech Paprzycki (Sąd Najwyższy)

Członkowie zagraniczni: Lilia Abramczyk (Państwowy Uniwersytet im. Janki Kupały w Grodnie, Białoruś), Vladimir Babčak (Uniwersytet w Koszycach, Słowacja), Renata Almeida da Costa (Uniwersytet La Salle, Brazylia), Chris Eskridge (Uniwersytet w Nebrasce, USA), José Luis Iriarte Ángel (Uniwersytet Navarra, Hiszpania), Marina Karasjewa (Uniwersytet w Woroneżu, Rosja), Bernhard Kitous (Uniwersytet w Rennes, Francja), Martin Krygier (Uniwersytet w Nowej Południowej Walii, Australia), Petr Mrkyvka (Uniwersytet Masaryka, Czechy), Marcel Alexander Niggli (Uniwersytet we Fryburgu, Szwajcaria), Andrej A. Novikov (Państwowy Uniwersytet w Sankt Petersburgu, Rosja), Sławomir Redo (Uniwersytet Wiedeński, Austria), Bernd Schünemann (Uniwersytet w Monachium, Niemcy), Sebastiano Tafaro (Uniwersytet w Bari, Włochy), Wiktor Trinczuk (Kijowski Narodowy Handlowo-Ekonomiczny Uniwersytet, Ukraina)

Żadna część tej pracy nie może być powielana i rozpowszechniana w jakiegokolwiek formie i w jakikolwiek sposób (elektroniczny, mechaniczny), włącznie z fotokopiowaniem – bez pisemnej zgody wydawcy.

ISBN 978-83-62813-95-7

Recenzent: *dr hab. Bogumił Pahl*

Opracowanie graficzne i typograficzne: *Jerzy Banasiuk, Anna Magnuszewska*

Projekt okładki: *Jerzy Banasiuk*

Redakcja techniczna: *Jerzy Banasiuk*

Korekta: *Bogumiła Mancewicz*

Wydawca: Temida 2

Przy współpracy Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Spis treści

Wprowadzenie	13
--------------------	----

Rozdział I

PODSTAWOWE ZAŁOŻENIA NOWEJ KODYFIKACJI⁽¹⁵⁾

Rozdział II

CELE PROJEKTOWANEJ USTAWY⁽²⁵⁾

Rozdział III

NOWE INSTYTUCJE W PROJEKTOWANEJ USTAWIE

1. Uwagi ogólne	27
2. Instytucje ogólnego prawa podatkowego, których nie ma w obowiązującej ordynacji podatkowej	28
3. Instytucje całkowicie przebudowane w projektowanej ordynacji.....	35

Rozdział IV

SYSTEMATYKA PRZEPISÓW NOWEJ ORDYNACJI PODATKOWEJ

1. Uwagi ogólne	43
2. Przepisy ogólne.....	44
2.1. Przepisy wstępne.....	45
2.2. Zasady ogólne prawa podatkowego	72
2.3. Prawa i obowiązki zobowiązanego	100
2.4. Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania.....	106
2.5. Prawo do informacji i wsparcia oraz ochrona uzasadnionych oczekiwań.....	121
2.5.1. Uwagi ogólne.....	121
2.5.2. Prawo do informacji i wsparcia	123
2.5.3. Ochrona uzasadnionych oczekiwań.....	124

2.6. Zastosowanie środków komunikacji elektronicznej	129
2.6.1. Uwagi ogólne	129
2.6.2. Przepisy ogólne	131
2.6.3. Składanie deklaracji podatkowych, wniosków i innych dokumentów	137
2.7. Reprezentacja i pełnomocnictwo	145
2.7.1. Przepisy ogólne	145
2.7.2. Pełnomocnictwo ogólne	149
2.7.3. Pełnomocnictwo szczególne	152
2.7.4. Pełnomocnictwo do doręczeń w kraju	153
2.7.5. Pełnomocnictwo szczególne tymczasowe	155
2.8. Organy podatkowe i ich właściwość	157
2.8.1. Organy podatkowe	157
2.8.2. Właściwość organów podatkowych	165
2.9. Rada do spraw Unikania Opodatkowania	175
2.10. Wyłączenie pracownika oraz organu podatkowego	180
2.11. Tajemnica skarbowa	186
2.12. Terminy	211
3. Zobowiązania podatkowe	216
3.1. Uwagi ogólne	216
3.2. Powstawanie zobowiązań podatkowych	216
3.3. Deklaracje podatkowe	219
3.4. Szacowanie podstawy opodatkowania	231
3.5. Wygasanie zobowiązań podatkowych	234
3.6. Zaległość podatkowa i odsetki za zwłokę	245
3.7. Przedawnienie	253
3.7.1. Uwagi ogólne	253
3.7.2. Przedawnienie wymiaru	259
3.7.3. Przedawnienie poboru	274
3.8. Nadpłata i zwrot podatku	282
3.8.1. Przepisy ogólne	282

3.8.2. Podmioty uprawnione do nadpłaty	287
3.8.3. Procedura stwierdzenia nadpłaty	291
3.8.4. Zaliczenie nadpłaty.....	298
3.8.5. Zwrot nadpłaty	301
3.8.6. Terminy zwrotu nadpłaty.....	303
3.8.7. Oprocentowania nadpłaty	307
3.8.8. Przedawnienie prawa do stwierdzenia nadpłaty i zwrotu nadpłaty	314
3.8.9. Zwrot podatku.....	319
3.8.10. Cesja i zastaw nadpłaty	320
3.9. Ulgi w spłacie	321
3.10. Odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta.....	330
3.11. Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich	337
3.11.1. Przepisy ogólne	337
3.11.2. Osoby trzecie i zakres ich odpowiedzialności.....	345
3.12. Następstwo prawne	358
3.12.1. Uwagi ogólne.....	358
3.12.2. Następstwo prawne podmiotów przekształconych	359
3.12.3. Następstwo prawne spadkobierców i zapisobierców windykacyjnych.....	363
3.13. Wykonywanie zobowiązań solidarnych.....	381
3.14. Udostępnianie i przekazywanie informacji podatkowych	391
3.15. Rachunki.....	397
4. Postępowanie podatkowe	398
4.1. Strona	398
4.2. Załatwianie spraw	400
4.2.1. Zjawisko beczynności i przewlekłości	402
4.2.2. Terminy załatwienia spraw	404
4.2.3. Definicja beczynności i przewlekłości	406
4.2.4. Nowa forma zwalczania beczynności i przewlekłości	407
4.2.5. Inicjatywa samorządowych organów podatkowych w zwalczaniu przewlekłości i beczynności SKO.....	409

4.3. Doręczenia.....	412
4.3.1. Zakres potrzebnych zmian	412
4.3.2. Osoby uprawnione do doręczania i tryb doręczeń.....	412
4.3.3. Doręczanie środkami komunikacji elektronicznej.....	415
4.3.4. Zasady doręczenia pism.....	416
4.3.5. Rola Centralnego Rejestru Podatników Krajowej Ewidencji Podatników w doręczeniach.....	423
4.4. Wezwania.....	425
4.5. Wszczęcie postępowania	430
4.5.1. Uwagi ogólne.....	434
4.5.2. Zasady wszczynania postępowania	435
4.5.3. Odstąpienie od postępowania w bagatelnych kwotach	439
4.5.4. Połączenie postępowań w podatku dochodowym od osób fizycznych.....	439
4.5.5. Wniosek zamiast podania.....	440
4.5.6. Uniwersalny wzór wniosku	442
4.6. Metryki, protokoły i adnotacje	442
4.7. Udostępnianie akt.....	446
4.8. Dowody.....	448
4.8.1. Uwagi ogólne.....	448
4.8.2. Przepisy ogólne dotyczące dowodów.....	452
4.8.3. Dowody z ksiąg podatkowych.....	467
4.8.4. Przesłuchania	469
4.8.5. Biegły.....	472
4.8.6. Oględziny.....	474
4.8.7. Dokumenty urzędowe.....	475
4.8.8. Informacje z instytucji finansowych	477
4.9. Rozprawa	481
4.10. Umowa podatkowa.....	487
4.11. Mediacja.....	495
4.12. Postępowanie uproszczone.....	506

4.12.1. Potrzeba uproszczonego modelu postępowania.....	506
4.12.2. Przesłanki postępowania uproszczonego	507
4.12.3. Reguły postępowania uproszczonego	509
4.13. Zawieszenie postępowania	512
4.13.1. Uwagi ogólne.....	514
4.13.2. Zawieszenie postępowania – sprawa reprezentatywna.....	517
4.13.3. Zawieszenie postępowania w związku z postępowaniem przed Trybunałem Konstytucyjnym lub Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej	520
4.14. Decyzje	520
4.14.1. Uwagi ogólne.....	523
4.14.2. Elementy decyzji.....	526
4.15. Postanowienia	527
4.16. Odwołania	528
4.17. Zażalenia.....	542
4.18. Wykonanie decyzji	543
4.18.1. Stan obecny.....	545
4.18.2. Zakres zmian.....	547
4.19. Wznowienie postępowania	551
4.19.1. Uwagi ogólne.....	554
4.19.2. Przesłanki wznowienia.....	554
4.19.3. Dopuszczalność wznowienia postępowania a przedawnienie.....	555
4.19.4. Wymiar w wyniku wznowienia postępowania a przedawnienie.....	557
4.19.5. Jednofazowe postępowanie	558
4.19.6. Modyfikacje postępowania wznowieniowego.....	560
4.20. Stwierdzenie nieważności decyzji	562
4.20.1. Uwagi ogólne.....	563
4.20.2. Przesłanki stwierdzenia nieważności.....	563
4.20.3. Oczywistość naruszenia właściwości	564
4.20.4. Stwierdzenie nieważności a przedawnienie	566
4.20.5. Zmiany w postępowaniu w sprawie stwierdzenia nieważności.....	567

4.21. Uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej	568
4.21.1. Uwagi ogólne.....	569
4.21.2. Zmiana lub uchylenie decyzji ostatecznej a pomoc publiczna.....	571
4.21.3. Zmiana lub uchylenie ostatecznej decyzji wymiarowej.....	572
4.22. Wygaśnięcie decyzji.....	576
4.23. Kary porządkowe.....	577
4.23.1. Uwagi ogólne.....	579
4.23.2. Przesłanki nałożenia kary porządkowej	580
4.23.3. Postępowanie w sprawie kar porządkowych.....	581
4.23.4. Miarkowanie kary porządkowej	582
4.23.5. Przedawnienie kary porządkowej.....	583
4.24. Koszty postępowania.....	584
5. Postępowania szczególne.....	589
5.1. Identyfikacja i ewidencja podatników	589
5.1.1. Uwagi ogólne.....	589
5.1.2. Przepisy ogólne	591
5.1.3. Postępowanie w sprawie nadania numeru identyfikacji podatkowej.....	592
5.1.4. Zasady posługiwania się identyfikatorem podatkowym	601
5.1.5. Rejestr podatników.....	604
5.2. Interpretacje i informacje dotyczące przepisów prawa podatkowego	607
5.2.1. Uwagi ogólne.....	607
5.2.2. Przepisy ogólne oraz informacje o treści przepisów prawa podatkowego.....	619
5.2.3. Interpretacje ogólne.....	621
5.2.4. Interpretacje indywidualne	627
5.2.5. Ochrona z tytułu zastosowania się do interpretacji ogólnych oraz interpretacji indywidualnych.....	646
5.3. Konsultacja skutków podatkowych transakcji.....	654
5.4. Porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych.....	665
5.5. Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania	673
5.5.1. Postępowanie w przypadku unikania opodatkowania	673

5.5.2. Opinie zabezpieczające	677
5.6. Umowa o współdziałanie.....	682
5.7. Czynności sprawdzające	690
5.8. Kontrola podatkowa.....	698
5.8.1. Uwagi ogólne.....	698
5.8.2. Przepisy ogólne	700
5.8.3. Wszczęcie kontroli.....	702
5.8.4. Czynności kontrolne	711
5.8.5. Zakończenie i dokumentowanie kontroli podatkowej	716
5.9. Ustalanie wartości rzeczy lub praw majątkowych	720
5.10. Zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego	723
5.10.1. Zabezpieczenie przymusowe	723
5.10.2. Zabezpieczenie dobrowolne	725
5.10.3. Hipoteka przymusowa	727
5.10.4. Zastaw skarbowy.....	728
5.10.5. Oświadczenie o rzeczach i prawach majątkowych.....	736
5.11. Wydawanie zaświadczeń.....	737
5.11.1. Przepisy ogólne	737
5.11.2. Przepisy szczególne o wydawaniu zaświadczeń	744
5.12. Odtwarzanie akt.....	751
5.13. Udział prokuratora i rzecznika praw obywatelskich.....	756
5.14. Skargi i wnioski.....	761
5.15. Przepisy końcowe	762
5.15.1. Uwagi ogólne.....	762
5.15.2. Przepisy ogólne	763
5.15.3. Zmiany w przepisach	764
5.15.4. Przepisy uchylające, przejściowe, dostosowujące i końcowe	765
Bibliografia	775
Informacje o Autorach.....	793
Abstract.....	799

WPROWADZENIE

Przedmiotem niniejszego opracowania jest projekt nowej ordynacji podatkowej wraz z uzasadnieniem. Został on opracowany przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego (KKOPP), powołaną rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz.U. poz. 1471). Zgodnie z § 8 powołanego rozporządzenia do zadań Komisji należy: opracowanie, nie później niż w terminie 4 miesięcy od dnia pierwszego posiedzenia Komisji, kierunkowych założeń kompleksowej regulacji rangi ustawowej dotyczącej ogólnego prawa podatkowego oraz opracowanie, nie później niż w terminie 2 lat od dnia przyjęcia kierunkowych założeń, projektu ustawy zawierającego kompleksowe regulacje dotyczące ogólnego prawa podatkowego wraz z przepisami wykonawczymi. Przygotowane przez Komisję w terminie kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej zostały przyjęte przez Radę Ministrów 13 października 2015 r.¹ Na tej podstawie KKOPP opracowała: projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, projekt ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa oraz projekty przepisów wykonawczych. Projekty te wraz z uzasadnieniem zostały przedstawione Ministrowi Rozwoju i Finansów dnia 9 października 2017 r. Minister zdecydował o ich skierowaniu do dalszych prac w ramach procedury legislacyjnej. W ich wyniku, co jest normalną konsekwencją, projekt ulegnie zmianom. I z tego właśnie powodu postanowiliśmy wydać projekt nowej ordynacji w wersji przygotowanej przez KKOPP. Komisja nie ma dużego wpływu na to, w jakim trybie i jakie zmiany zostaną wprowadzone do projektu. Obawiamy się, że skala tych zmian może być duża i w efekcie uchwalona ustawa może zasadniczo różnić się od projektu przygotowanego przez KKOPP. Stąd też ta publikacja, gdzie zamieszczony został nie tylko „oryginalny” produkt Komisji w postaci projektu nowej ordynacji podatkowej, ale także rozbudowane uzasadnienie. Uzasadnienie zamieszczone w niniejszej publikacji jest pogłębione w odniesieniu do wersji oficjalnej, opublikowanej w Biuletynie Informacji Publicznej. Dodane tam zostały rozważania, które - z różnych powodów - nie mogły znaleźć się w i tak bardzo obszernym uzasadnieniu przedstawionym wraz z projektem Ministrowi Rozwoju i Finansów (511 stron). Autorzy poszczegól-

1 Zob. L. Etel et al., Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji, Białystok 2015.

nych części uzasadnienia mogli w tej publikacji przedstawić dodatkowe argumenty przemawiające za przyjęciem projektowanych regulacji i – co równie ważne – zgłaszane przez nich propozycje, które nie zyskały akceptacji KKOPP. W efekcie Czytelnik może lepiej poznać motywy przyjęcia przez Komisję przepisów zawartych w projekcie.

Układ publikacji jest zbliżony do typowego komentarza, gdzie pod treścią przepisu zamieszczony jest fragment uzasadnienia. Ułatwi to na pewno lepsze zrozumienie projektowanych regulacji i łatwiejszą orientację w obszernym projekcie (687 artykułów).

Jako przewodniczący KKOPP chcę podziękować wszystkim Członkom Komisji za olbrzymią pracę, którą wykonali, przygotowując projekt nowej ordynacji podatkowej i za to, że po trzech latach wspólnej, trudnej pracy jesteśmy przyjaciółmi.

Leonard Etel

Białystok, listopad 2017 r.

Rozdział I

PODSTAWOWE ZAŁOŻENIA NOWEJ KODYFIKACJI

Projekt nowej ordynacji podatkowej został opracowany przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego (KKOPP). Komisja została powołana rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz.U. poz. 1471). Postawione w rozporządzeniu zadania KKOPP zrealizowała w terminie, przygotowując kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej i na tej podstawie niniejszy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, projekt ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa oraz projekty przepisów wykonawczych.

Warto zaznaczyć, że przygotowane przez Komisję kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej zostały poddane 4-miesięcznym szerokim konsultacjom (resortowym¹, międzyresortowym², społecznym³ oraz w środowisku akademickim⁴), w ramach których zainteresowani mogli wypowiedzieć się co do przyszłego kształtu nowej ordynacji. Proponowane rozwiązania zostały przez zdecydowa-

- 1 W ramach konsultacji resortowych realizowanych od 18 marca 2015 r. do 20 maja 2015 r. zgłoszono 206 uwag. Najwięcej uwag zgłoszono do: przedawnienia zobowiązań, niewładczych form załatwiania spraw podatkowych, postępowania podatkowego i zasad ogólnych prawa podatkowego.
- 2 W konsultacjach międzyresortowych (od 21 maja 2015 r. do 22 lipca 2015 r.) uwagi zgłoszili: Szef Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, Rządowe Centrum Legislacji, Minister Gospodarki, Minister Środowiska, Minister Administracji i Cyfryzacji, Szef Agencji Bezpieczeństwa, Prezes Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Dotyczyły one m.in.: kontroli podatkowej, komunikacji elektronicznej, niewładczych form działania organów, przedawnienia zobowiązań, ulg uznaniowych, klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, nadpłaty, zaległości oraz zwrotu podatku.
- 3 Konsultacje społeczne prowadzono w okresie od 21 maja 2015 r. do 22 lipca 2015 r. Uwagi zgłoszili: NSZZ „Solidarność”, Konfederacja Lewiatan, Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej, Krajowa Rada Radców Prawnych, Związek Banków Polskich, Poczta Polska S.A., Kasa Krajowa SKOK, Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, Prezes Zarządu Polskiej Izby Ubezpieczeń. Łącznie zgłoszono 65 uwag dotyczących: dodatkowych zmian legislacyjnych, zwiększenia ochrony praw podatnika, *in dubio pro tributario*, indywidualnych interpretacji, mediacji, przedawnienia zobowiązań, nadpłaty i zwrotu podatku, postępowania podatkowego, tajemnicy skarbowej, kontroli podatkowej, czynności sprawdzających, klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.
- 4 KKOPP wystąpiła w styczniu 2015 r. o opinie dotyczące kierunkowych założeń nowej ordynacji podatkowej do 19 autorytetów z zakresu prawa podatkowego (13 profesorów prawa finansowego i podatkowego, 4 doktorów habilitowanych oraz 2 doktorów).

ną większość podmiotów zgłaszających uwagi dobrze ocenione⁵. Pozytywna ocena kierunkowych założeń i ich akceptacja przez Radę Ministrów umożliwiła przejście do kolejnego etapu prac Komisji – przygotowania przedstawionego projektu nowej ordynacji.

Projektowany akt jest formą tzw. kodyfikacji częściowej prawa podatkowego, obejmującą część ogólną prawa podatkowego. Podobne akty obowiązują m.in. w Niemczech, Austrii, Włoszech, Hiszpanii. Obowiązują one także w państwach, które podobnie jak Polska na początku lat 90. ubiegłego wieku tworzyły nowe systemy prawa podatkowego – Węgry⁶, Czechy⁷, Słowacja⁸, Litwa⁹. Większość tego typu aktów określa się mianem ordynacji, a nie kodeksu. Tak przyjęto nazywać kodyfikacje częściowe prawa podatkowego. Kodeksy ogólnego prawa podatkowego z założenia nie obejmują przepisów regulujących poszczególne podatki składające się na system podatkowy, tzw. szczegółowej części prawa podatkowego. W Polsce określanie tego rodzaju kodeksu „ordynacją” ma podłoże historyczne. Polska miała już skodyfikowane ogólne prawo podatkowe w 1934 r. w formie aktu zatytułowanego „Ordynacja podatkowa”¹⁰. Był to jeden z pierwszych i najlepszych tego typu aktów w Europie¹¹. Do postanowień tej ordynacji nawiązuje obowiązująca ordynacja z 1997 r. oraz w wielu miejscach projektowana ustawa.

W 212 artykułach Ordynacji podatkowej z 1934 r. zostały uregulowane najważniejsze instytucje ogólnego prawa podatkowego. Ustawa ta składała się z pięciu części: postanowienia ogólne, postępowanie przy wymiarze podatków, przepisy porządkowe, przepisy karne oraz przepisy przejściowe i końcowe. W tym właśnie akcie po raz pierwszy zostały uregulowane obowiązujące do dziś takie instytucje, jak: obowiązek i zobowiązanie podatkowe, przedawnienie, nadpłata, wymiar podatku, ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych i wiele innych. W ordynacji była też część poświęcona problematyce prawa karnego podatkowego, co jest obecnie uregulowane w Kodeksie karnym skarbowym. Ten nowoczesny akt prawny nie przetrwał jednak długo z uwagi na całkowitą zmianę ustroju społeczno-gospodarczego w Polsce po II wojnie światowej. Ordynacja podatkowa z 1934 roku nie pasowała do nowych realiów gospodarki socjalistycznej i przestała obowiązywać w 1946 r. Od tego roku

5 Szczegółowe wyniki konsultacji są zamieszczone na stronie Biuletynu Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji w zakładce *Rządowy proces legislacyjny* <http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12274851/katalog/12300341#12300341>.

6 J. Fehér, G. Hulkó, L. Pardavi, *Hungarian Tax Code* (w:), L. Etel, M. Popławski (ed.), *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*. Białystok 2016, s. 87 i nast.

7 M. Karfiková, *Czech Tax Procedure Code* (w:), L. Etel, M. Popławski, *Tax Codes...*, *op. cit.* s. 121 i nast., a także R. Boháč, *The Difficulties of Tax Law Codification in the Czech Republic* (w:), L. Etel, M. Popławski, *Tax Codes...*, *op. cit.*, s. 109 i nast.

8 V. Babčák, *Tax Code in Slovakia* (w:), L. Etel, M. Popławski, *Tax Codes...*, *op. cit.*, s. 51 i nast.

9 B. Sudavičius, M. Endrjaitis, *Law on Tax Administration. The Tax Ordinance Act of the Republic of Lithuania* (w:), L. Etel, M. Popławski, *Tax Codes...*, *op. cit.*, s. 51 i nast.

10 Zob. ustawa z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. R.P. Nr 39, poz. 346 z późn. zm.).

11 Wcześniej tego typu akty były przyjęte w Niemczech (1919 r.) i Czechosłowacji (1927 r.).

można mówić o postępującym procesie dekodyfikacji ogólnego prawa podatkowego. Proces ten został rozpoczęty wprowadzeniem trzech dekretów rządowych: z 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych¹², z 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym¹³ oraz z 11 kwietnia 1947 r. – Prawo karne skarbowe¹⁴. Dekret o zobowiązaniach podatkowych został zastąpiony dekretem z 27 października 1950 r. o takim samym tytule¹⁵, który obowiązywał do wejścia w życie ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych¹⁶. Z kolei, dekret o postępowaniu podatkowym utracił moc także w 1980 r., kiedy to postępowanie podatkowe zostało objęte znowelizowanym Kodeksem postępowania administracyjnego. Dekret – Prawo karne skarbowe został zastąpiony ustawą z 13 kwietnia 1960 r – Prawo karne skarbowe, a następnie – po wielu zmianach – problematyka ta została skodyfikowana w ustawie z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy¹⁷.

Ustawa o zobowiązaniach podatkowych z 1980 r., licząca 55 artykułów, stanowiła podstawowy akt prawny regulujący ogólne prawo podatkowe aż do wprowadzenia obowiązującej ordynacji podatkowej. Były w niej uregulowane ogólne zasady powstawania, wykonywania i wygasania zobowiązań podatkowych. Poza zakresem ustawy pozostała m.in. procedura podatkowa, egzekucja oraz kontrola podatkowa. W żadnym razie ustawa ta nie mogła pełnić funkcji aktu całościowo regulującego ogólne prawo podatkowe. I to, w dużej mierze, zadecydowało o podjęciu jesienią 1993 roku prac nad uporządkowaniem i scaleniem przepisów prawa podatkowego w formie zbliżonej do ordynacji podatkowej z 1934 roku¹⁸. Wskazywano, że ustawa o zobowiązaniach podatkowych – wskutek wielokrotnych zmian – stała się nieczytelna i nie pasuje do nowych rozwiązań wynikających z przeprowadzonych na początku lat 90. reform systemu podatkowego¹⁹. Równie krytycznie oceniono przepisy regulujące postępowanie podatkowe zawarte w Kodeksie postępowania administracyjnego. Podnoszono, że przepisy tego kodeksu są dostosowane do decyzji o charakterze konstytutywnym, a większość zobowiązań podatkowych powstaje z mocy prawa. W Kodeksie postępowania administracyjnego brak było rozwiązań uwzględniających bezdecyzyjny tryb poboru podatków²⁰.

Podstawą podjęcia prac nad przygotowaniem projektu nowej ordynacji podatkowej była uchwała Sejmu RP z dnia 5 marca 1994 r. w sprawie zwiększenia docho-

12 Dz.U. Nr 27, poz. 173.

13 Dz.U. z 1963 r. Nr 27, poz. 174.

14 Dz.U. Nr 32, poz. 140.

15 Dz.U. Nr 49, poz. 452.

16 Dz.U. Nr 27, poz. 111.

17 Dz.U. Nr 83, poz. 930.

18 Zob. Ordynacja podatkowa. Uzasadnienie rządowe, Bielsko-Biała 1998 r.

19 *Ibidem*, s. 117.

20 *Ibidem*, s. 118.

dów państwa²¹. Pierwszy projekt ustawy trafił do Sejmu w 1995 r. i był przedmiotem ożywionych dyskusji niemal do jego uchwalenia, co miało miejsce 29 sierpnia 1997 r. Poczynając od 1 stycznia 1998 r., ogólne prawo podatkowe zostało w Polsce na powrót skodyfikowane w formie ustawy zatytułowanej – Ordynacja podatkowa, która obowiązuje do dzisiaj.

Ustawa z 1997 r., co podnosi się niemal powszechnie, powinna być zastąpiona nowoczesnym kodeksem podatkowym, dostosowanym do nowych zjawisk zachodzących w relacjach organ podatkowy – podatnik²². Akceptując ten postulat, należy zauważyć, że w Polsce kodyfikacja kompleksowa nie jest w tej chwili możliwa i mało prawdopodobnym jest stworzenie, w dającym się przewidzieć okresie, kodeksu podatkowego obejmującego całość prawa podatkowego. Całościowe kodeksy podatkowe obejmujące prawo ogólne i szczegółowe powstały w ostatnim czasie – co charakterystyczne – w państwach, które były republikami Związku Radzieckiego. Nie jest to przypadek. Państwa te po rozpadzie Związku Radzieckiego nie miały własnego systemu podatkowego ani też nie mogły w prosty sposób przejść regulacji wcześniej obowiązujących, całkowicie niedostosowanych do zmienionych realiów społeczno-gospodarczych²³. W związku z tym musiały stworzyć całkowicie od nowa systemy podatkowe i regulujące je prawo²⁴. W Rosji prace nad kodeksem podatkowym zostały podjęte już w 1992 r., a zakończyły się uchwaleniem 16 czerwca 1998 r. pierwszej części (ogólnej) kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej. Druga część, co także jest charakterystyczne dla tego typu kodeksów podatkowych, została przyjęta później – 19 czerwca 2000 r. i weszła w życie z dniem 1 stycznia 2001 r. Podobne uwarunkowania towarzyszyły powstawaniu kodeksów podatkowych na Białorusi i Ukrainie. Pierwsza część kodeksu białoruskiego została uchwalona w 2002 r., a druga znacznie później – w 2009 roku. Kodeks ukraiński powstał w 2010 r. jako jednoczęściowy, z tym że podobnie jak rosyjski i białoruski, obejmuje zarówno przepisy ogólne, jak i przepisy regulujące poszczególne podatki.

21 M.P. Nr 18, poz. 134.

22 Kwestie te są m.in. przedmiotem corocznych konferencji naukowych organizowanych przez Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, a wnioski z tych spotkań opracowano w kolejnych publikacjach – zob. L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Białystok 2008; R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, Białystok 2009; M. Popławski (red.), *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, Białystok 2011; R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, Białystok 2012; R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Dowody w postępowaniu podatkowym*, Białystok 2013; R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych*, Białystok 2014; R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa - stan obecny i kierunki zmian*, Białystok 2015; R. Dowgier, M. Popławski (red.), *Ordynacja podatkowa. Zmiany w ogólnym prawie podatkowym*, Białystok 2016.

23 V. Thuronyi, *Comparative Tax Law*, The Hague 2003, s. 34.

24 Proces ten jest widoczny zwłaszcza w państwach tworzących Wspólnotę Niepodległych Państw. Tam niemal powszechnie zdecydowano się na kompletną kodyfikację prawa podatkowego – zob. D. Szczekin, *Nalógowe prawo gospodarstw – uczestników SNG (obszczaja czast)*, Moskwa 2008, s. 8 i nast. Zob. też postanowienie Międzyparlamentarnej Zespołu Państw-Członków WNP z dnia 9 grudnia 2000 r. – *Modelowy kodeks podatkowy dla Państw-Członków WNP*. Model ten jest ciągle doskonalony. Ostatnia modyfikacja miała miejsce 29 listopada 2013 r.

Zupełnie odmiennie potoczyły się prace nad porządkiem prawa podatkowego w państwach Europy Środkowej. W żadnym z tych państw nie zdecydowano się na opracowanie koncepcji kompleksowego kodeksu podatkowego obejmującego całe prawo podatkowe. Przede wszystkim w tych państwach inny był stan prawa podatkowego niż w byłych republikach Związku Radzieckiego. Na początku lat 90. ubiegłego wieku w Polsce, podobnie zresztą jak w innych państwach tej części Europy, funkcjonowały już w miarę racjonalne systemy opodatkowania obrotu (podatek od wartości dodanej) oraz opodatkowania dochodu. W zasadzie przyjęty został z poprzedniego systemu model opodatkowania majątku, którego reforma realizowana jest z dużymi oporami do dzisiaj. W każdym razie państwa te miały już przyjęte regulacje dotyczące głównych elementów systemu podatkowego, wzorowane na funkcjonujących w państwach Europy Zachodniej. W tamtym czasie, z uwagi na dążenie tych państw do wejścia do Unii Europejskiej (UE), rozpoczęty został proces harmonizacji regulacji krajowych z wymogami prawa unijnego, zwłaszcza w zakresie podatku od wartości dodanej i akcyzy. I to był główny kierunek zmian przyjętego na początku lat 90. ubiegłego wieku systemu podatkowego. Kodyfikacja prawa podatkowego nie była w tej sytuacji priorytetem, ponieważ nie wymagała tego UE. Sprawą fundamentalną w tamtym czasie było wprowadzenie przepisów podatkowych zgodnych z prawem unijnym. W tym stanie rzeczy nie było warunków do tworzenia koncepcji całościowych kodeksów podatkowych. Tych warunków nie ma nadal z uwagi na trwający, nie tylko w Polsce, proces przebudowy systemu podatkowego. Nie ma realnych możliwości stworzenia kodeksu podatkowego w sytuacji, gdy nie został do końca zreformowany obowiązujący model opodatkowania dochodu, a zwłaszcza majątku. Zakończenie tych reform jest warunkiem podjęcia ewentualnych prac nad skodyfikowaniem całego prawa podatkowego. Nie ma bowiem sensu tworzenie kodeksu prawa podatkowego, który najprawdopodobniej w krótkim czasie będzie ulegał zasadniczym zmianom. Warto podkreślić, że wśród przedstawicieli doktryny w zasadzie nie ma postulatów uchwalenia kompleksowego kodeksu podatkowego²⁵. Tocząca się dyskusja dotyczy raczej tego, co powinno się znaleźć w skodyfikowanej części ogólnego prawa podatkowego. Nie wszystkie bowiem przepisy ogólnego prawa podatkowego mogą być, z uwagi na uwarunkowania wynikające z obowiązującego systemu prawa, ujęte w kodeksie podatkowym. W Polsce na przykład odpowiedzialność za wykroczenia i przestępstwa podatkowe uregulowana jest w Kodeksie karnym skarbowym i nie ma sensu przenoszenia tych

25 B. Brzeziński, Ordynacja podatkowa – perspektywy zmian, „Prawo i Podatki” 2006, nr 1; B. Brzeziński, Ordynacja podatkowa w świetle kryteriów oceny jakości aktów normatywnych (w:) R. Dowgier (red.), Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji, Białystok 2009, s. 23 i nast.; G. Gołębiowski (red.), H. Dzwonkowski (red.), Konferencja „Zmiany w Ordynacji podatkowej. Poprawa jakości i uproszczenia”, Warszawa, 8 stycznia 2013 r.; C. Kosikowski, Ogólny kodeks daninowy zamiast ordynacji podatkowej, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 9; R. Dowgier, Ordynacja podatkowa w praktyce gminnych organów podatkowych – stan obecny i kierunki zmian, Warszawa 2014; R. Mastalski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014, Wrocław 2014, s. 5 i nast.; L. Etel (red.), System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe, Warszawa 2010.

przepisów do kodeksu podatkowego, chociaż ma to miejsce w innych państwach. Chcąc to zrobić, trzeba byłoby zdekodfikować dobrze funkcjonujące prawo karne skarbowe. Nie miałyby to nic wspólnego z ideą kodyfikacji.

Ten przykład pokazuje, że nie jest możliwe proste przeniesienie założeń obcego kodeksu podatkowego do Polski. Przede wszystkim każdy kraj ma swój specyficzny system prawa podatkowego, stanowiący element systemu prawnego. Pobieżna nawet analiza tych systemów pozwala to dostrzec, a przez to odrzucić tę drogę „poprawiania” polskiego prawa podatkowego. Warto w tym miejscu dodać, że nie ma też uniwersalnych wzorców kodeksów podatkowych pasujących do każdego systemu krajowego. Próby stworzenia takich rozwiązań modelowych mają miejsce. Można przykładowo wskazać model kodeksu podatkowego przygotowany przez ekspertów Międzynarodowego Funduszu Walutowego, założenia kodeksu podatkowego przygotowane przez organizację zrzeszającą organy podatkowe państw Ameryki Środkowej (CIAT) czy też modelowy kodeks podatkowy członków Wspólnoty Niepodległych Państw²⁶. Te „modele” regulacji podatkowych nie pasują jednak do polskich realiów. Zostały one wykorzystane w pracach nad projektem jedynie w pewnych fragmentach, i to po dodatkowej ich modyfikacji.

Projektowany akt zastąpi obowiązującą ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa. Ustawa ta obowiązuje już 20 lat i w ciągu tego czasu była ponad 100 razy nowelizowana. Ciągłe zmiany tego aktu świadczą o tym, że ordynacja nie odpowiada dzisiaj wymogom stawianym tego typu aktom prawnym. Decyduje o tym kilka czynników, które w większości mają charakter obiektywne.

Prawo podatkowe rozwija się bardzo dynamicznie z uwagi na to, że różnego rodzaju zjawiska i procesy będące przedmiotem jego regulacji podlegają ciągłej ewolucji. Ordynacja podatkowa musi za nimi nadążać. W innym przypadku może to prowadzić do negatywnych następstw przede wszystkim dla budżetu. Najlepszym przykładem są coraz to nowsze instrumenty prawne wykorzystywane w obrocie gospodarczym nie zawsze po to, aby ten obrót usprawnić. Są one niekiedy kreowane jedynie po to, aby nie płacić podatków. Do niedawna tak rozumiana optymalizacja podatkowa nie była tak powszechnie stosowana jak obecnie. Współcześnie jest to zjawisko, które musi być zwalczane, ponieważ pozbawia budżet coraz większych wpływów podatkowych. Bez zmian w ordynacji walka z tym negatywnym procederem nie może być skutecznie prowadzona. Problem jest dostrzegany przez Komisję Europejską, która wydaje zalecenia i dyrektywy mające na celu ograniczenie unikania opodatkowania, zwłaszcza w aspekcie międzynarodowym. Realizacja

26 Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000. Modelowy kodeks podatkowy CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) (<http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/ciatdata/tax-rates/145.html?task=view>, postanowienie Międzyparlamentarnego Zespołu Państw-Członków WNP z dnia 9 grudnia 2000 r. – Modelowy kodeks podatkowy dla Państw-Członków WNP.

wytycznych UE w zakresie wymiany informacji podatkowych, klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, uszczelniania systemu podatkowego, transparentności w przyznawaniu preferencji podatkowych, pomocy publicznej itp. skutkuje tym, że do ordynacji muszą być wprowadzone nowe regulacje. Zakres tych zmian nie jest możliwy do wprowadzenia w drodze kolejnych nowelizacji obowiązującej ordynacji.

Kolejnym zjawiskiem, także o obiektywnym charakterze, wymuszającym uchwalenie nowej ordynacji, jest coraz szybciej postępujący proces cyfryzacji postępowań podatkowych. Wykorzystywanie środków komunikacji elektronicznej w kontaktach z podatnikiem stało się standardem i rozwija się błyskawicznie. Kto jeszcze kilka lat temu myślał o tym, że będzie to jeden z najdogodniejszych i najtańszych sposobów przetwarzania danych podatkowych, przeprowadzania kontroli dokumentacji podatkowej, doręczania decyzji, składania deklaracji czy też udzielania informacji i wyjaśnień? Jest to proces wymagający przebudowy ordynacji nastawionej na papierową formę załatwiania spraw podatkowych.

Zmiany w ordynacji są także coraz częściej postulowane przez samych podatników, domagających się ustawowego określenia ich praw oraz gwarancji ich przestrzegania. Nie wystarczają już różnorodne dokumenty niemające normatywnego charakteru, nazywane deklaracjami praw podatnika. Podatnicy chcą spisania ich praw podstawowych w formie otwartego katalogu zawartego w ustawie – ordynacji. Wskazuje się, że wyeksponowanie praw podatnika w jednym miejscu służy poprawieniu relacji pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi. W Polsce 18 maja 2011 roku ogłoszona została Deklaracja Praw Podatnika, ale jej wpływ na poprawienie relacji pomiędzy tymi podmiotami nie jest duży.²⁷ W związku z tym w ordynacji i innych ustawach wprowadzane są regulacje artykułujące prawa podatnika i przewidujące mechanizmy ich ochrony na etapie postępowania podatkowego i kontroli podatkowej.

Zmiany w ordynacji są także konsekwencją bogatego orzecznictwa sądowego. Ogromny dorobek orzeczniczy musi być uwzględniony w obowiązujących przepisach. Sądy bardzo często wyjaśniały istotę poszczególnych regulacji, która była następnie akceptowana przez organy podatkowe i podatników. Można jednak wskazać na wiele kontrowersyjnych rozstrzygnięć, które potęgowały spory interpretacyjne. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Orzeczenia tych trybunałów wymagają reakcji ustawodawcy i zmiany zakwestionowanych w tym trybie przepisów. Uwzględnienie niektórych z tych orzeczeń nie jest możliwe w drodze poprawienia

27 Kwartal po ogłoszeniu. Deklaracja Praw Podatnika – i co dalej?, „Prawo i Podatki” 2011, nr 9.

obowiązujących przepisów. Problemy te są do rozwiązania jedynie w napisanej od nowa ustawie.

Coraz większego znaczenia w praktyce tworzenia i stosowania prawa podatkowego, nabierają zasady ogólne prawa podatkowego. Ich brak w ordynacji albo jedynie częściowe ujęcie skutkuje tym, że nie tylko doktryna (od dawna), ale i podatnicy chcą ich zapisania w ustawie. Najlepszym przykładem jest zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, która była w Polsce przedmiotem ogólnonarodowego referendum. Wokół tej zasady rozgorzała publiczna dyskusja dotycząca potrzeby zapisywania zasad ogólnych w ordynacji podatkowej. Przeciwnicy tej idei wskazywali, że w zupełności wystarczy, aby te zasady funkcjonowały w orzecznictwie sądowym. Nie trzeba ich zapisywać, ponieważ może to wypaczyć ich sens. Jednak ta zasada została zapisana w ordynacji. W chwili obecnej można już mówić o ukształtowaniu się w orzecznictwie i doktrynie kilku podstawowych dyrektyw postępowania, określanych mianem zasad ogólnych. Powinny one być zawarte w ordynacji podatkowej, tym bardziej że są w niej od uchwalenia ordynacji zasady ogólne postępowania podatkowego przeniesione z Kodeksu postępowania administracyjnego. Formułowane w orzecznictwie sądowym i literaturze zasady ogólne prawa podatkowego nie stanowią zamkniętego katalogu, ale niektóre z nich są już powszechnie akceptowane i te powinny znaleźć się, co przewiduje projekt, w części ogólnej ordynacji.

Kolejną okolicznością obligującą do zmiany obowiązującej ordynacji jest problem wzrastającej liczby indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Rocznie minister finansów i gminne organy podatkowe wydają ponad 30 tys. tego typu urzędowych wykładni przepisów prawa podatkowego. Mogą one być zaskarżane do sądu administracyjnego, co doprowadziło do tego, że sądy, a zwłaszcza Naczelny Sąd Administracyjny, nie są w stanie w rozsądnym terminie rozpatrzyć skarg dotyczących interpretacji i na wyrok trzeba czekać ok. 2 lat. Taki sposób udzielania informacji podatkowej jest bardzo drogi i mało efektywny – musi być zmieniony.

Potrzeba generalnej przebudowy obowiązującej ordynacji jest związana także z tym, że nie ma w niej konsensualnych metod załatwiania spraw podatkowych. Mediacja i zawarta w jej ramach umowa czy też procedura konsultacyjna w określonych przypadkach mogą zwiększyć efektywność postępowań podatkowych. Dopiero niedawno zauważono, że te niewładcze formy działania administracji podatkowej mogą być skutecznie stosowane w procedurach podatkowych i mają szereg zalet. Ich wprowadzenie wymaga interwencji ustawodawcy. Z uwagi na zasady techniki prawodawczej²⁸ nie można tego jednak zrobić, nowelizując jedynie obowiązujące przepisy.

28 Zasady techniki prawodawczej są zawarte w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2016 r. poz. 283).

Wejście Polski do Unii Europejskiej, rozwój technologii, a także zjawisk i procesów będących przedmiotem prawa podatkowego to obiektywne przyczyny dezaktualizacji rozwiązań przyjętych w ordynacji podatkowej ponad 20 lat temu. Ustawodawca starał się temu zapobiec, sukcesywnie dokonując w tym akcie zmian, niekiedy bardzo obszernych. Ciągłe nowelizacje w większości przypadków miały na celu dostosowanie ordynacji do ujawniających się wciąż nowych potrzeb i problemów związanych ze stosowaniem jej przepisów. Nie było to jednak rekonstruowanie aktu w oparciu o wcześniej wypracowany wzorzec – model docelowej części ogólnej prawa podatkowego. Ciągłe poprawiana ordynacja zatraciła swoją pierwotną strukturę, która także nie była wolna od wad. W obowiązującej ordynacji nie ma miejsca na wprowadzanie nowych regulacji, co powoduje, że są one zamieszczane w przypadkowych działach i rozdziałach. W efekcie zakłóca to proces prawidłowej wykładni tych przepisów. Jako przykład można wskazać już wspomnianą zasadę rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika stanowiącą treść art. 2a ordynacji działu I „Przepisy ogólne”, w sytuacji gdy równie ważna zasada legalizmu jest zamieszczona w art. 120 w dziale IV „Postępowanie podatkowe”. Nikogo nie trzeba przekonywać, że zasady ogólne prawa podatkowego muszą być w jednym miejscu w pierwszej części ordynacji podatkowej. Jednak „stary” układ ordynacji na to nie pozwala, przez co tworzy się tego typu prowizoryczne regulacje, bo inaczej nie można. To pokazuje, że wyczerpały się możliwości udoskonalania i aktualizowania ordynacji podatkowej w drodze dalszych nowelizacji. Potrzebna jest nowa ustawa, o racjonalnym układzie, klarownych założeniach i przejrzystej treści, która odpowiadałaby nowym wyzwaniom społecznym i gospodarczym. Należy jednak zaznaczyć, że projektując nową ustawę, KKOPP wykorzystała te rozwiązania prawne, które zostały wypracowane przez lata obowiązywania i doskonalenia ordynacji podatkowej z 1997 r. i sprawdziły się. Trzeba wykorzystać to, że były one przez kilkanaście lat testowane w praktyce. Niektóre z nich bez zmian należy wprowadzić do nowego aktu, oczywiście z uwzględnieniem zmian prawa międzynarodowego i unijnego. Pojawiające się głosy nawołujące do wyrzucenia obowiązującej ordynacji „do kosza” i zastąpienie jej całkowicie nowym aktem oderwanym od funkcjonujących przez wiele lat przepisów nie są zasadne. Dobrze funkcjonujące instytucje, których kształt określony został w dużej mierze przez naukę, orzecznictwo i praktykę, znalazły się w projekcie nowej ustawy.

Rozdział II

CELE PROJEKTOWANEJ USTAWY

Zawarte w projektowanej ustawie regulacje mają służyć realizacji dwóch podstawowych celów:

- 1) ochrony prawa podatnika w jego relacjach z organami podatkowymi oraz
- 2) zwiększenia efektywności i skuteczności poboru podatków.

Pierwszy z tych celów będzie realizowany m.in. poprzez złagodzenie nadmiernego rygoryzmu ordynacji podatkowej w odniesieniu do podatników. W nowej ordynacji podatkowej wprowadzono mechanizmy prawne chroniące pozycję podatnika w jego kontaktach z administracją podatkową. Są to m.in.: zasady ogólne prawa podatkowego, konsensualne formy załatwiania spraw podatkowych (umowy podatkowe, mediacja, konsultacje skutków podatkowych transakcji), normatywny katalog praw i obowiązków podatnika, regulacje chroniące podatnika w przypadku zastosowania się do informacji organów podatkowych i ugruntowanej praktyki, limit terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, zakaz orzekania na niekorzyść podatnika na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego, środki zwalczania przewlekłości postępowania, prawo do skorygowania deklaracji przed zakończeniem postępowania podatkowego, rezygnacja z odwołania od decyzji na rzecz skargi do sądu, umorzenie podatku, dłuższe terminy do wniesienia odwołania i zażalenia, urzędowe informacje dotyczące zmian w prawie podatkowym.

Drugim podstawowym celem nowej ordynacji podatkowej jest zwiększenie efektywności realizacji zobowiązań podatkowych. Ustawy podatkowe, a w tym również ordynacja podatkowa, mają zapewnić uzyskanie zakładanych wpływów podatkowych. Cel ten wymaga wprowadzenia szeregu mechanizmów i procedur zwiększających możliwości organów podatkowych w egzekwowaniu, wynikających z ustaw, obowiązków podatkowych. Jest to szczególnie ważne w sytuacji, gdy nasila się zjawisko agresywnej optymalizacji podatkowej, w tym o charakterze transgranicznym, skutkujące znaczącym zmniejszeniem wpływów budżetowych z tytułu opodatkowania. Większa skuteczność organów podatkowych nie może jednak

prowadzić do naruszenia praw podatnika. Zwiększenie efektywności realizacji zobowiązań ma być osiągnięte m.in. poprzez: doskonalenie przepisów regulujących funkcjonowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, wprowadzenie przedawnienia wymiaru i poboru zobowiązań podatkowych, możliwość orzekania o nadpłacie w decyzjach cząstkowych i po upływie okresu przedawnienia, wprowadzenie efektywnego modelu postępowania podatkowego (postępowanie uproszczone, postępowanie reprezentatywne, eliminacja postępowań dotyczących bagatelnych kwot podatku), uporządkowanie nadzwyczajnych trybów wzruszania decyzji ostatecznych, wprowadzenie obowiązku współdziałania podatnika i organu podatkowego, upowszechnienie stosowania komunikacji elektronicznej, sprecyzowanie przesłanek stosowania rygoru natychmiastowej wykonalności, uporządkowanie zasad stosowania i miarkowania kar porządkowych, zmodyfikowanie zasad wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Rozdział III

NOWE INSTYTUCJE W PROJEKTOWANEJ USTAWIE

1. Uwagi ogólne

W tej części uzasadnienia są wskazane nowe regulacje zawarte w projekcie nowej ordynacji podatkowej. Są one podzielone na dwie grupy. Pierwsza z nich to instytucje, których nie ma w ordynacji podatkowej z 1997 roku. Potrzeba ich wprowadzenia wynika z przyczyn obiektywnych, związanych z ewolucją prawa podatkowego, regulującego coraz to bardziej skomplikowane i złożone zjawiska gospodarcze i społeczne. Najważniejsze z tych instytucji to: zasady ogólne prawa podatkowego, otwarty katalog praw i obowiązków podatnika, reprezentacja w prawie podatkowym, przywrócenie terminu materialnoprawnego, informacje i wsparcie dla podatnika, umorzenie podatku, korekta deklaracji w ramach postępowania podatkowego, mediacje, umowa podatkowa, środki zwalczania przewlekłości postępowania, postępowanie uproszczone i dotyczące bagatelnych kwot podatku, zawieszenie postępowania z uwagi na „sprawę reprezentatywną”, możliwość rezygnacji z odwołania od decyzji, zakaz orzekania na niekorzyść podatnika przez organ pierwszej instancji, procedura konsultacyjna, umowa o współdziałanie, urzędowe informacje ogólne o istotnych zmianach przepisów prawa podatkowego, ustalanie wartości rzeczy, procedura odtwarzania akt.

W drugiej grupie przedstawione zostały instytucje, które są co prawda w obowiązującej ordynacji, ale w projekcie zostały przebudowane. W istocie rzeczy w większości przypadków z istniejącymi unormowaniami łączy je jedynie nazwa. Najważniejsze z tych regulacji dotyczą podstawowych pojęć i definicji, solidarności w prawie podatkowym, zastosowania środków komunikacji elektronicznej, decyzji cząstkowych, rozszerzenia możliwości płacenia podatku przez podmioty inne niż zobowiązany, przedawnienia wymiaru i poboru zobowiązań podatkowych, nadpłaty, deklaracji podatkowych, kary porządkowej, urzędowych interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Nowości te są prezentowane w kolejności wynikającej z nowego układu projektowanej ordynacji podatkowej.

Taki remanent projektowanych zmian pozwoli wykazać, że projekt nowej ordynacji nie powstał w wyniku „przetasowania” obowiązujących przepisów, ale jest to projekt całkowicie nowego aktu, uwzględniający sprawdzone w praktyce regulacje ogólnego prawa podatkowego. Przedstawienie nowych rozwiązań zawartych w projekcie pokazuje też, czego brakowało w obowiązującej ordynacji, a co uzasadnia potrzebę jej przebudowy. Niektóre z tych rozwiązań zostały już wprowadzone w życie, na co miała wpływ m.in. tocząca się dyskusja nad przygotowanymi przez KKOPP kierunkowymi założeniami nowej ordynacji podatkowej. Przykładem może być klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, wprowadzona do ordynacji w lipcu 2016 roku. Zrealizowany został też popierany przez KKOPP pomysł stworzenia dwóch rodzajów kontroli – uregulowanej w ordynacji dla zdecydowanej większości podatników i kontroli o szerszym niż podatki zakresie, uregulowanej w odrębnym akcie¹, umożliwiającej zwalczanie szarej strefy. W dobrym, postulowanym przez KKOPP kierunku, idą zmiany w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego, których jest za dużo. Ich ograniczenie jest możliwe poprzez zwiększenie roli i liczby interpretacji ogólnych, które muszą być obligatoryjnie wydawane w określonych sytuacjach. W zgodnym z założeniami KKOPP kierunku poszły też zmiany w regulacjach dotyczących wymiany informacji podatkowych z innymi państwami. Kwestie te nie powinny być uregulowane w ordynacji podatkowej, ale w odrębnej ustawie. Jest to uzasadnione przede wszystkim tym, że są to przepisy regulujące relacje pomiędzy państwami w zakresie wymiany informacji podatkowych. Nie są to zatem unormowania dotyczące stosunków pomiędzy organami podatkowymi i podatnikami. Nie bez znaczenia jest też duża objętość projektowanych regulacji, przez wzgląd na którą ich ujęcie w ordynacji podatkowej źle wpływałoby na jej strukturę.

2. Instytucje ogólnego prawa podatkowego, których nie ma w obowiązującej ordynacji podatkowej

Zasady ogólne prawa podatkowego

W przepisach ogólnych projektowanej ordynacji na samym początku – dział I rozdział 2 – zawarty jest katalog zasad ogólnych prawa podatkowego. Jest to niewątpliwie realizacja chyba najdłużej zgłaszanego postulatu dotyczącego porządkowania ogólnego prawa podatkowego. W chwili obecnej ukształtował się w orzecznictwie i doktrynie katalog kierunkowych dyrektyw postępowania w rozstrzygnięciu

¹ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1947).

spraw podatkowych, określanych mianem zasad prawa podatkowego². Nie wszystkie z tych dyrektyw są zapisane w ordynacji podatkowej. Nie ma np.: zasady ugodowego załatwiania spraw, zasady wyważenia interesu podatnika i interesu publicznego, zakazu nadużywania prawa przez organ podatkowy, zasady pragmatyzmu, czy też zasady proporcjonalności i współdziałania podatnika z organami podatkowymi. W projekcie zyskały one rangę zasad normatywnych.

Zasady ogólne prawa podatkowego powinny być zebrane w jednym miejscu, a nie tak jak obecnie w przepisach regulujących postępowanie podatkowe (obecny art. 122-129) i przepisach ogólnych (art. 2a). Ich katalog w projektowanej ordynacji nie ma z założenia charakteru zamkniętego i może być w przyszłości wzbogacany o nowe, wypracowane przez doktrynę i judykaturę.

Prawa i obowiązki podatników

W ostatnim czasie daje się zauważyć coraz mocniej artykułowaną przez podatników potrzebę jasnego sformułowania ich praw i obowiązków w jednym miejscu, z jednoczesnym zapewnieniem środków prawnych ochrony tych praw. Nie wystarczają już niemające normatywnego charakteru deklaracje i karty praw podatników, ponieważ ich znaczenie na etapie stosowania przepisów przez organy podatkowe jest niewielkie. Stąd też w modelowych kodeksach podatkowych wskazuje się na potrzebę zapisania tych praw i obowiązków w ustawie³. W projektowanej ordynacji prawa i obowiązki zobowiązanego są określone w rozdziale 3 działu I „Przepisy ogólne”. Postanowienia tego rozdziału korespondują – takie było założenie – z dalszymi regulacjami projektu, gdzie przewidziano instrumenty ochrony tych praw, a także egzekwowania obowiązków. Nie są to zatem przepisy – postulaty, ale konkretne normy prawne, które są rozwinięte w przepisach szczególnych zawartych w dalszej części ordynacji.

Informacje i wsparcie dla podatnika oraz ochrona uzasadnionych oczekiwań

Realizacją jednego z dwóch głównych założeń nowej ordynacji podatkowej, a mianowicie zwiększenia ochrony podatnika w jego relacjach z organem podatkowym, są m.in. rozwiązania przyjęte w dziale I „Przepisy ogólne” rozdziale 5 „Prawo do informacji i wsparcia oraz ochrona uzasadnionych oczekiwań”. Celem tych przepisów jest sprecyzowanie prawa podatnika (zainteresowanego) do uzyskania informacji oraz wsparcia w samodzielnym, prawidłowym i dobrowolnym wykonywaniu jego obowiązków i praw. Informacji i wsparcia organy podatkowe powin-

2 B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego a założenia nowej ordynacji podatkowej*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2016, nr 3.

3 M. Popławski, *Tax Code Models* (w:) L. Etel, M. Popławski (ed.), *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*. Białystok 2016, s. 15 i nast. oraz postanowienie Międzyparlamentarnego Zespołu Państw-Członków WNP z dnia 9 grudnia 2000 r. – Modelowy kodeks podatkowy dla Państw-Członków WNP.

ny udzielać w różnych formach wskazanych w tych przepisach. Zastosowanie się do nieprawidłowej informacji uzyskanej od organu podatkowego będzie chroniło podatnika m.in.: przed naliczaniem odsetek za zwłokę, sankcjami w podatku od towarów i usług i odpowiedzialnością karną skarbową. Jednocześnie podatnik będzie mógł, ubiegając się o ulgi w spłacie podatków, wskazać na błędne informacje uzyskane od organu – spełniona będzie wtedy przesłanka jego ważnego interesu. Taka sama ochrona będzie przysługiwać w razie zastosowania się przez zobowiązanego do utrwalonej praktyki lub stanowiska zajętego przez organ podatkowy w skierowanym do niego akcie.

Reprezentacja w prawie podatkowym

Obowiązująca ordynacja podatkowa w zasadzie nie reguluje kwestii związanych ze zdolnością do działania osób fizycznych oraz zasad reprezentacji osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej. W praktyce stosowano przepisy kodeksu cywilnego przez analogię, co zaprzeczało zupełności ogólnego prawa podatkowego. W nowej ordynacji przyjęto, że zdolność do działania we własnym imieniu mają osoby fizyczne posiadające pełną zdolność do czynności prawnych w rozumieniu prawa cywilnego. Osoby, które nie mają tej zdolności, działać mogą tylko przez przedstawiciela ustanowionego na podstawie prawa cywilnego. W zakresie reprezentacji jednostek organizacyjnych przyjęto zasadę, że działają one na gruncie prawa podatkowego poprzez swoje organy w sposób przewidziany w ustawie i w opartym na niej statucie lub umowie.

Przywrócenie terminu materialnoprawnego

W projektowanej ordynacji wprowadzono możliwość przywrócenia przez organ podatkowy terminu wynikającego z przepisów prawa podatkowego w przypadku jego uchybienia przez zobowiązanego. W praktyce instytucja ta, zbliżona do obowiązującego teraz przywrócenia terminu procesowego, będzie miała zastosowanie m.in. do terminu złożenia deklaracji podatkowych, terminu do złożenia oświadczenia w sprawie wyboru lub rezygnacji z karty podatkowej lub ryczałtu od sprzedaży ewidencjonowanej, terminu do wyboru opodatkowania według stawki liniowej w podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z nowymi przepisami organ podatkowy będzie mógł przywrócić termin, jeżeli podatnik uprawdopodobni, że nastąpiło to bez jego winy i dopełni danej czynności. Praktyka uzasadnia potrzebę wprowadzenia takiej możliwości z uwagi na to, że następstwa uchybienia terminu są bardzo często nieadekwatne do stopnia zawinienia podatnika.

Umorzenie podatku

W obowiązującej ordynacji podatkowej organ podatkowy może umorzyć jedynie zaległość podatkową. Tak więc podatnik, który spełnia kryteria uzyskania tej

ulgi, nie może wnioskować o jej zastosowanie, zanim upływie termin płatności podatku. Musi poczekać, aż podatek przekształci się w zaległość (z czym wiąże się odsetki i ewentualna odpowiedzialność karna skarbową) i dopiero wówczas może wnioskować o jej umorzenie wraz z odsetkami. W nowych regulacjach przewidziano możliwość umorzenia kwoty podatku bez czekania na upływ terminu płatności. Jest to korzystne dla podatnika, ponieważ w razie odmowy nie jest on narażony na konieczność zapłacenia odsetek od zaległości podatkowej.

Możliwość skorygowania deklaracji podatkowej przed zakończeniem postępowania podatkowego

W projekcie utrzymany został zakaz korygowania deklaracji w trakcie toczącego się postępowania podatkowego, ale przewidziano wyjątek, który znajdzie szerokie zastosowanie. Zgodnie z projektowanymi przepisami podatnik może skorygować deklarację w terminie wyznaczonym przez organ podatkowy do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. O możliwości skorygowania deklaracji organ będzie zobowiązany powiadomić stronę, informując o możliwości zapoznania się z zebranych w postępowaniu materiałem. W efekcie podatnik będzie mógł samodzielnie skorygować deklarację, nie czekając na decyzję organu. Regulacja ta, korzystna dla organu podatkowego i podatnika (odpowiedzialność karna skarbową, odsetki), przyspieszy tryb załatwiania spraw i zmniejszy koszty prowadzonych postępowań.

Umowy podatkowe i mediacja

Jest to jedna z tzw. niewładczych form załatwiania spraw podatkowych, które jeszcze do niedawna uznawane były za nieprzydatne w prawie podatkowym. KKOPP, kierując się doświadczeniami innych państw w tym zakresie, postanowiła uregulować w projektowanej ordynacji koncyliacyjne metody załatwiania spraw podatkowych, które polegają na umownym załatwieniu trudnych kwestii pomiędzy podatnikiem i organem podatkowym. Podatnik i organ podatkowy mogą porozumieć się sami albo z udziałem neutralnej i bezstronnej osoby trzeciej – mediatora. Mediacja może być zainicjowana przez stronę albo przez organ podatkowy i ma charakter dobrowolny. Ten sposób rozwiązywania spraw spornych może być wykorzystywany wszędzie tam, gdzie może być zawarta umowa podatkowa. Mediacja z założenia jest prowadzona właśnie po to, aby strony – organ podatkowy i podatnik – doszły do porozumienia, przez co postępowanie podatkowe może być tańsze i bardziej efektywne.

Nie w każdym przypadku dopuszczalne będzie zawarcie umowy. Nie można się umawiać co do wysokości podatku. Umowy w świetle projektu mogą być natomiast stosowane m.in. w procesie dowodowym, zwłaszcza gdy dotyczy to usta-

leń stanu faktycznego sprzed kilku lat, ustalenia wartości transakcji, czynności lub zdarzenia, czy też rodzaju ulg uznaniowych (np. ilość rat albo termin odroczenia podatku). W tych obszarach organ podatkowy i podatnik mogą np. dojść do porozumienia co do wartości nieruchomości bez powoływania w tym celu biegłego i prowadzenia długotrwałego postępowania podatkowego i sądowego. To się opłaci obu stronom, co jest najlepszą zachętą do zawierania tego typu umów.

Środki zwalczania przewlekłości postępowania

W obowiązujących przepisach, w każdym przypadku niezakończenia sprawy w terminie, organ podatkowy jest zobowiązany do powiadomienia o tym podatnika i wskazania nowego terminu. Problem w tym, że wskazany termin nie musi być ostateczny i organ może wyznaczyć kolejny raz nowy termin. To między innymi prowadzi do przewlekłości postępowania polegającej na tym, że organ podatkowy bezzasadnie przedłuża postępowanie, nie naruszając formalnie prawa. Podatnikowi przysługuje ponaglenie, ale tylko na niezakończenie sprawy w terminie (bezczynność organu). W nowej ordynacji również przewlekłość postępowania jest podstawą do złożenia ponaglenia do organu wyższego stopnia. Stwierdzenie przewlekłości lub bezczynności zobowiązuje organ do wyznaczenia ostatecznego terminu zakończenia sprawy.

Postępowanie uproszczone i dotyczące bagatelnych kwot podatku

Obecnie postępowanie dotyczące 50 zł i 500 mln zł prowadzone jest wg tych samych reguł. Obciąża to nadmiernie organy podatkowe i powoduje, że koszty postępowania są bardzo wysokie, często przekraczające kwotę uzyskanego podatku. Chcąc to zmienić, trzeba wprowadzić uproszczony tryb zakończenia spraw, których przedmiotem są zobowiązania o niewielkich, bagatelnych kwotach. Nie ma sensu prowadzenia postępowań w sytuacji, gdy kwota podatku nie przekracza 50 zł. Kwota ta nie pokrywa w wielu przypadkach kosztów związanych z doręczeniami pism. Zgodnie z projektem takich postępowań nie wszczynają się, a wszczęte umarzają.

Idea postępowania uproszczonego sprowadza się do tego, że jeżeli nie ma potrzeby prowadzenia postępowania dowodowego (stan faktyczny nie budzi wątpliwości) lub kwota podatku nie przekracza 5000 zł, organ podatkowy może, za zgodą strony, od razu wydać decyzję, której nie uzasadnia. Uproszczenie procedury spowoduje, że sprawy będą zakończone szybko, w terminie nie dłuższym niż 14 dni. Tryb uproszczony usprawni zakończenie drobnych spraw, zmniejszy nakład pracy organów i koszty z tym związane.

Zawieszenie postępowania z uwagi na „sprawę reprezentatywną”

Zgodnie z projektowanymi regulacjami organ podatkowy, na wniosek strony lub z urzędu, może zawiesić postępowanie, gdy toczy się inne postępowanie, a stan

faktyczny tych spraw lub istniejący w nich problem prawny jest podobny. W ten sposób zamiast prowadzić jednocześnie kilka postępowań wobec podatnika za poszczególne lata, można poczekać na rozstrzygnięcie np. przez sąd sprawy reprezentatywnej, co umożliwi szybkie załatwienie zawieszonych spraw.

Rezygnacja z odwołania od decyzji

W nowej ordynacji przyznano podatnikowi prawo do zrezygnowania z odwołania od decyzji organu podatkowego. Należy podkreślić, że jest to prawo podatnika, które może być realizowane tylko z jego inicjatywy. Zgodnie z nowymi regulacjami strona może zrezygnować z odwołania na rzecz skargi do sądu administracyjnego, jeżeli nie podnosi przeciw decyzji zarzutów naruszenia przepisów postępowania oraz nie kwestionuje faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym organ dał wiarę oraz przyczyn, dla których organ innym dowodom odmówił wiarygodności zawartych w uzasadnieniu decyzji. Co podatnik może zyskać, rezygnując z odwołania? Przede wszystkim skrócenie czasu prowadzenia postępowania przez dwie instancje. Jeżeli podatnik nie wierzy w to, że odwołanie cokolwiek przyniesie, to może z niego zrezygnować i od razu skierować sprawę do sądu administracyjnego.

Zakaz orzekania na niekorzyść podatnika przez organ pierwszej instancji

W projekcie nowej ordynacji podatkowej wprowadzony został zakaz wydawania decyzji pogarszającej sytuację podatnika przez organ pierwszej instancji w przypadku uchylecia jego decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia. Zgodnie z nowymi regulacjami organ podatkowy, którego decyzja została uchylona, ponownie rozpatrując sprawę, nie może wydać decyzji na niekorzyść strony, chyba że uchylona decyzja zawierała wady, które skutkują stwierdzeniem nieważności decyzji lub wznowieniem postępowania.

Urzędowe informacje o istotnych zmianach przepisów prawa podatkowego

W projektowanych przepisach planuje się zobowiązanie ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydawania z urzędu informacji o dokonanych zmianach w przepisach prawa podatkowego i tym, w jaki sposób rzutują one na prawa i obowiązki podatników. Informacje te będą publikowane w Biuletynie Informacji Publicznej. Warto podkreślić, że będzie to ustawowy obowiązek ministra finansów. Zobowiązani, którzy zastosują się do tych informacji, nie będą ponosili negatywnych konsekwencji w przypadku zmiany stanowiska ministra albo jego nieuwzględnienia w postępowaniu podatkowym.

Procedura konsultacyjna

Wprowadzenie tej procedury jest odpowiedzią na zgłaszane przez podatników postulaty przeprowadzenia przez organ podatkowy kontroli poprawności ich rozliczeń podatkowych na ich wnioski. Dotyczy to zwłaszcza podatników, którzy dokonali skomplikowanych operacji gospodarczych (np. przekształceń) i nie są pewni, czy nie popełnili błędów wywołujących negatywne skutki podatkowe. W takiej sytuacji będą mogli wnioskować do organu podatkowego o wydanie decyzji w sprawie skutków podatkowych transakcji, których byli stroną lub uczestnikiem. W decyzji tej organ podatkowy może określić prawidłową kwotę podatku w przypadku, gdy stwierdzi, że podatnik źle określił wysokość podatku w deklaracji. Procedura ta różni się od interpretacji indywidualnych nie tylko możliwością wydania decyzji określającej. W trakcie procedury konsultacyjnej organ podatkowy nie ogranicza się jedynie do analizy danych przedstawionych przez podatnika (tak jest przy interpretacjach), ale faktycznie bada całość dokumentacji u podatnika w celu stwierdzenia poprawności przeprowadzonych przez niego rozliczeń. Jest to więc „kontrola na zamówienie”, która musi wiązać się z uiszczeniem opłaty, podobne jak przy porozumieniach w sprawach cen transakcyjnych. W toku postępowania podatnikowi przysługują liczne prawa, które pozwalają mu lepiej niż w postępowaniu standardowym realizować swój interes.

Umowa o współdziałanie

Istotą tej umowy jest współdziałanie podatnika z organem podatkowym w zakresie jego zobowiązań podatkowych. Oparta jest ona na całkowitej transparentności działań podatnika, który informuje organ o wszelkich istotnych i kontrowersyjnych kwestiach, mających wpływ na wysokość płaconych przez niego podatków. Organ podatkowy wie, co się dzieje u podatnika, a podatnik w zamian ma pewność poprawności jego rozliczeń podatkowych. Takie współdziałanie nie może z uwagi na jego specyfikę być powszechnie wykorzystywane w relacjach organ – podatnik. Umowa o współdziałanie może zostać zawarta jedynie na wniosek podatnika o istotnym znaczeniu gospodarczym lub społecznym. Z założenia może ona dotyczyć największych podmiotów gospodarczych, których lista będzie ustalona przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych po zaciągnięciu opinii Rady Dialogu Społecznego.

Ustalanie wartości rzeczy lub praw majątkowych

Przepisy ogólnego prawa podatkowego powinny regulować kwestie wspólne dla większości lub wszystkich podatków składających się na polski system podatkowy. Jedną z nich jest procedura ustalania wartości rzeczy lub praw majątkowych na potrzeby ich opodatkowania. Obecnie procedura ta jest regulowana w kilku

ustawach podatkowych, w każdej nieco inaczej. Żeby ją ujednoczyć, podstawowe reguły ustalania wartości rzeczy postanowiono zapisać w projektowanej ordynacji podatkowej. Nie wyklucza to możliwości wprowadzenia w ustawach podatkowych specyficznych regulacji wynikających z konstrukcji danego podatku. W ustawach tych jednak regulowane będą jedynie wyjątki od zasad zawartych w ogólnym prawie podatkowym.

Procedura odtwarzania akt sprawy

Problematyka odtworzenia zaginionych lub zniszczonych akt sprawy podatkowej nie jest uregulowana w przepisach ordynacji podatkowej, która także nie odsyła w tym zakresie do innych aktów. Problematyka ta nabiera znaczenia w postępującym procesie cyfryzacji postępowań podatkowych i zwiększonych zagrożeń związanych z utratą danych zapisanych na nośnikach elektronicznych. Przypadki takie mają już miejsce i wówczas okazuje się, że nie wiadomo jak ma postępować organ podatkowy, który prowadzi postępowanie np. w sprawie wznowienia postępowania zakończonego decyzją wydaną 5 lat temu. Kwestie te muszą być uregulowane w ordynacji, ponieważ dotyczy to bezpośrednio sytuacji podatnika, udokumentowanej w aktach sprawy.

3. Instytucje całkowicie przebudowane w projektowanej ordynacji

Nowe definicje

W projektowanej ordynacji pojawiają się nowe definicje, których celem jest przede wszystkim sprecyzowanie pojęć w niej występujących oraz ich wzajemne uporządkowanie. I tak: sprecyzowano pojęcie podatku, obowiązku podatkowego, zdefiniowano opłatę i niepodatkową należność budżetową, co było od dawna postulowane w literaturze. W słowniczku do ustawy wprowadzono pojęcie zobowiązanego, przez którego rozumie się nie tylko podatnika, ale także płatnika, inkasenta, osoby trzecie ponoszące odpowiedzialność podatkową i następców prawnych. Uzupełnieniem tej definicji jest ustawowe określenie rozumienia osoby trzeciej i następcy prawnego. W słowniczku ustawowym zawarta jest także definicja decyzji wymiarowej skonstruowana w ten sposób, że wyliczone są wszystkie decyzje zaliczane do tej grupy. Wprowadzone zmiany na pewno przyczynią się do lepszego rozumienia przepisów projektowanej ordynacji, ale także umożliwią bardziej syntetyczne ujęcie niektórych instytucji w niej uregulowanych.

Środki komunikacji elektronicznej

W nowej ordynacji podatkowej w sposób kompleksowy uregulowane zostały kwestie dotyczące wykorzystywania środków komunikacji elektronicznej w prawie podatkowym. Podstawowe zasady z tym związane ujęto – co od dawna postulowano – w odrębnym rozdziale ordynacji podatkowej. Reguły tam zawarte porządkują wykorzystywanie narzędzi komunikacji elektronicznej nie tylko w kontaktach z podatnikiem, ale również m.in. w procesie tworzenia dokumentacji podatkowej, przekazywania i uzyskiwania informacji podatkowych, kontroli podatkowej, rejestracji podatników. Zasadą jest, że wszelkiego rodzaju dokumenty mogą być składane i przesyłane drogą elektroniczną, jeśli podatnik o to wnosi lub na to się zgadza. Środki elektroniczne w nowej ordynacji są traktowane jako podstawowy sposób komunikowania się organu z podatnikiem oraz innymi instytucjami. Wprowadzono przy tym obowiązek komunikowania się z organem podatkowym przy wykorzystaniu środków komunikacji elektronicznej przez przedsiębiorców, z wyjątkiem opodatkowanych wyłącznie kartą podatkową lub ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Działanie to usprawni kontakt i zmniejszy koszty ponoszone przez obie strony. Pozostaje oczywiście możliwość wykorzystywania tradycyjnej, „papierowej” formy przesyłania dokumentów, ale w najbliższej przyszłości forma ta będzie zanikała. Ponadto, zniesiono daleko idące ograniczenia w kontaktach za pomocą środków komunikacji elektronicznej z samorządowymi organami podatkowymi, przez co w istocie zrównano zasady tego sposobu komunikowania się z samorządowymi i państwowymi organami podatkowymi.

Wyłączenie pracownika i organu podatkowego

W projekcie nowej ordynacji podatkowej przebudowane zostały kryteria wyłączenia pracownika i organu podatkowego z prowadzenia spraw podatkowych, w sytuacji gdy ich pozycja lub relacje z innymi podmiotami mogą mieć wpływ na ich bezstronność. W obowiązujących przepisach – i to jest ich główny mankament – przewidziane są zróżnicowane przyczyny wyłączenia pracownika lub organu podatkowego oraz kryteria wyłączenia poszczególnych kategorii osób podlegających wyłączeniu. Trudno jest uzasadnić to niepotrzebne zróżnicowanie, stąd też zdecydowano się na przyjęcie jednolitych zasad wyłączenia piastunów organów, ich zastępców, pracowników, funkcjonariuszy, organów, w tym samorządowych organów podatkowych. Wprowadzając nowe rozwiązania, wzorowano się na analogicznych regulacjach zawartych w Kodeksie postępowania administracyjnego, które – w przeciwieństwie do zawartych w obowiązującej ordynacji – nie wywołują niepotrzebnych problemów przy ich stosowaniu w praktyce.

Deklaracje podatkowe

W nowej ordynacji w jednym rozdziale uregulowano problematykę składania i korygowania deklaracji podatkowych. Dotychczasowe rozproszenie tych przepisów skutkowało powstawaniem licznych problemów interpretacyjnych. Deklaracje są podstawowym dokumentem zapewniającym organom podatkowym weryfikację działań podatnika i szybkie wychwytywanie nieprawidłowości oraz symptomów ucieczki od podatku. To umożliwi szybkie podjęcie przez organ czynności sprawdzających albo kontroli podatkowej oraz – w razie potrzeby – postępowania podatkowego. I to zostało uwzględnione w nowych przepisach, ale nie tylko. Są tam także przepisy zwiększające uprawnienia podatników w składaniu i korygowaniu deklaracji. Wszystkie deklaracje podatkowe, a w zasadzie dane w nich wykazane, będą objęte zasadą domniemania rzetelności. Podatnik uzyska także prawo do skorygowania deklaracji w ostatniej fazie postępowania podatkowego przed wydaniem decyzji. Będzie mógł to zrobić w terminie przewidzianym do wypowiedzenia się strony postępowania w sprawie zebranego materiału dowodowego. Skorygowanie deklaracji będzie skutkowało umorzeniem postępowania, jeżeli będzie zgodne z oczekiwaniami organu podatkowego.

Decyzje częściowe

Są to decyzje, w których określona jest jedynie część zobowiązania podatkowego, wskazana przez podatnika we wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub wynikająca z wniosku o przeprowadzenie procedury konsultacyjnej. Zobowiązanie podatkowe w przypadku wydania decyzji częściowej wynika po części z tej decyzji (stąd nazwa), a w pozostałym zakresie ze złożonej przez podatnika deklaracji podatkowej. Możliwość wydania takiej decyzji usprawni przebieg postępowań z wniosku podatnika, gdzie istnieje potrzeba określenia zobowiązania w niewielkim zakresie (np. podatnik wnioskuje o stwierdzenie nadpłaty w wysokości 100 zł w sytuacji, gdy zobowiązanie wynosi 1 mln zł). W takiej sytuacji organ nie musi prowadzić całego postępowania wymiarowego obejmującego całokształt stanu faktycznego mającego wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, tylko ograniczy się do rozstrzygnięcia co do wysokości podatku od przedmiotu wskazanego przez podatnika.

Rozszerzenie możliwości płacenia podatku przez podmioty inne niż zobowiązany

Jeszcze do niedawna podatku za podatnika nie mógł zapłacić inny podmiot. Od tego zakazu z powodów praktycznych należy wprowadzić wyjątki, dopuszczając możliwość płacenia za podatnika przez inne osoby w szerszym zakresie niż dotychczas. Zgodnie z proponowanymi regulacjami inna osoba będzie mogła zapłacić za podatnika nie tylko podatek (tak jest teraz), ale także zaległość podatkową, od-

setki za zwłokę, koszty postępowania podatkowego oraz koszty upomnienia. Proponuje się także podniesienie limitu płatności podatku za podatnika z 1000 zł do 5000 zł.

Przedawnienie zobowiązań podatkowych

Obecny model instytucji przedawnienia został w projekcie zmieniony z dwóch zasadniczych powodów. Pierwszy z nich to problem występowania w obowiązującej ordynacji dwóch różnych terminów przedawnienia w zależności od tego, w jaki sposób powstaje zobowiązanie podatkowe. W przypadku podatków, w których zobowiązanie powstaje przez doręczenie decyzji (np. podatku od nieruchomości, rolnego czy leśnego, gdy podatnikami są osoby fizyczne, podatku od spadków i darowizn), organ podatkowy jest uprawniony do ich wymiaru przez okres 3 lub 5 lat (art. 68 o.p.), a następnie po powstaniu zobowiązania ma 5 lat na pobór podatku (art. 70 o.p.). Natomiast w przypadku podatków powstających z mocy ustawy (np. PIT, CIT, VAT, podatek akcyzowy, podatek od nieruchomości, rolny i leśny, gdy podatnikami są osoby prawne i jednostki organizacyjne bez osobowości prawnej) obowiązuje jednolity termin na wymiar i pobór podatku wynoszący 5 lat (art. 70 o.p.).

Równie kontrowersyjną sprawą okazała się długość terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, o którym mowa w art. 70 obowiązującej ordynacji. Zgodnie z tym przepisem zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Wskazany termin 5-letni, w następstwie licznych przesłanek zawieszenia jego biegu oraz możliwości jego przerwania, jest wydłużany. Stąd biorą się sytuacje, w których np. zobowiązanie podatkowe może być egzekwowane nawet po kilkunastu latach. Możliwość wielokrotnego stosowania środka egzekucyjnego (przerwa biegu terminu przedawnienia) lub wszczynania postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe (zawieszenie biegu terminu przedawnienia) może skutkować tym, że w skrajnych przypadkach zobowiązanie nigdy się nie przedawni. W tym kontekście nie są prawdziwe twierdzenia, że w aktualnym stanie prawnym termin przedawnienia wynosi 5 lat. W istocie rzeczy termin ten może być wydłużany, bez ograniczeń czasowych. Ten stan rzeczy został zmieniony w projektowanych przepisach.

Nowa konstrukcja prawna instytucji przedawnienia opiera się na założeniu, że zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych (zarówno powstających z mocy prawa, jak i po doręczeniu decyzji) powinny być jednolite. W związku z tym proponuje się wprowadzenie terminu przedawnienia wymiaru i terminu przedawnienia poboru podatku. Okres przedawnienia wymiaru wynosi 3 lub 5 lat liczony od dnia upływu terminu płatności lub powstania obowiązku podatkowego. W tym czasie

organ podatkowy musiałby doręczyć decyzję ustalającą lub określającą wysokość podatku. Pięcioletni okres przedawnienia wymiaru miałyby zastosowanie w odniesieniu do rozliczenia podatków związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, a trzyletni – do podatków pozostałych. Dłuższy okres przedawnienia podatków związanych z prowadzeniem działalności wiąże się z bardziej skomplikowanym charakterem tych rozliczeń. Po upływie okresu przedawnienia wymiaru następowałby pięcioletni okres przedawnienia poboru. W tym czasie organy podatkowe mogłyby egzekwować podatki wynikające z deklaracji lub decyzji.

Przerwanie i zawieszanie biegu terminu przedawnienia zostało w projekcie mocno ograniczone. W ramach przedawnienia wymiaru wykluczono możliwość przerwania jego biegu, a jego zawieszenie powinno następować tylko z przyczyn obiektywnych, niezależnych od organu podatkowego. Zawieszenie przedawnienia wymiaru nie może prowadzić do jego wydłużenia o więcej niż 5 lat.

Przesłanki przerwania i zawieszenia biegu terminu poboru także zostały zdefiniowane ograniczone. Termin biegu terminu przedawnienia poboru jest także limitowany okresem 5 lat.

Nadpłata podatku

Generalnej przebudowie uległy przepisy regulujące nadpłatę podatku. Przede wszystkim wprowadzono regułę, zgodnie z którą nadpłata jest zaliczana lub zwracana bez wydawania decyzji w każdym przypadku, gdy nie budzi to wątpliwości organu podatkowego. Decyzja rozstrzygająca o nadpłacie pojawia się wówczas, gdy organ nie zgadza się z kwotą nadpłaty wyliczoną przez podatnika. Przyjęcie tej reguły umożliwiło rezygnację z decyzji określających nadpłatę (wydawanych z urzędu) i decyzji stwierdzających nadpłatę (wydawanych na wniosek podatnika). W każdym przypadku „zetknięcia” się organu z niewątpliwie nadpłaconym podatkiem powinien on być zaliczony lub zwracany niezwłocznie, bez prowadzenia postępowań i wydawania decyzji stwierdzających. Zmodyfikowano możliwość wydawania tzw. decyzji częściowych, stwierdzających nadpłatę w granicach określonych wnioskiem podatnika. W decyzjach takich organ stwierdza kwotę nadpłaty i określa wysokość zobowiązania od przedmiotu opodatkowania wskazanego we wniosku podatnika o nadpłatę. Wysokość zobowiązania w pozostałej części jest określona – co budziło wątpliwości w obowiązującym stanie prawnym – w deklaracji złożonej przez podatnika. W ten sposób wysokość zobowiązania wynika po części z deklaracji, a po części z decyzji organu podatkowego. Wśród innych zmian należy zwrócić uwagę na sprecyzowanie definicji nadpłaty, uwzględnienie elementu bezpodstawnego wzbogacenia jako przesłanki, której zaistnienie eliminuje możliwość jej zwrotu, ujednoczenie terminów zwrotu i oprocentowania nadpłaty oraz jej zaliczania na poczet zaległości podatkowych. Ta trudna instytucja prawa podatkowego

w wyniku wprowadzenia tych zmian będzie bardziej czytelna dla podatników i organów podatkowych.

Solidarność w prawie podatkowym

Obecnie obowiązujące w art. 91 o.p. odesłanie do przepisów Kodeksu cywilnego w zakresie odpowiedzialności solidarnej nie rozwiązuje szeregu problemów z tym związanych na gruncie prawa podatkowego. Widać to bardzo wyraźnie w przypadku preferencji podatkowych (ulg, zwolnień, wyłączeń) w odniesieniu do podmiotów, na których ciąży solidarna odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe. Kwestie te zostały kompleksowo uregulowane w projektowanych przepisach.

W przypadku wyłączenia z opodatkowania, zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku, przedawnienia wymiaru lub poboru podatku oraz zaniechania poboru podatku względem jednego z odpowiedzialnych solidarnie świadczenie podatkowe ulega pomniejszeniu w zakresie przypadającym na tego zobowiązanego i ciąży wyłącznie na pozostałych zobowiązanych.

Podobnie przy zastosowaniu ulgi w spłacie polegającej na umorzeniu wobec jednego z zobowiązanych solidarnie, zobowiązanie podatkowe wygasa w zakresie nie wyższym niż przypadający na tego zobowiązanego, a świadczenie podatkowe ulega pomniejszeniu o umorzoną kwotę.

Odroczenie terminu przewidzianego w przepisach prawa podatkowego, odroczenie terminu płatności, rozłożenie na raty oraz zawieszenie i przerwanie biegu terminu przedawnienia prawa do wymiaru i poboru podatku wobec jednego z zobowiązanych solidarnie nie wywiera skutku względem pozostałych.

Można oczywiście wywodzić, że reguły te w istocie łamią istotę cywilistycznej odpowiedzialności solidarnej (niepodzielnej), ale praktyka pokazuje, że w prawie podatkowym muszą one być dostosowane do specyfiki odpowiedzialności podatkowej.

Uporządkowanie kar porządkowych

W nowej ordynacji doprecyzowano i na nowo uregulowano zasady nakładania kar porządkowych. Przede wszystkim wprowadzono kryteria miarkowania tych kar, których wcześniej nie było. Sprecyzowano, za co może być nałożona kara, bo wbrew pozorom w praktyce budziło to wiele wątpliwości, zwłaszcza w zakresie odmowy udziału w „innej czynności”. Skróceniu uległy terminy do wymiaru i poboru kar porządkowych.

Interpretacje przepisów prawa podatkowego

Możliwość wystąpienia przez zainteresowanego o interpretację prawa podatkowego została w nowej ordynacji utrzymana, ale zmodyfikowana. Zasadniczym problemem dotyczącym interpretacji jest to, że za dużo jest interpretacji indywidualnych, a za mało ogólnych, co w efekcie prowadzi do zablokowania sądów, a zwłaszcza Naczelnego Sądu Administracyjnego. Zmiany w zasadach wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego w nowej ordynacji podatkowej idą w kierunku zwiększenia liczby oraz wzmocnienia roli interpretacji ogólnych. Minister właściwy do spraw finansów publicznych jest zobowiązany do wydania bez zbędnej zwłoki interpretacji ogólnej w przypadku wpłynięcia znaczącej liczby wniosków o interpretacje indywidualne, dotyczących takich samych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych, złożonych w takim samym stanie prawnym. Wydanie takiej interpretacji ogranicza znacznie liczbę interpretacji indywidualnych, co jest celem tych zmian.

Wydawanie interpretacji ogólnych przez ministra musi być skoordynowane z orzecznictwem sądowym dotyczącym zbliżonych problemów prawnych. W związku z tym, w nowych przepisach upoważniono ministra właściwego do spraw finansów publicznych do kierowania pytań prawnych do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Będzie mógł to zrobić wówczas, gdy w toku wydawania interpretacji ogólnej wystąpią poważne wątpliwości na tle rozbieżnego orzecznictwa sądów administracyjnych.

W nowych przepisach scentralizowano proces wydawania interpretacji indywidualnych. W chwili obecnej interpretacje indywidualne wydaje nie tylko Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Dyrektor KIS), ale i ok. 2,5 tysiąca gminnych organów podatkowych. Nie może być tak, że podatnik, chcąc uzyskać interpretację dotyczącą opodatkowania np. rurociągu, powinien wystąpić z wnioskiem do 300 gminnych organów podatkowych, przez obszar których ten rurociąg przebiega. Chcąc to wyeliminować, w nowych przepisach wprowadzono jednolite zasady wydawania i publikowania interpretacji przepisów prawa podatkowego niezależnie od tego, czy dany podatek stanowi dochód budżetu państwa czy jednostek samorządu terytorialnego. Gminne organy podatkowe będą miały zapewniony wpływ na tryb i treść wydawanych przez Dyrektora KIS interpretacji dotyczących podatków samorządowych.

Rozdział IV

SYSTEMATYKA PRZEPISÓW NOWEJ ORDYNACJI PODATKOWEJ

1. Uwagi ogólne

Jedną z przyczyn, które zadecydowały o potrzebie przygotowania projektu nowej ordynacji podatkowej, była systematyka przepisów obowiązującego aktu. Duża ilość zmian wprowadzona w ordynacji spowodowała, że struktura grupowania jej przepisów uległa zdeformowaniu. Najlepszym przykładem jest wspomniany już art. 2a zawierający zasadę rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, który został umiejscowiony pomiędzy przepisem regulującym świadczenia, do których stosuje się ustawę i słowniczkiem ustawowym. Stało się tak dlatego, ponieważ w obowiązującej ordynacji nie ma miejsca na zasady ogólne, zwłaszcza w sytuacji, gdy część z nich zlokalizowana jest w dziale IV „Postępowanie podatkowe”. W efekcie, o czym już wspomniano, zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika jest uregulowana w dziale I „Przepisy ogólne”, a zasada legalizmu w art. 120 działu IV „Postępowanie podatkowe”. Jest to nie tylko niezgodne z zasadami techniki prawodawczej, ale także zakłóca proces wykładni tych zasad. Innego rodzaju przykładem rozpadania się systematyki przepisów obecnej ordynacji podatkowej jest numeracja artykułów, która jest wzbogacana o dodawane litery – np. art. 119zf. Akurat to postępowanie jest zgodne z zasadami techniki prawodawczej, ale nie ma nic wspólnego z dobrą legislacją. Komplikuje to bardzo i tak słabo czytelną strukturę przepisów.

W projekcie mankamenty te zostały wyeliminowane poprzez pogrupowanie artykułów w rozdziały, a te z kolei w pięć działów: „Przepisy ogólne”, „Zobowiązania podatkowe”, „Postępowanie podatkowe”, „Postępowania szczególne” oraz „Przepisy końcowe”. W ramach niektórych rozdziałów wprowadzone zostały oddziały grupujące artykuły normujące zbliżoną przedmiotowo problematykę. Wprowadzenie oddziałów, przewidzianych w § 60 ust. 2 zasad techniki prawodawczej, umożliwiło precyzyjne usystematyzowanie przepisów, zwłaszcza w rozdziałach ob-

szernych, regulujących złożone instytucje, takie jak np.: przedawnienie, nadpłata czy też kontrola podatkowa.

Układ nowej ordynacji podatkowej, zgodny z wymogami określonymi w dziale I rozdziale 4 zasad techniki prawodawczej, oddaje wiernie przedmiot regulacji zawartych w projektowanej ordynacji i poprawnie grupuje jej przepisy.

2. Przepisy ogólne

Mając na uwadze postanowienia § 20 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”¹, w projekcie ordynacji podatkowej wyodrębniono przepisy ogólne oraz regulacje szczegółowe. Dokonano również wyraźnej dystynkcji pomiędzy regulacją materialnoprawną oraz unormowaniami o charakterze procesowym. W nauce pod pojęciem przepisów ogólnych rozumie się te spośród przepisów merytorycznych ustawy, które zawierają materię wspólną dla wszystkich przepisów merytorycznych danej ustawy. Jeżeli zatem w ustawie można wyróżnić przepisy, które odnoszą się do wszystkich lub do większości przepisów merytorycznych, postuluje się wydzielenie ich spośród przepisów merytorycznych i ujęcie w odrębną jednostkę systematyzacyjną wyższego stopnia². W projekcie ordynacji podatkowej, w szczególności ze względu na to, że zakres materii objętej regulacją tego aktu prawnego jest znaczny, wystąpiła konieczność wyodrębnienia przepisów ogólnych. Zauważyć należy, że ta technika legislacyjna została również zastosowana w obowiązującej ordynacji podatkowej w przepisach art. 1-12 działu I.

W części ogólnej projektowanej ordynacji podatkowej ujęto przepisy regulujące następujące zagadnienia: przepisy wstępne, zasady ogólne prawa podatkowego, prawa i obowiązki zobowiązanego, klauzulę ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania, prawo do informacji i wsparcia oraz ochronę uzasadnionych oczekiwań, zastosowanie środków komunikacji elektronicznej, reprezentację i pełnomocnictwo, organy podatkowe i ich właściwość, Radę do spraw Unikania Opodatkowania, wyłączenie pracownika oraz organu podatkowego, tajemnicę skarbową, terminy.

Wskazane powyżej zagadnienia mają charakter najbardziej ogólny w porównaniu do zagadnień ujętych w dalszych przepisach merytorycznych projektowanej ordynacji podatkowej i dotyczą większości instytucji przewidzianych w projekcie ordynacji podatkowej. W konsekwencji postanowienia regulujące te zagadnienia stanowią swoisty punkt odniesienia oraz oparcie dla pozostałych przepisów projektowanego aktu prawnego.

1 Dz.U. z 2016 r. poz. 283.

2 T. Bąkowski, P. Bielski, K. Kaszubowski, M. Kokoszczński, J. Stelina, J. Warylewski, G. Wierczyński, *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz do rozporządzenia*, Warszawa 2003, s. 115 i nast.

2.1. Przepisy wstępne

DZIAŁ I

PRZEPISY OGÓLNE

ROZDZIAŁ 1

Przepisy wstępne

Art. 1. Ordynacja podatkowa zawiera przepisy ogólnego prawa podatkowego regulujące stosunki podatkowe między zobowiązanymi a organami podatkowymi.

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

§ 2. Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, przepisy art. 125, art. 126, art. 128 § 1, działu II, oraz rozdziału 10 działu IV stosuje się odpowiednio do opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, do których wymiaru uprawnione są organy inne niż organy podatkowe. W tym zakresie organom tym przysługują uprawnienia organów podatkowych.

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

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

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

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

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

Art. 7. Niepodatkową należnością budżetową jest publicznoprawne świadczenie pieniężne, niebędące podatkiem ani opłatą, na rzecz państwa, województwa, powiatu albo gminy, wynikające z ustaw, w szczególności należność, za którą odpowiada płatnik, inkasent, osoba trzecia.

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

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

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

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

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

Art. 13. *Ilekrót w ordynacji podatkowej jest mowa o:*

- 1) *adresie elektronicznym – rozumie się przez to oznaczenie systemu teleinformatycznego umożliwiające porozumiewanie się za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy;*
- 2) *decyzji wymiarowej – rozumie się przez to decyzje:*
 - a) *ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego,*
 - b) *określającą wysokość zobowiązania podatkowego lub orzekającą o braku zobowiązania,*
 - c) *o wysokości dochodu, przychodu lub zysku,*
 - d) *określającą wysokość straty,*
 - e) *określającą wysokość zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług,*
 - f) *określającą obowiązek zwrotu kwoty podlegającej zwrotowi, traktowanej jako zaległość podatkowa,*
 - g) *określającą wysokość zaległości podatkowej,*
 - h) *określającą wysokość odsetek za zwłokę,*
 - i) *o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta,*
 - j) *określającą wysokość zobowiązania podatkowego ze wskazaniem kwoty, za którą odpowiada podatnik,*
 - k) *o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej,*
 - l) *o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy lub zapisobiercy windykacyjnego;*
- 3) *deklaracjach – rozumie się przez to również zeznania, wykazy, zestawienia, zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci;*
- 4) *dokumencie elektronicznym – rozumie się przez to dokument elektroniczny, o którym mowa w art. 3 pkt 35 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania publicznego w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylającego dyrektywę 1999/93/WE (Dz.U. UE L 257 z 28.08.2014 r., str. 73);*
- 5) *działalności gospodarczej – rozumie się przez to działalność zarobkową w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny*

lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub podmiotu wykonującego taką działalność – do przedsiębiorców;

- 6) księgach podatkowych – rozumie się przez to księgi rachunkowe, podatkową księgę przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci;
- 7) podatkach – rozumie się przez to również opłaty, niepodatkowe należności budżetowe, a także raty lub zaliczki na podatki, opłaty oraz na niepodatkowe należności budżetowe;
- 8) portalu podatkowym – rozumie się przez to system teleinformatyczny Szefa Krajowej Administracji Skarbowej służący do kontaktu pomiędzy organami podatkowymi a zobowiązanymi, w szczególności do składania wniosków oraz innych dokumentów, składania deklaracji oraz doręczania pism organów podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej;
- 9) pracowniku – rozumie się przez to osobę zatrudnioną w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej, funkcjonariusza pełniącego służbę w jednostce organizacyjnej Krajowej Administracji Skarbowej oraz pracownika urzędu obsługującego organ podatkowy;
- 10) przepisach prawa podatkowego – rozumie się przez to postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących spraw z zakresu prawa podatkowego, przepisy prawa Unii Europejskiej dotyczące spraw z zakresu prawa podatkowego, ustaw podatkowych, aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych, a także aktów prawa miejscowego organów jednostek samorządu terytorialnego wydanych na podstawie ustaw podatkowych;
- 11) Radzie – rozumie się przez to Radę do spraw Unikania Opodatkowania;
- 12) ulgach podatkowych – rozumie się przez to przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku;
- 13) ustawach podatkowych – rozumie się przez to ustawy dotyczące podatków, określające podmiot, przedmiot opodatkowania, obowiązek podatkowy, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe, tryb i warunki płatności oraz regulujące prawa i obowiązki zobowiązanych, a także kompetencje organów podatkowych;
- 14) samorządowym organie podatkowym – rozumie się przez to wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starostę lub marszałka województwa;
- 15) systemie teleinformatycznym – rozumie się przez to system teleinformatyczny Szefa Krajowej Administracji Skarbowej lub system teleinformatyczny obsługujący samorządowy organ podatkowy, a także samorządowe kolegium odwoławcze;

- 16) *zobowiązany* – rozumie się przez to podatnika, płatnika, inkasenta, osobę trzecią i następcę prawnego;
- 17) *zwrocie podatku* – rozumie się przez to zwrot różnicy podatku lub zwrot podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, a także inne przypadki zwrotu podatku przewidziane w przepisach prawa podatkowego.

Sposób normowania przedmiotu i zakresu regulacji prawnej objętej przepisami obowiązującej ordynacji podatkowej jest przyczyną licznych wątpliwości. W nauce prawa podatkowego formułowane są słuszne zarzuty dotyczące wybiórczego, nieobejmującego całej treści ordynacji podatkowej, określenia przedmiotu tej ustawy. W art. 1 obowiązującej ordynacji podatkowej wskazano bowiem, że obejmuje ona zobowiązania podatkowe, informacje podatkowe, postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową, czynności sprawdzające oraz tajemnicę skarbową. Tymczasem treść tej ustawy jest dużo szersza. Ta niezgodność zasygnalizowanych w ustawie ram regulacji prawnej z rzeczywistym zakresem unormowania źle świadczy o jakości dotychczasowej regulacji prawnej. Dzieje się tak, ponieważ wprowadza ona w błąd nieświadomego adresata przepisów ustawy, niebędącego specjalistą w dziedzinie prawa podatkowego.

Pierwsze dwa artykuły projektu odnoszą się do przedmiotu i zakresu regulacji, czyli zakresu przedmiotowego aktu prawnego. Zgodnie z art. 1 projektu ordynacja podatkowa zawiera przepisy ogólnego prawa podatkowego regulujące stosunki podatkowe między zobowiązanymi a organami podatkowymi. Z proponowanego przepisu wynika wprost, że ordynacja podatkowa stanowi akt prawny z zakresu ogólnego prawa podatkowego. Ponadto z regulacji tej wynika, że akt ten reguluje stosunki podatkowoprawne, w tym zarówno materialnoprawne, jak i procesowe pomiędzy organami podatkowymi a zobowiązanymi. Oczywiście kompleksowa regulacja stosunków podatkowoprawnych wiąże się z uwzględnieniem, oprócz przepisów ordynacji podatkowej, przepisów regulujących konkretny podatek (przepisów prawa podatkowego szczegółowego).

Kodyfikacja jest twórczym, ustawowym unormowaniem prawnym danej dziedziny stosunków życia społecznego w sposób względnie wyczerpujący (całościowy lub zupełny), jednolity, logiczny i wewnętrznie spójny w jednym akcie prawnym³. W związku z powyższym przyjęto zasadę, że nowa ustawa znajdzie zastosowanie do wszystkich należności publicznoprawnych, chyba że ustawy odrębne stanowią inaczej. W konsekwencji projekt ordynacji podatkowej obejmuje swoim zakresem nie tylko podatki, ale i inne określone daniny publiczne, w tym opłaty i niepodatkowe należności publicznoprawne. Przyjęto zasadę stosowania projektowanej ustawy do podatków, do których wymiaru uprawnione są organy podatkowe (art. 2 § 1

3 A. Wasilewski, *Kodyfikacja prawa administracyjnego. Idea i rzeczywistość*, Warszawa 1988, s. 9-10.

projektu), przy czym do tej kategorii pojęciowej zaliczono także opłaty, niepodatkowe należności budżetowe, a także raty lub zaliczki na podatki, opłaty oraz na niepodatkowe należności budżetowe (art. 13 pkt 7 projektu). Warto zwrócić uwagę, że w przepisie tym posłużono się pojęciem „wymiar”, które jest szersze znaczeniowo od zwrotu „określanie lub ustalanie”. „Ustalanie” lub „określanie” to pojęcia odnoszące się do sposobu powstawania zobowiązań podatkowych. Natomiast wymiar obejmuje zdecydowanie szerszą aktywność organów podatkowych. Ponadto pojęcie to nawiązuje do zdefiniowanego w art. 13 pkt 2 projektu pojęcia decyzji wymiarowej.

Poza wskazanymi wyżej daninami, do których wymiaru uprawnione są organy podatkowe wymienione w art. 2 § 2 projektowanej ordynacji podatkowej, wybrane regulacje projektu stosuje się odpowiednio do opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, o ile do ich wymiaru uprawnione są organy inne niż organy podatkowe i jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej.

Wskazane wyżej wybrane regulacje projektu ordynacji podatkowej to przepisy: art. 125 (termin płatności podatku), art. 126 (przywrócenie terminu przewidzianego w przepisach prawa podatkowego), art. 128 § 1 (możliwość odraczania terminów), a także przepisy działu II („Zobowiązania podatkowe”) oraz rozdziału 10 działu IV („Zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego”). Ponadto przepisy projektowanej ordynacji podatkowej stosuje się również do spraw z zakresu prawa podatkowego innych niż wymienione w § 1, czyli innych niż dotyczące podatków, do których wymiaru uprawnione są organy podatkowe, należące do właściwości organów podatkowych (art. 2 § 3 projektu).

Taka regulacja nie wyklucza, rzecz jasna, możliwości rozciągnięcia poszczególnych unormowań zawartych w ordynacji podatkowej na materię „pozapodatkową” (np. na składki na ubezpieczenia społeczne). W takim przypadku, podobnie zresztą jak obecnie, stosowne unormowania pozwalające na posiłkowanie się ordynacją podatkową powinny znaleźć się w aktach prawnych dotyczących należności, do których poszczególne przepisy ogólnego prawa podatkowego miałyby znaleźć zastosowanie.

Niewątpliwą zaletą proponowanego unormowania przedmiotu i zakresu regulacji zawartej w projekcie ordynacji podatkowej jest jasne wskazanie katalogu danin publicznych, do których ma ona zastosowanie. W obowiązującej regulacji prawnej ujęcie tych zagadnień budzi liczne wątpliwości. Dotyczą one przede wszystkim stosowania przepisów ogólnego prawa podatkowego do opłat wymierzanych przez inne podmioty niż organy podatkowe, a także do niepodatkowych należności budżetu państwa o charakterze daninowym. Brak jest bowiem precyzyjnego określenia, które z danin publicznych innych niż podatki są objęte zakresem ordynacji podatkowej.

Precyzyjne określenie przedmiotu i zakresu regulacji od strony pozytywnej pozwoliło na rezygnację z zamieszczenia w projekcie odpowiednika art. 2 § 4 o.p., zgodnie z którym przepisów ustawy nie stosuje się do świadczeń pieniężnych wynikających ze stosunków cywilnoprawnych.

Tworząc nową ordynację podatkową, odrzucono pomysł realizacji postulatu przyjęcia reguł postępowania z kodeksu postępowania administracyjnego, z uregulowaniem w ordynacji tylko niektórych instytucji specyficznych dla postępowania podatkowego⁴. Po tylu latach obowiązywania odrębnej procedury podatkowej i wykształcenia pewnej jej specyfiki powrót do stanu sprzed 1998 r., kiedy to postępowanie podatkowe było uregulowane głównie we wskazanym kodeksie, nie znajduje uzasadnienia.

Niewątpliwie jurysdykcyjne postępowanie podatkowe jest szczególnym postępowaniem administracyjnym⁵, niezależnie od przyjętego przez ustawodawcę sposobu jego unormowania oraz przyjętej metody regulacji, czy to w drodze odrębnego aktu, czy szczególnej procedury normowanej przepisami kodeksu postępowania administracyjnego⁶. W literaturze wskazuje się, iż „wspólne korzenie obu procedur są na tyle wyraziste, że pozwala to na wykorzystywanie doktrynalnych ustaleń dotyczących postępowania administracyjnego dla charakterystyki postępowania podatkowego”⁷. Niemniej jednak sygnalizuje się, iż specyfika spraw podatkowych wymaga zastosowania szeregu uregulowań odrębnych⁸.

W projekcie ordynacji podatkowej zrealizowano postulat włączenia do ordynacji dobrze ukształtowanych przepisów zawartych w ustawie o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników⁹. Są to bowiem przepisy ogólnego prawa podatkowego i powinny być zawarte w projekcie ordynacji podatkowej.

4 R. Mastalski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz* 2009, Wrocław 2009, s. 14.

5 J. Borkowski, *Przepisy postępowania podatkowego na tle Kodeksu postępowania administracyjnego*, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 3, s. 4; W. Chróścielewski, *Przepisy postępowania administracyjnego ogólnego i postępowania podatkowego a standardy nowoczesnego postępowania administracyjnego* (w:) C. Martysz, A. Matan (red.), *Pozycja samorządowych kolegiów odwoławczych w postępowaniu administracyjnym*, Kraków 2005, s. 39-54.

6 Zob. W. Olszowy, *Decyzja podatkowa, podejmowanie i kontrola*, Warszawa 1997, s. 36-37 oraz A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 364-366.

7 B. Brzeziński, W. Nykiel, *Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa”* (w:) *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności. Księga jubileuszowa poświęcona prof. dr hab. Januszowi Borkowskiemu*, Łódź 2004, s. 56.

8 B. Brzeziński, W. Nykiel, *Reforma systemu podatkowego – aspekty prawne*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 6, s. 5.

9 Zob. B. Brzeziński, *Ordynacja podatkowa w świetle oceny jakości aktów normatywnych* (w:) R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, Białystok 2009, s. 20. Zob. też art. 31 Modelowego kodeksu podatkowego Międzynarodowego Funduszu Walutowego (Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000), gdzie reguluje się zagadnienie numerów identyfikacji podatkowej i w tym zakresie określa m.in. procedurę ich nadawania przez organy władzy publicznej i zasady posługiwania się nimi przez podatników. Podobnie kwestia ta jest uregulowana w dziale IV części III niemieckiej ordynacji podatkowej.

W projekcie ordynacji podatkowej nie ujęto regulacji dotyczących egzekucji należności podatkowych. Nie było to dostatecznie uzasadnione na tym etapie porządkowania ogólnego prawa podatkowego¹⁰. Nie widać przede wszystkim żadnych realnych korzyści z podzielenia obecnej materii ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji¹¹ na dwie części, a mianowicie przepisy regulujące egzekucję należności podatkowych oraz przepisy regulujące egzekucję pozostałych należności pieniężnych i obowiązków niepieniężnych. Przeniesienie do ordynacji przepisów dotyczących egzekucji należności podatkowych w żaden sposób nie zwiększy jej efektywności. Poza tym, byłby to kolejny przypadek rozrostu regulacji prawnych i niepotrzebnego dublowania się identycznych przepisów w ordynacji i ustawie o postępowaniu egzekucyjnym¹². Stanowisko to nie powinno być rozumiane jako postulat pozostawienia bez zmian ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji – są one konieczne, ponieważ nierozwiązany pozostaje problem zwiększenia skuteczności egzekwowania należności publicznoprawnych, w tym podatków. Problem ten powinien być jednak rozpatrywany nie tylko w odniesieniu do podatków i nie w ramach prac nad projektem ordynacji podatkowej.

W dyskusjach nad kształtem przyszłej ordynacji niekiedy wskazuje się także, że ustawa ta powinna swoim zakresem objąć odpowiedzialność karną za popełnienie przestępstw i wykroczeń podatkowych¹³. Jest to rzeczywiście przedmiot niektórych kodeksów podatkowych¹⁴. Przyjąć jednak należy, że odpowiedzialność karna to domena prawa karnego i nie ma sensu przenoszenie jej do ordynacji podatkowej. W chwili obecnej jest ona kompleksowo uregulowana w ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy¹⁵. W konsekwencji ewentualna dekodyfikacja tej materii, analogicznie jak w przypadku postępowania egzekucyjnego, nie jest uzasadniona; tym samym materia ta nie została ujęta w projekcie ordynacji podatkowej.

10 Zob. C. Kosikowski, Ogólny kodeks daninowy zamiast ordynacji podatkowej, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 9. Przeciwnikiem poszerzenia zakresu przedmiotowego ordynacji o postępowanie egzekucyjne jest R. Mastalski – zob. Kierunki zmian ogólnego prawa podatkowego, „Glosa” 1995, nr 1.

11 Tekst jedn. Dz.U. z 2014 r. poz. 1619 z późn. zm. – dalej zwana w skrócie u.p.e.a.

12 Nie oznacza to oczywiście, że ujęcie przepisów o egzekucji należności podatkowych w ustawie ogólnego prawa podatkowego jest rozwiązaniem nieznanym innym porządkom prawnym. Przykładowo, przepisy takie są zawarte w dziale VI niemieckiej ordynacji podatkowej i części I rozdziale IV rosyjskiego kodeksu podatkowego. W węgierskiej ustawie 2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről regulacja dotycząca egzekucji nie jest kompletna – przepisy te odsyłają w zakresie nieuregulowanym do ustawy o egzekucji sądowej.

13 Na argumenty przeciwko traktowaniu prawa karnego skarbowego jak części ogólnego prawa podatkowego wskazuje m.in. R. Mastalski, Prawo podatkowe, Warszawa 2011, s. 171 i nast.

14 Zob. np. Tax Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000 oraz Modelowy kodeks podatkowy Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) opracowany w dwóch wersjach z 1997 i 2006 (<http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/ciatdata/tax-rates/145.html?task=view>), a także księga druga dział II rozdział I(C) francuskiej ustawy Code général des impôts i część I tytuł III dział 2 Livre des procédures fiscales oraz część III australijskiej ustawy Taxation Administration Act 1953. Regulacje dotyczące odpowiedzialności karnej skarbowej zawarte są także w dziale VIII niemieckiej ordynacji podatkowej i części I rozdziale VI rosyjskiego kodeksu podatkowego.

15 Tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 186 z późn. zm. – dalej zwany w skrócie kks.

Do projektu ordynacji podatkowej także nie przeniesiono przepisów ustrojowych kształtujących funkcjonowanie organów podatkowych. Nowa ordynacja powinna regulować stosunki pomiędzy podatnikiem i organami podatkowymi, z pominięciem przepisów ustrojowych, uregulowanych w innych aktach. Koncepcja taka pozytywnie wpłynie na przejrzystość i stabilność projektowanej ustawy.

W projekcie ordynacji podatkowej nie zamieszczono regulacji dotyczących funkcjonowania Rzecznika Praw Podatnika¹⁶. Tego typu instytucje o charakterze ustrojowym nie powinny być przedmiotem ordynacji podatkowej. Powołanie Rzecznika Praw Podatnika prowadziłyby do dublowania zadań oraz kompetencji konstytucyjnego organu, jakim jest Rzecznik Praw Obywatelskich¹⁷. Rozważyć natomiast można dokonanie przeglądu uprawnień Rzecznika Praw Obywatelskich pod kątem zwiększenia nadzoru nad organami administracji podatkowej¹⁸. Poszerzenie kompetencji Rzecznika Praw Obywatelskich i odpowiednie wzmocnienie jego urzędu z pewnością okaże się mniej kosztowne niż tworzenie od podstaw Rzecznika Praw Podatnika.

W projekcie ordynacji podatkowej nie zrealizowano również postulatu uregulowania instytucji „autoryzowanego podatnika” lub „rzetelnego podatnika”¹⁹. Jej funkcjonowanie musiałoby wiązać się z przyznaniem szczególnych przywilejów określonej kategorii podatników, co mogłoby doprowadzić do naruszenia konstytucyjnej zasady równości i w konsekwencji doprowadzić do podziału podatników na „rzetelnych” i resztę, tzn. „nierzetelnych”. Projekt zakłada, że każdy podatnik powinien być traktowany jako rzetelny i domniemywa się dobrą wiarę zobowiązanego. Ponadto wprowadzenie tego typu preferencji podatkowych wiąże się z ryzykiem naruszenia zakazu ingerencji państwa w konkurencyjność podmiotów gospodarczych, co może naruszać przepisy regulujące dopuszczalność pomocy publicznej. Może to także prowadzić do naruszenia zasad swobody prowadzenia działalności gospodarczej, w szczególności zasady równości, zgodnie z którą wykonywanie działalności gospodarczej jest wolne dla każdego na równych prawach (art. 6 ust.

16 Dalej zwanego w skrócie RPP. W literaturze wskazuje się, że słuszna jest krytyka dotycząca tworzenia urzędu kolejnego rzecznika (w tym przypadku Rzecznika Praw Podatnika). Mnożenie takich instytucji (vide: Rzecznik Praw Dziecka, Rzecznik Ubezpieczonych, Rzecznik Praw Pacjenta) nie prowadzi do istotnej poprawy sytuacji różnych kategorii podmiotów – zob. Z. Ofiarski, Uwagi do założeń nowej ordynacji podatkowej, luty 2015 (niepublikowane).

17 Dalej zwanego w skrócie RPO.

18 Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych wskazuje, że konieczna jest nowelizacja ustawy o RPO. „Jednym z zastępców RPO powinna być osoba zajmująca się wyłącznie prawami podatników. Obecny stan wskazuje na bardzo małe zaangażowanie RPO stanem ochrony praw obywateli będących podatnikami. Ponadto RPO powinien zajmować się również sprawami podmiotów, które nie są osobami fizycznymi. Obecna ustawa zawęża zakres działania RPO do podatników, których prawa i wolności obywatelskie zostały naruszone.” – zob. Uwagi Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych do materiału roboczego – Prace nad Kierunkowymi założeniami nowej ordynacji podatkowej opracowane przez Komisję Kodyfikacyjną 15 lutego 2015 r., Łódź, 24 lutego 2015 r. (niepublikowane).

19 Wprowadzenie Karty Rzetelnego Podatnika postulowało m.in. Ministerstwo Gospodarki, Nowa ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji, Warszawa, 4 kwietnia 2014 r., s. 19.

1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej). Większość z proponowanych przywilejów, wymienianych w propozycjach odnoszących się do instytucji „autoryzowanego podatnika”, powinna dotyczyć – zdaniem autorów projektu – każdego podatnika.

W projekcie ordynacji podatkowej odstąpiono od zaprezentowania katalogu uprawnień i obowiązków organów podatkowych. Uprawnienia i obowiązki tychże wyznaczane są ich kompetencjami. W odniesieniu do organów podatkowych pierwszorzędne znaczenie ma zatem określenie ich kompetencji, a nie praw i obowiązków. To kompetencja organu stanowi możliwość (uprawnienie) i jednocześnie obowiązek korzystania z określonej formy lub form działania, zaliczanych do działań administracyjnych. Kompetencja organu podatkowego jest zatem swoistym połączeniem praw i obowiązków tego podmiotu. Bez własnych kompetencji dany podmiot nie może być określany mianem organu podatkowego.

Poza zakresem regulacji ordynacji podatkowej znalazły się przepisy dotyczące kontroli celno-skarbowej uregulowane w ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1947 z późn. zm.). W konsekwencji również poza zakresem regulacji ordynacji podatkowej znalazły się rozwiązania prawne wprowadzające zasadę rozpatrywania odwołania od decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego przez ten sam organ (art. 83 ust 6 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej).

Ponadto w projekcie ordynacji podatkowej nie zawarto materii związanej z wymianą informacji podatkowych z innymi państwami. Problematykę tę reguluje ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. poz. 648). W szczególności akt ten normuje zasady i tryb wymiany informacji podatkowych z innymi państwami, obowiązki instytucji finansowych w zakresie wymiany informacji podatkowych na wniosek właściwego organu, obowiązki instytucji finansowych w zakresie automatycznej wymiany informacji podatkowych oraz kontrolę ich wykonywania.

W aktualnym stanie prawnym zagadnienia wymiany informacji podatkowych z innymi państwami reguluje ordynacja podatkowa w przepisach działu VIIa. Uregulowanie materii wymiany informacji podatkowych z innymi państwami w innym akcie prawnym niż nowa ordynacja podatkowa jest uzasadnione przede wszystkim tym, że są to przepisy regulujące relacje pomiędzy administracjami podatkowymi poszczególnych państw w zakresie wymiany informacji podatkowych. Nie są to zatem unormowania dotyczące stosunków pomiędzy organami podatkowymi i podatnikami. Nie bez znaczenia jest też duża objętość regulacji w zakresie wymia-

ny informacji, co negatywnie wpłynęłoby na strukturę ordynacji podatkowej²⁰ i jej czytelność dla zobowiązanych.

W projekcie nowej ordynacji podatkowej nie wprowadzono obowiązującej na gruncie Kodeksu postępowania administracyjnego instytucji milczącego załatwienia sprawy. Jest to podyktowane specyfiką spraw podatkowych. Ponadto wskazuje się, że milczące załatwienie sprawy znajduje zastosowanie zwłaszcza w sprawach o charakterze rejestrowym lub regulacyjnym, w których przepisy prawa wymagają spełnienia określonych wymogów, które stronie postępowania są znane, a organ może je łatwo i szybko zweryfikować²¹. Niezależnie od powyższego należy zwrócić uwagę, że w obowiązującej ordynacji podatkowej regulacje, w których wykorzystano instytucję milczącego załatwienia sprawy, zawarto w przepisach dotyczących interpretacji indywidualnych oraz opinii zabezpieczających. Rozwiązanie to zastosowano również w projekcie nowej ordynacji podatkowej.

Polskie prawo podatkowe – w tym ogólne prawo podatkowe – od dziesięcioleci posługuje się tą samą siatką podstawowych pojęć, wśród których na plan pierwszy wysuwają się: podatnik, obowiązek podatkowy, zobowiązanie podatkowe. Stanowią one rdzeń instytucjonalny i zarazem pojęciowy polskiego prawa podatkowego. Są budulcem normatywnym, wykorzystywanym przez ustawodawcę przy konstruowaniu instytucji prawnych i rozwiązań zarówno ogólnego, jak i szczegółowego prawa podatkowego. Należy uznać, że zadowalająco spełniają swoją rolę, o czym świadczy brak w orzecznictwie i doktrynie zasadniczych wątpliwości i kontrowersji co do ich znaczenia. Ustalona treść i udowodniona użyteczność skłaniają zatem do dalszego ich stosowania w takim znaczeniu i zakresie, jakie utrzymało się w dotychczasowej praktyce legislacyjnej i orzecznictwie. Ustawowe dookreślenia takich pojęć są i nadal powinny być zawarte w ordynacji podatkowej. Dostrzegalna jest jednak konieczność dokonania w tym obszarze pewnych korekt²². Czynnikiem determinującym jest zauważalna ewolucja sposobu konstruowania przez ustawodawcę instytucji szczegółowego prawa podatkowego. Uwzględniając to zjawisko, należy nieco zmodyfikować definicje podstawowych pojęć. Ogólne prawo podatkowe z jednej strony stanowi bowiem ramy dla konstrukcji należących do szczegółowego prawa podatkowego, z drugiej jednak – w obliczu zaistniałych już przemian tego ostatniego – ogólne prawo podatkowe nie może stwarzać barier i sztucznie wymu-

20 Z uzasadnienie projektu ustawy z dnia 10 lutego 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami: <http://www.sejm.gov.pl>.

21 <http://www.sejm.gov.pl>, druk nr 1183, Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw. Uzasadnienie projektu ustawy, s. 46.

22 Nie jest to postulat nowy. Przykładowo, na taką konieczność wskazano w powstałym w 2014 r. Raporcie końcowym przygotowanym przez zespół osób, działających pod kierunkiem prof. dr hab. B. Brzezińskiego, zaproszonych przez przewodniczącego Komisji Finansów Publicznych Sejmu RP do prac przygotowawczych dla stworzenia projektu ordynacji podatkowej: „Zespół uważa za niezbędne zrekonstruowanie i uporządkowanie siatki pojęć podstawowych. Kwestia ta wymaga bardziej pogłębionych prac” (s. 3) – zespół działał w składzie: H. Litwińczuk, W. Nykiel, L. Etel, M. Kalinowski, H. Dzwonkowski, A. Niła.

ścić skostnienia struktur wykazujących wyraźne tendencje rozwojowe zmierzające w możliwym już do określenia kierunku.

Tworzenie definicji jest jednym ze sposobów precyzowania znaczenia wyrażenia i zwrotów używanych w tekstach prawnych²³. Celem definiowania prawnicze- go jest uzyskanie jasności przepisów prawa. Za pomocą definicji ustala się znaczenie wyrażenia zawartych w tekście prawnym²⁴. Przy interpretacji aktu normatywnego zawierającego definicję legalną należy przyjmować znaczenie danego zwrotu w sensie nadanym mu tą definicją. Nie jest więc możliwe argumentowanie, że wyrażenie ma znaczenie inne, niż wynikałoby to z treści definicji²⁵; prowadziłyby to bowiem do interpretacji *contra legem*²⁶.

W projekcie ordynacji podatkowej utrzymano słowniczek pojęć używanych w tym akcie prawnym – taki, którego zasięg i znaczenie będzie ograniczone wyłącznie do tego aktu prawnego. Chodzi w tym wypadku o pojęcia zbiorcze, generalizujące, które są budulcem przepisów celem wyeliminowania kazuistyki i rozległych, powtarzających się wyliczeń. Zabieg taki uprości budowę jednostek redakcyjnych tekstu prawnego i zwiększy jego przystępność. W szczególności chodzi o pojęcia, które w projektowanej ordynacji podatkowej używane są dla zbiorczego określenia wszystkich należności, do których ma ona zastosowanie oraz wszystkich kategorii podmiotów zobowiązanych do spełnienia świadczeń, o których mowa w tym akcie itp.²⁷ Wskazane potrzeby definicyjne pojawiły się przede wszystkim w toku prac nad tekstem prawnym.

W zakresie nieobjętym słowniczkiem, o którym wyżej mowa, w prawie podatkowym zasadne jest respektowanie treści pojęć przejętych z innych dziedzin prawa. Wyrażenia mające ustalone znaczenie w innych gałęziach prawa powinny bowiem co do zasady zachowywać to znaczenie w prawie podatkowym. Wskazane założenie stanowi jedno z narzędzi realizacji postulatu ustanawiania „precyzyjnego i zrozumiałego dla wszystkich prawa”²⁸. Tożsamość terminów stwarza silne domniemanie

23 B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 66.

24 B. Brzeziński, O zasięgu definicji zawartych w Ordynacji podatkowej (w:) *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, L. Etel (red.), Białystok 2008, s. 30; L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 104 i nast.

25 „Uznaną regułą wykładni jest odejście od potocznego znaczenia słów i pojęć, gdy prawodawca definiuje je w języku prawnym, tworząc tzw. definicję normatywną” – wyrok NSA z dnia 3 marca 1993 r., SA/Ka 1760/92, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1994, nr 3, poz. 52. „Spośród wszystkich językowych reguł interpretacji tekstu prawnego najsilniejsze są reguły języka prawnego wyrażone w definicjach ustawowych, gdyż przeciw nim nie można zastosować innych reguł językowych” – wyrok NSA z dnia 9 czerwca 1994 r., SA/Po 565/94, niepublikowany – cyt. za: B. Brzeziński, O zasięgu definicji ... *op. cit.*, s. 30-31.

26 B. Brzeziński, O zasięgu definicji..., *op. cit.*, s. 30.

27 Takie próby były już podejmowane. Przykładowo w 2001 r. zespół roboczy CDiSP pod przewodnictwem W. Nykiela, w składzie: B. Brzeziński, W. Chróścielewski, H. Dzwonkowski, M. Kalinowski, M. Masternak i A. Olesińska przygotował projekt przepisów ogólnych ordynacji podatkowej, który wraz z uzasadnieniem został opublikowany w „Kwartalniku Prawa Podatkowego” 2001, nr 3-4, s. 115-121. Aby zsyntetyzować przepisy, zaproponowano m.in. (art. 13 pkt 16 projektu) definicję „zobowiązany”.

28 J. Głumińska-Pawlic, *Interpretacja przepisów prawa podatkowego jako instrument ochrony interesów podatnika (w:) Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, Katowice 2007, s. 24.

tożsamości ich znaczenia, nawet jeśli są tworzone na potrzeby różnych gałęzi prawa. Prawo jest traktowane jako system, a interpretator przyjmuje założenie o jego spójności²⁹. Podatnik ma prawo kierować się zaufaniem do ustawodawcy. Jednym z przejawów takiego zaufania jest uzasadnione oczekiwanie, że prawodawca stanowi system prawa spójny i racjonalny. Działając w tym zaufaniu, podatnik powinien mieć normatywne podstawy do przyjęcia, że w zakresie pojęć zaczerpniętych z innych dziedzin prawa, gdzie ich znaczenie wprost wynika z przepisów, te same znaczenia obowiązują w prawie podatkowym. Z drugiej strony, wskazuje się także na wadliwość techniki legislacyjnej w związku z objaśnianiem w ustawie określeń, które zostały zdefiniowane w innej ustawie o fundamentalnym znaczeniu³⁰.

Przykładem realizacji wskazanej wyżej reguły w projektowanej ordynacji podatkowej jest akceptacja definicji pojęć technicznych związanych z zastosowaniem środków komunikacji elektronicznej w kontaktach organów podatkowych z zobowiązanymi, zdefiniowanych w ustawie z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. z 2017 r. poz. 570) oraz w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania publicznego w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylającego dyrektywę 1999/93/WE (Dz.U. UE L 257 z 28.08.2014 r., s. 73).

Przechodząc do uzasadnienia poszczególnych regulacji ujętych w katalogu podstawowych pojęć oraz w definicjach, na pierwszym miejscu zdefiniowano pojęcie obowiązku podatkowego. Zgodnie z art. 3 projektu ordynacji podatkowej obowiązek podatkowy wynika z ustaw podatkowych i powstaje w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Proponowane rozwiązanie odbiega zatem od definicji zawartej w art. 4 o.p., zgodnie z którą obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach.

Pojęcie obowiązku podatkowego po raz pierwszy wprowadziła do polskiego ogólnego prawa podatkowego ordynacja podatkowa z 1934 r., która w art. 43 stanowiła: „Poszczególne ustawy podatkowe określają, kiedy powstaje obowiązek podatkowy i odpowiadające mu prawo Państwa do wymiaru podatku”. Jednak już w 1935 r. S. Rozmaryn³¹ stwierdził, że obowiązek podatkowy jest konstrukcją czy-

29 A. Bielska-Brodziak, *Kilka uwag o przyczynach rozbieżności interpretacyjnych (w:) Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, t. II, J. Glumińska-Pawlic (red.), Katowice 2008, s. 9.

30 T. Bąkowski, P. Bielski, K. Kaszubowski, M. Kokoszczyński, J. Stelina, J. Warylewski, G. Wierczyński, *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz do rozporządzenia*, Warszawa 2003, s. 130.

31 S. Rozmaryn, *Obowiązek podatkowy. Studium krytyczne z zakresu ordynacji podatkowej*, „Głos Prawa” 1935, nr 3-4, s. 163 i nast. – cyt. za: M. Kalinowski, *Kilka uwag o pojęciu obowiązku i zobowiązania podatkowego w Ordynacji podatkowej z 1934 roku*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2012, nr 4, s. 10.

sto teoretyczną, pozbawioną jakiegokolwiek treści normatywnej, zbędną polskiemu prawu podatkowemu i – co za tym idzie – pojęcie to niepotrzebnie zostało wprowadzone do ordynacji podatkowej³². Także dziś zasadność posługiwania się nim w treści przepisów ogólnego prawa podatkowego bywa niekiedy kwestionowana. Mimo że twierdzeniom takim nie można odmówić pewnej słuszności, to jednak eliminowanie pojęcia obowiązku podatkowego z przepisów ogólnego prawa podatkowego w chwili obecnej byłoby błędem. Posługiwanie się w przepisach ogólnego prawa podatkowego pojęciem „obowiązek podatkowy” jest – i będzie – zasadne tak długo, jak długo jest ono obecne w regulacjach należących do szczegółowego prawa podatkowego. Mimo teoretycznego rodowodu przez dziesięciolecia obecności w polskim ogólnym i szczegółowym prawie podatkowym pojęcie to nabrało waloru normatywnego. Potwierdziła się jego użyteczność jako swoistego budulca szczegółowych rozwiązań podatkowopravných. Usunięcie tego pojęcia z katalogu podstawowych pojęć w projekcie ordynacji podatkowej pozbawiłoby ten akt niezbędnego normatywnego zakotwiczenia i postawiłoby pod znakiem zapytania dopuszczalność posługiwania się nim przez ustawodawcę przy konstruowaniu szczegółowych regulacji z zakresu poszczególnych podatków, co mogłoby wymagać daleko idących zmian w tych przepisach.

Sposób, w jaki pojęcie to jest używane współcześnie przez ustawodawcę, a w konsekwencji rozumiane w procesie stosowania prawa podatkowego, odbiega jednak od definicji zawartej w art. 4 o.p.

Definicja ta korespondowała z tradycyjnym, utrwalonym przez dziesięciolecia, a ukształtowanym w literaturze jeszcze pod rządami ordynacji podatkowej z 1934 r. rozumieniem obowiązku podatkowego jako pewnego stanu, następującego po zajściu zdarzenia uregulowanego w hipotezie normy podatkowopravných, które pociągało za sobą powstanie po stronie państwa kompetencji do wymiaru podatku³³. Jednak analiza kontekstów, w jakich współcześnie pojęcie obowiązku podatkowego występuje w treści ustaw podatkowych, pozwala dostrzec częściowe, lecz wyraźne odejście od tego tradycyjnego rozumienia, przez co definicja z art. 4 o.p. stała się – przynajmniej w pewnej mierze – nieadekwatna do obecnych realiów polskiego systemu podatkowego³⁴.

Pojęcie obowiązku podatkowego w konstrukcji niektórych podatków odpowiada nadal temu tradycyjnemu rozumieniu (m.in. podatek od spadków i daro-

32 M. Kalinowski, *Kilka uwag...*, *op.cit.*, s. 10.

33 *Ibidem*, s. 21.

34 Na brak spójności pomiędzy definicją obowiązku podatkowego z art. 4 o.p. a regulacjami zawartymi w poszczególnych ustawach podatkowych zwraca uwagę M. Kalinowski, *Pojęcie obowiązku i zobowiązania podatkowego w przepisach ogólnych polskiego prawa podatkowego w okresie powojennym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2013, nr 2, s. 27 i nast. H. Dzwonkowski wskazuje, że „pojęcie obowiązku podatkowego jest wszechobecne w piśmiennictwie, orzecznictwie i przepisach prawa w bardzo wielu różnych kontekstach” – zob. H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 40.

wizn, podatek od nieruchomości, podatek rolny i podatek leśny). W polskim systemie prawnym funkcjonują jednak obecnie i takie podatki, w których konstrukcji brak jest jakiegokolwiek normatywnego odwołania się do pojęcia obowiązku podatkowego (podatek tonażowy). W innych konstrukcjach z kolei, nawet jeśli obowiązek podatkowy (jako kategoria pojęciowa) występuje, to jest używany w bardzo ograniczonym zakresie, gdyż przepisy nie wskazują ani kiedy, ani na skutek jakich zdarzeń on powstaje. Taka sytuacja ma miejsce np. w ustawach regulujących podatki dochodowe, które wiele uwagi poświęcają określeniu daty powstania przychodu, marginalizując zagadnienie obowiązku podatkowego (oprócz obowiązku nieograniczonego i ograniczonego). Wreszcie, w niektórych przepisach odnoszących się do konstrukcji prawnej podatków (w tym zwłaszcza podatku od towarów i usług) pojęcie obowiązku podatkowego występuje w znaczeniu swoistym, odbiegającym od tego, jakie nadaje mu dzisiejsza definicja zawarta w art. 4 o.p. Istnieją ponadto takie konstrukcje, w których obowiązek podatkowy jest wyraźnie przez ustawodawcę wyodrębniany, jednak wbrew dzisiejszej definicji nie sposób uznać go za „nieskonkretyzowaną powinność” (jak chce tego art. 4 o.p.), gdyż już od momentu powstania jest w pełni skonkretyzowany (np. podatek od czynności cywilnoprawnych).

W doktrynie wskazuje się, że obowiązująca definicja obowiązku podatkowego ma znikomy walor normatywny, a na dodatek nie odpowiada realiom normatywnym systemu podatkowego i w rezultacie – w swym dzisiejszym kształcie – stanowi w ustawie zbędny element³⁵. Wyrażono również stanowisko, że należy zrezygnować z definiowania obowiązku podatkowego, a zamiast tego ograniczyć się do stwierdzenia, że określają go ustawy lub że wynika on z ustaw podatkowych³⁶. Wskazuje się ponadto na trudności z racjonalnym interpretowaniem art. 4 o.p.³⁷

Mając na uwadze powyższe spostrzeżenia, nie zrezygnowano z normatywnego ujęcia obowiązku podatkowego. Niemniej jednak, definiując to pojęcie, zrezygnowano z ustawowego określenia cechy, jaką jest dzisiaj nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego. Ograniczono się natomiast do wskazania dwóch jego cech. Po pierwsze, obowiązek podatkowy wynika z ustaw podatkowych. W tym zakresie projektowany przepis nawiązuje do stan-

35 „Definicja ustawowa obowiązku podatkowego nie ma większego znaczenia praktycznego, zważywszy, iż zasadniczą rolę odgrywają w tym względzie ustawy podatkowe normujące poszczególne podatki” – zob. R. Mastalski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2009*, Wrocław 2009, s. 63. Znaczenie definicji obowiązku podatkowego podważa też B. Brzeziński, *O zasięgu definicji zawartych w Ordynacji podatkowej* (w:) L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Białystok 2008, s. 35.

36 Taka koncepcja była zgłaszana już krótko po wejściu w życie ordynacji podatkowej. Odejście od definiowania obowiązku podatkowego i powrót do ograniczenia się w ustawie do lakonicznego stwierdzenia, że określają go ustawy, proponował już w 2001 r. zespół roboczy CDiSP pod przewodnictwem W. Nykiela (w składzie: B. Brzeziński, W. Chróścielewski, H. Dzwonkowski, M. Kalinowski, M. Masternak i A. Olesińska), który przygotował projekt przepisów ogólnych ordynacji podatkowej. Zob. art. 10 § 1 projektu, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3-4, s. 117 i 120.

37 H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2013, s. 61.

dardów art. 84 i art. 217 Konstytucji RP. Zasygnalizować przy tym należy, że projekt ordynacji podatkowej definiuje również pojęcie ustaw podatkowych. Zgodnie z art. 13 pkt 13 projektu pod pojęciem ustaw podatkowych rozumie się ustawy dotyczące podatków, określające podmiot, przedmiot opodatkowania, obowiązek podatkowy, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe, tryb i warunki płatności oraz regulujące prawa i obowiązki zobowiązanych, a także kompetencje organów podatkowych.

Po drugie, obowiązek podatkowy powstaje w związku z zaistnieniem zdarzeń określonych w ustawach podatkowych. Zaproponowana konstrukcja obowiązku podatkowego ściśle nawiązuje zatem do przedmiotu opodatkowania, który także powinien być uregulowany w akcie rangi ustawowej, co wynika z powołanych przepisów Konstytucji RP.

Propozycja definicji ustawowej obowiązku podatkowego prowadzi do wniosku, że obowiązek ten powstaje i istnieje także w podatkach, których regulacje prawne w ogóle nie posługują się pojęciem obowiązku podatkowego albo też posługując się nim, nie określają momentu jego powstania. Jeżeli bowiem tylko wystąpi przedmiot opodatkowania, a przecież każdy podatek ma taki element konstrukcyjny, to jednocześnie z wystąpieniem przedmiotu opodatkowania pojawia się obowiązek podatkowy.

Nie można tracić z pola widzenia tego, że konstrukcja obowiązku podatkowego wiąże się z powstaniem materialnoprawnego stosunku podatkowoprawnego³⁸. Treścią zaś tego stosunku jest co do zasady świadczenie pieniężne podatnika, co z kolei wynika z definicji zobowiązania podatkowego. Wyznaczenie momentu powstania tego stosunku, a zatem momentu powstania obowiązku podatkowego, jest istotne z punktu widzenia innych instytucji prawa podatkowego, a w szczególności ma wpływ na określenie statusu podmiotu jako podatnika, budowę definicji zobowiązania podatkowego, czy też na początek biegu terminu przedawnienia wymiaru zobowiązania podatkowego ustalanego decyzją. Wskazane zależności pomiędzy obowiązkiem podatkowym a definicją podatnika, zobowiązania podatkowego oraz przedawnieniem wymiaru podatku funkcjonują również na gruncie projektu ordynacji podatkowej (zob. np. art. 4, art. 8 oraz art. 169 § 1 pkt 2 projektu).

W art. 4 projektu zawarto definicję zobowiązania podatkowego. W myśl tego przepisu zobowiązaniem podatkowym jest wynikający z obowiązku podatkowego, ciężący na podatniku, obowiązek zapłacenia na rzecz państwa, województwa, powiatu lub gminy podatku na zasadach określonych w przepisach prawa podatkowego. Pewnej weryfikacji poddano zatem pojęcie zobowiązania podatkowego, które aktualnie definiowane jest w art. 5 o.p. jako wynikające z obowiązku podatkowe-

38 K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 166.

go zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego.

W projektowanej definicji zobowiązania podatkowego przyjęto obowiązującą zasadę wynikania tego zobowiązania z obowiązku podatkowego. Fakt, że dana ustawa podatkowa nie posługuje się pojęciem obowiązku podatkowego, jak już wskazano w uzasadnieniu do art. 3 projektu ordynacji podatkowej, nie oznacza, że obowiązek podatkowy jest konstrukcją obcą dla podatku uregulowanego w takiej ustawie. Jeżeli dana ustawa podatkowa nie posługuje się pojęciem obowiązku podatkowego, nie oznacza to, że obowiązek podatkowy w procesie interpretacji przepisów tej ustawy jest konstrukcją wyłącznie teoretyczną, a nie normatywną. Normatywność konstrukcji obowiązku podatkowego, chociaż w wąskim zakresie, zapewnia bowiem art. 3 projektu ordynacji podatkowej.

Zobowiązanie podatkowe – co powinno być oczywiste w świetle jego definicji – powinno wynikać tylko z takiego obowiązku podatkowego, który ma umocowanie ustawowe i powstaje w związku z zaistnieniem zdarzeń określonych w ustawie. Wszak zobowiązanie podatkowe nie może powstać, jeżeli nie zaistnieje materialnoprawny stosunek podatkowoprawny. Stosunek ten jest natomiast determinowany powstaniem obowiązku podatkowego. Kluczowe znaczenie ma zatem związek zobowiązania podatkowego z obowiązkiem podatkowym³⁹.

Odnosząc się w dalszej kolejności do ustawowej definicji zobowiązania podatkowego, należy podkreślić, że w zaproponowanym rozwiązaniu usunięto z niej określenia wskazujące na termin i miejsce zapłaty podatku; zamiast tego za wystarczające uznano wskazanie, na czym rzecz podatek ma być zapłacony. W tym obszarze z kolei jako beneficjenta podatku wskazano m.in. państwo, a nie jego cywilnoprawne ucieleśnienie, tj. Skarb Państwa, jak to obecnie ma miejsce.

W odniesieniu do podatków samorządowych w projekcie nie zrezygnowano ze wskazania, jako beneficjentów podatków, wszystkich jednostek samorządu terytorialnego. Niezwykle szeroki katalog opłat i niepodatkowych należności budżetowych, z których część przysługuje gminom, powiatom oraz województwom samorządowym, przesądziła o konieczności pozostawienia w projekcie wskazanych trzech beneficjentów na szczeblu samorządowym.

Zgodnie z art. 5 projektu ordynacji podatkowej podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustaw podatkowych. Przepis ten jest odpowiednikiem obowiązującego art. 6 o.p. z pewną modyfikacją. Zgodnie

39 C. Kosikowski (w:) C. Kosikowski, J. Brolik, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 73.

z tym ostatnim przepisem podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Modyfikacja zasadniczo sprowadza się do tego, podobnie jak w przypadku definicji zobowiązania podatkowego, że jako beneficjenta podatku wskazano m.in. państwo, a nie jego cywilnoprawne ucieleśnienie, tj. Skarb Państwa, jak to obecnie ma miejsce.

Podkreślenia wymaga, że w art. 5 projektu zawarto tzw. definicję treściową (materialną) podatku, którą należy odróżnić od tzw. definicji zakresowej (technicznej) ujętej w art. 13 pkt 7 projektu ordynacji podatkowej. W doktrynie poddano krytyce taki sposób definiowania podatku (zob. szerzej uzasadnienie do art. 13 pkt 7 projektu).

W art. 6 projektu zawarto definicję opłaty. Zgodnie z tym przepisem opłatą jest publicznoprawne, odpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustaw. Konieczność uregulowania ustawowej definicji opłaty podyktowana była postanowieniami art. 2 § 2 projektu ordynacji podatkowej, regulującego zakres przedmiotowy obowiązywania ustawy, zgodnie z którym wskazane przepisy tej ustawy stosuje się odpowiednio w szczególności do opłat, do których wymiaru uprawnione są organy inne niż organy podatkowe. Budując definicję opłaty, oparto się na definicjach wypracowanych w nauce⁴⁰. Definicja ustawowa opłaty wykazuje dwie różnice w porównaniu do definicji ustawowej podatku. Pierwsza wiąże się z tym, że podatek jest świadczeniem nieodpłatnym, natomiast opłata jest świadczeniem odpłatnym. Druga natomiast wiąże się z tym, że podatek wynika z ustawy podatkowej, natomiast opłata wynika z aktu prawnego rangi ustawowej. Dla tak skonstruowanej definicji opłaty, która nie musi wynikać z ustawy podatkowej, nie ma znaczenia definicja zakresowa podatku ujęta w słowniczku art. 13 pkt 7 projektu ordynacji podatkowej, zgodnie z którym pod pojęciem podatku rozumie się również opłaty, niepodatkowe należności budżetowe, a także raty lub zaliczki na podatki, opłaty oraz na niepodatkowe należności budżetowe. Wskazana definicja stanowi jedynie zbiorcze określenia wszystkich należności. W konsekwencji, ilekroć projekt ordynacji podatkowej posługuje się pojęciem podatku, należy pod tym pojęciem rozumieć również opłatę. W żadnym natomiast razie nie oznacza to, że opłata musi wynikać z ustawy podatkowej. Zachowanie ustawowej regulacji opłaty podyktowane jest standardami konstytucyjnymi wynikającymi z art. 84 i 217 Konstytucji RP.

40 J. Gliniecka, *Opłaty publiczne* (w:) L. Etel (red.), *System Prawa Finansowego*, t. 3, Prawo daninowe, Warszawa 2010, s. 883 i nast.; J. Gliniecka, *Opłaty publiczne. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz – Gdańsk 2007, s. 13 i nast.; I. Czaja-Hliniak, *Prawnofinansowa instytucja dopłat jako forma pozapodatkowych danin publicznych*, Kraków 2006, s. 26 i nast.; G. Liszewski, *Opłaty samorządowe w Polsce. Problemy praktyczne*, Białystok 2010, s. 255.

Zgodnie z art. 7 projektowanego aktu prawnego niepodatkową należnością budżetową jest publicznoprawne świadczenie pieniężne, niebędące podatkiem ani opłatą, na rzecz państwa, województwa, powiatu albo gminy, wynikające z ustaw, w szczególności należność, za którą odpowiada płatnik, inkasent, osoba trzecia. Budując definicję niepodatkowej należności budżetowej, oparto się na definicji wynikającej z obowiązującego art. 3 pkt 8 o.p. Zgodnie z tym przepisem pod pojęciem niepodatkowych należności budżetowych rozumie się niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych. W celu wyeliminowania ewentualnych wątpliwości w art. 7 projektu wskazano, że do katalogu niepodatkowych należności budżetowych zaliczyć należy w szczególności należności, za które odpowiada płatnik, inkasent czy osoba trzecia. Konstruuąc definicję niepodatkowej należności budżetowej, przede wszystkim wykorzystano negatywną charakterystykę definicji niepodatkowej należności budżetowej, która z założenia jest należnością niebędącą podatkiem ani też opłatą. Jednocześnie wskazano na cechy wspólne podatku, opłaty i niepodatkowej należności budżetowej, a mianowicie wynikanie z aktu prawnego rangi ustawowej oraz tożsamości beneficjentów, którymi w przypadku wszystkich tych świadczeń są: państwo, województwo, powiat albo gmina. Zachowanie ustawowej regulacji niepodatkowej należności budżetowej podyktowane jest standardami konstytucyjnymi wynikającymi z art. 84 i 217 Konstytucji RP. Konieczność przeniesienia definicji niepodatkowej należności budżetowej z regulacji zawierającej słowniczek pojęć do części przepisów zawierających definicje systemowe podyktowana była zachowaniem jednolitości rozwiązań przyjętych w projekcie ordynacji podatkowej. Otóż w tej części przepisów zawarto definicje trzech rodzajów świadczeń, do których mają zastosowanie (w całości lub w części) przepisy ordynacji podatkowej, a mianowicie podatku, opłaty oraz niepodatkowej należności budżetowej.

Zgodnie z art. 8 projektu podatnikiem jest ten, na kim ciąży obowiązek podatkowy. Zmodyfikowano zatem obowiązującą definicję podatnika, zawartą w art. 7 § 1 o.p., zgodnie z którą podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. W nowej definicji zachowano podstawową cechę podatnika. Otóż uzyskanie statusu podatnika zależy od obowiązku podatkowego. Bez obowiązku podatkowego ciężącego na danym podmiocie nie ma mowy o uznaniu go za podatnika. Zrezygnowano natomiast z ustawowego wyliczenia podmiotów, które mogą być podatnikami. Z rozwiązaniem tym wiąże się również rezygnacja z rozwiązania przewidzianego w obowiązującym art. 7 § 2 o.p., zgodnie z którym ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w § 1. Wskazana modyfikacja możliwa była dzięki zastosowaniu rozwiązania legislacyjnego związanego z wykorzystaniem zwrotu „jest ten, na kim ciąż-

ży obowiązek”. Każdy zatem podmiot niezależnie od cech charakterystycznych oraz formy prawnej może być podatnikiem, o ile ustawy podatkowe nakładają na ten podmiot obowiązek podatkowy. Rozwiązanie to jest związane z niekwestionowaną autonomią prawa podatkowego w zakresie przyznawania przez ustawodawcę podmiotowości podatkowoprawnej niezależnie od tego, czy prawo prywatne przyznaje danemu podmiotowi osobowość prawną⁴¹.

W zaproponowanej definicji podatnika zrezygnowano również z wyeksponowania cechy, zgodnie z którą podatnikiem jest podmiot podlegający na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Wystarczające okazało się wskazanie w definicji na ciążący na nim obowiązek podatkowy. Zgodnie bowiem z art. 3 projektu ordynacji podatkowej sam obowiązek podatkowy wynika z ustaw podatkowych i powstaje w związku z zaistnieniem zdarzeń określonych w tych ustawach, co wystarcza do realizacji wytycznych zawartych w art. 84 i 217 Konstytucji RP.

Zgodnie z art. 9 projektu płatnikiem jest ten, na kim ciąży wynikający z ustaw podatkowych obowiązek obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Definicja płatnika została zbudowana na podstawie obowiązującej definicji wynikającej z art. 8 o.p., zgodnie z którym płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Podobnie jak w przypadku proponowanej definicji podatnika w art. 9 projektu ordynacji podatkowej zrezygnowano z ustawowego wskazania katalogu podmiotów, które mogą być płatnikami. Wskazana modyfikacja możliwa była dzięki zastosowaniu rozwiązania legislacyjnego związanego z wykorzystaniem zwrotu „jest ten, na kim ciąży obowiązek”. Odmienne niż w obowiązującym stanie prawnym wskazano na wynikający z ustaw podatkowych, a nie z przepisów prawa podatkowego, obowiązek określonego zachowania się przez płatnika. W doktrynie zwraca się uwagę na to, że elementem regulowanym wyłącznie w drodze ustawy powinny być także obowiązki innych niż podatnik podmiotów, czyli w szczególności płatników. Dlatego też określenie podmiotów, na których ciążyą obowiązki płatnika, powinno następować wyłącznie w drodze ustawy⁴².

Zgodnie z art. 10 projektu ordynacji podatkowej inkasentem jest ten, na kim ciąży wynikający z przepisów prawa podatkowego obowiązek pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Definicja inkasenta została zbudowana na podstawie obowiązującej definicji wynika-

41 M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999.

42 W. Nykiel, A. Mariański, *Komentarz do art. 217 Konstytucji RP* (w:) M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. II, Warszawa 2016, s. 1493; R. Mastalski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2016*, Wrocław 2016, s. 9.

jącej z art. 9 o.p., zgodnie z którym inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Podobnie jak w przypadku nowej definicji podatnika i płatnika w art. 10 projektu ordynacji podatkowej zrezygnowano z katalogu podmiotów, które mogą być inkasentami. Wskazana modyfikacja możliwa była dzięki zastosowaniu rozwiązania legislacyjnego związanego z wykorzystaniem zwrotu „jest ten, na kim ciąży obowiązek”. Ponadto w zaproponowanej definicji inkasenta wyraźnie wskazano, że źródłem obowiązku pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu musi być przepis prawa podatkowego. Powodem przyjęcia jako źródła wskazanego obowiązku inkasenta przepisu prawa podatkowego, a nie ustawy podatkowej jest fakt, że podstawą prawną obowiązku pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu może być także akt prawa miejscowego. Niemniej jednak wyłączną podstawą prawną ustanowienia inkasenta, w tym w aktach prawa miejscowego, może być tylko przepis ustawy⁴³.

Stosownie do art. 11 projektu ordynacji podatkowej następcą prawnym jest ten, kto na zasadach wynikających z ordynacji podatkowej wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki. Przepis ten stanowi nowe rozwiązanie w ordynacji podatkowej. Stworzenie definicji następcy prawnego podyktowane było koniecznością normatywnego ujęcia następcy prawnego jako jednej z kategorii podmiotów biernych stosunku podatkowoprawnego, a jednocześnie jako jednego z elementów szerszego znaczeniowo pojęcia – także zdefiniowanego w projekcie ordynacji podatkowej – zobowiązanego (zob. art. 13 pkt 16 projektu). Istotną cechą następcy prawnego jest to, że wstępuje on w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki określonych podmiotów, co wynika zresztą z już obowiązujących regulacji prawnych. W definicji następcy prawnego zastrzeżono jednak, że wstąpienie w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki następuje na zasadach wynikających z ordynacji podatkowej, a zatem aktu rangi ustawowej. Ponadto, jak już zasygnalizowano w doktrynie, zwraca się uwagę na to, że elementem regulowanym wyłącznie w drodze ustawy powinny być także obowiązki innych niż podatnik podmiotów⁴⁴. Spostrzeżenie to jest aktualne także w odniesieniu do następców prawnych w zakresie zasad wstąpienia przez te podmioty w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki. Podobnie jak w przypadku definicji podatnika, płatnika i inkasenta w art. 11 projektu ordynacji podatkowej zrezygnowano z ustawowego wskazania cech

43 B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 54.

44 W. Nykiel, A. Mariański, *Komentarz do art. 217 Konstytucji RP* (w:) M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. II, Warszawa 2016, s. 1493.

charakterystycznych oraz form prawnych podmiotów, które mogą być następcami prawnymi.

Zgodnie z art. 12 projektu ordynacji podatkowej osobą trzecią jest ten, kto na zasadach wynikających z ordynacji podatkowej odpowiada za zaległości podatkowe podatnika, płatnika, inkasenta i za zaległości podatkowe przejęte przez następcę prawnego. Przepis ten stanowi nowe rozwiązanie w ordynacji podatkowej. Niemniej jednak konstrukcja przepisu opiera się w pewnym zakresie na rozwiązaniach przewidzianych w art. 107 o.p. Stworzenie definicji osoby trzeciej, podobnie jak w przypadku definicji następcy prawnego, podyktowane było koniecznością normatywnego ujęcia osoby trzeciej jako jednej z kategorii podmiotów biernych stosunku prawnopodatkowego, a jednocześnie jako jednego z elementów szerszego znaczeniowo pojęcia – także zdefiniowanego w projekcie ordynacji podatkowej – zobowiązanego (zob. art. 13 pkt 16 projektu). Istotną cechą osoby trzeciej jest odpowiedzialność za zaległości podatkowe podatnika, płatnika, inkasenta i za zaległości podatkowe przejęte przez następcę prawnego. W definicji osoby trzeciej zastrzeżono również, że odpowiedzialność za zaległości podatkowe regulowana jest zasadami wynikającymi z ordynacji podatkowej, a zatem aktu rangi ustawowej. Jak już zasygnalizowano, w doktrynie zwraca się uwagę na to, że elementem regulowanym wyłącznie w drodze ustawy powinny być także obowiązki innych niż podatnik podmiotów⁴⁵. Spostrzeżenie to jest aktualne także w odniesieniu do osób trzecich w zakresie zasad ich odpowiedzialności za zaległości podatkowe innych podmiotów. Podobnie jak w przypadku definicji podatnika, płatnika, inkasenta i następcy prawnego w projekcie art. 12 ordynacji podatkowej zrezygnowano z ustawowego wskazania katalogu podmiotów, które mogą być następcami prawnymi.

Projekt art. 13 ordynacji podatkowej zawiera tzw. słowniczek pojęć.

Jak stanowi art. 13 pkt 1 projektu, ilekroć w ustawie jest mowa o adresie elektronicznym, rozumie się przez to oznaczenie systemu teleinformatycznego umożliwiające porozumiewanie się za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy. Zgodnie z art. 2 pkt 1 ustawy o świadczeniu usług drogą elektroniczną adres elektroniczny to oznaczenie systemu teleinformatycznego umożliwiające porozumiewanie się za pomocą środków komunikacji elektronicznej, w szczególności poczty elektronicznej. Wskazana definicja dla celów podatkowych wymagała stosownej korekty. W proponowanym art. 13 pkt 1 nie chodzi bowiem o jakiegokolwiek oznaczenie systemu teleinformatycznego umożliwiające porozumiewanie się za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Istotne jest natomiast, ażeby było to oznaczenie systemu teleinformatycznego umożliwiające porozumiewanie się za pomocą

45 *Ibidem.*

środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy, czyli wyłącznie na zasadach przewidzianych w projektowanych przepisach ordynacji podatkowej.

Zgodnie z art. 13 pkt 2 projektu, ilekroć w ustawie jest mowa o decyzji wymiarowej, rozumie się przez to decyzję:

- ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego, o której mowa w art. 129 pkt 2;
- określającą wysokość zobowiązania podatkowego lub orzekającą o braku zobowiązania, o których mowa w art. 130 § 2;
- o wysokości dochodu, przychodu lub zysku, o której mowa w art. 130 § 4 pkt 1;
- określającą wysokość straty, o której mowa w art. 130 § 4 pkt 2;
- określającą wysokość zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, o której mowa w art. 130 § 4 pkt 3;
- określającą obowiązek zwrotu kwoty podlegającej zwrotowi, traktowanej jako zaległość podatkowa, o której mowa w art. 156 § 3;
- określającą wysokość zaległości podatkowej, o której mowa w art. 157;
- określającą wysokość odsetek za zwłokę, o której mowa w art. 159;
- o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta, o której mowa w art. 227 § 1 i art. 228;
- decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego ze wskazaniem kwoty, za którą odpowiada podatnik, o której mowa w art. 227 § 2;
- decyzję o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, o której mowa w art. 232 § 1;
- decyzję o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy lub zapiobiercy windykacyjnego, o której mowa w art. 266 § 1.

Celem stworzenia definicji decyzji wymiarowej było zbiorcze określenie wszystkich wyżej wymienionych rodzajowo kategorii decyzji, charakteryzujących się jedną istotną i wspólną cechą. Otóż decyzje te rozstrzygają o tzw. wyniku podatkowym zaistniałym w ramach stosunku prawnopodatkowego. Wynik ten może oznaczać konieczność świadczenia przez zobowiązanego na rzecz wierzyciela publicznoprawnego lub też odwrotnie – konieczność świadczenia przez wierzyciela publicznoprawnego na rzecz zobowiązanego. Ponadto wynik ten może wiązać się z brakiem jakiegokolwiek świadczenia. W konsekwencji, ilekroć projekt ordynacji podatkowej posługuje się pojęciem decyzji wymiarowej, należy pod tym pojęciem rozumieć wskazane wyżej kategorie decyzji podatkowych. Stworzenie definicji decyzji wymiarowej wyklucza konieczność każdorazowego wymieniania szeregu przedmiotowo odmiennych decyzji podatkowych.

Konstrukcja decyzji wymiarowej ściśle wiąże się z używanym w projekcie ordynacji podatkowej pojęciem wymiaru podatku. Wymiar podatku może być bowiem następstwem doręczenia decyzji wymiarowej.

Postanowienia art. 13 pkt 3 projektu ordynacji podatkowej zawierają definicję deklaracji. Przepis ten jest zmodyfikowanym odpowiednikiem obowiązującego art. 3 pkt 5 o.p. Modyfikacja wiąże się z zaliczeniem do katalogu deklaracji zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych przewidzianego w ustawie o podatku od spadków i darowizn.

Zgodnie z art. 13 pkt 4 projektu ordynacji podatkowej, ilekroć w ustawie jest mowa o dokumencie elektronicznym, rozumie się przez to dokument elektroniczny, o którym mowa w art. 3 pkt 35 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania publicznego w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylającego dyrektywę 1999/93/WE (Dz.U. UE L 257 z 28.08.2014 r., s. 73). Zgodnie zaś z tym ostatnim przepisem „dokument elektroniczny” oznacza każdą treść przechowywaną w postaci elektronicznej, w szczególności tekst lub nagranie dźwiękowe, wizualne lub audiowizualne. W obowiązującym art. 3 pkt 13 o.p. pod pojęciem dokumentu elektronicznego rozumie się dokument elektroniczny, o którym mowa w art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. z 2014 r. poz. 1114). Zgodnie z tym ostatnim przepisem dokument elektroniczny to stanowiący odrębną całość znaczeniową zbiór danych uporządkowanych w określonej strukturze wewnętrznej i zapisany na informatycznym nośniku danych. Uwzględniając zasadę pierwszeństwa prawa unijnego, zasadne było odniesienie się w projekcie ordynacji podatkowej do definicji dokumentu elektronicznego wynikającego z rozporządzenia eIDAS.

Postanowienia art. 13 pkt 5 projektu ordynacji podatkowej zawierają definicję działalności gospodarczej. Przepis ten jest zmodyfikowanym odpowiednikiem obowiązującego art. 3 pkt 9 o.p. Modyfikacja wiąże się z użyciem w przepisie sformułowania „podmiot wykonujący taką działalność” zamiast „osoby wykonującej taką działalność”. Zmiana ma charakter doprecyzowujący i uwzględnia m.in. jednostki organizacyjne niebędące przedsiębiorcami.

Art. 13 pkt 6 projektu reguluje definicję ksiąg podatkowych. Przepis ten stanowi odzworowanie obowiązującego art. 3 pkt 4 o.p.

Zgodnie z art. 13 pkt 7 projektu ordynacji podatkowej, ilekroć w ustawie jest mowa o podatkach, rozumie się przez to również opłaty, niepodatkowe należności budżetowe, a także raty lub zaliczki na podatki, opłaty oraz na niepodatkowe należności budżetowe. Wskazana definicja stanowi jedynie zbiorcze określenie wszystkich należności wymienionych w tym przepisie. Jest to definicja zakresowa (techniczna) o zupełnie innym znaczeniu niż zawarte w definicji treściowej (mery-

torycznej) ujętej w art. 5 projektu ordynacji podatkowej. Ponadto należy wskazać, że przepis ten uzupełnia w pewnym sensie definicję podatku ujętą w art. 5 projektu, co wynika z użytego słowa „również”. Definicja zakresowa podatku została zbudowana na podstawie obowiązującej definicji wynikającej z art. 3 pkt 3 o.p. Jednakże zaproponowane brzmienie, w przeciwieństwie do brzmienia art. 3 pkt 3 o.p., wolne jest od wątpliwości interpretacyjnych związanych z ustaleniem, czy pod pojęciem podatku należy rozumieć również raty i zaliczki na opłatę i niepodatkową należność budżetową.

W projekcie ordynacji podatkowej utrzymano dwie definicje podatku wbrew stanowiskom doktryny⁴⁶. Przede wszystkim definicje podatku zawarte w art. 5 projektu oraz w art. 13 pkt 7 projektu są to dwie odmienne, ale niewykluczające się definicje tego samego pojęcia. Co więcej, definicje te, jak już wskazano, uzupełniają się, co w konsekwencji pozwala na zajęcie stanowiska, że art. 5 projektu oraz art. 13 pkt 7 projektu stanowią kompleksowe ujęcie konstrukcji podatku w projekcie ordynacji podatkowej. Art. 5 projektu zawiera bowiem definicję treściową, która podaje treść danego przedmiotu, który w tym przypadku kryje się pod pojęciem „podatku”, tak sformułowaną, że wskazuje się w niej poszczególne cechy tego przedmiotu. Z kolei art. 13 pkt 7 projektu ordynacji podatkowej zawiera definicję zakresową, czyli taką, która polega na tym, że w jej ramach wyróżnia się nazwy, których zakresy tworzą w sumie zakres nazwy definiowanej. Konieczność posługiwania się definicją zakresową podatku, obok definicji treściowej, jest podyktowana zamiarem objęcia zakresem projektowanej ordynacji podatkowej nie tylko podatków, ale i innych określonych danin publicznych, co nastąpiło w ten sposób, że przyjęto zasadę stosowania wspomnianej ustawy do podatków, do których określania lub ustalania uprawnione są organy podatkowe (art. 2 § 1 projektu), przy czym do tej kategorii pojęciowej zaliczono także opłaty, niepodatkowe należności budżetowe, zaliczki i raty podatków (art. 13 pkt 7 projektu). Można również dojść do wniosku, że art. 5 projektu stanowi o tym, co to jest podatek, natomiast art. 13 pkt 7 projektu o tym, jak rozumiane jest słowo „podatek” na gruncie projektu ordynacji podatkowej.

Wskazać również należy, że dopuszcza się możliwość definiowania nawet kilkukrotnego tego samego pojęcia w obrębie tego samego aktu prawnego, co wynika z § 147 ust. 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”. Taki zabieg legislacyjny może mieć jednak miejsce, jeżeli nie przeszkodzi to w ustaleniu zakresów odniesienia poszczegól-

46 C. Kosikowski (w:) C. Kosikowski, J. Brolik, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 51; R. Mastalski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz* 2016, Wrocław 2016, s. 47 i 85.

nych definicji⁴⁷. Wymogi te spełnia projekt ordynacji podatkowej zarówno w art. 5, jak i w art. 13 pkt 7.

Zgodnie z art. 13 pkt 8 projektu ordynacji podatkowej, ilekroć w ustawie jest mowa o portalu podatkowym, rozumie się przez to system teleinformatyczny Szefa Krajowej Administracji Skarbowej służący do kontaktu pomiędzy organami podatkowymi a zobowiązanymi, w szczególności do wnoszenia podań, składania deklaracji oraz doręczania pism organów podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Przepis ten jest zmodyfikowanym odpowiednikiem obowiązującego art. 3 pkt 14 o.p. Modyfikacja wiąże się z zastąpieniem sformułowania „podatnikami, płatnikami i inkasentami, a także ich następcami prawnymi oraz osobami trzecimi” pojęciem „zobowiązanymi”. Modyfikacja w tym zakresie jest następstwem wprowadzenia do projektu ordynacji podatkowej definicji zobowiązanego. Ponadto pojęcie „system teleinformatyczny administracji skarbowej” zastąpiono pojęciem „system teleinformatyczny Szefa Krajowej Administracji Skarbowej”.

Zgodnie z art. 13 pkt 9 projektu ordynacji podatkowej, ilekroć w ustawie jest mowa o pracowniku, rozumie się przez to osobę zatrudnioną w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej, funkcjonariusza pełniącego służbę w jednostce organizacyjnej Krajowej Administracji Skarbowej oraz pracownika urzędu obsługującego organ podatkowy. Celem stworzenia definicji pracownika było zbiorcze określenie wszystkich wyżej wymienionych rodzajowo kategorii osób. W konsekwencji, ilekroć projekt ordynacji podatkowej posługuje się pojęciem pracownika, w ramach tej kategorii należy rozumieć wskazane wyżej osoby. Stworzenie definicji pracownika wyklucza konieczność każdorazowego wymieniania poszczególnych kategorii osób wchodzących w skład tej definicji, co znalazło zastosowanie w szeregu przepisów projektu.

Zaproponowana definicja pracownika uwzględnia postanowienia art. 1 ust. 4 ustawy o KAS, zgodnie z którym, ilekroć w ustawie jest mowa o „osobach zatrudnionych w jednostkach organizacyjnych KAS”, rozumie się przez to pracowników jednostek organizacyjnych, o których mowa w art. 36 ust. 1 pkt 2, 3, 6 i 7 oraz pracowników zatrudnionych w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych wykonujących zadania KAS w komórkach organizacyjnych tego urzędu.

W art. 13 pkt 10 projektu ordynacji podatkowej zawarto definicję przepisów prawa podatkowego. Przepis ten jest zmodyfikowanym odpowiednikiem obowiązującego art. 3 pkt 2 o.p. Zmieniono kolejność wskazanych rodzajowo źródeł prawa, zachowując zasady hierarchiczności. W tym katalogu ujęto ponadto przepisy

47 T. Bąkowski, P. Bielski, K. Kaszubowski, M. Kokoszczyński, J. Stelina, J. Warylewski, G. Wierczyński, *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz do rozporządzenia*, Warszawa 2003, s. 482.

prawa Unii Europejskiej dotyczące spraw z zakresu prawa podatkowego oraz akty prawa miejscowego organów jednostek samorządu terytorialnego.

Zauważyć należy, że w projektowanym art. 13 pkt 10 w odniesieniu do ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych zamiast sformułowania „dotyczących problematyki podatkowej” użyto sformułowanie „dotyczących spraw z zakresu prawa podatkowego”. Wskazana zmiana ma charakter doprecyzowujący.

Zgodnie z art. 13 pkt 11 projektu ordynacji podatkowej, ilekroć w ustawie jest mowa o Radzie, rozumie się przez to Radę do spraw Unikania Opodatkowania. Rada do spraw Unikania Opodatkowania uregulowana została w rozdziale 9 działu I projektu ordynacji podatkowej. Wskazana definicja rady ma na celu uprościć posługiwanie się tym pojęciem w projekcie ordynacji podatkowej, wykluczając konieczność każdorazowego posługiwania się pełną nazwą Rady.

W art. 13 pkt 12 projektu ordynacji podatkowej uregulowano definicję ulg podatkowych. Przepis ten jest odpowiednikiem obowiązującego art. 3 pkt 6 o.p. z drobną korektą. W projekcie ordynacji podatkowej do kategorii ulgi podatkowej nie zaliczono zmniejszenia, którym to pojęciem posłużono się w obowiązującej definicji ulgi podatkowej. Należy natomiast dojść do wniosku, że zmniejszenie powodujące obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku może być osiągnięte poprzez odliczenie lub obniżkę podstawy opodatkowania lub wysokości podatku. W tak skonstruowanej w projekcie definicji ulgi podatkowej mieści się odliczenie straty. Koresponduje to z art. 130 § 4 pkt 2 projektu, zgodnie z którym, jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik nie złożył deklaracji, nie wykazał w deklaracji straty lub wysokość poniesionej straty różni się od wysokości wykazanej w deklaracji, a poniesienie straty zgodnie z przepisami prawa podatkowego uprawnia go do skorzystania z ulg podatkowych, określa wysokość straty.

Z kolei art. 13 pkt 13 projektu ordynacji podatkowej zawiera definicję ustaw podatkowych. Przepis ten jest zmodyfikowanym odpowiednikiem obowiązującego art. 3 pkt 1 o.p. W nowej definicji jako element świadczący o tym, że mamy do czynienia z ustawą podatkową, dodano tryb i warunki płatności. W doktrynie niemal powszechnie wskazuje się bowiem, że do elementów konstrukcji podatku, różnych dla poszczególnych podatków, należy także zaliczyć tryb i warunki płatności⁴⁸. W nowej definicji ustaw podatkowych określenie „prawa i obowiązki organów podatkowych” zastąpiono sformułowaniem „kompetencje organów podatkowych”. Organ podatkowy jako organ administracji publicznej został wyposażony przez ustawodawcę nie w prawa i obowiązki, ale w kompetencje, które są zdolno-

48 L. Etel (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 36.

ścią takiego organu do skonkretyzowanego aktualizowania potencjalnego, sformułowanego przez prawo obowiązku działania. Organ podatkowy ma zatem możliwość i jednocześnie obowiązek korzystania z określonej formy działania, tzn. że ma obowiązek czynić użytek z kompetencji.

W zaproponowanej definicji celowo odstąpiono od rozwiązania zastosowanego w obowiązującym art. 3 pkt 1 o.p., zgodnie z którym do ustawy podatkowej zaliczono w szczególności ustawy dotyczące podatków, ale także opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych. Co prawda w art. 13 pkt 7 projektu ordynacji podatkowej, zawierającym definicję zakresową podatku, do kategorii tej zaliczono również opłaty i niepodatkowe należności budżetowe, nie oznacza to jednak, że ustawa podatkowa dotyczy podatków, ale także opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych. Tak skonstruowana definicja ustawy podatkowej nie zawiera zatem błędu logicznego poprzez ujęcie do tej kategorii ustaw dotyczących opłat i niepodatkowych należności budżetowych⁴⁹.

Zgodnie z art. 13 pkt 14 projektu ordynacji podatkowej, ilekroć w tej ustawie mowa jest o samorządowym organie podatkowym, rozumie się przez to wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starostę lub marszałka województwa. Jest to definicja zakresowa. Uregulowanie tej definicji ma znaczenie wyłącznie techniczne, patrząc z perspektywy legislacyjnej. Merytorycznie na pojęcie samorządowego organu podatkowego składa się zbiór organów wykonawczych jednostek samorządu terytorialnego. Celem stworzenia definicji samorządowego organu podatkowego było zbiorcze określenie wszystkich wyżej wymienionych rodzajowo kategorii samorządowych organów podatkowych.

Zgodnie z art. 13 pkt 15 projektu ordynacji podatkowej system teleinformatyczny jest to system teleinformatyczny Szefa Krajowej Administracji Skarbowej lub system teleinformatyczny obsługujący samorządowy organ podatkowy, a także samorządowe kolegium odwoławcze. Wskazana regulacja zawiera definicję zakresową systemu teleinformatycznego. Uregulowanie tej definicji ma znaczenie wyłącznie techniczne, patrząc z perspektywy legislacyjnej. Merytorycznie na pojęcie systemu teleinformatycznego składa się zbiór wszystkich systemów wskazanych w proponowanej regulacji. Celem stworzenia definicji systemu teleinformatycznego było zbiorcze określenie wszystkich wyżej wymienionych rodzajowo systemów teleinformatycznych. Zaproponowana definicja zakresowa systemu teleinformatycznego nie pozbawia znaczenia prawnego definicji merytorycznej ujętej w art. 3 pkt 3 ustawy o informatyzacji, zgodnie z którym system teleinformatyczny to zespół współpracujących ze sobą urządzeń informatycznych i oprogramowania zapewniający przetwarzanie, przechowywanie, a także wysyłanie i odbieranie danych

49 Na temat błędu logicznego definicji ustawy podatkowej zob. R. Mastalski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2016*, Wrocław 2016, s. 33.

przez sieci telekomunikacyjne za pomocą właściwego dla danego rodzaju sieci telekomunikacyjnego urządzenia końcowego w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 16 lipca 2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (Dz.U. z 2014 r. poz. 243 i 827).

Zgodnie z art. 13 pkt 16 projektu ordynacji podatkowej, ilekroć w ustawie jest mowa o zobowiązanym, rozumie się przez to: podatnika, płatnika, inkasenta, osobę trzecią i następcę prawnego. Jest to nowe pojęcie na gruncie prawa podatkowego. Przepis ten zawiera definicję zakresową zobowiązanego. Uregulowanie tej definicji ma znaczenie wyłącznie techniczne. Merytorycznie na pojęcie zobowiązanego składa się zbiór wszystkich podmiotów biernych stosunku podatkowoprawnego. Każdy z wymienionych w tym przepisie rodzajowo podmiotów jest zatem zobowiązanym w rozumieniu tego projektu ordynacji podatkowej.

Natomiast art. 13 pkt 17 projektu ordynacji podatkowej zawiera definicję zwrotu podatku. Przepis ten jest zmodyfikowanym odpowiednikiem obowiązującego art. 3 pkt 7 o.p. Modyfikacja wiąże się z użyciem w przepisie sformułowania „inne przypadki zwrotu podatku” zamiast „inne formy zwrotu podatku”. Zmiana ma charakter doprecyzowujący.

2.2. Zasady ogólne prawa podatkowego

ROZDZIAŁ 2

ZASADY OGÓLNE PRAWA PODATKOWEGO

W najszerszym ujęciu zasady prawa są normami o szczególnym znaczeniu dla danego systemu prawa, determinującymi stanowienie i stosowanie przepisów prawa. Wprowadzając katalog zasad prawa podatkowego, postanowiono ograniczyć go do norm determinujących stosowanie regulacji prawnych z zakresu prawa podatkowego. Poza zakresem skodyfikowanych w przepisach ogólnego prawa podatkowego zasad prawa podatkowego pozostają natomiast reguły stanowienia prawa podatkowego. Materia tworzenia prawa jest regulowana w Konstytucji RP. Nie ma w tym przypadku potrzeby powtarzania norm tego aktu prawnego w nowej ordynacji podatkowej. Jest to także uzasadnione zakresem przedmiotowym ogólnego prawa podatkowego. Skoro bowiem ordynacja podatkowa nie normuje procesu tworzenia prawa, brak również podstaw do tego, aby kształtować w niej naczelne zasady jego stanowienia (w odniesieniu do norm prawa podatkowego)⁵⁰.

Zasady prawa podatkowego są elementem projektu ordynacji podatkowej, który nie ma swojego bezpośredniego i pełnego odpowiednika w obowiązujących przepisach ogólnego prawa podatkowego. W obecnym unormowaniu fragmenta-

50 Ujmowanie w aktach ogólnego prawa podatkowego reguł stanowienia prawa należy do rzadkości – por. jednak art. 2-4 włoskiej ustawy nr 212 z dnia 27 lipca 2000 r. Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente.

ryczna regulacja problematyki zasad została bowiem ujęta w dziale IV ustawy poświęconym postępowaniu podatkowemu, zaś z mocy odesłań zawartych w dalszych przepisach obowiązującej o.p. ma ona zastosowanie w odniesieniu do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, zaświadczeń, jak również – w ograniczonym zakresie – podczas wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Jednocześnie część tej regulacji – z uwagi na jej uniwersalną treść – stosowana jest także w obszarze materialnego prawa podatkowego. Dotyczy to w szczególności zasady legalizmu (art. 120 obowiązującej o.p.) lub zasady zaufania (art. 121 § 1 obowiązującej o.p.). Obrazu pewnej niekonsekwencji w ukształtowaniu zasad prawa podatkowego w obowiązujących przepisach dopełnia to, że bardzo istotna norma – nakaz rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika (zasada *in dubio pro tributario*) – obecnie ujmowana jest w jeszcze innej części o.p., tj. w przepisach ogólnych tej ustawy.

Wszystkie te okoliczności skutkują „eklektyzmem” regulacji prawnej. Materia ta wymaga uporządkowania. Jednocześnie dla zapewnienia właściwej ochrony podmiotu zobowiązanego (w tym podatnika) właściwe jest sformułowanie zasad, które nie są wyrażone w aktualnie obowiązujących przepisach, można je natomiast wyprowadzić z postanowień Konstytucji RP. Potrzeba sformułowania zasad ogólnych prawa podatkowego wielokrotnie była wyrażana w polskiej doktrynie prawa podatkowego⁵¹.

Badania prawnoporównawcze pozwalają zauważyć, że nie jest standardem posługiwanie się w przepisach ogólnego prawa podatkowego poszczególnych państw europejskich katalogiem zasad prawa podatkowego. Istnieją bowiem systemy prawne, w których brak jest zasad prawa podatkowego o charakterze normatywnym wprost ujętych w przepisach ordynacji podatkowej lub są one rozsiane w poszczególnych regulacjach proceduralnych (np. w Niemczech i Austrii). W tych przypadkach zasady prawa podatkowego mogą być wyprowadzane z poszczególnych przepisów prawa podatkowego. Jednocześnie jednak dają się zauważyć konstrukcje z zakresu ogólnego prawa podatkowego cechujące się tym, że ustawodawca ukształtował w nich naczelną zasadę tej dziedziny prawa mającą charakter norm prawnych (np. w Hiszpanii, Czechach, Serbii, Bułgarii, na Węgrzech). W tych sytuacjach zasa-

51 B. Brzeziński, Kierunki zmian przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3-4; W. Nykiel, B. Brzeziński, W. Chróścielewski, H. Dzwonkowski, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, Projekt przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3-4; B. Brzeziński, W. Nykiel, Zasady ogólne prawa podatkowego, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 3; A. Mariański, Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego, Warszawa 2009, s. 62-66. Więcej na temat zasad w prawie por. K. Ziemiński, Zasady ogólne prawa administracyjnego, Poznań 1989; Z. Kmiecik, Ogólne zasady prawa i postępowania administracyjnego, Warszawa 2000; A. Gomułowicz, Zasady podatkowe wczoraj i dziś, Warszawa 2001; A. Gomułowicz, Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2003; W. Łączkowski, Zasady podatkowe w orzecznictwie polskiego Trybunału Konstytucyjnego (w:) J. Małecki (red.), Koncepcje współczesnych reform podatkowych. Europa na drodze do wspólnej waluty, Książka wydana z okazji 40-lecia pracy naukowej prof. dr. hab. Andrzeja Komara, Poznań 1998.

dy prawa podatkowego są wprost wskazywane w akcie prawnym regulującym ogólne prawo podatkowe⁵².

Biorąc pod uwagę polskie doświadczenia, świadomość prawną polskich podatników, a także stan polskiego prawa podatkowego, właściwym rozwiązaniem jest bezpośrednio zdefiniowanie w nowej ordynacji podatkowej zasad ogólnych prawa podatkowego jako naczelných norm determinujących proces stosowania przepisów prawa podatkowego. Za takim stanowiskiem przemawia fakt, że w prawie podatkowym – dzięki wysiłkom orzecznictwa oraz doktryny – wykształcił się już pewien system wartości, który należy chronić nie tylko przez właściwe modelowanie regulacji prawnej, ale także poprzez wyraźne sformułowanie zasad tej dziedziny prawa, a także praw i obowiązków podatnika w akcie prawnym uznawanym za część ogólną prawa podatkowego⁵³. Te zwerbalizowane zasady często zyskują normatywne odzwierciedlenie i wsparcie w konkretnych przepisach ogólnego lub szczegółowego prawa podatkowego⁵⁴. Nie zawsze jednak tak będzie – niekiedy jedyną formą wsparcia dla podmiotu zobowiązanego stanie się zasada wprost sformułowana w nowej ordynacji podatkowej. Ma to szczególne znaczenie w odniesieniu do naczelných dyrektyw prawa podatkowego, które dotyczą wykładni jego przepisów.

Szereg nowo przyjętych w projekcie zasad ma swoje odpowiedniki w ustawie z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego⁵⁵, Kodeksie Dobrej Administracji⁵⁶, Europejskim Kodeksie Dobrej Praktyki Administracyjnej⁵⁷, Kodeksie podatników Unii Europejskiej⁵⁸, Modelu karty podatnika CFE, AOTCA i STEP⁵⁹ oraz w projekcie ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyj-

52 Zob. D. Strzelec, O potrzebie badań prawno-porównawczych w obszarze procedury podatkowej, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 8.

53 Por. B. Brzeziński, Kierunki ..., *op. cit.*

54 *Ibidem.*

55 Tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1257; dalej: k.p.a.

56 Zawierającym standardy minimalne obowiązujące państwa-członków Rady Europy i stanowiącym załącznik do rekomendacji CM/Rec (2007)7 Komitetu Ministrów Rady Europy dla państw członkowskich w sprawie dobrej administracji, przyjętej w dniu 20 czerwca 2007 r.; dalej: Kodeks Dobrej Administracji.

57 Europejski Kodeks Dobrej Praktyki Administracyjnej przyjęty przez Parlament Europejski w dniu 6 września 2001 r.; dalej: Europejski Kodeks Dobrej Praktyki Administracyjnej. Por. J. Świątkiewicz, Europejski Kodeks Dobrej Administracji. Wprowadzenie, tekst i komentarz o zastosowaniu kodeksu w warunkach polskich procedur administracyjnych, Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich, Warszawa 2007 (skąd pochodzi tłumaczenie Kodeksu użyte w tym uzasadnieniu).

58 Zob. wytyczne dotyczące wzoru Kodeksu podatników Unii Europejskiej, Komisja Europejska, Dyrekcja Generalna ds. Podatków i Unii Celnej, Unia Europejska 2016, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_pl.pdf; dalej: Kodeks podatników Unii Europejskiej. To niewiążący dokument stanowiący wzór kodeksu, rekomendowany do przyjęcia (z modyfikacjami, jakie zostaną uznane za stosowne) przez państwa członkowskie, a zarazem artykułujący model właściwego postępowania organów podatkowych oraz zobowiązanych.

59 Model karty podatnika opracowany przez Confédération Fiscale Européenne (CFE), Asia-Oceania Tax Consultants' Association (AOTCA) i Society of Trust and Estate Practitioners (STEP), <http://www.cfe-eutax.org/node/3134>.

nego⁶⁰, a także w aktach prawnych lub niewiążących dokumentach programowych innych państw. W warstwie językowej – co naturalne – zasady ogólne ukształtowane w projekcie nie kopiują wiernie rozwiązań przyjętych w wymienionych aktach i dokumentach. W szczególności wynika to z założenia, że zasady ogólne powinny być formułowane kategorycznie i zwięźle (co w przypadku powołanych źródeł nie jest regułą).

Z powodów, o których była mowa wcześniej, przede wszystkim mając na względzie uniwersalny charakter zasad i potrzebę ich usystematyzowania (uporządkowania), zdecydowano się na stworzenie jednego katalogu zasad mających zastosowanie do całego prawa podatkowego. Obejmuje on również te z nich, które w obecnym stanie prawnym umieszczone są w dziale IV o.p. regulującym postępowanie podatkowe oraz zasadę rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, aktualnie normatywizowaną w art. 2a o.p.

Zasady ogólne mają zastosowanie do wszelkich działań podejmowanych na podstawie nowej ordynacji podatkowej, w tym do wszystkich procedur podatkowych. Wobec usytuowania zasad ogólnych w dziale I nie ma potrzeby stosowania odesłań w dziale III oraz poszczególnych rozdziałach działu IV.

Jeżeli chodzi o kolejność zasad, ostatecznie zdecydowano się na ich porządek oparty na przejrzystym i spójnym kryterium pozwalającym wyeliminować przypadkowość w projektowanej regulacji prawnej. Ustanowiono: zasady programowe; zasady dotyczące statusu zobowiązanego; zasady dotyczące sposobu działania organów podatkowych i załatwiania spraw podatkowych; zasady dotyczące postępowania podatkowego.

Zasady programowe stanowią najbardziej ogólne i uniwersalne dyrektywy postępowania. Do zasad tych należą: zasada legalizmu oraz zakazu nadużywania prawa przez organy podatkowe.

Zasady dotyczące statusu zobowiązanego kształtują ramy relacji między zobowiązanymi i organami podatkowymi – dyktują podstawowe dyrektywy, które rządzą tymi relacjami, a w szczególności nastawieniem organów podatkowych do zobowiązanych. Do zasad tych należą: zasada informowania i wsparcia, współdziałania zobowiązanego z organami podatkowymi, rozstrzygnięcia wątpliwości co do treści przepisów prawa na korzyść zobowiązanego, domniemania rzetelności zobowiązanego.

60 Projekt został opracowany w latach 2006-2008 przez zespół ekspercki przy Rzeczniku Praw Obywatelskich powołany w dniu 14 czerwca 2006 r.; por. także (www.sejm.gov.pl, Sejm VI kadencji, druk sejmowy nr 3942; dalej: projekt ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego. Tekst projektu wraz z uzasadnieniem i dokumentami towarzyszącymi zob. Prawo do dobrej administracji, Biuletyn RPO – Materiały 2008, nr 60, s. 9-109.

Na trzecią, najobszerniejszą grupę zasad dotyczących sposobu działania organów podatkowych i załatwiania spraw podatkowych, składają się: zasada zaufania, bezstronności i równego traktowania, ochrony uzasadnionych oczekiwań, proporcjonalności, celowości i efektywności, pragmatyzmu, prawdy obiektywnej, rozstrzygnięcia wątpliwości co do stanu faktycznego na korzyść zobowiązanego, szybkości i prostoty załatwiania spraw, ograniczonego gromadzenia dokumentów i informacji, wyważania interesu zobowiązanego i interesu publicznego, czynnego udziału strony, przekonywania, ugodowego załatwiania spraw, pisemności.

Kolejne zasady dotyczą postępowania podatkowego – zgodnie z utrwalonym kanonem określają podstawowe założenia tego postępowania (te z nich, które nie były objęte poprzedzającymi zasadami). W tej grupie zostały ujęte: zasada jawności wyłącznie dla stron, dwuinstancyjności, trwałości decyzji ostatecznych.

Poniższe omówienie daje pogląd na to, jaka jest normatywna treść poszczególnych zasad i pozwala uchwycić ich pokrewieństwo z zasadami wyrażonymi w innych aktach prawnych oraz dokumentach programowych.

Zasada legalizmu (praworządności)

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

Zasada wyrażona w art. 14 projektu stanowi odpowiednik art. 120 obowiązującej ordynacji („Organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa”), korespondujący w swoim brzmieniu z art. 7 Konstytucji RP. Powtórzenie takie może uchodzić za zbędne. Zdecydowano jednak o nim, szanując tradycję obowiązywania zasady praworządności w o.p. oraz szczególną pozycję tej zasady jako nadrzędnej dyrektywy postępowania adresowanej do organów podatkowych.

Podobna zasada obowiązuje w art. 6 k.p.a. („Organy administracji publicznej działają na podstawie przepisów prawa”). Zasada legalności występuje także w art. 2 Kodeksu Dobrej Administracji⁶¹, w art. 4 Europejskiego Kodeksu Dobrej Praktyki Administracyjnej (jako zasada praworządności)⁶² oraz w Kodeksie podatników Unii Europejskiej (zasada legalności i pewności prawa, pkt 3.1.1). Została również

61 „1. Władze publiczne powinny działać zgodnie z prawem. Nie mogą one podejmować środków arbitralnych, nawet podczas wykonywania swych kompetencji dyskrejonalnych. 2. Powinny one przestrzegać prawa krajowego, prawa międzynarodowego, zasad ogólnych prawa rządzących ich organizacją, funkcjonowaniem i działalnością. 3. Powinny one działać zgodnie z normami określającymi ich kompetencję oraz procedurami określonymi w dotyczących ich przepisach. 4. Powinny one wykonywać swoje kompetencje jedynie pod warunkiem, że ustalone fakty i stosujące się prawo dają im tytuł do tego oraz wyłącznie w celu, dla którego zostały one im nadane”.

62 „Urzędnik działa zgodnie z zasadą praworządności, stosuje regulacje i procedury określone w przepisach prawnych Wspólnot. Urzędnik zwraca w szczególności uwagę na to, aby decyzje dotyczące praw lub interesów jednostek posiadały podstawę prawną, a ich treść była zgodna z obowiązującymi przepisami prawnymi”.

zaproponowana w art. 13 projektu ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego⁶³.

Zasada zakazu nadużywania prawa przez organy podatkowe

Art. 15. *Organy podatkowe nie nadużywają prawa przez działanie niezgodne z celem przepisów prawa.*

Ta nowa zasada ustanawia zakaz nadużywania prawa przez organy podatkowe (art. 15 projektu). Nadużycie rozumiane jest jako działanie niezgodne z celem przepisów prawa podatkowego.

Przepis ten wyznacza jedną z granic działania organów podatkowych. Nie jest to granica jedyna. Spoczywający na organach podatkowych obowiązek działania zgodnie z celem przepisów prawa nie jest równoznaczny z dozwoleństwem lub nakazem wykroczenia poza granicę wykładni wyznaczoną przez językową treść przepisu. Należy uszanować ugruntowane w polskiej kulturze prawnej przekonanie o szczególnym statusie wykładni językowej w prawie podatkowym i nie wywodzić z zakazu nadużycia prawa *a contrario*, że dozwolone jest dowolne przełamywanie treści językowej przepisu prawa podatkowego, jeżeli służy to realizacji jego celu. Takie działanie byłoby niezgodne z zasadą praworządności.

Adresowany do organów podatkowych zakaz nadużycia prawa równoważą regulację klauzuli ogólnej przeciw unikaniu opodatkowania skierowaną (w pierwszym rzędzie) do zobowiązanych. Unikanie opodatkowania jest nadużyciem prawa przez zobowiązanego (podatnika): konstytutywną jego cechą jest bowiem działanie niezgodne z celem przepisu prawa podatkowego – to samo zatem, co stanowi o nadużyciu prawa przez organ podatkowy i co jest objęte zakazem wyrażonym w art. 15 projektu.

Naruszenia zakazu nadużycia prawa będą mogły stać się przedmiotem zaskarżenia przy pomocy wszystkich tych środków prawnych, które przysługują zobowiązanym w przypadku naruszenia innych przepisów nowo wprowadzanej ustawy.

Podobnej treści zasada występuje m. in. w art. 7 Europejskiego Kodeksu Dobrej Praktyki Administracyjnej⁶⁴ i art. 23 projektu ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego⁶⁵.

63 „Organ administracji publicznej może przyznawać prawa, nakładać obowiązki, znosić je, zmieniać ich zakres lub rodzaj, stwierdzać ich istnienie wyłącznie na podstawie przepisów powszechnie obowiązującego prawa i z powołaniem się na te przepisy”.

64 „Urzędnik może korzystać z uprawnień wyłącznie dla osiągnięcia celów, dla których uprawnienia te zostały mu powierzone mocą właściwych przepisów. Urzędnik odstąpi w szczególności od korzystania z uprawnień dla osiągnięcia celów, dla których brak jest podstawy prawnej lub które nie mogą być uzasadnione interesem publicznym”.

65 „Przepisy prawa nie mogą być przez organy administracji publicznej interpretowane i stosowane w sposób powodujący ograniczenie praw jednostki lub zwiększający jej obowiązki niezgodnie z celem regulacji prawnej

Zasada informowania i wsparcia

Art. 16. Organy podatkowe udzielają zobowiązanemu informacji i wsparcia w samodzielnym, prawidłowym i dobrowolnym wykonywaniu jego obowiązków i korzystaniu z praw.

Zasada ta, ujęta w art. 16 projektu, zobowiązuje organy podatkowe do udzielania zobowiązanemu informacji oraz wsparcia w samodzielnym, prawidłowym i dobrowolnym wykonywaniu obowiązków przez zobowiązanego i korzystaniu przez niego z praw. Pozycja tej zasady w katalogu zawartym w rozdziale 2 (w którym została wymieniona jako trzecia w kolejności) w zamierzeniu odzwierciedla jej wysoką rangę.

Większość polskich ustaw podatkowych posługuje się techniką samoobliczenia – zobowiązuje samych podatników do obliczenia i zadeklarowania należnego podatku. Warunkiem wywiązywania się przez podatników i innych zobowiązanych z tego oraz innych obowiązków wynikających z prawa podatkowego jest posiadanie przez nich wiedzy o tych obowiązkach – znajomość treści przepisów i ich rozumienie. Warunek ten czyni trudnym do spełnienia powszechnie znana i niekwestionowana charakterystyka prawa podatkowego, które jest niejasne, złożone i charakteryzuje się dużą zmiennością. Stawia to ogół zobowiązanych przed szczególnymi wyzwaniem⁶⁶, w obliczu których nie powinni być pozostawieni sami sobie.

Organy podatkowe są powołane do tego, by ułatwiać uczciwym zobowiązanym (czyli zdecydowanej większości) prawidłowe wypełnianie obowiązku dostarczenia władzy publicznej środków pieniężnych koniecznych do zaspokojenia potrzeb zbiorowych i indywidualnych. Dlatego należy uznać, że organy te mają obowiązek udzielania zobowiązanym informacji, wyjaśnień i innego potrzebnego wsparcia w rozliczeniach⁶⁷.

Zasada ta została sformułowana szerzej niż ustanowiona dotychczas w art. 121 § 2 obowiązującej o.p. („Organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatko-

oraz bez wyważenia ujawnionych w sprawie racji interesu publicznego i jednostkowego”. W tym przypadku zatem zasada zakazu nadużycia została powiązana z zasadą wyważania interesu publicznego oraz interesu jednostki.

66 Trud i ryzyka związane z techniką samoobliczenia dostrzega Trybunał Konstytucyjny – por. m.in. wyrok z dnia 12 września 2005 r., SK 13/05; postanowienie z dnia 14 lipca 2004 r., SK 16/02; wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09; wyrok z dnia 8 października 2013 r., SK 40/12. Por. także m.in. B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008, s. 40; A. Mariański, Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego, Warszawa 2009, s. 23; R. Mastalski, Stosowanie prawa podatkowego, Warszawa 2008, s. 43.

67 Por. także zasadę pomocniczości (właściwie: zasadę pomocy) organów podatkowych (w:) Ministerstwo Gospodarki, Nowa Ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji, Warszawa, 4 kwietnia 2014 r., s. 9, oraz tytuł III rozdział I dział 6 Wzór Kodeksu Podatkowego CIAT. Por. także liczne rozwiązania przyjmowane przez administrację podatkową w dążeniu do tego, aby „uczynić łatwym przestrzeganie prawa (a trudnym jego nieprzestrzeganie)” [„make it easy to comply (and difficult not to)"] przedstawione (w:) Right from the Start: Influencing the Compliance Behaviour for Small and Medium Enterprises, Forum on Tax Administration, OECD 2012, <http://www.oecd.org/site/ctpfta/49428016.pdf>.

wego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania”)⁶⁸. Informowanie i wsparcie ma bowiem realizować się nie tylko w postępowaniu podatkowym i w związku z przedmiotem tego postępowania, a dotyczyć przepisów wszelkiego rodzaju, w tym przepisów materialnego prawa podatkowego. Przede wszystkim działania takie powinny mieć charakter prewencyjny: zapobiegać popełnianiu błędów przez zobowiązanych, zanim powstanie potrzeba wspomaganie strony w toku postępowania podatkowego mającego na celu już weryfikację i rewizję jej rozliczenia. Obowiązek informowania i wsparcia jest realizowany również przez działania kierowane do ogółu adresatów prawa podatkowego, a nie tylko do zindywidualizowanego zobowiązanego.

Podobna zasada została sformułowana w art. 22 Europejskiego Kodeksu Dobrej Praktyki Administracyjnej „Wnioski o udzielenie informacji”⁶⁹ (por. także art. 10 ust. 3)⁷⁰. Do standardu „przekazywania podatnikom informacji i wytycznych” obszernie i szczegółowo odnoszą się pkt 3.2.1, 3.2.4 i 3.2.5, a także 3.31 Kodeksu podatnika Unii Europejskiej oraz art. 10 Modelu karty podatnika „Wsparcie podatnika” (Taxpayer assistance) zawierające szereg szczegółowych wskazań dotyczących zakresu oraz form wsparcia (por. także art. 2 „Rulings and interpretation” dotyczący interpretacji podatkowych).

Zobowiązanie administracji podatkowej do należytego informowania podatników ma swoje miejsce w wielu kartach praw podatników, m.in. w Irlandii⁷¹, Kanadzie⁷² czy USA⁷³. Australijska „Taxpayers’ Charter. What you need to know” („Karta podatników. Co powinieneś wiedzieć”) głosi: „Pomożemy Ci postępować właściwie. Naszym celem jest dostarczanie ścisłej, spójnej i jasnej informacji, aby

68 Zasada ta ma także bogatszą treść od ustanowionej w art. 9 k.p.a.: „Organy administracji publicznej są obowiązane do należytego i wyczerpującego informowania stron o okolicznościach faktycznych i prawnych, które mogą mieć wpływ na ustalenie ich praw i obowiązków będących przedmiotem postępowania administracyjnego. Organy czuwają nad tym, aby strony i inne osoby uczestniczące w postępowaniu nie poniosły szkody z powodu nieznanomości prawa, i w tym celu udzielają im niezbędnych wyjaśnień i wskazówek”.

69 Por. zwłaszcza art. 22 ust. 1: „Urzędnik odpowiedzialny za daną sprawę udostępni jednostkom żądane przez nie informacje. Jeśli zajdzie taka potrzeba, urzędnik udzieli w zakresie swoich kompetencji porady co do wszczęcia postępowania administracyjnego. Urzędnik dba o to, aby przekazana informacja była jasna i zrozumiała”.

70 „W razie potrzeby urzędnik służy jednostce poradą dotyczącą możliwego sposobu postępowania w sprawie wchodzącej w zakres jego działania oraz dotyczącą pożądanego sposobu rozstrzygnięcia sprawy”.

71 „Customer service charter” („Karta obsługi klienta”, <http://www.revenue.ie/en/corporate/information-about-revenue/customer-service/customer-charter/index.aspx>): „You can expect to be given the necessary information and all reasonable assistance to enable you to clearly understand and meet your tax and customs obligations and to claim your entitlements and tax credits”.

72 „Taxpayers Bill of Rights” („Deklaracja praw podatnika”, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-revenue-agency-cra/taxpayer-bill-rights.html>): “You have the right to complete, accurate, clear, and timely information. You can expect us to provide you with complete, accurate, and timely information in plain language explaining the laws and policies that apply to your situation”.

73 „Taxpayer Bill of Rights” („Deklaracja praw podatników”, <https://www.irs.gov/taxpayer-bill-of-rights>): “The Right to Be Informed. Taxpayers have the right to know what they need to do to comply with the tax laws. They are entitled to clear explanations of the laws and IRS procedures in all tax forms, instructions, publications, notices, and correspondence. They have the right to be informed of IRS decisions about their tax accounts and to receive clear explanations of the outcomes”.

pomóc Ci zrozumieć Twoje prawa i uprawnienia oraz wywiązywać się z Twoich obowiązków. Nasza informacja obejmuje ogólne publikacje dotyczące stosowania prawa i porady udzielane Ci indywidualnie dotyczące tego, w jaki sposób prawo ma zastosowanie do okoliczności w Twojej sprawie. Jeżeli uważasz, że nasza ogólna publikacja nie odpowiada w pełni okolicznościom Twojej sprawy lub jeżeli nie jesteś pewien, w jaki sposób stosuje się do Ciebie, skontaktuj się z nami, a my pomożemy Ci ustalić, co najlepiej odpowiada Twoim potrzebom. (...) Jeżeli postępujesz zgodnie z udzieloną przez nas informacją, która okazuje się niepoprawna lub jeżeli jest ona myląca, w czego następstwie popełniłeś błąd, weźmiemy to pod uwagę, określając, jakie działanie powinieneś lub powinniśmy podjąć⁷⁴.

Z omawianą zasadą zbieżna jest także treść dokumentu programowego „Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017-2020”⁷⁵. „Wsparcie podatnika i przedsiębiorcy w wypełnianiu obowiązków podatkowych i celnych” stanowi jeden z kierunków działania Krajowej Administracji Skarbowej. W dokumencie wskazano, że „Nowoczesna administracja skarbowa ma zapewniać przyjazną obsługę oraz wsparcie podatnika i przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych i celnych (...) Ważne jest również to, aby dzięki partnerskiej współpracy urzędników skarbowych i ich klientów liczba sumiennych i uczciwych podatników i przedsiębiorców stale rosła, a KAS zapewniała im właściwą pomoc w wypełnianiu obowiązków”. Zapowiedziano również, że „Działania KAS będą nakierowane na wspieranie dobrowolnego wypełniania obowiązków podatkowych i celnych. Należy wspierać te grupy podatników, których dotyczą częste zmiany prawa podatkowego lub celnego oraz identyfikować grupy, które mają trudności w interpretacji prawa, co w konsekwencji może prowadzić do nieświadomego popełniania błędów. Grupy te należy wspomagać, oferując jednolitą i pełną informację za pośrednictwem wszystkich dostępnych kanałów komunikacji (np. telefon, forma pisemna, kanały elektroniczne) oraz kierując do nich ofertę w zakresie edukacji podatkowej i celnej. Dzięki poprawie świadomości prawnopodatkowej będzie możliwy skuteczniejszy pobór podatków i cła” (s. 8-9).

Rozwinięciem zasady informowania i wsparcia są w szczególności przepisy zawarte w oddziale 1 rozdziału 5 działu I „Prawo do informacji i wsparcia” oraz rozdziale 2 działu IV „Interpretacje i informacje dotyczące przepisów prawa podatkowego”.

74 Zob. <https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Taxpayers-charter/>. Por. także art. 34 ust. 1 lit. a hiszpańskiej ustawy 58/2003 z dnia 17 grudnia – Ordynacja podatkowa, BOE-A-2003-23186: „Podmioty zobowiązane posiadają, między innymi, następujące prawa: a) Prawo do bycia informowanym oraz do pomocy ze strony organów podatkowych w wykonaniu swoich praw i wywiązaniu się ze swoich zobowiązań”.

75 Stanowiącym załącznik do zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 lipca 2017 r. w sprawie kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017-2020 (Dz.Urz. Ministra Rozwoju i Finansów poz. 144).

Zasada współdziałania zobowiązanego z organami podatkowymi

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

Zasada ta nakazuje zobowiązanym współdziałać z organami podatkowymi (art. 17 projektu). Organy podatkowe mają obowiązek ułatwiania zobowiązanym wywiązywania się z obowiązków podatkowych i korzystania z praw, lecz zarazem zobowiązani powinni w wykonywaniu swoich obowiązków współdziałać z organami podatkowymi.

Powinność współdziałania rozciąga się na to tylko, co wynika z przepisów prawa podatkowego. Ustanowienie tej zasady ma z jednej strony zapewnić dobrą partnerską współpracę między organem podatkowym a zobowiązanym, zorientowaną na zapewnienie zgodności rozliczenia podatkowego z prawem, a z drugiej zapobiegać nadmiernym, gdyż z punktu widzenia prawa niezasadnym, żądaniom organów podatkowych. Zasada, zgodnie z którą podatnicy są zobowiązani do dostarczenia wszelkiego rodzaju potrzebnych dowodów oraz do współpracy z organami podatkowymi przez przedstawianie znanych im faktów w sposób kompletny i zgodny z prawem, jest powszechnie stosowana w wielu ustawodawstwach zagranicznych.

Podobne tropy można odnaleźć m.in. w zasadzie prywatności proponowanej w Kodeksie podatnika Unii Europejskiej (pkt 3.1.8)⁷⁶, a także w szeregu postanowień Modelu karty podatnika (m.in. w art. 8 ust. 1 dotyczącym współdziałania w toku kontroli podatkowej). Administracje podatkowe oczekują od podatników m.in. „prawdziwych, kompletnych i rzetelnych informacji w przypadku gdy zostaną do tego wezwani na podstawie przepisów prawa” oraz „spontanicznego i niezwłocznego informowania administracji podatkowych o zmianie istotnych okoliczności, które mogą wpłynąć na ich obowiązki podatkowe” (zob. zasadę domniemania uczciwości w Kodeksie podatnika Unii Europejskiej, pkt 3.1.3). Obowiązek współdziałania został wskazany także w licznych kartach praw podatnika (lub praw i obowiązków), m.in. we Francji, Wielkiej Brytanii czy Irlandii⁷⁷. W australijskiej Karcie

76 „Podatnicy mogą oczekiwać, że: administracje podatkowe będą zabiegać o uzyskanie jedynie tych informacji, które objęte są zakresem ich kompetencji; administracje podatkowe będą udzielały pozwolenia tylko tym pracownikom administracji, którzy są upoważnieni do posiadania dostępu do tych informacji. Administracje podatkowe oczekują: spełnienia przez podatników wymogów dostarczania określonych informacji; otwartości i współpracy ze strony podatników, w przypadku gdy sprawy odnoszą się do pełnionych przez nich funkcji”.

77 Francuska „La charte du contribuable” (Karta podatnika), <http://www.lexisnexis.fr/pdf/DO/charte.pdf>; m.in. „Si vous faites l'objet d'un contrôle, vous vous comportez de manière responsable avec le vérificateur”, „Vous contribuez au bon déroulement des opérations”, „Vous assumez vos responsabilités”, „Votre participation est positive. Vous nous signalez les erreurs que vous détectez dans votre imposition”, „Vous exposez votre situation telle qu'elle est”; brytyjska „Your Charter” (Twoja Karta), <https://www.gov.uk/government/publications/your-charter/your-charter>; m.in. „Work with us to get things rights”, „Be professional and act with integrity”, „Find out what you need to do and keep us informed”, „Take reasonable care to avoid mistakes”; irlandzka „Your service charter”: „We expect you to provide true and correct information in all your contacts with Revenue and to advise Revenue in a timely manner of developments (such as change of address, commencement or cessation of business) that are relevant to your tax and customs affairs”.

Podatników wśród powinności zobowiązanych wskazano m.in. „podawanie poprawnych danych w Twoich deklaracjach podatkowych, oświadczeniach i innych dokumentach”; „podawanie w sposób wyczerpujący faktów i okoliczności w przypadku, gdy zwracasz się o informację” i „odpowiadanie na pytania w sposób pełny, ścisły i uczciwy” Zaznaczono oczekiwanie administracji podatkowej, że podatnik „okaże gotowość do współdziałania”.

Zasada rozstrzygania wątpliwości co do treści przepisów prawa na korzyść zobowiązanego

Art. 18. *Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść zobowiązanego.*

Zasada ta, ujęta w art. 18 projektu, jest w swej treści tożsama z art. 2a obowiązującej o.p. („Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”). Wprowadzenie tej zasady było od dawna postulatem doktryny prawa podatkowego; przed jej normatywizacją wprost w przepisie o.p. była ona również wywodzona w orzecznictwie sądowym i doktrynie prawa podatkowego z przepisów Konstytucji RP.

Nakaz rozstrzygania wątpliwości prawnych na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*), związany z ochroną praw zobowiązanego z tytułu podatku, został ujęty w uchwalonej w dniu 5 sierpnia 2015 r. nowelizacji obowiązującej ordynacji podatkowej, zainicjowanej w Kancelarii Prezydenta RP⁷⁸.

Za wprowadzeniem zasady *in dubio pro tributario* wypracowanej w doktrynie prawa podatkowego⁷⁹, a także w orzecznictwie sądów administracyjnych⁸⁰ przemawia fakt, że w państwie demokratycznym zobowiązany (podatnik) nie może ponosić negatywnych konsekwencji nieprecyzyjnego określenia jego obowiązków w ustawie podatkowej⁸¹. Jeżeli w danej sytuacji, przez wzgląd na brzmienie przepisów prawa podatkowego, możliwe jest różne rozumienie tych przepisów i każda z „wersji” interpretacyjnych jest uzasadniona, istniejącą wątpliwość należy rozstrzy-

78 Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1197). Także w projekcie rekomendacji nowej ordynacji podatkowej z dnia 11 kwietnia 2014 r., przygotowanym przez Ministerstwo Gospodarki, zawarto postulat sformułowania zasady *in dubio pro tributario* (por. s. 13 tego dokumentu). Propozycję taką artykułują ponadto Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej oraz Krajowa Izba Doradców Podatkowych (por. s. 1 Stanowiska Pracodawców Rzeczypospolitej Polskiej i Krajowej Izby Doradców Podatkowych dotyczącego założeń kompleksowej regulacji ustawowej, która zastąpi ordynację podatkową).

79 Z. Kmiecik, Głosa do wyroku NSA z dnia 18 stycznia 1988 r., III SA 964/87, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 1990, nr 5-6, poz. 251. Por. także B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008, s. 112-113.

80 Wyrok NSA z dnia 22 lutego 2011 r., II FSK 224/10 oraz wyrok NSA z dnia 2 marca 2010 r., II FSK 35/10. Por. także wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 kwietnia 2010 r., I SA/Po 118/10 oraz wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 kwietnia 2011 r., I SA/Po 193/11.

81 Por. A. Mariański, Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego, Warszawa 2009, s. 234.

gnąć w ten sposób, że przy ocenie konsekwencji prawnych zachowania podatnika przyjmuje się takie rozumienie przepisów, które jest najkorzystniejsze dla podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku⁸². W ten sposób nie dochodzi do przerzucenia na niego odpowiedzialności za niedoskonałości regulacji prawnej. Sama zasada staje się zaś zabezpieczeniem uniemożliwiającym przenoszenie na podatnika odpowiedzialności za błędy popełnione przez ustawodawcę⁸³. Rozwijając podnoszone niekiedy wątpliwości co do potrzeby operowania zasadą *in dubio pro tributario*, należy zatem stwierdzić, że nie pozostaje ona w sprzeczności z zasadami wykładni przepisów stosowanymi w prawie podatkowym. Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika będzie bowiem miało miejsce wtedy, gdy wszelkie stosowane metody ustalenia treści normy prawnej nie doprowadzą do jednoznacznego ustalenia jej brzmienia. Dopiero w takiej sytuacji zastosowanie znajdzie zasada *in dubio pro tributario* jako dyrektywa interpretacyjna drugiego stopnia.

Przepis ten odnosi się do wątpliwości co do treści norm prawnych. W zakresie ustaleń faktycznych podobną zasadę ustanawia art. 23 § 2 projektu.

Obecnie podobny przepis – choć bardziej szczegółowy i opatrzony wyjątkami – jest zawarty w art. 7a k.p.a. (został wprowadzony z dniem 1 czerwca 2017 r.) jako zasada przyjaznej interpretacji przepisów (*in dubio pro libertate*).

Zasada domniemania rzetelności zobowiązanego

Art. 19. *Domniemywa się dobrą wiarę zobowiązanego, chyba że wystąpi powód, aby uważać inaczej.*

Przepis art. 19 nakazuje domniemywać rzetelność (dobrą wiarę, uczciwość) zobowiązanego, chyba że jest powód, aby uważać inaczej. To niezbędne zastrzeżenie nadaje domniemaniu charakter wzruszalny.

Domniemanie jest podstawowym założeniem kształtującym nastawienie organów podatkowych do zobowiązanych – stanowi niejako „myśl przewodnią”, która powinna przyświecać ogółowi relacji między nimi. Jak bowiem wskazano w literaturze, są dwie możliwe postawy organów podatkowych wobec zobowiązanych, a w konsekwencji dwa „klimaty interakcji” między organami podatkowymi a zobowiązanymi:

- „postawa <policjanci i złodzieje> [*cops against robbers approach*] oparta na założeniu, że podatnicy [zobowiązani] nie są gotowi płacić tego, co jest od

82 Chociaż w nauce prawa istnieją wątpliwości co do formułowania tej zasady – por. Z. Tobor, Interpretacja „na korzyść podatnika” (w:) J. Glumińska-Pawlic (red.), Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika, Katowice 2007, s. 136-137 oraz A. Gomułowicz, Złudny mit *in dubio pro tributario* w prawie podatkowym, „Gazeta Prawna” z dnia 2 lutego 2015 r.

83 Por. także wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 grudnia 2002 r., K 43/01, OTK-A 2002, nr 7, poz. 96 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09, Dz.U. poz. 985.

nich słusznie należne, i czynią starania, aby uniknąć podatków w każdym przypadku, gdy to możliwe – zgodnie z prawem lub niezgodnie z nim, gdy się to opłaca”;

- „postawa <usługi świadczonej na rzecz klienta> [*service for clients approach*], która zakłada, że podatnicy [zobowiązani] są obywatelami skłonnyymi do współpracy, którzy – o ile rozumieją przepisy prawa podatkowego, a przepisy i procedury podatkowe postrzegają jako słuszne – pragną postępować zgodnie z prawem”⁸⁴.

Zasada domniemania rzetelności zobowiązanego prawnie zobowiązuje organy podatkowe do przyjmowania tej drugiej postawy.

Podobnej treści „domniemanie uczciwości” zawarto w Kodeksie podatnika Unii Europejskiej (pkt 3.1.3), zgodnie z którym „Podatnicy mogą oczekiwać, że: zostaną uznani za uczciwych, o ile nie istnieje wyraźny powód, aby uważać inaczej, mimo że administracje podatkowe mogą sprawdzić sytuację podatkową podatnika, przeprowadzić weryfikację lub przystąpić do kontroli”. Również zgodnie z art. 5 ust. 1 Modelu karty podatnika „w braku dowodu przeciwnego domniemywa się, że podatnik jest uczciwy i prawdomówny”.

Podobna zasada – charakteryzowana jako prawo podatnika, a jednocześnie zobowiązanie administracji podatkowej – występuje w wielu kartach praw podatnika, np. w Wielkiej Brytanii⁸⁵, Francji⁸⁶, Irlandii⁸⁷ czy Australii. Warto przytoczyć wymowny *passus* z australijskiego dokumentu „Taxpayers’ Charter. What you need to know” (Karta Podatników. Co powinieneś wiedzieć): „Możesz od nas oczekiwać, że: (...) będziemy traktować Cię jako uczciwego, chyba że działasz przeciwnie. Zakładamy, że mówisz nam prawdę i że informacje, jakich nam udzielasz, są kompletne i ściśle, chyba że mamy powód, aby sądzić, że jest przeciwnie. (...) Uznajemy, że ludzie czasem popełniają błędy. Rozróżniamy między błędami a celowymi działaniami. Jeśli popełniłeś błąd, dajemy Ci sposobność do złożenia wyjaśnień. Słuchamy Cię i bierzemy Twoje wyjaśnienia pod uwagę”.

Zasada zaufania, bezstronności i równego traktowania

Art. 20. § 1. *Organy podatkowe działają w sposób budzący zaufanie oraz kierują się zasadami bezstronności i równego traktowania zobowiązanych.*

84 E. Kirchler, E. Hoelzl, *Modelling Taxpayers’ Behaviour as a Function of Interaction between Tax Authorities and Taxpayers* (w:) H. Elffers, P. Verboon, W. Huisman, *Managing and Maintaining Compliance*, Hague 2006, s. 4.

85 Zob. *Your Charter*: „We’ll presume that you’re telling us the truth, unless we have good reason to think otherwise”.

86 Zob. „La charte du contribuable”: „Votre bonne foi est présumée”.

87 Zob. „Customer Service Charter”: „You can expect to be treated as honest in your dealings with Revenue unless there is clear reason to believe otherwise and subject to Revenue’s responsibility for ensuring compliance with tax and customs law”.

Zasada ta po części odzwierciedla w swej treści art. 121 § 1 obowiązującej o.p. („Postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych”), poszerzając jednak zasięg tego ostatniego przepisu z postępowania podatkowego na wszelkie działania organów podatkowych, a po części zawiera nowość w postaci obowiązku zachowania bezstronności i równego traktowania zobowiązanych. Inspiracja do takiego uzupełnienia pochodzi z art. 8 § 1 k.p.a. (z zamierzonymi modyfikacjami względem tego ostatniego przepisu)⁸⁸.

Obowiązek działania w sposób budzący zaufanie zobowiązanych jest zakodowany w zasadzie zaufania, wywiedzionej przez Trybunał Konstytucyjny z art. 2 Konstytucji RP. Chodzi o to, „aby państwo w stosunku do obywatela zachowywało pewne reguły uczciwości”⁸⁹, czy też zasady uczciwej gry (*fair play*). Z. Kmieciak (za J. Łętowskim) w obszarze stosowania prawa administracyjnego reguły te wysłowił jako zalecenia moralne, takie jak: „urząd nie kłamie, nie zwodzi, dotrzymuje złożonych przyrzeczeń”⁹⁰. Zasada ujęta w art. 121 § 1 obowiązującej o.p. w orzecznictwie sądowym objawiła swoje normatywne bogactwo. W szczególności zasada wyklucza wykorzystywanie przez organy podatkowe niewiedzy, niedoświadczenia oraz błędu dłużnika podatkowego.

Bezstronność oznacza gotowość do obiektywnego merytorycznego rozpatrzenia sprawy w oparciu o prawem przepisane przesłanki oraz brak związania interesu własnego organu podatkowego (piastuna jego funkcji) z jakimkolwiek z góry określonym sposobem jej rozstrzygnięcia. Bezstronność jest zarazem przeciwieństwem stronniczości – zatem arbitralnego preferowania interesu zobowiązanego lub – zwłaszcza – interesu związku publicznoprawnego (ogółu zobowiązanych), jaki ten posiada w określonym rozstrzygnięciu sprawy.

Zgodnie z art. 4 „Zasada bezstronności” Kodeksu Dobrej Administracji brzmi: „Władze publiczne powinny działać zgodnie z zasadą bezstronności”, „Powinny one działać obiektywnie, mając na względzie jedynie istotne sprawy”, „Nie powinny one działać w sposób stronniczy” i „Powinny one zapewniać, by ich urzędnicy publiczni wykonywali swe obowiązki w sposób bezstronny, bez względu na ich osobiste przekonania i interesy”. Bezstronność została także ujęta w art. 8 Europejskiego Kodeksu Dobrych Praktyk Administracyjnych („Zasada bezstronności i niezależności”)⁹¹.

88 Przepis art. 8 § 1 k.p.a. (w brzmieniu od 1 czerwca 2017 r.) zobowiązuje organy podatkowe do prowadzenia postępowania „w sposób budzący zaufanie jego uczestników do władzy publicznej, kierując się zasadami proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania”.

89 J. Oniszczyk, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Kraków 2000, s. 47.

90 Z. Kmieciak, Ogólne zasady prawa i postępowania administracyjnego, Warszawa 2000, s. 68.

91 „1. Urzędnik działa bezstronnie i niezależnie. Urzędnik powstrzyma się od wszelkich arbitralnych działań, które mogą mieć negatywny wpływ na sytuację jednostek, oraz od wszelkich form ich faworyzowania, bez względu na motywy takiego postępowania. 2. Na postępowanie urzędników nie będzie miał wpływu, w żadnym czasie, interes osobisty, rodzinny lub narodowy, ani też nie będzie wpływać presja polityczna. Urzędnik nie będzie uczestniczył w podejmowaniu decyzji, w której on lub bliski członek jego rodziny miałby interes finansowy”.

W Kodeksie podatnika Unii Europejskiej „Bezstronność i niezależność” (3.1.6) wskazano, iż „Podatnicy mogą oczekiwać, że: administracje podatkowe będą wykonywały swoje funkcje w sposób neutralny i wolny od jakichkolwiek niewłaściwych wpływów. Administracje podatkowe oczekują: od podatników poszanowania ich bezstronności i niezależności oraz zaniechania dążenia do wywarcia wpływu na ich postanowienia lub nieprawidłowe prowadzenie spraw podatników”. Zgodnie z art. 21 projektu ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego „Organy administracji publicznej i pracownicy ich urzędów są obowiązani kierować się we wszystkich swych działaniach bezstronnością i zasadami etyki”.

Z kolei równe traktowanie oznacza takie samo (podobne) traktowanie osób znajdujących się w takiej samej (podobnej) sytuacji faktycznej i prawnej. Ważne są oba wymiary tego wymogu prawnego: synchroniczny (równość traktowania należy zachować wobec zobowiązanych znajdujących się w podobnym położeniu w danym czasie) i diachroniczny (równość traktowania należy zachować wobec zobowiązanych znajdujących się w podobnym położeniu w różnych momentach w czasie, przy założeniu tożsamości stanu prawnego). W tym drugim wymiarze wymóg ten przecina się z zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań – z obu wywieść można dyrektywę konsekwencji w działaniu i takie same skutki prawne, zatem obie prowadzą do takich samych wniosków praktycznych.

„Zasada równości” występuje w art. 3 Kodeksu Dobrej Administracji, gdzie wskazano, że „Władze publiczne będą działać zgodnie z zasadą równości” i „Powinny one traktować osoby prywatne, które znajdują się w takiej samej sytuacji, w taki sam sposób. Nie powinny one stosować dyskryminacji pomiędzy osobami prywatnymi na podstawach takich, jak płeć, pochodzenie etniczne, przekonania religijne bądź inne. Wszelka odmienność traktowania powinna być obiektywnie usprawiedliwiona”. „Zasada niedyskryminowania” (zasada równego traktowania i zakaz dyskryminacji) została ujęta także w art. 5 Europejskiego Kodeksu Dobrych Praktyk Administracyjnych (pkt 3.1.2), „Zasada niedyskryminacji i równości podatników” w Kodeksie podatników Unii Europejskiej (pkt 3.1.2)⁹². Również stosownie do art. 5 ust. 6 Modelu karty podatnika „ustaw podatkowych nie stosuje się w sposób dyskryminacyjny”, natomiast w art. 23 „Równość podatników” wskazano, że „wszyscy podatnicy są równi wobec prawa”. Zgodnie z art. 18 ust. 1 pkt 1-2 projektu ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego organ administracji publicznej ma obowiązek m.in. „równego traktowania wszystkich podmiotów będących w takiej samej sytuacji prawnej i faktycznej w jednej sprawie” oraz „równego traktowania wszystkich podmiotów biorących udział w odrębnych sprawach, jeżeli są podobne pod względem stanu prawnego i faktycznego”.

92 „Podatnicy mogą oczekiwać, że: działania administracji podatkowych będą zgodne z zasadą niedyskryminacji i będą promować równe traktowanie wobec prawa; administracje podatkowe zapewnią wszystkim podatnikom dostęp do informacji i usług, w zależności od ich potrzeb”.

W niektórych porządkach prawnych do rangi zasady ogólnej postępowania wyniesiono zasadę, aby w toku postępowania organy unikały powstawania jakichkolwiek nieuzasadnionych różnic przy wydawaniu rozstrzygnięć w takich samych sprawach (np. Słowacja). Pokrewnej treści zobowiązania można znaleźć w kartach praw podatnika, m.in. w Wielkiej Brytanii⁹³ i Francji⁹⁴.

Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań

Art. 20. § 2. *Uzasadnione oczekiwania zobowiązanego podlegają ochronie prawnej.*

Zasada ta obejmuje ochroną uzasadnione oczekiwania zobowiązanego⁹⁵. Wprawdzie omawiana zasada da się wyprowadzić z zasady zaufania (i w istocie była z niej wyprowadzana w orzecznictwie sądów administracyjnych), zdecydowano jednak o jej wyodrębnieniu i wysłowieniu. Na związek pomiędzy obiema zasadami wskazano natomiast przez usytuowanie przepisu, który wyraża zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań – jako art. 20 § 2 projektu, następującego bezpośrednio po art. 20 § 1 statuującym zasadę zaufania.

Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań wymaga respektowania dobrej wia-ry obywatela – jego oczekiwań co do sposobu wykładania i stosowania przepisów prawa podatkowego⁹⁶. Treścią normatywną tej zasady są dwa powiązane z sobą nakazy adresowane do organów podatkowych. Po pierwsze, organy podatkowe są obowiązane zachowywać konsekwencję w działaniu – nie odstępować od wcześniej wyrażonych poglądów (stanowisk prawnych) i stosowanych utrwalonych praktyk administracyjnych bez uzasadnienia. Przymiot „utrwalonej” ma praktyka, która jest w stanie wzbudzić w świadomości ostrożnego i należycie poinformowanego podmiotu racjonalne (uprawnione) oczekiwania, że organ rozstrzygnie sprawę w określony sposób (por. wyrok TSUE z dnia 9 lipca 2015 r. w sprawie Salomie i Oltean, C-183/14⁹⁷, wyrok ETS w sprawach połączonych Elmeka, C-181/04 do C-183/04⁹⁸)⁹⁹. Nie oznacza to absolutnego zakazu takiego odstępstwa. Jednak ilekroć organ podatkowy chce postąpić inaczej niż w sposób dyktowany przez znane zobowiązanemu wcześniejsze poglądy i praktyki administracji skarbowej (a zarazem

93 Por. „Your Charter”: „We'll treat you even-handedly, with courtesy and respect”.

94 Por. „La charte du contribuable”: „Nous appliquons les textes fiscaux avec discernement et apprécions les situations avec impartialité, réalisme et cohérence”.

95 Na temat uzasadnionych oczekiwań zob. szerzej: J. Lemańska, *Uzasadnione oczekiwania w perspektywie prawa krajowego i regulacji europejskich*, Warszawa 2016.

96 „Wymogi działania w dobrej wierze są między innymi rozumiane i w ten sposób, że nie należy czy nie wolno drugiej stronie nieoczekiwanie, na mocy jednostronnie podjętej decyzji czy jednostronnego aktu woli, stawiać w sytuacjach gorszych od sytuacji uprzednich (...)”, J. Nowacki, *Pewność prawa a zasada *lex retro non agit* (w:) tenże, *Studia z teorii prawa*, Kraków 2003, s. 104.*

97 ECLI:EU:C:2015:454.

98 ECLI:EU:C:2006:563.

99 Por. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw, www.sejm.gov.pl, druk sejmowy nr 1183 (dalej: uzasadnienie projektu nowelizacji k.p.a. z 2017 r.), s. 16.

inaczej niż w sposób zbieżny z uzasadnionymi oczekiwaniami zobowiązanego), dla postępowania takiego trzeba mocnego uzasadnienia, tj. zarówno rzeczywistego istnienia ważkich racji uzasadniających, jak i ich pełnego, wszechstronnego wyartykułowania wobec zobowiązanego (zwłaszcza w uzasadnieniu decyzji podatkowej).

Po drugie, jeżeli do odstępstwa takiego dojdzie (i stoją za nim dostateczne racje), a tym samym zawiedzione zostają uzasadnione oczekiwania zobowiązanego, w pewnym zakresie należy znieść (uchylić) negatywne konsekwencje, z jakimi sytuacja ta może się wiązać dla zobowiązanego (np. w zakresie odsetek za zwłokę, sankcji podatkowych itd.). W tym wymiarze wyrazem i rozwinięciem tej zasady są przepisy zawarte w oddziale 2 rozdziału 5 działu I¹⁰⁰.

Zgodnie z art. 8 § 2 k.p.a. (w brzmieniu obowiązującym od 1 czerwca 2017 r.) „Organy administracji publicznej bez uzasadnionej przyczyny nie odstępują od utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym”. W tym kontekście należy odwołać się także do art. 6 „Zasada pewności prawnej” Kodeksu Dobrej Administracji oraz art. 10 ust. 1-2 Europejskiego Kodeksu Dobrej Praktyki Administracyjnej „Oczekiwania prawnie uzasadnione oraz konsekwentne działanie i doradztwo”. Wskazano tam, że „Urzędnik działa konsekwentnie w ramach swojej praktyki administracyjnej i zgodnie z działalnością administracyjną instytucji. Urzędnik przestrzega obowiązujących w instytucji praktyk administracyjnych, o ile nie zaistnieją uzasadnione powody, które usprawiedliwiałyby odejście w indywidualnym przypadku od tych praktyk. Te powody należy przedstawić na piśmie”, a także „uwzględnić uzasadnione i słuszne oczekiwania jednostki, które wynikają z działań podejmowanych przez daną instytucję w przeszłości”. Podobnie, zgodnie z 18 ust. 1 pkt 3-4 projektu ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego, organ administracji publicznej ma obowiązek m.in. „odstępowania od utrwalonych w praktyce zasad załatwiania spraw wyłącznie wtedy, gdy jest to konieczne ze względu na zaistnienie szczególnych okoliczności” oraz „uwzględnić uzasadnione i słuszne oczekiwania jednostki, kierując się potrzebą ochrony zaufania do państwa i prawa jako podstawy systemu prawnego”.

Podobne tropy ideowe można znaleźć w kartach praw podatnika np. we Francji¹⁰¹ czy w Kanadzie¹⁰². Na szczególną uwagę zasługuje art. 10 ust. 1-2 „Ochrona zaufania i dobrej wiary” włoskiej ustawy nr 212 z dnia 27 lipca 2000 r. „Disposizioni

100 W ten sposób realizowany jest postulat zawarty w: B. Brzeziński, Zasady ogólne prawa podatkowego a założenia nowej ordynacji podatkowej, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2016, nr 3 (odnoszący się do zasady respektowania utrwalonej praktyki).

101 „La charte du contribuable”: „Votre bonne foi est présumée”. Zasada ta jest rozwijana, m.in. „Nous nous engageons vis-à-vis de vous par nos publications à caractère général, ainsi que par les courriers que nous vous adressons et qui concernent votre situation particulière”.

102 „Taxpayers Bill of Rights”: „You have the right to have the law applied consistently. It is your right to have us apply the law consistently so everyone gets their entitlements and pays the right amount. We will take your particular circumstances into account as allowed by law”.

in materia di statuto dei diritti del contribuente”¹⁰³. W przepisie tym wskazano, że „Stosunki między podatnikiem a administracją podatkową opierają się na zasadzie współdziałania i dobrej wiary” i „Nie wymierza się sankcji ani nie nalicza odsetek za zwłokę, jeżeli podatnik zastosował się do wskazówek zawartych w aktach administracji podatkowej, nawet jeśli zostały one przez nią następnie zmienione lub jeżeli jego postępowanie było następstwem okoliczności bezpośrednio wynikających z opóźnień, zaniechań lub błędów tej administracji”.

Zasada proporcjonalności

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

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

Zasada ta, ujęta w art. 21 § 1-2 projektu, jest tożsama z zakazem nadmiernej ingerencji w sferę praw i wolności jednostki (zobowiązanego). Przepis artykułuje trzy klasyczne warunki proporcjonalności działań skutkujących nałożeniem na zobowiązanego obowiązków lub ograniczeniem jego praw¹⁰⁴. Są to warunki (kryteria, testy) adekwatności, niezbędności i proporcjonalności *sensu stricto* (zakładającej wazienie przeciwstawnych interesów i wartości).

Korzystając ze swoich uprawnień oraz stosując środki prawne wobec podatników i innych uczestników postępowania, organ podatkowy nie powinien wykroczyć poza to, co niezbędne dla osiągnięcia celów ustawowych. Wybierając pomiędzy uprawnieniami czy środkami prawnymi, organ podatkowy powinien dokonać wyboru najbardziej korzystnego dla podatnika, jeśli umożliwi to osiągnięcie celu ustawowego. W zakresie spraw, w których mogą działać w ramach uprawnień dyskrecyjnych, organy podatkowe powinny dokonywać rozstrzygnięć zgodnych z celem, dla którego te uprawnienia dyskrecyjne zostały im przyznane oraz w granicach tych uprawnień wyznaczonych przez prawo¹⁰⁵.

Zasada proporcjonalności ma zakotwiczenie w Konstytucji RP (w art. 31 ust. 3 oraz art. 2)¹⁰⁶. Stanowi także zasadę prawa Unii Europejskiej jako jedna z zasad

103 Ustawa dostępna na stronie <http://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:2000-07-27;212>.

104 Na temat proporcjonalności zob. m.in. A. Barak, *Proportionality. Constitutional rights and their limitations*, Cambridge 2013; R. Alexy, *Teoria praw podstawowych*, Warszawa 2010; D. Kijowski, *Zasada adekwatności w prawie administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 1990, nr 4; P. Mikula, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie TSUE dotyczącym podatku od wartości dodanej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 2.

105 D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w sprawach podatkowych*, Warszawa 2015, s. 366.

106 Zob. w szczególności J. Zakolska, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008; K. Wójtowicz: *Zasada proporcjonalności jako warunek konstytucyjności norm* (w:) *Księga XX-*

uniwersalnych w systemach państw członkowskich, wywodzona ze wspólnej dla państw członkowskich zasady praworządności¹⁰⁷. Współcześnie jest powszechnie przyjmowana w porządkach prawnych wielu państw. Wymaga ona w szczególności, by wszystkie podejmowane w postępowaniu czynności były związane z przedmiotem tego postępowania. Oznacza to, że organ podatkowy nie jest uprawniony do gromadzenia informacji, które nie mają związku z postępowaniem¹⁰⁸.

Waga tej zasady i jej praktyczna owocność w coraz większym stopniu jest dostrzegana w polskiej literaturze także w kontekście prawa podatkowego¹⁰⁹.

Zasada proporcjonalności została wspomniana, jakkolwiek lakonicznie, w art. 8 § 1 k.p.a. (w brzmieniu obowiązującym od 1 czerwca 2017 r.). „Zasada proporcjonalności” znalazła swoje miejsce również w art. 5 Kodeksu Dobrej Administracji – wskazującym, że „Władze publiczne powinny działać zgodnie z zasadą proporcjonalności” i „Powinny one nakładać środki godzące w prawa lub interesy osób prywatnych jedynie tam, gdzie jest konieczne oraz w zakresie wymaganym dla osiągnięcia realizowanego celu” oraz „Wykonując swe kompetencje dyskrecjonalne, powinny one utrzymywać właściwą równowagę między jakimikolwiek szkodliwymi skutkami, jakie ich dyskrecjonalna kompetencja ma dla praw lub interesów osób prywatnych, a celami, które one realizują. Żadne podejmowanie przez nie środki nie mogą być ekscesywne”. Wyraża ją także art. 6 Europejskiego Kodeksu Dobrej Praktyki Administracyjnej¹¹⁰.

Zgodnie z art. 18 ust. 3 projektu ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego „Wszelkie działania organów administracji publicznej powinny być współmierne do obranego celu. W szczególności, ograniczenie praw jednostki lub nakładanie na nią obowiązków jest dopuszczalne tylko wtedy i tylko w takim zakresie, w jakim ograniczenia te lub obowiązki służyć będą do osiągnięcia wynikającego z ustawy celu prowadzonych działań, gdy będą do tego niezbędne i gdy będą sta-

lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2006; K. Wojtyczek, Granice ingerencji ustawodawczej w sferę praw człowieka w Konstytucji RP, Kraków 1999, s. 136-167.

107 Por. także art. 5 ust. 4 Traktatu o Unii Europejskiej: „Zgodnie z zasadą proporcjonalności zakres i forma działania Unii nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów Traktatów. Instytucje Unii stosują zasadę proporcjonalności zgodnie z Protokołem w sprawie stosowania zasad pomocniczości i proporcjonalności”. Por. A. Wróbel, Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy, t. I, Warszawa 2010, s. 202-203; J. Maliszewska-Nienartowicz, Zasada proporcjonalności w prawie Wspólnot Europejskich, Toruń 2007; P. Miękka, Zasada proporcjonalności..., *op. cit.*

108 T. Albin, M. Herm, I. Klauson, E. Uustalu (w:) M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer (red.), *Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law*, Alphen aan den Rijn 2010, s. 196.

109 Zob. np. L. Etel, P. Pietrasz, Uwagi w przedmiocie konstytucyjności art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 10; P. Miękka, Zasada proporcjonalności..., *op. cit.*

110 „W toku podejmowania decyzji urzędnik zapewni, że przyjęte działania pozostaną proporcjonalne do obranego celu. Urzędnik będzie w szczególności unikać ograniczania praw obywateli lub nakładania na nich obciążeń, jeżeli ograniczenia te lub obciążenia byłyby niewspółmierne do celu prowadzonych działań. 2. W toku podejmowania decyzji urzędnik zwróci uwagę na sprawiedliwe wyważenie praw osób prywatnych i ogólnego interesu publicznego”.

nowiły dla ich adresata uciążliwość proporcjonalną względem doniosłości społecznej tego celu”.

Zasada celowości i efektywności

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

Przepis art. 22 § 1 projektu wymaga, by organy podatkowe działały w sposób celowy i efektywny. Wynikająca z niego norma prawna nie powiela treści art. 21 – nie dotyczy bowiem przypadków, w których zostają ograniczone prawa zobowiązanego lub zostają nałożone na niego obowiązki, lecz kształtuje ogólny obowiązek działania przez organ podatkowy w sposób celowy, tj. umożliwiający osiągnięcie założonego celu ustawowego oraz efektywny, tj. umożliwiający jego osiągnięcie przy możliwie najmniejszych nakładach¹¹¹. Zasada ta oznacza, że działania organów nie powinny powodować nieuzasadnionych kosztów dla żadnej ze stron postępowania. Ma to również znaczenie, jeśli chodzi o zakres gromadzonych na potrzeby administracji danych, a jest przyjętym standardem także w innych porządkach prawnych, np. w Czechach.

Zasada pragmatyzmu

Art. 22. § 2. Organy podatkowe mogą odstąpić od dokonania wymaganej przez przepis prawa podatkowego czynności, jeżeli wiąże się ona z kosztami niewspółmiernymi do rezultatu, jaki można przez tę czynność osiągnąć, pod warunkiem, że nie ogranicza to praw zobowiązanego i nie prowadzi do nałożenia na niego obowiązków.

Zasada ta umożliwia organom podatkowym odstąpienie od dokonania wymaganej przez przepis prawa podatkowego czynności, jeżeli wiąże się ona z kosztami niewspółmiernymi do rezultatu, jaki można przez tę czynność osiągnąć, pod warunkiem, że nie ogranicza to praw zobowiązanego i nie prowadzi do nałożenia na niego obowiązków. Jest to w istocie zasada oportunistyczna, uwalniająca organy podatkowe od obowiązku podejmowania działań nieracjonalnych ekonomicznie; konotacja negatywna wyrazu „oportunistyczna” każe użyć alternatywnego określenia. Zasada ta uwalnia organy podatkowe od obowiązku podejmowania działań nieracjonalnych ekonomicznie. Nie godząc w prawa zobowiązanego z tytułu podatku, pozwala administracji powstrzymać się od czynności, która jest niecelowa z przy czyn ekonomicznych, na przykład nie przyczynia się do ustalenia stanu faktycznego

111 Kryteria celowości i efektywności działania były proponowane przez ekspertów pracujących nad reformą k.p.a.; ostatecznie nie zostały jednak znormatywizowane w nowelizacji k.p.a. Por. raport zespołu eksperckiego działającego przy Prezesie Naczelnego Sądu Administracyjnego – Reforma prawa o postępowaniu administracyjnym, Warszawa, czerwiec 2016 r., rozdział 4 „Zasady ogólne postępowania administracyjnego (art. 8, 8a, 13-16 k.p.a.)”, <http://www.nsa.gov.pl/raport-ekspercki-kpa.php>; dalej: raport ekspercki k.p.a. Raport jest rezultatem prac powołanego decyzją Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego nr 8 z dnia 10 października 2012 r. zespołu do opracowania koncepcji modyfikacji postępowania administracyjnego.

korzystnego dla podmiotu zobowiązanego, a jednocześnie skutkuje ponoszeniem przez państwo niepotrzebnych kosztów wymiaru podatku.

Zasada pragmatyzmu nie pokrywa się z zasadą proporcjonalności (wręcz jest z nią zakresowo rozłączna). Dotyczy bowiem – w odróżnieniu od tej ostatniej – czynności, które nie ograniczają praw zobowiązanego i nie prowadzą do nałożenia na niego obowiązków. Jest ona zarazem swoistym uszczegółowieniem czy też ważnym aspektem zasady celowości i efektywności (dlatego obie zostały umieszczone w jednym artykule projektu).

Zasada prawdy obiektywnej

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

Zasada ta odzwierciedla art. 122 obowiązującej o.p. („W toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym”) – z kilkoma znaczącymi modyfikacjami. W porównaniu z przepisem obecnie obowiązującym w art. 23 § 1 projektu przewidziano podejmowanie „niezbędnych działań”, a nie „wszelkich niezbędnych działań” z uwagi na jednoczesną propozycję wprowadzenia zasad pragmatyzmu oraz ugodowego załatwiania spraw, które uwalniają organ podatkowy od obowiązku maksymalizacji intensywności i zakresu własnych działań bez baczenia na ich koszty i rezultaty możliwe do osiągnięcia za ich pomocą. Mowa także ogólnie o „załatwieniu sprawy”, a nie jej załatwieniu „w postępowaniu podatkowym”, gdyż przepis obejmuje swoim zakresem także procedury inne niż postępowanie. Wreszcie dodano, że sprawa ma być załatwiona „w terminie”.

Podobna zasada obowiązuje na gruncie k.p.a. (art. 7); zob. także art. 8 Kodeksu Dobrej Praktyki Administracyjnej.

Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości co do stanu faktycznego na korzyść zobowiązanego

Art. 23. § 2. Jeżeli po przeprowadzeniu postępowania dowodowego w sprawie pozostają niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego, rozstrzyga się je na korzyść zobowiązanego.

Zasada ta, wyrażona w art. 23 § 2 projektu, zobowiązuje organ podatkowy do tego, by w przypadku, gdy po przeprowadzeniu postępowania dowodowego w sprawie pozostają niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego, rozstrzygnąć je na korzyść zobowiązanego. Stanowi ona drugi, tym razem odnoszący się do ustaleń faktycznych, aspekt dyrektywy *in dubio pro tributario*. Ze względu na jej ści-

sły związek z zasadą prawdy obiektywnej oraz postępowaniem dowodowym zdecydowano jednak o jej uregulowaniu w tym właśnie miejscu i odrębnie od art. 18.

Odpowiednikiem tej zasady w k.p.a. jest art. 81a § 1 k.p.a. (obowiązujący od 1 czerwca 2017 r.) w brzmieniu: „Jeżeli przedmiotem postępowania administracyjnego jest nałożenie na stronę obowiązku bądź ograniczenie lub odebranie stronie uprawnienia, a w tym zakresie pozostają niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego, wątpliwości te są rozstrzygane na korzyść strony”; przepis § 2 określa wyjątki od tej zasady. Wcześniej w art. 26 projektu ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego proponowano wskazanie, że „Jeżeli w sprawie rozstrzyganej przez organ administracji publicznej pozostają niejasności i wątpliwości co do jej stanu prawnego lub faktycznego, to nie mogą być one traktowane jako okoliczności niekorzystne dla uczestników sprawy”.

Zasada szybkości i prostoty załatwiania spraw

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

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

Przepis art. 24 projektu jest odpowiednikiem art. 125 obowiązującej ordynacji („1. Organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia; 2. Sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwiane niezwłocznie”). Podobne reguły postępowania zawarto w art. 12 k.p.a. i art. 17 Europejskiego Kodeksu Dobrej Praktyki Administracyjnej oraz art. 7 Kodeksu Dobrej Administracji („Zasada podejmowania działania w rozsądnym czasie”)¹¹².

Zasada ograniczonego gromadzenia informacji, dokumentów i innych dowodów

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

Zasada ta uprawnia organy podatkowe do żądania tylko tych informacji, dokumentów i innych dowodów, do których nie mają dostępu, tj. które nie znajdują się w ich posiadaniu i których organy podatkowe nie mogą pozyskać od innych

112 „Władze publiczne powinny działać i wykonywać swoje obowiązki w rozsądnym czasie”.

organów władzy publicznej, a które mogą mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy (art. 25 projektu)¹¹³.

Zasada wyważania interesu zobowiązanego i interesu publicznego

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

Zasadą jest nakaz wyważania słusznego interesu zobowiązanego i interesu publicznego (art. 26 projektu). Zasada ta znajdzie zastosowanie w szczególności w przypadku decyzji uznaniowych, w tym w sprawie udzielenia ulgi w spłacie, w sprawie zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, zastosowania rygoru natychmiastowej wykonalności itd. W istocie jednak w każdej sprawie interesy te w ich wzajemnej relacji pozostają ważne, dlatego choćby, że ich wyważenie jest wymagane dla zastosowania zasady proporcjonalności (por. kryterium trzecie – proporcjonalności *sensu stricto*).

W odniesieniu do decyzji uznaniowych wymóg taki sformułowano w art. 18 ust. 2 projektu ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego: „Jeżeli z przepisów prawa wynika, że organ administracji publicznej korzysta przy rozstrzyganiu sprawy z uznania administracyjnego, to powinien ją załatwić zgodnie z żądaniem jednostki, mając na względzie potrzebę wyważania ujawnionych w sprawie racji interesu jednostkowego, grupowego i publicznego oraz cel regulacji prawnej, jak też możliwości faktycznego wykonania żądanego uprawnienia”.

Zasada czynnego udziału strony

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

Standardem powszechnie stosowanym w ramach różnych procedur prawnych jest zapewnienie stronie czynnego udziału. Zasada ta (art. 27 projektu) stanowi odpowiednik art. 123 obowiązującej o.p. („1. Organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań; 2. Organ podatkowy może odstąpić od zasady przewidzianej w § 1, jeżeli w wyniku postępowania wszczętego na wniosek strony ma zostać wydana decyzja w całości uwzględniająca wniosek strony, oraz w przypadkach, o których mowa w art. 200 § 2 pkt 2”) – jednak z dość znaczącymi mo-

113 Wymaga to dobrego współdziałania między organami podatkowymi (organami administracji). Por. art. 7b k.p.a. (obowiązujący od 1 czerwca 2017 r.): „W toku postępowania organy administracji publicznej współdziałają ze sobą w zakresie niezbędnym do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego i prawnego sprawy, mając na względzie interes społeczny i słuszny interes obywateli oraz sprawność postępowania, przy pomocy środków adekwatnych do charakteru, okoliczności i stopnia złożoności sprawy”.

dyfikacjami. Polegają one na uproszczeniu przepisu poprzez rezygnację z precyzowania, w jaki sposób i w jakim stadium procedury realizowana jest ta zasada oraz z określania wyjątku ujętego obecnie w art. 123 § 2. Modyfikacje te służą nadaniu zasadzie niezbędnej ogólności. Taka generalizacja przepisu powoduje również, że zasada przestaje być odnoszona wyłącznie do postępowania podatkowego.

Sposób realizacji prawa czynnego udziału może mieć różny kształt i przejawiać się w prawie do dostarczania dowodów, informacji, prawie do uczestniczenia w poszczególnych czynnościach postępowania dowodowego, wypowiedaniu się w przedmiocie materiału dowodowego przed wydaniem decyzji, czy nawet zapoznawaniu strony przez władze podatkowe ze swoim stanowiskiem i prawie żądania od strony odniesienia się do tych argumentów. Wszelkie szczegóły dotyczące przejawów tej zasady powinny być i są regulowane w przepisach szczegółowych.

Podobna zasada jest uregulowana w art. 10 k.p.a.; wynika również z art. 8 „Zasada partycypacji”¹¹⁴ i art. 14 „Prawo osób prywatnych do wysłuchania w związku z decyzjami indywidualnymi”¹¹⁵ Kodeksu Dobrej Administracji, a także art. 16 Europejskiego Kodeksu Dobrej Praktyki Administracyjnej „Prawo wysłuchania i złożenia oświadczeń”¹¹⁶. Podobne prawa są także wymieniane w kartach praw podatnika, m.in. we Francji¹¹⁷.

Zasada przekonywania

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

Wprawdzie zasada ta jest już znana obowiązującej o.p. (statuuje ją art. 124 w brzmieniu „Organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu”), to jednak brzmienie przepisu proponowane w art. 28 § 1 projektu jest odmienne od obecnego. Końcowa jego część przestaje odnosić się do postępowania podatkowego

114 „O ile podjęcie działania nie jest nagląco wymagane, władze publiczne powinny zapewniać osobom prywatnym sposobność uczestnictwa właściwymi środkami w przygotowywaniu i urzeczywistnianiu decyzji administracyjnych, które dotyczą ich praw lub interesów”.

115 „Jeśli władza publiczna zamierza podjąć decyzję indywidualną, która w bezpośredni i szkodliwy sposób dotyka praw osób prywatnych, o ile nie została już im zapewniona sposobność wyrażenia ich poglądów, osoby takie powinny – jeśli nie jest to oczywiście zbędne – dysponować sposobnością wyrażenia ich poglądów w rozsądnym czasie oraz w sposób przewidziany przez prawo krajowe, w razie konieczności z pomocą wybranej przez nie osoby”. Por. także art. 41 ust. 2 lit a)-b) Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej.

116 Przepis ten został sformułowany dość obszernie i szczegółowo: „1. W przypadkach dotyczących praw lub interesów jednostek urzędnik zapewni przestrzeganie praw do obrony na każdym etapie postępowania zmierzającego do wydania decyzji. 2. W przypadkach, w których może zostać wydana decyzja dotycząca praw lub interesów jednostki, ma ona prawo przed podjęciem decyzji przedstawić swoje uwagi na piśmie i w razie potrzeby przedstawić ustnie swoje spostrzeżenia”.

117 Zob. „La charte du contribuable”: „Vous avez le droit à l'écoute et à la considération”.

(„aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu”), a zaczyna do szerszej kategorii obowiązków („dążąc do dobrowolnego wykonania przez niego [tj. od zobowiązanego] obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego”).

Szczególnym wymogiem wynikającym z zasady przekonywania jest właściwe uzasadnianie decyzji podatkowych.

Podobną zasadę (choć o istotnie węższym zakresie) wyrażono m.in. w art. 11 k.p.a. („Organy administracji publicznej powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwieniu sprawy, aby w ten sposób w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez potrzeby stosowania środków przymusu”) i art. 18 Europejskiego Kodeksu Dobrej Praktyki Administracyjnej „Obowiązek uzasadnienia decyzji”¹¹⁸.

Zasada ugodowego załatwiania spraw

Art. 28. § 2. Organy podatkowe zmagają się do załatwienia sprawy w porozumieniu z zobowiązanym.

Zasada ta stanowi nowo wprowadzane uzupełnienie zasady przekonywania (art. 28 § 2 projektu). Konsensualne rozwiązywanie sporów podatkowych przynosi wiele korzyści i pozwala realizować wiele wartości istotnych dla prawa i jego użyteczności bez szkody dla praworządności rozstrzygnięć¹¹⁹.

Ustanowiony w ten sposób przepis wskazuje na powinność organu podatkowego, by zmierzać do załatwienia sprawy w porozumieniu z zobowiązanym, a nie zobowiązuje organu do zawarcia takiego porozumienia. Prawna i faktyczna możliwość ugodowego załatwienia sprawy, w szczególności przez zawarcie umowy podatkowej, zależy od struktury sytuacji ukształtowanej zarówno przez właściwości i postawy organu podatkowego oraz zobowiązanego, jak i obiektywny (albo postrzegany jako obiektywny) charakter sprawy podatkowej. Przepis art. 28 § 2 projektu zobowiązuje więc organ podatkowy do podjęcia starań ku ugodowemu załatwieniu sprawy (poprzez działania własne obejmujące również gwarantowanie zobowiązanym należytej informacji na temat alternatywnych metod rozwiązywania sporów podatkowych), nie zobowiązując go zarazem do osiągnięcia określonego ich wyniku, przede wszystkim dlatego, że wynik taki nie jest zawsze pożądanym lub osiągalnym. Dlatego także w odniesieniu do procedury podatkowej aktualne jest wyjaśnienie

118 Por. także art. 41 ust. 2 lit. c) Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej.

119 Por. rekomendacja Komitetu Ministrów Rady Europy nr R(2001)9 z dnia 5 września 2001 r. o alternatywnych środkach rozstrzygnięcia sporów sądowych między władzami administracyjnymi a osobami (stronami) prywatnymi, <http://www.coe.int>; A. Skóra, Nowe sposoby rozstrzygnięcia sporów (*litigation*) między organami administracji publicznej a osobami prywatnymi w świetle rekomendacji Komitetu Ministrów Rady Europy nr R(2001)9 z dnia 5 września 2001 r., „Gdańskie Studia Prawnicze” 2005, t. XIII.

zawarte w uzasadnieniu nowelizacji k.p.a. z 2017 r., s. 18: „Proponuje się, aby podejmowanie przez organy administracji czynności zmierzających do polubownego rozwiązywania kwestii spornych było aktualne w każdej sprawie, której charakter na to pozwala, i na właściwych do tego etapach postępowania, o ile będzie to zgodne z przepisami prawa”.

Także przepis art. 13 k.p.a., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 czerwca 2017 r.¹²⁰, ustanawia zasadę polubownego rozstrzygnięcia kwestii spornych¹²¹. Podobnie, zgodnie z art. 41 ust. 1 i 3 w projekcie ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego, organ administracji publicznej w drodze decyzji administracyjnej albo poprzez podjęcie innego aktu lub czynności władczej uprawniony jest do zawarcia umowy z osobami, których interesów prawnych lub obowiązków sprawa dotyczy, o ile nie stoją temu na przeszkodzie przepisy szczególne. Umowa może służyć także do ustalenia stanu faktycznego lub stanu prawnego w sprawie, jeżeli ustalenie ich na podstawie środków dowodowych w postępowaniu wyjaśniającym, prowadzonym na podstawie mających zastosowanie przepisów o postępowaniu administracyjnym, okazało się niemożliwe albo wymagało poniesienia kosztów niewspółmiernych wobec celu postępowania – umowę taką projekt nazywa układem.

Również zgodnie z Kodeksem podatnika Unii Europejskiej (pkt 3.2.2) podatnicy mogą oczekiwać m.in. tego, że „będą mogli zawrzeć umowę z administracjami podatkowymi dotyczącą ich spraw podatkowych” i „podjęcia, w stosownych przypadkach, dialogu z administracjami podatkowymi”.

Zasada ugodowego załatwiania spraw pozostaje w związku z zasadą przekonywania, dlatego że próba konsensualnego załatwienia sprawy zakłada podjęcie przez organ podatkowy istotnego wysiłku informacyjnego i komunikacyjnego: wyartykułowanie i wyjaśnienie uwarunkowań sprawy (takich, jakimi są one w optyce organu). Próba taka, nawet nieuwieńczona powodzeniem, pozostawia zobowiązanego w sytuacji pogłębionej wiedzy na temat prawnych i faktycznych przesłanek przyszłego rozstrzygnięcia organu.

120 Zasada ta obowiązywała także wcześniej, odnosiła się jednak wyłącznie do ugody między stronami postępowania administracyjnego o spornych interesach, zawieranej (sporządzanej) przed organem administracji publicznej. Jak mówi o tym uzasadnienie projektu nowelizacji k.p.a. z 2017 r., bieżące sformułowanie zasady „stanowi sygnał istotnego przewartościowania zasady dotychczas obowiązującej (...) Jej istota w proponowanym brzmieniu sprowadza się do dążenia do polubownego rozwiązywania wszystkich kwestii spornych w toku postępowania, a także ustalania w ten sposób praw i obowiązków stron”.

121 „§ 1. Organy administracji publicznej w sprawach, których charakter na to pozwala, dążą do polubownego rozstrzygnięcia kwestii spornych oraz ustalania praw i obowiązków będących przedmiotem postępowania w należących do ich właściwości sprawach, w szczególności przez podejmowanie czynności: 1) skłaniających strony do zawarcia ugody w sprawach, w których uczestniczą strony o spornych interesach; 2) niezbędnych do przeprowadzenia mediacji. § 2. Organy administracji publicznej podejmują wszystkie uzasadnione na danym etapie postępowania czynności umożliwiające przeprowadzenie mediacji lub zawarcie ugody, a w szczególności udzielają wyjaśnień o możliwościach i korzyściach polubownego załatwienia sprawy”.

Oczywistym wyrazem zasady ugodowego załatwiania spraw są przepisy zawarte w rozdziałach 10 i 11 działu III dotyczące umowy podatkowej oraz mediacji. Istotne elementy konsensualne są obecne także w procedurach szczególnych: konsultacji skutków podatkowych transakcji oraz porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych (rozdziały 3 i 4 działu IV).

Zasada pisemności

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

Zasada ta, ujęta w art. 29 projektu, odpowiada art. 126 obowiązującej o.p. („Sprawy podatkowe załatwiane są w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej”; por. także art. 14 k.p.a.), z tym że w proponowanym brzmieniu przepis precyzuje, że za formę pisemną załatwiania spraw uznaje się również formę dokumentu elektronicznego.

Zasada jawności wyłącznie dla stron

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

Zasada ujęta w art. 30 projektu odpowiada art. 129 obowiązującej o.p. („Postępowanie podatkowe jest jawne wyłącznie dla stron”); nowe zastrzeżenie zawarte w końcowej części („chyba że przepis szczególny stanowi inaczej”) odnosi się w szczególności do mediatora. Mediacja prowadzona jest w ramach i w trakcie postępowania podatkowego, mediator ma (co do zasady, tj. w razie braku sprzeciwu strony) dostęp do akt sprawy.

Zasada jawności wyłącznie dla stron stanowi istotny aspekt poufności, do której organy podatkowe zobowiązują się wobec podatników (por. np. art. 14 Modelu karty podatnika, a także karty praw podatnika w innych państwach¹²²).

Zasada dwuinstancyjności

Art. 31. Postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne.

Zasada ta, ujęta w art. 31 projektu, stanowi wprost odpowiednik art. 127 obowiązującej o.p. („Postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne”). Podobny przepis zawiera k.p.a. (art. 15), z tym że opatrzony zastrzeżeniem „chyba że przepis szcze-

122 Zob. np. francuska „La charte du contribuable”: „Le secret fiscal est une valeur forte de l'administration”; brytyjska „Your Charter”: „We'll protect information we obtain, receive or hold about you and only share information about you when the law lets us”; „Taxpayer Bill of Rights” w USA: „The Right to Confidentiality. Taxpayers have the right to expect that any information they provide to the IRS will not be disclosed unless authorized by the taxpayer or by law. Taxpayers have the right to expect appropriate action will be taken against employees, return preparers, and others who wrongfully use or disclose taxpayer return information”.

gólny stanowi inaczej”. Zastrzeżenie to jest zbędne, ponieważ nawet niedewolutywny środek zaskarżenia (wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy i odwołanie niedewolutywne) nie uchybia zasadzie dwuinstancyjności – nie stanowi o odstępstwie od niej.

Zasada trwałości decyzji ostatecznych

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

Zasada ustanowiona w art. 32 projektu odpowiada art. 128 obowiązującej o.p. („Decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Uchylenie lub zmiana tych decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w niniejszej ustawie oraz w ustawach podatkowych”) – z modyfikacją *in fine*.

Podobny przepis zawiera k.p.a. (art. 15), z tym że w obecnym projekcie zrezygnowano z definiowania prawomocnej decyzji podatkowej. Jest to pojęcie znane doktrynie prawa podatkowego, jednak praktycznie nie na tyle doniosłe, by zachodziła konieczność jego ujęcia w przepisie o randze zasady; pojęcie to (czy też wysławiające je wyrażenie ustawowe) nie występuje także w przepisach o.p. (w odróżnieniu od k.p.a.; por. art. 296 tej ostatniej ustawy).

Dokonując zestawienia zasad prawa podatkowego z obecnym katalogiem zasad postępowania podatkowego (choć – jak wskazano powyżej – w praktyce odnoszonym również do materialnego prawa podatkowego), łatwo zauważyć, że w projekcie ordynacji podatkowej lista zasad została znacznie poszerzona. Wynika to z rozwoju prawa podatkowego, jaki nastąpił w ciągu ostatnich dwudziestu lat (od uchwalenia obowiązującej o.p.). W tym czasie ewoluowały stosunki społeczne łączące zobowiązanych (w tym podatników) z organami podatkowymi, powstała zatem potrzeba uwzględnienia tych zmian. Z tego względu w nowej regulacji prawnej, obok dotychczasowych zasad, sformułowano także takie normy, jak zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań. Ponadto zostały wprowadzone zasady usprawniające relacje pomiędzy zobowiązanymi z tytułu podatku a administracją podatkową: zakaz nadużywania prawa przez organy podatkowe, wymóg wyważania przez te podmioty słusznego interesu zobowiązanego oraz interesu publicznego, domniemanie rzetelności (dobrej wiary) zobowiązanego, powinność udzielania zobowiązanemu przez organy podatkowe informacji i wsparcia w samodzielnym, dobrowolnym i prawidłowym wykonywaniu jego praw i obowiązków, zasady proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania. Jednocześnie wyraźnie wyartykułowano powinność współdziałania przez zobowiązanych z administracją podatkową w zakre-

sie wynikającym z przepisów prawa podatkowego oraz ograniczono przysługujące organom podatkowym prawo do pozyskiwania dokumentów i informacji.

Godne odnotowania jest ponadto wprowadzenie regulacji dotyczącej sposobu funkcjonowania administracji podatkowej, m.in. fakt, że do rangi zasady prawa podatkowego podniesiono wymóg działania przez organy podatkowe w sposób celowy i efektywny.

2.3. Prawa i obowiązki zobowiązanego

ROZDZIAŁ 3

PRAWA I OBOWIĄZKI ZOBOWIĄZANEGO

Art. 33. Na zasadach przewidzianych w przepisach prawa podatkowego zobowiązany jest w szczególności uprawniony do:

- 1) rzetelnego, bezstronnego, sprawnego i terminowego załatwiania jego spraw;
- 2) ochrony prywatności oraz zachowania danych w poufności;
- 3) wyboru sposobu opodatkowania;
- 4) zapłaty podatku w kwocie nie wyższej niż wymagana przez przepisy prawa podatkowego;
- 5) korygowania deklaracji;
- 6) uzyskania zwrotu nadpłaty oraz zwrotu podatku;
- 7) stabilizacji stosunków prawnych przez przedawnienie;
- 8) ubiegania się o ulgi w spłacie;
- 9) reprezentowania przez pełnomocnika;
- 10) załatwienia sprawy w drodze porozumienia;
- 11) zaskarżenia rozstrzygnięć organów podatkowych;
- 12) składania skarg i wniosków.

Art. 34. Na zasadach przewidzianych w przepisach prawa podatkowego zobowiązany jest w szczególności obowiązany do:

- 1) rzetelnego i niewadliwego prowadzenia ksiąg podatkowych oraz ich przechowywania w sposób gwarantujący dostęp do nich uprawnionym organom;
- 2) zgłaszania właściwym organom podatkowym okoliczności powodujących powstanie, zmianę lub ustanie obowiązków lub praw;
- 3) samoobliczenia podatku;
- 4) rzetelnego sporządzania i terminowego składania deklaracji;
- 5) terminowej zapłaty podatku;

- 6) zwrotu kwoty pieniężnej otrzymanej od organu podatkowego nienależnie;
- 7) dostarczania informacji i dokumentów oraz przedstawiania innych dowodów będących w jego posiadaniu;
- 8) niepodjęwania działań utrudniających weryfikację prawidłowości wykonywania obowiązków.

Niezależnie od ukształtowania w projekcie ordynacji podatkowej zbioru zasad prawa podatkowego potrzebne jest również stworzenie normatywnego katalogu praw i obowiązków zobowiązanego. Odnosi się on nie tylko do podatników, ale i do innych podmiotów, na które ustawodawca nakłada różnego rodzaju powinności publicznoprawne w sferze prawa podatkowego. Taka konstrukcja umożliwi równoważenie podatkowych obowiązków zobowiązanych z przysługującymi im prawami, a jednocześnie uświadacza zarówno im, jak i organom podatkowym, jaki jest zakres uprawnień oraz powinności ciążących na zobowiązanych. W ten sposób zostają należycie zabezpieczone interesy obydwu stron stosunku podatkowoprawnego.

W proponowanym projekcie regulacji prawnej nie dokonano natomiast kodyfikacji kompetencji organów podatkowych, te wynikają bowiem z regulujących je przepisów.

Potrzeba ochrony praw podmiotu zobowiązanego jest konsekwencją istniejącego modelu relacji łączącej dłużnika podatkowego ze związkiem publicznoprawnym będącym wierzycielem. Jego treścią jest powinność zapłaty podatku, ale również różnego rodzaju uzupełniające (instrumentalne) obowiązki podatkowe. Ich korelatami są zaś uprawnienia organów podatkowych reprezentujących wierzyciela podatkowego. Towarzyszy temu nierównorzędność stron stosunku podatkowoprawnego. Jeden z jego podmiotów (zobowiązany z tytułu podatku) podlega bowiem drugiemu (wierzycielowi podatkowemu, reprezentowanemu przez organ podatkowy). Taki model relacji prawnej istniejącej na gruncie prawa podatkowego uzasadniany jest istotą podatku jako daniny publicznej. Gdyby bowiem podmioty stosunku podatkowoprawnego były sobie równe, mogłoby nie dojść do skutku świadczenie podatku na rzecz podmiotu uprawnionego z tytułu tej daniny publicznej, dokonywane bez uzyskania świadczenia wzajemnego ze strony państwa lub jednostki samorządu terytorialnego¹²³. Przejawem podległości jednego podmiotu stosunku podatkowoprawnego drugiemu jest władcza i jednostronna metoda dokonywania rozstrzygnięć w sprawach podatkowych, która dominuje w prawie podatkowym¹²⁴. W konsekwencji uprawnienia i powinności podatkowe są determi-

123 Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 20 oraz A. Nita, *Stosunek podatkowoprawny* (w:) B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 41-42.

124 Więcej na ten temat por. A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Warszawa 2014.

nowane w formie władczych rozstrzygnięć organów podatkowych prowadzących postępowanie podatkowe (oraz kontrolę podatkową), które jednocześnie – w sferze materialnego prawa podatkowego – reprezentują interes państwa lub jednostki samorządu terytorialnego jako podmiotów uprawnionych z tytułu podatku.

Właśnie to skupienie w organie podatkowym materialnoprawnych oraz procesowych praw w sferze prawa podatkowego sprawia, że jego możliwości działania są bez porównania większe niż zobowiązanych z tytułu podatku. To zaś implikuje potrzebę równoważenia sytuacji prawnej obydwu stron materialnoprawnego stosunku podatkowoprawnego, tj. zobowiązanego oraz organu podatkowego. Istotne jest więc ukształtowanie praw i uprawnień zobowiązanego z tytułu podatku, które zmniejszy różnice w możliwościach działania stron stosunku prawnego i umożliwi korektę wadliwych działań organów podatkowych¹²⁵. Jest to konieczne również przez wzgląd na współczesne standardy relacji między obywatelami a władzą publiczną, które opierają się na służebnej roli administracji publicznej wobec społeczeństwa i na istnieniu katalogu uznanych wartości, w odniesieniu do których obywatelowi przysługuje realna ochrona prawna¹²⁶. Realizacji wszystkich tych celów ma służyć wyraźne sformułowanie w projektowanej ustawie katalogu praw oraz obowiązków zobowiązanego¹²⁷.

Ochrona praw podatnika ma swój aspekt indywidualny oraz społeczny. W aspekcie indywidualnym istotne jest to, aby podatnik miał do dyspozycji środki prawne umożliwiające precyzyjne ustalenie zakresu jego obowiązków oraz umożliwiające weryfikację prawidłowości działania organów podatkowych, a także eliminację zaistniałych ewentualnie nieprawidłowości oraz usunięcie ich skutków. W aspekcie społecznym ochrony praw podatnika chodzi o to, aby zespół instrumentów prawnych oddanych do dyspozycji podatników oraz warunki i możliwości korzystania z nich przyczyniały się do utrwalenia przekonania, że opodatkowanie przebiega według społecznie akceptowalnych reguł oraz z poszanowaniem praw jednostki. W konsekwencji powinno to umocnić poczucie więzi obywateli z państwem (bądź bardziej ogólnie – ze zbiorowością społeczną) oraz przekonanie o racjonalności zachowań zgodnych z prawem podatkowym¹²⁸.

125 B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1.

126 *Ibidem*.

127 Jak trafnie stwierdza A. Leszczyńska, państwo powinno korzystać z przysługującego mu władztwa w sposób zapewniający nie tylko realizację celów, które sobie postawiło, ale i z poszanowaniem interesów jednostek ponoszących ciężary jego funkcjonowania (podatników). Nie można bowiem zapominać, że państwo nie istnieje „samo dla siebie” – zostało ono powołane z pierwotnej woli poszczególnych członków danej wspólnoty i dlatego potrzeby wspólnoty powinny być postrzegane również przez pryzmat potrzeb jednostek ją tworzących – por. A. Leszczyńska, *Prawa podatnika i ich ochrona (w:) B. Brzeziński (red.), Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 515.

128 B. Brzeziński, *Koncepcja ...*, *op. cit.*, s. 9 i nast.

Potrzeba wyartykułowania katalogu praw i obowiązków zobowiązanych jest dostrzegana nie tylko w nauce prawa podatkowego. Na uregulowanie tej kwestii w poszczególnych krajach wskazuje Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD).

W raporcie Komitetu do spraw Podatkowych OECD z 1990 r.¹²⁹ wskazano na przysługujące podatnikowi: 1) prawo do uzyskania informacji, 2) prawo do ochrony informacji dotyczących podatnika (tajemnica skarbową), 3) prawo do oprocentowania nadpłaty, 4) prawo do „zapłaty” podatku w drodze potrącenia, 5) prawo do przywrócenia terminu na dokonanie czynności przewidzianej w prawie, 6) prawo do zwrotu kosztów postępowania podatkowego w wypadku uznania racji podatnika, 7) prawo do występowania o pisemną interpretację przepisów podatkowych, 8) prawo do ochrony interesów poprzez instytucję przedawnienia roszczeń o zapłatę podatku. Ponadto w tej kategorii praw ujęto także: 9) funkcjonowanie instytucji ombudsmana podatkowego, 10) stosowanie amnestii podatkowych oraz 11) obowiązek organów podatkowych stosowania z urzędu najkorzystniejszego dla podatnika reżimu opodatkowania oraz przysługujących podatnikowi ulg podatkowych. Niezależnie od tego wyróżniono kategorię uprawnień związanych – ogólnie rzecz biorąc – z tokiem procedury podatkowej oraz prawem do zaskarżania decyzji podatkowych¹³⁰.

Jednocześnie wskazano na różnorodne obowiązki podatnika artykułowane w systemach prawnych poszczególnych państw. Obowiązki podatnika są w tym wypadku rozumiane jako zespół zachowań, których realizacji przez zobowiązanych z tytułu podatku oczekują organy podatkowe. Jak podkreślono we wspomnianym dokumencie, bez „zbilansowania” uprawnień oraz powinności podatnika nie byłoby możliwe efektywne, wydajne funkcjonowanie systemu podatkowego. Wśród podstawowych obowiązków podatnika wymienia się w szczególności jego powinność terminowego przedkładania informacji i dokumentów, prowadzenia ksiąg oraz terminowego wpłacania kwot podatku¹³¹.

Z kolei w Deklaracji Praw Podatnika, podpisanej 18 maja 2011 r.¹³² przez przedstawicieli nauki, sędziów oraz praktyków prawa podatkowego, wskazuje się

129 Komitet do spraw Podatkowych OECD, Grupa Robocza nr 8, „Taxpayers’ rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries”, 27 kwietnia 1990 r.

130 *Ibidem*, s. 9 i nast.

131 Por. także inne dokumenty OECD, w szczególności „Taxpayers’ Rights and Obligations – Practice note” z 2003 r., „Study into the Role of Tax Intermediaries”, „Forum on Tax Administration”, OECD 2008, <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>; Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, OECD 2013, <http://www.oecd.org/tax/administration/co-operative-compliance.htm>. Warto ponadto wspomnieć o pracach dotyczących praw i obowiązków podatnika prowadzonych na forum UE (por. w szczególności Kodeks podatników Unii Europejskiej).

132 W dniu 18 maja 2011 r. odbyła się ogólnopolska konferencja „Dzień Ochrony Praw Podatnika”, w trakcie której została upubliczniona Deklaracja Praw Podatnika. Przedsięwzięcie zorganizowała Oficyna Prawa Polskiego, a patronat honorowy nad Konferencją objęła Krajowa Rada Doradców Podatkowych.

na następujące prawa podatnika wynikające z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego: 1) prawo do dobrego prawa podatkowego, 2) prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustaw podatkowych, 3) prawo do udziału w rzetelnie prowadzonym postępowaniu podatkowym, 4) prawo do dobrego traktowania przez organy podatkowe, 5) prawo do sądowej ochrony praw w sprawach podatkowych, 6) prawo do informacji o sprawach z zakresu opodatkowania, 7) prawo do oceny prawa podatkowego, 8) prawo do oceny pracy organów podatkowych, 9) prawo do respektowania zasady domniemania niewinności, a także współmierności i indywidualizacji kary za naruszenie prawa podatkowego, 10) prawo do naprawienia szkody wyrządzonej orzeczeniem organu władzy publicznej.

Deklaracja ta stanowi dla podatników jedynie wskazówkę co do przysługujących im prawnych gwarancji, których istnienia powinni być świadomi. Dokument ten nie ma natomiast mocy wiążącej, a co za tym idzie – nie stanowi obowiązującego prawa. Z tego względu zasadne stało się określenie nie tylko praw, ale i obowiązków podatnika w akcie prawa powszechnie obowiązującego¹³³. Wspomniane prawa i obowiązki rozszerzono także na inne niż podatnicy podmioty zobowiązane z tytułu podatku. Uznano bowiem, że ma swoje uzasadnienie uświadomienie także zobowiązanym innym niż podatnik katalogu ich praw oraz obowiązków. Służy to budowie bezpieczeństwa prawnego tych podmiotów stosunków podatkowoprawnych.

Wyartykułowane prawa i obowiązki zobowiązanych niewątpliwie stanowią odzwierciedlenie unormowań wynikających z Konstytucji RP, a także z przepisów ogólnego i szczegółowego prawa podatkowego. Z tego względu dyskusyjną kwestią pozostawało umiejscowienie tej regulacji w przepisach prawa podatkowego. Brano pod uwagę kilka sposobów: umieszczenie najważniejszych praw i obowiązków w preambule do ordynacji podatkowej lub zawarcie w przepisach tej ustawy regulacji odsyłającej do karty praw i obowiązków podatnika, opracowanej przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych¹³⁴. Alternatywą dla przedstawionych rozwiązań było zaś unormowanie zakresu praw i obowiązków podatnika wprost w przepisach ogólnego prawa podatkowego¹³⁵. Właśnie ostatnia ze wskazanych me-

133 Podobne rozwiązanie znajduje się w Modelowych kodeksach podatkowych Międzynarodowego Funduszu Walutowego (art. 32 Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000), a także Część II – Obowiązki i prawa podatników Modelu CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – kodeksu w wersji z 1997 r. (<http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/ciatdata/tax-rates/145.html?task=view>)).

134 Takie rozwiązanie zastosowano m.in. w Wielkiej Brytanii, gdzie przepis art. 16A ustawy Commissioners for Revenue and Customs Act 2005, wprowadzony Finance Act 2009 (<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2009/10/section/92>), zobowiązuje organy podatkowe i celne (Her Majesty's Revenue and Customs – HMRC) do przyjęcia i publikacji Karty, do dokonywania jej regularnego przeglądu, publikowania zaktualizowanych wersji, a także do składania co najmniej raz w roku raportu na temat respektowania przez administrację standardów wynikających z Karty.

135 Jednym z wariantów tego rozwiązania, stosowanym rzadko, jest ujęcie podstawowych praw podatnika w odrębnym akcie prawnym rangi ustawowej – por. np. włoska ustawa nr 212 z dnia 27 lipca 2000 r. Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente.

to ukształtowania katalogu praw i obowiązków zobowiązanego została uznana za właściwą.

Rozwiązania przyjmowane w tym zakresie w innych państwach są zróżnicowane. Jak wynika z publikacji Confédération Fiscale Européenne (CFE), Asia-Oceania Tax Consultants' Association (AOTCA) i Society of Trust and Estate Practitioners (STEP) „Towards greater fairness in taxation – A Model Taxpayer Charter” (2013), m.in. podsumowującej dane z badania ankietowego CFE odnoszącego się do 37 państw i przeprowadzonego w 2012 r.

- karta praw podatnika została przyjęta w 13 państwach na 37; w innych prawa i obowiązki podatników wynikają z ustaw;
- w większości przypadków karta została opracowana przez administrację podatkową i stanowi dokument prawnie niewiążący; karta jest w całości lub w części wiążąca w siedmiu państwach;
- w niektórych państwach karta obowiązywała jako samodzielna ustawa, lecz z czasem została zastąpiona przez inne przepisy prawa (należy do nich Belgia: Karta Podatnika została wprowadzona jako ustawa z 4 sierpnia 1986 r., lecz jej przepisy zostały od tamtego czasu w większości zastąpione przez nowsze przepisy ustawowe i/lub inkorporowane do innych ustaw; Hiszpania: ustawa 1/1998 o prawach i gwarancjach podatnika została uchylona, a jej treść została inkorporowana do obecnie obowiązującego ogólnego kodeksu podatkowego).

Z kolei z dokumentu „A Taxpayer's Charter for the United Kingdom” opracowanego przez The Chartered Institute of Taxation (2008) wynika, że:

- do 2003 r. ok. 2/3 państw OECD przyjęło formalne karty podatnika (jednak w różnych postaciach);
- trzy główne formy deklarowania praw podatnika są następujące: (i) jako odrębna ustawa (Włochy, USA); (ii) jako wyodrębniona część ustawy podatkowej (Hiszpania – część ogólnego kodeksu podatkowego); (iii) jako karta przyjęta przez ministerstwo odpowiedzialne za podatki (m.in. Francja, Kanada, Uganda);
- mimo różnorodnych form dokumenty przyjęte w różnych państwach charakteryzuje duża spójność i jednolitość treści.

W „Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note”¹³⁶ sporządzonym w ramach OECD słusznie zaznaczono, że „Karta podatników jest próbą streszczenia i wyjaśnienia prostym językiem praw i obowiązków podatników w ich sprawach podatkowych, co czyni taką informację szerzej dostępną i zrozumiałą. Większość

136 OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration 2003, http://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf.

kart podatkowych to przewodniki po prawie; nie stanowią one same w sobie aktów prawnych, chociaż w niektórych systemach podatkowych mogą one stanowić «interpretację»” (*ruling*). Ogólnie, nie zawierają one dodatkowych praw lub obowiązków w stosunku do tych zawartych w odpowiednich ustawach”.

W katalogu praw i obowiązków zobowiązanego ujęto jego powinności i uprawnienia, które są właściwe nie tylko prawu podatkowemu, ale i stanowią odzwierciedlenie uniwersalnych wartości kształtujących całe prawo, wynikających z przepisów Konstytucji RP. Do grupy tej zaliczono prawa i obowiązki specyficzne dla prawa podatkowego, stanowiące swoiste odbicie regulacji prawnych zawartych w przepisach ogólnego oraz szczegółowego prawa podatkowego. Należą do nich prawa do: rzetelnego, bezstronnego, sprawnego i terminowego załatwiania spraw, ochrony prywatności oraz zachowania danych w poufności, wyboru sposobu opodatkowania, zapłaty podatku w kwocie nie wyższej niż wymagana przez przepisy prawa podatkowego, korygowania deklaracji podatkowych, uzyskania zwrotu nadpłaty oraz zwrotu podatku, stabilizacji stosunków prawnych przez przedawnienie, ubiegania się o ulgi w spłacie, wyboru pełnomocnika, załatwienia sprawy w drodze porozumienia, zaskarżenia rozstrzygnięć organów podatkowych, składania skarg i wniosków. Korelatem tych praw, także mającym swoją normatywną podstawę, są wyartykułowane w projekcie ordynacji podatkowej następujące powinności zobowiązanego: rzetelnego i niewadliwego prowadzenia ksiąg podatkowych oraz ich przechowywania w sposób gwarantujący dostęp do nich uprawnionym organom, zgłaszania właściwym organom podatkowym okoliczności powodujących powstanie, zmianę lub ustanie obowiązków lub praw, samoobliczenia podatku, rzetelnego sporządzania i terminowego składania deklaracji podatkowych, terminowej zapłaty podatku, zwrotu należności otrzymanej od organu podatkowego nienależnie, dostarczania informacji i dokumentów oraz przedstawiania innych dowodów będących w jego posiadaniu, niepodejmowania działań utrudniających weryfikację prawidłowości wykonywania obowiązków.

2.4. Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania

ROZDZIAŁ 4

KLAUZULA OGÓLNA PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

Art. 35. § 1. *Czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania).*

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

§ 3. Za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej.

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

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

Art. 36. § 1. Przepisu art. 35 nie stosuje się:

- 1) jeżeli korzyść podatkowa lub suma korzyści podatkowych osiągniętych przez podmiot z tytułu czynności nie przekracza w roku podatkowym lub innym okresie rozliczeniowym 100 000 zł, a w przypadku podatku, który nie jest rozliczany okresowo – jeżeli korzyść podatkowa z tytułu czynności nie przekracza 100 000 zł;
- 2) do podmiotu, który uzyskał opinię zabezpieczającą – w zakresie objętym opinią, do czynności dokonanych do dnia doręczenia uchylecia lub zmiany opinii;
- 3) do podmiotu, którego wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej nie został załatwiony w terminie, o którym mowa w art. 573 § 1 – w zakresie objętym wnioskiem, do dnia doręczenia uchylecia lub zmiany opinii zabezpieczającej;
- 4) do podatku od towarów i usług oraz do opłat i niepodatkowych należności budżetowych;
- 5) jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

§ 2. W przypadku podatków, do których wymiaru uprawniony jest samorządowy organ podatkowy, wysokość korzyści podatkowych, o których mowa w § 1 pkt 1, oblicza się, sumując w tym samym okresie rozliczeniowym wysokość tych korzyści bez względu na ilość organów właściwych w danej sprawie.

Art. 37. § 1. Sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałyby zastosowane przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej.

§ 2. Przy ocenie, czy sposób działania był sztuczny, należy wziąć pod uwagę w szczególności występowanie:

- 1) nieuzasadnionego dzielenia operacji lub
- 2) angażowania podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, lub
- 3) elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności, lub
- 4) elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących, lub

5) ryzyka ekonomicznego lub gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, iż należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania.

Art. 38. Czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne.

Art. 39. Korzyścią podatkową w rozumieniu przepisów niniejszego rozdziału jest:

- 1) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości albo powstanie lub podwyższenie straty;
- 2) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo podwyższenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku.

Art. 40. § 1. W rozumieniu niniejszego rozdziału czynność oznacza także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty.

§ 2. W przypadku zespołu powiązanych ze sobą czynności dokonywanych przez ten sam podmiot lub pomiędzy tymi samymi podmiotami wysokość korzyści podatkowych, o których mowa w art. 36 § 1 pkt 1 i § 2, oblicza się, sumując korzyści podatkowe wynikające z tych czynności.

§ 3. Przepisy art. 36 § 1 pkt 2 i 3 mają odpowiednie zastosowanie do całego zespołu powiązanych ze sobą czynności, jeżeli przynajmniej jedna z nich spełnia warunki, o których mowa w tych przepisach.

Art. 41. W przypadku zastosowania w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania odnoszących się do głównego lub jednego z głównych celów zawarcia transakcji lub utworzenia struktury, lub odnoszących się do uzyskania dochodu w związku ze sztuczną strukturą, przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio.

Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania została wprowadzona do polskiego systemu podatkowego z dniem 16 lipca 2016 r. (ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 846). Należy utrzymać ją w systemie prawnym w dotychczasowym kształcie, nie zmieniając zakresu jej zastosowania, a poddając niewielkim korektom tylko niektóre rozwiązania szczegółowe.

Utrzymanie tego rozwiązania w systemie podatkowym jest konieczne zarówno ze względu na potrzebę ochrony dochodów budżetowych, jak i wymogi stawiane państwom członkowskim przez prawo Unii Europejskiej.

W Informacji z dnia 17 kwietnia 2015 r. o wynikach kontroli „Nadzór organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nad prawidłowością rozliczeń

z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego”¹³⁷ Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła, że brak klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania „... na gruncie obowiązującego prawa stanowi przeszkodę w zapewnieniu szczelności polskiego systemu podatkowego” (s. 15). W wystąpieniu pokontrolnym Prezesa Najwyższej Izby Kontroli po kontroli Ministerstwa Finansów z 12 stycznia 2015 r., P/14/013, zaprezentowana została następująca ocena:

„W latach 2008-2013 obniżyła się relacja wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych do produktu krajowego brutto: z 2,72% w 2008 r. i 2,29% w 2009 r. do 1,79% w 2013 r. Było to wynikiem pogorszenia warunków prowadzenia działalności gospodarczej i obniżenia rentowności podmiotów gospodarczych. Spadek ten mógł być spowodowany także upowszechnieniem działań mających na celu unikanie lub uchylanie się od opodatkowania”¹³⁸.

„Również efektywna stawka podatkowa, liczona jako relacja kwoty podatku należnego do wartości podstawy opodatkowania, dla osób prawnych w 2013 r. była niższa niż w latach poprzednich i wyniosła 17,04%, podczas gdy 17,29% w 2012 r. i 17,37% w 2011 r. Dla podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego stawka ta była niższa i wyniosła 16,26% w 2013 r., a 16,87% w 2012 r. i 16,83% w 2011 r. Efektywne oprocentowanie podstawy opodatkowania podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego było niższe niż dla pozostałych podatników CIT o:

- 0,83 punktu procentowego w 2011 r.,
- 0,64 punktu procentowego w 2012 r.,
- 1,22 punktu procentowego w 2013 r.”¹³⁹

W cytowanym wystąpieniu pokontrolnym skierowanym do Ministerstwa Finansów Najwyższa Izba Kontroli wniosła m.in. o „wdrażanie rozwiązań mających na celu przeciwdziałanie zmniejszaniu się podstawy opodatkowania podatku dochodowego, spójnych z zaleceniami UE i OECD” (s. 32).

Wprowadzenie do polskiego porządku prawnego klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania uporządkowało system prawa podatkowego, wyznaczając granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej oraz wzmacniając autonomię prawa podatkowego wobec prawa cywilnego.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, tak jak dotychczas, powinna mieć zastosowanie, jeśli rezultatem działań mających cechy agresywnej optymalizacji podatkowej będzie korzyść podatkowa, której rozmiary przekraczają 100 000 zł.

137 <https://www.nik.gov.pl/pliki/id,8681,vp,10800.pdf>

138 Wystąpienie pokontrolne Prezesa Najwyższej Izby Kontroli po kontroli Ministerstwa Finansów z dnia 12 stycznia 2015 r., P/14/013 źródło: http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=6627246f-40c7-425b-86f4-6524544e9089&groupId=764034, s. 14.

139 *Ibidem*, s. 19.

W celu zminimalizowania dolegliwości odczuwanej przez adresatów regulacji oraz zapewnienia im poczucia pewności prawa projekt zawiera propozycję utrzymania dotychczasowych rozwiązań w postaci opinii zabezpieczających, umożliwiających podatnikom poznanie stanowiska administracji podatkowej co do planowanych lub podjętych już transakcji, do których potencjalnie zastosowanie może znaleźć klauzula. Opinie będą zawierały ocenę, czy planowana przez podatnika konstrukcja prawna stanowi nadużycie swobody kształtowania stosunków prawnych uzasadniające zastosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Przewidywalność i wyważony sposób stosowania klauzuli w indywidualnych sprawach zgodnie z projektem ma wzmocnić niezależny od administracji podatkowej opiniodawczy panel ekspercki – Rada do spraw Unikania Opodatkowania.

Negatywne zjawisko zwane „unikaniem opodatkowania” (*tax avoidance*) istnieje w każdym kraju o gospodarce rynkowej. Najczęściej realizuje się przez konstruowanie sztucznych, nadmiernie zawiłych konstrukcji prawnych, które przykładowo dzielą gospodarczo jednorodne zdarzenie na etapy, aby wytworzyć wrażenie istnienia wielu odrębnych zdarzeń lub też zawierają elementy wzajemnie się znoszące. Unikaniem opodatkowania są tego rodzaju działania, które nakierowane są na osiągnięcie korzyści podatkowych sprzecznych z intencją ustawodawcy, stojących w sprzeczności z celem i istotą regulacji podatkowych. Unikanie opodatkowania polega w szczególności na nadużywaniu preferencji podatkowych, nadużywaniu umów międzynarodowych, wykorzystywaniu „rajów podatkowych” i uzyskiwaniu przez to korzyści finansowej, wynikającej z obniżenia ciężaru opodatkowania, względnie nawet uzyskania zwrotu nadpłaty lub zwrotu podatku.

Normy ogólne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania znajdują się w systemach prawnych wielu krajów, w tym takich, które mają systemy prawne zbliżone do polskiego. W literaturze, a niekiedy i w tekstach prawnych, norma tego typu występuje pod nazwą *general anti-avoidance rule* lub *general anti-abuse rule*; powszechnie na świecie stosowany jest skrót „GAAR”. Istnienie i stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest akceptowane przez orzecznictwo sądowe i doktrynę. Państwa mające regulacje w postaci ustawowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania to m.in.: Austria, Niemcy (od 1919 r., nowe brzmienie od 2008 r.), Francja (od 1941 r., istotna modyfikacja w 2008 r.), Portugalia, Szwecja (od 1980 r., uchylono klauzulę w 1993 r., ale już w 1995 r. wprowadzono ją ponownie), Szwajcaria (w różniących się między sobą regulacjach kantonalnych), Słowacja, Słowenia, Węgry (od 2003 r.), Turcja (od 1980 r.), Kanada (od 1988 r., z istotną modyfikacją w 2008 r.), Brazylia (od 2001 r.), Irlandia (od 1989 r.), Australia (od 1936 r.), Nowa Zelandia (od końca XIX w.), RPA (od 1941 r.), Singapur, Tajwan (od 2009 r.), Hong Kong, Chiny (od 2008 r.), Belgia (istotna modyfikacja w 2012 r.), Kolumbia (od 2013 r.), Wielka Brytania (od 2013 r.), Włochy, Grecja. Wprowadze-

nie klauzuli zazwyczaj było początkowo uznawane za zamach na prawa podatnika i swobodę kształtowania treści umów, jednak po ukształtowaniu się orzecznictwa sądowego i praktyki te obawy zanikały.

W Norwegii, Japonii, Korei Południowej nie ma klasycznej ustawowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, lecz rozwinęło się orzecznictwo sądowe dotyczące ekonomicznej treści transakcji. W Stanach Zjednoczonych stosuje się sądową doktrynę „gospodarczej treści” czynności prawnych, uzupełnioną w ostatnich latach o fragmentaryczną regulację ustawową (trudno ją jednak uznać za w pełni rozwiniętą klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania). Należy dostrzec, że w ostatnich latach w wielu państwach, zapobiegając agresywnemu planowaniu podatkowemu i unikaniu opodatkowania, zmodyfikowano klauzule w celu zwiększenia ich efektywności.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania dwukrotnie była wprowadzana do polskiego porządku prawnego. Po raz pierwszy wprowadzono ją do ordynacji podatkowej z dniem 1 stycznia 2003 r. w następującym brzmieniu:

„Art. 24b. § 1. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pomijają skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku.

§ 2. Jeżeli strony, dokonując czynności prawnej, o której mowa w § 1, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z tej innej czynności prawnej lub czynności prawnych.”

W tym kształcie norma obowiązywała jednak krótko. Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z dnia 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03, orzekł, że art. 24b § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji. TK stwierdził, że zawarta w art. 24b § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa klauzula generalna dotycząca obejścia prawa podatkowego nie spełnia konstytucyjnych standardów przyzwoitej legislacji, a w konsekwencji narusza podstawowe elementy kształtujące treść zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa (art. 2 Konstytucji) i nie realizuje wymogu należytego ustalenia ustawowo określonych elementów zobowiązań podatkowych (art. 217 Konstytucji). Trybunał Konstytucyjny stwierdził jednak: „(...) iż nie budzi zastrzeżeń konstytucyjnoprawnych samo zjawisko normatywnej reakcji prawodawcy wobec negatywnych – z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa – zjawisk gospodarczych, w tym w sferze stosunków umownych kreowanych przez podatników, także jeżeli przybrałaby ona postać «ogólnej normy obejścia prawa podatkowego»”.

Klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania ponownie wprowadzono do polskiego systemu podatkowego z dniem 16 lipca 2016 r.

W związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej nastąpiła zmiana otoczenia prawnego prowadzenia aktywności gospodarczej. Swobodny przepływ towarów i kapitału sprzyja procesom globalizacji. Procesy te mają także swoje odbicie w zmianach zachodzących w obszarze prawa podatkowego. Zmiany w prawie podatkowym powinny w większym stopniu uwzględniać pojawiające się zagrożenia związane z uchylaniem się od opodatkowania. Na wystąpienie takich zagrożeń zwróciła uwagę Komisja Europejska w zaleceniach z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego [C(2012)8806], które dotyczą podatków bezpośrednich. Jednym z zalecanych przez Komisję rozwiązań, mających na celu przeciwdziałanie praktykom agresywnego planowania podatkowego powodujących unikanie opodatkowania, jest przyjęcie przez państwa członkowskie zasady dotyczącej zwalczania nadużyć, dostosowanej do sytuacji krajowych, jak i transgranicznych ograniczonych do Unii, jak też i do sytuacji, które dotyczą również państw trzecich. Komisja zalecała wprowadzenie do przepisów krajowych państw członkowskich następującej klauzuli: „Nie uwzględnia się sztucznego uzgodnienia lub szeregu sztucznych uzgodnień, które przyjęto w zasadniczym celu uniknięcia opodatkowania i które prowadzą do osiągnięcia korzyści podatkowej. Krajowe organy rozpatrują te ustalenia do celów podatkowych poprzez odniesienie się do ich istoty ekonomicznej”. Polska, jak i wszystkie państwa członkowskie, była zobowiązana w terminie 3 lat poinformować KE o środkach podjętych w celu realizacji tego zalecenia.

Tematyki unikania opodatkowania dotyczą rezolucje Parlamentu Europejskiego: z dnia 2 lutego 2012 r. (2011/2271(INI) oraz z dnia 17 kwietnia 2012 r. (2012/2599(RSP) oraz liczne raporty OECD. Rada Unii Europejskiej (ECOFIN w konkluzjach posiedzenia z dnia 14 maja 2013 r.) zaleca przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Rada Unii Europejskiej do Programu Konwergencji zaleca poprawę przestrzegania prawa podatkowego i efektywności poboru podatków.

Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (L.193/1), nakłada na państwa członkowskie obowiązek wprowadzenia do ich systemów podatkowych przepisów ogólnych przeciw unikaniu opodatkowania, aby zwalczać nadużycia podatkowe, w odniesieniu do których nie zostały jeszcze przyjęte specjalnie ukierunkowane przepisy (pkt 11 preambuły). Regulacje ogólne przeciw unikaniu opodatkowania w świetle dyrektywy powinny mieć zastosowanie do uzgodnień, które nie są rzeczywiste (*non-genuine; Missbrauch auf unangemessene Gestaltung*); we wszystkich pozostałych przypadkach w świetle dyrektywy podatnik powinien mieć swo-

bodę wyboru takiej struktury podatkowej, która jest najbardziej efektywna z punktu widzenia prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Przy ocenie, czy dane uzgodnienie powinno być uznane za nierzeczywiste, zgodnie z dyrektywą należy brać pod uwagę wszystkie ważne względy ekonomiczne, w tym działalność finansową.

Artykuł 6 dyrektywy określa treść ogólnej normy przeciw unikaniu opodatkowania, którą powinny wprowadzić państwa członkowskie do swoich systemów podatkowych. Brzmi on następująco:

„1. Na użytek obliczenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych państwo członkowskie nie uwzględnia jednostkowych ani seryjnych uzgodnień, które – z uwagi na to, że głównym celem lub jednym z głównych celów ich wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego – są nierzeczywiste, wzięwszy pod uwagę wszystkie stosowne fakty i okoliczności. Jednostkowe uzgodnienie może obejmować więcej niż jeden etap lub więcej niż jedną część.

2. Na użytek ust. 1 jednostkowe lub seryjne uzgodnienie uznaje się za nierzeczywiste w zakresie, w jakim nie jest ono wprowadzane z uzasadnionych powodów handlowych, które odzwierciedlają rzeczywistość ekonomiczną.

3. W przypadku gdy jednostkowe lub seryjne uzgodnienia nie są brane pod uwagę zgodnie z ust. 1, zobowiązanie podatkowe oblicza się zgodnie z prawem krajowym.”

Normatywny kształt klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, przewidziany w niniejszym projekcie, realizuje wymogi wynikające z powołanej dyrektywy.

Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania jest potrzebna dla zapewnienia równego traktowania podatników i realizacji konstytucyjnej zasady równości opodatkowania nie tylko na płaszczyźnie stanowienia, ale także na płaszczyźnie stosowania prawa. Nie można akceptować sytuacji, w której o istnieniu i wysokości opodatkowania decyduje zastosowana formuła prawna, a nie treść realnego zdarzenia gospodarczego. Podatnik unikający opodatkowania pod względem finansowym znajduje się w korzystniejszej sytuacji niż ten, który także podejmuje aktywność w sferze gospodarczej czy finansowej, lecz nie obniża w sztuczny sposób poziomu swoich obciążeń podatkowych. Unikanie opodatkowania jest więc groźne nie tylko dla finansów publicznych przez uszczuplanie dochodów podatkowych, ale narusza też równość opodatkowania, dając przy tym okazję do budowania, w nieuczciwy sposób, przewagi rynkowej.

Zauważyć przy tym trzeba, że konstruowanie i wdrażanie wyrafinowanych, sztucznych konstrukcji prawnych zmierzających do unikania opodatkowania wymaga posiadania zasobów finansowych, które otwierają dostęp do wysoko wy-

kwalifikowanej obsługi prawnej, która jest niezbędna do wykreowania takiej konstrukcji prawnej i jej realizacji. Unikanie opodatkowania daje korzyść finansową wyrażoną w niższym opodatkowaniu lub jego braku. Założyć należy, że zachowania skutkujące zastosowaniem klauzuli leżą w zasięgu jedynie dużych przedsiębiorców (zwykle powiązanych kapitałowo i zarządczo z podmiotami zagranicznymi) oraz osób fizycznych dysponujących znacznymi zasobami finansowymi lub wysokimi dochodami.

Polski system podatkowy nie jest odporny na działania zmierzające do unikania opodatkowania. Wręcz przeciwnie, wraz z postępującą integracją polskiej gospodarki z gospodarką światową trzeba założyć, że patologiczne zachowania, już zdiagnozowane i zwalczane w innych krajach, będą także coraz bardziej intensywne i dotkliwe dla finansów publicznych w Polsce. Potrzeba ochrony finansów publicznych uzasadniała wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania i nadal uzasadnia utrzymanie jej w systemie prawnym. Istnienie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania porządkuje system prawa podatkowego, wyznaczając poprzez swoją treść i praktykę stosowania granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej.

Stosunki prawne mogą być kształtowane w sposób optymalny dla stron, również w aspekcie podatkowym. Możliwości w zakresie swobodnego kształtowania stosunków prawnych nie powinny być jednak nadużywane w celu unikania spełniania obowiązków wynikających z prawa podatkowego. W razie nadużycia możliwości kształtowania stosunków prawnych treść powstałego zobowiązania podatkowego powinna być zatem wywodzona z wyników gospodarczo-ekonomicznych zaistniałych zdarzeń, a nie z uzewnętrznionej treści stosunku prawnego. Wymagane jest normatywne wskazanie, że fundamentem oceny zdarzeń przez ich pryzmat gospodarczo-ekonomiczny jest uznanie, że ustawodawca, nadając treść podatkowemu stanowi faktycznemu, dąży do opodatkowania rzeczywistej istoty zdarzeń gospodarczych, a nie konstrukcji prawnych, w których zdarzenia te znajdują swój wyraz. W tym kontekście unikanie opodatkowania jawi się jako wykorzystanie przez podatnika rozdźwięku pomiędzy gospodarczym celem (sensem) normy prawnej a jej językowym brzmieniem.

Unikaniem opodatkowania jest podejmowanie takich czynności, które – choć formalnie zgodne z obowiązującym prawem – jednak cechuje, po pierwsze, sztuczność, nieprzystawanie do ekonomicznych realiów, w których działał podatnik. Po drugie, dokonane są przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem ustawy podatkowej, a zatem sprzeczne są z intencją prawodawcy, kształtującego zakres obciążeń podatkowych.

Głównym celem zastosowania takiej czynności jest uzyskanie, sprzecznej z celem i istotą ustawy podatkowej, znacznej korzyści podatkowej przez podatnika (względnie podmiot, który przez uniknięcie opodatkowania nie stał się podatnikiem) lub inne podmioty współtworzące sztuczną konstrukcję prawną.

Cechą towarzyszącą kształtowaniu stosunków prawnych w sposób zmierzający do uzyskania korzyści podatkowej, sprzecznej z intencją prawodawcy, często jest brak elementów ryzyka gospodarczego w związku z dokonaniem określonej czynności prawnej lub wzajemnie powiązanego zespołu takich czynności.

Sztuczność konstrukcji prawnej prowadzącej do unikania opodatkowania można oceniać na płaszczyźnie prawnej oraz ekonomicznej. Na płaszczyźnie prawnej sztuczność konstrukcji wyraża się najczęściej w jej nadmiernej zawichości poprzez np. dzielenie zdarzenia na odrębne czynności prawne albo połączenia wielu odrębnych zdarzeń w jedną czynność w sposób nietypowy dla danej branży; występowaniu podmiotów pośredniczących niewnoszących jednak żadnych elementów gospodarczych; elementach prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed zastosowaniem tej konstrukcji prawnej (transakcje okrężne); elementach transakcji wzajemnie się znoszących lub kompensujących. Na płaszczyźnie ekonomicznej sztuczną transakcję charakteryzuje brak w niej treści ekonomicznej, np. poprzez ukrywanie prawdziwego celu i znaczenia zdarzenia gospodarczego, nieadekwatność lub zbędność do realizacji rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, zgodnie z jego celem i istotą oraz do uzyskania zamierzonego efektu gospodarczego. Nadmierna prawna zawichość sztucznej konstrukcji prawnej oraz brak w niej treści ekonomicznej prowadzą do wniosku, że ta konstrukcja nie zostałaby zastosowana przez rozsądnie działający podmiot kierujący się w swych wyborach celami gospodarczymi.

Klauzula, jako norma prawa podatkowego, nie może wkraczać w sferę regulacji cywilnoprawnej. W szczególności nie jest dopuszczalne ani celowe, aby zawierała zakazy lub nakazy dotyczące czynności cywilnoprawnych. Podkreślić należy autonomiczność prawa podatkowego w stosunku do innych gałęzi prawa. Regulacje mające przeciwdziałać czynnościom pozornym zawarte są w art. 199a § 2 ordynacji podatkowej. Na gruncie prawa podatkowego skutki podatkowe powinny być ustalane w stosunku do czynności ukrytej, a nie w stosunku do czynności pozornej. Czynności, których rzeczywisty cel i zamiar stron są inne niż deklarowane, są czynnościami pozornymi i administracja skarbową jest uprawniona do pominięcia ich skutków oraz wywodzenia skutków podatkowych z czynności ukrytych. Jeżeli oświadczenie zostało złożone dla ukrycia innej czynności prawnej, ważność oświadczenia ocenia się według właściwości tej czynności. Jedyne czynność, która wywiera skutki prawne, może być brana pod uwagę przy ustaleniu podatkowego stanu faktycznego. Czynności pozorne należy pominąć, ponieważ będąc czynno-

ściami nieważnymi, nie wywierają żadnych skutków prawnych. W tym przypadku organ administracji skarbowej, ustalając stan faktyczny, będzie przyjmował, że czynność nie doszła do skutku, a zatem nie wywarła żadnych skutków prawnych. Zgodnie z art. 199a § 1 ordynacji podatkowej organ podatkowy, dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności. Jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej. Istotą pozornej czynności prawnej jest zamiar podatnika, który dokonując jej, nie dąży do wywołania skutków prawnych, które w normalnych okolicznościach wynikałyby z dokonanej przez niego czynności (przeprowadzonej transakcji). Natomiast na organie podatkowym spoczywa ciężar udowodnienia dokonania przez podatnika pozornej czynności prawnej. Jednocześnie należy podkreślić, że unikanie opodatkowania nie jest czynnością pozorną – są to dwa niezależne zagadnienia. W wyroku z dnia 14 czerwca 2006 r., sygn. akt K 53/05, Trybunał Konstytucyjny, stwierdzając zgodność art. 199a § 3 ordynacji podatkowej z Konstytucją, stwierdził, że przepis ten nie dotyczy kwestii materialnoprawnych i nie wprowadza do systemu prawnego klauzuli obejścia prawa podatkowego. Przedstawiając powyższe, należy podkreślić, że prawo podatkowe jest odrębną gałęzią prawa (prawo publiczne), choć związaną z prawem cywilnym i prawem handlowym (prawo prywatne). Skutkiem bowiem realizacji norm prawa cywilnego i handlowego, przede wszystkim w ramach obrotu gospodarczego, jest z reguły powstanie stanów faktycznych, z których wynikają obowiązki podatkowe. Określenie skutków oświadczeń woli poprzez dokonanie wykładni takich oświadczeń może być niezbędną przesłanką ustalenia przez organy podatkowe rzeczywistego podatkowoprawnego stanu faktycznego. Natomiast skutki podatkowoprawne należy rozpatrywać wyłącznie na gruncie prawa podatkowego, opierając się na istniejących w nim konstrukcjach prawnych, bez względu na to, jak te zdarzenia faktyczne można zakwalifikować na gruncie prawa cywilnego czy handlowego.

Ulokowanie regulacji skierowanej przeciwko unikaniu opodatkowania w dziale I ordynacji podatkowej jest nowym rozwiązaniem. Obecnie w ordynacji podatkowej wpleciona jest ona pomiędzy regulacje materialnoprawne i proceduralne (odrębny dział IIIA ordynacji podatkowej). Szczególny charakter tej instytucji wskazywał na umieszczenie w dziale I w odrębnym rozdziale rozwiązań materialnoprawnych oraz w kolejnym rozdziale 9 rozwiązań ustrojowych dotyczących funkcjonowania Rady do spraw Unikania Opodatkowania. Regulacje proceduralne dotyczące przeciwdziałania unikaniu opodatkowania umieszczono w odrębnym rozdziale działu IV jako jedno ze szczególnych postępowań.

Tytuł rozdziału – a zarazem nazwa instytucji prawnej – został nieco zmieniony w stosunku do obecnego stanu prawnego poprzez wprowadzenie dookreślenia

klauzuli jako „ogólnej”. Jest to podyktowane koniecznością odróżnienia tej regulacji na płaszczyźnie terminologicznej (jako generalnej, „ogólnej”) od rozwiązań szczegółowych, skierowanych przeciwko unikaniu opodatkowania, które sukcesywnie wprowadzane są do ustaw regulujących poszczególne podatki. Istotne jest to, że określenie klauzuli jako ogólnej pojawia się we wspomnianej wyżej dyrektywie, a także znajduje odzwierciedlenie w powszechnie na świecie stosowanej terminologii (GAAR – *general anti-avoidance rule*).

Sednem proponowanej regulacji będzie przepis art. 35 określający, jakiego rodzaju działania będą zwalczane za pomocą nowej regulacji oraz jaki mechanizm prawny będzie temu służyć. Zgodnie z art. 35 § 1, jeśli podatnik dokona sztucznej czynności, aby osiągnąć korzystny rezultat podatkowy, stojący w sprzeczności z istotą regulacji podatkowej, to skuteczność tego rodzaju działania zostanie prawnie zniweczona. Warunkiem pozbawienia takiej czynności skuteczności w sferze prawa podatkowego będzie spełnienie łącznie przesłanki sztuczności i działania przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, jeśli taka korzyść w danych okolicznościach byłaby sprzeczna z przedmiotem i celem ustawy podatkowej. Taką czynność ustawa – tak jak dotąd – będzie uznawać za unikanie opodatkowania i będzie mu przeciwdziałać. Ta regulacja wytycza granicę pomiędzy dopuszczalną optymalizacją podatkową, która nadal będzie w pełni akceptowana, a tego rodzaju działaniami, które z uwagi na swój szkodliwy charakter nie powinny być tolerowane. Zgodnie z tą propozycją są trzy przesłanki, które muszą być spełnione łącznie, aby doszło do unikania opodatkowania: 1) czynność lub czynności podjęte zostały przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej; 2) czynności te są sprzeczne z „przedmiotem i celem” ustawy; 3) sposób działania jest sztuczny. Mechanizm działania tej normy, tj. klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, będzie polegał na tym, że zakwestionowana czynność lub ich zespół pozostaną ważne i skuteczne w sferze prawa cywilnego, jednak ich podatkowoprawne skutki zostaną określone inaczej, niż wynikałoby to z formalnoprawnej, nacechowanej sztucznością postaci. Skutki podatkowe mogą zostać określone w dwojaki sposób: albo poprzez odmówienie działaniom podatnika jakiegokolwiek skuteczności na płaszczyźnie podatkowej, albo też na swoistej reklasyfikacji czynności. Jeśli czynność nie miała żadnego innego celu i sensu ekonomicznego poza tym, aby doprowadzić do uzyskania przez podatnika nieuprawnionej korzyści podatkowej, wówczas czynność taka będzie przy określaniu skutków podatkowych uznawana za niebyłą (art. 35 § 5). Jeśli jednak podjęte działania miały pewną treść ekonomiczną i zgodny z prawem cel, wówczas nie będzie następowało proste anulowanie podatkowych skutków czynności, lecz próba odtworzenia przebiegu zdarzeń w taki sposób, jaki byłby właściwy, gdyby podatnik nie działał z zamiarem osiągnięcia korzyści podatkowej stojącej w sprzeczności z celem i istotą ustawy podatkowej.

Dalsze przepisy wskazują, w jaki sposób to reklasyfikowanie czynności będzie następować. Za odpowiednią, a zatem taką, która jako swoisty wzorzec posłuży do określenia prawidłowych konsekwencji podatkowych, będzie uznawana czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej. Gwarancyjną funkcję będzie spełniać postanowienie (art. 35 § 4), w myśl którego sam podatnik będzie mógł wskazać taki przebieg czynności, który jego zdaniem byłby adekwatny do jego sytuacji. Organ podatkowy w takiej sytuacji powinien oprzeć się na „scenariuszu” przedstawionym przez podatnika, jeśli tylko odpowiada on przesłankom uznania czynności za odpowiednią do okoliczności, w których działał podatnik, określonych w art. 35 § 2.

O tym, że mamy do czynienia z unikaniem opodatkowania, w znacznej mierze przesądza sztuczność działań podatnika. Element ten pojawia się w większości tego typu regulacji spotykanych na świecie. Także w światowej literaturze przedmiotu sztuczność wskazuje się jako jedną z najistotniejszych cech pozwalających odróżnić optymalizację podatkową od unikania opodatkowania¹⁴⁰. Przyjęcie w projekcie tej cechy jako wyróżnika pozwalającego zakwestionować podatkowe skutki dokonanej przez podatnika czynności jest też zgodne z powoływanym już zaleceniem Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego (pkt 4.2. oraz dookreślenie w pkt 4.4.) oraz z dyrektywą Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. Pojęcie sztuczności należy do wyrażen pozostawiających interpretatorowi pewien margines luzu decyzyjnego. Starano się jednak zminimalizować go po pierwsze, poprzez ustawowe zdefiniowanie określenia sztuczności (art. 37 § 1), jak też i wskazanie tych cech transakcji, które podmiot stosujący prawo powinien wziąć pod uwagę, dokonując oceny, czy działania podatnika miały charakter sztuczny, czy też nie. Wyliczenie charakterystycznych cech mogących wskazywać na to, że czynność ma charakter sztuczny w rozumieniu art. 35, znalazło się w art. 37 § 2. Wśród nich – nieuzasadnione dzielenie operacji, angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku po temu uzasadnienia gospodarczego, występowanie w działaniu podatnika elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu wyjściowego, względnie elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących. O sztuczności może też przesądzać występowanie w operacjach podejmowanych przez podatnika ryzyka gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, iż należy uznać, że rozsądnie działający podmiot nie wybrałby tego sposobu działania. Ponieważ katalog przesłanek jest z założenia otwarty, tak-

140 Por. P Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2003, s. 13-49; A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013, s. 25-43.

że niewystąpienie żadnej ze wskazanych cech nie przesądza, że sposób działania podatnika nie był sztuczny.

Na to, czy dokonane czynności stanowią unikanie opodatkowania, a zatem czy ich skutki będą przez prawo zwalczane, wskazuje też cel działania podatnika. Jeśli na podstawie oceny zaistniałych w sprawie okoliczności należy uznać, że działanie podatnika nakierowane było przede wszystkim na osiągnięcie podatkowo korzystnego rezultatu, sprzecznego z celem i istotą regulacji podatkowej, wówczas mamy do czynienia z unikaniem opodatkowania. W ślad za wspomnianym wyżej zaleceniem Komisji z 6 grudnia 2012 r. w projekcie wskazano, że czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej wtedy, gdy pozostałe cele, które w danych okolicznościach można przypisać danej czynności lub ich zespolowi, są mało istotne (pkt 4.6. zalecenia).

Projekt ustawy w art. 39 precyzować też będzie, co należy rozumieć pod pojęciem „korzyści podatkowej” w rozumieniu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Wskazano, że korzyścią taką może być: niepowstanie zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości, powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku względnie podwyższenie ich kwoty, a także odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego. Zastosowanie klauzuli polegać będzie na pozbawieniu podatnika takiej korzyści. Ma się to odbywać w drodze wydania decyzji podatkowej odpowiedniej do tego, którą z postaci korzyści zamierzał osiągnąć podatnik.

Za zbędne uznano doprecyzowanie w przepisach, jakiego rodzaju decyzję może wydać organ podatkowy celem pozbawienia podatnika korzyści osiągniętej na skutek czynności zakwestionowanej na podstawie art. 35. Należy uznać, że skoro, po pierwsze, przepisy wyraźnie wskazują o przejęciu lub wszczęciu w tej sprawie postępowania podatkowego, a po wtóre – przewiduje się stosowanie w takim wypadku przepisów działu III („Postępowanie podatkowe”), to nie ulega wątpliwości, że formą załatwienia sprawy jest decyzja. O tym, jaka jest to decyzja, rozstrzygać będzie organ na podstawie okoliczności sprawy, biorąc potencjalnie pod uwagę wszystkie rodzaje decyzji przewidziane w aktualnie obowiązujących przepisach. Wylizywanie wszystkich rodzajów możliwych w tym zakresie do zastosowania decyzji jest zbędne. Katalog tych decyzji został wskazany w art. 562. Przyjąc należy, że tak jak w obecnym stanie prawnym, organ wyda decyzję odpowiednią do sytuacji, aby pozbawić podatnika korzyści podatkowej (decyzję określającą lub ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego, decyzję stwierdzającą wysokość nadpłaty w prawidłowej wysokości lub inną). Jakkolwiek zastosowanie klauzuli polegać może na wydaniu odpowiedniej decyzji podatkowej, to jednak przepis będzie też umożliwiał podatnikowi złożenie korekty deklaracji podatkowej w toku postępowania w sprawie unikania opodatkowania (art. 140). W ten sposób spór bę-

dzie mógł zakończyć się bez potrzeby wydawania władczego rozstrzygnięcia organu podatkowego. Odpowiednią korektę deklaracji będzie mógł też złożyć podmiot uczestniczący w czynności uznanej za unikanie opodatkowania, jeśli w stosunku do podatnika wydano decyzję na podstawie art. 562 lub też jeśli podatnik złożył korektę deklaracji na podstawie art. 140.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jest normą ingerencyjną, o znacznym stopniu dolegliwości dla adresatów norm prawnych. Dlatego wymaga obudowania instytucjami, które ów rygoryzm czynią możliwie mało dolegliwym dla tych podatników, którzy nie wykazują szczególnej determinacji w podejmowaniu działań zasługujących na negatywną normatywną reakcję państwa. Stosowanie instrumentu, jakim jest klauzula, wymaga szczególnej ostrożności, starannego zbalansowania ochrony interesów państwa i ochrony interesów obywateli narażonych na jego dotkliwą w skutkach ingerencję.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jest normą, co do której bywają niekiedy formułowane zarzuty dotyczące wprowadzania do systemu podatkowego stanu niepewności prawnej. Jako klauzula generalna nie może jednak być skonstruowana za pomocą pojęć na tyle ścisłych i jednoznacznych, aby takie wrażenie całkowicie wyeliminować. Norma o takim celu, jaka ma do spełnienia klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, musi dawać podmiotowi stosującemu prawo możliwość takiej wykładni nieostrych pojęć, które wykorzystano jako budulec tej normy, pozwalającej zapewnić normatywną reakcję państwa na zjawiska mające szkodliwy charakter. Normatywna reakcja na nie jest wysoce pożądana, a jednak ich szczegółowy kształt jest niemożliwy do przewidzenia na etapie budowania klauzuli. Klauzula musi być na tyle ogólna i „pojemna”, aby także te nieprzewidziane z góry zjawiska zwalczać.

Konstruując tak dolegliwą dla podatników normę, ustawodawca powinien zachować szczególną wstrzeźliwość. Poziomą ochronę interesów państwa, obywateli i uczestników obrotu gospodarczego wymaga pieczołowitego wyważenia. Prawodawca powinien zdawać sobie sprawę z tego, że klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania stanowi wyjątkowe rozwiązanie. Rozwiązanie takie nie powinno być używane do zwalczania zjawisk, których patologiczny rezultat nie może być uznany za wyjątkowo groźny. Ciężar gatunkowy negatywnych zjawisk powinien pozostawać w odpowiedniej proporcji do charakteru środków, jakimi są zwalczane. Stosowanie klauzuli powinno być zastrzeżone dla przypadków, w których rozmiar patologicznych skutków usprawiedliwia charakter prawnej reakcji na nie. Z tej to m.in. przyczyny stosowanie klauzuli w projekcie zostało przewidziane dla tych przypadków, w których rozmiar korzyści podatkowych, które osiągnął podatnik, przekracza 100 000 zł. Próg ten został ustalony z uwzględnieniem tego, jakiego rodzaju schematy działań, mogących być uznane za przejawy unikania opo-

datkowania, można zaobserwować w praktyce obrotu gospodarczego, jaka jest ich „opłacalność” dla podatników i skala zagrożenia nimi dla budżetu.

Proponuje się utrzymanie rozwiązania, zgodnie z którym klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania nie stosuje się do podatku od towarów i usług. Wyłączenie tego z zakresu oddziaływania klauzuli (art. 36 § 1 pkt 4) uzasadnione jest tym, że w obszarze podatku od wartości dodanej na poziomie Unii Europejskiej w orzecznictwie wykształciła się zasada zakazu nadużycia prawa, będąca w istocie odpowiednikiem normatywnej klauzuli zapobiegającej unikaniu opodatkowania. Polskie sądy i organy podatkowe zobowiązane są ją stosować w pełnym zakresie. Koncepcja ta jest wystarczająco kompletnym i nadającym się do stosowania w polskim porządku prawnym środkiem zwalczania nadużyć podatkowych w podatku od towarów i usług. Wprowadzenie ustawowej regulacji przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania w tym podatku na poziomie krajowym byłoby w tej sytuacji nie tylko zbędne, lecz mogłoby doprowadzić do powstania wątpliwości prawnych odnośnie do wzajemnej relacji i pierwszeństwa stosowania tych dwóch środków prawnych (unijnego i krajowego). Należy też mieć na uwadze, że unijna koncepcja zwalczania nadużyć w podatku od wartości dodanej, jako środek orzeczniczy, podlega stale rozwojowi i może płynnie podlegać zmianom wynikającym z aktualnej linii orzeczniczej prezentowanej przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Polska jako państwo członkowskie Unii Europejskiej jest zobowiązana do stosowania jej prawa (w tym orzecznictwa TSUE) w jego aktualnej postaci. Wprowadzenie do krajowego porządku prawnego ustawowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w zakresie podatku od towarów i usług w istocie rzeczy zatem miałyby się z celem, ponieważ w tym obszarze musiałyby ona być interpretowana i stosowana w zgodzie z aktualnym orzecznictwem TSUE. Nadto, przepisy ustawy o podatku od towarów i usług bezpośrednio nawiązują już do wspomnianej koncepcji nadużycia prawa, zyskała ona zatem w Polsce walor normatywny na poziomie krajowego porządku prawnego. Objęcie podatku od towarów i usług rozwiązaniem konkurencyjnym do już istniejącego, jakim byłaby klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania, wprowadziłoby wątpliwości co do zakresu stosowania tych dwóch odrębnych regulacji mających na celu zwalczanie nadużyć.

2.5. Prawo do informacji i wsparcia oraz ochrona uzasadnionych oczekiwań

2.5.1. Uwagi ogólne

ROZDZIAŁ 5

PRAWO DO INFORMACJI I WSPARCIA ORAZ OCHRONA UZASADNIONYCH OCZEKIWAŃ

Przepisy rozdziału 5 „Prawo do informacji i wsparcia oraz ochrona uzasadnionych oczekiwań” stanowią konkretyzację i uszczegółowienie zasady ogólnej informowania i wsparcia ujętej w art. 16 projektu ordynacji podatkowej oraz zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań wyrażonej w art. 20 § 2 tego projektu. Potwierdzają one uprawnienie zobowiązanych do otrzymywania od organów podatkowych informacji i wsparcia w samodzielnym, dobrowolnym i prawidłowym wykonywaniu ich obowiązków i korzystaniu przez nich z praw, a także określają sposoby (postaci) owej pomocy oraz zakres i postaci ochrony wynikającej ze skorzystania z tej pomocy przez zobowiązanego.

Nadrzędnym celem tej regulacji jest ułatwienie zobowiązanym realizacji ich obowiązków oraz korzystania z ich praw, co leży w ich indywidualnym interesie, ale także w interesie publicznym. Jej filarami są, stanowiące istotne nowości wzmacniające gwarancje interesu zobowiązanych:

- uprawnienie do otrzymania informacji lub wsparcia (przy braku podstaw do odmowy przez organ podatkowy udzielenia takich informacji lub wsparcia) oraz
- ochrona zobowiązanych w razie zastosowania się do informacji.

Zobowiązany zostaje uprawniony do uzyskiwania z wielu źródeł informacji o charakterze urzędowym (oficjalnym) oraz do polegania na takich informacjach – wywodzenia skutków ochronnych z faktu zastosowania się do nich.

Przepisy te są spójne z regulacją zawartą w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej. Zgodnie z jej art. 28 ust. 1 pkt 5 do zadań naczelnika urzędu skarbowego należy „zapewnienie obsługi i wsparcia podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych”, przez co – zgodnie z ust. 3 – należy rozumieć „działania polegające na udzielaniu pomocy w samodzielnym, prawidłowym i dobrowolnym wypełnianiu obowiązków podatkowych, realizowane w szczególności przez centrum obsługi”. Z kolei formy „obsługi i wsparcia” realizowanego w centrum obsługi określa art. 29 tej ustawy¹⁴¹.

¹⁴¹ Zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy KAS obsługa i wsparcie realizowane w centrum obsługi polegają na: 1) przyjmowaniu podań i deklaracji, wydawaniu zaświadczeń oraz udzielaniu wyjaśnień w zakresie przepisów prawa

Rozdział 5 składa się z dwóch oddziałów: „Prawo do informacji i wsparcia” oraz „Ochrona uzasadnionych oczekiwań”.

2.5.2. Prawo do informacji i wsparcia

Oddział 1

Prawo do informacji i wsparcia

Art. 42. § 1. Zainteresowany jest uprawniony do otrzymania od organów podatkowych na żądanie informacji o prawach i obowiązkach wynikających z przepisów prawa podatkowego mających zastosowanie w jego sytuacji oraz wsparcia w samodzielnym, prawidłowym i dobrowolnym wykonywaniu tych obowiązków i korzystaniu z praw.

§ 2. Informacje i wsparcie, o których mowa w § 1, udzielane są bezpośrednio w siedzibie organu podatkowego, telefonicznie lub pisemnie, w tym również za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

§ 3. Przez informacje i wsparcie, o których mowa w § 1, rozumie się także interpretacje ogólne i indywidualne, informacje ogólne i objaśnienia podatkowe, o których mowa w przepisach rozdziału 2 działu IV, oraz inne pisemne wyjaśnienia ministra właściwego do spraw finansów publicznych, a także opinie zabezpieczające.

Przepis art. 42 § 1 stanowi o podstawowym uprawnieniu do otrzymania takiej pomocy. Podmiotem tego uprawnienia jest „zainteresowany”, a zatem każdy, kto ma interes faktyczny lub prawny w pozyskaniu takiej informacji lub wsparcia. Zainteresowanym może być zatem również ten, kto ostatecznie nie okazuje się być zobowiązany (nie spoczywają bowiem na nim żadne obowiązki wynikające z prawa podatkowego, w tym w szczególności nie jest on podatnikiem, płatnikiem ani inkasentem). Przepis ten obok „informacji” wymienia „wsparcie”. Uczyniono tak, po pierwsze, celem podkreślenia, że pomoc świadczona zobowiązany (zainteresowanym) niekoniecznie polega na wymianie komunikatów słownych (udzieleniu informacji wyłącznie w formie werbalnej), może np. polegać na demonstracji (np. wskazaniu właściwego pola w deklaracji podatkowej, czy też weryfikacji sposobu jej wypełnienia). Po drugie, użycie słowa „wsparcie” wskazuje na to, co ostatecznie jest celem regulacji: udzielanie pomocy w rozliczeniach.

Przepis wskazuje także na to, że udzielane informacje mają dotyczyć praw i obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Informacje te do-

podatkowego, w tym także podmiotom, które zamierzają podjąć działalność gospodarczą; 2) udzielaniu informacji w zakresie sposobu wypełniania zeznań i deklaracji podatkowych; 3) zapewnieniu stanowiska komputerowego z dostępem do portalu podatkowego; 4) informowaniu o danych kontaktowych właściwych organów wraz ze wskazaniem zakresu ich kompetencji. Stosownie do ust. 2 zadania polegające na przyjmowaniu podań i deklaracji, wydawaniu zaświadczeń oraz udzielaniu wyjaśnień w zakresie przepisów prawa podatkowego są wykonywane w każdym centrum obsługi, niezależnie od terytorialnego zasięgu działania naczelnika urzędu skarbowego. Zgodnie z ust. 3 obsługa i wsparcie realizowane w centrum obsługi nie obejmują sporządzania pism, opinii, zeznań oraz deklaracji podatkowych.

tyczą zatem tylko tego, w jakim zakresie zainteresowany jest podmiotem określonych praw lub obowiązków oraz jaka jest treść owych praw i obowiązków. Ponadto organy podatkowe są obowiązane udzielać informacji i wsparcia nie tylko co do obowiązków zainteresowanych, lecz także na temat i w związku z ich prawami (np. w odpowiedzi na pytanie podatnika, jakie ulgi przysługują mu w związku z tym, że na jego utrzymaniu pozostają dzieci). Wreszcie, chodzi tu tylko o te prawa i obowiązki, które wynikają z prawa podatkowego, bowiem tylko w tym zakresie organ podatkowy ma kompetencję do działania.

Informacje, o których mowa w art. 42 § 1 oraz w przepisach kolejnych, są udzielane na żądanie zainteresowanego. Oznacza to, po pierwsze, że organ podatkowy co do zasady nie jest obowiązany działać w tym względzie z urzędu. Po drugie natomiast, organ podatkowy – o ile zażąda tego zainteresowany – nie może odmówić udzielenia mu informacji lub wsparcia (celowo zastosowano w tym przepisie imperatywną formę „udziela”, nie zaś „może udzielić”).

Przepisy art. 42 § 2-3 określają formy, w jakich udzielane są informacje i wsparcie. Jako kanały komunikacji wymieniają one w pierwszym rzędzie:

- kontakt bezpośredni – w rozmowie „twarzą w twarz”, podczas osobistej wizyty zainteresowanego w siedzibie organu podatkowego;
- kontakt telefoniczny – w rozmowie telefonicznej z pracownikami urzędu;
- kontakt pisemny, w tym również za pomocą środków komunikacji elektronicznej, o których mowa w przepisach rozdziału 6 działu I.

Należy zwrócić uwagę na fakt, że w ten sposób została dostrzeżona forma kontaktu bezpośredniego podatnika z organem podatkowym (lub pracownikami w rozumieniu art. 13 pkt 9).

Zgodnie z § 3 przez informacje i wsparcie rozumiane są również interpretacje ogólne i indywidualne, informacje ogólne i objaśnienia podatkowe, o których mowa w przepisach rozdziału 2 działu IV oraz inne pisemne wyjaśnienia ministra właściwego do spraw finansów publicznych, a także opinie zabezpieczające (oddział 2 rozdział 5 dział IV). „Inne pisemne wyjaśnienia”, o których mowa w tym przepisie, obejmują m.in. odpowiedzi na petycje lub odpowiedzi na interpelacje poselskie, broszury firmowane przez Ministerstwo Finansów i udostępniane na stronie tego ministerstwa (www.mf.gov.pl) itd.

2.5.3. Ochrona uzasadnionych oczekiwań

Oddział 2

Ochrona uzasadnionych oczekiwań

Art. 43. § 1. *W przypadku zastosowania się zainteresowanego do informacji, o których mowa w art. 42 § 2:*

- 1) nie nalicza się odsetek za zwłokę na zasadach określonych w art. 160 § 1 pkt 8;
- 2) za spełnioną uznaje się przesłankę braku winy zobowiązanego w uchybieniu terminu, od której wystąpienia uzależnione jest przywrócenie terminu;
- 3) nie ustala się sankcji przewidzianych w przepisach prawa podatkowego;
- 4) nie wszczyna się postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, a postępowanie wszczęte umarza się;
- 5) jeżeli w wyniku zastosowania się zainteresowanego do udzielonej informacji powstała nadpłata, jej oprocentowanie nalicza się na zasadach określonych w art. 204 pkt 6;
- 6) za spełnioną uznaje się przesłankę ważnego interesu zobowiązanego, od której wystąpienia uzależnione jest zastosowanie ulgi w spłacie.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się przy łącznym spełnieniu następujących warunków:

- 1) organ podatkowy udzielający informacji działał w oparciu o wiedzę na temat wszelkich mających znaczenie dla treści tej informacji faktów i okoliczności dotyczących sytuacji zainteresowanego;
- 2) organ podatkowy udzielający informacji zajął stanowisko merytoryczne na temat zakresu i treści praw i obowiązków zainteresowanego;
- 3) zainteresowany mógł w dobrej wierze sądzić, że informacja została mu udzielona przez organ podatkowy lub upoważnionego pracownika organu działającego w ramach jego zakresu obowiązków i że jest ona zgodna z prawem.

§ 3. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio do innych pisemnych wyjaśnień ministra właściwego do spraw finansów publicznych, o których mowa w art. 42 § 3.

Art. 44. Przepis art. 43 stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy:

- 1) zobowiązany zastosował się do aktualnej, w dacie dokonania czynności albo realizacji prawa lub obowiązku, utrwalonej praktyki organów podatkowych co do wykładni lub stosowania prawa podatkowego lub
- 2) zobowiązany zastosował się do poglądu organów podatkowych co do wykładni lub stosowania prawa podatkowego wyrażonego w adresowanych do niego pisemnych stanowiskach, protokołach lub ostatecznych rozstrzygnięciach.

Art. 45. Skutki prawne zastosowania się zainteresowanego do interpretacji ogólnych i indywidualnych, informacji ogólnych i objaśnień podatkowych oraz opinii zabezpieczających określają przepisy oddziału 4 rozdziału 2 i oddziału 2 rozdziału 5 działu IV.

Należące do oddziału 2 „Ochrona uzasadnionych oczekiwań” przepisy art. 43-45 normują drugi filar tej regulacji: ochronę wynikającą z zachowania się zainteresowanego w sposób zgodny ze wskazanym przez organ podatkowy w udzielonej mu informacji, która jednak okazuje się nieprawidłowa. Zgodnie z art. 43 § 1 – który dotyczy informacji udzielanej bezpośrednio w siedzibie organu podatkowego, telefonicznie lub pisemnie, jednak zawsze w komunikacji skierowanej do oznaczonego

i zindywidualizowanego zainteresowanego – skutki prawne zastosowania się przez zainteresowanego do takiej informacji są następujące:

- nie nalicza się odsetek za zwłokę – do 7. dnia po dniu wezwania do uzupełnienia lub korekty deklaracji, a w przypadku braku takiego wezwania do 7. dnia po dniu doręczenia decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania podatkowego wydanej przez organ podatkowy pierwszej instancji (art. 160 § 1 pkt 8);
- za spełnioną uznaje się przesłankę braku winy w uchybieniu terminu, od której wystąpienia uzależnione jest przywrócenie terminu (o którym mowa w art. 126);
- nie ustala się sankcji przewidzianych w przepisach prawa podatkowego (w tym dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług);
- nie wszczyna się postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, a postępowanie wszczęte umarza się (przepis ten w istocie stanowi *superfluum* ustawowe – jest jasne, że w tych okolicznościach nie ma mowy o spełnieniu przesłanki winy, od której wystąpienia jest uzależniona odpowiedzialność karna skarbową; jest to jednak naddatek zamierzony – wprowadzony celem rozwiania wszelkich wątpliwości i zapobieżenia nadużyciom);
- jeżeli w wyniku zastosowania się zainteresowanego do udzielonej informacji powstała nadpłata, jej oprocentowanie nalicza się za okres od dnia powstania nadpłaty do dnia jej zwrotu (a zatem według reguły najbardziej korzystnej dla podatnika; art. 204 pkt 6);
- za spełnioną uznaje się przesłankę ważnego interesu zobowiązanego, od której wystąpienia uzależnione jest zastosowanie ulgi w spłacie, o której mowa w art. 217 § 1.

Ostatnia z przedstawionych postaci ochrony wymaga odrębnego komentarza. Postać ta została ukształtowana w ten sposób, że ziszczenie się warunków ochrony nie oznacza, iż organ podatkowy jest zobowiązany do zastosowania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Nadal działa on bowiem w warunkach uznania administracyjnego. Organ jest natomiast w takim przypadku zobowiązany do stwierdzenia, że została spełniona przesłanka ważnego interesu podatnika; co więcej, jest to interes prawowity i niezastosowanie ulgi wymagałoby przeciwstawienia mu istotnego interesu publicznego. Należy bowiem mieć na względzie, że działanie w warunkach uznania administracyjnego nie jest równoważne działaniu arbitralnemu, czy też dowolności rozstrzygnięć, lecz powinno być oparte na wazieniu racji interesu publicznego i indywidualnego.

Przepis art. 43 § 2 określa warunki zastosowania powyższych reguł, które dla zaktualizowania ochrony powinny być spełnione łącznie¹⁴². Pierwszym warunkiem jest to, by organ podatkowy udzielający informacji działał w oparciu o wiedzę na temat wszelkich mających znaczenie dla treści tej informacji faktów i okoliczności dotyczących sytuacji zainteresowanego. Ochrona nie przysługuje zainteresowanemu, jeżeli informacja została mu udzielona na podstawie danych niepełnych. Za dane niepełne (wybrakowane, niezawierające faktów istotnych) nie uznaje się jednak tych, w których pominięto okoliczności nieistotne, tj. niemające wpływu na rozstrzygnięcie problemu będącego przedmiotem udzielanej informacji.

Drugi warunek to, aby organ podatkowy udzielający informacji zajął stanowisko merytoryczne na temat zakresu i treści praw i obowiązków zainteresowanego. Ochrona nie przysługuje zatem w sytuacji, gdy informacja udzielona jest wymijająca, niekompletna, wewnętrznie sprzeczna, treściowo pusta itp. (co samo w sobie stanowi naruszenie obowiązku udzielania informacji i wsparcia; zwykle zatem warunek ten będzie spełniony, jeśli organ podatkowy nie naruszy prawa). Ochrona nie przysługuje również w przypadku, gdy zainteresowany oparł się nie na stanowisku organu podatkowego, lecz na poglądzie, który jego zdaniem był jego logiczną konsekwencją – konsekwencją jednak taką w istocie nie był.

Wreszcie, ostatni warunek stanowi to, aby zainteresowany mógł w dobrej wierze sądzić, że informacja została mu udzielona przez organ podatkowy lub upoważnionego pracownika organu działającego w ramach swojego zakresu obowiązków i jest ona zgodna z prawem. Ochrona nie przysługuje zainteresowanemu w przypadku, gdy pochodzi od osoby, która w danych okolicznościach nie mogła być w dobrej wierze uważana za należycie upoważnioną do jej udzielenia (np. od portiera w urzędzie obsługującym organ podatkowy lub osoby przygodnie tam spotkanej). Nie pozbawia zainteresowanego ochrony natomiast to, że informacja pochodzi od osoby, która w danych okolicznościach mogła słusznie być uważana za należycie upoważnioną, jednak nią nie była (np. od osoby zajmującej się obsługą klientów w siedzibie organu podatkowego, która jest specjalistą w dziedzinie innego podatku niż ten, którego dotyczyło pytanie).

Trzeci warunek stanowi również o braku ochrony w przypadku, gdy informacja z uwagi na swoją treść nie mogła być w dobrej wierze uznana za zgodną z prawem. Ocena dobrej wiary powinna uwzględniać właściwości osobiste zainteresowanego i jego konkretne położenie. Ograniczone zdolności poznawcze zainteresowanego lub jego znikoma kompetencja prawna mogą bowiem powodować, że nawet informacja w sposób oczywisty sprzeczna z przepisami prawa (np. o nieobo-

142 Warunki te zostały oparte na holenderskiej doktrynie sądowej ochrony uzasadnionych oczekiwań (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 26 września 1979 r., nr 19 250, BNB 1979/311; za: H. Gribnau, *Horizontal Monitoring: Some Procedural Tax Law Issues* (w:) in R. Russo (red.), *Tax Assurance*, Deventer 2015).

wiązywaniu w Polsce podatku od towarów i usług) może być przezeń wzięta w dobrej wierze za zgodną z prawem.

Przepisy te nie wskazują środków dowodowych, przy pomocy których można wykazywać spełnienie wymienionych przesłanek, a tym samym zakresu tych dowodów w żaden sposób nie ograniczają. Można zatem je wykazywać wszelkim dowodem zgodnym z prawem.

Zgodnie z art. 43 § 3 przepisy § 1-2 mają zastosowanie odpowiednio także do innych pisemnych wyjaśnień ministra właściwego do spraw finansów publicznych, o których mowa w art. 42 § 3. Także z zastosowania się przez zainteresowanego do takich wyjaśnień wynika ochrona na warunkach i w zakresie określonych w § 1-2 przy ich odpowiednim zastosowaniu. Przesłankę, o której mowa w § 2 pkt 1, należy rozumieć w ten sposób, że pisemne wyjaśnienie ministra dotyczy stanu faktycznego odpowiadającego temu, który wystąpił u zainteresowanego. Przesłanka wskazana w § 2 pkt 2 oznacza, że minister zajął stanowisko merytoryczne dotyczące praw i obowiązków kategorii podmiotów, do której należy zainteresowany. Jest jasne, że przesłanka wskazana w § 2 pkt 3 będzie w przypadku takich wyjaśnień ministra zawsze spełniona – wyjaśnienia te pochodzą niewątpliwie od podmiotu działającego autorytatywnie (minister właściwy do spraw finansów publicznych działa w ramach swojej kompetencji).

W art. 44 uregulowano skutki prawne sytuacji, w której zobowiązany działał w zaufaniu do utrwalonej praktyki organów podatkowych lub ich stanowiska wyrażonego w kierowanych do niego pisemnych stanowiskach, protokołach lub ostatecznych rozstrzygnięciach (w szczególności w decyzjach podatkowych, w tym dotyczących zobowiązań podatkowych w tym samym podatku, lecz za inne okresy rozliczeniowe). Utrwalona praktyka lub stanowisko, o których mowa w tym przepisie, dotyczą wykładni lub stosowania przepisów prawa podatkowego, oczywiście o ile przepisy te nie uległy zmianie. W razie zastosowania się do utrwalonej praktyki o charakterze powszechnym (ogólnym) lub stanowiska o charakterze indywidualnym zobowiązanemu przysługuje ochrona; przepis art. 43 ma w tym przypadku odpowiednie zastosowanie. W przypadku utrwalonej praktyki dodatkowym warunkiem korzystania z ochrony jest to, aby praktyka ta występowała w dacie dokonania czynności albo realizacji prawa lub obowiązku.

Projektowany art. 44 jest skonstruowany odmiennie od art. 165c obowiązującej o.p. Jest bardziej ogólny – nie dotyczy wyłącznie nieprawidłowości co do stosowania stawki podatku od towarów i usług innej niż podstawowa, i to takich tylko, które nie zostały ujawnione w trakcie poprzedniej kontroli podatkowej. Przepis art. 44 nie jest także, w odróżnieniu od art. 165c, skażony kazuistyką w kształtowaniu pozytywnych i negatywnych przesłanek ochrony dobrej wiary podatnika. Jednocześnie nie przewiduje automatyzmu w uwalnianiu podatnika od obowiązku za-

płaty podatku (osiąganego w art. 165c drogą pośrednią, tj. przez procesowy zakaz wszczęcia postępowania w razie ziszczenia się wskazanych w tym przepisie przesłanek), lecz ułatwia uzyskanie ulgi w spłacie podatku, w tym umorzenia zaległości podatkowej, przez uznanie za spełnioną przesłanki ważnego interesu podatnika.

Regulacja nie obejmuje ochrony wynikającej z zastosowania się do interpretacji ogólnych i indywidualnych, informacji ogólnych i objaśnień podatkowych oraz opinii zabezpieczających. Nie jest to legislacyjne pominięcie; unormowanie takie jest w tym miejscu zbędne, ponieważ reguły takiej ochrony zostały ujęte w przepisach oddziału 4 rozdziału 2 i oddziału 2 rozdziału 5 działu IV. Stanowi o tym – wprowadzony celem zapewnienia aktowi prawnemu niezbędną jasności – art. 45, mający charakter przepisu odsyłającego.

2.6. Zastosowanie środków komunikacji elektronicznej

2.6.1. Uwagi ogólne

ROZDZIAŁ 6

ZASTOSOWANIE ŚRODKÓW KOMUNIKACJI ELEKTRONICZNEJ

Projekt uwzględnia zmiany technologiczne dotyczące także organów podatkowych, powodujące konieczność informatyzacji stosowanych procedur. Konieczność uwzględnienia nowoczesnych technologii komunikacyjnych i informacyjnych¹⁴³ w procedurach podatkowych wiąże się z wynikającą z preambuły Konstytucji RP zasadą zapewnienia działaniu instytucji publicznych rzetelności i sprawności¹⁴⁴. Wskazana zasada jest determinantem informatyzacji instytucji publicznych oraz procedur stosowanych przez te podmioty, w tym także organy podatkowe działające w procedurach podatkowych.

Ideą przyświecającą ustawie jest uproszczenie otoczenia prawnego i stworzenie ułatwień dla obywateli i przedsiębiorców. Wskazane mechanizmy i instrumenty prawne są konieczne dla rozwoju e-administracji i e-gospodarki. Stanowią one dowód zmian, jakie zachodzą w sposobie komunikowania się administracji z jednostką. Świadczą o ukierunkowaniu na pomoc jednostce i umożliwienie jej bardziej

143 Technologie informacyjne i komunikacyjne (*Information and Communication Technology – ICT*) to narzędzia pozwalające na komunikację między ludźmi, nazywane też technologiami informacyjnymi (IT), są technologiami związanymi ze zbieraniem, przechowywaniem, przetwarzaniem, przesyłaniem, rozdzielaniem i prezentacją informacji (tj. tekstów, obrazów, dźwięku). Obejmują one w szczególności technologie komputerowe (sprzęt i oprogramowanie) i technologie komunikacyjne. Technologie informacyjne to także dziedzina wiedzy obejmująca: informatykę, telekomunikację i inne technologie powiązane z informacją. Dostarczają narzędzi, za pomocą których można pozyskiwać informacje, selekcjonować je, analizować, przetwarzać i przekazywać odbiorcom – zob. K. B. Matusiak (red.), *Innowacje i transfer technologii. Słownik pojęć*, Warszawa 2008, s. 339.

144 Zob. P. Pietrasz, *Konstytucyjne uwarunkowania informatyzacji postępowania przed sądami administracyjnymi*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2016, nr 2.

sprawnych i efektywnych kontaktów z administracją. Rozwijanie nowych technologii informacyjnych i komunikacyjnych, w tym środków komunikacji elektronicznej, pozytywnie wpływa na rozwój społeczeństwa cyfrowego, co jest szczególnie ważne przy tak szybkim tempie rozwoju otaczającego świata.

Rozwój technologii informacyjnych to jeden z podstawowych celów wskazanych w kierunkach działania i rozwoju krajowej administracji skarbowej na lata 2017-2020¹⁴⁵.

Wykorzystywanie w komunikacji pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami nowoczesnych technologii komunikacyjnych i informacyjnych oceniane jest jako działanie w celu zapewnienia sprawnej i przyjaznej obsługi podatnika oraz zwiększenia zaufania podatników do organów podatkowych¹⁴⁶.

Nie można też pomijać strony kosztowej, gdyż rozwiązania informatyczne, w tym teleinformatyczne, nie tylko zapewniają tanią i szybką komunikację, ale także pozwalają znacząco przyspieszyć czas trwania postępowania, co bezpośrednio przekłada się na ponoszone przez administrację koszty i jej wydajność.

Zastosowanie środków komunikacji elektronicznej zostało już uregulowane w obowiązujących przepisach ogólnego prawa podatkowego¹⁴⁷. Podkreślenia jednak wymaga, że w tej materii w stosunkach prawnopodatkowych, zwłaszcza procesowych, brakuje uporządkowania. Ponadto należy wskazać na odmienne zasady obowiązujące w związku z kontaktami z państwowymi organami podatkowymi oraz z samorządowymi organami podatkowymi. W odniesieniu do tych drugich dostrzec należy wręcz nieuzasadnione ograniczenia prawne w zakresie wykorzystania nowoczesnych technologii w kontaktach z podatnikami. Zauważyć należy, że jednostki samorządu terytorialnego i ich organy, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, zaliczono do katalogu podmiotów publicznych w rozumieniu tego aktu prawnego. W konsekwencji, zgodnie z art. 16 ust. 1a tej ustawy, każdy podmiot publiczny udostępnia elektroniczną skrzynkę podawczą, spełniającą stan-

145 Zob. załącznik do zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 lipca 2017 r. w sprawie kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017-2020, Dz.Urz. Ministra Rozwoju i Finansów poz. 144, s. 16 i nast.).

146 Zob. Informacja o wynikach kontroli: Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy i izby skarbowe. Najwyższa Izba Kontroli (KBF-4101-06-00/2013, Nr ewid. 26/2014/P/13/039KBF), Warszawa, 3 czerwca 2014 r., s. 48 i nast.

147 Przypomnieć należy, że pierwsza próba informatyzacji postępowania podatkowego podjęta została w związku z uchwaleniem ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1031). Kolejna zmiana – istotna z punktu widzenia informatyzacji postępowania podatkowego – wynikała z ustawy z dnia 12 lutego 2010 r. o zmianie ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 40, poz. 230) i obowiązywała od 17 czerwca 2010 r. Następne zmiany, istotne z perspektywy informatyzacji, wiązały się z uchwaleniem ustawy z dnia 10 stycznia 2014 r. o zmianie ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 183) oraz ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649 z późn. zm.).

dardy określone i opublikowane na ePUAP przez ministra właściwego do spraw informatyzacji oraz zapewnia jej obsługę. Brak jest zatem powodów, ażeby różnicować zasady zastosowania środków komunikacji elektronicznej przez samorządowe i państwowe organy podatkowe.

Podstawowe zagadnienia z zakresu komunikacji elektronicznej ujęto w odrębnym rozdziale w części ogólnej projektowanego aktu prawnego. Rozdział ten zawiera dwa oddziały poświęcone przepisom ogólnym oraz zasadom składania deklaracji podatkowych, wniosków i innych dokumentów. Generalną zasadą, od której mogą być jednak przewidziane wyjątki, jest uprawnienie, a nie obowiązek składania wszelkiego rodzaju dokumentów drogą elektroniczną, jeśli tylko ich rodzaj na to pozwala¹⁴⁸, a także doręczanie pism przez organy podatkowe za pomocą środków komunikacji elektronicznej co do zasady za zgodą adresata. W zakresie doręczeń pism wyjątkiem od tej zasady będzie obligatoryjne doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej pełnomocnikom profesjonalnym (adwokatom, radcom prawnym, doradcom podatkowym) oraz organom administracji publicznej, a w przyszłości również przedsiębiorcom, z wyjątkiem przedsiębiorców opodatkowanych wyłącznie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych lub kartą podatkową.

W przepisach kolejnych rozdziałów projektu ordynacji podatkowej znajdują się natomiast regulacje o charakterze szczególnym, związane z konkretnymi instytucjami prawa podatkowego, odnoszące się do problematyki wykorzystania nowoczesnych technologii informacyjnych i komunikacyjnych w ramach poszczególnych instytucji. Przykładem są przepisy o pełnomocnictwie w postaci elektronicznej, przepisy o rejestracji elektronicznej, przepisy o wydawaniu decyzji w postaci elektronicznej, możliwości elektronicznej kontroli opartej o strukturę logiczną postaci elektronicznej ksiąg oraz dowodów księgowych pozwalające drogą komunikacji elektronicznej przekazywać liczne i szczegółowe informacje, umożliwiające zautomatyzowaną kontrolę podatników.

2.6.2. Przepisy ogólne

Oddział 1

Przepisy ogólne

Art. 46. *Określony w ustawie warunek pisemności uważa się za zachowany, jeżeli dokument elektroniczny zawierający tekst został podpisany kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem elektronicznym potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP lub w inny sposób określony w odrębnych przepisach.*

148 Zob. C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011, s. 341.

Art. 47. § 1. Organ podatkowy doręcza pisma za pomocą środków komunikacji elektronicznej na zasadach określonych w rozdziale 3 działu III.

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

§ 3. W przypadku wyrażenia przez zobowiązanego zgody, o której mowa w § 2, organ podatkowy poucza go o skutkach prawnych wynikających z wyrażenia tej zgody.

§ 4. Do wystąpienia, o którym mowa w § 2, nie stosuje się przepisów art. 306 § 3 i art. 307.

§ 5. Przepis § 2 nie ma zastosowania do podmiotów wymienionych w art. 294 § 4, 5 i 7, którym doręczanie pism następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Art. 48. § 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych zapewnia funkcjonowanie portalu podatkowego i jest administratorem danych zobowiązanych korzystających z tego portalu w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz.U. z 2016 r. poz. 922).

§ 2. Uwierzytelnianie zobowiązanych na portalu podatkowym wymaga użycia danych weryfikowanych za pomocą kwalifikowanego certyfikatu podpisu elektronicznego albo profilu zaufanego ePUAP.

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

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

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

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

Art. 49. § 1. W przypadku pism wydanych w postaci elektronicznej przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego, które zostały opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym albo podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP, można doręczyć wydruk pisma uzyskanego z tego systemu odzwierciedlający treść tego pisma, jeżeli strona nie wniosła o doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub nie wyraziła zgody na doręczanie pism w taki sposób.

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

- 1) informację, że pismo zostało wydane w postaci elektronicznej przy wykorzystaniu systemów teleinformatycznych i podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym albo podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP, ze wskazaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego osoby, która je podpisała;
- 2) identyfikator tego pisma, nadawany przez system teleinformatyczny.

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

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

Art. 50. § 1. Jeżeli zobowiązany lub zainteresowany nie może uzyskać w postaci elektronicznej zaświadczenia lub innego dokumentu wydanego przez podmiot publiczny w rozumieniu ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. z 2017 r. poz. 570), jak również potwierdzenia uiszczenia opłat i kosztów postępowania, może złożyć elektroniczną kopię takiego dokumentu, po uwierzytelnieniu jej przez wnoszącego, przy użyciu kwalifikowanego podpisu elektronicznego lub podpisu potwierdzonego profilem zaufanym ePUAP.

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

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

Art. 51. § 1. Pełnomocnik będący adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym jest zobowiązany do posiadania adresu elektronicznego i posługiwania się nim w kontaktach z organami podatkowymi.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do przedsiębiorców w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. 2016 r. poz. 1829, 1948, 1997 i 2255 oraz z 2017 r. poz. 460 i 819), z wyjątkiem przedsiębiorców opodatkowanych wyłącznie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych lub kartą podatkową.

§ 3. Zmiana w zakresie formy opodatkowania, o której mowa w § 2, nie ma wpływu na skuteczność doręczenia pisma dokonanego przed tą zmianą.

Zgodnie z proponowanym brzmieniem art. 46 określony w ustawie warunek pisemności uważa się za zachowany, jeżeli dokument elektroniczny zawierający tekst został podpisany kwalifikowanym podpisem elektronicznym lub podpisem elektronicznym potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP lub w inny sposób określony w odrębnych przepisach.

Przepis ten wzorowano na regulacji zawartej w art. 12b ustawy z dnia z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1369 z późn. zm.). Zauważyć należy, że projekt w art. 29 reguluje zasadę pisemności, zgodnie z którą sprawy podatkowe załatwiane są pisemnie, w tym również w postaci elektronicznej, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Zatem postać elektroniczna mieści się w pojęciu pisemności. Z art. 46 projektu można wyprowadzić wniosek, że warunek pisemności oznacza warunek wyrażenia pismem, czyli tekstem składającym się między innymi z liter, cyfr i innych znaków specjalnych. Stąd też warunek pisemności (a nie formy audiowizualnej, dźwiękowej czy też obrazkowej).

Zgodnie z art. 47 § 1 projektu organ podatkowy doręcza pisma za pomocą środków komunikacji elektronicznej na zasadach określonych w rozdziale 3 działu III. Przepis ten ma wyłącznie walor informacyjny. Z kolei postanowienia art. 47 § 2, 3 i 4 projektu stanowią zmodyfikowaną wersję art. 3e o.p. Modyfikacji poddano brzmienie art. 3e § 3 o.p. Zgodnie z proponowanym brzmieniem art. 47 § 2 projektu organ podatkowy może wystąpić do zobowiązanego o wyrażenie zgody na doręczanie pism w postaci elektronicznej we wszystkich sprawach podatkowych załatwianych przez ten organ. Z kolei, zgodnie z art. 47 § 3 projektu, w przypadku wyrażenia przez zobowiązanego zgody, o której mowa w § 2 organ podatkowy poucza go o skutkach prawnych wynikających z wyrażenia tej zgody. Natomiast zgodnie z art. 47 § 4 projektu do wystąpienia, o którym mowa w § 2, nie stosuje się przepisów art. 306 § 3 projektu będącego odpowiednikiem obowiązującego art. 152 § 3 o.p. oraz art. 307 projektu, który jest odpowiednikiem obowiązującego art. 152a o.p. Aktualnie natomiast, zgodnie z art. 3e § 3 o.p., do doręczania, o którym mowa w § 1, stosuje się przepisy art. 144a oraz art. 146 o.p. Analiza art. 3e § 3 o.p. wywołuje szereg wątpliwości interpretacyjnych¹⁴⁹. Stąd też nieodzowne okazało się zmodyfikowanie tej regulacji, której istota wiąże się z tym, że do doręczenia wskazanego wystąpienia organu podatkowego za pomocą środków komunikacji elektronicznej nie stosuje się sformalizowanych zasad doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Wystąpienie takie może być zatem wysłane do zobowiązanego bezpośrednio na adres jego poczty elektronicznej.

Zgodnie z art. 47 § 5 projektu postanowienia § 2 nie mają zastosowania do podmiotów wymienionych w art. 294, którym doręczanie pism następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Oznacza to, że organ podatkowy nie będzie mógł wystąpić o wyrażenie zgody na doręczanie pism w postaci elektronicznej we wszystkich sprawach podatkowych załatwianych przez ten organ w stosunku do podmiotów, którym co do zasady doręczanie pism następuje zawsze za pomocą środków komunikacji elektronicznej. W takich bowiem przypadkach wskazane

149 P. Pietrasz, Komentarz do art. 3e (w:) Ordynacja podatkowa. Komentarz, L. Etel (red.), Warszawa 2017.

wystąpienie nie jest konieczne, gdyż doręczanie pism tym podmiotom co do zasady następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej bez konieczności uzyskania ich zgody.

Z kolei art. 48 projektu jest odpowiednikiem obowiązującego art. 14 § 4 o.p. oraz art. 3f o.p. Przepis ten dotyczy zasad funkcjonowania portalu podatkowego. Modyfikacji poddano jedynie brzmienie art. 3f § 1 o.p. Zaproponowano zastąpienie pojęć: podatników, płatników, inkasentów, ich następców prawnych oraz osób trzecich jednym „zbiorowym” pojęciem zobowiązanego, a ponadto zaproponowano rezygnację z odesłania na końcu tego przepisu precyzującego, że mowa jest w tej regulacji o profilu zaufanym ePUAP w rozumieniu art. 3 pkt 15 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. Otóż definicję profilu zaufanego ePUAP ujęto w art. 3 pkt 14 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. Ze względu na to, że definicja profilu zaufanego ePUAP ujęta została w akcie prawnym o fundamentalnym znaczeniu dla informatyzacji podmiotów, nie jest zasadne wskazane wyżej dookreślenie.

Przepis art. 49 projektu jest odpowiednikiem obowiązującego art. 144b o.p. Obowiązujący przepis usytuowano w rozdziale dotyczącym doręczeń pism w postępowaniu podatkowym, gdyż odnosi się on do problematyki doręczania wydruków pism wydanych w postaci elektronicznej przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Zauważyć należy, że przepis ten w istocie nie reguluje zasad doręczania wydruków, ale dopuszcza możliwość doręczania wydruków zamiast pism (oryginałów elektronicznych). Reguluje ponadto elementy składowe takiego wydruku oraz jego moc dowodową. Dlatego też przepis regulujący tę problematykę należy umieścić nie w przepisach dotyczących zasad doręczania pism, ale w przepisach regulujących zasady zastosowania środków komunikacji elektronicznej. Wydruk taki będzie doręczany na zasadach właściwych dla pism w postaci papierowej.

Ponadto w obowiązującym brzmieniu art. 144b o.p. odwołuje się wyłącznie do systemu teleinformatycznego Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, wykluczając tym samym zastosowanie innego systemu, z którego korzysta np. samorządowy organ podatkowy. W konsekwencji zamiast zwrotu „system teleinformatyczny Szefa Krajowej Administracji Skarbowej” w projektowanej regulacji art. 49 użyto zwrotu „system teleinformatyczny”, którego definicję ujęto w projektowanym art. 13 pkt 15. W związku z powyższym również samorządowe organy podatkowe uzyskały uprawnienie do doręczania wydruku pisma uzyskanego z systemu teleinformatycznego, jeżeli pismo takie zostało wydane w postaci elektronicznej przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego obsługującego samorządowy organ podatkowy.

Przepis art. 50 projektu jest zmodyfikowanym odpowiednikiem art. 306d § 3-5 o.p. Modyfikacja polega na zastąpieniu zwrotu „strona lub inny uczestnik postępowania” sformułowaniem „zobowiązany lub zainteresowany”. Zasadne jest zwrócenie uwagi, że art. 306d o.p. znajduje się aktualnie w dziale VIIa o.p., który poświęcono zaświadczeniom. Analiza postanowień art. 306d § 3-5 o.p. może natomiast budzić pewne zastrzeżenia co do trafności ujęcia wskazanych regulacji w tym dziale, gdyż w rzeczywistości do instytucji zaświadczeń odnosi się wyłącznie możliwość uzyskania zaświadczenia w postaci elektronicznej. Ponadto przepis ten dotyczy również przypadku, gdy podmiot nie może uzyskać innego niż zaświadczenie dokumentu wydanego przez podmiot publiczny w rozumieniu ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, jak również potwierdzenia uiszczenia opłat i kosztów postępowania. Przepis ten wykracza zatem poza problematykę „elektronicznych zaświadczeń”¹⁵⁰.

Zgodnie z art. 51 § 1 projektu pełnomocnik będący adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym zobowiązany jest do posiadania adresu elektronicznego i posługiwania się tym adresem w kontaktach z organami podatkowymi. Ten sam obowiązek spoczywa również na przedsiębiorcach w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, z wyjątkiem przedsiębiorców opodatkowanych wyłącznie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych lub kartą podatkową. Obowiązek posiadania adresu elektronicznego i posługiwania się tym adresem w kontaktach z organami podatkowymi wiąże się z zasadą doręczania pism tym podmiotom za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 294 projektu). Uwzględniając jednak fakt, że obligatoryjne zastosowanie komunikacji elektronicznej w przypadku doręczania pism przez administrację podatkową w odniesieniu do określonej kategorii podmiotów wykonujących działalność gospodarczą może być istotnym obciążeniem, zasadne było wprowadzenie wyjątku. Jako kryterium tego wyjątku przyjęto zasady opodatkowania. W konsekwencji obowiązek posiadania adresu elektronicznego i posługiwania się tym adresem w kontaktach z organami podatkowymi nie odnosi się do przedsiębiorców opodatkowanych wyłącznie ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych lub kartą podatkową. W celu uniknięcia ewentualnych wątpliwości w § 3 wskazano wprost, że zmiana w zakresie formy opodatkowania nie ma wpływu na skuteczność doręczenia pisma dokonanej przed tą zmianą.

Zauważyć należy, że już obowiązujące regulacje wprowadzają, jako zasadę, doręczanie pism pełnomocnikom profesjonalnym (doradcom podatkowym, radcom prawnym, adwokatom) oraz organom administracji publicznej za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Alternatywnie dopuszczają także możliwość doręcze-

150 P. Pietrasz, Ciąg dalszy informatyzacji postępowania podatkowego – wydawanie decyzji i postanowień w formie dokumentów elektronicznych oraz zagadnienia pozostałe, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2015, nr 2, s. 25 i nast.

nia pism w siedzibie organu podatkowego, czyli odmiennie niż pozostałym osobom fizycznym oraz jednostkom organizacyjnym (art. 144 § 5 o.p.). Obowiązujące już regulacje są obarczone dość istotnym mankamentem, brak bowiem wyraźnego zobowiązania tych podmiotów (profesjonalnych pełnomocników) do posiadania adresów elektronicznych powiązanych z portalem podatkowym lub z systemem teleinformatycznym organu podatkowego, który obsługuje elektroniczną skrzynkę podawczą tego organu i umożliwia doręczanie pism pełnomocnikom.

2.6.3. Składanie deklaracji podatkowych, wniosków i innych dokumentów

Oddział 2

Składanie deklaracji podatkowych, wniosków i innych dokumentów

Art. 52. § 1. Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, deklaracje mogą być składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

§ 2. Organ podatkowy, elektroniczna skrzynka podawcza organu podatkowego lub portal podatkowy potwierdzają, w postaci elektronicznej, złożenie deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Art. 53. § 1. Deklaracja składana za pomocą środków komunikacji elektronicznej powinna zawierać:

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

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw informatyzacji określi, w drodze rozporządzenia:

- 1) sposób przysyłania deklaracji i wniosków za pomocą środków komunikacji elektronicznej;
- 2) rodzaje podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone poszczególne typy deklaracji lub wniosków.

§ 3. Wydając rozporządzenie, o którym mowa w § 2, minister właściwy do spraw finansów publicznych powinien uwzględnić:

- 1) potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w deklaracjach i wnioskach oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem;
- 2) limity wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku wynikających z deklaracji i rodzaj podatku, którego dotyczy deklaracja, a także wymagania dla poszczególnych rodzajów podpisu elektronicznego, w szczególności dotyczące weryfikacji podpisu i kwalifikowanych elektronicznych znaczników czasu.

Art. 54. § 1. Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, wnioski (żądania, odwołania zażalenia, ponaglenia, wyjaśnienia) oraz inne dokumenty mogą być składane w postaci elek-

tronicznej za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy.

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

§ 3. Wnioski składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej mogą mieć wyłącznie formę tekstową.

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

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

- 1) być podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym lub podpisem elektronicznym potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP;
- 2) zawierać dane w ustalonym formacie, zawartym we wzorze wniosku lub dokumentu określonym w odrębnych przepisach, jeżeli te przepisy nakazują składanie wniosków lub dokumentów według określonego wzoru;
- 3) zawierać adres elektroniczny składającego wniosek lub dokument.

§ 6. Jeżeli wniosek lub inny dokument składany za pomocą środków komunikacji elektronicznej nie zawiera adresu elektronicznego lub zawiera błędny adres elektroniczny, organ podatkowy przyjmuje, że właściwym jest adres elektroniczny, z którego nadano wniosek lub inny dokument, z zastrzeżeniem art. 62 § 3.

§ 7. Jeżeli wniosek lub inny dokument złożono w inny sposób niż za pomocą środków komunikacji elektronicznej i zawiera żądanie, o którym mowa w art. 295 § 1 pkt 2, jednakże nie zawiera adresu elektronicznego lub zawiera błędny adres elektroniczny, doręczenie pism następuje na adres wskazany zgodnie z art. 328 § 2, przy czym w pierwszym piśmie poucza się o obowiązku podania adresu elektronicznego w żądaniu doręczania pism środkami komunikacji elektronicznej.

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

§ 9. Urzędowe poświadczenie odbioru wniosku lub innego dokumentu złożonego w postaci elektronicznej zawiera:

- 1) informację o tym, że pisma w sprawie będą doręczane za pomocą środków komunikacji elektronicznej;

2) pouczenie o prawie do rezygnacji z doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, o którym mowa w art. 295 § 3.

Art. 55. § 1. Jeżeli przepis prawa wymaga złożenia deklaracji, wniosku lub innego dokumentu za pomocą środków komunikacji elektronicznej, w przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających dokonanie tych czynności za pomocą środków komunikacji elektronicznej, deklaracje, wnioski lub inne dokumenty składa się w postaci innej niż elektroniczna.

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

Art. 56. § 1. Organ podatkowy może przekształcać postać złożonych wniosków, innych dokumentów oraz złożonych deklaracji:

- 1) do postaci elektronicznej, poprzez sporządzenie dokumentu odwzorowanego cyfrowo;
- 2) do postaci papierowej, poprzez sporządzenie uwierzytelnionego wydruku z zachowaniem wymogów określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 16 ust. 3 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne.

§ 2. Dokument odwzorowany cyfrowo jest to dokument elektroniczny będący kopią elektroniczną wniosku, innego dokumentu lub deklaracji, złożonych w organie podatkowym w postaci innej niż elektroniczna, który został wprowadzony do systemu teleinformatycznego w sposób zapewniający niezaprzeczalność i integralność odwzorowanych danych.

§ 3. Uwierzytelniony wydruk oraz dokument odwzorowany cyfrowo, sporządzone zgodnie z § 1, są równoważne pod względem skutków prawnych wnioskowi, dokumentowi i deklaracji, sporządzonym odpowiednio w postaci elektronicznej lub w postaci papierowej.

§ 4. Przepis § 3 nie wyłącza możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwko dokumentowi odwzorowanemu cyfrowo oraz uwierzytelnionemu wydrukowi.

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

Projektowany art. 52 jest zmodyfikowanym odpowiednikiem art. 3a o.p. Z projektowanego przepisu wynika, że składanie deklaracji podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej jest co do zasady uprawnieniem podmiotów zobowiązanych. Wyjątkiem są sytuacje, gdy przepis szczególnie wprowadza taki obowiązek.

Podkreślenia wymaga, że w projekcie ordynacji podatkowej nie ujęto regulacji zawartej w obowiązującym art. 3d o.p., zgodnie z którym składanie deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej wójtowi, burmistrzowi (prezydentowi miasta), staroście, marszałkowi województwa regulują odrębne

przepisy. Ze względu na standardy prawne informatyzacji podmiotów realizujących zadania publiczne brak jest powodów, ażeby różnicować zasady składania deklaracji do państwowych czy samorządowych organów podatkowych. Podstawowym celem tej zmiany jest ujednoczenie zasad komunikacji elektronicznej organów podatkowych z podatnikami, bez wprowadzania różnic ze względu na to, czy mamy do czynienia z państwowym, czy też z samorządowym organem podatkowym.

Z kolei art. 53 projektu jest odpowiednikiem art. 3b o.p. utrzymującym obowiązującą regulację szczególną dotyczącą zasad składania deklaracji podatkowych. Nowelizacji poddano brzmienie art. 3b § 1 pkt 2 o.p., zgodnie z którym deklaracja składana za pomocą środków komunikacji elektronicznej powinna zawierać jeden podpis elektroniczny. W projektowanym art. 53 § 1 pkt 2 wskazano natomiast, że deklaracja składana za pomocą środków komunikacji elektronicznej powinna zawierać podpis elektroniczny. Regulacja ta nie wprowadza ograniczenia do jednego podpisu. Obowiązujący przepis przewidujący możliwość opatrzenia deklaracji podatkowej tylko jednym podpisem elektronicznym wiąże się z nieobowiązującym już art. 3c § 1 o.p., zgodnie z którym podatnik lub płatnik zamierzający składać deklaracje w postaci elektronicznej: 1) zawiadamia o tym naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawie ewidencji podatników i płatników oraz 2) wskazuje osobę lub osoby upoważnione do składania deklaracji w tej formie i podpisywania deklaracji podpisem elektronicznym. Przepis ten został jednak skreślony na podstawie art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 marca 2009 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 57, poz. 466). Pomimo skreślenia tego przepisu w art. 3b § 1 o.p. nie wprowadzono jednak modyfikacji znoszącej ograniczenie w zakresie opatrywania deklaracji podatkowej wyłącznie jednym podpisem elektronicznym.

Przepisy art. 54 projektu stanowią w części kompilację postanowień art. 168 § 1a, 3a, 3b, 4a o.p. oraz art. 125 § 2 kpc. po dokonaniu określonych modyfikacji.

Postanowienia art. 54 § 1 projektu umożliwiają, jeżeli odrębne przepisy nie wprowadzają takiego obowiązku, składanie za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy wniosków oraz innych dokumentów. Przepis ten przewiduje zatem uprawnienie, a nie obowiązek, składania wniosków oraz innych dokumentów drogą elektroniczną. Zauważyć należy, że zasada prawa do komunikacji elektronicznej nie powinna mieć charakteru bezwzględnego. Przepisy szczególne będą mogły przewidywać wyjątki od tej zasady, w szczególności gdy zastosowanie środków komunikacji elektronicznej w ściśle określonych i uzasadnionych przypadkach będzie obowiązkiem. Przepis ten reguluje składanie za pomocą środków komunikacji elektronicznej do organu podatkowego, oprócz wniosków, również innych doku-

mentów. Do kategorii „innych dokumentów” zaliczyć można np. dokumenty stanowiące materiał dowodowy w sprawie. Niemniej jednak zagadnienie wnoszenia różnego rodzaju dokumentów do organu podatkowego nie jest ograniczone do postępowania podatkowego, lecz dotyczy również wnoszenia dokumentów o charakterze pozaprocesowym, takich jak np. oświadczenia (np. o wyborze opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, o wyborze sposobu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, a także o opodatkowaniu przez jednego z małżonków całości dochodu osiągniętego z określonych źródeł dochodu małżonków oraz na zawiadomienie o rezygnacji ze zwolnienia od podatku od towarów i usług).

Z kolei art. 54 § 2 projektu jest zmodyfikowanym odpowiednikiem 168 § 1a o.p. Modyfikacja wiąże się z tym, że w projekcie mowa jest o składaniu wniosków oraz innych dokumentów, a nie o wnoszeniu wyłącznie podań, co aktualnie reguluje art. 168 § 1a o.p.

Postanowienia art. 54 § 3 projektu precyzują, że wnioski składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej mogą mieć wyłącznie formę dokumentu opartą o tekst. Nie mogą to być zatem dokumenty elektroniczne zawierające dane służące do projekcji obrazu lub dźwięku. Podkreślenia wymaga, że zastrzeżenie takie jest konieczne. Ograniczenie nie wynika z zasady pisemności, gdyż jej adresem jest organ podatkowy. Wskazane ograniczenie nie dotyczy jednak innych dokumentów, które mogą być składane do organu za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Nie mogą to być jednak wnioski, ale np. dowody w sprawie.

Z art. 54 § 4 projektu wynika wprost, że wnioski oraz inne dokumenty składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej w inny sposób niż przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy, a zatem np. na adres poczty elektronicznej organu podatkowego, nie wywołują skutków prawnych. W takim przypadku organ podatkowy zawiadamia składającego wniosek lub inny dokument o bezskuteczności czynności i informuje o zasadach składania wniosków i innego dokumentu za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Zgodnie z art. 54 § 5 projektu ordynacji podatkowej wniosek oraz inny dokument składane w postaci elektronicznej powinny: 1) być podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym lub podpisem elektronicznym potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP; 2) zawierać dane w ustalonym formacie, zawartym we wzorze wniosku lub dokumentu określonym w odrębnych przepisach, jeżeli te przepisy nakazują składanie wniosków lub dokumentów według określonego wzoru; 3) zawierać adres elektroniczny składającego wniosek lub dokument.

Natomiast zgodnie z art. 54 § 6 projektu, jeżeli wniosek lub inny dokument składany za pomocą środków komunikacji elektronicznej nie zawiera adresu elek-

tronicznego lub zawiera błędny adres elektroniczny, organ podatkowy przyjmuje, że właściwym jest adres elektroniczny, z którego nadano wniosek lub inny dokument, z zastrzeżeniem art. 62 § 3. Zasada przewidziana w art. 54 § 6 nie będzie miała zatem zastosowania w przypadku, gdy pełnomocnik będący adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym naruszy obowiązek wynikający z projektowanego art. 62 § 1 i nie wskaże adresu elektronicznego. W takim przypadku odpowiednie zastosowanie będzie miał art. 329 § 1, obligujący organ podatkowy do wezwania składającego wniosek, który nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa, do usunięcia braków w terminie 7 dni, z pouczeniem, że nieusunięcie tych braków spowoduje pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia.

Zgodnie z art. 54 § 7 projektu, jeżeli wniosek lub inny dokument złożono w inny sposób niż za pomocą środków komunikacji elektronicznej i zawiera on żądanie, o którym mowa w art. 295 § 1 pkt 2, jednakże nie zawiera adresu elektronicznego lub zawiera błędny adres elektroniczny, doręczenie pism następuje na adres wskazany zgodnie z art. 328 § 2, przy czym w pierwszym piśmie poucza się o obowiązku podania adresu elektronicznego w żądaniu doręczania pism środkami komunikacji elektronicznej. Zatem żądanie doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej wyrażone na papierze, w którym jednak nie wskazano adresu elektronicznego lub adres ten jest błędny, nie traktuje się jak wniosku zawierającego braki formalne. W takim przypadku pomimo takiego żądania organ podatkowy doręcza pisma metodą tradycyjną – na papierze.

Przepis art. 55 § 1 projektu zawiera nowe rozwiązanie, zgodnie z którym w odniesieniu do czynności, wobec których przewidziano wyłącznie postać elektroniczną, konieczne jest zapewnienie innego sposobu dokonania takich czynności w sytuacji, gdy skorzystanie z tej drogi transmisji danych stało się obiektywnie niemożliwe lub istotnie utrudnione. Wprowadzenie takiej reguły znajduje uzasadnienie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego¹⁵¹.

Oprócz rozwiązania przewidującego substytucyjny sposób złożenia deklaracji, wniosku lub innego dokumentu koniecznym stało się wprowadzenie rozwiązania chroniącego zobowiązanego przed ujemnymi konsekwencjami sytuacji, w której z przyczyn technicznych, niezależnych od wnoszącego, nie jest możliwe wniesienie wskazanych wyżej dokumentów za pomocą środków komunikacji elektronicznej w wymaganym terminie. Rozwiązania takie przewidziane zostały także w innych procedurach, w których doręczenia następują przy wykorzystaniu środków komunikacji elektronicznej (np. art. 125³ § 2 kpc.). Zgodnie z art. 55 § 2 projektu, jeżeli z przyczyn technicznych niezależnych od wnoszącego nie jest możliwe wniesienie deklaracji, wniosku lub innego dokumentu za pomocą środków komunikacji elek-

151 Zob. wyrok TK z dnia 6 lutego 2007 r., P 25/06, OTK-A 2007, nr 2, poz. 9.

tronicznej w wymaganym terminie, stosuje się odpowiednio przepisy art. 126 projektu, czyli przepisy dotyczące przywrócenia terminu przewidzianego w przepisach prawa podatkowego.

Przepis art. 56 § 1 projektu ordynacji podatkowej reguluje uprawnienie organu podatkowego do przekształcania postaci złożonych wniosków i innych dokumentów oraz deklaracji. Po pierwsze, do postaci elektronicznej, poprzez sporządzenie odwzorowania cyfrowego. Po drugie, do postaci papierowej, poprzez sporządzenie uwierzytelnionego wydruku z zachowaniem wymogów określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 16 ust. 3 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. Zaproponowane w projekcie ordynacji podatkowej wyposażenie organu podatkowego w takie uprawnienie było nieodzowne ze względu na konieczność prowadzenia akt administracyjnych w określonej postaci, a mianowicie papierowej lub elektronicznej. Ponadto należy mieć na uwadze, że w postępowaniu podatkowym może brać udział wiele stron, z których każda może oczekiwać dostępu do akt w różnej postaci, a mianowicie elektronicznej lub papierowej. Zauważyć jednak należy, że uprawnienie przewidziane w tym przepisie odnosi się jedynie do wniosków, innych dokumentów oraz deklaracji, które wpłynęły (zostały złożone) do organu podatkowego w postaci papierowej lub elektronicznej. Przepis ten nie ma zastosowania w odniesieniu do dokumentów generowanych przez organ podatkowy.

Postanowienia art. 56 § 2 projektu zawierają definicję dokumentu odwzorowanego cyfrowo. Zgodnie z tym przepisem dokument odwzorowany cyfrowo jest to dokument elektroniczny będący kopią elektroniczną wniosku, innego dokumentu lub deklaracji, złożonych w organie podatkowym w postaci innej niż elektroniczna, który został wprowadzony do systemu teleinformatycznego w sposób zapewniający niezaprzeczalność i integralność odwzorowanych danych. Przepis ten został zbudowany na podstawie obowiązującego art. 3 pkt 15 o.p.

Przede wszystkim należy wskazać, że projektowany przepis dotyczy wniosków i deklaracji składanych do tych organów podatkowych, a nie pism wydawanych przez organy podatkowe. Zatem istota tej regulacji wiąże się z przetworzeniem postaci wniosków i deklaracji, które wpłynęły do organu podatkowego, z papierowej na elektroniczną.

Modyfikacja postanowień art. 3 pkt 15 o.p. odnosi się do czterech kwestii. Po pierwsze, w proponowanym przepisie mowa jest o dokumencie odwzorowanym cyfrowo, a nie tylko o podaniu lub deklaracji odwzorowanych cyfrowo. Po drugie, w projekcie pojawia się pojęcie wniosku zamiast podania. Zmiana powyższa jest konsekwencją zmiany nomenklatury w projektowanej ordynacji podatkowej. Obowiązujące pojęcie „podanie” zostało bowiem zastąpione pojęciem „wniosek”. Po trzecie, zasadne jest, aby oprócz możliwości sporządzania kopii elektronicz-

nych składanych wniosków i deklaracji istniała również możliwość sporządzania kopii innych dokumentów niż wnioski i deklaracje. Takimi dokumentami mogą być np. faktury, oświadczenia itp. Po czwarte, art. 3 pkt 15 o.p. wymaga, aby podanie lub deklaracja zostały złożone w jednostkach organizacyjnych administracji skarbowej w postaci innej niż elektroniczna, a dokument elektroniczny będący ich kopią został wprowadzony do systemu teleinformatycznego Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. W celu upowszechnienia sporządzania odwzorowań cyfrowych wniosków, innych dokumentów lub deklaracji przyjęto, że wniosek, inny dokument lub deklaracja mogą być złożone w organie podatkowym, w tym samorządowym, przy czym dokument elektroniczny będący ich kopią powinien być wprowadzony do systemu teleinformatycznego w sposób zapewniający niezaprzeczalność i integralność odwzorowanych danych. Wskazać należy, że zgodnie z projektowanym art. 13 pkt 15 system teleinformatyczny jest to system teleinformatyczny Szefa Krajowej Administracji Skarbowej lub system teleinformatyczny obsługujący samorządowy organ podatkowy, a także samorządowe kolegium odwoławcze.

Z kolei art. 56 § 3 projektu wprowadza zasadę równoważności pod względem skutków prawnych pomiędzy uwierzytelnionym wydrukiem oraz dokumentem odwzorowanym cyfrowo, sporządzonymi zgodnie z § 1, a wnioskiem, innym dokumentem i deklaracją, które sporządzono w postaci elektronicznej lub w postaci papierowej. Przyjęcie zasady równoważności pod względem skutków prawnych nie wyklucza możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwko wskazanym *de facto* kopiom, a zatem przeciwko wnioskowi, innemu dokumentowi lub deklaracji odwzorowanym cyfrowo oraz przeciwko uwierzytelnionym wydrukům dokumentów sporządzonych w postaci elektronicznej. Problematykę tę reguluje art. 56 § 4 projektu.

Przepis art. 56 § 5 projektu jest zmodyfikowanym odpowiednikiem art. 181a § 3 o.p. Modyfikacja wiąże się z tym, że dotyczy wydruków dokumentów odwzorowanych cyfrowo, a nie – jak stanowi art. 181a § 3 o.p. – wyłącznie podań oraz deklaracji.

2.7. Reprezentacja i pełnomocnictwo

2.7.1. Przepisy ogólne

ROZDZIAŁ 7

REPREZENTACJA I PEŁNOMOCNICTWO

Oddział 1

Przepisy ogólne

Art. 57. § 1. *Osoba fizyczna może podejmować działania w zakresie prawa podatkowego, jeżeli ma pełną zdolność do czynności prawnych.*

§ 2. *W zakresie prawa podatkowego osoba fizyczna niemająca pełnej zdolności do czynności prawnych może podejmować działania przez przedstawiciela ustanowionego na podstawie prawa cywilnego.*

Art. 58. *Osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej może podejmować działania w zakresie prawa podatkowego przez swoje organy w sposób przewidziany w ustawie i w opartym na niej statucie lub umowie.*

Art. 59. § 1. *Organ podatkowy występuje do sądu z wnioskiem o wyznaczenie kuratora dla osoby fizycznej niemającej zdolności do czynności prawnych lub osoby nieobecnej, jeżeli kurator nie został wyznaczony.*

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

Art. 60. § 1. *Zobowiązany może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jego osobistego działania.*

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

§ 3. *Pełnomocnictwo w postaci elektronicznej opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym albo podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP.*

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

§ 5. *Jeżeli odpis pełnomocnictwa lub odpisy innych dokumentów wykazujących umocowanie zostały sporządzone w postaci elektronicznej, ich uwierzytelnienia, o którym mowa w § 4, dokonuje się, opatrując odpisy kwalifikowanym podpisem elektronicznym albo podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP. Odpisy pełnomocnictwa lub odpisy innych dokumentów wykazujących umocowanie uwierzytelniane elektronicznie są sporządzane w formatach danych określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 18 pkt 1 ustawy*

z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne.

Art. 61. § 1 Pełnomocnikiem może być osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych.

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

Art. 62. § 1. W pełnomocnictwie wskazuje się dane identyfikujące mocodawcę, w tym jego identyfikator podatkowy, dane identyfikujące pełnomocnika, w tym jego identyfikator podatkowy, a w przypadku nierezydenta – numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość, lub inny numer identyfikacyjny, jeżeli nie posiada identyfikatora podatkowego, adres tego pełnomocnika do doręczeń w kraju, a w przypadku adwokata, radcy prawnego lub doradcy podatkowego – także jego adres elektroniczny.

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

§ 3. W przypadku niepodania przez pełnomocnika adresu elektronicznego zgodnie z § 1 lub podania błędnego adresu elektronicznego, przepisy art. 329 § 1 i 6 stosuje się odpowiednio.

Art. 63. § 1. Ustanawiając więcej niż jednego pełnomocnika o tym samym zakresie działania lub ustanawiając pełnomocnika ogólnego oraz szczególnego w tej samej sprawie, zobowiązany wskazuje organowi jednego z nich jako pełnomocnika do doręczeń.

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

§ 3. Przepis § 2 nie ma zastosowania, jeżeli mimo wypowiedzenia pełnomocnictwa, w sprawie są ustanowieni inni pełnomocnicy.

Art. 64. Organ podatkowy w razie potrzeby dołącza do akt sprawy wydruk pełnomocnictwa ogólnego lub szczególnego udzielonego w postaci elektronicznej oraz zawiadomienia o zmianie zakresu, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa. Zgodność wydruku z dokumentem elektronicznym potwierdza, w formie adnotacji, pracownik, który dokonał wydruku.

Art. 65. § 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

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

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

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

Art. 66. *W zakresie nieuregulowanym w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu cywilnego oraz Kodeksu postępowania cywilnego.*

Proponowane rozwiązania stanowią kompleksowe uregulowanie dotyczące uprawnienia do podejmowania działań zarówno w imieniu własnym, jak i cudzym, w sferze stosunków do których ma zastosowanie ordynacja podatkowa. Kompleksowa regulacja dotyczy zdolności do działania, reprezentacji oraz pełnomocnictw zarówno w sferze materialnej, jak i proceduralnej.

Regulacja dotycząca zdolności do działania i reprezentacji w sprawach podatkowych zawarta była już w przedwojennej ordynacji podatkowej z 1934 r. W okresie powojennym regulacja tych zagadnień zniknęła z przepisów prawa podatkowego. W rezultacie obecna praktyka – w zakresie zdolności do działań prawnych i reprezentacji – po części opiera się na stosowaniu regulacji ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny przez analogię. Obecne unormowanie zawarte w art. 135 o.p. („zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych w sprawach podatkowych ocenia się według przepisów prawa cywilnego, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej”) w związku z tym, że jest zawarte w dziale IV „Postępowanie podatkowe”, nie odnosi się do stosowania prawa materialnego. Materia ta dominuje w większości spraw podatkowych i uzasadnia to zamieszczenie problematyki reprezentacji i pełnomocnictwa w dziale I „Przepisy ogólne”.

Niezbędne było wyraźne określenie w ordynacji podatkowej zdolności do działania w imieniu własnym osób fizycznych oraz zasad reprezentacji osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej.

Zarówno zdolność do działania w sferze podatkowej osób fizycznych, jak i reprezentacja osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej została ukształtowana na wzór odpowiednich regulacji zawartych w Kodeksie cywilnym. W szczególności przejęto zasadę, że zdolność do działania we własnym imieniu mają osoby fizyczne mające pełną zdolność do czynności prawnych w rozumieniu prawa cywilnego (art. 57 § 1). Osoby fizyczne niemające pełnej zdolności do czynności prawnych natomiast mogą działać tylko poprzez swoich przedstawicieli ustawowych w rozumieniu Kodeksu cywilnego (art. 57 § 2).

W zakresie reprezentacji osób prawnych przyjęto zasadę, analogicznie jak w art. 38 kc., zgodnie z którym osoba prawna działa przez swoje organy w sposób przewidziany w ustawie i w opartym na niej statucie (art. 58).

Regulacje dotyczące reprezentacji i pełnomocnictw zostały pogrupowane w oddziałach zawierających normy wspólne dla wszystkich instytucji (przepisy ogólne) oraz przepisy szczególne dotyczące poszczególnych rodzajów pełnomocnictw (pełnomocnictwo ogóle, szczególne, do doręczeń w kraju oraz szczególne tymczasowe).

Regulacje dotyczące pełnomocnictwa bazują na dotychczasowych rozwiązaniach, które sprawdziły się w praktyce ich stosowania. Zasadnicza różnica w porównaniu do stanu obecnego to możliwość działania zobowiązanego za pośrednictwem pełnomocnika, także w sytuacji gdy nie toczy się żadne postępowanie podatkowe. Tylko w wyraźnie przewidzianych przypadkach (por. art. 71) przepisy odwołują się do pojęcia „strony postępowania”, co oznacza, że regulacja ta dotyczy tylko sytuacji, w której toczy się postępowanie podatkowe.

Proponuje się w art. 60 § 2 wyodrębnić pięć kategorii pełnomocnictw: ogólnego, szczególnego, do doręczeń w kraju, szczególnego tymczasowego oraz podpisywania deklaracji, przy czym przepisy tego rozdziału regulują cztery pierwsze rodzaje pełnomocnictw. Natomiast regulacja dotycząca pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji została umiejscowiona w rozdziale 2 działu II (w art. 134 i art. 135). Jednocześnie przeniesiono dotychczasową regulację zawartą w art. 138c § 2 do ustawy o podatku od towarów i usług, z tego względu, że nie ma charakteru ogólnego i dotyczy tylko tej regulacji.

Przepisy precyzują szczegółowe dane, jakie powinny być zawarte w treści pełnomocnictwa mające na celu zidentyfikowanie mocodawcy i pełnomocnika (art. 62).

Jeżeli pełnomocnictwa udziela osoba, która nie może się podpisać, pełnomocnictwo zgłasza się ustnie do protokołu albo pełnomocnictwo za taką osobę podpisuje osoba przez nią upoważniona, z wymienieniem przyczyn dla których ta osoba sama się nie podpisała (art. 62 § 2). W porównaniu ze stanem obecnym zmiany w tej regulacji polegają na: wprowadzeniu obowiązku wymienienia w treści pełnomocnictwa przyczyn, dla których osoba udzielająca pełnomocnictwa nie może się podpisać oraz rozszerzenia przypadków, w których osoba niemogąca się podpisać, może upoważnić do podpisania pełnomocnictwa inną osobę. Obecne regulacje odnoszą się do instytucji „opieki”, która jest ustanawiana dla osób małoletnich lub dla osób pełnoletnich całkowicie ubezwłasnowolnionych. Nie obejmują one tym samym wielu życiowych przypadków, w których osoba udzielająca pełnomocnictwa nie może się podpisać. Wzorem dla tego nowego rozwiązania jest art. 90 Kodeksu postępowania cywilnego. Proponuje się, aby tak jak w aktualnym stanie prawnym,

adwokat, radca prawny oraz doradca podatkowy mogli sami uwierzytelnić odpis udzielonego im pełnomocnictwa oraz odpisy innych dokumentów wykazujących ich umocowanie (art. 60 § 4).

Obowiązek wskazania adresu elektronicznego przez pełnomocnika szczególnego został wzmocniony sankcją potraktowania braku podania adresu elektronicznego lub podania błędnego adresu elektronicznego, tak jak braków w zakresie pism kierowanych do organów podatkowych (art. art. 62 § 3).

Ponadto zobowiązany, ustanawiając więcej niż jednego pełnomocnika o tym samym zakresie działania lub ustanawiając pełnomocnika ogólnego oraz szczególnego w tej samej sprawie, będzie zobowiązany do wyznaczenia jednego z nich jako pełnomocnika do doręczeń (art. 63 § 1). Pełnomocnik profesjonalny, który wypowiedział pełnomocnictwo, będzie zobowiązany działać w sprawie przez dwa tygodnie, chyba że mocodawca zwolni go z tego obowiązku (art. 63 § 2). Obowiązek działania przez dwa tygodnie będzie nieaktualny w przypadku, gdy w sprawie są ustanowieni inni pełnomocnicy, którzy zapewnią reprezentację (art. 63 § 3).

2.7.2. Pełnomocnictwo ogólne

Oddział 2

Pełnomocnictwo ogólne

Art. 67. § 1. *Pełnomocnictwo ogólne upoważnia do działania w sprawach podatkowych należących do właściwości organów podatkowych.*

§ 2. *Za pełnomocnika ogólnego zobowiązanego w sprawach podatkowych uznaje się kuratora wyznaczonego przez sąd na wniosek organu podatkowego, o którym mowa w art. 59.*

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

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

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

§ 6. *W przypadku, o którym mowa w art. 62 § 2, pełnomocnictwo ogólne, zawiadomienie o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu zgłasza pełnomocnik, a w przypadku zgłoszenia pełnomocnictwa ustnie do protokołu – organ podatkowy.*

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

Art. 68. § 1. Ustanowienie, zmiana zakresu, odwołanie lub wypowiedzenie pełnomocnictwa ogólnego wywiera skutek od dnia wpływu do Centralnego Rejestru.

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

§ 3. W razie niedopełnienia przez pełnomocnika ogólnego obowiązku przewidzianego w § 2, pisma uważa się za doręczone pod dotychczasowym adresem. Przepisy art. 296 § 2 oraz art. 307 § 3 stosuje się odpowiednio.

Art. 69. § 1. Centralny Rejestr jest prowadzony przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 2. Dostęp do Centralnego Rejestru mają organy podatkowe.

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

Mając na względzie upowszechniającą się tendencję powierzania przez zobowiązanych maksymalnie szerokiego zakresu ich reprezentacji w sprawach podatkowych innym osobom, włączając w to wszystkie typy procedur podatkowych, zasadne jest utrzymanie w ustawie – Ordynacja podatkowa instytucji pełnomocnictwa ogólnego, otwartej dla wszystkich zobowiązanych. Przewiduje się, że pełnomocnictwa ogólne będą składane co do zasady w postaci elektronicznej według wzoru określonego w przepisach wydanych na podstawie art. 65 § 1 pkt 1. Sposób przesyłania pełnomocnictwa ogólnego w postaci elektronicznej, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w pełnomocnictwach oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem, zostanie określony w drodze rozporządzenia ministra finansów (art. 65 § 2). Zakres działania pełnomocnika ogólnego będzie obejmował wszystkie sprawy podatkowe (art. 67 § 1). Z danych dostępnych na koniec sierpnia 2017 r. wynika, że pełnomocnictwo ogólne zostało zaakceptowane w praktyce (około 55 000 ustanowionych pełnomocników ogólnych). Tym samym Komisja nie widziała potrzeby wprowadzania zmian do instytucji pełnomocnika ogólnego, polegających na możliwości ustanowienia pełnomocnika ogólnego upoważnionego do reprezentowania w sprawie konkretnego podatku, np. podatku akcyzowego lub podatku od nieruchomości.

Pełnomocnik ogólny może być ustanowiony w momencie, gdy nie toczy się żadna procedura podatkowa, albo też w toku tej procedury. W celu zapewnienia

nia efektywnego sposobu kontaktu z pełnomocnikiem ogólnym został nałożony obowiązek zawiadomienia o każdej zmianie adresu, pod którym dokonuje się doręczeń, lub adresu elektronicznego (art. 68 § 2). W przypadku niedopełnienia obowiązku poinformowania przez pełnomocnika ogólnego o zmianie adresu, doręczenie będzie skuteczne pod adresem wskazanym w treści pełnomocnictwa (art. 68 § 3). Odpowiednie stosowanie przepisów postępowania podatkowego skutkuje domniemaniem doręczenia z upływem 14 dni od dnia przesłania pierwszego zawiadomienia. Ustanowienie, zmiana zakresu, odwołanie lub wypowiedzenie pełnomocnictwa ogólnego będzie wywierało skutek od dnia wpływu pełnomocnictwa do Centralnego Rejestru (art. 68 § 1). W celu ułatwienia korzystania z instytucji pełnomocnictwa i efektywnego korzystania z bazy danych przez organy podatkowe wzór pełnomocnictwa ogólnego, zawiadomienia o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu zostaną określone w drodze rozporządzenia ministra finansów (art. 65 § 1 pkt 1). W przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających złożenie pełnomocnictwa ogólnego w postaci elektronicznej, pełnomocnictwo to będzie składane w formie pisemnej według wzoru (art. 67 § 3). Adwokat, radca prawny oraz doradca podatkowy będą mogli sami zgłaszać udzielenie im pełnomocnictwa ogólnego oraz zawiadamiać o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu ze wskazaniem daty zwolnienia z obowiązku reprezentacji (art. 67 § 5). W przypadku ustanowienia pełnomocnika ogólnego organ podatkowy, w razie potrzeby (np. do celów procesowych, przekazania sprawy do wojewódzkiego sądu administracyjnego), sporządzi wydruk tego pełnomocnictwa (zawiadomienia o zmianie zakresu, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa) i dołączy go do akt sprawy (art. 64).

Konsekwencją zmian wprowadzonych w art. 62 § 2 jest zmiana dokonana w art. 67 § 6. Osobą upoważnioną do dokonania zawiadomienia w zakresie pełnomocnictwa ogólnego będzie pełnomocnik zamiast, tak jak obecnie, osoba sprawująca opiekę.

Pełnomocnictwa ogólne będą gromadzone w informatycznej bazie danych zwanej „Centralnym Rejestrem Pełnomocnictw Ogólnych” i dostępne na bieżąco dla wszystkich organów podatkowych (art. 67 § 4 i art. 69 § 2). Centralny Rejestr będzie prowadzony przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (Szef KAS). Proponuje się, aby minister właściwy do spraw finansów publicznych mógł, mając na celu zapewnienie sprawnego funkcjonowania pełnomocnictw ogólnych, upoważnić organ Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania zadań w zakresie prowadzenia Centralnego Rejestru (art. 69 § 3).

2.7.3. Pełnomocnictwo szczególne

Oddział 3

Pełnomocnictwo szczególne

Art. 70. § 1. Pełnomocnictwo szczególne upoważnia do działania we wskazanej sprawie podatkowej należącej do właściwości organu podatkowego. Pełnomocnictwo szczególne obejmuje z mocy prawa upoważnienie do działania w sprawie: nadania rygoru natychmiastowej wykonalności, zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, kosztów postępowania i kary porządkowej.

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

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

§ 4. Pełnomocnictwo szczególne udzielone na piśmie oraz zawiadomienie o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu składa się, według określonego wzoru, do akt sprawy, w oryginale lub jego notarialnie poświadczony odpis. W przypadku braku udzielenia pełnomocnictwa według określonego wzoru stosuje się odpowiednio art. 329 § 1 i § 6.

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

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

Pełnomocnictwo szczególne, tak jak dotychczas, będzie upoważniało do działania we wskazanej sprawie podatkowej, po złożeniu pełnomocnictwa do akt konkretnej sprawy (art. 70 § 1). Uzupełniono obecne regulacje o umocowanie pełnomocnika szczególnego, z mocy prawa, do reprezentowania także w postępowaniach wpadkowych związanych ze sprawą wymiarową. Rozwiązanie to wyeliminuje spory dotyczące tego, czy zobowiązany, czy pełnomocnik w sprawie wymiarowej powinni być adresatami rozstrzygnięć wymienionych w art. 70 § 1 zdanie drugie. Dodatkowo wprowadzono rozwiązanie polegające na istnieniu domniemania ciągłości pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym, wszczętym w następstwie ustaleń dokonanych w czynnościach sprawdzających i kontroli podatkowej, przy czym pozostawiono mocodawcy pełną swobodę, aby takie pełnomocnictwo było skuteczne tylko w kontroli podatkowej lub czynnościach sprawdzających (art. 70 § 2). Pełnomocnictwo szczególne będzie mogło być udzielone na piśmie, zgłoszone ustnie do protokołu lub w postaci elektronicznej (art. 70 § 3). Sposób przesyłania pełnomocnictwa szczególnego w postaci elektronicznej, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w pełno-

mocnictwach oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem, zostanie określony w drodze rozporządzenia ministra finansów (art. 65 § 2). Wprowadzono zasadę, że złożenie pełnomocnictwa z użyciem urzędowego formularza zawierającego jednak braki spowoduje obowiązek wezwania do uzupełnienia tych braków, z zastosowaniem zasady i konsekwencji identycznych jak dla wnoszenia wniosków (art. 70 § 4). Pełnomocnik szczególny będzie mógł występować w toczącym się już postępowaniu albo zainicjować to postępowanie, składając wniosek wraz z pełnomocnictwem.

Ponadto pełnomocnik szczególny będzie mógł okazać oryginał lub notarialnie poświadczony odpis pełnomocnictwa szczególnego w celu sporządzenia przez organ podatkowy jego urzędowego odpisu i dołączenia do akt sprawy (art. 70 § 5). Zawiadomienia o zmianie zakresu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa – tak jak obecnie – będą dołączane do akt konkretnej sprawy (art. 70 § 4). Ustanowienie, zmiana zakresu, odwołanie lub wypowiedzenie pełnomocnictwa szczególnego będzie wywierało skutek od dnia zawiadomienia o tym organu podatkowego prowadzącego wskazaną w tym pełnomocnictwie sprawę podatkową (art. 70 § 6). W celu ułatwienia korzystania z instytucji pełnomocnictwa szczególnego wzór pełnomocnictwa szczególnego oraz zawiadomienia o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu zostaną określone w drodze rozporządzenia ministra finansów (art. 65 § 1 pkt 2).

2.7.4. Pełnomocnictwo do doręczeń w kraju

Oddział 4

Pełnomocnictwo do doręczeń w kraju

Art. 71. § 1. *Strona postępowania ma obowiązek ustanowienia pełnomocnika do doręczeń w kraju, jeżeli nie ustanawia pełnomocnika ogólnego lub szczególnego, gdy:*

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

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

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

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

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

Ustanowienie pełnomocnika do doręczeń w kraju (art. 71) będzie nie uprawnieniem, ale obowiązkiem strony postępowania. Przy tym ten obowiązek będzie dotyczył tylko podmiotu, w stosunku do którego wszczęto postępowanie podatkowe. W tym zakresie utrzymano dotychczasową zasadę.

Proponuje się w art. 71 § 1 pkt 1, aby strona, która zmieniała adres miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu na adres w państwie niebędącym państwem członkowskim Unii Europejskiej, miała obowiązek ustanowienia krajowego pełnomocnika do spraw doręczeń, z tym że pełnomocnik do spraw doręczeń będzie ustanawiany bez względu na okres przebywania poza granicami kraju. Usprawni to przebieg postępowania podatkowego prowadzonego wobec osób przebywających czasowo zagranicą, w państwie niebędącym państwem członkowskim Unii Europejskiej, niezależnie od czasu trwania wyjazdu. Jednocześnie obowiązek ustanowienia pełnomocnika do doręczeń będzie obowiązywał w stosunku do osób niemających miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej (art. 71 § 1 pkt 2). Obowiązek ten będzie dotyczył sytuacji, w których taka osoba uzyska status strony postępowania w czasie pobytu w Polsce. Pełnomocnik do spraw doręczeń będzie ustanawiany, gdy nie ustanowiono pełnomocnika ogólnego lub szczególnego albo gdyby nie było możliwe doręczenie za pomocą środków komunikacji elektronicznej (zдание wstępne art. 71 § 1 oraz art. 70 § 2). Tak jak obecnie, w razie niedopełnienia obowiązku ustanowienia pełnomocnika pismo będzie uważane za doręczone pod adresem w kraju, a organ podatkowy pozostawi pismo w aktach sprawy (art. 71 § 3). Pełnomocnictwo do doręczeń będzie mogło być udzielone na piśmie, zgłoszone ustnie do protokołu lub w postaci elektronicznej (art. 70 § 3 w zw. z art. 71 § 4). Nowym rozwiązaniem jest odpowiednie stosowanie przepisów dotyczących obowiązku ustanowienia pełnomocnika do doręczeń w kraju do podatników podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości, którzy złożyli deklarację na ten podatek (art. 71 § 5). Uzasadnieniem dla wprowadzenia tego rozwiązania są sygnalizowane przez organy gminne trudności w kontakcie z podatnikami tego podatku, którzy po złożeniu deklaracji podatkowej opuszczają terytorium Polski. Rozwiązanie to jest podyktowane zapewnieniem komunikacji z podatnikiem tego podatku, któremu na podstawie tego samego stanu faktycznego i co roku dokonuje się wymiaru podatku. Wzór pełnomocnictwa do doręczeń oraz zawiadomienia o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu zostaną określone w drodze rozporządzenia przez ministra finansów (art. 65 § 1 pkt 2). Sposób przesyłania pełnomocnictwa do doręczeń w postaci elektronicznej, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w pełnomocnictwach

oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem, zostanie określony w drodze rozporządzenia ministra finansów (art. 65 § 2).

2.7.5. Pełnomocnictwo szczególne tymczasowe

Oddział 5

Pełnomocnictwo szczególne tymczasowe

Art. 72. § 1. *W sprawie niecierpiącej zwłoki organ podatkowy wyznacza dla osoby nieobecnej tymczasowego pełnomocnika szczególnego upoważnionego do działania do czasu wyznaczenia przez sąd kuratora dla osoby nieobecnej.*

§ 2. *Tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym może być w pierwszej kolejności wyznaczony przez organ podatkowy członek rodziny osoby nieobecnej, jeżeli wyrazi na to zgodę, a w przypadku braku takiej zgody adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy wyznaczony w trybie art. 74 § 1 lub 2.*

Art. 73. § 1. *W przypadku niemożności wszczęcia postępowania lub prowadzenia postępowania wobec osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej z powodu braku powołanych do tego organów lub niemożności ustalenia adresu siedziby, miejsca prowadzenia działalności, organ podatkowy wyznacza dla tej osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej tymczasowego pełnomocnika szczególnego upoważnionego do działania do czasu wyznaczenia kuratora przez sąd.*

§ 2. *Tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym jest adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy wyznaczony w trybie art. 74 § 1 lub 2.*

Art. 74. § 1. *O wyznaczenie doradcy podatkowego jako tymczasowego pełnomocnika szczególnego organ podatkowy zwraca się do Krajowej Rady Doradców Podatkowych. Jeżeli doradca podatkowy ustanowiony w ten sposób ma podjąć czynności poza siedzibą organu podatkowego, Krajowa Rada Doradców Podatkowych, na wniosek ustanowionego doradcy podatkowego, wyznaczy w razie potrzeby doradcę podatkowego z innej miejscowości.*

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

§ 3. *Do ustalenia wynagrodzenia oraz kosztów adwokata, radcy prawnego lub doradcy podatkowego, wyznaczonego tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym, stosuje się odpowiednio przepisy o kosztach pomocy prawnej udzielonej przez doradcę podatkowego z urzędu, wydane na podstawie art. 41b ust. 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz.U. z 2016 r. poz. 794 i 1948 oraz z 2017 r. poz. 1089).*

Regulacje dotyczące pełnomocnictwa szczególnego tymczasowego mają na celu zapewnienie możliwości dokonywania czynności w stosunku do osoby nieobecnej oraz podmiotu, który nie posiada organów (siedziby lub miejsca prowadzenia działalności). Osobą nieobecną jest osoba niemająca miejsca zamieszkania w rozumieniu art. 25 Kodeksu cywilnego lub której miejsce pobytu nie jest znane. Przepisy art. 72 § 1 przyznają organowi podatkowemu kompetencję do ustanowienia przedstawiciela dla osoby nieobecnej. Bezwzględną przesłanką ustanowienia przedstawiciela jest zaistnienie sprawy niecierpiącej zwłoki. Coraz częściej zdarzają się sytuacje, gdy zobowiązanego należy uznać za osobę nieobecną. W takich sytuacjach organy podatkowe powinny dysponować instrumentami prawnymi pozwalającymi na podejmowanie działań wobec zobowiązanego. Mając powyższe na uwadze, proponuje się utrzymać instytucję tymczasowego pełnomocnika szczególnego. Przesłanką ustanowienia tego rodzaju pełnomocnika będzie sprawa niecierpiąca zwłoki. Tymczasowy pełnomocnik byłby wyznaczany dla nieobecnej osoby fizycznej (art. 72 § 1). Natomiast dla osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej pełnomocnik tymczasowy byłby wyznaczany w przypadku braku jej organów lub niemożności ustalenia adresu siedziby, miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zamieszkania osób upoważnionych do reprezentowania jej spraw (art. 73 § 1). Pełnomocnik tymczasowy byłby upoważniony do działania do czasu wyznaczenia kuratora przez sąd. Tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym osoby fizycznej w pierwszej kolejności może być wyznaczony przez organ podatkowy członek rodziny osoby nieobecnej, jeżeli wyrazi na to zgodę, lub – w przypadku braku takiej zgody – adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy. Pełnomocnikiem tymczasowym dla osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej jest doradca podatkowy, radca prawny lub adwokat wyznaczony w trybie art. 74 § 1 lub 2. Pełnomocnik tymczasowy wyznaczony dla osoby nieobecnej w sprawach niecierpiących zwłoki będzie uprawniony do dokonywania w imieniu tej osoby wszystkich czynności procesowych. Proponowane rozwiązanie zapewni organowi podatkowemu możliwość wszczęcia postępowania podatkowego w przypadku braku kontaktu za stroną, przy jednoczesnym zagwarantowaniu reprezentacji przez członka rodziny lub profesjonalnej reprezentacji (przez doradcę podatkowego, radcę prawnego lub adwokata) w trakcie postępowania podatkowego w czasie jej nieobecności i właściwej ochrony jej interesów. W art. 74 § 3 ordynacji podatkowej wskazano natomiast przepisy regulujące kwestie ustalania wynagrodzenia oraz zwrotu kosztów z tytułu wykonywania czynności tymczasowego pełnomocnika szczególnego. W tym zakresie art. 74 § 3 o.p. zawiera odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów o opłatach za czynności doradców podatkowych w zakresie ponoszenia kosztów nieopłaconej pomocy prawnej oraz zwrotu niezbędnych i udokumentowanych wydatków.

2.8. Organy podatkowe i ich właściwość

2.8.1. Organy podatkowe

ROZDZIAŁ 8

ORGANY PODATKOWE I ICH WŁAŚCIWOŚĆ

Oddział 1

Organy podatkowe

Art. 75. § 1 Organem podatkowym, stosownie do swojej właściwości, jest:

- 1) naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa – jako organ pierwszej instancji;
 - 2) naczelnik urzędu celno-skarbowego jako organ odwoławczy w zakresie decyzji, o których mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1947, z późn. zm.¹⁵²);
 - 3) dyrektor izby administracji skarbowej – jako:
 - a) organ odwoławczy odpowiednio od decyzji naczelnika urzędu skarbowego albo naczelnika urzędu celno-skarbowego z zastrzeżeniem pkt 2,
 - b) organ pierwszej instancji, na podstawie odrębnych przepisów,
 - c) organ odwoławczy od decyzji wydanej przez ten organ w pierwszej instancji;
 - 4) samorządowe kolegium odwoławcze – jako:
 - a) organ odwoławczy od decyzji samorządowego organu podatkowego,
 - b) organ odwoławczy od decyzji wydanej przez ten organ w pierwszej instancji.
- § 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej jest organem podatkowym – jako:
- 1) organ pierwszej instancji w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylecia decyzji lub stwierdzenia jej wygaśnięcia – z urzędu;
 - 2) organ właściwy w sprawach porozumień dotyczących ustalenia cen transakcyjnych;
 - 3) organ właściwy w sprawach zmiany lub uchylecia interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego w przypadkach, o których mowa w art. 521;
 - 4) organ właściwy w sprawach informacji przekazywanych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe o założonych i zlikwidowanych rachunkach bankowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej;
 - 5) organ właściwy w sprawach opinii zabezpieczających;
 - 6) organ właściwy w sprawach, o których mowa w art. 562;

¹⁵² Zmiany wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz.U. z 2016 r. poz. 2255 oraz z 2017 r. poz. 88, 244, 379, 708, 768, 1086, 1321, 2409, 2491.

- 7) organ odwoławczy od decyzji wydanej przez ten organ w pierwszej instancji;
- 8) organ właściwy do wydania opinii w sprawie zasadności zawarcia umowy podatkowej;
- 9) organ właściwy do zawarcia umowy o współdziałanie.

§ 3. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej jest organem podatkowym – jako organ właściwy w sprawach dotyczących wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa w art. 513 § 1 oraz art. 522.

§ 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych jest organem podatkowym – jako organ właściwy w sprawach interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa w art. 500 § 1 oraz informacji ogólnych i objaśnień podatkowych, o których mowa w art. 501.

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

§ 6. Organami podatkowymi wyższego stopnia są:

- 1) dla naczelnika urzędu skarbowego i naczelnika urzędu celno-skarbowego – dyrektor izby administracji skarbowej;
- 2) dla dyrektora izby administracji skarbowej i Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej – Szef Krajowej Administracji Skarbowej;
- 3) dla Szefa Krajowej Administracji Skarbowej – minister właściwy do spraw finansów publicznych;
- 4) dla samorządowych organów podatkowych – samorządowe kolegium odwoławcze.

Art. 76. Rada Ministrów może, w drodze rozporządzenia, nadać uprawnienia organów podatkowych:

- 1) Szefowi Agencji Wywiadu,
- 2) Szefowi Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego,
- 3) Szefowi Centralnego Biura Antykorupcyjnego,
- 4) Szefowi Służby Wywiadu Wojskowego,
- 5) Szefowi Służby Kontrwywiadu Wojskowego – jeżeli jest to uzasadnione ochroną informacji niejawnych i wymogami bezpieczeństwa państwa.

Art. 77. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej sprawuje ogólny nadzór w sprawach podatkowych.

§ 2. W ramach nadzoru, o którym mowa w § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej w celu wykonywania ustawowych zadań, w szczególności zadań analityczno-sprawozdawczych, może przetwarzać dane wynikające z deklaracji podatkowych składanych do naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów celno-skarbowych.

§ 3. Przetwarzanie danych, o którym mowa w § 2, odbywa się z zachowaniem przepisów o ochronie danych osobowych oraz tajemnic ustawowo chronionych.

Art. 78. § 1. Organ podatkowy może pisemnie upoważnić pracownika urzędu obsługującego ten organ do załatwiania spraw w jego imieniu i w ustalonym zakresie, a w szczególności do wydawania decyzji, postanowień i zaświadczeń.

§ 2. Upoważnienie może obejmować podpisywanie pism w postaci elektronicznej kwalifikowanym podpisem elektronicznym.

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

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

Projektowane przepisy uwzględniają unifikację struktur administracji podatkowej, kontroli skarbowej i Służby Celnej wprowadzone ustawą z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1947 z późn. zm.). Wprowadzony z dniem 1 marca 2017 r. nowy ustrój organów podatkowych jest konsekwencją zniesienia organów Służby Celnej oraz organów kontroli skarbowej oraz przekształcenia izby skarbowej w izbę administracji skarbowej, która działa w połączeniu z funkcjonującą do końca lutego 2017 r. w tym samym województwie izbą celną oraz częściowo urzędem kontroli skarbowej. Nowe organy Krajowej Administracji Skarbowej zostały enumeratywnie wyliczone w art. 11 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, a w konsekwencji uwzględniono te organy w projektowanych przepisach dotyczących organów podatkowych.

Organy podatkowe, a właściwie administrację skarbową w rozumieniu powyższych przepisów można zdefiniować jako organizatorską działalność państwa w dziedzinie gromadzenia środków publicznych, obejmującą od strony przedmiotowej podatki państwowe i samorządowe, a także niepodatkowe należności bu-

dżetowe, a obowiązek ich ponoszenia na rzecz tych podmiotów wynika z ustaw¹⁵³. Działalność organów podatkowych (administracji skarbowej) obejmuje zatem z jednej strony zarządzanie daninami publicznymi, przez co należy rozumieć kierowanie i organizowanie wykonywania przez organy skarbowe prawa podatkowego oraz realizację funkcji edukacyjnej, z drugiej natomiast, samo wykonywanie publicznej działalności państwa w zakresie prawa podatkowego, rozumiane jako: rejestracja, wymiar, weryfikacja, kontrola, pobór i windykacja, ale również funkcja prewencyjna, informacyjna oraz dochodzeniowo-śledcza¹⁵⁴.

Biorąc pod uwagę zróżnicowanie organów podatkowych przede wszystkim pod względem ustrojowo-organizacyjnym, ale także ze względu na odmienną właściwość wynikającą z przepisów szczególnych, a w konsekwencji zróżnicowany zakres przyznanych kompetencji, w zaproponowanych przepisach zrezygnowano ze zdefiniowania pojęcia organów podatkowych na rzecz enumeratywnego ich wyliczenia w art. 75 § 1 projektowanych przepisów. Inny jest bowiem zakres działania organu podatkowego pierwszej instancji w porównaniu do organu odwoławczego, czy też organu podatkowego państwowego (na poziomie centralnym lub terytorialnym) i samorządowego. Przepis art. 75 projektu zawiera wyliczenie rodzajów organów podatkowych, które funkcjonują w Polsce. Wśród nich możemy wyróżnić dwie kategorie organów: państwowe i samorządowe. Podział ten jest związany z występowaniem w polskim systemie finansów publicznych podatków stanowiących dochód budżetu państwa oraz dochód jednostek samorządu terytorialnego.

Do pierwszej kategorii organów podatkowych należą naczelnicy urzędów skarbowych, naczelnicy urzędów celno-skarbowych, dyrektorzy izb administracji skarbowej, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej oraz minister właściwy do spraw finansów publicznych¹⁵⁵. Organy te realizują podatki stanowiące dochód budżetu państwa oraz niektóre daniny stanowiące dochód budżetu gminy (karta podatkowa, podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek od spadków i darowizn). Samorządowymi organami podatkowymi są natomiast: wójt, burmistrz (prezydent), starosta, marszałek województwa oraz samorządowe kolegium odwoławcze, które zostały zdefiniowane w art. 13 pkt 14 ordynacji podatkowej.

Uprawnienia naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celno-skarbowego oraz dyrektora izby administracji skarbowej jako organu podatkowego w zakresie spraw podatkowych przyznano również radcy skarbowemu, który wykonuje

153 Zob. szerzej J. Kulicki, Prawne aspekty budowy modelu administracji danin publicznych w Polsce, „Analizy BAS” 2010, nr 5 (30), s. 2-5.

154 Zob. J. Kulicki, Administracja danin publicznych w Polsce, Warszawa 2014. s. 141 i nast.

155 Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej – finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 10 stycznia 2018 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz.U. poz. 92).

czynności orzecznicze w tym organie (art. 75 § 5). Instytucja ta została wprowadzona ustawą o Krajowej Administracji Skarbowej, funkcjonuje od 1.3.2017 r. i jest *de facto* odpowiednikiem dekoncentracji zadań powyższych organów w ramach danej jednostki organizacyjnej. Przepis art. 75 § 5 określa podmiot mogący wykonywać uprawnienia organu podatkowego oraz normuje przedmiot uprawnień, czyli w jakim zakresie pracownik lub funkcjonariusz będący radcą skarbowym jest uprawniony do działania jak organ podatkowy, tj. wyłącznie w ramach czynności orzeczniczych.

Takie rozwiązanie wydaje się jednak zbędne ze względu na przepis art. 78 § 1 nowej ordynacji podatkowej, zgodnie z którym organ podatkowy może upoważnić funkcjonariusza lub pracownika kierowanej jednostki organizacyjnej do załatwiania spraw w jego imieniu i w ustalonym zakresie, a w szczególności do wydawania decyzji, postanowień i zaświadczeń. Przepis ten daje możliwość upoważnienia m.in. przez naczelnika lub dyrektora każdego pracownika bez względu na zajmowane stanowisko służbowe. Ponadto każdy z pracowników lub funkcjonariuszy (w tym radca skarbowy) musi posługiwać się odpowiednią pieczętą „z up. Naczelnika” lub „z up. Dyrektora”, a w konsekwencji art. 75 § 5 nie stanowi samej podstawy do wydawania z upoważnienia organu podatkowego decyzji, wezwań czy też postanowień.

Mając na względzie powyższe, w trakcie prac nad projektem ordynacji podatkowej zaproponowano likwidację tej instytucji, jednakże propozycja ta nie znalazła poparcia większości członków Komisji Kodyfikacyjnej jako wykraczająca poza zakres prac Komisji. Zdaniem większości kształt administracji skarbowej i kompetencje poszczególnych organów podatkowych powinien być określony przez Ministra Finansów, a w ordynacji podatkowej powinno znajdować się jedynie wierne jego odzwierciedlenie.

Przepis ten jednak już dzisiaj budzi wiele wątpliwości i z całą pewnością w przyszłości nadal będzie generować wiele sporów. Pierwsza z nich dotyczy samej definicji „czynności orzeczniczych”, a tym samym katalogu aktów administracyjnych, które może wydać. Wydaje się, iż są to wszelkie postanowienia, wezwania, pisma niezbędne do określenia lub ustalenia zobowiązania podatkowego, jak również wydania samej decyzji. Czynności pozaorzecznicze to przede wszystkim udzielanie odpowiedzi na skargę, czy reprezentowanie organu podatkowego przed sądami administracyjnymi, czy powszechnymi, co jednak nie wyklucza udzielenia stosownego pełnomocnictwa przez organ podatkowy. Kwestią dyskusyjną jest natomiast działanie tego quasi-organu przy orzecznictwie dotyczącym odpowiedzialności osób trzecich czy udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Po drugie, wątpliwości budzi również podstawa prawna ustanowienia radcy skarbowego, czy samodzielny przepis art. 75 § 5 z odpowiednimi przepisami ustawy o Krajowej

Administracji Skarbowej, czy też również na podstawie art. 78 § 1 w związku z tym przepisami. Za drugim rozwiązaniem przemawia fakt, iż art. 75 § 5 nie wskazuje kto może wykonywać czynności organu podatkowego i w jakim zakresie, a jednocześnie musi istnieć pewność, iż osoba ta działa jako organ podatkowy.

Ostatnią kwestią jest podległość i nadzór nad radcą skarbowym. Brak jest przepisów, które by sankcjonowały działanie takiego quasi-organu, a w konsekwencji cała odpowiedzialność spoczywa na organie podatkowym.

Niezrozumiały zamiar ustawodawcy można wytłumaczyć jedynie likwidacją instytucji inspektora kontroli skarbowej i koniecznością wypełnienia luki stanowiskowej przede wszystkim w urzędach celno-skarbowych, tym bardziej że w ślad za powołaniem na stanowisko radcy skarbowego przysługiwać mu będzie dodatkowe wynagrodzenie¹⁵⁶.

Zarówno Szef Krajowej Administracji Skarbowej (art. 75 § 2), jak i minister właściwy do spraw finansów publicznych (art. 75 § 4) jest natomiast organem podatkowym w rozumieniu projektowanej ordynacji podatkowej w przypadku, gdy działa w sytuacjach wymienionych w tych przepisach.

Odrębnym organem podatkowym w sprawach dotyczących wydawania interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego jest Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (art. 75 § 3). Zgodnie z ustawą o Krajowej Administracji Skarbowej organ ten jest również odpowiedzialny za zapewnienie jednolitej i powszechnie dostępnej informacji podatkowej i celnej (w tym jej przetwarzanie i udostępnianie) oraz identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wykonywania obowiązków podatkowych i celnych.

Przyjęta natomiast w projektowanej ordynacji podatkowej koncepcja organu odwoławczego różni się od metody zastosowanej w Kodeksie postępowania administracyjnego (art. 17) i w obowiązującej do końca lutego 2017 r. ustawie o kontroli skarbowej (art. 8), gdzie ustawodawca posłużył się wyłącznie określeniem „organ wyższego stopnia”. Podobnie jak dotychczas w art. 75 § 1 i 2 projektowanych przepisów nie zdefiniowano pojęcia organu odwoławczego, wymieniając *expressis verbis* organy, które należy uznać za odwoławcze. To taksatywne wyliczenie przyjęto jako element pozwalający na określenie właściwości instancyjnej organów podatkowych. Zgodnie z art. 75 § 1 pkt 2, identycznie jak obecnie, organem odwoławczym od decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego jest ten sam organ, który wydał zaskarżoną decyzję w pierwszej instancji. Pozostawiono zatem brak dewolucyjności w tym zakresie przede wszystkim ze względu na brzmienie przepisów ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, pomimo iż przedmiotem kontroli cel-

156 D. Strzelec, M. Łoboda, Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego, Warszawa 2017, s. 65.

no-skarbowej są sprawy skomplikowane i charakteryzujące się wysokim ciężarem gatunkowym ze względu na bezpieczeństwo finansowe państwa.

Przyjęcie rozwiązania zaproponowanego w ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1947 ze zm.), chociaż warte głębszej analizy pod kątem rozpoczęcie prac nad zmianą regulacji konstytucyjnych oraz reformy sądownictwa administracyjnego z pełnym dwuinstancyjnym postępowaniem sądowym (obecnie od wyroków WSA przysługuje skarga kasacyjna do NSA obostrzona pewnymi wymogami prawnymi), powoduje dużą ilość sporów sądowych w tym zakresie. Orzeczenia drugiej instancji stanowią bowiem pewien bufor prawny i dowodowy przed nieprzemysłanymi i nieprawidłowo uzasadnionymi decyzjami organów podatkowych pierwszej instancji, co wyraźnie widać w statystykach prowadzonych przez organy odwoławcze. W niektórych województwach aż 80% decyzji wydawanych do końca lutego 2017 r. przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej było uchylanych przez dyrektorów izb skarbowych.

W konsekwencji powyższego decyzje naczelnika urzędu celno-skarbowego *de facto* pozbawione są kontroli instancyjnej organu odwoławczego i podlegają jedynie kontroli sądowej sądów administracyjnych. Uchylenie decyzji przez sąd administracyjny powoduje natomiast z jednej strony zwrot sprawy do organu podatkowego w celu wyeliminowania błędów dowodowych lub prawnych, z drugiej natomiast strony, z całą pewnością, dodatkowe obciążenie sądów administracyjnych, a tym samym wydłużenie i tak już czasochłonnego postępowania sądowego.

W trakcie prac Komisji Kodyfikacyjnej, zarówno na etapie przygotowywania Kierunkowych założeń do nowej ordynacji podatkowej, jak i samych przepisów, kwestia dewolutywności była szeroko dyskutowana. Ostatecznie komisja zdecydowała pozostawić obecny kształt procesu odwoławczego, w tym zniesienie od dnia 1.03.2017 r. dewolutywności w przypadku decyzji wydawanych przez naczelnika urzędu celno-skarbowego. Przyjęcie propozycji pełnej dewolutywności wymaga bowiem przeprowadzenia analizy spraw prowadzonych przez naczelników urzędów celno-skarbowych i zakładanych efektów skrócenia postępowania podatkowego. Z drugiej jednak strony przywrócenie takie pozwoli w pełni chronić interes prawny podatnika oraz w mojej ocenie obniżyć koszty funkcjonowania administracji skarbowej.

Organy wyższego stopnia zostały natomiast enumeratywnie wymienione w art. 75 § 6 projektu, w przeciwieństwie do dotychczas obowiązującego przepisu art. 13 § 6 ordynacji podatkowej, stanowiącego, iż organem wyższego stopnia jest organ odwoławczy. Posługiwanie się pojęciem „organ odwoławczy” przy określaniu pozycji organów wyższego stopnia należy bowiem uznać za niewłaściwe, ponieważ organ wyższego stopnia nie może być z góry traktowany w postępowaniu podatkowym jako organ odwoławczy. Może on występować w tej roli dopiero wówczas,

gdy zostanie wniesione odwołanie od decyzji lub zażalenie na postanowienie organu pierwszej instancji. Organ odwoławczy może działać z urzędu w trybie nadzoru, gdy prowadzi postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji lub rozstrzyga o wznowieniu postępowania, gdy przyczyną wznowienia postępowania było działanie tego organu, który wydał decyzję w ostatniej instancji. Pozostawienie dotychczasowych regulacji skutkowałoby błędnym zastosowaniem przez organ wyższego stopnia w postępowaniu odwoławczym kompetencji przysługujących w postępowaniu prowadzonym w trybie nadzoru.

W art. 76 pozostawiono upoważnienie ustawowe dla Rady Ministrów do nadawania w drodze rozporządzenia uprawnień organów podatkowych, jeśli jest to uzasadnione wymogami bezpieczeństwa państwa i ochroną informacji niejawnych. W praktyce Rada Ministrów korzystała z tych kompetencji¹⁵⁷, a zakres właściwości rzeczowej tych quasi-organów obejmował jedynie podatek dochodowy od osób fizycznych, należny od uzyskanych od tych organów przychodów przez funkcjonariuszy lub innych podatników wykonujących czynności objęte ochroną, ze stosunku służbowego, stosunku pracy lub z działalności wykonywanej osobiście.

W art. 77 § 1 projektowanych przepisów zawarto normę adresowaną do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, która nakłada na niego obowiązek ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych. Norma ta jest również adresowana do wszystkich organów podatkowych, które zgodnie z tym przepisem powinny podporządkować się temu nadzorowi. Przez nadzór należy rozumieć zespół form i sposobów działania zmierzających do zapewnienia przez organ nadzorczy prawidłowości działania organu lub innego podmiotu nadzorowanego, w szczególności poprzez zapobieganie i usuwanie nieprawidłowości. Powyższy nadzór może być realizowany przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, w szczególności poprzez przetwarzanie danych pozyskiwanych z deklaracji podatkowych składanych do naczelników urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych (art. 77 § 2).

Proponowany przepis art. 77 § 3 koresponduje z treścią art. 23 ust 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz.U. z 2016 r. poz. 922 z późn. zm.), który upoważnia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej do przetwarzania danych osobowych podatników, płatników, inkasentów czy osób trzecich w zakresie, w jakim jest to niezbędne do sprawowania ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych. Powyższe uprawnienie jest szczególnie istotne dla prawidłowego funkcjonowania centralnej ewidencji podatników, analizy ryzyka niezbędnego przy typowaniu podmiotów do kontroli oraz zwalczania przestępczości gospodarczej.

¹⁵⁷ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 23 marca 2012 r. w sprawie uprawnień organów podatkowych, (Dz.U. poz. 363 oraz z 2017 r. poz. 329).

W art. 78 zawarto natomiast instytucję dekoncentracji wykonywania zadań w ramach danej jednostki organizacyjnej, czyli odpowiednik obecnie obowiązującego art. 143 ordynacji podatkowej. Przepis ten reguluje bowiem zagadnienie udzielania upoważnienia do załatwienia spraw przez organy podatkowe pracownikowi lub funkcjonariuszowi kierowanej jednostki organizacyjnej. Instytucja ta dopuszcza możliwość wykonywania kompetencji organu przez inne osoby niż organ podatkowy, co jest niezbędne do prawidłowego funkcjonowania organu podatkowego oraz sprawnego załatwiania spraw przez pracowników urzędu obsługującego ten organ.

2.8.2. Właściwość organów podatkowych

Oddział 2

Właściwość organów podatkowych

Art. 79. *Organy podatkowe przestrzegają z urzędu swojej właściwości.*

Art. 80. *Właściwość rzeczową organów podatkowych ustala się według przepisów określających zakres ich działania.*

Art. 81. § 1. *Jeżeli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej, właściwość miejscową organów podatkowych ustala się według miejsca zamieszkania albo adresu siedziby zobowiązanego.*

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

Art. 82. *Organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawie orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej jest organ podatkowy właściwy dla podatnika, płatnika, inkasenta lub ich następcy prawnego.*

Art. 83. § 1. *Organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawie praw i obowiązków podatnika, płatnika lub inkasenta, przejętych przez następcę prawnego, jest organ podatkowy właściwy dla następcy prawnego.*

§ 2. *Organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawach następstwa prawnego spadkobierców oraz zapisobierców windykacyjnych jest organ właściwy ze względu na ostatnie miejsce zamieszkania spadkodawcy, z zastrzeżeniem § 3.*

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

Art. 84. § 1. Jeżeli w trakcie roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego nastąpi zdarzenie powodujące zmianę właściwości miejscowej organu podatkowego, organem podatkowym właściwym miejscowo za ten okres rozliczeniowy pozostaje ten organ podatkowy, który był właściwy w pierwszym dniu roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, przypadki, w których, w razie zmiany właściwości miejscowej w trakcie roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego, właściwym organem podatkowym jest organ inny niż wymieniony w § 1, uwzględniając w szczególności zmianę miejsca zamieszkania, pobytu lub siedziby podatnika.

Art. 85. § 1. Jeżeli po zakończeniu roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego nastąpi zdarzenie powodujące zmianę właściwości miejscowej organu podatkowego, organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawach dotyczących poprzednich lat podatkowych lub innych okresów rozliczeniowych jest organ właściwy po zaistnieniu tych zdarzeń, z zastrzeżeniem art. 86.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, przypadki, w których, w razie zmiany właściwości miejscowej po zakończeniu roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego, właściwym organem podatkowym jest organ inny niż wymieniony w § 1, uwzględniając w szczególności zmianę miejsca zamieszkania, pobytu lub siedziby podatnika.

Art. 86. § 1. Organy podatkowe właściwe w dniu wszczęcia postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej do określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego pozostają właściwe we wszystkich sprawach związanych ze zobowiązaniem podatkowym, które jest przedmiotem postępowania lub kontroli, chociażby w trakcie postępowania lub kontroli nastąpiło zdarzenie powodujące zmianę właściwości.

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

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

- 1) w razie następstwa prawnego powodującego zmianę właściwości;
- 2) w sprawach, o których mowa w art. 130 § 4, art. 227 oraz art. 228;
- 3) w sprawach orzekania o odpowiedzialności osób trzecich.

Art. 87. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może, w celu usprawnienia i przyspieszenia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego w pierwszej instancji, wyznaczyć, w drodze postanowienia, odpowiednio naczelnika urzędu skarbowego albo dyrektora izby administracji skarbowej jako właściwego do przeprowadzenia tych kontroli lub postępowań w sprawach dotyczących podatników pozostających w zakresie właściwości miejscowej różnych organów, jeżeli zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub konieczność zabezpieczenia dowodów jego popełnienia, z zastrzeżeniem § 2.

§ 2. Dyrektor izby administracji skarbowej może, w celu usprawnienia i przyspieszenia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego, wyznaczyć, w drodze postanowienia,

podległego naczelnika urzędu skarbowego jako właściwego do przeprowadzenia tych kontroli lub postępowań w sprawach dotyczących podatników pozostających w zakresie właściwości miejscowej różnych nadzorowanych naczelników, jeżeli zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub konieczność zabezpieczenia dowodów jego popełnienia.

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

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

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

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

Art. 88. § 1. Naczelnik urzędu skarbowego może przekazać do dalszego prowadzenia przez naczelnika urzędu celno-skarbowego postępowanie podatkowe w drodze postanowienia, po wyrażeniu uprzednio zgody przez ten organ.

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

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

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

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

Art. 89. § 1. Spory o właściwość rozstrzyga:

- 1) między naczelnikami urzędów skarbowych działających na obszarze właściwości miejscowej tego samego dyrektora izby administracji skarbowej – dyrektor tej izby administracji skarbowej;
- 2) między naczelnikami urzędów skarbowych działających na obszarze właściwości miejscowych różnych dyrektorów izb administracji skarbowych – Szef Krajowej Administracji Skarbowej;
- 3) między naczelnikami urzędów celno-skarbowych – Szef Krajowej Administracji Skarbowej;

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

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

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

§ 4. Przy rozstrzyganiu sporów o właściwość pomiędzy organami podatkowymi a innymi organami administracji publicznej przepisy art. 22 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2017 r. poz. 1257) stosuje się odpowiednio.

Art. 90. Do czasu rozstrzygnięcia sporu o właściwość organ podatkowy, na którego obszarze działania nastąpiło wszczęcie postępowania, podejmuje tylko te czynności, które są niezbędne ze względu na interes publiczny lub ważny interes strony.

Z ustrojem i kształtem organów podatkowych wiąże się bezpośrednio kwestia ich właściwości, która musi być przez nie przestrzegana. Zaproponowane rozwiązania są tożsame z obowiązującymi przepisami regulującymi właściwość zarówno w podatkach pobieranych przez organy państwowe, jak i organy samorządowe. Jednocześnie pozostawiono ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych możliwość określenia, w drodze rozporządzenia, właściwości miejscowej organów podatkowych w sprawach niektórych zobowiązań podatkowych lub poszczególnych kategorii podatników, płatników lub inkasentów w sposób odmienny niż określony w generalnej zasadzie, uwzględniając w szczególności posiadanie miejsca zamieszkania lub siedziby za granicą, miejsce uzyskiwania dochodów oraz miejsce położenia przedmiotu opodatkowania

Projektowane przepisy uwzględniają także tzw. petryfikację właściwości, która oznacza, iż organ właściwy w chwili wszczęcia kontroli pozostawałby właściwy we wszystkich kwestiach związanych z przedmiotem sprawy zarówno w postępowaniu podatkowym, jak i w innych postępowaniach tzw. wpadkowych, np. w przedmiocie zabezpieczenia. Jednocześnie pozostawiono ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych możliwość określenia, w drodze rozporządzenia, przypadków, w których w razie zmiany właściwości miejscowej po zakończeniu

roku podatkowego lub okresu rozliczeniowego właściwym organem podatkowym jest organ inny niż wynikający z generalnej zasady, uwzględniając w szczególności zmiany miejsca zamieszkania, pobytu lub siedziby podatnika.

Proponuje się utrzymać szczególny tryb wyznaczania właściwości organu podatkowego pierwszej instancji do prowadzenia konkretnych postępowań lub kontroli. Szef Krajowej Administracji Skarbowej będzie mógł wyznaczyć odpowiednio naczelnika urzędu skarbowego albo dyrektora izby administracji skarbowej jako właściwego do przeprowadzenia kontroli lub postępowań w sprawach dotyczących podatników pozostających w zakresie właściwości miejscowej różnych organów. Wyznaczenie organu do prowadzenia kontroli podatkowej lub postępowań podatkowych nastąpi, jeżeli spełniona jest przesłanka i cel zastosowania tej instytucji, tj. uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub zabezpieczenie dowodów jego popełnienia.

W projektowanych przepisach proponuje się również utrzymanie procedury przejścia postępowania podatkowego prowadzonego przez naczelnika urzędu skarbowego do dalszego prowadzenia przez naczelnika urzędu celno-skarbowego po uprzednim wyrażeniu przez niego zgody.

Kompetencje organu do rozpatrzenia i rozstrzygnięcia określonego rodzaju spraw podatkowych należy zatem rozumieć jako właściwość organów podatkowych, a konieczność jej przestrzegania z urzędu jest podstawowym obowiązkiem organów podatkowych, co zostało uregulowane w art. 79 projektowanych przepisów. Niecelowe jest jednak ograniczenie przestrzegania tej właściwości jedynie do właściwości rzeczowej oraz miejscowej. Organy podatkowe są bowiem zobowiązane również do przestrzegania wszelkiej właściwości, w tym instancyjnej. To rozwiązanie legislacyjne pozwoli również uprościć przepisy w tym zakresie.

W art. 80 zawarto odesłanie do poszczególnych przepisów nadającym kompetencje organom podatkowym w zakresie ich właściwości rzeczowej. Odnośnie do państwowych organów podatkowych są to przede wszystkim przepisy ustrojowe, regulujące organizację, strukturę oraz kompetencje organów administracji skarbowej, czyli ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej oraz ustawa z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (Dz.U. z 2013 r. poz. 743 z późn. zm.). Kompetencje organów samorządowych regulują natomiast głównie przepisy ustaw normujących ustrój poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego¹⁵⁸ oraz ustawa z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych¹⁵⁹. Właściwość rzeczowa organów podatkowych została również unormowa-

158 Ustawa z dnia: 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2013 r. poz. 594 z późn. zm.), 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz. U z 2013 r. poz. 595 z późn. zm.), 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz.U. z 2013 r. poz. 596 z późn. zm.).

159 Dz.U. z 2001 r. Nr 79, poz. 856 z późn. zm.

na w przepisach niniejszej ustawy oraz wydanych na jej podstawie przepisach wykonawczych.

Właściwość miejscowa organów podatkowych, rozumiana jako zdolność do rozstrzygania spraw w obszarze określonej jednostki podziału terytorialnego, została zawarta w art. 81 § 1 ordynacji podatkowej. Zgodnie z tą zasadą właściwość miejscową organów podatkowych ustala się według kryterium miejsca zamieszkania lub siedziby podatnika, płatnika, inkasenta lub innej osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. Od generalnej zasady zawartej w tym przepisie mogą zostać wprowadzone wyjątki. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w oparciu o upoważnienie ustawowe zawarte w art. 81 § 3 może w sposób odmienny ustalić właściwość miejscową organów podatkowych w sprawach niektórych zobowiązań podatkowych lub poszczególnych kategorii podatników, płatników lub inkasentów.

Osoby trzecie mogą ponosić odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe podatnika, płatnika lub inkasenta, a organem właściwym dla orzeczenia w tym zakresie jest organ właściwy dla podatnika, płatnika lub inkasenta w sprawach konkretnych należności, za które odpowiedzialność ponosi ta osoba trzecia, co zostało uregulowane w art. 82. Zgodnie z tym przepisem dla ustalenia właściwości organu w tym zakresie konieczne jest zatem uprzednie ustalenie właściwego organu dla danego podatnika i danego podatku, za który ten podmiot jest odpowiedzialny.

W art. 83 § 1 nowej ordynacji podatkowej proponuje się utrzymanie zasady, że organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawie praw i obowiązków podatnika (płatnika, inkasenta), przejętych przez następcę prawnego, jest organ podatkowy właściwy dla następcy prawnego. Organ podatkowy właściwy dla następcy prawnego będzie więc właściwy do wszczęcia kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego za okresy przed zdarzeniem skutkującym sukcesją podatkową. Za przyjęciem takiego rozwiązania przemawia fakt, iż następcą prawny posiada dokumentację dotyczącą działalności podmiotu przejmowanego. Takie rozwiązanie usprawni proces ewentualnej weryfikacji rozliczeń poprzednika w ramach procedur przewidzianych w przepisach niniejszej ustawy. Powyższa zasada nie będzie dotyczyć spadkobierców będących następcami prawnymi. W tym zakresie właściwym pozostanie organ właściwy według ostatniego miejsca zamieszkania spadkodawcy (art. 83 § 2). W przypadku natomiast praw i obowiązków w zakresie podatku od nieruchomości, rolnego oraz leśnego organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawie następstwa prawnego spadkobierców oraz zapisobierców windykacyjnych będzie wójt, burmistrz lub prezydent miasta właściwy ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania spadkodawcy (art. 83 § 3).

Co do zasady zmiana podstaw właściwości każdego rodzaju pociąga za sobą również zmianę właściwości organu. W takich przypadkach organ podatkowy pro-

wadzący postępowanie powinien umorzyć postępowanie i przekazać sprawę właściwemu organowi. Przepis art. 84 § 1 stanowi jednak, że jeżeli w trakcie roku podatkowego lub okresu rozliczeniowego nastąpi zdarzenie powodujące zmianę właściwości miejscowej organu podatkowego, organem właściwym miejscowo za ten okres rozliczeniowy pozostaje ten organ, który był właściwy w pierwszym dniu roku podatkowego lub okresu rozliczeniowego. Powyższa regulacja dotyczy właściwie podatków o otwartym podatkowym stanie faktycznym, gdzie występują zjawiska o charakterze periodycznym lub ciągłym, zaś podstawę opodatkowania stanowi ujęty wymiennie przedmiot tego podatku w jednostce czasu. Przepis ten dotyczy zatem przede wszystkim takich podatków, jak podatek dochodowy, podatek od towarów i usług czy podatek akcyzowy.

Jednocześnie proponuje się utrzymanie fakultatywnej delegacji dla ministra do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzenia przypadków, w których w razie zmiany właściwości miejscowej w trakcie roku podatkowego lub okresu rozliczeniowego właściwym organem podatkowym jest inny niż na pierwszy dzień roku podatkowego lub okresu rozliczeniowego.

W art. 85 § 1 utrzymano regulacje w zakresie właściwości organów podatkowych w sprawach, w których następuje zmiana właściwości miejscowej po zakończeniu roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego, a więc w innym momencie niż uregulowany w art. 84. W takim przypadku organ, który stał się właściwy w zakresie danego podatku za następne okresy rozliczeniowe lub rok podatkowy, staje się również właściwy dla tego podatku za poprzednie lata podatkowe lub okresy rozliczeniowe z zastrzeżeniem jednak art. 86.

Proponuje się utrzymanie w art. 85 § 2 nowej ordynacji podatkowej fakultatywnego upoważnienia dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia, przypadków, w których, w razie zmiany właściwości miejscowej po zakończeniu roku podatkowego lub okresu rozliczeniowego, właściwym organem podatkowym będzie organ inny niż wymieniony w art. 85 § 1 nowej ordynacji podatkowej, uwzględniając w szczególności przypadki zmiany miejsca zamieszkania, pobytu lub siedziby podatnika. W przeszłości ta kwestia budziła wiele wątpliwości, ponieważ przepisy wykonawcze regulowały jedynie zmianę miejsca zamieszkania lub siedziby w trakcie roku podatkowego.

Proponowany przepis art. 86 § 1 jest odstępstwem od generalnej zasady wyrażonej w art. 85 w przypadku odpadnięcia podstawy właściwości podatkowej danego organu podatkowego po zakończeniu roku podatkowego. Zmiana właściwości po wszczęciu postępowania lub kontroli podatkowej nie wpływa na zmianę właściwości organu podatkowego, co jest podyktowane przede wszystkim ekonomiką postępowania. Przepis ten stosuje się do wszystkich spraw związanych z zobowiązaniem podatkowym, którego dotyczy postępowanie „wymiarowe” lub kontrola.

Powyższe rozwiązanie oznaczać będzie skupienie w jednym organie wszystkich rodzajowo spraw jednego podatnika dotyczących danego zobowiązania podatkowego.

Proponuje się również jednoznaczne określenie w art. 86 § 2 nowej ordynacji podatkowej, że jeżeli zdarzenie powodujące zmianę właściwości organu podatkowego nastąpiło po zakończeniu kontroli podatkowej, właściwym miejscowo w sprawie, której ta kontrola dotyczy, pozostaje organ właściwy w dniu wszczęcia kontroli podatkowej. Wyeleminuje to wątpliwości interpretacyjne w zakresie ustalenia właściwości organu podatkowego w sytuacji, gdy zdarzenie powodujące zmianę właściwości miejscowej następuje po zakończeniu kontroli, a przed wszczęciem postępowania. Pragmatyka i ekonomika postępowania wymaga, aby organ dokonujący merytorycznej oceny sprawy w protokole kontroli pozostał organem właściwym miejscowo w sprawie wszczęcia postępowania podatkowego, niezależnie od tego, czy zdarzenie powodujące zmianę właściwości organu podatkowego nastąpiło w toku kontroli, czy po jej zakończeniu.

Rozwiązania proponowane w art. 85 § 1 i 2 nowych przepisów powinny mieć odpowiednie zastosowanie w razie następstwa prawnego powodującego zmianę właściwości oraz w sprawach, o których mowa art. 130 § 4, art. 224 oraz art. 225 nowej ordynacji podatkowej i w sprawach orzekania o odpowiedzialności osób trzecich (art. 86 § 3).

Proponuje się również utrzymać szczególny tryb wyznaczania właściwości organu podatkowego pierwszej instancji do prowadzenia konkretnych postępowań lub kontroli. Szef Krajowej Administracji Skarbowej będzie mógł wyznaczyć odpowiednio naczelnika urzędu skarbowego albo dyrektora izby administracji skarbowej jako właściwego do przeprowadzenia tych kontroli lub postępowań w sprawach dotyczących podatników pozostających w zakresie właściwości miejscowej różnych organów.

Wyznaczenie organu do prowadzenia kontroli podatkowej lub postępowań podatkowych nastąpi, jeżeli spełniona jest przesłanka i cel zastosowania tej instytucji, tj. uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub zabezpieczenie dowodów jego popełnienia. Każda z tych przesłanek ma charakter rozłączny, co oznacza, że zaistnienie jednej z nich daje podstawę do wyznaczenia organu. Z kolei celem wyznaczenia jednego organu podatkowego do prowadzenia kontroli podatkowej lub postępowań podatkowych jest przyczynienie się do usprawnienia i przyspieszenia kontroli podatkowej lub postępowań podatkowych w sprawach dotyczących podatników pozostających w zakresie właściwości miejscowej różnych organów (art. 87 § 1). Ukierunkowanie na osiągnięcie tego celu jest warunkiem koniecznym do zastosowania instytucji wyznaczenia organu. Wyznaczonym organem podatkowym może być wyłącznie organ właściwy przynajmniej dla jednego z po-

datników uczestniczących w transakcji (art. 87 § 3). Organ ten, zamiast prowadzić sprawę tego jednego podatnika, poprowadzi sprawę wszystkich uczestników transakcji. Projektowany przepis ma służyć podniesieniu efektywności postępowań podatkowych (kontroli). Przykładowo przepisy znajdą zastosowanie w złożonych sprawach, gdy wystąpi potrzeba skorzystania z wiedzy i doświadczenia pracowników konkretnego organu podatkowego, szczególnie w obszarze zorganizowanej przestępczości, przestępstw „karuzelowych”, instrumentów pochodnych i firmancwa. Uprawnienie to będzie przysługiwać Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w odniesieniu do naczelników urzędów skarbowych lub dyrektorów izb administracji skarbowej na terenie całego kraju, z wyjątkiem sytuacji, gdy właściwy do wyznaczenia będzie dyrektor izby administracji skarbowej.

Na podstawie art. 87 § 2 nowej ordynacji podatkowej analogiczne uprawnienie jak Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej będzie przysługiwać również dyrektorom izb administracji skarbowej w odniesieniu do nadzorowanych przez nich naczelników urzędów skarbowych. Jeżeli sprawy będą dotyczyć zobowiązanych pozostających w zakresie właściwości miejscowej naczelników urzędów skarbowych nadzorowanych przez dyrektora izby administracji skarbowej, wyznaczenia dokona ten dyrektor i może obejmować przekazanie toczących się kontroli podatkowych oraz postępowań podatkowych. Czynności podjęte w toku kontroli podatkowej oraz we wszczętym postępowaniu podatkowym przez dotychczasowe organy podatkowe pozostaną w mocy (art. 87 § 4). Wyznaczenie właściwego miejscowo organu podatkowego pierwszej instancji następować będzie w drodze niezaskarżalnego postanowienia określającego podatnika, dla którego został wyznaczony organ podatkowy oraz zakres spraw tego podatnika objętych właściwością wyznaczonego organu (art. 87 § 5), które zostanie doręczone podatnikowi, dla którego wyznaczono właściwy organ podatkowy oraz zainteresowanym organom (art. 87 § 6).

W projektowanych przepisach proponuje się również w art. 88 § 1 stworzenie procedury przejęcia postępowania podatkowego prowadzonego przez naczelnika urzędu skarbowego do dalszego prowadzenia przez naczelnika urzędu celno-skarbowego po uprzednim wyrażeniu przez niego zgody. W porównaniu z obecnie obowiązującymi przepisami ordynacji podatkowej zrezygnowano z warunku, który musiał być spełniony, aby można było przekazać do dalszego prowadzenia przez naczelnika urzędu celno-skarbowego postępowania podatkowego. Zgodnie bowiem z art. 18d przekazanie sprawy może nastąpić, jeżeli informacje otrzymane przez organ podatkowy z banku lub innej instytucji finansowej nie pozwalają na wyjaśnienie istotnych okoliczności faktycznych sprawy. Naczelnik urzędu skarbowego powinien mieć możliwość przekazania postępowania podatkowego w sytuacjach, gdy rozmiary, złożoność i stopień oddziaływania występujących uchybień w sposób istotny wpływają na system bezpieczeństwa finansowego państwa. Przejęcie spra-

wy przez naczelnika urzędu celno-skarbowego będzie mogło również nastąpić już na etapie kontroli podatkowej, co wynika z art. 612 projektowanych przepisów.

Podstawą przejęcia sprawy będzie niezaskarżalne postanowienie naczelnika urzędu skarbowego prowadzącego postępowanie podatkowe. Postanowienie będzie zawierać w szczególności:

- 1) wskazanie postępowania podatkowego, którego przejęcie dotyczy,
- 2) uzasadnienie,
- 3) wskazanie naczelnika urzędu celno-skarbowego właściwego na dzień wszczęcia przejmowanego postępowania podatkowego (art. 88 § 2).

Czynności podjęte we wszczętym postępowaniu podatkowym przez dotychczasowy organ podatkowy pozostaną w mocy. Postanowienie o przekazaniu sprawy zostanie doręczone stronie, właściwemu naczelnikowi urzędu celno-skarbowego oraz dyrektorowi izby administracji skarbowej nadzorującemu naczelnika urzędu skarbowego (art. 88 § 3-4). Na postanowienie nie będzie służyć zażalenie, co wynika z zasad ogólnych.

W przypadku, gdy dwa lub więcej organów podatkowych uznaje się za właściwe do rozstrzygnięcia sprawy lub żaden z organów nie uznaje się za właściwy w danej sprawie, konieczne jest władcze działanie organu wskazującego właściwy organ podatkowy. W art. 89 w sposób kazuistyczny wskazano na organy, które posiadają kompetencje do rozstrzygania sporów o właściwość między organami podatkowymi. W zależności od organów podatkowych, które toczą spór, spory o właściwość rozstrzyga dyrektor izby administracji skarbowej, Szef Krajowej Administracji Skarbowej lub sąd administracyjny w formie postanowienia (art. 89 § 2). W przypadku sporu między naczelnikami urzędów skarbowych, naczelnikami urzędów celno-skarbowych lub między naczelnikiem urzędu skarbowego a naczelnikiem urzędu celno-skarbowego na obszarze właściwości miejscowej różnych dyrektorów izb administracji skarbowej wnioski o rozstrzygnięcie sporu organy muszą przekazywać za pośrednictwem właściwego dyrektora izby administracji skarbowej (art. 89 § 3). Powyższe w wielu przypadkach eliminuje w ogóle spory między organami, a stanowisko organu II instancji w wielu przypadkach ułatwia podjęcie decyzji w tej sprawie. W przepisach obecnie obowiązujących nie ma obowiązku pośrednictwa dyrektora izby administracji skarbowej w przypadku sporu między naczelnikiem urzędu skarbowego i naczelnikiem urzędu celno-skarbowego na obszarze właściwości miejscowej różnych dyrektorów izb administracji skarbowej. Dodano również przepis odsyłający do odpowiedniego stosowania art. 22 k.p.a. w przypadku sporów o właściwość pomiędzy organami podatkowymi a innymi organami administracji publicznej.

Wprowadzenie bezwzględnie zakazu podejmowania czynności przez organy podatkowe w przypadku wystąpienia sporu o właściwość organu podatkowego byłoby niezasadne, powodujące powstawanie nieodwracalnych, negatywnych skutków zarówno dla strony, jak i organu podatkowego, dlatego w art. 90 wprowadzono wyjątek od zasady niedziałania organu podatkowego. Organy są zobowiązane do podejmowania pewnych czynności, jednakże ograniczają się one do czynności niezbędnych, i tylko ze względu na interes publiczny lub ważny interes strony.

2.9. Rada do spraw Unikania Opodatkowania

ROZDZIAŁ 9

RADA DO SPRAW UNIKANIA OPODATKOWANIA

Art. 91. Rada jest niezależnym organem, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania art. 35 w indywidualnych sprawach.

Art. 92. Radę powołuje minister właściwy do spraw finansów publicznych na czteroletnią kadencję. Rada działa do dnia powołania Rady kolejnej kadencji, nie dłużej jednak niż przez okres 6 miesięcy od dnia upływu kadencji.

Art. 93. § 1. W skład Rady wchodzi:

- 1) 2 osoby wskazane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych;
- 2) 1 osoba wskazana przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego spośród sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w stanie spoczynku;
- 3) 2 osoby powołane spośród pracowników szkół wyższych, jednostek organizacyjnych Polskiej Akademii Nauk lub instytutów badawczych w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1158 i 1452);
- 4) 1 osoba wskazana przez Komisję Wspólną Rządu i Samorządu Terytorialnego jako przedstawiciel jednostek samorządu terytorialnego;
- 5) 1 osoba będąca doradcą podatkowym, wskazana przez Krajową Radę Doradców Podatkowych;
- 6) 1 osoba wskazana przez Ministra Sprawiedliwości;
- 7) 1 osoba wskazana przez Radę Dialogu Społecznego.

§ 2. Do Rady może być powołana osoba, która:

- 1) ma wiedzę, doświadczenie i autorytet w zakresie prawa podatkowego, systemu finansowego, rynków finansowych, obrotu gospodarczego lub międzynarodowego prawa gospodarczego dające rękojmię prawidłowej realizacji zadań Rady;
- 2) ma obywatelstwo polskie;
- 3) korzysta z pełni praw publicznych;

- 4) ma pełną zdolność do czynności prawnych;
- 5) nie była prawomocnie skazana za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe.

§ 3. Podmiot wskazujący członka Rady ocenia spełnianie przez niego przesłanki określonej w § 2 pkt 1.

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

Art. 94. § 1. Przed upływem kadencji członkostwo w Radzie wygasa w razie śmierci członka, rezygnacji z członkostwa w Radzie lub zaprzestania spełniania przez członka którejkolwiek z przesłanek, o których mowa w art. 93 § 2 pkt 2-5. Wygaśnięcie członkostwa stwierdza minister właściwy do spraw finansów publicznych.

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

Art. 95. § 1. Wygaśnięcie członkostwa w Radzie lub odwołanie członka Rady nie wstrzymuje jej prac, chyba że skład Rady uległ zmniejszeniu o więcej niż 2 członków.

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

Art. 96. § 1. Rada wybiera przewodniczącego spośród swoich członków w głosowaniu tajnym, zwykłą większością głosów, w obecności co najmniej połowy składu Rady, na pierwszym posiedzeniu zwołanym przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, odbywającym się nie później niż w terminie miesiąca od dnia powołania Rady.

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

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

Art. 97. § 1. Przewodniczący Rady:

- 1) kieruje jej pracami;
- 2) zwołuje posiedzenia Rady;
- 3) wyznacza członków Rady, których zadaniem jest sporządzenie projektu uzasadnienia opinii Rady co do zasadności zastosowania art. 35 w indywidualnej sprawie;

4) informuje ministra właściwego do spraw finansów publicznych o każdym przypadku uchybienia przez Radę terminowi określone w art. 564 § 5, podając przyczyny tego uchybienia oraz wskazując członków Rady, którzy się do tego przyczynili.

§ 2. Stanowisko co do zasadności zastosowania art. 35 w indywidualnej sprawie Rada przyjmuje na posiedzeniu bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy składu Rady.

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

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

§ 5. Sekretarz Rady jest powoływany przez ministra właściwego do spraw finansów spośród pracowników komórek organizacyjnych urzędu obsługującego tego ministra.

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

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

Art. 98. Opinie Rady, po usunięciu danych identyfikujących stronę oraz inne podmioty wskazane w jej treści, są niezwłocznie zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Art. 99. Do wyłączenia członków Rady w zakresie wydawania opinii w poszczególnych sprawach stosuje się odpowiednio przepisy art. 101 § 1 i 2.

Art. 100. § 1. Przewodniczącemu oraz sekretarzowi Rady przysługuje wynagrodzenie za każdy miesiąc, w którym odbyło się posiedzenie Rady.

§ 2. Członkom Rady przysługuje:

- 1) wynagrodzenie za udział w pracach Rady, w tym za sporządzenie projektu uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii, z zastrzeżeniem § 3, przy czym sposób podziału wynagrodzenia za sporządzenie projektu uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii między członków Rady wskazuje przewodniczący Rady;
- 2) zwrot kosztów podróży i noclegów obejmujący świadczenia przewidziane w przepisach o należnościach przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju, w tym diety i ryczałty.

§ 3. W przypadku wydania opinii z uchybieniem terminu określonego w art. 564 § 5 członkowi Rady, który przyczynił się do uchybienia temu terminowi, nie przysługuje wynagrodzenie za sporządzenie projektu uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii.

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

1) wysokość:

- a) wynagrodzenia: przewodniczącego Rady, sekretarza Rady oraz członka Rady za uczestniczenie w posiedzeniach Rady, biorąc pod uwagę zakres ich obowiązków,
- b) łącznego wynagrodzenia dla członków Rady za sporządzenie projektu uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii w indywidualnej sprawie, uwzględniając szacunkowo nakład pracy niezbędny do przygotowania uzasadnienia opinii, a także mając na uwadze, aby wysokość tego wynagrodzenia nie przekraczała dwukrotności kwoty bazowej dla członków korpusu służby cywilnej, której wysokość, ustaloną według odrębnych przepisów, określa ustawa budżetowa;

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

W zdecydowanej większości krajów, których systemy prawne mają klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, sprawy zastosowania klauzuli są rozstrzygane jedynie decyzjami administracji podatkowej, które podlegają następnie zaskarżeniu do sądu. Zasadą jest brak zinstytucjonalizowanego udziału czynnika eksperckiego lub społecznego spoza administracji podatkowej w rozstrzyganiu spraw unikania opodatkowania. W niektórych państwach takie ciała opiniodawcze z powodzeniem jednak funkcjonują, pełniąc istotną rolę w procesie stosowania klauzuli w indywidualnych sprawach. Bazując na rozwiązaniach francuskich (Comité de l'Abus de Droit Fiscal), australijskich (General Anti-Avoidance Rule Panel) oraz kanadyjskich (General Anti-Avoidance Rule Committee) oraz najnowszych brytyjskich rozwiązaniach prawnych (Advisory Panel), proponuje się utrzymanie Rady do spraw Unikania Opodatkowania, zwanej dalej Radą. Rada, tak jak dotychczas, będzie kolegialnym, eksperckim organem opiniodawczym, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania klauzuli w sprawach indywidualnych (art. 91). Funkcjonowanie Rady przyczyni się do większego obiektywizmu organu wydającego decyzje w sprawie zastosowaniu klauzuli, ponieważ podmiot ten będzie wydawał niezależne opinie. Rada nadal będzie podmiotem eksperckiego i społecznego nadzoru nad stosowaniem klauzuli. Potrzeba utworzenia takiego podmiotu nabiera szczególnej wagi w kontekście obaw co do sposobu stosowania klauzuli przez administrację podatkową, uzewnętrzzonych w uzasadnieniu wyroku TK K/03, jak też w dyskusjach społecznych.

Pod względem organizacyjnym utworzenie i funkcjonowanie Rady jest wzorowane na modelu przyjętym dla Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego. Obsługę funkcjonowania Rady zapewni minister właściwy do spraw finansów publicznych (art. 97 § 4), koszty jej działania będą pokrywane z budżetu państwa. Przesłanki odwołania oraz wygaśnięcia członkostwa w Radzie oraz ich skutki normują szczegółowo art. 94 i art. 95.

Zgodnie z art. 97 § 1 kompetencje przewodniczącego Rady obejmują kierowanie jej pracami, zwoływanie posiedzeń Rady, wyznaczanie członków Rady do wydania opinii i sporządzenia jej uzasadnienia. Rada wybiera przewodniczącego na zasadach określonych w art. 96. Proponuje się, aby minister właściwy do spraw finansów publicznych wyznaczał sekretarza Rady spośród pracowników komórek organizacyjnych urzędu obsługującego tego ministra (do zapewnienia obsługi finansowej i nadzoru nad obsługą administracyjno-biurową związaną z funkcjonowaniem Rady), który nie będzie członkiem Rady – art. 97 § 5-7. Rada w drodze uchwały sama określi zasady oraz regulamin jej pracy (art. 97 § 3).

Opinia ma być wydawana przez co najmniej połowę członków Rady (art. 97 § 2). Rada miałaby prawo zwrócić się do podatnika i do organów podatkowych o udzielenie wyjaśnień (art. 564 § 1). Strona i Szef KAS prowadzący postępowanie mieliby możliwość także z własnej inicjatywy przedstawienia Radzie dokumentów i wyjaśnień (art. 564 § 2). Podatnik oraz jego pełnomocnik będą mogli uczestniczyć w posiedzeniu Rady tylko na zaproszenie przewodniczącego (art. 564 § 3). Przedstawiciel Szefa KAS będzie mógł uczestniczyć w posiedzeniu Rady lub jego części na zaproszenie przewodniczącego Rady na takich samych zasadach, jakie dotyczyć będą uczestnictwa podatnika. Zaproszenie przedstawiciela Szefa KAS do udziału w posiedzeniu będzie wymagało też skierowania zaproszenia, w takim samym zakresie, do podatnika.

Opinie Rady będą wydawane nieodpłatnie. Członkowie Rady będą podlegać wyłączeniu z opiniowania poszczególnych spraw na zasadach określonych w art. 101 § 1 i 2 ordynacji podatkowej (art. 99).

Opinie Rady byłyby zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej ministra właściwego do spraw finansów publicznych po usunięciu danych identyfikujących stronę i inne podmioty w niej wymienione (art. 98).

Członkowie Rady mają być wynagradzani zgodnie z wnioskiem przewodniczącego, w oparciu o szacunkowe nakłady pracy i zaangażowanie poszczególnego członka w analizę sprawy i wydanie opinii. Członkom Rady przysługiwać także będzie zwrot kosztów podróży i noclegów (art. 100 § 2). W art. 100 § 4 projektu zawarto delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania obligatoryjnego rozporządzenia określającego:

1) wysokość:

- a) wynagrodzenia: przewodniczącego Rady, sekretarza Rady oraz członka Rady za uczestniczenie w posiedzeniach Rady, biorąc pod uwagę zakres ich obowiązków,
- b) łącznego wynagrodzenia dla członków Rady za sporządzenie projektu uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii w indywidualnej sprawie,

uwzględniając szacunkowo nakład pracy niezbędny do przygotowania uzasadnienia opinii, a także mając na uwadze, aby wysokość tego wynagrodzenia nie przekraczała dwukrotności kwoty bazowej dla członków korpusu służby cywilnej, której wysokość, ustaloną według odrębnych przepisów, określa ustawa budżetowa;

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

2.10. Wyłączenie pracownika oraz organu podatkowego

ROZDZIAŁ 10

WYŁĄCZENIE PRACOWNIKA ORAZ ORGANU PODATKOWEGO

Art. 101. § 1 Pracownik, z zastrzeżeniem art. 102, podlega wyłączeniu od udziału w postępowaniu w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych oraz innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego, w których:

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

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

§ 3. Przepis § 1 stosuje się także w przypadku, gdy małżonek, rodzeństwo, wstępny, zstępny, powinowaty do drugiego stopnia lub osoby związane z pracownikiem z tytułu przysposo-

bienia, opieki lub kurateli pozostają z zobowiązanym lub zainteresowanym w takim stosunku prawnym, że rozstrzygnięcie sprawy może mieć wpływ na ich prawa lub obowiązki.

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

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

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

Art. 102. § 1. W przypadku gdy wyłączenie, o którym mowa w art. 101, dotyczy:

- 1) osoby piastującej funkcję organu podatkowego lub osób pozostających z tą osobą w stosunkach określonych w art. 101 § 1 pkt 2-4,
- 2) zastępcy osoby, o której mowa w pkt 1, lub osób pozostających z tym zastępcą w stosunkach określonych w art. 101 § 1 pkt 2-4,
- 3) osoby piastującej funkcję organu podatkowego wyższego stopnia, zastępcy tej osoby lub osób pozostających z jedną z tych osób w stosunkach określonych w art. 101 § 1 pkt 2-4,
- 4) prezesa samorządowego kolegium odwoławczego lub osób pozostających z nim w stosunkach określonych w art. 101 § 1 pkt 2-4 – wyłączeniu od załatwiania spraw dotyczących zobowiązań podatkowych lub innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego podlega organ podatkowy.

§ 2. Do wyłączenia organu podatkowego stosuje się odpowiednio art. 101 § 4 i 5.

Art. 103. § 1. W przypadku wyłączenia pracownika osoba piastująca funkcję organu wyznacza innego pracownika do prowadzenia i załatwienia sprawy.

§ 2. W przypadku wyłączenia organu podatkowego sprawę załatwia:

- 1) w okolicznościach przewidzianych w art. 102 § 1 pkt 1 i 2 – organ podatkowy wyższego stopnia nad organem załatwiającym sprawę;
- 2) w okolicznościach przewidzianych w art. 102 § 1 pkt 3 – organ wyższego stopnia nad organem podatkowym bezpośrednio wyższego stopnia nad organem podatkowym, który podlega wyłączeniu.

§ 3. Organ wyższego stopnia może do załatwienia sprawy wyznaczyć inny podległy sobie organ.

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

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

Art. 104. § 1. O wyłączeniu członka samorządowego kolegium odwoławczego, w tym w przypadkach określonych w art. 101 § 4, postanawia prezes samorządowego kolegium odwoławczego na wniosek zobowiązanego lub zainteresowanego, członka organu kolegiального albo z urzędu.

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

§ 3. Jeżeli samorządowe kolegium odwoławcze wskutek wyłączenia jego członków nie może załatwić sprawy, albo w przypadku, o którym mowa w art. 102 § 1 pkt 4, Prezes Rady Ministrów, w drodze postanowienia, wyznacza do prowadzenia i załatwienia sprawy inne samorządowe kolegium odwoławcze.

W zakresie wyłączenia pracowników organów zaproponowano całkiem nową regulację tej materii bazującą na doświadczeniach ze stosowania obowiązujących przepisów oraz regulacji Kodeksu postępowania administracyjnego. Dotychczasowe przepisy przewidywały odrębne katalogi przyczyn wyłączenia pracownika lub organu podatkowego oraz odrębne przesłanki dla różnych grup osób podlegających wyłączeniu (piastunów organów, ich zastępców, pracowników, funkcjonariuszy oraz dla samorządowych organów podatkowych). Brak jest uzasadnienia dla ustalenia różnych zasad wyłączania poszczególnych osób. Przepisy te budziły liczne wątpliwości interpretacyjne, wynikające m.in. z nieuzasadnionego stosowania różnych przesłanek wyłączenia wobec osób pełniących funkcję organów (naczelników urzędów skarbowych i celno-skarbowych, dyrektorów izb administracji skarbowej, wójtów, burmistrzów, prezydentów miast itp.) w ramach administracji państwowej i samorządowej¹⁶⁰. Dotychczasowe warunki uznawane były za wystarczające na tle rozwiązań przyjętych w innych państwach¹⁶¹, dlatego utrzymano co do zasady dotychczasowe przesłanki, dokonując jedynie porządkowych modyfikacji, łącząc przesłanki wyłączenia stosowane wobec pracowników i piastunów poszczególnych organów celem zachowania bezstronności przy załatwianiu spraw podatkowych jako realizację zasady ogólnej wyrażonej w art. 20 projektu ordynacji podatkowej.

Zdecydowano także o przeniesieniu przepisów regulujących wyłączenia do części ogólnej, dotychczas umiejscowionych w przepisach dotyczących postępowania podatkowego, ze względu na konieczność ich stosowania nie tylko w postępowaniu podatkowym, ale we wszystkich postępowaniach i sprawach należących do

160 Wątpliwości orzecznicze związane z zagadnieniem wyłączenia pracowników organów i samych organów dobrze scharakteryzował Z. Kmiecik (w:) Zarys teorii postępowania administracyjnego, Rozdział IV Gwarancje bezstronności (obiektywizmu) orzekania przez organy administracji, 2. Dylematy ochrony bezstronności (obiektywizmu) orzekania w polskim postępowaniu administracyjnym, Lex 2014.

161 *Ibidem*.

właściwości organów podatkowych, do których stosowane będą przepisy ordynacji podatkowej.

Zaproponowano jednolity katalog przesłanek wyłączenia dla wszystkich osób. Wystąpienie tych przesłanek przesądza o wyłączeniu danej osoby z prowadzonego postępowania lub udziału w innej sprawie. Wprowadzono także regulacje dotyczące wyłączenia całego organu podatkowego, oparte na takich samych przesłankach jak dla pracowników, a które przewidują wyłączenie organu w przypadku, gdy przesłanki wyłączenia dotyczą osób piastujących funkcję organu podatkowego (naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celno-skarbowego, dyrektora izby administracji skarbowej, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, wójta, burmistrza, prezydenta miasta itp.), ich zastępców lub osób pozostających z nimi w ścisłych związkach. Odrębnie uregulowano zasady wyłączenia samorządowych kolegów odwoławczych, jednak bazują one także na tym samym katalogu przesłanek.

Przepis art. 101 § 1 projektu ordynacji podatkowej nie wskazuje katalogu osób podlegających wyłączeniu, tylko odsyła do proponowanej definicji pracownika organu, obejmującej osobę zatrudnioną w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej, funkcjonariusza pełniącego służbę w jednostce organizacyjnej Krajowej Administracji Skarbowej, a także pracownika urzędu obsługującego organ podatkowy.

Przepis ten zawiera listę przesłanek wyłączenia pracownika od udziału w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych oraz w innych sprawach normowanych przepisami prawa podatkowego. Podstawową przesłanką wyłączenia jest wystąpienie sytuacji, w której osoba podlegająca wyłączeniu jest zobowiązanym lub zainteresowanym. Do tej samej grupy przesłanek o charakterze osobistym należy zaliczyć przesłanki bazujące na ścisłym związku pracownika z zobowiązanym lub zainteresowanym. Dotyczy to m.in. małżonków, rodzeństwa, wstępnych, zstępnych oraz powinowatych do drugiego stopnia osoby podlegającej wyłączeniu. W tej samej grupie przesłanek znajdują się także przesłanki wyłączenia, jak przysposobienie, opieka lub kuratela. Nie zdecydowano się w tym zakresie na uwzględnienie konkubinatów w przesłankach wyłączenia z mocy prawa, choć tego rodzaju związki stają się coraz bardziej popularne. W takim wypadku zasada bezstronności powinna być realizowana na wniosek lub z urzędu, na podstawie art. 101 § 4, a nie z mocy samego prawa, co jest uzasadnione trudnościami dowodzenia istnienia związku o charakterze czysto faktycznym.

Wyłączenie obejmuje także pracowników, którzy byli świadkami lub biegłymi, byli lub są przedstawicielami zobowiązanego lub zainteresowanego albo przedstawicielem zobowiązanego lub zainteresowanego jest jedna z osób osobiście z nimi związanych, a także pracowników, którzy brali udział w wydaniu zaskarżonej decyzji, czy w sytuacji gdy zaistniały okoliczności, w związku z którymi wszczęto prze-

ciw danym pracownikom podlegającym wyłączeniu postępowanie służbowe, dyscyplinarne lub karne.

Wyłączenie obejmuje także pracowników, w sytuacji gdy zobowiązanym lub zainteresowanym jest osoba pozostająca wobec danego pracownika w stosunku nadrzędności służbowej.

Przesłanki wyłączenia, podobnie jak obecnie określa to o.p., trwają także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli.

Kolejną grupą przesłanek wskazanych w przepisie art. 101 § 3, decydujących o wyłączeniu danego pracownika, jest związek niemający charakteru ściśle osobistego, a jednak mogący wpłynąć na rozstrzygnięcie sprawy. Tu należy zaliczyć sytuację, w której osoby podlegające wyłączeniu lub osoby pozostające z nimi w związku o charakterze osobistym pozostają z zobowiązanym lub zainteresowanym w takim stosunku prawnym (np. ich małżonek jest współnikiem spółki osobowej będącej podatnikiem), że rozstrzygnięcie sprawy może mieć wpływ na ich prawa i obowiązki. W przypadku gdy związek ten nie ma charakteru stosunku prawnego, a wyłącznie faktyczny, powinno to skutkować wyłączeniem na wniosek lub z urzędu, zgodnie z przepisem art. 101 § 4.

Katalog przesłanek wyłączenia z mocy prawa ma charakter zamknięty. Jednakże w przypadku żądania wyłączenia danej osoby złożonego przez nią, zobowiązanego lub zainteresowanego, a także z urzędu można wyłączyć pracownika także z powodu innych okoliczności mogących budzić wątpliwości co do jego bezstronności. Bez zmian bowiem pozostała zasada, że na żądanie danej osoby podlegającej wyłączeniu, na żądanie zobowiązanego lub zainteresowanego albo z urzędu bezpośredni przełożony pracownika jest obowiązany wyłączyć go od udziału w postępowaniu, jeżeli zostanie uprawdopodobnione istnienie także okoliczności innych niż wymienione w § 1, które mogą wywołać wątpliwości co do bezstronności. Przepis ten będzie mieć także zastosowanie w innych przypadkach budzących wątpliwość co do bezstronności, np. małżonek pracownika organu prowadzi działalność konkurencyjną wobec kontrolowanego podmiotu.

W przepisie art. 101 § 5 wprowadzono możliwość podejmowania przez wyłączonego pracownika czynności niecierpiących zwłoki, jeśli jest to uzasadnione ze względu na interes publiczny lub ważny interes zobowiązanego lub zainteresowanego. Zasada ta będzie miała jednak zastosowanie wyłącznie w przypadku, gdy przesłanki wyłączenia pracownika zaistnieją już po wszczęciu postępowania lub w trakcie załatwiania sprawy. W przypadku gdy przesłanki wyłączenia istniały już przed wszczęciem postępowania, pracownik ten nie będzie mógł podejmować żadnych dalszych czynności w ramach danej sprawy.

Wyłączenie pracownika następuje w formie postanowienia.

W przepisie art. 102 § 1 projektu ordynacji podatkowej przewidziano przypadki wyłączenia całego organu w związku z zaistnieniem przesłanek wyłączenia wobec osoby piastującej funkcję organu podatkowego, jej zastępcy lub piastującej funkcję organu podatkowego wyższego stopnia lub jej zastępcy oraz prezesa samorządowego kolegium odwoławczego. Wyłączenie organu będzie miało także zastosowanie, gdy sprawa dotyczy osób pozostających z osobami piastującymi funkcję organu lub ich zastępcami w bliskich stosunkach o charakterze rodzinnym.

Z kolei zgodnie z art. 102 § 2 do wyłączenia organu stosuje się odpowiednio przepisy art. 101 § 4 i 5, co pozwoli także na wyłączenie organu w przypadku wniosku osoby piastującej funkcję organu, zobowiązanego lub zainteresowanego, a także z urzędu. Określa to także zakres czynności, jakie organ może podejmować, gdy przesłanki jego wyłączenia powstaną już w trakcie wszczętego postępowania oraz zobowiązuje do wydawania postanowienia o wyłączeniu organu.

W przypadku wyłączenia pracownika, zgodnie z przepisem art. 103 § 1, osoba piastująca funkcję organu wyznacza innego pracownika do prowadzenia i załatwienia sprawy. Nie zdecydowano się na wprowadzenie możliwości wyłączenia ministra właściwego do spraw finansów publicznych, bowiem jedynym postępowaniem, jakie on prowadzi, jest postępowanie w sprawie wydania interpretacji ogólnych na wniosek, a tym samym potrzeba wyłączenia go z prowadzonego postępowania nie ma znaczenia.

W przepisach art. 103 § 2 wskazano ograny właściwe do załatwienia sprawy w przypadku wyłączenia organu podatkowego. Co do zasady, będzie to organ wyższego stopnia nad organem załatwiającym sprawę. W przypadku gdy wyłącznie dotyczy osoby piastującej funkcję organu wyższego stopnia, sprawę będzie załatwiał organ wyższego stopnia wobec organu podatkowego bezpośrednio wyższego stopnia nad organem, który podlega wyłączeniu. Organ podatkowy wyższego stopnia może, stosownie do przepisu art. 103 § 3, wyznaczyć inny podległy sobie organ.

W sytuacji gdy wskutek wyłączenia pracowników dany organ podatkowy stałby się niezdolny do załatwienia sprawy, stosuje się odpowiednio zasady wyznaczania organu właściwego do załatwienia sprawy wskazane w przepisie art. 103 § 2.

Wyznaczenie pracownika albo organu właściwego do załatwienia sprawy następuje w formie postanowienia.

Z kolei, w przypadku samorządowego kolegium odwoławczego o wyłączeniu danego członka kolegium na wniosek zobowiązanego lub zainteresowanego, członka tego samorządowego kolegium odwoławczego lub z urzędu decyduje prezes samorządowego kolegium odwoławczego w drodze postanowienia.

W przypadku gdy dane samorządowe kolegium odwoławcze nie jest zdolne do załatwienia sprawy w związku z wyłączeniem jego członków albo przyczyny wyłączenia

czenia dotyczą prezesa kolegium lub osób mu bliskich, właściwe do prowadzenia i załatwienia sprawy samorządowe kolegium odwoławcze wyznacza Prezes Rady Ministrów.

2.11. Tajemnica skarbowa

ROZDZIAŁ 11

TAJEMNICA SKARBOWA

Art. 105. § 1 *Indywidualne dane zawarte w deklaracjach oraz innych dokumentach składanych przez zobowiązanych i zainteresowanych objęte są tajemnicą skarbową.*

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

- 1) *informacjach podatkowych przekazywanych organom podatkowym przez podmioty inne niż wymienione w § 1, w szczególności wymienione w przepisach ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. poz. 648);*
- 2) *informacjach uzyskanych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej z banków i instytucji finansowych oraz innych źródeł niż wymienione w § 1 lub pkt 1;*
- 3) *dokumentacji rachunkowej organu podatkowego;*
- 4) *aktach kontroli celno-skarbowej i aktach postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe;*
- 5) *aktach spraw dokumentujących postępowania podatkowe, o których mowa w dziale III;*
- 6) *aktach spraw dokumentujących postępowania szczególne, o których mowa w dziale IV;*
- 7) *aktach spraw Rady;*
- 8) *aktach dokumentujących kontrolę, o której mowa w rozdziale 9 działu III ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami.*

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

- 1) *niezłożeniu lub złożeniu przez podatnika deklaracji lub innych dokumentów, do których złożenia był obowiązany na podstawie przepisów ustaw podatkowych;*
- 2) *nieujęciu lub ujęciu przez podatnika w złożonej deklaracji lub innych dokumentach zdarzeń, do których ujęcia był obowiązany na podstawie przepisów ustaw podatkowych;*
- 3) *zaleganiu lub niezaleganiu przez podatnika w podatkach wynikających z deklaracji lub innych dokumentów składanych na podstawie ustaw podatkowych.*

§ 4. *Przepis § 1 stosuje się również do danych zgromadzonych w Centralnym Rejestrze Podmiotów – Krajowej Ewidencji Podatników, zwanym dalej „CRP KEP”, oraz zawartych w dokumentacji, o której mowa w art. 495.*

§ 5. Tajemnicą skarbową nie są objęte dane Krajowego Rejestru Sądowego, numer identyfikacji podatkowej, zwany dalej „NIP”, numer identyfikacyjny REGON, numer rachunku, o którym mowa w art. 105b ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r. poz. 1221), oraz dane przekazane na podstawie art. 496 § 4 i 5 przez CRP KEP, za pośrednictwem systemu teleinformatycznego do krajowego rejestru urzędowego podmiotów gospodarki narodowej. W przypadku osób fizycznych wpisanych do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, zwanej dalej „CEIDG”, i wykonujących działalność gospodarczą nie są objęte tajemnicą skarbową dane: NIP, numer identyfikacyjny REGON, nazwa (firma), adresy, pod którymi wykonywana jest działalność gospodarcza, w tym adres głównego miejsca wykonywania działalności oraz przedmiot wykonywanej działalności określony według obowiązujących standardów klasyfikacyjnych.

Art. 106. § 1. Do przestrzegania tajemnicy skarbowej obowiązani są:

- 1) pracownicy;
- 2) samorządowe organy podatkowe oraz osoby zatrudnione w tych organach;
- 3) osoby odbywające staż, praktykę zawodową lub studencką w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub inny organ podatkowy;
- 4) osoby wykonujące na rzecz organu podatkowego czynności na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło;
- 5) przedstawiciele obcej władzy przebywający w siedzibach organów podatkowych, obecni w toku postępowania podatkowego lub obecni w toku czynności kontrolnych, w związku z wymianą informacji podatkowych z innymi państwami;
- 6) mediatorzy w związku z prowadzoną mediacją;
- 7) członkowie Rady w związku z postępowaniem, o którym mowa w rozdziale 5 działu IV.

§ 2. Do przestrzegania tajemnicy skarbowej w zakresie, o którym mowa w art. 105 § 4, obowiązane są także:

- 1) podmioty określone w § 1;
- 2) osoby zatrudnione w organach pośredniczących w składaniu zgłoszeń identyfikacyjnych i aktualizacyjnych, a także osoby wykonujące na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, na rzecz tego organu pośredniczącego, czynności w składaniu tych zgłoszeń.

§ 3. Osoby wymienione w § 1 pkt 1-4, 6 i 7 oraz § 2 są obowiązane do złożenia na piśmie przyrzeczenia następującej treści:

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

§ 4. Osoby, o których mowa w § 3, nie składają przyrzeczenia, jeżeli obejmując stanowiska, o których mowa w § 1 i § 2, złożyły przyrzeczenie o obowiązku przestrzegania tajemnicy prawnie chronionej.

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

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

§ 7. Organ podatkowy, na wniosek zobowiązanego lub zainteresowanego, udostępnia dane, o których mowa w art. 105 § 1-4, podmiotom przez nich wskazanym w zakresie określonym we wniosku. Osoby, którym te dane udostępniono, obowiązane są w tym zakresie do zachowania tajemnicy skarbowej.

§ 8. Przepisów § 5 i 6 nie stosuje się do osób, których dotyczą informacje objęte tajemnicą skarbową.

Art. 107. W toku postępowania podatkowego dostęp do informacji pochodzących z banku lub innej instytucji finansowej, a także do informacji uzyskanych z banku lub innej instytucji finansowej mających siedzibę na terytorium państw członkowskich Unii Europejskiej, przysługuje:

1) pracownikowi załatwiającemu sprawę, jego przełożonemu, mediatorowi, naczelnikowi urzędu skarbowego, naczelnikowi urzędu celno-skarbowego, dyrektorowi izby administracji skarbowej oraz Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej;

2) pracownikowi załatwiającemu sprawę, jego przełożonemu oraz organom, o których mowa w art. 5 i art. 9 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, właściwym w zakresie wymiany informacji podatkowych.

Art. 108. § 1. W toku postępowania w sprawie zawarcia porozumień, o których mowa w rozdziale 4 działu IV, dostęp do informacji przekazanych przez przedsiębiorców w tym postępowaniu przysługuje pracownikowi załatwiającemu sprawę, jego przełożonemu oraz Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej.

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

Art. 109. § 1. W postępowaniach, o których mowa w dziale III i IV, dostęp do akt sprawy i informacji zebranych przez organy podatkowe lub przekazanych przez przedsiębiorców w tych postępowaniach przysługuje wyłącznie mediatorowi, pracownikowi załatwiającemu sprawę, jego przełożonemu oraz Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, Radzie, ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, wówczas gdy przedsiębiorca w żądaniu wskazał i udowodnił, że przekazane przez niego informacje stanowią tajemnicę przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 11 ust. 4 ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Dz.U. z 2003 r. poz. 1503 z późn. zm.¹⁶²).

162 Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz.U. z 2004 r. poz. 959, 1693 i 1804, z 2005 r. poz. 68, z 2007 r. poz. 1206, z 2009 r. poz. 1540 oraz z 2017 r. poz. 933 i 1132.

§ 2. Przedsiębiorca, przekazując informacje stanowiące tajemnicę przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 11 ust. 4 ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji ma obowiązek dokładnego określenia ich zakresu.

§ 3. Jeżeli przedsiębiorca nie udowodnił, że informacje przez niego przekazane stanowią tajemnicę przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 11 ust. 4 ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji albo organ podatkowy uznał, że nie stanowią one takiej tajemnicy, przepis § 1 nie ma zastosowania, a stosuje się zasady określone w art. 111, art. 114 oraz art. 115 § 2 i 3.

Art. 110. § 1. Akta spraw zawierające informacje:

- 1) pochodzące z banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych, z wyłączeniem informacji, o których mowa w art. 276 § 4, oraz z innych instytucji finansowych;
- 2) określone w ustawie z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, uzyskane od obcych państw, pochodzące z banków oraz innych instytucji finansowych;
- 3) uzyskane w postępowaniu w sprawach, o których mowa w rozdziale 4 działu IV;
- 4) zawierające tajemnicę przedsiębiorstwa – przechowuje się w pomieszczeniach zabezpieczonych zgodnie z przepisami o ochronie informacji niejawnych.

§ 2. Informacje, o których mowa w § 1 pkt 1-3, po ich wykorzystaniu są wyłączane z akt sprawy i przechowywane w kasach pancernych, szafach pancernych lub urządzeniach służących ochronie informacji niejawnych o klauzuli „poufne”, którym na podstawie odrębnych przepisów przyznano certyfikaty lub świadectwa kwalifikacyjne. Adnotacji o wyłączeniu dokonuje się w aktach sprawy.

§ 3. Informacje, o których mowa w § 1 pkt 4, po ich wykorzystaniu, są wyłączane z akt sprawy i przechowywane w kasach pancernych, szafach pancernych lub urządzeniach służących ochronie informacji niejawnych o klauzuli „zastrzeżone”. Adnotacji o wyłączeniu dokonuje się w aktach sprawy.

§ 4. Ponowne włączenie do akt sprawy informacji, o których mowa w § 1, następuje wyłącznie w przypadkach określonych w art. 111-113.

Art. 111. § 1. Akta spraw, w tym akta zawierające informacje wymienione w art. 364, naczelnicy urzędów skarbowych oraz naczelnicy urzędów celno-skarbowych udostępniają na żądanie wyłącznie:

- 1) ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektorowi izby administracji skarbowej – w toku postępowania podatkowego, postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej;
- 2) innym naczelnikom urzędów skarbowych lub naczelnikom urzędów celno-skarbowych – w związku z wszczętym postępowaniem podatkowym, postępowaniem w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, kontrolą podatkową lub kontrolą celno-skarbową – w związku z postępowaniem przejętym w trybie art. 88;

- 3) *Generalnemu Inspektorowi Informacji Finansowej* – zgodnie z przepisami o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu;
- 4) *sądom lub prokuratorowi* – w związku z toczącym się postępowaniem;
- 5) *Rzecznikowi Praw Obywatelskich* – w związku z jego udziałem w postępowaniu przed sądem administracyjnym;
- 6) *Prokuratorowi Generalnemu* – na wniosek właściwego prokuratora:
 - a) w przypadkach określonych w rozdziale 13 działu IV,
 - b) w związku z udziałem prokuratora w postępowaniu przed sądem administracyjnym;
- 7) *Agencji Wywiadu, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Centralnemu Biuru Antykorupcyjnemu, Służbie Wywiadu Wojskowego, Służbie Kontrwywiadu Wojskowego, Policji, Żandarmerii Wojskowej, Straży Granicznej, Służbie Więziennej, Biuru Ochrony Rządu i ich posiadającym pisemne upoważnienie funkcjonariuszom lub żołnierzom w zakresie niezbędnym do przeprowadzenia postępowania sprawdzającego na podstawie przepisów o ochronie informacji niejawnych;*
- 8) *Centralnemu Biuru Antykorupcyjnemu, Policji, Żandarmerii Wojskowej, Straży Granicznej i ich posiadającym pisemne upoważnienie funkcjonariuszom lub żołnierzom, jeśli jest to konieczne dla skutecznego zapobieżenia przestępstwem lub ich wykrycia, ustalenia sprawców i uzyskania dowodów albo ujawnienia mienia zagrożonego przypadkiem.*

§ 2. W przypadkach określonych w § 1 pkt 1 lub 2 przepis art. 107 stosuje się odpowiednio.

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

§ 4. Naczelnicy urzędów skarbowych oraz naczelnicy urzędów celno-skarbowych udostępniają na żądanie Najwyższej Izbie Kontroli, w związku z toczącym się postępowaniem kontrolnym, akta spraw, o których mowa w § 1, po wyłączeniu z nich informacji wymienionych w art. 364, chyba że informacje takie zostały uprzednio udzielone Najwyższej Izbie Kontroli na podstawie odrębnych przepisów.

§ 5. Naczelnicy urzędów skarbowych udostępniają na żądanie Państwowej Komisji Wyborczej, w związku z badaniem sprawozdania komitetu wyborczego, informacji, o której mowa w art. 34 ust. 1, lub sprawozdania, o którym mowa w art. 38 ustawy z dnia 27 czerwca 1997 r. o partiach politycznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 876 i 1089), akta spraw, o których mowa w § 1.

Art. 112. § 1. Informacje podatkowe, o których mowa w ustawie z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, uzyskane od państw członkowskich Unii Europejskiej lub akta spraw zawierające takie informacje, są udostępniane organom wymienionym w art. 111 oraz innym niż wymienione w tym przepisie organom podatkowym, gdy toczące się przed tym organem postępowanie lub czynności wykonywane przez ten organ są związane z prawidłowym określaniem podstaw opodatkowania i wysokości zobowiązania podatkowego lub wymiarem innych należności, których dochodzenie, zgodnie z przepisami o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, jest możliwe na wniosek obcego państwa.

§ 2. Udostępnienie informacji podatkowych i akt, o których mowa w § 1, następuje z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska oraz innych umów międzynarodowych, których stroną jest Unia Europejska.

§ 3. Udostępnienie informacji dla celów innych niż wymienione § 1 wymaga uzyskania zgody obcego państwa, od którego otrzymano informacje.

§ 4. Przepis art. 111 § 3 stosuje się odpowiednio.

Art. 113. Akta spraw lub informacje wynikające z tych akt, a uzyskane w sprawach, o których mowa w przepisach rozdziału 4 i 6 działu IV, a także akta spraw zawierających tajemnice przedsiębiorstwa, o których mowa w art. 109 § 1 i 2, są udostępniane wyłącznie organom wymienionym w art. 111 § 1 pkt 1 i pkt 3-8 oraz na zasadach określonych w tym przepisie.

Art. 114. Akta spraw niezawierające informacji, o których mowa w art. 364, organy podatkowe udostępniają:

- 1) ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w celu realizacji zadań ustawowych;
- 2) Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, w celu realizacji zadań ustawowych;
- 3) innym organom podatkowym w celu realizacji zadań ustawowych;
- 4) Najwyższej Izbie Kontroli – w zakresie i na zasadach określonych w przepisach o Najwyższej Izbie Kontroli;
- 5) sądowni, prokuratorowi, a także upoważnionym pisemnie przez prokuratora funkcjonariuszom Policji lub Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Straży Granicznej lub Centralnego Biura Antykorupcyjnego – w związku z toczącym się postępowaniem;
- 6) Agencji Wywiadu, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Centralnemu Biuru Antykorupcyjnemu, Służbie Wywiadu Wojskowego, Służbie Kontrwywiadu Wojskowego, Policji, Żandarmerii Wojskowej, Straży Granicznej, Służbie Więziennej, Biuru Ochrony Rządu i ich posiadającym pisemne upoważnienie funkcjonariuszom lub żołnierzom w zakresie niezbędnym do przeprowadzenia postępowania sprawdzającego na podstawie przepisów o ochronie informacji niejawnych;
- 7) Centralnemu Biuru Antykorupcyjnemu, Policji, Żandarmerii Wojskowej, Straży Granicznej i ich posiadającym pisemne upoważnienie funkcjonariuszom i żołnierzom, jeśli jest to konieczne dla skutecznego zapobieżenia przestępstwom lub ich wykrycia, ustalenia sprawców i uzyskania dowodów albo ujawnienia mienia zagrożonego przepadkiem;
- 8) biegłym powołanym w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, postępowania podatkowego, a także postępowania o ustalenie wartości rzeczy lub praw majątkowych – w zakresie określonym przez organ podatkowy;
- 9) wojewodzie i Szefowi Urzędu do Spraw Cudzoziemców – w zakresie prowadzonych postępowań dotyczących legalizacji pobytu cudzoziemców na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

- 10) Prokuraturii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej – w związku z prowadzonym postępowaniem oraz wydawaniem opinii prawnej;
- 11) Przewodniczącemu Komisji Nadzoru Finansowego – w zakresie niezbędnym do przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego na podstawie ustawy z dnia 21 lipca 2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym (Dz.U. z 2017 r. poz. 196, 724, 791, 819 i 1089);
- 12) organom właściwym w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych – w zakresie niezbędnym do przeprowadzenia czynności sprawdzających i postępowania na podstawie przepisów o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;
- 13) organom nadzoru górniczego – w celu weryfikacji pomiaru urobku rudy miedzi, wydobytego gazu ziemnego oraz wydobytej ropy naftowej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Dz.U. z 2016 r. poz. 1581 i 1948);
- 14) innym organom – w przypadkach i na zasadach określonych w odrębnych ustawach oraz ratyfikowanych umowach międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

Art. 115. § 1. Organy podatkowe udostępniają informacje zawarte w aktach spraw podatkowych, z wyłączeniem informacji określonych w art. 364, organom i osobom wymienionym w art. 114.

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

§ 3. Informacje zawarte w aktach spraw podatkowych udostępniane są również:

- 1) Kancelarii Prezesa Rady Ministrów w celu realizacji zadań określonych w ustawie z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (Dz.U. z 2015 r. poz. 1659 i 1224 oraz z 2017 r. poz. 935);
- 2) powiatowym oraz wojewódzkim urzędом pracy w celu realizacji ich zadań ustawowych;
- 3) jednostkom organizacyjnym Zakładu Ubezpieczeń Społecznych i Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego w celu realizacji ich zadań ustawowych;
- 4) ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych – w celu realizacji zadań określonych w przepisach o nabywaniu nieruchomości przez cudzoziemców;
- 5) Szefowi Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych w celu realizacji jego zadań ustawowych;
- 6) komornikom sądowym i administracyjnym organom egzekucyjnym w związku z prowadzonym postępowaniem egzekucyjnym lub zabezpieczającym;
- 7) upoważnionemu przez samorządowy organ podatkowy kierownikowi jednostki organizacyjnej samorządu terytorialnego niemającej osobowości prawnej oraz upoważnionemu pracownikowi tej jednostki, do wykonywania w jego imieniu praw i obowiązków wierzyciela na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w zakresie

niezbędnym do wszczęcia i prowadzenia postępowania egzekucyjnego lub zabezpieczającego;

- 8) wójtom, burmistrzom, prezydentom miast lub wojewodom w zakresie prowadzonych postępowań o przyznanie świadczeń rodzinnych, zasiłków dla opiekunów, świadczeń pieniężnych wypłaconych w przypadku bezskuteczności egzekucji alimentów lub świadczenia wychowawczego;
- 9) ośrodkom pomocy społecznej i powiatowym centrom pomocy rodzinie w zakresie prowadzonych postępowań o świadczenia z pomocy społecznej;
- 10) służbom statystyki publicznej w zakresie wynikającym z programu badań statystycznych;
- 11) instytucjom zajmującym się obsługą środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub środków niepodlegających zwrotowi, pochodzących z innych źródeł zagranicznych;
- 12) organizacjom pożytku publicznego – w zakresie i na zasadach określonych w ustawach podatkowych;
- 13) akredytowanym agencjom płatniczym realizującym zadania w ramach Wspólnej Polityki Rolnej;
- 14) organom Państwowej Inspekcji Farmaceutycznej w celu realizacji jej zadań ustawowych.

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

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

§ 5. Komornicy sądowi są obowiązani do uiszczenia opłaty na rachunek organu podatkowego za udostępnienie informacji, o których mowa w § 3 pkt 6 oraz w § 4 pkt 2, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej.

Art. 116. § 1. Dane zgromadzone w CRP KEP organy podatkowe udostępniają wyłącznie:

- 1) sądom, prokuratorom, organom podatkowym, organom kontroli celno-skarbowej, przedstawicielom Najwyższej Izby Kontroli, Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Służby Kontrwywiadu Wojskowego i Żandarmerii Wojskowej – w związku z prowadzonym postępowaniem;
- 2) Szefowi Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych celu realizacji jego zadań ustawowych;

- 3) komornikom sądowym i administracyjnym organom egzekucyjnym w związku z prowadzonym postępowaniem egzekucyjnym i zabezpieczającym;
- 4) naczelnym i centralnym organom administracji rządowej – w związku z postępowaniem w sprawie udzielenia koncesji bądź zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej;
- 5) zobowiązanemu w zakresie dotyczącym jego NIP;
- 6) służbom statystyki publicznej w zakresie i dla potrzeb wynikających z przepisów o statystyce publicznej;
- 7) Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych oraz Państwowemu Funduszowi Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych – do realizacji zadań i celów określonych w odrębnych ustawach;
- 8) organom prowadzącym urzędowe rejestry na podstawie odrębnych przepisów na ich wniosek zawierający dane niezbędne do identyfikacji podmiotów, o których mowa w art. 478 § 1 w zakresie NIP, w związku z realizacją ich zadań ustawowych;
- 9) bankom i spółdzielczym kasom oszczędnościowo-kredytowym w związku z realizacją zadań ustawowych.

§ 2. Obowiązek udostępnienia danych zgromadzonych w CRP KEP nie dotyczy sytuacji, gdy podmiot, o którym mowa w § 1, występuje o udostępnienie wyłącznie danych dotyczących nazwiska, imienia, numeru PESEL oraz informacji o dacie zgonu.

§ 3. Obowiązek udostępnienia danych zgromadzonych w CRP KEP nie dotyczy danych objętych treścią wpisu w Krajowym Rejestrze Sądowym oraz danych uzupełniających, o których mowa w art. 42 ust. 3a pkt 2 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1068 oraz z 2017 r. poz. 60) i w art. 43 ust. 5b pkt 2 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1778).

§ 4. Dane zgromadzone w CKP KEP są udostępniane przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz naczelników urzędów skarbowych podmiotom, o których mowa w § 1, z tym że dane w przypadkach wskazanych w § 1 pkt 3 i 5 udostępniane są wyłącznie przez naczelnika urzędu skarbowego.

§ 5. Informacje o nadanym podmiotowi NIP lub jego unieważnieniu, uchyleniu lub przywróceniu krajowemu rejestrowi urzędowemu podmiotów gospodarki narodowej CRP KEP udostępnia za pośrednictwem systemu teleinformatycznego.

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

- 1) wysokość opłaty uiszczanej na rachunek organu podatkowego za udostępnienie informacji komornikom sądowym, uwzględniając postać udostępnienia informacji, ponoszone przez organy podatkowe koszty związane z udostępnieniem informacji;
- 2) tryb pobierania oraz sposób uiszczania opłaty przez komorników sądowych za udostępnienie informacji, uwzględniając organizację czynności związanych z poborem opłaty i formą jej zapłaty.

Art. 117. Przepisy art. 116 § 1-5 dotyczące podatników stosuje się odpowiednio do innych podmiotów, których dane zgromadzono w CRP KEP.

Art. 118. Akta spraw, o których mowa w art. 114, i dokumenty zawierające informacje, o których mowa w art. 115, przekazywane organom i osobom wymienionym w art. 114 pkt 4-14 oraz art. 115 § 2-4 oznacza się klauzulą „tajemnica skarbowa”.

Art. 119. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może ujawnić informacje stanowiące tajemnicę skarbową, z wyłączeniem informacji stanowiących tajemnicę inną niż skarbową i objętych ochroną na podstawie odrębnych ustaw. Przepis § 3 stosuje się odpowiednio.

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

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

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

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

Art. 120. Organy podatkowe udostępniają informacje zawarte w aktach spraw podatkowych, z wyłączeniem informacji wymienionych w art. 364, organom, które na podstawie odrębnych ustaw są obowiązane do przyjęcia zaświadczenia albo oświadczenia o wysokości dochodów (przychodów) lub zaświadczenia albo oświadczenia o niezaleganiu w podatkach w zakresie niezbędnym do weryfikacji treści oświadczenia.

Art. 121. Do informacji, o których mowa w art. 105 § 2 pkt 1 i 2, stosuje się przepisy niniejszego rozdziału dotyczące udostępniania informacji wynikających z akt spraw podatkowych.

Art. 122. Przepisy art. 111-115 nie naruszają uprawnień strony przewidzianych w art. 340 i art. 341.

Art. 123. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej podaje do wiadomości publicznej zbiorcze informacje dotyczące podatków.

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

Realizacja przez zobowiązanych obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych wynikającego z art. 84 Konstytucji RP jest związana z przekazywaniem

przez nich indywidualnych danych osobowych, majątkowych i innych. Jednocześnie art. 47, art. 51 ust. 1-5, art. 31 ust. 3 Konstytucji RP dają tym podmiotom prawo do ochrony życia prywatnego, wskazując możliwy tryb ujawnienia tych danych. Z drugiej zaś strony zebrane przez organy podatkowe dane indywidualne w aktach spraw, dokumentach, posiadane informacje na wszelkiego rodzaju nośnikach stanowią informację publiczną w rozumieniu art. 6 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej¹⁶³, z tym że prawo do informacji publicznej podlega ograniczeniom w zakresie i na zasadach określonych w przepisach o ochronie informacji niejawnych oraz o ochronie innych tajemnic ustawowo chronionych (art. 5 ust. 1 tej ustawy), a także podlega ograniczeniu ze względu na prywatność osoby fizycznej lub tajemnicy przedsiębiorcy (art. 5 ust. 2 tej ustawy)¹⁶⁴. Informacją publiczną są objęte np. dane, o których mowa w art. 36 ust. 3 i art. 37 ust. 1 pkt 2 lit. f i g ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹⁶⁵, mimo że odnoszą się one do indywidualnych danych zobowiązanych. Z art. 37 ust. 2 ustawy o finansach publicznych wynika, że podanie do publicznej wiadomości wykazu, o którym mowa w ust. 1 pkt 2 lit. f, czyli wykazu osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym w zakresie podatków lub opłat udzielono ulg, odroczeń lub rozłożono spłatę na raty w kwocie przewyższającej łącznie 500 zł, wraz ze wskazaniem wysokości umorzonych kwot i przyczyn umorzenia – nie narusza przepisów o tajemnicy skarbowej. Oznacza to, że przepisów o tajemnicy skarbowej nie narusza także podanie nazw przedsiębiorców (podatników), którym tych ulg w spłacie udzielono¹⁶⁶.

Nie są objęte tajemnicą skarbową, także na gruncie obowiązujących uregulowań prawnych, dane zawarte w fakturach VAT¹⁶⁷, albowiem ochrona danych objętych tajemnicą skarbową nie dotyczy informacji o procesach gospodarczych zachodzących w prowadzonych przez podatników przedsięwzięciach gospodarczych. Natomiast tajemnicą skarbową objęte będą np. dane potencjalnego kontrahenta podatnika odnoszące się do terminowości i wysokości zapłaconego przez tegoż podatnika podatku nawet wtedy, gdy byłyby one niezbędne podatnikowi do ubiegania się o zwrot podatku od towarów i usług¹⁶⁸. Tajemnicą skarbową, zgodnie z obecnie obowiązującą ustawą – Ordynacja podatkowa, nie są objęte również informacje o podmiotach uczestniczących we wspólnych przedsięwzięciach gospodarczych,

163 Dz.U. z 2016 r. poz. 1764 z późn. zm.

164 A. Melezini, Definicja tajemnicy skarbowej (w:) Prawne instrumenty zapobiegania i zwalczania korupcji przez kontrolę skarbową, Lex/el. 2012, pkt 3.1.

165 Dz.U. z 2016 r. poz. 1870 z późn. zm.

166 Wyroki WSA w Bydgoszczy z dnia: 24 kwietnia 2014 r., II SAB/Bd 32/14; 4 lutego 2015 r., II SA/Bd 1321/14; 7 marca 2017 r., II SAB/Bd 128/16, CBOSA.

167 Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2016 r., II FSK 3494/14, CBOSA.

168 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 maja 2010 r., II SA/Wa 414/10, CBOSA.

w tym także, gdy istnieją między podmiotami powiązania o charakterze kapitałowym, gospodarczym, czy rodzinnym¹⁶⁹.

Zwrócić też trzeba uwagę na to, że obecnie obowiązujący art. 181 o.p. umożliwia wykorzystywanie indywidualnych danych dotyczących jednego podmiotu w postępowaniu odnoszącym się do innego podatnika, albowiem – jak podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 17 stycznia 2017 r., I FSK 1883/16, CBOSA – „czym innym jest ochrona wrażliwych informacji znajdujących się w aktach spraw podatkowych przed nieupoważnionym udostępnieniem osobom trzecim, a czym innym wykorzystanie przez organy podatkowe, np. zeznań świadka złożonych w innym postępowaniu, jeżeli zeznania te są istotne dla ustalania okoliczności faktycznych w prowadzonym postępowaniu”. Wykorzystywanie dowodów zgromadzonych w innym postępowaniu, jak również korzystanie z oświadczeń nie narusza także zasady zapewnienia stronie postępowania czynnego w nim udziału wynikającej z art. 123 o.p., albowiem „istotne jest, aby strona miała możliwość wypowiedzenia się co do zebranych dowodów”¹⁷⁰.

Tajemnica skarbowa jest rodzajem tajemnicy zawodowej, o czym świadczy zakres podmiotowy podmiotów zobowiązanych do jej przestrzegania określony w art. 106 § 1 i 2, 5-7 projektu. Poglądu tego nie zmienia treść art. 106 § 5 i 6 projektu, wskazująca na to, że obowiązek zachowania tajemnicy skarbowej obowiązuje również o ustaniu zatrudnienia, zakończeniu stażu lub praktyki, rozwiązaniu albo wygaśnięciu umów zlecenia lub o dzieło, ustaniu członkostwa w Radzie, zakończeniu pełnienia funkcji mediatora, czy też to, że ciąży on także na innych osobach, którym udostępniono informacje objęte tajemnicą skarbową, chyba że na ich ujawnienie zezwała przepis prawa. Z kolei zakres podmiotowy tajemnicy skarbowej został określony w art. 105 § 1 i 2 projektu, który poprzez użycie w nim określeń „w szczególności” (§ 2 pkt 1), „innych dokumentach” (§ 1) pozwala na elastyczne rozumienie tego zakresu w tym znaczeniu, że każde dane indywidualne i wszelkie informacje przekazywane organom podatkowym są objęte tajemnicą skarbową. Ten zakres podmiotowy i przedmiotowy jest w istocie ustawową definicją tajemnicy skarbowej. W piśmiennictwie funkcjonują różne definicje tajemnicy skarbowej. I tak przykładowo przez tajemnicę skarbową rozumie się:

- „informację niejawną, uzyskaną w związku z czynnościami służbowymi albo wykonywaniu prac zleconych, której nieuprawnione ujawnienie mogłoby narazić na szkodę interes państwa, interes publiczny lub prawnie chroniony interes obywateli albo jednostki organizacyjnej”¹⁷¹,

169 Wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 2015 r., I FSK 135/14, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 maja 2013 r., I SA/Kr 1726/12, CBOSA.

170 Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2016 r., II FSK 3494/14, CBOSA.

171 A. Melezini (w:) D. Zalewski, A. Melezini, Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny, Warszawa 2011, s. 468.

- „indywidualne dane zawarte w deklaracjach podatkowych oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów (...), a jej zakres obejmuje również informacje podatkowe przekazywane organom podatkowym przez wszelkie podmioty składające te informacje, dane zawarte w aktach dokumentujących czynności sprawdzające, aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej oraz aktach spraw karnych skarbowych, dane zawarte w informacjach uzyskanych od banków, a także z innych źródeł”¹⁷²,
- „zakaz ujawniania informacji dotyczących podatników, płatników i inkasentów, a znajdujących się w dyspozycji organów podatkowych”¹⁷³.

W projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa nie wprowadzono definicji tajemnicy skarbowej do jej przepisów, uznając, że wystarczające jest prawidłowe zdefiniowanie jej zakresu podmiotowego i przedmiotowego. Definicja tajemnicy skarbowej byłaby też mało przydatna w systemie prawa podatkowego, albowiem jej zakres szczególnie przedmiotowy jest systematycznie zawężany. Wskazuje się bowiem, że „dostęp do informacji stanowiących tajemnicę skarbową dla służb skarbowych będzie z czasem coraz szerszy i łatwiejszy. Biorąc pod uwagę skalę nadużyć finansowych, dokonywanych za pomocą rachunków bankowych, polski ustawodawca powinien być zainteresowany stworzeniem przepisów, które w sposób szybki i efektywny uprawnią organa kontroli skarbowej do pozyskania tego typu informacji, oczywiście dając kontrolowanym gwarancję ścisłego przestrzegania tajemnicy bankowej i skarbowej poprzez chociażby surowe kary za ich łamanie”¹⁷⁴. Pogląd ten wprawdzie został wyrażony na gruncie nieobowiązującej już ustawy o kontroli skarbowej, ale przecież był tylko postulatem *de lege ferenda*. Obecnie realizują go niewątpliwie postanowienia ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej¹⁷⁵, która w art. 94 ust. 1 odsyła w sprawach w ustawie nieuregulowanych do odpowiedniego stosowania do kontroli celno-skarbowej (art. 54-93) przepisów działu VII ordynacji podatkowej. Ustawowy zakres uprawnień przysługujących organom kontroli celno-skarbowej uregulowany np. w art. 48 ustawy o KAS jest szerszy tak podmiotowo, jak i przedmiotowo, niż zawarty w art. 182 o.p. będący jego odpowiednikiem. Na gruncie projektowanej ustawy postulat ten realizują postanowienia art. 107, art. 110 § 1 pkt 1 i 2, art. 115 § 4, art. 116 § 1 pkt 9.

W piśmiennictwie¹⁷⁶ wskazuje się ponadto, że „ujawnieniem danych o przedsiębiorstwach i przedsiębiorcach występujących w obrocie i trudniących się zawodowo działalnością gospodarczą (szeroko pojętą) są zainteresowane liczne pod-

172 R. Mastalski (w:) R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2002, s. 326-327.

173 J. Jezierski (w:) Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligjusza Drgasa, Toruń 1998, s. 55.

174 A. Melezini (w:) D. Zalewski, A. Melezini, Ustawa..., s. 453-454.

175 Dz.U. z 2016 r. poz. 1947 z późn. zm.

176 J. Szwaia (w:) Księga Pamiątkowa Ku Czci Profesora Leopolda Steckiego, Toruń 1997, s. 479-480.

mioty”. J. Szwejca zalicza do nich: a) „władze publiczne, sądowne i samorządowe ze względu na ogromne znaczenie działalności gospodarczej dla interesów ogólnokrajowych i lokalnych, b) same podmioty gospodarcze (przedsiębiorcy) (...) ażeby ich przedsiębiorstwo mogło być łatwo identyfikowane przez potencjalnych kontrahentów, c) inni przedsiębiorcy (...), nabywcy towarów i usług i konkurenci danego przedsiębiorstwa, którzy są mocno zainteresowani informacjami dotyczącymi np. jego formy prawnej, siedziby, składu osobowego, wielkości kapitału itd., d) potencjalni i rzeczywisti klienci, nabywcy towarów i usług oferowanych przez przedsiębiorstwo, w tym indywidualni konsumenci mający interes w łatwej identyfikacji i indywidualizacji przedsiębiorcy (...), ponieważ mogą one mieć znaczenie np. w razie dochodzenia roszczeń”. Te postulaty realizują postanowienia art. 105 § 3 pkt 1-3, § 5, art. 119 § 1 i 2 projektu. Zwrócić trzeba bowiem uwagę na to, by nie było dużych znaczących rozbieżności między jawnością danych o prowadzeniu działalności gospodarczej zawartych w ustawie z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej¹⁷⁷ a zakresem indywidualnych danych chronionych tajemnicą skarbową. W projekcie ten wyważony poziom realizują postanowienia art. 105 § 3 i 5, art. 108 § 1, art. 109 § 1-3.

Trybunał Konstytucyjny w szeregu orzeczeniach¹⁷⁸ wskazywał, że „autonomia informacyjna jednostki stanowiąca element ochrony życia prywatnego oznacza prawo do samodzielnego decydowania o ujawnieniu innym informacji dotyczących swej osoby, a także prawo do sprawowania kontroli nad takimi informacjami, jeżeli znajdują się one w posiadaniu innych podmiotów.”

Obowiązujące obecnie przepisy art. 293-305 o.p. oraz art. 14a-15b ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników¹⁷⁹ w zasadzie odpowiadają powyższemu standardom konstytucyjnym i zawartych w ustawie o dostępie do informacji publicznej. Braki w zakresie powyższych standardów, a tym samym braki w zakresie ochrony praw tych podmiotów dotyczą:

- a) konieczności zapewnienia zobowiązanym kontroli nad udostępnianiem przez organy podatkowe danych objętych tajemnicą skarbową;
- b) braku szczególnej ochrony danych objętych tajemnicą przedsiębiorstwa, a przekazywanych przez przedsiębiorców lub zebranych w toku postępowań toczących się z ich udziałem;

177 Dz.U. z 2016 r. poz. 1829 z późn. zm.

178 Zob. wyroki TK z dnia: 24 czerwca 1997 r., K/21/96, OTK 1997, nr 2, poz. 23; 1 kwietnia 2000 r. K 15/98, OTK 2000, nr 3, poz. 86; 19 lutego 2002 r., K/3/01, OTK-A 2002, nr 1, poz. 3; czerwca 2008 r., K 8/04, OTK-A 2008, nr 5, poz. 81.

179 Dz.U. z 2017 r. poz. 869.

- c) możliwości udostępniania przez organy podatkowe (transmisji) danych i informacji przekazywanych przez zobowiązanych innym podmiotom wskazanym przez tych zobowiązanych;
- d) rozproszenia dotychczasowej regulacji w zakresie przepisów o tajemnicy skarbowej.

Realizując to ostatnie zagadnienie, zdecydowano, by uregulowania stanowiące wyjątek od przepisów o tajemnicy skarbowej, a zawarte w art. 36 i art. 37 ustawy o finansach publicznych, pozostały w tejże ustawie z uwagi na jej horyzontalny charakter i dlatego że implementacja tych przepisów nie mogłaby być całościowa i kompleksowa, gdyż nie dotyczyłaby uregulowań zawartych np. w art. 37 ust. 1 pkt 2 lit. a-e tej ustawy.

Podobnie rzecz ma się z uregulowaniami dotyczącymi tajemnicy skarbowej zawartymi w:

- ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej;
- ustawie z dnia 29 kwietnia 2016 r. o szczególnych zasadach wykonywania niektórych zadań z zakresu informatyzacji działalności organów Krajowej Administracji Skarbowej¹⁸⁰;
- ustawie z dnia 19 listopada 2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu¹⁸¹,
- ustawie z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji¹⁸²,
- ustawie z dnia 24 sierpnia 2011 r. o Żandarmerii Wojskowej i wojskowych organach porządkowych¹⁸³,

które zawierają rozwiązania szczególne, przez co nie było potrzeby ich przenoszenia do projektowanej ustawy – Ordynacja podatkowa.

Zauważyć należy, że w ustawie z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ułatwienia dochodzenia wierzytelności¹⁸⁴, zgodnie z jej art. 3 pkt 2¹⁸⁵, do ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji¹⁸⁶ dodany został rozdział 1a „Rejestr Należności Publicznoprawnych”. Przepis art. 18j u.p.e.a. umożliwił podmiotowi zainteresowanemu, a także podmiotowi, o którym mowa w art. 18q § 2 (wierzyciel, sądowy lub administracyjny organ egzekucyjny, sąd, organ prokuratury, Szef Centralnego Biura Antykorupcyjnego, insty-

180 Dz.U. poz. 781 z późn. zm.

181 Dz.U. z 2017 r. poz. 1049 z późn. zm.

182 Dz.U. z 2016 r. poz. 1782 z późn. zm.

183 Dz.U. z 2016 r. poz. 1483 z późn. zm.

184 Dz.U. z 2017 r. poz. 933.

185 Zgodnie z art. 22 pkt 2 tej ustawy zmieniającej, art. 3 wejdzie w życie od dnia 1 stycznia 2018 r.

186 Dz.U. z 2016 r. poz. 599 z późn. zm., zwanej dalej u.p.e.a.

tucja utworzona na podstawie art. 105 ust. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe¹⁸⁷, biuro informacji gospodarczej), udostępnienie danych dotyczących zobowiązanego, o których mowa w art. 18b § 2 u.p.e.a. Rzecz jednak w tym, że zgodnie z art. 18n u.p.e.a. dane, o których mowa w art. 18b § 2, dotyczące zobowiązanego, o którym mowa w art. 18b § 2 pkt 1 lit. a lub d u.p.e.a. (a więc dotyczące zobowiązanego będącego: osobą fizyczną lub nierezydentem w rozumieniu przepisów prawa dewizowego będącego osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej), udostępni się, jeżeli podmiot zainteresowany oświadczy za pośrednictwem systemu teleinformatycznego, w którym prowadzony jest rejestr, że posiada ważne pisemne upoważnienie tego zobowiązanego. Upoważnienie jest ważne nie dłużej niż przez 60 dni od dnia jego udzielenia. Jest charakterystyczne, że powyższe upoważnienie oznacza wyrażenie zgody przez zobowiązanego na udzielenie danych o jego zaległościach podmiotowi zainteresowanemu. Konsekwencją tego uregulowania jest to, że dane z Rejestru Należności Publicznoprawnych nie będą podlegały udostępnieniu w trybie ustawy o dostępie do informacji publicznej, a udostępnienie danych zawartych w Rejestrze nie stanowi naruszenia przepisów o tajemnicy skarbowej, o których mowa w ustawie – Ordynacja podatkowa (art. 18u u.p.e.a. i art. 5 ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu ułatwienia dochodzenia wierzytelności).

Natomiast zasadne jest włączenie do tej regulacji przepisów art. 14a-15b ustawy o ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, albowiem zawiera ona przepisy o charakterze ogólnym i ich implementacja jest całkowita.

Z art. 105 w związku z art. 118 (art. 293 w związku z art. 299a o.p.) wynikałoby, że tylko akta i dokumenty opatrzone klauzulą (pieczęcią) „tajemnica skarbowa” objęte są przepisami o tajemnicy skarbowej. Tak jednak nie jest. „Opatrzenie stosowną klauzulą dokumentów jest jedynie czynnością o charakterze deklaratoryjnym – potwierdzającym cechę, wynikającą z ustawy i z racji tego – niezaskarżalną. Brak nadania stosownej klauzuli, czyli *de facto* brak opatrzenia pieczęcią określonego dokumentu, czy akt, nie powoduje, że dane w nich zawarte przestają być chronione, a osoby mające z nimi styczność przestają być zobowiązane do zachowania tych informacji dla siebie. Z powyższego wynika, że nieopatrzenie dokumentów klauzulą «tajemnica skarbowa» nie może być zaskarżone skargą na bezczynność w oparciu o art. 3 § 2 pkt 8 p.p.s.a.»¹⁸⁸. Zasada ta zostaje utrzymana w nowej ustawie – Ordynacja podatkowa.

Zwrócić uwagę trzeba na to, że przepisy o tajemnicy skarbowej są powiązane nie tylko z przepisami ustawy o ochronie informacji niejawnych, czy ustawy o dostępie do informacji publicznej, ale i z przepisami art. 340 i 341 projektu (art. 178

187 Dz.U. z 2017 r. poz. 1876, 2361.

188 Wyrok NSA z dnia 3 września 2013 r., II FSK 1271/13, CBOSA.

i 179 o.p.). Zakres wyłączeń w dostępie do akt sprawy został w art. 341 projektu (art. 179 o.p.) ograniczony tylko do tych, które są informacją niejawną, albo których nieujawnienia wymaga interes publiczny. Pojęcie „interes publiczny” nie zostało zdefiniowane ani w projekcie, ani w dotychczas obowiązującej ustawie – Ordynacja podatkowa. Przepis art. 74 § 1 k.p.a. natomiast używa określenia węższego, bo interes państwowy także go nie definiuje. Przesłanka ta jednak wymaga indywidualizacji i konkretyzacji w każdym przypadku¹⁸⁹. W takich bowiem przypadkach sama klauzula tajemnicy skarbowej nie przesądza o niemożliwości udostępnienia akt, nie działa w stosunku do strony postępowania. Należy bowiem ten interes publiczny wykazać. Ogólnikowe tylko powołanie się na ten interes nie uzasadnia tej przesłanki odmowy przeglądania dokumentów z akt sprawy. Na marginesie zauważyć tu tylko należy, że odmowa dostępu do dokumentów akt sprawy ze względu na interes publiczny odnosi się tylko do strony postępowania, ale nie ma trybu odmawiania sądowi administracyjnemu dostępu do tego rodzaju dokumentów niedostępnych dla strony¹⁹⁰. Oznacza to możliwość bardziej elastycznego reagowania organu i dlatego przyjęć należy, że użyte w art. 105, art. 110-115, art. 118, art. 120 oraz art. 340 projektu określenie „akta sprawy” rozumieć należy jako obejmujące nie tylko całość dokumentacji zebranej przez organ podatkowy, ale i np. materiały z kontroli przeprowadzonej u kontrahenta kontrolowanego, o którym mowa w art. 587 projektu (art. 274c o.p.), o ile zostały one włączone do akt sprawy. Zatem określenie „akta sprawy” na gruncie tych przepisów należy rozumieć jednolicie. Zgodnie z językowym znaczeniem przez akta sprawy rozumieć należy „zbiór dokumentów odnoszący się do jakiejś sprawy, a także zbiór ksiąg je zawierających”¹⁹¹.

W zakresie realizacji braków, w obecnie obowiązujących unormowaniach, a określonych wyżej, projekt w art. 105-110, art. 114 wyraźnie wskazuje, kto i na jakich zasadach może otrzymywać akta spraw, dokumenty, dane lub informacje, kto i kiedy oraz komu może je udostępniać. Regulacje te wprost normują, że udostępnienie akt, dokumentów, informacji i danych może nastąpić tylko w celu realizacji zadań ustawowych. Czyni to regulacje te spójnymi z art. 51 ust. 1-2 i 5 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, a także zgodnymi z wymogami wskazanymi w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 czerwca 2008 r., K 8/04¹⁹².

Unormowania zawarte w art. 105 § 1-3, art. 106 § 1, § 3, § 5-6 i 8, art. 107-108 są odpowiednikami dotychczasowych przepisów (odpowiednio art. 293 § 1-3, art. 294 § 1, § 3-6 oraz art. 295 i art. 295a. o.p.) z niezbędnymi dostosowaniami i regulują następujące zagadnienia:

189 Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2017 r., II GSK 967/16, CBOSA.

190 Por. wyrok NSA z dnia 16 grudnia 1998 r., II SA 1542/98, ONSA 1999, nr 4, poz. 131.

191 Słownik języka polskiego, t I, M. Szymczak (red.), Warszawa 1992, s. 25; Uniwersalny słownik języka polskiego, St. Dubisz (red.), Warszawa 2008, s. 39.

192 OTK-A 2008, nr 5, poz. 81.

- art. 105 § 1-2 i 4 – zakres przedmiotowy tajemnicy skarbowej a § 5 tego przepisu wyłączenia z tego zakresu zamieszczone w dotychczasowych przepisach ordynacji podatkowej (art. 293 § 3 o.p.) oraz w ustawie o zasadach ewidencji identyfikacji podatników i płatników (art. 15 ust. 1 i ust. 1b),
- art. 106 projektu – zakres podmiotowy tajemnicy skarbowej zawarty w art. 294 § 1-5 o.p. oraz art. 15 ust. 1a ustawy o zasadach ewidencji podatników i płatników,
- art. 107 projektu (art. 295 o.p.) – podmiotowy zakres ograniczonego dostępu do informacji pochodzących z banku lub innej instytucji finansowej, w tym także takich informacji uzyskanych z banku lub innej instytucji finansowej mającej siedzibę na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej,
- art. 108 projektu (art. 295a o.p.) podmiotowy zakres ograniczonego dostępu do informacji przekazywanych przez przedsiębiorców w sprawie zawarcia porozumień.

Z wyżej wskazanych przepisów dotychczasowej ustawy zmiana dotyczy art. 293 § 2 o.p. (art. 105 § 2 projektu), a polega ona na merytorycznym uporządkowaniu kolejności wyliczeń i uzupełnieniu o akta dokumentujące postępowania podatkowe i postępowania szczególne, o których mowa w dziale III i IV projektu. Ponadto zmiany proponowane w art. 105 § 2 mają w założeniu poprawić systematykę tego przepisu, a także wyeliminować wątpliwości co do zakresu danych chronionych przez przepisy o tajemnicy skarbowej (wyliczenie przykładowe). W zasadzie bowiem jest tak, że „informacje zawarte w każdym dokumencie będącym w posiadaniu organu podatkowego, który pozwala na zidentyfikowanie konkretnego podmiotu, są objęte tajemnicą skarbową. Chodzi tu o wszelkie dokumenty przekazane do celów podatkowych w trybach określonych przepisami prawa podatkowego, co oznacza, że mogą być ponadto chronione innymi przepisami, np. o tajemnicy bankowej”¹⁹³. Przepis art. 105 § 3 projektu zawiera przypadki przewidujące wyłączenie stosowania przepisów o tajemnicy skarbowej, mające charakter przedmiotowy. Tryb udostępniania tych informacji został uregulowany w art. 651 § 3 projektu. Rozwiązania te nie wprowadzają warunków podmiotowych uznania za kontrahenta podatnika, co oznacza, że mogą nimi być wszystkie podmioty, które są stroną transakcji finansowej, mającej na celu wymianę towaru lub usługi. Wprowadzenie art. 105 § 3 projektu ma na celu:

- a) ochronę podatników przed poniesieniem konsekwencji nieuczciwości kontrahentów;
- b) wprowadzenie procedury rzetelnej oceny potencjalnych kontrahentów;

¹⁹³ K. Teszner, Tajemnica skarbowa i odpowiedzialność administracji gminnej za jej naruszenie w kontekście przepisów ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013, nr 7, s. 15.

- c) umożliwienie przeprowadzenia przez podatnika odpowiedniej weryfikacji dokumentów (deklaracji podatkowych) przyszłych kontrahentów.

Dla zrealizowania zasady zaufania z art. 20 projektu w art. 651 § 1 projektu postanowiono, że podatnik o wydaniu zaświadczenia zostanie powiadomiony jego kserokopią.

Istotnym celem tej regulacji jest także budowanie pewności obrotu gospodarczego i przyczynienie się do eliminowania nieuczciwych przedsiębiorców.

Natomiast zmiana zawarta w art. 106 projektu polega na dodaniu jako podmiotów obowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej: mediatorów, osób świadczących na rzecz organu podatkowego czynności na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło i członków Rady do spraw Unikania Opodatkowania. W art. 106 dodano § 3, albowiem osoby, które zająć mogą jedno ze stanowisk, o których mowa w art. 106 § 1 i § 2 pkt 1-3 (np. prokurator wskazany przez Ministra Sprawiedliwości), mogły wcześniej składać przyrzeczenie o zachowaniu tajemnicy prawnie chronionej i ponowne składanie przez nich przyrzeczenia byłoby zbędne.

Artykuł 105 i art. 106 (art. 293 i art. 294 o.p.) zachowują obecną zasadę, że „objęcie tajemnicą skarbową na podstawie art. 49a ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 z późn. zm.) danych dotyczących indywidualnych cech innych podmiotów gospodarczych, wykorzystanych w metodzie porównawczej (art. 169 § 2 k.p.a. w związku z art. 11 ust. 1 powyższej ustawy), nie uniemożliwia ich wykorzystania w postępowaniu dowodowym”¹⁹⁴. Jest bowiem tak, że w sytuacji, gdy organ podatkowy prowadzi postępowanie dotyczące kilku stron, powinien im udostępniać materiały dotyczące wspólnej dla nich sytuacji procesowej w granicach określonych przedmiotem orzekania oraz bez ograniczeń materiały dotyczące strony występującej z żądaniem ich udostępnienia. Podobny pogląd prezentowano także wcześniej w piśmiennictwie¹⁹⁵. W art. 301 w związku z art. 178 i 179 o.p. (art. 122 w związku z art. 340 i 341 projektu) przyjęto jako zasadę, że „prawa podatnika do zapoznania się z aktami jego sprawy nie mogą ograniczać przepisy dotyczące tajemnicy skarbowej. Tak więc gdyby w aktach sprawy dotyczącej jednego podatnika znalazły się informacje objęte tajemnicą skarbową a dotyczące innego podatnika, to organ nie może odmówić mu prawa do zapoznania się z aktami na podstawie przepisów art. 279-299 o.p.” (art. 111-115 projektu).

Na gruncie projektu ustawy art. 106 zachowuje istniejące dotychczas zróżnicowanie określeń przestrzegania i zachowania tajemnicy skarbowej. Określenie „za-

194 Wyrok NSA z dnia 8 października 1999 r. I SA/Łd 1353/97, ONSA 2000, nr 4, poz. 154 z glosą aprobowaną M. Szubiakowskiego, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2001, nr 5, poz. 79.

195 Zob. J. Jezierski (w:) *Księga pamiątkowa...*, s. 61.

chowanie tajemnicy skarbowej”, jak podkreśla J. Jezierski¹⁹⁶, „wydaje się pojęciem węższym niż przestrzeganie, obejmującym tylko obowiązek nieujawnienia informacji tajemnicą tą objętych. Przestrzeganie tajemnicy skarbowej obejmowałoby nie tylko obowiązek nieprzekazywania informacji, na którą tajemnica ta została rozciągnięta, ale także pozytywny obowiązek takiego działania, aby uniemożliwić dostęp do nich osobom trzecim”. Oznacza to, że osoby wskazane w art. 106 § 1 projektu (art. 294 § 1 o.p.) mają nie tylko obowiązek milczeć w omawianym zakresie przedmiotowym tajemnicy skarbowej, ale także obowiązek działań chroniących te informacje (np. ubezpieczenie pomieszczeń, systemów informatycznych). O przestrzeganiu tajemnicy skarbowej stanowią art. 106 § 1-6 projektu, o zachowaniu zaś art. 106 § 5 projektu.

Przekazanie przez organy podatkowe w trybie art. 111 projektu informacji, o których mowa w art. 105 § 2 pkt 2 projektu, nie unieściwia odpowiedzialności za naruszenie tajemnicy bankowej.

Przepis art. 105 § 4 i 5 projektu reguluje wyłączenie przedmiotowe zakresu tajemnicy skarbowej (art. 15 ust. 1 i ust. 1b) zawarte w ustawie o zasadach ewidencji podatników i płatników, wskazując, że tajemnicą skarbową nie są objęte dane w istocie jawne z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, jak dane z KRS, NIP, REGON itp. Z kolei przepis art. 106 § 2 projektu określa podmiotowy zakres przestrzegania tajemnicy skarbowej w zakresie danych zgromadzonych w CRP KEP (art. 15 ust. 1a ustawy o zasadach ewidencji podatników i płatników), z tym że wyłączono z tego zakresu sędziów i asesorów sądowych, albowiem przy obejmowaniu stanowisk składali przyrzeczenie o obowiązku przestrzegania tajemnicy prawnie chronionej (art. 66 i art. 106i § 3 ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych¹⁹⁷). Przepis art. 116 projektu reguluje podmiotowy zakres udostępniania danych zgromadzonych w CRP KEP z pewnymi wyłączeniami zawartymi w § 2 i 3, tryb udostępniania danych (§ 5), a także podmioty uprawnione do udostępniania tych danych (§ 4, art. 15 ust. 2, 2a, 2b, 2c, ust. 3 i 4 ustawy o zasadach ewidencji podatników i płatników). W art. 117 projektu postanowiono o odpowiednim stosowaniu przepisów art. 106 § 2, art. 116 § 1-5 projektu do płatników (art. 15a ustawy o zasadach ewidencji podatników i płatników).

„Ewidencja podatników i płatników nie stanowi rejestru ogólnodostępnego, jest bazą danych o charakterze wewnętrznym, stworzoną dla potrzeb organów podatkowych. Świadczy o tym ograniczona funkcja informacyjna rejestru, zgromadzone w nim informacje o podatnikach mogą bowiem być udostępniane jedynie wybranym kategoriom podmiotów, instytucji oraz organów administracyjnych, wymienionym w art. 15 ustawy o ewidencji i identyfikacji podatników i płatników.

196 *Ibidem*, s. 57.

197 Dz.U. z 2016 r. poz. 2062 z późn. zm.

Wyłączenie jawności tego rejestru należy uzasadnić jego instytucjonalnym charakterem, który wiąże się z identyfikacją podatników jako adresatów obowiązków fiskalnych. Należy również zauważyć, że udostępnianie informacji zgromadzonych w CRP KEP (Centralnym Rejestrze Podmiotów – Krajowej Ewidencji Podatników) uprawnionym wymienionym przez ustawodawcę podmiotom nie może sprowadzać się do bliżej nieokreślonego obszaru działania, lecz musi się wiązać z faktem prowadzenia postępowania lub realizacją określonych obowiązków ustawowych. Tego typu dane mogą być np. udostępnione komornikowi w związku z prowadzonym postępowaniem egzekucyjnym albo zabezpieczającym, ustawodawca nie przewiduje natomiast możliwości udzielenia informacji wierzycielowi o adresie dłużnika.¹⁹⁸ Wierzyciele mogą korzystać jednak z uprawnień wskazanych w art. 115 § 3 pkt 6-8 projektu.

Dane zawarte w dokumentacji CRP KEP, a więc także sam NIP nadany decyzją wydaną przez naczelnika urzędu skarbowego, są objęte tajemnicą skarbową. Przepisy art. 116 § 1-5 projektu nie pozwalają na ujawnienie NIP podatnika osobie trzeciej (z wyjątkiem podmiotów wskazanych w § 1 pkt 1-8 art. 116), nawet jeżeli wykazuje ona interes prawny w jego uzyskaniu¹⁹⁹. Naczelnik urzędu skarbowego nie może – na wniosek płatnika – udzielić informacji dotyczących NIP innego podatnika, aczkolwiek obowiązany jest potwierdzić fakt nadania NIP podmiotowi, który się nim posługuje²⁰⁰.

Nowym proponowanym rozwiązaniem realizującym zasadę budzenia zaufania zobowiązanych do organów podatkowych (art. 20 projektu), a także zasadę udzielania zobowiązany wsparcia w dobrowolnym wykonywaniu ich praw i obowiązków (art. 16 projektu) jest regulacja zawarta w art. 106 § 7, zobowiązująca organy podatkowe do przekazywania innym podmiotom wskazanym, we wniosku zobowiązanego, danych, o których mowa w art. 105 projektu w zakresie określonym w tym wniosku. Regulacja ta może być wykorzystana w przypadku ubiegania się o wydanie zaświadczeń, o których mowa np. w art. 651 § 2, art. 657 § 1 projektu. W założeniu zmniejszy ona zobowiązany uciążliwości i przyczyni się do odbiurokratyzowania administracji publicznej.

W przepisie tym jest mowa o wniosku [podobnie jest w art. 111 § 1 pkt 6 (art. 297 § 1 pkt 5 o.p.), art. 112 § 1 (art. 297a § 1 o.p.), art. 116 § 1 pkt 8 (art. 15 ust. 2 pkt 2 u.ew.pod.)], zaś w art. 111 § 1, § 4 i § 5 projektu jest mowa o żądaniu. Do wniosku czy żądania nie stosuje się jednak przepisów postępowania, a w szczególności art. 328 § 2 i art. 329 § 1 projektu (art. 168 § 1 i art. 169 § 1 o.p.).

198 Zob. M. Mucha, NIP. Zasady ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, Warszawa 2003, s. 175 i nast.; B. Rogalska, Zasada ograniczonej jawności danych i ograniczonej funkcji informacyjnej (w:) Podatkowe rejestry podmiotowe w polskim systemie prawnym, Lex/el. 2014, pkt 1.8.

199 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 7 lutego 2011 r., I SA/Sz 729/10, CBOSA.

200 Indywidualna interpretacja DIS w Poznaniu z dnia 1 lutego 2008 r., ILPP2/443-221/07-2/ISN.

Przepisy art. 109 i art. 110 § 1 pkt 4 i § 3-4 oraz art. 113 w zakresie ograniczonego dostępu do akt sprawy i informacji stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa oraz sposobu ich przechowywania wprowadzają nową instytucję. Istotnym mankamentem obecnie obowiązujących przepisów o tajemnicy skarbowej jest brak ochrony informacji i danych pozyskiwanych w toku szeroko rozumianych postępowań podatkowych od przedsiębiorców, a stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa. Czyni to regulację zawartą w obowiązującej ordynacji podatkowej sprzeczną z art. 5 ust. 2 ustawy o dostępie do informacji publicznej. Przepis ten stanowi, że „prawo do informacji publicznej podlega ograniczeniu ze względu na prywatność osoby fizycznej lub tajemnicę przedsiębiorcy. Ograniczenie to nie dotyczy informacji o osobach pełniących funkcje publiczne, mających związek z pełnieniem tych funkcji, w tym o warunkach powierzenia i wykonywania funkcji oraz przypadku, gdy osoba fizyczna lub przedsiębiorca rezygnują z przysługującego im prawa.

Zgodnie z art. 11 ust. 4 ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji²⁰¹ „przez tajemnicę przedsiębiorstwa rozumie się nieujawnione do wiadomości publicznej informacje techniczne, technologiczne, organizacyjne przedsiębiorstwa lub inne informacje posiadające wartość gospodarczą, co do których przedsiębiorca podjął niezbędne działania w celu zachowania ich w poufności” i chociaż przepis ten i powyższa definicja, a także uregulowania zawarte w powyższej ustawie nie wyczerpują możliwości ochrony tej tajemnicy, to są przepisami wiodącymi w tym zakresie (przepisy horyzontalne). Tajemnica przedsiębiorstwa jest chroniona, między innymi w procedurach uregulowanych w ustawie z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych²⁰², poprzez uregulowanie tej ochrony w art. 8 ust. 3. W związku z tym zebrane albo udostępniane przez przedsiębiorcę w toku postępowań podatkowych informacje stanowiące tajemnicę przedsiębiorstwa powinny być chronione w szczególny sposób poprzez ograniczenie dostępu do nich tylko wskazanym ściśle podmiotom i przez szczególny sposób ich przechowywania, tak jak informacje pochodzące z banków lub instytucji finansowych oraz uzyskanych na podstawie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami albo uzyskanych w sprawie zawarcia porozumień, ale z niższą klauzulą tajności. Warunkiem jednak udzielenia tej ochrony na gruncie art. 109 projektu będzie nie tylko wyrażenie przez przedsiębiorcę takiego żądania, ale i wskazanie oraz udowodnienie, że przekazane przez niego informacje stanowią tajemnicę przedsiębiorstwa.

Informacje przekazane w sprawach zawarcia porozumień czy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami to wiadomości przekazywane też przez przedsiębiorców i zawierające dane o wartości gospodarczej. Nie ma podstaw, by po-

201 Dz.U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1503 z późn. zm.

202 Dz.U. z 2015 r. poz. 2164 z późn. zm.

wyższe informacje były szerzej chronione niż inne informacje przekazywane przez przedsiębiorców w toku postępowania, zawierające tajemnicę przedsiębiorstwa. Konieczność wyrażenia żądania, udowodnienia, wskazania ich zakresu i uprawnienie organów do ich weryfikacji są niezbędnymi przesłankami przeciwdziałania hermetyczności wewnętrznej w dostępie do akt sprawy pracowników organów podatkowych, załatwiających sprawy przedsiębiorców. Należy bowiem zdawać sobie sprawę z możliwości wykorzystywania tej instytucji prawnej przez niesolidne podmioty do przewlekania postępowania podatkowego. Dlatego wprowadzenie powyższych mechanizmów do projektu (art. 109 § 3) było niezbędne. W konsekwencji objęcie tajemnicą skarbową będzie dotyczyło tylko takich sytuacji, w których przedsiębiorca nie tylko wyraził żądanie w tym zakresie, ale i wskazał oraz udowodnił, że informacje przez niego przekazane stanowią istotnie tajemnicę przedsiębiorstwa. Okoliczność ta podlegać bowiem będzie ocenie organów podatkowych. Jest charakterystyczne, że w piśmiennictwie wskazywano, że „zakres przedmiotowy informacji należących do tajemnicy przedsiębiorstwa może zawierać również takie, które obejmuje tajemnica skarbowa”²⁰³.

Akta spraw zawierających informacje pochodzące z banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych (art. 110 § 1 pkt 1 projektu), określone w ustawie z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (art. 110 § 1 pkt 2 projektu), uzyskane w postępowaniu w sprawach zawartych porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych (art. 110 § 1 pkt 3 projektu) będą przechowywane w pomieszczeniach zabezpieczonych zgodnie z przepisami o ochronie informacji niejawnych, z tym że po ich wykorzystaniu są wyłączane z akt sprawy i przechowane w kasach pancernych, szafach pancernych lub urządzeniach służących ochronie informacji niejawnych o klauzuli „poufne”, a więc na dotychczas obowiązujących zasadach wskazanych w art. 296 o.p. Natomiast akta spraw zawierających informacje stanowiące tajemnicę przedsiębiorstwa, poza tym, że przechowywane będą w pomieszczeniach zabezpieczonych zgodnie z przepisami o ochronie informacji niejawnych (art. 110 § 1 pkt 4 projektu), to po ich wykorzystaniu są wyłączane z akt sprawy i przechowywane w kasach pancernych, szafach pancernych lub urządzeniach służących ochronie informacji niejawnych o klauzuli „zastrzeżone”. Zgodnie bowiem z art. 5 ust. 4 ustawy o ochronie informacji niejawnych „informacjom niejawnym nadaje się klauzulę «zastrzeżone», jeżeli nie nadano im wyższej klauzuli tajności, a ich nieuprawnione ujawnienie może mieć szkodliwy wpływ na wykonywanie przez organy władzy publicznej lub inne jednostki organizacyjne zadań w zakresie obrony narodowej, polityki zagranicznej, bezpieczeństwa publicznego, przestrzegania praw i wolności obywateli, wymiaru spra-

203 P. Kozłowska-Kalisz, *Zbieg pozorny* (w:) *Odpowiedzialność karna za naruszenie tajemnicy przedsiębiorstwa*, Kraków 2006; M. Bojarski (w:) M. Bojarski, W. Radecki, *Pozakodeksowe przepisy karne z komentarzem*, Warszawa 1992, s. 156 i nast.

wiedliwości albo interesów ekonomicznych Rzeczypospolitej Polskiej”. Nie można mieć wątpliwości, że przestrzeganie praw obywateli powinno obejmować przestrzeganie ich praw ekonomicznych, gospodarczych, a także interesów gospodarczych (art. 20 w związku z art. 22 Konstytucji RP), a więc także prawa do objęcia ochroną informacji zawierających tajemnicę przedsiębiorstwa.

Przepisy zawarte w art. 111, art. 112, art. 113-115 są rozwiązaniami obowiązującymi dotychczas i odpowiadają przepisom obecnie obowiązującym (odpowiednio) art. 297, art. 297a, art. 297b, art. 298, art. 299 o.p. z niezbędnymi dostosowaniami i regulują następujące zagadnienia:

- art. 111 projektu – tryb i podmioty, którym naczelnicy urzędów skarbowych i naczelnicy urzędów celno-skarbowych mogą udostępniać akta spraw, w tym akta zawierające informacje z banków i innych instytucji finansowych, o których mowa w art. 364 projektu (art. 182 o.p.),
- art. 112 projektu – tryb, zakres i podmioty, którym mogą być udostępniane informacje podatkowe uzyskane na podstawie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (art. 297a o.p.),
- art. 113 projektu – tryb i podmioty uprawnione do udostępniania im akt spraw zawarcia porozumień (art. 297b o.p.),
- art. 114 projektu – tryb i podmioty uprawnione do udostępnienia im akt spraw niezawierających informacji z banków i innych instytucji finansowych (art. 298 o.p.),
- art. 115 projektu – tryb i podmioty uprawnione do udostępnienia informacji zawartych w aktach spraw podatkowych (z wyłączeniem informacji z banków i innych instytucji finansowych, o których mowa w art. 364 projektu) w zakresie i na zasadach określonych w odrębnych ustawach oraz ratyfikowanych umowach międzynarodowych, a także konkretnie wskazanym podmiotem dla realizacji celów ustawowych.

Dotychczasowy przepis art. 298 o.p. został w art. 114 pkt 8 projektu uzupełniony o możliwość udostępniania biegłym akt sprawy także w trakcie czynności sprawdzających i postępowania o ustalenie wartości rzeczy lub praw majątkowych. W art. 115 § 4 pkt 2 rozszerzono uprawnienie komorników sądowych i administracyjnych organów egzekucyjnych do otrzymywania informacji o numerach rachunków bankowych, także w postępowaniu zabezpieczającym. Przepis art. 116 § 1 w zakresie pkt 1-8 projektu jest powtórzeniem art. 15 ust. 2 ustawy o ewidencji i identyfikacji podatników, zaś jego pkt 9 umożliwi bankom i spółdzielczym kasom oszczędnościowym wykonywanie ich zadań ustawowych, np. w zakresie udzielania organom podatkowym informacji o rachunkach podatników i płatników. Z kolei przepis art. 116 § 6 jest dostosowanym odpowiednikiem art. 299 § 7 o.p. Przepis art. 118 projektu jest powtórzeniem art. 299a o.p. i regulu-

je sposób oznaczenia akt spraw klauzulą o nadaniu im tajemnicy skarbowej. Przepis art. 119 § 1-2 jest w zasadzie powtórzeniem obecnej regulacji zawartej w art. 299b § 1 o.p., ale przewidziano w nim możliwość ujawnienia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji stanowiących tajemnicę skarbową, z wyłączeniem informacji stanowiących informację inną niż skarbową, o ile zaistnieje przesłanka ważnego interesu publicznego oraz gdy będzie to konieczne dla osiągnięcia celów kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego i jeżeli ujawnienie tych informacji urzeczywistni prawo obywateli do ich rzetelnego informowania o działaniach organów podatkowych i jawności życia publicznego. Tego uprawnienia nie miał dotąd minister właściwy do spraw finansów publicznych. Mógł on dotychczas wyrazić tylko zgodę na ujawnienie tych informacji przez naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych, dyrektorów izb administracji skarbowej. Równocześnie w art. 119 § 5 projektu wprowadzono obowiązek organu ujawniającego informacje stanowiące tajemnicę skarbową, o których mowa w tym przepisie, poinformowania zainteresowanych o tym ujawnieniu. Jest to realizacja zasady ogólnej z art. 20 § 1 projektu postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Nie naruszy to uprawnienia tych zainteresowanych (zobowiązanych) do ochrony prywatności, gdyż jest to rozwiązanie wyjątkowe, obwarowane przesłankami ważnego interesu publicznego i urzeczywistnienia prawa obywateli do rzetelnego informowania o działaniach organów podatkowych i jawności życia publicznego. Co istotne, przesłanki te muszą być spełnione łącznie (art. 119 § 5).

Przepis art. 120 jest powtórzeniem, z niezbędnym dostosowaniem, art. 299c o.p. i reguluje zagadnienie możliwości udostępnienia informacji zawartych w aktach spraw podatkowych, z niezbędnym wyłączeniem odnoszącym się do informacji z banków i innych instytucji finansowych, o którym mowa w art. 364 projektu, innym organom obowiązującym na podstawie odrębnych ustaw do przyjęcia, zaświadczenia albo oświadczenia o wysokości dochodów (przychodów) lub zaświadczenia albo oświadczenia o niezaleganiu w podatkach w zakresie niezbędnym do weryfikacji oświadczenia. Tego rodzaju oświadczenia przewidziane zostały np. w art. 8 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej²⁰⁴, natomiast zaświadczenia w § 5 pkt 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju z dnia 26 lipca 2016 r. w sprawie rodzaju dokumentów, jakich może żądać zamawiający od wykonawcy w postępowaniu o udzielenie zamówienia²⁰⁵. Natomiast art. 121 projektu jako odpowiednik art. 299d reguluje zagadnienie odpowiedniego stosowania się do informacji, o których mowa w art. 105 § 2 pkt 1 i 2 projektu przepisów odnoszących się do udostępnienia informacji wynikających z akt spraw podatkowych. Zamieszczone w projekcie przepisy art. 122 i art. 123 są powtórzeniem odpowiednio

204 Dz.U. z 2016 r. poz. 930 z późn. zm.

205 Dz.U. poz. 1126.

art. 301 i art. 305 o.p., z niezbędnymi dostosowaniami i normują następujące kwestie:

- zachowania uprawnień strony związanych z udostępnieniem jej akt spraw podatkowych (art. 340 i 341 projektu),
- podawania do publicznej wiadomości zbiorowych informacji dotyczących podatków i jego zakresu podmiotowego.

2.12. Terminy

ROZDZIAŁ 12

TERMINY

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

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

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

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

§ 5. Jeżeli ostatni dzień terminu przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, za ostatni dzień terminu uważa się następny dzień po dniu lub dniach wolnych od pracy, chyba że ustawy podatkowe stanowią inaczej.

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

- 1) wysłane w postaci elektronicznej do organu podatkowego, a nadawca otrzymał urzędowe poświadczenie odbioru;
- 2) nadane w placówce pocztowej operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (Dz.U. z 2017 r. poz. 1481) lub w placówce pocztowej operatora świadczącego pocztowe usługi powszechne w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej lub otrzymane przez polską placówkę pocztową operatora wyznaczonego po nadaniu w państwie spoza Unii Europejskiej albo złożone w polskim urzędzie konsularnym;
- 3) złożone przez żołnierza lub członka załogi statku morskiego w dowództwie jednostki wojskowej lub kapitanowi statku;
- 4) złożone przez osobę pozbawioną wolności w administracji zakładu karnego;
- 5) złożone przez osobę aresztowaną w administracji aresztu śledczego.

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

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

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

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

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

Art. 126. § 1. W razie uchybienia terminu przewidzianego w przepisach prawa podatkowego, z wyjątkiem terminów płatności podatku oraz terminów określonych w oddziale 8 i 9 rozdziału 7, działu II, art. 445, art. 451, art. 461, art. 464, należy przywrócić ten termin na wniosek zainteresowanego, jeżeli uprawdopodobni on, że uchybienie nastąpiło bez jego winy.

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

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

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

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

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

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

Art. 127. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, przedłużać terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego z wyjątkiem terminów określonych w rozdziale 6 działu II, oddziale 6, 8 i 9 rozdziału 7 działu II, art. 235 – 236, art. 284 § 3 i 4, art. 285, określając grupy zobowiązanych, którym przedłużono terminy, rodzaje czynności, których termin wykonania został przedłużony, oraz dzień upływu przedłużonego terminu.

Art. 128. § 1. Organ podatkowy, na wniosek zobowiązanego, w przypadkach uzasadnionych jego ważnym interesem lub interesem publicznym, może odraczać terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego, z wyjątkiem terminów określonych w rozdziale 6 działu II, oddziale 6, 8 i 9 rozdziału 7 działu II, art. 235-236, art. 284 § 3 i 4, art. 285.

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

W dotychczasowym stanie prawnym regulacje dotyczące terminów w prawie podatkowym były rozproszone w różnych miejscach ordynacji podatkowej. W nowym akcie prawnym wyodrębniono w rozdziale 12 działu I zasady obliczania terminów, w tym zasady ich przywracania, celem stworzenia jednolitej regulacji obejmującej wszystkie, zarówno materialne, jak i procesowe terminy występujące w prawie podatkowym²⁰⁶. Omawiane przepisy mają zastosowanie do wszystkich spraw podatkowych, stąd ich umiejscowienie w przepisach ogólnych nowego aktu.

Regulacje zawarte w rozdziale 12 opierają się na rozwiązaniach dotychczasowych, z pewnymi modyfikacjami, polegającymi na usystematyzowaniu przepisów związanych z obliczaniem terminów, zasad dotyczących terminów płatności oraz przywracania terminów materialnych i procesowych.

Artykuł 124 przewiduje zasady dotyczące liczenia terminów. Przewidziano w nim zasady dotyczące obliczania terminów, dotychczas zawarte w art. 12 o.p. Z kolei artykuł 125 normuje zasady dotyczące terminów płatności. Jego treść nie odbiega od regulacji przewidzianej w dotychczasowym art. 47 o.p. i wyodrębnia on terminy płatności z uwagi na sposoby powstawania zobowiązań podatkowych, jak również reguluje tę materię w sytuacji, gdy podatek jest pobierany i wpłacany przez płatnika i inkasenta.

W art. 126 w projekcie przewiduje się zasady przywracania terminów w prawie podatkowym. Na gruncie dotychczasowych rozwiązań prawnych istniała możliwość przywrócenia jedynie terminu prawa procesowego, o czym stanowił art. 162 o.p. Aktualnie proponowane przepisy przewidują możliwość przywracania terminów procesowych oraz rozszerzają tę instytucję na terminy prawa materialnego, co stanowi najistotniejszą zmianę względem dotychczas obowiązujących przepisów w aspekcie regulacji odnoszących się do terminów. W tym zakresie nowością jest wprowadzenie instytucji umożliwiającej przyjęcie, iż termin materialnoprawny mimo jego uchybienia przez zainteresowanego może w wyjątkowych sytuacjach zostać przywrócony. Instytucja ta została przewidziana w art. 126 o.p. i stanowi istotne *novum* w porównaniu do dotychczasowych rozwiązań związanych z możliwo-

206 Regulowanie kwestii dotyczących liczenia terminów oraz przywracania terminów w jednej jednostce redakcyjnej aktu prawnego to rozwiązanie przyjęte m.in. w Bułgarii, Czechach, Niemczech i Słowacji.

ścią przywrócenia terminu prawa materialnego. Aktualne rozwiązania zastosowane na gruncie postępowania cywilnego (art. 167-178 kpc.²⁰⁷), postępowania karnego (art. 122-127c kpk.²⁰⁸), czy postępowania administracyjnego (art. 58-60 k.p.a.²⁰⁹) przewidują, co do zasady, możliwość przywrócenia terminu jedynie w aspekcie prawa procesowego. Z kolei w orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się, że termin prawa materialnego jest terminem, który ogranicza w czasie dochodzenie lub inną realizację praw podmiotowych, a jego skuteczny upływ powoduje wygaśnięcie określonego prawa podmiotowego lub niemożliwość jego realizacji. Termin prawa materialnego podlega przywróceniu tylko wyjątkowo i jedynie wówczas, gdy taką możliwość przewidują przepisy określające dany termin²¹⁰. Wprowadzenie jednej instytucji prawnej obejmującej możliwość przywrócenia terminu prawa materialnego i procesowego wydaje się być potrzebne z uwagi na fakt, iż często na gruncie przepisów materialnego prawa podatkowego istotne konsekwencje podatkowe związane są z zachowaniem pewnych wymogów formalnych, w określonych terminach, a ich niedopełnienie niejednokrotnie pociąga za sobą konsekwencje nieproporcjonalne do skali naruszenia. Oczywiście wprowadzanie takich przepisów to kwestia konstruowania systemu podatkowego i jego ewentualnej opresyjności dla podatników. Niemniej jednak nie wydaje się zasadne, aby takie nieproporcjonalne konsekwencje związane z niedopełnieniem terminu spotykały również osoby, które bez swojej winy, z powodu okoliczności trudnych do przezwyciężenia i od siebie niezależnych, nie zachowały tego terminu. Wskazana instytucja w takich wyjątkowych sytuacjach pozwoli na przywrócenie również terminu prawa materialnego. Przesłanki zastosowania tej instytucji pozostaną analogiczne jak w przypadku przywrócenia terminu prawa procesowego. Wskazana instytucja nie będzie mogła jednak być wykorzystywana w sytuacjach, w których przepisy ogólnego prawa podatkowego ograniczają prawa podatników w związku z upływem terminu przedawnienia, tj. prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, czy też wniosku o stwierdzenie nieważności decyzji po upływie terminu przedawnienia poboru podatku. Instytucja ta nie znajdzie również zastosowania do terminów płatności podatku, co wyraźnie zastrzeżono w art. 126 § 1 projektu.

W prawie podatkowym podobna instytucja znajdująca zastosowanie do terminów prawa materialnego, do których nie można stosować w aktualnym stanie prawnym art. 162 o.p., znajdowała się w art. 48 o.p., który przewidywał możliwość odroczenia pewnych terminów na wniosek zainteresowanego. Przepis ten, jak

207 Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1822 z późn. zm.); dalej: „kpc.”.

208 Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1749 z późn. zm.); dalej: „kpk.”.

209 Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 23 z późn. zm.).

210 Por. uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 14 października 1996 r., „Orzecznictwo Sądów Polskich” 19/96, ONSA z. 2, 1997 r., poz. 56.

wskazuje się w doktrynie, może mieć zastosowanie m.in. do „terminu do złożenia deklaracji podatkowych w podatkach powstających z mocy prawa (podatek od towarów i usług, podatek od nieruchomości płacony przez osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej), terminu do złożenia informacji podatkowych (podatek od nieruchomości, rolny i leśny płacony przez osoby fizyczne), terminu do złożenia oświadczenia w sprawie rezygnacji z karty podatkowej lub ryczałtu od sprzedaży ewidencjonowanej, terminu do wyboru opodatkowania według stawki liniowej w podatku dochodowym od osób fizycznych itp.”²¹¹ Przy tym, wskazany przepis dawał prawo do wydłużenia o określony czas możliwości dokonania określonej czynności, co mogło mieć miejsce jedynie w przypadku terminu, który jeszcze nie upłynął. W tym aspekcie istotną modyfikacją w stosunku do aktualnej treści art. 48 o.p. będzie umożliwienie podatnikom złożenia, w przypadku uchybienia terminu, stosownego wniosku o przywrócenie terminu jednocześnie z dopełnieniem czynności, dla której termin był wyznaczony²¹².

Instytucja ta uruchamiana będzie na wniosek zainteresowanego, który zobowiązany będzie uprawdopodobnić, że uchybienie terminowi prawa materialnego nastąpiło bez jego winy. W przypadku złożonego wniosku organ podatkowy dokonania rozstrzygnięcia na zasadach identycznych z wynikającymi z aktualnego art. 162 o.p. Takie rozwiązanie upodobniłoby sytuację podmiotu uchybiającego w sposób niezawiniony terminowi prawa materialnego z sytuacją podmiotu, który dopuszcza się niezawinionego uchybienia terminowi procesowemu. Warto odnotować, iż na gruncie dotychczasowych przepisów prawa materialnego istniała również możliwość przywrócenia terminu na złożenie wniosku o przyznanie tzw. ulgi uczniowskiej (art. 27c ust 16 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym w 2003 r.). Była to jednak instytucja wyjątkowa i sprowadzała się do odpowiedniego stosowania do tego wniosku przepisów o przywróceniu terminu procesowego. Proponowane rozwiązanie ma szersze zastosowanie, z uwagi na brak zawężenia możliwości jego wykorzystania do konkretnego podatku, choć nie zmienia to faktu, iż w założeniu ma to być instytucja wykorzystywana w wyjątkowych, uzasadnionych szczególnymi okolicznościami sytuacjach.

Artykuł 127 zawiera regulacje związane z możliwością przedłużenia terminu przewidzianego w prawie podatkowym. Zgodnie z tym przepisem, stanowiącym odpowiednik dotychczas obowiązującego art. 50 o.p., minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, z pewnymi przewidzianymi w nim wyjątkami przedłużać terminy przewidziane w przepisach prawa podatko-

211 C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Poplawski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013, s. 416.

212 Warto zauważyć, że w przepisach niemieckiej ordynacji podatkowej istnieje możliwość nie tylko przedłużenia terminu do złożenia deklaracji podatkowej lub terminu wyznaczonego przez organ podatkowy. Zgodnie ze wspomnianą regulacją dopuszczalne jest także przedłużenie takiego terminu z mocą wsteczną, co oznacza wydłużenie terminu, który już upłynął (§ 109 niemieckiej ordynacji podatkowej – Abgabenordnung).

wego, określając grupy zobowiązanych, którym przedłużono terminy, rodzaje czynności, których termin wykonania został przedłużony oraz dzień upływu przedłużonego terminu.

Artykuł 128 zawiera unormowania dotyczące możliwości odraczania terminów wynikających z przepisów prawa podatkowego w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem zobowiązanego lub interesem publicznym, stanowiące odpowiednik art. 48 o.p. Instytucja ta stanowi zmodyfikowaną wersję dotychczasowych rozwiązań i podobnie jak do tej pory będzie uruchamiana jedynie na wniosek zainteresowanego, na którym spoczywać będzie ciężar uprawdopodobnienia, że odroczenie terminu wynikającego z przepisu prawa podatkowego podyktowane jest jego ważnym interesem lub interesem publicznym. W przypadku złożenia wniosku organ dokona rozstrzygnięcia na zasadach wynikających z aktualnej treści art. 48 o.p.

3. Zobowiązania podatkowe

3.1. Uwagi ogólne

DZIAŁ II

ZOBOWIĄZANIA PODATKOWE

W projektowanym dziale II znalazły się w większości rozwiązania aktualnie uregulowane w dziale III o.p. „Zobowiązania podatkowe”. Są to przepisy dotyczące sposobów powstawania zobowiązań podatkowych, obowiązków związanych z wykonaniem zobowiązania (deklaracje, informacje podatkowe, przechowywanie ksiąg podatkowych) oraz wygasaniem zobowiązań. W tej części ordynacji podatkowej uregulowano też problematykę wadliwego wykonania zobowiązania i konsekwencji takiego stanu rzeczy (zaległość podatkowa i odsetki za zwłokę oraz nadpłaty). Dział uzupełniają regulacje dotyczące przedawnienia (rozdział 6), ulg w spłacie (rozdział 8), zasad odpowiedzialności poszczególnych kategorii podmiotów zobowiązanych (rozdziały 9-11) oraz wykonywania zobowiązań solidarnych (rozdział 12).

3.2. Powstawanie zobowiązań podatkowych

ROZDZIAŁ 1

POWSTAWANIE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

Art. 129. *Zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem:*

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

Art. 130. § 1. Jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób, o którym mowa w art. 129 pkt 1, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty, z zastrzeżeniem § 2-4.

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

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

– wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego lub orzeka o braku tego zobowiązania, z zastrzeżeniem § 3 i 4 oraz art. 187 § 1 i art. 540 § 1.

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

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

- 1) osiągnął dochód, przychód lub zysk w wysokości niepowodującej powstania zobowiązania podatkowego – orzeka o braku zobowiązania oraz określa wysokość tego dochodu, przychodu lub zysku;
- 2) nie złożył deklaracji, nie wykazał w deklaracji straty lub wysokość poniesionej straty różni się od wysokości wykazanej w deklaracji, a poniesienie straty zgodnie z przepisami prawa podatkowego uprawnia go do skorzystania z ulg podatkowych – określa wysokość straty;
- 3) w złożonej deklaracji wykazał nieprawidłową kwotę zwrotu podatku lub kwotę podatku naliczonego przeniesionego do rozliczenia lub kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych, w deklaracji nie wykazał tych kwot albo nie złożył deklaracji, mimo ciążącego na nim obowiązku – określa prawidłową wysokość kwoty zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych.

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

Art. 131. W przypadku zobowiązań podatkowych powstających w sposób, o którym mowa w art. 129 pkt 2, jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, wysokość zobowiązania podatkowego ustala się zgodnie z danymi zawartymi w deklaracji, chyba że przepisy szczególne przewidują inny sposób ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego albo w toku postępowania podatkowego stwierdzono, że deklaracja jest nierzetelna lub wadliwa.

Projektowany rozdział „Powstawanie zobowiązań podatkowych” stanowi odpowiednik rozdziału 1 działu III obowiązującej o.p. Nowością jest pominięcie w nim zagadnień związanych z określeniem podstawy opodatkowania w drodze oszacowania (art. 23-23a o.p.), które uregulowano w rozdziale 3 działu II projektowanej ordynacji podatkowej, a także przepisu art. 22 o.p. W oparciu o ostatnią ze wskazanych regulacji minister właściwy do spraw finansów publicznych lub właściwy organ podatkowy uprawnieni są do stosowania określonych preferencji podatkowych (zaniechanie poboru podatku, zwolnienie płatników z obowiązku poboru zaliczek, ograniczenie poboru zaliczek). Regulacje dotyczące uprawnień ministra właściwego do spraw finansów publicznych, ze względu na ich charakter, przeniesiono do rozdziału dotyczącego wygasania zobowiązań podatkowych (art. 154). Natomiast instytucje oparte o decyzję organu podatkowego stosowane na wniosek podatnika uregulowano w rozdziale dotyczącym ulg w spłacie (art. 224 § 1 – zwolnienie płatnika z obowiązku poboru podatku oraz art. 224 § 2 – ograniczenie poboru zaliczek).

Art. 129 projektowanej ustawy wskazuje na dwa sposoby powstawania zobowiązań podatkowych i odpowiada on istocie obowiązujących regulacji.

W art. 130 uregulowano skutki złożenia przez podatnika deklaracji oraz konsekwencje braku takiej deklaracji lub jej wadliwości. Utrzymano zasadę, wedle której w przypadku zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty, chyba że organ podatkowy wyda w tym zakresie jedną z decyzji wskazanych w § 2 lub § 4. Będzie to przede wszystkim decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego, o której mowa w art. 130 § 2. Ponadto proponuje się umożliwienie wydawania decyzji o braku zobowiązania podatkowego, które będą właściwe w tych przypadkach, w których deklarację z wykazaną kwotą podatku składa się przy braku zobowiązania podatkowego. W tym przypadku zakwestionowanie domniemania poprawności deklaracji, o którym mowa w art. 130 § 1, z wykazaniem nienależnie podatkiem, będzie możliwe poprzez wydanie wskazanej decyzji, chyba że istnieje podstawa do wydania decyzji na podstawie art. 130 § 4 pkt 1.

Rozstrzygnięcie, o którym mowa w art. 130 § 2, będzie stosowane również do podatników, którzy byli zobowiązani do zapłaty podatku bez złożenia deklaracji, a tego obowiązku nie wykonali w całości lub w części. Ponieważ z treści tego przepisu wynika, że wobec podatnika, który nie zapłacił podatku w całości lub w części bez względu na to, czy wykazano go w deklaracji, czy też obowiązek złożenia deklaracji nie wystąpił, organ podatkowy wydaje decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego; zbędny jest odpowiednik obowiązującego art. 21 § 4 o.p.

W projektowanym przepisie art. 130 § 2 w zakresie decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego znalazły się cztery zastrzeżenia. W pierwszej kolejności (§ 3) decyzja określająca nie będzie musiała być wydawana w przypadku, w którym podatnik nie zapłacił w całości lub w części podatku wykazanego w pra-

widłowej wysokości w deklaracji, która stanowi podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego w rozumieniu przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Skoro bowiem należny podatek w prawidłowej wysokości został wykazany w deklaracji, to zbędne jest wydawanie w tym przypadku decyzji określającej wysokość zobowiązania identycznego jak w tej deklaracji.

W toku postępowania związanego z weryfikacją rozliczenia podatkowego organ podatkowy będzie mógł także wydać inne, niż określone w art. 130 § 2 projektowanej ustawy, rodzaje decyzji. Przepisy art. 130 § 4 w pkt 1 oraz § 5 stanowią w tym zakresie odpowiednik obowiązujących regulacji.

Kolejne dwa zastrzeżenia, które zawiera art. 130 § 2, dotyczą tzw. decyzji częściowych, a więc określających jedynie część zobowiązania podatkowego za dany okres rozliczeniowy. Są to wyjątki od zasady, że decyzja określająca dotyczy pełnej kwoty zobowiązania podatkowego za cały okres rozliczeniowy. Zgodnie z art. 187, który stanowi zmodyfikowany odpowiednik obowiązującego art. 75 § 4a o.p., organ podatkowy w decyzji w sprawie nadpłaty dokonuje również wymiaru w zakresie objętym wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, jeżeli nadpłata jest związana ze zmianą wysokości wymiaru, chyba że prawidłowa wysokość wymiaru wynika z uprzednio złożonej deklaracji. Decyzja ta może więc określać jedynie część zobowiązania podatkowego, która wiąże się ze złożonym wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Podobna decyzja, tzw. częściowa, może być wydana przez organ podatkowy na podstawie projektowanego art. 540 § 1. Przepis ten stanowi, że w przypadku złożenia wniosku o określenie skutków podatkowych czynności lub zdarzeń organ podatkowy może wydać decyzję, w której dokona wymiaru podatku w zakresie objętym wnioskiem o konsultację. Ponieważ w tym zakresie organ podatkowy orzeka w granicach złożonego wniosku, który może dotyczyć jedynie wybranych transakcji, z którymi wiążą się skutki podatkowe w danym okresie rozliczeniowym, decyzja taka może określać jedynie część zobowiązania podatkowego za dany okres.

W art. 131, który zasadniczo stanowi odpowiednik obowiązującego art. 21 § 5 o.p., użyto pojęcia „deklaracja nierzetelna” jako przeciwieństwa zdefiniowanego w art. 132 § 2 pojęcia „deklaracja rzetelna”, a więc taka, która odzwierciedla stan rzeczywisty. Ponadto w regulacji tej uwzględniono, że dowodem w sprawie, stosownie do art. 132 § 1 w zw. z § 4, nie może być także deklaracja wadliwa.

3.3. Deklaracje podatkowe

ROZDZIAŁ 2

DEKLARACJE PODATKOWE

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

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

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

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

§ 5. Organ podatkowy uznaje jednak, w całości lub w części, za dowód w rozumieniu § 1 deklarację sporządzoną wadliwie, jeżeli wady te nie wpływają w sposób istotny na informacje z niej wynikające.

Art. 133. Deklarację podpisuje osoba uprawniona na podstawie przepisów rozdziału 7 działu I do reprezentowania podmiotu składającego deklarację.

Art. 134. § 1. Jeżeli odrębne ustawy nie stanowią inaczej, deklaracja może być podpisana przez pełnomocnika.

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

§ 3. Pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji składanej za pomocą środków komunikacji elektronicznej oraz zawiadomienie o odwołaniu tego pełnomocnictwa zobowiązany składa naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu w sprawach ewidencji podatników i płatników lub właściwemu samorządowemu organowi podatkowemu.

§ 4. Pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji oraz zawiadomienie o odwołaniu tego pełnomocnictwa może być złożone w postaci elektronicznej.

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

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

Art. 135. Jeżeli odrębne ustawy nie stanowią inaczej, podpisanie deklaracji przez pełnomocnika zwalnia podatnika, płatnika lub inkasenta z obowiązku podpisania deklaracji.

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

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

§ 3. Organ podatkowy jest obowiązany potwierdzić złożenie deklaracji, jeżeli składający tego zażąda, z zastrzeżeniem art. 52 § 2.

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

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

Art. 137. W przypadku doręczenia decyzji, o której mowa w art. 187 lub w art. 540 § 1, deklaracja nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim:

- 1) organ podatkowy w decyzji stwierdzającej nadpłatę dokonał wymiaru związanego z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub
- 2) organ podatkowy dokonał wymiaru w zakresie skutków podatkowych transakcji objętej wnioskiem o konsultację.

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

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

§ 3. Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie deklaracji korygującej wraz z pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty.

§ 4. W przypadku gdy prawidłowość skorygowanej deklaracji złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty nie budzi wątpliwości, deklaracja korygująca wywołuje skutki prawne.

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

- 1) skorygowanie deklaracji w czasie trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą, z zastrzeżeniem art. 140 § 1;
- 2) skorygowanie deklaracji po upływie terminu przedawnienia wymiaru, z zastrzeżeniem art. 211 i art. 212;
- 3) skorygowanie deklaracji bez złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, jeżeli skorygowanie deklaracji wiąże się z powstaniem nadpłaty;
- 4) skorygowanie deklaracji w przypadku odmowy stwierdzenia nadpłaty w całości lub w części;
- 5) skorygowanie deklaracji w przypadku umorzenia postępowania w związku z wycofaniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty;
- 6) ponowne skorygowanie deklaracji w przypadku, o którym mowa w art. 140 § 2;
- 7) ponowne skorygowanie deklaracji po zakończeniu postępowania podatkowego w zakresie, w jakim uprzednio skorygowana deklaracja w terminie wyznaczonym na podstawie art. 351 § 3 przewidywała cofnięcie skutków unikania opodatkowania.

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

§ 3. Organ podatkowy zawiadamia pisemnie składającego korektę deklaracji o jej bezskuteczności.

Art. 140. § 1. Strona postępowania podatkowego może, w terminie wyznaczonym przez organ pierwszej instancji, zgodnie z art. 351 § 1 lub § 3, skorygować uprzednio złożoną deklarację, w zakresie objętym postępowaniem podatkowym.

§ 2. Jeżeli strona ponownie skoryguje deklarację w zakresie nieprawidłowości objętych deklaracją korygującą złożoną uprzednio w terminie wyznaczonym na podstawie art. 351 § 1, organ podatkowy podejmuje, w formie postanowienia, umorzone postępowanie podatkowe.

§ 3. W sytuacji określonej w § 2 czynności przeprowadzone w tym postępowaniu pozostają w mocy, a art. 351 § 1 nie ma zastosowania.

Materia deklaracji podatkowych została uregulowana kompleksowo w odrębnym rozdziale. Jedynie dokonywanie korekt deklaracji z urzędu przez organ podatkowy pozostawiono w przepisach poświęconych czynnościom sprawdzającym zgodnie z ich dotychczasowym umiejscowieniem. Ujęcie problematyki dotyczącej deklaracji podatkowych w jednym rozdziale stanowi wyjście naprzeciw uwagom doktryny w odniesieniu do rozproszenia regulacji w tym zakresie w obowiązującej ordynacji podatkowej²¹³. Ponadto kompleksowe uregulowanie tego zagadnienia w odrębnej jednostce redakcyjnej nawiązuje do postulatu zwiększenia zainteresowania problematyką samoobliczenia podatku ze strony ustawodawcy²¹⁴.

Zgodnie z art. 13 pkt 3 projektu ordynacji podatkowej pod pojęciem deklaracji rozumie się również zeznania, wykazy, zestawienia, zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci. Definicja deklaracji obejmuje zatem szeroki zakres „instrumentów” o charakterze sprawozdawczym. Zauważyć jednak należy, że w obowiązujących przepisach tylko w dwóch przypadkach deklaracje uzyskały szczególny charakter ze względu na skutki prawne, jakie wywołują. Z art. 21 § 2 o.p. wynika bowiem domniemanie zgodności z prawdą wysokości podatku wykazanego w deklaracji podatkowej. Z kolei art. 21 § 5 o.p. reguluje zasadę wymiaru podatku zgodnie z danymi wynikającymi z deklaracji.

W projekcie ordynacji podatkowej więcej miejsca niż w obowiązującym akcie prawnym poświęcono kwestii charakteru prawnego deklaracji podatkowej. Podkre-

213 Zob. B. Brzeziński, Ordynacja podatkowa w świetle kryteriów oceny jakości aktów normatywnych (w:) Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji, (red.) R. Dowgier, Białystok 2009, s. 21.

214 C. Kosikowski, Naprawa finansów publicznych w Polsce, Białystok 2011, s. 340.

ślenia bowiem wymaga, że charakter prawny deklaracji podatkowych budzi istotne wątpliwości w doktrynie prawa podatkowego²¹⁵.

W art. 132 projektu ordynacji podatkowej uregulowano domniemanie zgodności z prawdą również innych niż kwota podatku informacji zawartych w deklaracji (np. podstawy opodatkowania, kwoty odliczeń itp.). Ponadto wprowadzono generalną zasadę, zgodnie z którą każda deklaracja korzysta z ochrony prawnej. Tym samym przepis ten stanowi realizację zasady ogólnej prawa podatkowego uregulowanej w art. 19 projektu ordynacji podatkowej, zgodnie z którym domniemywa się dobrą wiarę zobowiązanego, chyba że jest powód, aby uważać inaczej.

Zgodnie z art. 132 § 1 projektu ordynacji podatkowej deklaracja rzetelna i niewadliwa stanowi dowód tego, co wynika z zawartej w niej treści. Deklaracja uzyskuje zatem moc dowodową równą dokumentom urzędowym. Zgodnie bowiem z art. 361 § 1 projektu ordynacji podatkowej dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone. Rzetelność i niewadliwość deklaracji regulują postanowienia art. 132 § 2 i 3 projektu. Natomiast art. 132 § 4 projektu reguluje zasady obalenia szczególnej mocy dowodowej deklaracji podatkowej. Ponadto zgodnie z art. 132 § 5 projektu ordynacji podatkowej organ podatkowy uznaje jednak, w całości lub w części, za dowód w rozumieniu § 1 deklarację sporządzoną wadliwie, jeżeli wady te nie wpływają w sposób istotny na informacje z niej wynikające. Konstrukcja art. 132 projektu jest wzorowana na brzmieniu obowiązującego art. 193 § 1 o.p. dotyczącego mocy dowodowej ksiąg podatkowych. Art. 132 projektu ordynacji podatkowej nie uzależnia mocy dowodowej deklaracji podatkowej od zachowania terminu do jej złożenia. Dlatego też należy przyjąć, że przepis ten dotyczy także deklaracji złożonych po terminie.

Zgodnie z art. 133 projektu ordynacji podatkowej deklarację podpisuje osoba uprawniona na podstawie przepisów rozdziału 7 działu I do reprezentowania podmiotu składającego deklarację. Przepis ten potwierdza zatem zasadę, że poza przypadkami, gdy podmiot składający deklarację może sam (osobiście) podejmować działania w zakresie prawa podatkowego, deklaracja powinna być podpisywana przez osobę reprezentującą taki podmiot. Podkreślenia wymaga, że pod pojęciem

215 Zob. B. Brzeziński, Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny, „Prawo i Podatki” 2005, nr 1; H. Dzwonkowski, Charakter prawny deklaracji podatkowych. (Zagadnienia podstawowe). „Państwo i Prawo” 1999, nr 2; H. Dzwonkowski, Charakter prawny deklaracji podatkowych, „Prawo i Podatki” 2006, nr 5 (polemika z B. Brzezińskim), a także odpowiedź B. Brzezińskiego, Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny, *ibidem*; B. Brzeziński, Informacje i dokumentacja w prawie podatkowym (w:) B. Brzeziński (red.), Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, Toruń 2009, s. 295 i nast.; C. Kosikowski, Komentarz do art. 3 Ordynacji podatkowej (w:) C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Poptawski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013; R. Mastalski, Prawo podatkowe, Warszawa 2006, s. 305 i nast.

deklaracji podatkowej należy rozumieć każdą deklarację, w tym także korygującą poprzednio złożoną deklarację.

Z kolei art. 134 projektu ordynacji podatkowej jest odpowiednikiem obowiązującego art. 80a o.p. z pewnymi modyfikacjami, które odnoszą się do § 1 i 3 tego artykułu. Zgodnie z art. 134 § 1 projektu, jeżeli odrębne ustawy nie stanowią inaczej, deklaracja może być podpisana przez pełnomocnika. Zrezygnowano natomiast ze wskazania katalogu mocodawców, w imieniu których deklarację może podpisywać pełnomocnik. Obowiązujący art. 80a § 1 o.p. wskazuje bowiem wyłącznie podatnika, płatnika lub inkasenta. Nie jest to jednak kompletny katalog podmiotów, które mogą składać deklarację podatkową. Przykładowo można wskazać na następcę prawnego. Ponadto zgodnie z art. 134 § 3 projektu pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji składanej za pomocą środków komunikacji elektronicznej oraz zawiadomienie o odwołaniu tego pełnomocnictwa zobowiązany składa naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu w sprawach ewidencji podatników i płatników lub właściwemu wójtowi. W odróżnieniu do art. 80a § 2a, w projekcie art. 134 § 3 pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji składanej za pomocą środków komunikacji elektronicznej oraz zawiadomienie o odwołaniu tego pełnomocnictwa zobowiązany składa również właściwemu samorządowemu organowi podatkowemu. Rozszerzenie w tym przepisie katalogu organów podatkowych podyktowane jest wprowadzeniem takich samych zasad kontaktowania się za pomocą środków komunikacji elektronicznej z państwowymi i samorządowymi organami podatkowymi.

Zbędne okazało się natomiast uregulowanie w tym miejscu normy aktualnie ujętej w art. 80a § 3 o.p., zgodnie z którą, jeżeli przepisy prawa podatkowego wymagają podpisania deklaracji przez więcej niż jedną osobę, pełnomocnictwo do podpisania tej deklaracji jest skuteczne, jeżeli udzieliły go wszystkie osoby. Uwaga powyższa odnosi się również do normy ujętej w art. 80a § 4 o.p., zgodnie z którym w kwestiach dotyczących pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym. W obu powyższych przypadkach kwestie te uregulowano w przepisach o reprezentacji i pełnomocnictwie (rozdział 7 działu I).

Przepis art. 135 projektu ordynacji podatkowej jest odpowiednikiem obowiązującego art. 80b o.p. Jeżeli zatem odrębne ustawy nie stanowią inaczej, podpisanie deklaracji przez pełnomocnika zwalnia podatnika, płatnika lub inkasenta z obowiązku podpisania deklaracji.

Zgodnie art. 136 § 1 projektu ordynacji podatkowej deklarację składa się do właściwego organu podatkowego w terminach określonych w odrębnych przepisach. Natomiast z art. 136 § 2 projektu wynika, że złożenie deklaracji po upływie terminu przedawnienia wymiaru nie wywołuje skutków prawnych. Z kolei z art.

136 § 3 projektu wynika zasada, że organ podatkowy zobowiązany jest potwierdzić złożenie deklaracji, jeżeli składający tego zażąda. Wyjątkiem od tej zasady jest sytuacja, gdy deklaracja jest składana za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej. W takim przypadku, zgodnie z art. 52 § 2 projektu ordynacji podatkowej, organ podatkowy, elektroniczna skrzynka podawcza lub portal podatkowy potwierdzają, w postaci elektronicznej, złożenie deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

W art. 136 § 4 i 5 projektu ordynacji podatkowej zastosowano znaną w procedurze podatkowej zasadę fikcji zachowania terminu w przypadku wniesienia podania do organu niewłaściwego (obowiązujący art. 170 o.p.). Jeżeli organ podatkowy, do którego złożono deklarację, jest niewłaściwy, powinien niezwłocznie przekazać deklarację organowi właściwemu, zawiadamiając o tym składającego deklarację. Deklarację wniesioną do organu niewłaściwego przed upływem terminu określonego przepisami prawa uważa się przy tym za wniesioną z zachowaniem terminu (art. 136 § 4 i 5). Jest to niewątpliwie rozwiązanie korzystne dla podmiotów, na których spoczywa obowiązek składania deklaracji podatkowych, gdyż przepis ten wymusza na organach podatkowych badanie właściwości już na etapie składania deklaracji podatkowej.

Natomiast art. 137 projektu reguluje sytuację, w której doszło do doręczenia tzw. decyzji cząstkowych, o których mowa w art. 187 oraz w art. 540 § 1 projektu. W takich przypadkach deklaracja nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim organ podatkowy w decyzji stwierdzającej nadpłatę dokonał wymiaru związanego z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub w zakresie, w jakim w decyzji wydanej w następstwie wniosku o konsultację organ ten dokonał wymiaru w zakresie skutków podatkowych transakcji objętej wnioskiem o konsultację.

Mając na uwadze powyższe, należy zwrócić uwagę, że w zakresie, w jakim w tych przypadkach deklaracje podatkowe wywierają skutki prawne, będzie możliwe ich korygowanie. W tym zakresie deklaracji nie zastąpi bowiem decyzja. Podatnik będzie miał zatem możliwość złożenia korekty deklaracji podatkowej za okres objęty decyzją wydaną przez organ podatkowy w zakresie, w jakim samoobliczenie podatku nie zostało zakwestionowane tą decyzją, a wcześniej złożona deklaracja podatkowa w niezakwestionowanym zakresie wywiera skutki prawne²¹⁶.

Przepis art. 138 projektu ordynacji podatkowej jest odpowiednikiem obowiązującego art. 81 o.p. po jego znacznej modyfikacji. Zgodnie z art. 138 § 1 projektu, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnik, płatnik i inkasent mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację. Przepis ten reguluje zatem uprawnienie do skorygowania uprzednio złożonej deklaracji. Nowe rozwiązanie zawiera natomiast

216 Zob. Czarna lista barier dla rozwoju przedsiębiorczości 2014; Lewiatan, „Analiza FOR” 2014, nr 12, s. 79.

zastrzeżenie w art. 138 § 2 projektu ordynacji podatkowej, zgodnie z którym przepis § 1 nie uchybia obowiązkowi skorygowania deklaracji wynikającemu z odrębnych przepisów. Oznacza to, że skorygowanie deklaracji podatkowej może być nie tylko uprawnieniem, ale również obowiązkiem podatnika, płatnika lub inkasenta. W literaturze zasadnie zwrócono uwagę na to, że odrębne przepisy mogą czynności skorygowania deklaracji nadawać charakter obowiązku, rozumianego jako warunek konieczny nabycia innego prawa, np. do stwierdzenia nadpłaty²¹⁷. Pogląd ten znajduje potwierdzenie w art. 185 § 1 projektu ordynacji podatkowej.

Przepis art. 138 § 3 projektu ordynacji podatkowej jest odpowiednikiem obowiązującego art. 81 § 2 o.p. z istotną modyfikacją. Otóż zgodnie z tym przepisem skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie deklaracji korygującej wraz z pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty. Powrócono zatem do zasady każdorazowego informowania organu podatkowego o motywach składania deklaracji korygującej. Rezygnacja w obowiązującej ordynacji podatkowej z informowania organu podatkowego o przyczynach korekty spowodowała wzrost prowadzonych przez organy podatkowe czynności sprawdzających. Oznacza to, że rezygnacja z obowiązku informowania organów podatkowych o przyczynach korekty, co miało wiązać się z odciążeniem podatników od nadmiernych obowiązków, spowodowała wprost przeciwnie skutki. W praktyce obowiązek uzasadnienia dokonanej korekty nie jest szczególnie dolegliwy, a może uchronić przed wchodzeniem w niepotrzebne interakcje z administracją skarbową. Na marginesie należy zaznaczyć, że w przypadku składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz z korektą deklaracji podatnik nie będzie zobligowany do składania odrębnego uzasadnienia przyczyn korekty. W takim bowiem przypadku uzasadnienie przyczyn korekty powinno wynikać z takiego wniosku.

Z kolei przepis art. 138 § 4 projektu ordynacji podatkowej wprowadza zasadę, zgodnie z którą w przypadku, gdy prawidłowość skorygowanej deklaracji złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty nie budzi wątpliwości, deklaracja korygująca wywołuje skutki prawne. Przepis ten koresponduje z art. 186 § 1 projektu ordynacji, zgodnie z którym organ podatkowy dokonuje zaliczenia lub zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji, chyba że nadpłata została określona nienależnie lub w nieprawidłowej wysokości w deklaracji, o której mowa w art. 181 § 2 lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty, o którym mowa w art. 184 – w takim przypadku organ wydaje decyzję w sprawie nadpłaty.

Przepis art. 139 projektu ordynacji podatkowej reguluje szczegółowe zasady korygowania deklaracji podatkowej. Przepis ten jest zmodyfikowanym w sposób istotny odpowiednikiem art. 81b o.p. Art. 139 § 1 projektu ordynacji podatkowej

217 S. Babiarz (w:) S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 432.

wymienia sytuacje, w których skorygowanie deklaracji podatkowej nie wywołuje skutków prawnych. Po pierwsze, skorygowanie deklaracji podatkowej nie będzie zatem skuteczne w czasie trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą, z zastrzeżeniem art. 140 § 1 (art. 139 § 1 pkt 1). Zauważyć jednak w tym miejscu należy, że art. 139 § 1 projektu ordynacji podatkowej nie czyni bezskuteczną czynność złożenia deklaracji po raz pierwszy (art. 139 § 2 projektu ordynacji podatkowej). W związku z pojawiającymi się wątpliwościami interpretacyjnymi²¹⁸ wskazano wprost, że wyłączenie skuteczności prawnej czynności skorygowania deklaracji w czasie trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej nie ma wpływu na realizację obowiązku złożenia deklaracji. Ograniczenia w zakresie korygowania deklaracji podatkowej w toku kontroli celno-skarbowej regulują przepisy ustawy o KAS. Ograniczenie odnoszące się do skuteczności skorygowania deklaracji w postępowaniu podatkowym odnosi się także do postępowania prowadzonego w trybie uproszczonym. W odniesieniu do zasady bezskuteczności czynności skorygowania deklaracji w czasie trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej należy zwrócić uwagę na wyjątek od tej zasady wynikający z art. 140 § 1 projektu ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem strona postępowania podatkowego może, w terminie wyznaczonym przez organ podatkowy pierwszej instancji, zgodnie z art. 351 § 1 projektu (siedem dni) lub zgodnie z art. 351 § 3 projektu (czternaście dni), skorygować uprzednio złożoną deklarację, w zakresie objętym postępowaniem podatkowym (zob. szerzej punkt 12).

Po drugie, skorygowanie deklaracji nie będzie skuteczne po upływie terminu przedawnienia wymiaru, z zastrzeżeniem art. 211 i art. 212. Wprost uregulowano zatem ograniczenie możliwości prawnej skorygowania deklaracji ze względu na upływ terminu przedawnienia wymiaru. Wyjątek w tym zakresie wiąże się natomiast z sytuacją, gdy istnienie nadpłaty wynika z porozumienia zawartego w trybie procedury wzajemnego porozumiewania na podstawie ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska (art. 211 projektu ordynacji podatkowej) oraz gdy nadpłata wynika z orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a także w przypadku, gdy nadpłata wynika z usunięcia w przepisach krajowych niezgodności tych przepisów z przepisami prawa Unii Europejskiej oraz z ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska (art. 212 projektu ordynacji podatkowej).

218 W wyroku NSA z dnia 29 stycznia 2013 r., II FSK 1717/11, wyrażono stanowisko, że posługując się argumentem *a minori ad maius*, przyjąć należy, iż skoro w toku postępowania kontrolnego wyłączona jest możliwość ingerencji podatnika w wysokość zobowiązania podatkowego poprzez składanie korekt, to tym bardziej nie ma on możliwości skutecznego złożenia samej deklaracji podatkowej w zakresie objętym kontrolą.

Po trzecie, skorygowanie deklaracji będzie bezskuteczne w przypadku niezłożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, jeżeli skorygowanie deklaracji wiąże się z powstaniem nadpłaty.

Po czwarte, skorygowanie deklaracji będzie bezskuteczne w przypadku odmowy stwierdzenia nadpłaty w całości lub w części.

Po piąte, skorygowanie deklaracji będzie bezskuteczne w przypadku umorzenia postępowania w związku z wycofaniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty.

Po szóste, skorygowanie deklaracji będzie bezskuteczne w przypadku ponownego (kolejnego) skorygowania deklaracji w zakresie nieprawidłowości objętych deklaracją korygującą złożoną uprzednio w terminie wyznaczonym na podstawie art. 351 § 1, w okolicznościach określonych w art. 140 § 2 (zob. szerzej punkt 12).

Po siódme, skorygowanie deklaracji będzie bezskuteczne w przypadku ponownego (kolejnego) skorygowania deklaracji po zakończeniu postępowania podatkowego w zakresie, w jakim uprzednio skorygowana deklaracja w terminie wyznaczonym na podstawie art. 351 § 3 przewidywała cofnięcie skutków unikania opodatkowania. Przepis ten skonstruowano na podstawie art. 81b § 1a o.p. Regulacja ta nie wyklucza jednak możliwości dokonywania korekt wynikających z innych przyczyn (w innym zakresie).

Z kolei art. 139 § 3 projektu ordynacji podatkowej nakłada na organ podatkowy obowiązek informacyjny. Zgodnie z tym przepisem organ podatkowy zawiadamia pisemnie składającego deklarację korygującą o braku jej skuteczności. Dotyczy to wszystkich sytuacji, w których złożona deklaracja nie wywołuje skutków prawnych. Nie przewiduje się tu środka zaskarżenia, ponieważ bezskuteczność korekty wynika bezpośrednio z przepisów prawa, a zawiadomienie będzie miało jedynie informacyjny charakter.

Zauważyć ponadto należy, że decyzja o odmowie stwierdzenia nadpłaty lub o umorzeniu postępowania w związku z wycofaniem wniosku powinna zawierać informację o bezskuteczności korekty, co wynika z art. 188 § 1 pkt 1 i § 3 projektu ordynacji podatkowej.

Jak wskazano powyżej, art. 140 § 1 projektu ordynacji podatkowej wprowadza wyjątek od zasady ograniczającej możliwość skorygowania deklaracji podatkowej w czasie trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą. Proponowana regulacja dotyczy strony postępowania podatkowego, która może, w terminie wyznaczonym przez organ pierwszej instancji zgodnie z art. 351 § 1 projektu (siedem dni) lub z art. 351 § 3 projektu (czternaście dni), skorygować uprzednio złożoną deklarację w zakresie objętym postępowaniem podatkowym. Zaproponowana konstrukcja prawna opiera się na założeniu pierwszeństwa samoobliczenia podatku przez podatnika przed

władczym określeniem podatku przez organ podatkowy²¹⁹. Rozwiązanie umożliwiające skorygowanie deklaracji podatkowej w toku postępowania podatkowego przewiduje obowiązujący art. 81b § 1a o.p., przy czym możliwość skorygowania dotyczy wyłącznie postępowania podatkowego, o którym mowa w art. 119g o.p., a zatem postępowania podatkowego w przypadku unikania opodatkowania. Należy jednak przypomnieć, że w nieobowiązujących już przepisach ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, regulujących postępowanie kontrolne prowadzone przez organy kontroli skarbowej, w postępowaniu kontrolnym prowadzonym przez te organy kontrolowany mógł złożyć skuteczną korektę deklaracji podatkowej w ostatniej fazie tego postępowania, tuż przed wydaniem decyzji podatkowej, w terminie przewidzianym do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego (art. 14c ust. 2 w zw. z art. 24 ust. 4 u.k.s.). Skorygowanie deklaracji następowało w takiej sytuacji w toku postępowania kontrolnego, które było postępowaniem o charakterze jurysdykcyjnym i mogło zakończyć się wydaniem decyzji podatkowej.

Wychodząc z założenia pierwszeństwa samoobliczenia podatku przez podatnika przed decyzyjnym określeniem podatku przez organ podatkowy, zasadne jest umożliwienie stronie postępowania podatkowego dokonania skutecznego skorygowania deklaracji podatkowej jeszcze przed ewentualnym wydaniem decyzji podatkowej. Rozwiązanie to stanowi również element realizacji zasady efektywności działania organów, wyrażonej w art. 22 § 1 projektu ordynacji podatkowej. Skuteczne skorygowanie deklaracji podatkowej przez podatnika zgodnie z zapatrywaniami (oceną) organu podatkowego czyni bezzasadnym wydawanie decyzji określającej zobowiązanie podatkowe lub w inny sposób kończącej merytorycznie to postępowanie. W takim przypadku organ podatkowy kończy postępowanie w formie decyzji umarzającej to postępowanie ze względu na jego bezprzedmiotowość, gdyż podatek wynikający z deklaracji został w pewnym sensie zaakceptowany przez organ podatkowy. W tym przypadku akceptacja ta materializuje się właśnie w wydanej decyzji umarzającej postępowanie podatkowe. Należy także spodziewać się, że zobowiązany, samodzielnie korygując deklarację, dobrowolnie uiszczy wynikającą z niej zaległość bez potrzeby wszczynania wobec niego postępowania egzekucyjnego. Warto także podkreślić, że skorygowana deklaracja może być od razu egzekwowana, w przeciwieństwie do decyzji wydawanej w pierwszej instancji, która co do zasady nie podlega wykonaniu. Ponadto będzie to prawnie skuteczna korekta deklaracji w rozumieniu art. 16a kks.

219 Zob. P. Pietrasz (red.), Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych, Warszawa – Białystok 2013, s. 324.

Zaznaczyć należy, że obowiązek organu podatkowego polegający na poinformowaniu strony o prawie skorygowania deklaracji podatkowej wynika z art. 351 § 1 i 3 projektu ordynacji podatkowej.

Z kolei art. 140 § 2 projektu ordynacji podatkowej reguluje skutki ponownego skorygowania deklaracji podatkowej w zakresie nieprawidłowości objętych wcześniejszą deklaracją korygującą złożoną w terminie wyznaczonym na podstawie art. 351 § 1 projektu, czyli skutki dokonania każdej kolejnej korekty już po umorzeniu postępowania podatkowego w następstwie zaakceptowania przez organ podatkowy skorygowania deklaracji podatkowej przez stronę postępowania podatkowego na zasadach określonych w art. art. 351 § 1 projektu. W takim przypadku organ podatkowy podejmuje, w formie postanowienia, zakończone postępowanie podatkowe. Czynności przeprowadzone w toku wcześniej prowadzonego postępowania podatkowego pozostają w mocy. W takim przypadku art. 351 § 1 nie ma zastosowania.

Ze względu na to, że w omawianym przypadku postępowanie podatkowe zakończone zostało decyzją umarzającą, a zatem decyzją, która nie rozstrzyga sprawy podatkowej co do istoty, zobowiązany mógłby – co do zasady – dokonywać kolejnej korekty deklaracji podatkowej, w tym także w zakresie nieprawidłowości objętych uprzednio złożoną deklaracją korygującą. Tylko bowiem decyzja rozstrzygająca sprawę merytorycznie zamyka etap samoobliczenia podatku i stoi na przeszkodzie skutecznemu skorygowaniu deklaracji podatkowej. Skorygowanie deklaracji po zakończeniu postępowania podatkowego w przypadku, gdy w obrocie prawnym funkcjonuje decyzja umarzająca postępowanie podatkowe ze względu na jego bezprzedmiotowość wynikającą z uprzedniego skorygowania deklaracji podatkowej w toku tego postępowania, nie powinno stać na przeszkodzie ponownemu zawiązaniu stosunku procesowoprawnego, bez konieczności uruchamiania jednego z trybów nadzwyczajnych weryfikacji decyzji ostatecznej. Dlatego też w takim przypadku organ podatkowy w formie postanowienia podejmuje zakończone wcześniej postępowanie podatkowe. Na postanowienie to nie przysługuje zażalenie.

W celu wyeliminowania możliwości wielokrotnego korygowania deklaracji w zakresie nieprawidłowości objętych deklaracją korygującą, złożoną uprzednio w terminie wyznaczonym na podstawie art. 351 § 1, w art. 140 § 2 projektu ordynacji podatkowej, wprowadzono konstrukcję prawną w istocie pozbawiającą stronę prawa do kolejnego skorygowania deklaracji w zakresie nieprawidłowości objętych deklaracją korygującą złożoną uprzednio w toku postępowania podatkowego, czyli w terminie wyznaczonym na podstawie art. 351 § 1. Sytuacja taka może jednak mieć miejsce dopiero po uprzednim podjęciu, w formie postanowienia, umorzonego postępowania podatkowego. W takim bowiem przypadku z postanowień art. 139 § 1 pkt 6 projektu ordynacji podatkowej wynika bezskuteczność ponownego korygowania deklaracji w zakresie nieprawidłowości objętych deklaracją korygu-

jąca złożoną uprzednio w toku postępowania podatkowego. Ponadto w przypadku podjęcia umorzono postępowania podatkowego w związku z ponownym skorygowaniem deklaracji w zakresie nieprawidłowości objętych deklaracją korygującą złożoną uprzednio w terminie wyznaczonym na podstawie art. 351 § 1 nie ma zastosowania art. 351 § 1. Oznacza to, że organ podatkowy przed wydaniem decyzji nie wyznacza stronie terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego oraz nie informuje o prawie skorygowania deklaracji podatkowej.

Zauważyć jednak należy, że wskazane wyżej ograniczenie prawa do wielokrotnego korygowania deklaracji podatkowej oraz związana z tym bezskuteczność deklaracji korygującej nie dotyczą przypadków, gdy ponowna korekta dotyczy zagadnień niezwiązanych z nieprawidłowościami objętymi deklaracją korygującą złożoną uprzednio w terminie wyznaczonym na podstawie art. 351 § 1. Oznacza to, że możliwe jest wielokrotne korygowanie deklaracji już po umorzeniu postępowania podatkowego w związku ze złożeniem deklaracji korygującej w terminie wyznaczonym na podstawie art. 351 § 1 projektu. Jednakże w takim przypadku ponowna korekta nie może odnosić się do nieprawidłowości objętych deklaracją korygującą złożoną w toku postępowania podatkowego na podstawie art. 351 § 1.

Zasady składania deklaracji podatkowej oraz jej korekty w przypadku solidarnego obowiązku podatkowego uregulowano w rozdziale 12 działu II projektu ordynacji podatkowej.

Uprawnienie do złożenia korekty deklaracji podatkowej spółki cywilnej przez osobę, która była współnikiem tej spółki w chwili jej rozwiązania, uregulowano w art. 184 § 2 pkt 2 w związku z art. 185 § 2 projektu ordynacji podatkowej.

Nie jest uzasadnione precyzowanie w projekcie ordynacji podatkowej przepisów dotyczących deklaracji jako podstawy do wystawienia tytułu wykonawczego. Jest to bowiem materia postępowania egzekucyjnego w administracji, której aktualnie poświęcony jest art. 3a u.p.e.a.

3.4. Szacowanie podstawy opodatkowania

ROZDZIAŁ 3

SZACOWANIE PODSTAWY OPODATKOWANIA

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

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

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

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

- 1) pomimo braku ksiąg podatkowych dowody uzyskane w toku postępowania pozwalają na określenie podstawy opodatkowania;
- 2) dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania.

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

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

Art. 142. Jeżeli podstawa opodatkowania została określona w drodze oszacowania, a podatnik jest obowiązany do wpłaty zaliczek na podatek, organ podatkowy określa wysokość zaliczek za okres, za który podstawa opodatkowania została oszacowana, w wysokości zbliżonej do rzeczywistej wysokości zaliczek. W przypadku gdy ze zgromadzonego materiału dowodowego wynika, że nie jest to możliwe, wysokość zaliczek określa się proporcjonalnie do wysokości zobowiązania podatkowego za cały rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy. Przepis art. 159 stosuje się odpowiednio.

Institucja szacowania podstawy opodatkowania w swoim zasadniczym założeniu ma długoletnią historię w ogólnym prawie podatkowym. Podstawowym celem szacowania jest możliwe precyzyjne odtworzenie rzeczywistej wielkości podstawy opodatkowania. Proponowana regulacja różni się od obowiązującej głównie przez rezygnację ze wskazania przykładowych metod szacowania podstawy opodatkowania oraz zmianę zasady szacowania wysokości zaliczki na podatek.

Organ podatkowy dokonuje oszacowania w trzech sytuacjach (art. 141 § 1):

- 1) jeżeli brak ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do określenia podstawy opodatkowania;
- 2) jeżeli dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania;
- 3) jeżeli podatnik naruszył warunki uprawniające do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania.

Jeżeli organ podatkowy dysponuje danymi, na podstawie których da się wyliczyć wielkości niezbędne do określenia podstawy opodatkowania, to oszacowanie w postępowaniu zmierzającym do wymiaru podatku będzie niedopuszczal-

ne. W orzecznictwie trafnie jednak zwrócono uwagę, że o ile ewidencja sprzedaży może stanowić wystarczającą podstawę do określenia przychodu, o tyle ewidencja zakupów nie zawsze będzie przydatna, gdyż podatnik, który rozlicza się w formie ryczałtowej, nie ma obowiązku, a czasem i interesu dokumentowania wszystkich wydatków fakturą VAT²²⁰.

Brak innych danych niezbędnych do określenia podstawy opodatkowania zachodzi m.in. wtedy, gdy nie ma dokumentów źródłowych, z którymi można by skonfrontować zapisy podatkowej księgi przychodów i rozchodów²²¹. Czasami jednak, np. gdy wydruki z kasy fiskalnej uległy zniszczeniu, możliwe jest odtworzenie ich treści przy użyciu pamięci fiskalnej tej kasy. W takim wypadku nie ma podstaw do dokonania oszacowania²²².

Dane z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania, najczęściej wtedy, gdy księgi są nierzetelne lub wadliwe. Księgę uważa się za rzetelną, jeżeli dokonywane w niej zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty. Za niewadliwą uważa się księgę prowadzoną zgodnie z odrębnymi przepisami. Nierzetelność księgi zawsze pozbawia ją szczególnej mocy dowodowej, natomiast wadliwość powoduje taki skutek jedynie wtedy, gdy wady mają istotne znaczenie. Na przykład brak chronologii zapisu utrudnia analizę zdarzeń gospodarczych na podstawie księgi, ale jej nie uniemożliwia. Natomiast zapisy nieczytelne lub z dużą liczbą anonimowych poprawek mogą pozbawić księgę mocy dowodowej.

O naruszeniu warunków uprawniających do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania można mówić przede wszystkim w razie niespełnienia wymogów przewidzianych w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Wymogi te dotyczą zwłaszcza rodzaju prowadzonej działalności lub wysokości przychodów osiągniętych w roku poprzedzającym rok podatkowy. Ze względu na to, że podmiot korzystający ze zryczałtowanej formy opodatkowania prowadzi uproszczoną ewidencję, stwierdzenie braku podstaw do ryczałtu lub utrata prawa do niego z reguły powoduje sytuację, w której organ podatkowy nie dysponuje danymi do określenia rzeczywistej podstawy opodatkowania.

Wystąpienie ustawowych przesłanek oszacowania nie jest okolicznością wystarczającą do zastosowania tej metody obliczania podstawy opodatkowania (art. 141 § 2). Organ podatkowy powinien odstąpić od oszacowania, jeżeli dane wynikające z ksiąg, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania. Również w przypadku, w którym podatnik

220 Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 13 lutego 2008 r., I SA/Sz 657/07.

221 Por. wyrok NSA z dnia 29 marca 2000 r., III SA 1969/99.

222 Por. wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2006 r., II FSK 1541/05.

nie prowadzi ksiąg podatkowych, ale postępowanie podatkowe pozwoli na odtworzenie podstawy opodatkowania, szacowanie jest zbędne.

W projekcie zrezygnowano z wymieniania przykładowych metod szacowania podstawy opodatkowania. Podstawowym powodem był charakter obecnych norm, niewskazujący na kolejność stosowania metod szacowania podstawy opodatkowania oraz otwarty katalog tych metod. W praktyce spowoduje to, że organ będzie miał większą swobodę w wyborze metody szacowania i dostosowania jej do okoliczności konkretnej sprawy. Jednak w celu umożliwienia kontroli wyboru metody oszacowania organ podatkowy jest zobowiązany do uzasadnienia dlaczego wybrał tę, a nie inną metodę. Organ podatkowy będzie zwolniony z tego obowiązku w przypadku, w którym wybór metody opodatkowania zostanie zaaprobowany przez podatnika (art. 141 § 4). Aprobata podatnika na dokonany przez organ podatkowy wybór metody szacowania będzie mogła przybrać różne formy (zgoda udzielona na piśmie, zgoda udzielona ustnie, przy czym w tym wypadku z takiej czynności zostanie sporządzony protokół).

Szacowanie podstawy opodatkowania może dotyczyć także podatków płaconych zaliczkowo. W takim przypadku, w obecnym stanie prawnym, nie szacowano wysokości poszczególnych zaliczek. Wysokość zaliczek wyliczano odnosząc się proporcjonalnie do wysokości zobowiązania podatkowego za dany okres. W proponowanym stanie prawnym obowiązująca zasada będzie stosowana tylko w przypadku, w którym nie będzie możliwe określenie zaliczek w wysokości zbliżonej do rzeczywistej (art. 142).

3.5. Wygasanie zobowiązań podatkowych

ROZDZIAŁ 4

WYGASANIE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

Art. 143. § 1. *Zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek:*

- 1) *zapłaty;*
- 2) *pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta;*
- 3) *zaliczenia nadpłaty lub zaliczenia zwrotu podatku;*
- 4) *potrącenia;*
- 5) *przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych;*
- 6) *przyjęcia własności nieruchomości w postępowaniu egzekucyjnym;*

- 7) orzeczenia przepadku przedmiotów, ściągnięcia ich równowartości pieniężnej lub obowiązku uiszczenia ich równowartości pieniężnej na podstawie przepisów ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2016 r. poz. 2137 z późn. zm.²²³);
- 8) nabycia w całości spadku przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego stwierdzonego prawomocnym postanowieniem o stwierdzeniu nabycia spadku – ze skutkiem na dzień otwarcia spadku;
- 9) zaniechania poboru;
- 10) zwolnienia z obowiązku zapłaty na podstawie art. 426 § 3 i 4, art. 449 § 4, art. 454 § 4, art. 461 § 4 lub art. 529;
- 11) umorzenia;
- 12) przedawnienia poboru.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do innych zobowiązanych niż podatnik.

Art. 144. § 1. Zapłata podatku może nastąpić gotówką, w formie polecenia przelewu lub za pomocą innego niż polecenie przelewu instrumentu płatniczego, zwanego dalej „innym instrumentem płatniczym”.

§ 2. Przepisy dotyczące zapłaty podatku stosuje się odpowiednio do zaliczenia na poczet zobowiązania podatkowego środków pieniężnych przyjętych jako zabezpieczenie na podstawie art. 626 § 2 pkt 6 i 7.

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

Art. 145. § 1. Zapłata podatku może nastąpić także przez:

1) małżonka podatnika, jego zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę;

2) aktualnego właściciela lub użytkownika wieczystego przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, jeżeli podatek zabezpieczony jest hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym;

3) inny podmiot, w przypadku gdy kwota podatku nie przekracza 5000 zł.

§ 2. W przypadkach, o których mowa w § 1 pkt 1 i 3, jeżeli treść dowodu zapłaty nie budzi wątpliwości co do przeznaczenia zapłaty na zobowiązanie podatnika, uznaje się, że wpłata pochodzi ze środków podatnika.

Art. 146. § 1. Podstawy opodatkowania, kwoty podatków, odsetki za zwłokę, oprocentowanie nadpłat oraz wynagrodzenia przysługujące płatnikom i inkasentom zaokrągla się do pełnych złotych w ten sposób, że końcówki kwot wynoszące mniej niż 50 groszy pomija się,

223 Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz.U. z 2016 r. poz. 2024 i 2138 oraz z 2017 r. poz. 88, 379, 528, 648, 768 i 1089.

a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych, z zastrzeżeniem § 2 i 3.

§ 2. Podstawy opodatkowania, o których mowa w art. 30a ust. 1 pkt 1-3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2016 r. poz. 2032 z późn. zm.²²⁴) oraz kwoty podatków od nich pobierane, zaokrągla się do pełnych groszy w górę.

§ 3. Kwoty opłat, o których mowa w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1785), nie podlegają zaokrągleniu.

§ 4. Przepisu § 1 nie stosuje się do kwot pozostałych po zaliczeniu wpłaty, nadpłaty lub zwrotu podatku.

Art. 147. § 1. Zapłata podatków przez podatników prowadzących działalność gospodarczą i zobowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów następuje wyłącznie w formie polecenia przelewu lub za pomocą innego instrumentu płatniczego, z wyjątkiem:

- 1) zapłaty podatków przez mikroprzedsiębiorców w rozumieniu ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej;
- 2) zapłaty opłaty skarbowej;
- 3) zapłaty podatków niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą;
- 4) sytuacji, gdy zapłata podatku, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, jest dokonywana papierami wartościowymi lub znakami akcyzy;
- 5) pobierania podatków przez płatników lub inkasentów.

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

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

Art. 148. § 1. W przypadku zapłaty podatku za pomocą innego instrumentu płatniczego zobowiązany ponosi koszty opłat i prowizji związanych z taką zapłatą.

§ 2. W miejscu zapłaty za pomocą innego instrumentu płatniczego organ podatkowy jest obowiązany zamieścić informację o pobieraniu i wysokości opłat i prowizji z tytułu płatności za pomocą tego instrumentu. Przed dokonaniem płatności podatku za pomocą innego instrumentu płatniczego zobowiązany jest informowany o pobieraniu i wysokości opłat i prowizji z tytułu płatności za pomocą tego instrumentu.

224 Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz.U. z 2016 r. poz. 2048 oraz z 2017 r. poz. 60, 528, 648, 859, 1089, 1428, 1448 i 1530.

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

Art. 149. § 1. Za termin dokonania zapłaty podatku uważa się:

- 1) przy zapłacie gotówką – dzień wpłacenia kwoty podatku w kasie organu podatkowego lub w kasie podmiotu obsługującego organ podatkowy lub na rachunek tego organu w banku, w placówce pocztowej w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe, w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, w biurze usług płatniczych, w instytucji płatniczej lub w instytucji pieniądza elektronicznego albo dzień pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta;
- 2) w obrocie bezgotówkowym – dzień obciążenia rachunku bankowego podatnika, rachunku podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub rachunku płatniczego podatnika w instytucji płatniczej lub instytucji pieniądza elektronicznego na podstawie polecenia przelewu lub zapłaty za pomocą innego instrumentu płatniczego.

§ 2. W przypadku polecenia przelewu z rachunku bankowego podatnika w banku lub instytucji kredytowej lub rachunku płatniczego podatnika w unijnej instytucji płatniczej w rozumieniu art. 2 pkt 32 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1572 i 1997 oraz z 2017 r. poz. 1089) lub unijnej instytucji pieniądza elektronicznego, niemających siedziby lub oddziału na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej za termin zapłaty podatku uważa się dzień złożenia zlecenia płatniczego przez podatnika, jeżeli wpłacana kwota zostanie uznana na rachunku bankowym organu podatkowego w terminie wskazanym w art. 54 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych. W razie przekroczenia tego terminu za termin zapłaty uważa się dzień uznania kwoty na rachunku bankowym organu podatkowego.

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

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

§ 5. Zlecenie płatnicze, o którym mowa w § 4, zawiera dane identyfikujące wpłacającego, w tym identyfikator podatkowy, oraz wskazuje tytuł wpłaty, przy czym niepodanie lub błędne podanie tych informacji stanowi podstawę do odmowy realizacji wpłaty gotówkowej lub polecenia przelewu.

§ 6. Rozliczanie płatności na rzecz organów podatkowych następuje poprzez międzybankowy system rozliczeń elektronicznych w krajowej organizacji rozliczeniowej lub poprzez system elektronicznych rozrachunków międzyoddziałowych Narodowego Banku Polskiego.

Art. 150. § 1. Jeżeli na podatniku ciąży zobowiązania z różnych tytułów, dokonaną wpłatę, z zastrzeżeniem § 2 i 3, zalicza się na poczet podatku, poczynwszy od zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności, chyba że podatnik wskaże, na poczet którego zobowiązania dokonuje wpłaty.

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

§ 3. Jeżeli na podatniku ciąży zobowiązania z tytułu zaliczek na podatek, dokonaną wpłatę zalicza się na poczet zaliczki, poczynwszy od zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności.

§ 4. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w razie dokonania wpłat na zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę.

§ 5. W sprawie zaliczenia wpłaty na poczet zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę oraz kosztów upomnienia wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie, z zastrzeżeniem § 6.

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

- 1) wpłata w całości pokrywa kwotę główną zaległości wraz z odsetkami za zwłokę oraz koszty upomnienia, jeżeli zostały one naliczone lub
- 2) zaliczenie wpłaty następuje w całości zgodnie z wnioskiem zobowiązanego, lub
- 3) kwota wpłaty podlegającej zaliczeniu na poczet zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub kosztów upomnienia nie przekracza 60 zł.

Art. 151. § 1. Zobowiązania podatkowe oraz zaległości podatkowe wraz z odsetkami za zwłokę, a także koszty upomnienia, podlegają, na wniosek podatnika lub z urzędu, potrąceniu z wzajemnej, bezspornej i wymagalnej wierzytelności podatnika wobec Skarbu Państwa, gminy, powiatu lub województwa z tytułu:

- 1) prawomocnego wyroku sądowego wydanego na podstawie art. 417 lub 417² ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2017 r. poz. 459, 933, 1132 i 1596);
- 2) prawomocnej ugody sądowej zawartej w związku z zaistnieniem okoliczności przewidzianych w 417 lub 417² ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny;
- 3) nabycia przez Skarb Państwa, gminę, powiat lub województwo nieruchomości lub prawa wieczystego użytkowania na cele uzasadniające wywłaszczenie lub wywłaszczenia na podstawie przepisów o gospodarce nieruchomościami;
- 4) odszkodowania orzeczonego w decyzji organu administracji rządowej lub wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty lub marszałka województwa.

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

- 1) odszkodowania za niesłuszne skazanie, tymczasowe aresztowanie lub zatrzymanie, uzyskanego na podstawie przepisów Kodeksu postępowania karnego;
- 2) odszkodowania uzyskanego na podstawie przepisów o uznaniu za nieważne orzeczeń wydanych wobec osób represjonowanych za działalność na rzecz bytu Państwa Polskiego.

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

§ 4. Do potrącenia zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę przepis art. 161 § 2 stosuje się odpowiednio.

§ 5. Na wniosek podatnika wierzytelności z tytułów wymienionych w § 1 i 2 mogą być również zaliczane na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.

§ 6. Potrącenie następuje z dniem:

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

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

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

Art. 152. § 1. Zobowiązanie podatkowe wygasa przez przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych na rzecz:

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

§ 2. Przeniesienie następuje na wniosek podatnika:

- 1) w przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 1, na podstawie umowy zawartej, za zgodą właściwego naczelnika urzędu skarbowego, między starostą wykonującym zadanie z zakresu administracji rządowej a podatnikiem;
- 2) w przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 2, na podstawie umowy zawartej między wójtem, burmistrzem (prezydentem miasta), starostą lub marszałkiem województwa a podatnikiem.

§ 3. Umowa, o której mowa w § 2, wymaga formy pisemnej, chyba że przewidziana jest forma szczególna.

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

§ 5. Przepis § 4 stosuje się odpowiednio do wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty lub marszałka województwa, w przypadku podatków, z których wpływy stanowią dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego, dla których właściwy jest naczelnik urzędu skarbowego.

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

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

§ 8. W przypadku zawarcia umowy, o której mowa w § 2, organ podatkowy pierwszej instancji wydaje decyzję stwierdzającą wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. Przepis art. 161 § 2 stosuje się odpowiednio.

Art. 153. Przepisy art. 144-146 oraz art. 148- 152 stosuje się odpowiednio również do innych zobowiązanych niż podatnik.

Art. 154. § 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, w przypadkach uzasadnionych interesem publicznym lub ważnym interesem podatników:

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

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

Obecnie przepisy o.p., regulując sposoby wygasania zobowiązań podatkowych, adresują je zasadniczo do podatników z zastrzeżeniem, że w niektórych przypadkach znajdują one zastosowanie również do innych zobowiązanych (płatników, inkasentów, osób trzecich). W projektowanych przepisach przyjęto zasadę odmienną. Zasadniczo, z uwzględnieniem specyfiki poszczególnych kategorii podmiotów zobowiązanych w rozumieniu art. 13 pkt 16, ich zobowiązania będą mogły wygasnąć w ten sam sposób jak zobowiązanie podatkowe podatnika (art. 143 § 2) i, z pewnymi wyjątkami, na takich samych zasadach (art. 153). Zrezygnowano więc z odręb-

nego uregulowania sposobów wygasania zobowiązań ciężących na płatnikach lub inkasentach.

Dokonano uporządkowania katalogu sposobów wygasania zobowiązań podatkowych w ten sposób, iż w pierwszej kolejności wskazano na efektywne sposoby wygasania zobowiązań, które powinny być zasadą.

W art. 143 § 1 pkt 6 ograniczono wygasanie zobowiązań podatkowych do sytuacji przejęcia w postępowaniu egzekucyjnym nieruchomości, albowiem ustawa egzekucyjna nie przewiduje możliwości przejęcia innych praw majątkowych.

Proponuje się w art. 143 § 1 pkt 7 wskazanie wprost na wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w przypadku orzeczenia przepadku przedmiotów, ściągnięcia ich równowartości pieniężnej lub obowiązku uiszczenia ich równowartości pieniężnej na podstawie przepisów ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy. Sytuacja taka może mieć miejsce i obecnie, ale nie nawiązuje do niej aktualnie art. 59 o.p. wskazujący sposoby wygasania zobowiązań podatkowych. Stosownie do art. 15 § 1-2 kks. orzeczenie zapadłe w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie zwalnia od obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej. Jednakże w razie orzeczenia przepadku przedmiotów, ściągnięcia ich równowartości pieniężnej lub obowiązku uiszczenia ich równowartości pieniężnej wygasa obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej dotyczącej tych przedmiotów. Przepadek przedmiotów z uwagi na możliwość orzeczenia tego środka karnego może w praktyce dotyczyć jedynie wyrobów akcyzowych opodatkowanych podatkiem akcyzowym (art. 29 i 30 kks.)²²⁵

Art. 143 § 1 pkt 10 uwzględnia, obok zwolnienia związanego z zastosowaniem się do interpretacji przepisów prawa podatkowego (art. 529), inne przypadki zwolnień wynikające z przepisów nowej ordynacji podatkowej. Zbliżoną do obowiązującej obecnie na gruncie interpretacji przepisów prawa podatkowego konstrukcję zwolnienia projektowana ustawa wykorzystuje w przypadkach orzekania po przedawnieniu wymiaru w postępowaniu odwoławczym (art. 426 § 3 i 3), po wznowieniu postępowania (art. 449 § 4) oraz w postępowaniu związanym z uchynieniem lub zmianą decyzji ostatecznej (art. 461 § 4).

W art. 143 § 1 pkt 12 zastrzeżono, iż wygaśnięcie zobowiązania podatkowego następuje poprzez przedawnienie poboru. Regulacja ta jest konsekwencją wyróżnienia w projektowanych przepisach instytucji przedawnienia wymiaru oraz przedawnienia poboru. Stosownie do art. 175 wygaśnięcie zobowiązania podatkowego jest konsekwencją przedawnienia poboru.

225 Zob. L. Etel (w:) L. Etel (red.), R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2017, s. 530.

Podstawowym sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest zapłata. W związku z tym po wskazaniu katalogu przypadków, w jakich zobowiązanie wygasa, w kolejnych przepisach ustawy proponuje się zawarcie szczegółowych regulacji związanych właśnie z zapłatą. I tak w art. 144 § 1 wskazuje się formy zapłaty podatku. Art. 144 § 3 nawiązuje do wynikających z przepisów szczególnych uprawnień organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego do wprowadzania poboru podatku w drodze inkasa. Zastrzega się przy tym, celem uniknięcia wątpliwości interpretacyjnych, iż zarządzenie poboru podatku w drodze inkasa nie wyłącza uprawnień podatnika do wykonania zobowiązania w innych formach, określonych w art. 144 § 1.

W art. 145 proponuje się doprecyzowanie i rozszerzenie zasady wynikającej aktualnie z art. 62b o.p., a więc dopuszczalności zapłaty podatku przez inne podmioty niż podatnika. W pierwszej kolejności należy zauważyć, iż proponowane rozwiązanie wobec objęcia w słowniczku ustawy pojęciem „podatek” również opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych będzie odnosiło się również do wpłat dokonywanych przez płatników, inkasentów, osoby trzecie oraz następców prawnych, podatku niezapłaconego w terminie płatności (zaległości podatkowej), a także do świadczenia akcesoryjnego, jakim są odsetki za zwłokę. W tych wszystkich przypadkach zobowiązania będą mogły być regulowane przez osoby wskazane w art. 145 § 1 pkt 1-3. W konsekwencji np. małżonek będzie mógł zapłacić za podatnika wszystkie ciężące na nim należności, w tym np. opłatę prolongacyjną. Po drugie, w przypadku zapłaty przez podmioty, o których mowa w § 1 pkt 3, podnosi się limit płatności do 5000 zł, co ma zwiększyć praktyczne znaczenie analizowanej regulacji.

Wskazane wyżej rozwiązania mają na celu zwiększenie efektywności wykonywania zobowiązań podatkowych, przy jednoczesnym zapewnieniu maksymalnej jasności w przypadku dokonywania wpłat przez inne podmioty niż zobowiązani. Zasadą bowiem pozostaje (§ 2), że treść dowodu zapłaty nie może budzić wątpliwości co do jej przeznaczenia.

W art. 146, stanowiącym odpowiednik obowiązującego art. 63 o.p., proponuje się utrzymanie dotychczasowych zasad zaokrąglania. Zmiany w tym zakresie mają jedynie charakter doprecyzowujący. W szczególności, ponieważ sformułowana na potrzeby ustawy definicja podatku obejmuje również opłaty, z obowiązku zaokrąglania kwoty podatku wynika także taki obowiązek w zakresie kwoty opłaty prolongacyjnej, co uzasadniało jej wykreślenie z katalogu wskazanego w § 1 wskazanego przepisu.

W § 3 powołanego przepisu proponuje się wskazanie wprost, iż wyłączenie zasad zaokrąglania odnosi się jedynie do kwot opłat, o których mowa w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (miejscowej, uzdrowskiej, targowej, od posiadania psów, reklamowej). W praktyce kwestia ta nie

była oczywista, albowiem obowiązujące regulacje posługują się pojęciem „przepisy o podatkach i opłatach lokalnych”, nie odwołując się wprost do powołanej wyżej ustawy. W konsekwencji zrekonstruowanie normy wynikającej z obowiązującego art. 63 § 2 wymaga sięgnięcia do bliżej niezdefiniowanych przepisów, co stanowiło źródło sygnalizowanych w orzecznictwie sądów administracyjnych wątpliwości²²⁶. Proponowana zmiana oznacza, że na mocy przepisów ordynacji podatkowej nie będą podlegały zaokrągłaniu kwoty wskazanych wyżej opłat (mając na uwadze ich konstrukcję, wyłączenie zasad zaokrąglenia w stosunku do podstawy opodatkowania jest zbędne), co oczywiście nie wyklucza sytuacji, w których na mocy przepisów szczególnych zasada ta może być modyfikowana (*vide* art. 6q ust. 2 ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach).

Utrzymano obowiązek zapłaty podatków przez określone kategorie podmiotów w formie polecenia przelewu, ale dodatkowo rozszerzono go na inne niż polecenie przelewu instrumenty płatnicze (art. 147). W konsekwencji, z analogicznymi jak obecnie wyłączeniami, podatnicy prowadzący działalność gospodarczą i zobowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów będą zobowiązani do zapłaty podatku w formie polecenia przelewu lub innym instrumentem płatniczym. Na mocy zastrzeżenia w art. 153 wskazany obowiązek nie będzie jednak dotyczył innych zobowiązanych niż podatnik oraz płatnik.

W projektowanym art. 148 § 3 wprowadzono ogólną zasadę, wedle której zapłata podatków przez każdego z zobowiązanych za pomocą innego instrumentu płatniczego niż polecenie przelewu jest możliwa, jeżeli organ podatkowy dysponuje odpowiednimi urządzeniami do autoryzacji transakcji płatniczych. Reguła ta dotyczy wszystkich organów podatkowych, zarówno państwowych, jak i samorządowych. Nie znajduje bowiem uzasadnienia utrzymanie obowiązującego art. 61 o.p., który upoważnia organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego do podjęcia uchwały w zakresie dopuszczenia zapłaty podatków stanowiących ich dochody innym instrumentem płatniczym. W konsekwencji przyjęć należy domniemanie możliwości zapłaty podatku w tej formie, bez względu na to, czy budżet zasila. Mając jednak na uwadze, że na przeszkodzie tej formie zapłaty mogą stanąć kwestie techniczne, proponuje się, aby informację o możliwości zapłaty podatków innym instrumentem płatniczym umieszczać w siedzibie organu podatkowego oraz na stronie podmiotowej organu w Biuletynie Informacji Publicznej.

226 Por. np. wyrok WSA w Lublinie z dnia 28 grudnia 2012 r., I SA/Lu 932/12, który dotyczył problematyki zaokrąglenia uregulowanej w ustawie z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Zob. też R. Dowgier, Czy do opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi stosuje się zasady dotyczące zaokrąglenia, o których mowa w art. 63 § 1 ordynacji podatkowej? Uwagi na tle wyroku WSA w Lublinie z 28.12.2012 r. (I SA/Lu 932/13), „Finanse Komunalne” 2013, nr 9.

W art. 150 § 1 utrzymano zasadę, wedle której podatnik ma prawo wskazania, na poczet którego zobowiązania dokonuje wpłaty, z dwoma wyjątkami. Dotyczą one kosztów upomnienia (§ 2) oraz zaliczek (§ 3). Koszty upomnienia są pokrywane z dokonanej wpłaty zawsze w pierwszej kolejności. Z kolei w przypadku obowiązku uiszczenia zaliczek podatnik nie ma prawa do wskazania tytułu do zarahowania wpłaty, albowiem w każdym przypadku zalicza się ją na poczet zaliczki o najwcześniejszym terminie płatności.

Ponadto proponuje się w art. 150 § 4 odpowiednie zastosowanie zasady z § 1 do wpłat na zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę. W porównaniu do obowiązującej regulacji art. 62 § 3 przepis ten nie wskazuje na raty, co wynika z objęcia ich pojęciem podatku (art. 13 pkt 7).

W § 6 zawarto katalog przypadków, w których nie wydaje się postanowienia w sprawie zaliczenia wpłaty. W porównaniu do obowiązującego stanu prawnego: w pkt 1 proponuje się doprecyzowanie, iż nie wydaje się takiego postanowienia, gdy wpłata pokrywa nie tylko należność główną wraz z odsetkami za zwłokę, ale i koszty upomnienia, skoro dokonaną wpłatę zalicza się w pierwszej kolejności na te koszty (art. 150 § 2), a w pkt. 3 proponuje się zastąpienie mechanizmu waloryzacyjnego stałą kwotą 60 zł. Jest to kwota zbliżona do obowiązującej aktualnie, która wynosi pięciokrotność kosztów upomnienia, a więc 58 zł.

Mając na uwadze, że w przypadku niewielkiej wysokości odsetek za zwłokę (w projekcie do 10 zł) nie są one stosownie do art. 160 § 1 pkt 10 naliczane, nieracjonalne jest utrzymywanie rozwiązania, wedle którego w tym przypadku organ podatkowy nie wydaje postanowienia o zaliczeniu wpłaty (art. 62 § 4a pkt 4 o.p.). Skoro takich odsetek się nie nalicza, a dokonaną wpłatę zalicza się wyłącznie na zaległość podatkową, to oczywisty wydaje się brak obowiązku wydawania w tym zakresie postanowienia.

W projektowanym art. 151 zachowano możliwość wygaśnięcia zobowiązania podatkowego przez potrącenie. Nie uległy zmianie tytuły, które stanowią podstawę do potrącenia, przy czym dokonano zmiany redakcyjnej projektowanego przepisu w porównaniu do obowiązujących art. 64 oraz 65 o.p. Obecnie odrębnie regulują one potrącenie w zakresie podatków stanowiących dochody budżetu państwa oraz gminy, powiatu lub województwa, przy zbliżonym katalogu tytułów do potrącenia oraz tożsamej procedurze stosowania tej instytucji. W związku z tym w § 1 proponuje się wskazanie tytułów stanowiących podstawę do potrącenia z wierzytelności podatnika zarówno wobec Skarbu Państwa, jak i jednostek samorządu terytorialnego, a w § 2 wyłącznie wobec Skarbu Państwa. Zastrzeżono przy tym, iż potrącenie może dotyczyć także kosztów upomnienia, co jest konsekwencją przyjętej w art. 150 § 2 zasady, wedle której wpłaty zalicza się w pierwszej kolejności na poczet znanych organowi podatkowemu kosztów upomnienia.

W porównaniu do obowiązującego stanu prawnego ujednociono formę prawną rozstrzygnięcia w zakresie potrącenia (art. 151 § 7). Aktualnie potrącenie następuje w drodze postanowienia, na które służy zażalenie, a odmowa w drodze decyzji. Takie rozwiązanie nie znajduje uzasadnienia. Proponuje się, aby w każdym z tych przypadków organ podatkowy orzekał w drodze postanowienia, na które służy zażalenie.

Ponieważ należność, o której mowa w art. 151 § 8, mieści się w pojęciu podatku, o którym mowa w art. 13 pkt 7, a zatem jej niezapłacenie w terminie skutkuje powstaniem zaległości podatkowej, wykreślono zapis, wedle którego naruszenie terminu do dokonania wpłaty powoduje powstanie odsetek za zwłokę. Skutek taki wynikać będzie wprost z art. 155 w zw. z art. 13 pkt 7 projektowanej ustawy.

Biorąc pod uwagę zmiany w strukturze organów podatkowych wynikające z wejścia w życie regulacji prawnych dotyczących Krajowej Administracji Skarbowej, w art. 152 § 2 i 4 przewidziano wyrażenie zgody na przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych wyłącznie przez naczelnika urzędu skarbowego. Utrzymano zasadę, wedle której przeniesienie następuje wyłącznie na wniosek, na podstawie stosownej umowy, która powinna mieć formę pisemną, chyba że wymagana jest forma szczególna, np. aktu notarialnego (art. 152 § 3). Ponadto w przypadku, gdy przeniesienie własności ma miejsce w zakresie podatków, z których wpływy stanowią dochód budżetu jednostki samorządu terytorialnego, ale realizowanych przez naczelników urzędów skarbowych, odpowiednie zastosowanie znajdzie obowiązek wskazany w § 4 analizowanego przepisu. Będzie to oznaczało, że właściwy wójt, burmistrz (prezydent miasta) starosta lub marszałek województwa przekażą naczelnikowi urzędu skarbowego kopię zawartej umowy.

Przewidziane w art. 153 odpowiednie stosowanie regulacji dotyczących wygasania zobowiązań podatkowych do innych zobowiązanych niż podatnik stanowi realizację wskazanej na wstępie zasady, wedle której podmioty te zasadniczo będą mogły wykonywać ciężące na nich zobowiązania w sposób taki sam jak podatnik. Jedynym wyjątkiem od tej zasady jest obowiązek zapłaty w formie bezgotówkowej (art. 147), który dotyczy tylko podatników i płatników.

3.6. Zaległość podatkowa i odsetki za zwłokę

ROZDZIAŁ 5

ZALEGŁOŚĆ PODATKOWA I ODSETKI ZA ZWŁOKĘ

Art. 155. Zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności.

Art. 156. § 1. Zwrotowi podlega uprzednio zwrócona przez organ podatkowy lub zaliczona na poczet zaległości podatkowych oraz odsetek za zwłokę, odsetek za zwłokę od nieuregulo-

wanych w terminie zaliczek na podatek, kosztów upomnienia, kosztów postępowania, kary porządkowej albo bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych wraz z oprocentowaniem:

- 1) nadpłata lub zwrot podatku wykazane w deklaracji nienależnie lub w wysokości większej od należnej;
- 2) nadpłata lub zwrot podatku:
 - a) stwierdzone w decyzji, która następnie została uchylona, zmieniona lub stwierdzono jej nieważność albo stwierdzono jej wygaśnięcie,
 - b) stwierdzone na wniosek w trybie art. 186 § 1, w zakresie wynikającym z tego wniosku, nienależnie lub w wysokości większej od należnej,
 - c) wykazane dodatkowo, w deklaracji skorygowanej na podstawie art. 584, nienależnie lub w wysokości większej od należnej.

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

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

Art. 157. Zwrotowi bez wezwania organu podatkowego podlega wynagrodzenie płatników lub inkasentów pobrane nienależnie lub w wysokości większej od należnej, które traktuje się jako zaległość podatkową. Organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zaległości podatkowej.

Art. 158. § 1. Od zaległości podatkowych, z zastrzeżeniem art. 160, naliczane są odsetki za zwłokę.

§ 2. Odsetki za zwłokę nalicza zobowiązany, z zastrzeżeniem art. 150 § 5, art. 152 § 8, art. 159, art. 192 § 1 i art. 217 § 2 pkt 1-3.

§ 3. Odsetki za zwłokę naliczane są od dnia następującego po dniu, w którym upłynął termin płatności podatku, z zastrzeżeniem § 4.

§ 4. W przypadkach, o których mowa w art. 156 § 1 pkt 1, odsetki za zwłokę naliczane są odpowiednio od dnia, w którym dokonano zwrotu nadpłaty, zwrotu podatku, zwrotu oprocentowania lub ich zaliczenia na poczet zaległości podatkowych, a w przypadku zaliczenia na poczet bieżących zobowiązań podatkowych, od dnia, w którym upłynął termin ich płatności.

§ 5. W przypadku, o którym mowa w art. 156 § 3, odsetki za zwłokę naliczane są od dnia następującego po dniu, w którym upłynął termin do zwrotu, o którym mowa w tym przepisie.

§ 6. W przypadkach, o których mowa w art. 157, odsetki za zwłokę naliczane są od dnia pobrania wynagrodzenia.

§ 7. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w drodze rozporządzenia określi szczegółowe zasady naliczania odsetek za zwłokę, mając na uwadze w szczególności sposoby

wygasania zobowiązań podatkowych, przypadki stosowania ulg w spłacie oraz odroczenia terminu złożenia deklaracji.

Art. 159. Jeżeli w postępowaniu podatkowym po zakończeniu roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego organ podatkowy stwierdzi, że podatnik mimo ciężącego na nim obowiązku nie złożył deklaracji, wysokość zaliczek jest inna niż wykazana w deklaracji lub zaliczki nie zostały zapłacone w całości lub w części, organ ten wydaje decyzję, w której określa wysokość odsetek za zwłokę na dzień złożenia zeznania podatkowego za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy, a w przypadku niezłożenia zeznania w terminie – na ostatni dzień terminu złożenia zeznania, przyjmując prawidłową wysokość zaliczek na podatek.

Art. 160. § 1. Odsetek za zwłokę nie nalicza się:

- 1) od zaległości związanych z popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi omyłkami, jeżeli deklaracja została złożona za pomocą środków komunikacji elektronicznej;
- 2) za okres od dnia następnego po upływie jednego roku od dnia złożenia deklaracji, od zaległości związanych z popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi omyłkami, jeżeli w tym okresie nie zostały one ujawnione zobowiązanemu przez organ podatkowy;
- 3) za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, jeżeli decyzja nie została doręczona w terminie 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania;
- 4) za okres od dnia następnego po upływie terminu, o którym mowa w art. 421 § 1, do dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy;
- 5) za okres od dnia następnego po upływie terminu, o którym mowa w art. 288 § 4, do dnia doręczenia decyzji organu odwoławczego, jeżeli decyzja organu odwoławczego nie została wydana w terminie, o którym mowa w art. 288 § 4;
- 6) w przypadku zawieszenia postępowania z urzędu – od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu postępowania do dnia doręczenia postanowienia o podjęciu zawieszono go postępowania;
- 7) za okres zabezpieczenia, od zabezpieczonej kwoty zobowiązania, jeżeli objęte zabezpieczeniem środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży objętych zabezpieczeniem rzeczy lub praw, zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych;
- 8) w przypadku, o którym mowa w art. 43 § 1 pkt 1 – za okres do 7. dnia po dniu doręczenia wezwania do uzupełnienia lub skorygowania deklaracji, a w przypadku braku takiego wezwania do 7. dnia po dniu doręczenia decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania podatkowego wydanej przez organ podatkowy pierwszej instancji;
- 9) w przypadku, o którym mowa w art. 527 § 3 – za okres do 7. dnia po dniu opublikowania lub doręczenia zmienionej interpretacji albo doręczenia postanowienia o stwierdzeniu wygaśnięcia interpretacji;
- 10) jeżeli ich wysokość nie przekraczałyby 10 zł.

§ 2. Przepisu § 1 pkt 3 i 5 nie stosuje się, jeżeli do opóźnienia w wydaniu decyzji przyczyniła się strona lub jej przedstawiciel lub opóźnienie powstało z przyczyn niezależnych od organu.

§ 3. Przepisy § 1 pkt 3, 4 i 5 stosuje się również w razie uchylenia decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia oraz stwierdzenia nieważności decyzji. W tym przypadku terminy należy liczyć, sumując poszczególne okresy trwania postępowania.

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

Art. 161. § 1. Odsetki za zwłokę wpłacane są bez wezwania organu podatkowego.

§ 2. Jeżeli dokonana wpłata nie pokrywa kwoty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, wpłatę tę zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek za zwłokę w stosunku, w jakim, w dniu wpłaty, kwota zaległości podatkowej pozostaje do kwoty odsetek za zwłokę.

§ 3. Organ podatkowy na wniosek zobowiązanego, w formie postanowienia, orzeka, czy i za jaki okres nie nalicza się odsetek za zwłokę. Na postanowienie to przysługuje zażalenie.

Art. 162. Stawka odsetek za zwłokę jest równa sumie 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim, i 2%, z tym że stawka ta nie może być niższa niż 8%.

Art. 163. § 1. Obniżoną stawkę odsetek za zwłokę w wysokości 50% stawki odsetek za zwłokę stosuje się w przypadku spełnienia łącznie następujących warunków:

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

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w razie zaliczenia nadpłaty lub zwrotu podatku, a także w razie potrącenia lub przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych na podstawie art. 152, na wniosek złożony w terminie 7 dni od dnia złożenia korekty deklaracji.

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

- 1) złożonej po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a w przypadku, gdy nie stosuje się zawiadomienia – po zakończeniu kontroli podatkowej;
- 2) dokonanej w wyniku czynności sprawdzających;
- 3) dokonanej w toku postępowania podatkowego, w przypadkach, o których mowa w art. 351 § 1 i 3;
- 4) dokonanej w przypadkach, o których mowa w art. 62 ust. 4 oraz art. 82 ust. 3 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.

Art. 164. Stawki odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 162 i 163, ulegają obniżeniu lub podwyższeniu w stopniu odpowiadającym obniżeniu lub podwyższeniu podstawowej stopy

oprocentowania kredytu lombardowego, począwszy od dnia, w którym stopa ta uległa zmianie.

Art. 165. *Minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłasza, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” stawki odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 162 i 163.*

Rozdział 5 nowej ordynacji zatytułowany „Zaległość podatkowa i odsetki za zwłokę” stanowi w szerokim zakresie odpowiednik rozdziałów 5 i 6 działu III obowiązującej ordynacji podatkowej. Ponieważ odsetki za zwłokę są podstawową konsekwencją powstania zaległości podatkowej, zasadne jest ujęcie tych zagadnień w jednym rozdziale. Z kolei problematyka opłaty prolongacyjnej powiązana jest ściśle z ulgami w spłacie zobowiązań podatkowych, a zatem została uregulowana w rozdziale 8 działu II projektowanej ustawy.

Mając na uwadze użyte w słowniczku ustawy pojęcie podatku (art. 13 pkt 7), które obejmuje opłaty, niepodatkowe należności, a także raty i zaliczki, pojęcie zaległości podatkowej zostało zdefiniowane poprzez wskazanie, iż jest nią podatek niezapłacony w terminie płatności (art. 155). W takim ujęciu regulacja ta odpowiada obecnie obowiązującemu zakresowi art. 51 § 1-3 o.p.

W art. 156 uregulowano problematykę dochodzenia nienależnie zwróconych lub zaliczonych przez organ podatkowy nadpłat lub zwrotów podatku, modyfikując w pewnym zakresie obowiązujące zasady. Należy zauważyć, iż zgodnie z projektowanym art. 190 § 1, nadpłaty wraz z oprocentowaniem podlegają z urzędu zaliczeniu na poczet m.in. kosztów upomnienia, kosztów postępowania, kary porządkowej. Z tego powodu, o ile nienależna nadpłata lub zwrot podatku zostaną zaliczone na wskazane należności, sytuacja ta powinna być objęta zakresem projektowanego art. 156.

Tryb dochodzenia nienależnych nadpłat lub zwrotów nie jest jednolity. Na zasadach zbliżonych do obowiązujących przyjęto, iż w przypadku, gdy nadpłatę lub zwrot podatku wykazano w deklaracji nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, zwrot następuje bez wezwania organu podatkowego, kwoty podlegające zwrotowi traktuje się jako zaległości podatkowe (art. 156 § 2), a w konsekwencji co do zasady podlegają one wpłacie wraz z odsetkami za zwłokę. Doprecyzowano przy tym, iż w przypadku, gdy nadpłata została zaliczona na poczet bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych, odsetki naliczane są do dnia, w którym upłynął termin płatności podatku. Z kolei w przypadku nienależnych nadpłat lub zwrotów podatku, o których mowa w art. 156 § 1 pkt 2 (odpowiednik obowiązującego art. 52 § 1 pkt 2 o.p.), ponieważ wiążą się one z wadliwym rozstrzygnięciem organu podatkowego (wadliwe określenie lub stwierdzenie ich w drodze decyzji) albo wadliwym działaniem tego organu (tzw. korekta deklaracji z urzędu), zasady dochodzenia ich zwrotu są odmienne. Przede wszystkim podlegają one zwrotowi na we-

zwanie organu podatkowego, a termin dokonania zwrotu wynosi 30 dni (art. 156 § 3). Po jego upływie kwotę podlegającą zwrotowi traktuje się jak zaległość podatkową, a organ podatkowy bez zbędnej zwłoki wydaje decyzję, w której określa obowiązek jej zwrotu. Na podstawie art. 158 § 5 od następnego dnia po upływie wskazanego terminu od niezwróconej nadpłaty lub zwrot podatku naliczane są odsetki za zwłokę. Brak jest bowiem uzasadnienia dla sytuacji, w której pomimo upływu wskazanego 30-dniowego terminu zwrotu nadpłata lub zwrot podatku, które traktowane są jak zaległość podatkowa, nie podlegałyby zwrotowi z odsetkami. Podkreślić przy tym trzeba, że taka konstrukcja przepisu oznacza, że zobowiązany, który dokonuje zwrotu w terminie, nie jest obciążony odsetkami za zwłokę.

Art. 158, z pewnymi zmianami, które mają zasadniczo charakter terminologiczny i porządkujący, stanowi odpowiednik obowiązującego art. 53 o.p. Przede wszystkim w następstwie objęcia pojęciem podatku również zaliczek na podatek czyni to bezprzedmiotowym obowiązujący art. 53 § 2 o.p. Ponadto użyte w projektowanej ustawie pojęcie „zobowiązany” (art. 13 pkt 16) uzasadnia modyfikację obowiązującego art. 53 § 3 o.p., który wymienia kategorie podmiotów nim objęte.

Zmianą o charakterze merytorycznym jest natomiast rozszerzenie, z przyczyn wyżej wskazanych, obowiązku naliczania odsetek za zwłokę również na przypadki, o których mowa w art. 156 § 1 pkt 1 oraz § 3 (odpowiednik obowiązującego art. 52 § 1). Skutkowało to koniecznością pominięcia tej sytuacji jako wyjątku od zasady wskazanej w § 1, jak i doregulowaniem okresu naliczania odsetek (§ 4 i 5).

Projektowany art. 159 jest odpowiednikiem obowiązującego art. 53a o.p. z tym zastrzeżeniem, iż w związku ze zmianami w zakresie podatku od towarów i usług, które weszły w życie z dniem 1 stycznia 2017 r., należało wyłączyć zastosowanie tego przepisu w zakresie zaliczek na podatek od towarów i usług. Ponadto usunięto zastrzeżenie dotyczące odpowiedniego stosowania art. 53a § 1 o.p. do zaliczek na specjalny podatek węglowodorowy, albowiem mając na uwadze zakres tego przepisu, w tym przypadku znajduje on wprost zastosowanie.

W zakresie przerw w naliczaniu odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych proponuje się uporządkowanie, modyfikację i rozszerzenie regulacji prawnych w porównaniu do obowiązującego stanu prawnego.

Katalog wyjątków, o których mowa w art. 160, został uporządkowany w ten sposób, iż obejmuje w pierwszej kolejności sytuacje związane z wadliwością deklaracji podatkowej, następnie postępowaniami pierwszej i drugiej instancji.

Nowością jest zasada wyrażona w § 1 pkt 1 analizowanego przepisu, wedle której nie nalicza się odsetek za zwłokę od zaległości związanych z popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi omyłkami, jeżeli deklaracja została złożona za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Rozwiązanie to, po

pierwsze ma motywować do składania deklaracji w postaci elektronicznej, po drugie należy przyjąć, iż co do zasady, złożenie deklaracji w tej formie wiąże się z szybszą weryfikacją jej poprawności w porównaniu do formy papierowej.

Powyższa zasada będzie dotyczyła również zeznań na podatek dochodowy od osób fizycznych wypełnianych przez organy podatkowe (art. 45ca ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Z tego powodu zasadne jest wyeliminowanie mniej korzystnych w tym zakresie dla podatników przepisów art. 45cc ust. 2 i 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych²²⁷

Art. 160 § 1 pkt 2 jest odpowiednikiem obowiązującego art. 54 § 1 pkt 7a o.p. z tym zastrzeżeniem, że przerwa w naliczaniu odsetek rozpoczyna się następnego dnia po upływie roku, a nie dwóch lat od dnia złożenia deklaracji. W przypadku błędów w deklaracji o charakterze oczywistym zasadne jest przyjęcie, iż rok będzie wystarczającym okresem na ich zweryfikowanie przez organ podatkowy. Ponadto celem doprecyzowania tej regulacji wskazuje się, iż organ podatkowy powinien nie tylko ujawnić tego rodzaju błędy, ale poinformować o nich we wskazanym terminie zobowiązanego.

W art. 160 § 1 pkt 3 proponuje się skrócenie okresu, którego upływ powoduje przerwę w naliczaniu odsetek za zwłokę do 2 miesięcy. Aktualnie nie nalicza się odsetek za zwłokę od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, jeżeli decyzja nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia (art. 54 § 1 pkt 7 o.p.). Skrócenie tego terminu uwzględnia regulacje związane z załatwianiem przez organy pierwszej instancji nawet szczególnie skomplikowanych spraw w terminie 2 miesięcy, a ponadto regulę, wedle której niezakończenie postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty w terminie 2 miesięcy skutkuje oprocentowaniem nadpłaty. W konsekwencji brak zakończenia postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania czy też w sprawie stwierdzenia nadpłaty w terminie 2 miesięcy będzie wpływał zarówno na zasady naliczania odsetek za zwłokę, jak i oprocentowania nadpłaty.

Celem pogłębienia zasady zaufania do działań organów podatkowych proponuje się wyłączenie naliczania odsetek w przypadkach wskazanych w projektowanym art. 160 § 1 pkt 8 i 9. Rozwiązania te są realizacją zasady, wedle której zastosowanie się zobowiązanego do udzielonej mu informacji, bez względu na jej formę, nie powinno mu szkodzić. Aktualnie zasada taka wyrażona jest wprost w przypadku ogólnych i indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego i wiąże

227 Zgodnie z nimi od zaległości związanych z korektą zeznania nie nalicza się odsetek za zwłokę, ale jedynie za okres od dnia następującego po upływie terminu płatności podatku do dnia upływu terminu do wniesienia sprzeciwu, o którym mowa w art. 274 § 3 o.p. Ponadto w przypadku, gdy przed dokonaniem korekty zeznania przez organ podatkowy podatnik skoryguje zeznanie od zaległości związanych z korektą zeznania, nie nalicza się odsetek za zwłokę za okres od dnia następującego po upływie terminu płatności podatku do dnia złożenia korekty.

się m.in. z nienaliczaniem odsetek za zwłokę, co znajduje wyraz w art. 14k § 3 o.p. Przerwa w naliczaniu odsetek nie została jednak uwzględniona w obowiązującym art. 54 o.p.

Nowym rozwiązaniem, związanym z regulacjami rozdziału 5 działu I projektowanej ustawy „Prawo do informacji i wsparcia oraz ochrona uzasadnionych oczekiwań”, jest art. 160 § 1 pkt 9. Projektowany art. 43 § 1 pkt 1 przewiduje, iż w przypadku zastosowania się zainteresowanego do nieprawidłowej informacji udzielonej mu przez organ podatkowy na zasadach określonych we wskazanym rozdziale nie nalicza się odsetek za zwłokę. Należy jednak podkreślić, iż przepisy tego rozdziału nie wskazują, do jakiej daty odsetki nie powinny być naliczane. Ze względu na różne formy udzielania informacji (np. telefonicznie) nie było możliwe precyzyjne wskazanie, jak w przypadku interpretacji przepisów prawa podatkowego (obowiązujący art. 14k), iż ochrona przysługuje do daty zmiany, wygaśnięcia lub nieuwzględnienia interpretacji w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Mając to na uwadze, proponuje się, aby w przypadku zastosowania się do informacji, o której mowa w rozdziale 5 działu I, ochrona wynikająca z zastosowania się do niej w zakresie braku naliczania odsetek za zwłokę ograniczona była do 7. dnia po dniu wezwania do uzupełnienia lub korekty deklaracji, a w przypadku braku takiego wezwania do 7. dnia od dnia doręczenia decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania podatkowego wydanej przez organ podatkowy pierwszej instancji.

Z kolei w przypadku indywidualnych i ogólnych interpretacji przepisów prawa podatkowego odsetki nie będą naliczane do 7. dnia po dniu opublikowania lub doręczenia zmienionej interpretacji albo doręczenia postanowienia o stwierdzeniu jej wygaśnięcia (art. 160 § 1 pkt 10). Jest to modyfikacja zasady wynikającej obecnie z art. 14k o.p.

Wydłużenie okresu nienaliczania odsetek za zwłokę w obu wskazanych wyżej przypadkach o dodatkowe 7 dni ma na celu umożliwienie wykonania zobowiązania bez odsetek, co byłoby utrudnione, gdyby odsetek nie naliczało się do dnia wezwania, wydania decyzji, opublikowania, zmiany lub stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji.

Identyczny cel, jak obowiązujący art. 54 § 1 pkt 5 o.p., realizuje projektowany art. 160 § 1 pkt 10, przy czym proponuje się, aby w przypadku odsetek w niewielkiej wysokości zastąpić obowiązujący mechanizm – uzależniony od wartości opłaty dodatkowej pobieranej przez operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy – Prawo pocztowe – stałą kwotą wynoszącą 10 zł. Jest to kwota nieco wyższa od aktualnego poziomu nienaliczania odsetek, który wynosi 8,70 zł.

W zakresie podstawowej stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych proponuje się utrzymanie podstawowej zasady jej określania (art. 162 będący odpowiednikiem obowiązującego art. 56 o.p.) oraz ogłaszania (art. 165 będący od-

powiednikiem art. 56d). Aktualnie obok stawki podstawowej na gruncie ordynacji podatkowej wyróżnia się także stawkę obniżoną, wynoszącą 50% stawki podstawowej (art. 56a) oraz podwyższoną w wysokości 150% stawki podstawowej (art. 56b).

Mając na uwadze określone w art. 56b o.p. przypadki, w których stosuje się podwyższoną stawkę odsetek za zwłokę, która znajduje zastosowanie wyłącznie do podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, za niezasadne należy uznać dalsze funkcjonowanie tej swoistej sankcji na gruncie przepisów ordynacji podatkowej. W szczególności należy podkreślić, iż zbliżony cel od dnia 1 stycznia 2017 r. pełni wprowadzone w art. 112b-112c ustawy o VAT dodatkowe zobowiązanie podatkowe.

W przypadku obniżonej stawki odsetek za zwłokę uzasadnione jest jej wyłączenie w przypadkach, o których mowa w art. 62 ust. 4 oraz art. 82 ust. 3 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (projektowany art. 163 § 3 pkt 4). Pierwszy ze wskazanych przepisów uprawnia kontrolowanego do korekty deklaracji w trakcie kontroli celno-skarbowej w terminie 14 dni od dnia doręczenia upoważnienia do jej przeprowadzenia. Druga regulacja stanowi podstawę do dokonania korekty deklaracji w terminie 14 dni od dnia doręczenia wyniku kontroli celno-skarbowej.

Ponieważ w projektowanych przepisach dopuszczono możliwość korygowania deklaracji podatkowej również w toku postępowania podatkowego, w okresie pomiędzy wyznaczeniem terminu do wypowiedzenia się w zakresie zebranego materiału dowodowego a wydaniem decyzji proponuje się wyłączyć prawo do niższych odsetek również w tej sytuacji. Ich zastosowanie uzasadnione jest bowiem jedynie sytuacją, w której zobowiązany samodzielnie i z własnej inicjatywy koryguje deklarację. Wykazanie błędów w deklaracji w wyniku prowadzonego postępowania podatkowego nie uzasadnia zastosowania niższych odsetek za zwłokę.

3.7. Przedawnienie

3.7.1. Uwagi ogólne

ROZDZIAŁ 6

PRZEDAWNIE

Aktualnie w polskim prawie podatkowym przedawnienie albo uniemożliwia wymiar zobowiązania podatkowego, albo prowadzi do wygaśnięcia tego zobowiązania. Niestety, w następstwie szeregu wyjątków od generalnej zasady jego gwarancyjna funkcja jest osłabiona. Taki stan rzeczy wynika m.in. z tego, iż możliwe jest wielokrotne przerywanie biegu tego terminu. Obecnie termin przedawnienia zobowiązań podatkowych może być bez ograniczeń przedłużany w związku z możli-

wością przemiennej i wielokrotnego jego przerywania i zawieszania²²⁸, co oznacza, że w istocie rzeczy mamy do czynienia z instytucją pozorną²²⁹. Powoduje to, że w praktyce przedawnienie, które powinno nastąpić co do zasady po 5 latach, może mieć miejsce dopiero po kilkunastu latach, choć zdarzać się mogą przypadki, gdy może trwać jeszcze dłużej. Projektowane przepisy mają służyć przywróceniu jego gwarancyjnej funkcji m.in. przez realne ograniczenie możliwości przedłużania okresu, w którym organy podatkowe będą mogły podejmować czynności zmierzające do ustalenia lub określenia i następnie dochodzenia od podatników należności podatkowych.

Projektowanej instytucji przedawnienia będzie towarzyszyć przebudowa jej konstrukcji. Będzie ona oparta o wyróżnienie przedawnienia prawa do wymiaru oraz przedawnienia poboru podatku. Nie jest możliwe, często podnoszone i postulowane, proste wyeliminowanie określonych przesłanek powodujących zawieszenie²³⁰ lub przerwanie biegu terminu przedawnienia²³¹, czy też wprowadzenie ograniczeń czasowych przy pozostawieniu obecnie funkcjonującego modelu przedawnień. Mogłoby to bowiem powodować poważne zagrożenie interesu finansowego państwa w związku z pozbawieniem organów podatkowych realnych możliwości wymierzenia podatnikowi podatku, a następnie jego wyegzekwowania.

Funkcjonowanie odrębnego przedawnienia wymiaru i poboru podatku jest rozwiązaniem przewidzianym w Modelowych kodeksach podatkowych Międzynarodowego Funduszu Walutowego²³², a także projekcie Centro Interamericano de

228 Zob. stanowiska Pracodawców Rzeczypospolitej Polskiej i Krajowej Izby Doradców Podatkowych zawarte w piśmie z dnia 26 stycznia 2015 r. do Przewodniczącego Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (sygn. CML/0071/01.15/AP/MK), a także Rady Podatkowej Konferencji Lewiatan (<http://www.konfederacja-lewiatan.pl>). W dokumentach tych wskazuje się, że problem ten związany jest z licznymi regulacjami stanowiącymi o nierozpocznianiu biegu terminu zawieszeniu lub przerwaniu jego biegu. Podkreśla się również, że regulacja w obecnym brzmieniu powoduje niepewność obrotu i tym samym dodatkowe koszty prowadzonej działalności gospodarczej.

229 W wyroku NSA z dnia 24 listopada 2016 r., II FSK 1488/15, wskazano, iż przedawnienie zobowiązań podatkowych nie może być instytucją pozorną i musi dawać podatnikowi poczucie pewności. NSA odwołał się w tym zakresie do orzecznictwa TK, wskazując, iż aby przedawnienie nie było jedynie instytucją pozorną, musi realizować stawiane mu cele. W ocenie NSA oznacza to, że instytucja przedawnienia musi dawać podatnikowi poczucie pewności i działać w sposób dyscyplinujący na wierzyciela podatkowego.

230 Rada Podatkowa Konferencji Lewiatan (<http://www.konfederacja-lewiatan.pl>) postuluje m.in. uporządkowanie definicji ustawowych w zakresie przedawnień i przypadków przerwania biegu terminu przedawnienia oraz wykreślenie przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stanowiącego, że bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony już z dniem wszczęcia postępowania karnego skarbowego w sprawie (*in rem*).

231 Można spotkać się z twierdzeniem, że z uwagi na bardzo rozbudowany katalog przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia przepisy dotyczące przedawnienia nie spełniają swojej funkcji. Zwracają na to uwagę Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej wraz z Krajową Izbą Doradców Podatkowych w piśmie z dnia 26 stycznia 2015 r. do Przewodniczącego Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (sygn. CML/0071/01.15/AP/MK).

232 M. Popławski, *Tax Code Models* (w:) L. Etel, M. Popławski (ed.), *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*, Białystok 2016, s. 15 i nast.; zob. art. 57 Tax Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000, w którym wskazuje się, że organy podatkowe mogą dokonać wymiaru lub zmienić wymiar dla osób fizycznych lub prawnych w ciągu czterech lat po zakończeniu roku podatkowego, a wymierzony podatek może być pobierany przez organy podatkowe w ciągu ośmiu lat od zakończenia okresu podatkowego.

Administraciones Tributarias (CIAT)²³³. Stosowane jest także w systemach prawnych innych państw, m.in. w Niemczech²³⁴, Estonii²³⁵, na Węgrzech²³⁶, Hiszpanii²³⁷ czy w USA²³⁸. Jest to również instytucja znana polskim rozwiązaniom funkcjonującym w przeszłości²³⁹, jak i mających zastosowanie obecnie. Wyraźne oddzielenie terminu na dokonanie wymiaru zobowiązania oraz na jego pobór występuje obecnie w obowiązujących przepisach zarówno w odniesieniu do podatków, w których zobowiązania powstają na skutek doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego²⁴⁰, jak i w przypadku należności przenoszonych na osoby trzecie²⁴¹ przy realizacji kar porządkowych²⁴² oraz kosztów postępowania²⁴³. Rozwiązanie to ma również obecnie zastosowanie w zakresie nadpłaty²⁴⁴.

Wyróżnienie terminów przedawnienia wymiaru i poboru w projekcie ordynacji podatkowej, w przeciwieństwie do obowiązujących przepisów, będzie oderwane od sposobu powstawania zobowiązania podatkowego. Aktualnie bowiem w przypadku podatków, w których zobowiązanie powstaje przez doręczenie decyzji (np. od nieruchomości, rolny czy leśny, gdy podatnikami są osoby fizyczne), organ podatkowy jest uprawniony do jego wymiaru przez okres 3 lub 5 lat (art. 68 o.p.), a następnie po jego powstaniu ma 5 lat na pobór podatku (art. 70 o.p.). Natomiast w przypadku podatków powstających z mocy ustawy (np. dochodowym od osób fi-

- 233 Zob. art. 42 pkt 1 i 3 w zw. z art. 44 pkt 1 i 3 i art. 35 kodeksu w wersji z 1997 r. (<http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/ciatdata/tax-rates/145.html?task=view>), gdzie wskazuje się, że przedawnienie do wymiaru liczone jest od 1 stycznia roku następującego po roku, w którym minął termin złożenia deklaracji, a przedawnienie poboru rozpoczyna swój bieg od 1 stycznia roku następującego po roku, w którym minął termin dobrowolnej zapłaty podatku lub w którym decyzja wymiarowa stała się ostateczna.
- 234 Zob. niemiecką ordynację podatkową (*Abgabenordnung*) cz. I p. 3866; 2003 I p. 61, w wersji uwzględniającej zmiany wprowadzone art. 2 ustawy dnia 30 lipca 2009 (BGBl. I p. 2474), gdzie przedawnienie wymiaru (*Festsetzungsverjaehrung*) jest uregulowane w art. 169-171, natomiast przedawnienie płatności (*Zahlungsverjaehrung*) w artykułach 228-232.
- 235 W art. 97 estońskiej ustawy podatkowej (Taxation Act – Riigi Teataja), Dziennik Urzędowy I 2002, 26, 150, uregulowano przedawnienie wymiaru, natomiast w art. 132 uregulowano przedawnienie poboru.
- 236 Zob. art. 164 węgierskiej ustawy 2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről (regulujący przedawnienie wymiaru oraz poboru w ust. 1-5 i 9 oraz ust. 6-9, odpowiednio).
- 237 Zob. art. 66 i 67 ust. 1 lit a) obowiązującej w Hiszpanii ustawy 58/2003 z dnia 17 grudnia ordynacja podatkowa, (Dz.U. Nr 302), gdzie wskazuje się 4-letni okres na wymiar i 4-letni na pobór podatku.
- 238 Zob. Kodeks Stanów Zjednoczonych, Tytuł 26. Kodeks Skarbu Państwa z dochodów podatkowych, Podtytuł F. Procedura i administracja, gdzie w § 6501 uregulowano kwestię przedawnienia wymiaru, a w § 6502 zagadnienie przedawnienia poboru po wymiarze.
- 239 Zob. ustawa z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 39, poz. 346 z późn. zm.). W art. 99 tego aktu uregulowano przedawnienie prawa do wymiaru (5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy), natomiast w art. 124 uregulowano przedawnienie prawa do ściągnięcia należności podatkowych (5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności).
- 240 W art. 68 o.p. uregulowano przedawnienie prawa do wymiaru, a w art. 70 przedawnienie prawa do poboru m.in. świadczeń, w których zobowiązanie powstaje na skutek doręczenia decyzji ustalającej.
- 241 W art. 118 § 1 o.p. uregulowano przedawnienie wymiaru wobec osoby trzeciej, a w § 2 przedawnienie poboru takiego zobowiązania.
- 242 W art. 263 § 4 o.p. wskazuje się, że przepisy art. 68 § 1 i art. 70 stosuje się odpowiednio do kar porządkowych.
- 243 W art. 271 § 2 o.p. wskazuje się, że przepisy art. 68 § 1 i art. 70 stosuje się odpowiednio do kosztów postępowania.
- 244 W art. 79 o.p. uregulowano przedawnienie prawa do stwierdzenia nadpłaty, a w art. 80 przedawnienie prawa do zwrotu nadpłaty.

zycznych, od towarów i usług, podatku od nieruchomości, rolnym i leśnym, gdy podatnikami są osoby prawne lub jednostki organizacyjne bez osobowości prawnej itd.) obowiązuje jednolity termin na wymiar i pobór podatku wynoszący 5 lat (art. 70 o.p.).

Za wprowadzeniem odrębnego okresu przedawnienia wymiaru i poboru podatku przemawiają następujące argumenty.

Po pierwsze, mechanizm ten będzie prowadził do ujednoczenia zasad przedawnienia w odniesieniu do wszystkich należności podatkowych, niezależnie od sposobu ich powstawania.

Po drugie, wprowadzenie przedawnienia prawa do wymiaru i poboru podatku umożliwi uporządkowanie działań organów podatkowych. Powinno temu służyć wprowadzenie odrębnych ram czasowych na wymiar i pobór podatku, a także zasady, że czynności podjęte w toku wymiaru, niezwiązane z wymiarem, nie powinny mieć wpływu na przedłużenie okresu przedawnienia prawa do wymiaru. W konsekwencji w ramach przedawnienia wymiaru organ skupi się na czynnościach, które mają prowadzić do wydania decyzji. Po wymierzeniu podatku organy będą mogły podjąć działania związane z jego poborem aż do końca okresu odrębnego przedawnienia. Obecnie organy podatkowe, w ramach postępowania wymiarowego, mogą podejmować różne czynności, które mają służyć przede wszystkim przedłużeniu okresu przedawnienia, w którym mogłyby dokończyć wymiar. Przykładem takiego postępowania jest np. stosowanie środka egzekucyjnego na podstawie nieostatecznej decyzji po nadaniu jej rygoru natychmiastowej wykonalności.

Po trzecie, wprowadzenie odrębnych okresów przedawnienia wymiaru i poboru będzie sprzyjało wyeliminowaniu niektórych, obecnie funkcjonujących, przesłanek powodujących przerwanie lub zawieszenie biegu terminu przedawnienia. Koncepcja rozdzielenia przedawnienia prawa do wymiaru od przedawnienia poboru czyni bezprzedmiotowym nadawanie decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności w oparciu o przesłankę wskazaną w art. 239b § 1 pkt 4 o.p. (do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego pozostały mniej niż 3 miesiące). Aktualnie rygor natychmiastowej wykonalności stwarza podstawę do zastosowania środka egzekucyjnego, który z kolei przerywa bieg terminu przedawnienia „wymiaru i poboru”. Podkreślić jednak należy, że realizacja tego postulatu nie ma na celu eliminacji instytucji rygoru natychmiastowej wykonalności. Powinna ona być zachowana i mieć zastosowanie m.in. w przypadkach, gdy podatnicy dokonują czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości przed wydaniem decyzji ostatecznej.

Ważnym elementem koncepcji przedawnień przedstawionych w projekcie jest także wyeliminowanie niezwiązanej z wymiarem przesłanki powodującej obecnie zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych na skutek

wszczęcia postępowania karnego skarbowego²⁴⁵. Uzasadniając twierdzenie o braku związku postępowania karnego skarbowego z wymiarem podatku, należy zwrócić uwagę na charakter prawa podatkowego i prawa karnego skarbowego, a także istniejące między nimi relacje. Prawo karne skarbowe ma niewątpliwie charakter wtórny wobec prawa podatkowego²⁴⁶. Rozpoznanie znamion ustawowych czynów zabronionych opisanych w części szczególnej kodeksu karnego skarbowego jest możliwe wyłącznie w oparciu o przepisy prawa podatkowego. Sam opis karalnego zachowania, określonego przepisami prawa karnego skarbowego, nie pozwala na odczytanie jego treści; trzeba bowiem w celu stwierdzenia realizacji znamion bezprawności posiłkować się treścią norm merytorycznych zawartych w przepisach prawa podatkowego, których dany opis dotyczy²⁴⁷. Podkreśla się, że typy czynów zabronionych, opisane w kodeksie karnym skarbowym, oparte są na normach o charakterze blankietowym, a także, że wypełnieniem tych norm są poszczególne regulacje zawarte w przepisach prawa podatkowego²⁴⁸. Innymi słowy, stwierdzenie w postępowaniu karnym skarbowym bezprawności zachowania sprawcy wymaga ustalenia, czy jest ono zgodne, czy nie ze stosownymi normami prawa podatkowego²⁴⁹. Możliwość zastosowania norm zawartych w prawie karnym skarbowym zależy więc od ustaleń podjętych w toku rozstrzygnięcia sprawy podatkowej m.in. w toku postępowania podatkowego i zakończonych decyzją wymiarową. W związku z tym brak jest podstaw do zawieszania biegu terminu przedawnienia wymiaru w prawie podatkowym z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie karnej skarbowej. Uzasadnione może być natomiast zawieszenie postępowania karnego skarbowego, co obecnie znajduje podstawę w art. 114a Kodeksu karnego skarbowego²⁵⁰.

Istotnym elementem spajającym relacje między właściwie funkcjonującym prawem podatkowym i karnym skarbowym musi być możliwość karania spraw-

245 W TK za sygnaturą K 31/14 toczy się postępowanie z wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o stwierdzenie niezgodności między innymi art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z art. 2 Konstytucji RP w zakresie, w jakim przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie. W uzasadnieniu złożonego wniosku w ww. sprawie Rzecznik Praw Obywatelskich argumentował m.in. że w piśmiennictwie wskazuje się, że przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stał się poręcznym instrumentem wydłużenia możliwości egzekucji zobowiązań podatkowych, prowadzenia postępowań kontrolnych oraz postępowań podatkowych. Wystarczyło bowiem wydanie postanowienia o wszczęciu dochodzenia lub śledztwa, a przedawnienie zobowiązania podatkowego ulegało zawieszeniu *de iure* (vide – uzasadnienie wniosku RPO, str. 3). Rzecznik podkreślił, że w sytuacji, gdy postępowanie karne, które było przyczyną zawieszania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, zostaje zawieszane, powstaje swoiste *perpetuum mobile* niekończących się postępowań: zarówno karnego, jak i administracyjnego (uzasadnienie wniosku RPO, str. 7).

246 Tak też uważa Prokurator Generalny, co znajduje wyraz w piśmie z dnia 7 lipca 2015 r. do Trybunału Konstytucyjnego, K 31/14, s. 45 i nast.

247 G. Łabuda, Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 3, s. 77.

248 G. P. Kardas, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Kraków 2009, s. 16.

249 Zob. Pismo Prokuratora Generalnego z dnia 7 lipca 2015 r. do Trybunału Konstytucyjnego, K 31/14, s. 45 i nast.

250 W TK za sygnaturą K 31/14 toczy się postępowanie z wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o stwierdzenie niezgodności między innymi art. 114a Kodeksu karnego skarbowego.

cy przez odpowiedni okres, który powinien wykraczać poza przedawnienie wymiaru. Kwestia ta obecnie jest unormowana w art. 44 § 2 Kodeksu karnego skarbowego. Regulacja ta przewiduje karalność przestępstw skarbowych polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznonprawnych, która ustaje w sytuacji przedawnienia tych należności. Przepis ten powinien być odczytany w kontekście projektowanych regulacji podatkowych w ten sposób, że ustanie karalności powinno następować dopiero w przypadku przedawnienia poboru określonych należności, co będzie miało miejsce dopiero po 5 latach od dnia, w którym upłynął termin przedawnienia wymiaru (zob. art. 175-179).

Po czwarte, wprowadzenie przedawnienia wymiaru i poboru podatku umożliwi uporządkowanie przesłanek zawieszenia i przerwania biegu terminu przedawnienia. Obecnie ordynacja podatkowa zawiera dziesięć przesłanek zawieszenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz dwie przesłanki przerwania prawa do poboru podatku. Ponieważ przesłanki zawieszenia i przerwania są stosowane zarówno w zakresie wymiaru, jak i poboru, to każda z nich ma wpływ zarówno na czas do wymiaru podatku, jak i na czas poboru wymierzonego podatku. Prowadzi to do trudnych do zaakceptowania konsekwencji, gdy np. rozłożenie na raty podatku z deklaracji wydłuża czas na weryfikację prawidłowości całego rozliczenia.

Wprowadzane zmiany w zakresie przedawnienia nie będą realnie prowadziły do wydłużenia, w porównaniu do obecnie obowiązującej sytuacji, okresu przedawnienia, mimo wprowadzenia 3 lat/5 lat na doręczenie przez organy podatkowe podatnikowi decyzji wydanej w pierwszej instancji oraz 5 lat na pobór podatku. Znajduje to potwierdzenie w następujących argumentach. Po pierwsze, oceniając okres przedawnienia, należy mieć na uwadze całą konstrukcję tej instytucji i porównać jej kształt funkcjonujący do proponowanego. Wadliwe jest zestawienie tylko wybranych jej elementów. Na konstrukcję przedawnień składają się m.in. terminy przedawnienia, ale także rozwiązania dotyczące rozpoczęcia ich biegu oraz mechanizmy powodujące zawieszenie i przerwanie biegu terminu przedawnienia.

Po drugie, zgodnie z projektowanymi przepisami, bieg terminów przedawnienia wymiaru, w zależności od sposobu powstania zobowiązania podatkowego, rozpoczyna się zasadniczo od dnia upływu terminu płatności lub od dnia powstania obowiązku podatkowego. Obecnie okres przedawnienia liczony jest od początku roku następującego po roku, w którym upłynął termin płatności podatku lub powstał obowiązek podatkowy.

Po trzecie, przedstawione w projekcie mechanizmy przedawnienia zakładają wprowadzenie maksymalnego okresu przedłużenia okresu przedawnienia wymiaru, jak i przedawnienia poboru. W obowiązujących obecnie przepisach kształtują-

cych przedawnienie zobowiązania podatkowego brak jest podobnego rozwiązania, które kreowałyby realne ramy czasowe ograniczenia przedłużenia przedawnienia tych zobowiązań w tak szerokim zakresie²⁵¹. Prowadzi to do sytuacji, w której przedawnienie zobowiązań podatkowych może w ogóle nie następować lub następować po kilkunastu czy nawet kilkudziesięciu latach.

3.7.2. Przedawnienie wymiaru

Oddział 1

Przedawnienie wymiaru

Art. 166. § 1. Z zastrzeżeniem § 2, doręczenie decyzji wymiarowej organu pierwszej instancji nie wywołuje skutków prawnych (przedawnienie wymiaru) po upływie:

1) 3 lat albo

2) 5 lat – w przypadku:

a) podatku od towarów i usług,

b) podatku akcyzowego,

c) specjalnego podatku węglowodorowego,

d) podatku dochodowego od osób prawnych,

e) podatku dochodowego od osób fizycznych, chyba że jest on obliczany zgodnie z art. 27 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych wyłącznie od przychodów ze źródeł określonych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 lub 8 tej ustawy, jeżeli podatnik złożył zeznanie roczne w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego.

§ 2. Doręczenie decyzji o odpowiedzialności płatnika wydanej przez organ pierwszej instancji nie wywołuje skutków prawnych po upływie 5 lat.

Art. 167. Przepisu art. 166 nie stosuje się w przypadkach, o których mowa w art. 210, art. 420 § 1, art. 449 § 1, art. 454 § 1, art. 458 § 1 i art. 461.

Art. 168. Przepisy niniejszego rozdziału stosuje się w zakresie, w jakim ratyfikowane umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz inne ratyfikowane umowy międzynarodowe, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, nie stanowią inaczej.

Art. 169. § 1. Terminy, o których mowa w art. 166, rozpoczynają bieg, z zastrzeżeniem § 2, od dnia, w którym:

1) upłynął termin płatności podatku wynikający z przepisów prawa podatkowego;

2) powstał obowiązek podatkowy, jeżeli zobowiązanie podatkowe powstaje poprzez doręczenie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego.

²⁵¹ Zgodnie z art. 70a § 3 o.p. zawieszenie terminu przedawnienia, o którym mowa w § 1 i 1a, może następować wielokrotnie; w takich jedynie przypadkach okres łącznego zawieszenia terminu przedawnienia nie może przekroczyć 3 lat.

§ 2. Terminy, o których mowa w art. 166, rozpoczynają bieg w przypadku:

- 1) decyzji określającej wysokość zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług – od dnia, w którym upłynął termin płatności podatku wynikający z przepisów prawa podatkowego dotyczący okresu, za który wykazano zwrot podatku lub nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług;
- 2) decyzji określającej stratę – od dnia, w którym upłynął termin płatności podatku wynikający z przepisów prawa podatkowego dotyczący okresu, w którym powstała strata;
- 3) decyzji określającej obowiązek zwrotu kwoty podlegającej zwrotowi, traktowanej jako zaległość podatkowa – od dnia, w którym nastąpił ich nienależny zwrot, zaliczenie lub porobanie;
- 4) niedopełnienia przez podatnika warunków uprawniających do skorzystania z uzyskanej ulgi podatkowej – od dnia, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące utratę prawa do ulgi.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 2 pkt 4, ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego następuje na podstawie stanu prawnego obowiązującego w dniu powstania obowiązku podatkowego oraz istniejącego w tym dniu stanu faktycznego, a jeżeli zgodnie z odrębnymi przepisami zobowiązanie podatkowe ustalone jest na rok podatkowy lub na inny okres rozliczeniowy, decyzja ustalająca to zobowiązanie wydawana jest na podstawie stanu prawnego obowiązującego w dniu nabycia prawa do ulgi.

Art. 170. W przypadku skorygowania przez zobowiązanego deklaracji, w okresie 6 miesięcy przed upływem terminów, o których mowa w art. 166, z którą wiąże się:

- 1) zmniejszenie kwoty podatku;
- 2) wykazanie lub zwiększenie kwoty zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług;
- 3) wykazanie lub zwiększenie straty
– terminy te ulegają wydłużeniu o 6 miesięcy.

Art. 171. Bieg terminu przedawnienia wymiaru nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu od dnia:

- 1) śmierci zobowiązanego;
- 2) śmierci przedstawiciela ustawowego zobowiązanego;
- 3) utraty przez zobowiązanego lub jego przedstawiciela ustawowego zdolności do czynności prawnych;
- 4) wystąpienia do innego organu lub sądu o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego, od którego rozstrzygnięcia uzależnione jest wydanie decyzji wymiarowej;

- 5) wystąpienia przez organ podatkowy do sądu powszechnego o ustalenie istnienia stosunku prawnego lub prawa, od którego rozstrzygnięcia uzależnione jest wydanie decyzji wymiarowej;
- 6) doręczenia postanowienia o zawieszeniu postępowania w przypadku, o którym mowa w art. 391 § 1 pkt 7 lub art. 394-396;
- 7) wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję wymiarową, decyzję stwierdzającą nieważność decyzji wymiarowej lub decyzję uchylającą w całości decyzję wymiarową organu pierwszej instancji i przekazującą sprawę do ponownego rozpatrzenia;
- 8) wystąpienia, na podstawie ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska lub na podstawie przepisów prawa Unii Europejskiej, do organów innego państwa o udzielenie informacji niezbędnych do dokonania wymiaru;
- 9) wszczęcia procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej, prowadzonej na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, chyba że ta umowa przewiduje możliwość wprowadzenia w życie zawartego porozumienia bez względu na terminy przedawnienia.

Art. 172. Po zaistnieniu okoliczności, o których mowa w art. 171, bieg terminu przedawnienia wymiaru rozpoczyna się, nie wcześniej jednak niż w dniu, o którym mowa w art. 169, a po zawieszeniu biegnie dalej od dnia:

- 1) uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia przedmiotu zapisu windykacyjnego, uprawomocnienia się postanowienia sądu o wydaniu europejskiego poświadczenia spadkowego, zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia;
- 2) ustanowienia przedstawiciela ustawowego zobowiązanego;
- 3) ustanowienia kuratora zobowiązanego;
- 4) w którym decyzja innego organu, kończąca sprawę stanowiącą zagadnienie wstępne, stała się ostateczna lub orzeczenie sądu w tej sprawie uprawomocniło się;
- 5) uprawomocnienia się orzeczenia sądu powszechnego w sprawie ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa;
- 6) doręczenia postanowienia o podjęciu zawieszono postępowania, gdy ustanie przyczyna zawieszenia, o której mowa w art. 391 § 1 pkt 7 lub art. 394-396;
- 7) doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego wraz z aktami sprawy ze stwierdzeniem jego prawomocności wydanego w sprawie decyzji wymiarowej, decyzji stwierdzającej nieważność decyzji wymiarowej lub decyzji uchylającej w całości decyzję wymiarową organu pierwszej instancji i przekazującej sprawę do ponownego rozpatrzenia;

- 8) otrzymania przez organ podatkowy żądanej informacji niezbędnej do dokonania wymiaru od organu innego państwa lub odmowy jej udzielenia, albo dokonania wymiaru mimo nieotrzymania tej informacji;
- 9) zakończenia procedury wzajemnego porozumiewania się lub procedury arbitrażowej, prowadzonej na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska.

Art. 173. § 1. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia wymiaru może następować wielokrotnie, z tym że łączny okres zawieszenia biegu tego terminu nie może przekroczyć 5 lat. W przypadku upływu tego okresu termin przedawnienia wymiaru biegnie dalej od dnia następnego.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w razie wystąpienia okoliczności, o których mowa w art. 171, przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia wymiaru. W tym przypadku do okresu 5 lat, o którym mowa w § 1, wlicza się również poszczególne okresy od dnia zaistnienia okoliczności, o których mowa w art. 171, do dnia zaistnienia okoliczności wskazanych w art. 172.

Art. 174. § 1. Organ podatkowy prowadzący postępowanie informuje niezwłocznie zobowiązanego o:

- 1) zawieszeniu terminu przedawnienia wymiaru w związku z zaistnieniem okoliczności, o których mowa w art. 171 pkt 4, 5, 8 lub 9;
- 2) przewidywanej dacie, w której nastąpi przedawnienie wymiaru, po zaistnieniu okoliczności, o których mowa w art. 172 pkt 4, 5, 8 lub 9.

§ 2. Informację, o której mowa w § 1, doręcza się pełnomocnikowi, jeżeli został on ustanowiony przed wysłaniem tej informacji.

W przepisach art. 166-art. 174 zawartych w oddziale 1 rozdziału 6 działu II uregulowano przepisy dotyczące przedawnienia wymiaru. Wyjątkiem jest art. 168, który odnosi się również do instytucji przedawnienia poboru. Przepis ten wskazuje na ograniczenie zastosowania przepisów dotyczących przedawnienia zawartych w całym rozdziale 6, podkreślając, że nie mają one zastosowanie, jeżeli inne rozwiązania dotyczące przedawnienia wynikają z ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

W przepisie art. 166 uregulowano istotę przedawnienia wymiaru. Zgodnie z tym przepisem doręczenie decyzji wymiarowej organu pierwszej instancji nie wywołuje skutków prawnych, jeśli nastąpiło po upływie 3 albo 5 lat. Okres przedawnienia wymiaru będzie okresem na kwestionowanie poprawności rozliczenia podatku dokonanego przez podatnika, np. w złożonej deklaracji podatkowej, ale też na wydanie decyzji określającej w przypadku braku takiej deklaracji²⁵². Termin

252 Zob. rozdział II dział II tytuł III projektu H. Dzwonkowskiego, gdzie mowa jest o przedawnieniu prawa podwyższenia wymiaru zobowiązań podatkowych; w art. 131 projektu H. Dzwonkowskiego proponuje się, aby prawo do korekty zobowiązania podatkowego decyzją przedawniało się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalen-

przedawnienia wymiaru ma ograniczać organ w zakresie wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, o ile ustawa przewiduje taki sposób jego powstania, zarówno w przypadku tzw. podatków incydentalnych (np. podatek od spadków i darowizn), jak i okresowych (np. podatek od nieruchomości, rolny i leśny, w podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie dochodów nieujawnionych oraz dodatkowym zobowiązaniu w VAT).

W proponowanym przepisie organ podatkowy ma zakreślony czas na dokonanie wymiaru podatku rozumianego jako doręczenie przez organ podatkowy pierwszej instancji decyzji wymiarowej podatnikowi, ale także innym podmiotom zobowiązanym. Jest to czas na doręczenie decyzji wymiarowej określającej lub ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, ale także m.in. o odpowiedzialności spadkobiercy, zapisobiercy windykacyjnego, płatnika, inkasenta. W przypadku osób trzecich termin zostaje określony odrębnie w art. 235 z uwagi na szczególnie charakter odpowiedzialności tych podmiotów, które odpowiadają za długi innych podmiotów.

Za ukształtowaniem przedawnienia wymiaru wyznaczającym końcowy moment, w którym organ może doręczyć skutecznie decyzję wydaną przez organ pierwszej instancji, przemawia fakt, że warunek doręczenia decyzji pierwszej instancji w okresie przedawnienia wymiaru funkcjonuje obecnie w ordynacji podatkowej i nie budzi większych zastrzeżeń w zakresie podatków, w których zobowiązanie powstaje na skutek doręczenia decyzji ustalającej, czy w przypadku decyzji o odpowiedzialności osób trzecich²⁵³.

Po weryfikacji decyzji, wydanej przez organ pierwszej instancji w trybie odwołania lub tzw. trybie nadzwyczajnym, organ podatkowy pierwszej instancji będzie mógł wydać nową lub nowe decyzje, wyłącznie jeśli nie minął okres przedawnienia wymiaru. Każda decyzja organu pierwszej instancji wydana na skutek uchylecia, zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji, a doręczona po upływie terminu przedawnienia wymiaru nie będzie wywoływać skutków prawnych. Zaproponowany mechanizm przedawnienia ma szansę prowadzić do podniesienia staranności organów podatkowych pierwszej instancji przy wydawaniu decyzji podatkowych, gdyż jak wyżej wskazano, uchylenie decyzji przez organ odwoławczy lub sąd administracyjny, przy jednoczesnym upływie terminu przedawnienia wymiaru, oznaczać będzie, co do zasady, brak możliwości przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia przez organ pierwszej instancji.

Po okresie przedawnienia wymiaru będzie mogła być wydana w postępowaniu odwoławczym decyzja organu drugiej instancji, przy istniejących jednak istot-

darzowego, w którym upłynął termin płatności podatku http://www.poltax.pl/przebudowa_ordynacji_podatkowej/ z dnia 17.05.2017 r.

253 Zob. art. 68 i art. 118 obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej, a także art. 99 o.p. z 1934 r.

nych ograniczeniach w tym zakresie. Pierwsze z nich wiąże się z brakiem możliwości uchylenia decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozstrzygnięcia. Zgodnie z art. 425 § 2 w zw. z § 3 organ drugiej instancji po przedawnieniu wymiaru nie będzie mógł uchylić zaskarżonej decyzji w całości i przekazać sprawy do ponownego rozpatrzenia organowi pierwszej instancji. Po upływie tego terminu organ odwoławczy będzie mógł jednak samodzielnie przeprowadzić postępowanie wyjaśniające w zakresie niezbędnym do rozstrzygnięcia sprawy, gdy uzna, że decyzja organu pierwszej instancji została wydana z naruszeniem przepisów postępowania, a konieczny do wyjaśnienia zakres sprawy ma istotny wpływ na jej rozstrzygnięcie. Drugie ograniczenie dotyczące rozstrzygnięć organu drugiej instancji związane jest z zakazem *reformationis in peius* i ochroną wynikającą z art. 426.

Organ podatkowy będzie miał możliwość weryfikacji decyzji po upływie okresu przedawnienia wymiaru w ramach tzw. trybów nadzwyczajnych, tj. np. wznowienia postępowania czy stwierdzenia nieważności decyzji. Zastosowanie tych trybów będzie mogło działać na niekorzyść podatnika jedynie w przypadku, gdy przyczynił się on do zaistnienia przesłanek zastosowania tych trybów (zob. art. 449 § 4). Ponadto zastosowanie tych trybów nie będzie mogło nastąpić po upływie przedawnienia poboru.

W przepisach art. 166 określono dwa terminy przedawnienia wymiaru – 3 lub 5 lat. W regulacjach tych została wyrażona zasada, iż prawo do wymiaru wygasa po upływie 3 lat, z wyjątkiem sytuacji wyliczonych enumeratywnie, w których przedawnienie wymiaru nastąpi z upływem 5 lat. Trzyletni okres przedawnienia wymiaru będzie miał również zastosowanie w przypadku podatku obliczonego zgodnie z art. 27 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wyłącznie od przychodów ze źródeł określonych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 lub 8 tej ustawy, jeżeli podatnik złożył zeznanie roczne w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego. Mechanizm, w którym mamy do czynienia z trzyletnim okresem przedawnienia wymiaru, będzie więc dotyczył większości podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, tj. tych, którzy otrzymują wyłącznie przychody z pracy, działalności wykonywanej osobiście, czy przychody ze zbycia określonych rzeczy i praw. Trzyletni okres przedawnienia wymiaru jako okres podstawowy przedawnienia występuje także w innych państwach²⁵⁴.

Przedawnienie wymiaru będzie wynosiło 5 lat w przypadku: podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego, specjalnego podatku węglowodorowego, podatku dochodowego od osób prawnych, a także podatku dochodowego od osób fizycznych, z wyjątkiem, o którym mowa w poprzednim akapicie. Zgodnie z art. 166

254 Sytuacja ta ma miejsce m.in. w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, Estonii, Belgii, Czechach, Francji, Holandii, Rosji, RPA; zob. załącznik do testu regulacyjnego do Kierunkowych założeń nowej ordynacji podatkowej z dnia 31.08.2015 r. „Analiza skutków społeczno-gospodarczych wprowadzenia podstawowych regulacji proponowanych w Kierunkowych założeniach nowej ordynacji podatkowej”, cz. 2. Przedawnienie i nadpłata, pkt 4, s. 15.

§ 2 pięcioletni okres przedawnienia wymiaru będzie miał również zastosowanie w przypadku płatników. Na podstawie tego przepisu doręczenie decyzji o odpowiedzialności płatnika, o której mowa w art. 227 § 1, wydanej przez organ pierwszej instancji, nie wywołuje skutków prawnych po upływie 5 lat. Za wprowadzeniem tego okresu w tym przypadku przemawia m.in. fakt, iż podmioty te pełnią te funkcje, co do zasady, prowadząc działalność gospodarczą.

Za wprowadzeniem 5-letniego terminu przedawnienia wymiaru w odniesieniu do wymienionych wyżej w art. 166 podatków przemawia fakt, iż są to podatki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, w których mamy do czynienia z regułą z bardziej skomplikowanym charakterem rozliczeń, a co za tym idzie, koniecznością wykorzystania w ramach postępowania szerszego katalogu środków dowodowych, czy zastosowania większej liczby instytucji prawa podatkowego, np. szacowanie. Termin 5-letni przedawnienia wymiaru występuje w wielu państwach; są także państwa, gdzie okres ten jest dłuższy²⁵⁵.

Przepis art. 167 stanowi, że przepisu art. 166 nie stosuje się w przypadkach, o których mowa w art. 210, art. 420 § 1, art. 449 § 1, art. 454 § 1, art. 458 § 1 i art. 461. Przepis ten jest niezbędny, gdyż w innym przypadku brak byłoby podstaw do wydania decyzji wymiarowej po okresie przedawnienia wymiaru w okolicznościach, o których mowa w powołanych wyżej przepisach.

Z przepisu art. 168 wynika, że przepisy rozdziału 6 działu II („Przedawnienie”) stosuje się w zakresie, w jakim ratyfikowane umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz inne ratyfikowane umowy międzynarodowe, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, nie stanowią inaczej. Istnieją umowy międzynarodowe, w których przewiduje się możliwość wprowadzenia w życie porozumienia zawartego w toku procedury wzajemnego porozumiewania, czy w toku procedury arbitrażowej, bez względu na terminy przedawnienia²⁵⁶. Nie powinno zatem budzić wątpliwości, że w takich przypadkach przepisy dotyczące przedawnienia (wymiaru i poboru) zawarte w projektowanej ordynacji podatkowej nie powinny ograniczać wdrożenia takiego porozumienia, co będzie możliwe z uwagi na art. 168.

W art. 169 określono zdarzenia rozpoczynające bieg terminu przedawnienia wymiaru. Rozpoczęcie biegu terminu przedawnienia wymiaru może jednak na-

255 Termin ten występuje m.in. w Niemczech, na Węgrzech, Austrii, Litwie, Słowacji, Szwajcarii, Turcji. Są przy tym państwa, gdzie okres ten jest dłuższy, np. w Szwecji 6 lat, w Norwegii zaś 10 lat. Są też państwa, w których nie ma okresu przedawnienia wymiaru, np. USA, w sytuacji błędnych deklaracji złożonych w zamiarze uchylenia się od opodatkowania; zob. załącznik do testu regulacyjnego do Kierunkowych założeń nowej ordynacji podatkowej z dnia 31.08.2015 r. „Analiza skutków społeczno-gospodarczych wprowadzenia podstawowych regulacji proponowanych w Kierunkowych założeniach nowej ordynacji podatkowej”, cz. 2. Przedawnienie i nadpłata, pkt 3, s. 15.

256 Zob. np. art. 25 ust. 5 Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Konfederacją Szwajcarską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku sporządzone w Bernie dnia 2 września 1991 r. (Dz.U. z 1993 r. Nr 22, poz. 92 z późn. zm.).

stępować na innych zasadach, jeżeli będzie to wynikać z ustaw podatkowych innych niż ordynacja podatkowa. Przypadek taki ma miejsce m.in. w sytuacji, o której mowa w art. 45 ust. 4b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 2032 z późn. zm.)²⁵⁷.

Z przepisu art. 169 § 1 wynika, że terminy, o których mowa w art. 166, rozpoczynają swój bieg, z zastrzeżeniem § 2, od dnia, w którym upłynął termin płatności podatku wynikający z przepisów prawa podatkowego, a gdy zobowiązanie podatkowe powstaje poprzez doręczenie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego – od dnia, w którym powstał obowiązek podatkowy. W przepisie tym przyjęto regułę, że termin płatności będzie wyznaczał początek okresu przedawnienia wymiaru we wszystkich podatkach podlegających samoobliczeniu. Wyjątkiem będą przypadki, gdy zobowiązanie powstaje na skutek doręczenia decyzji ustalającej, gdzie istotnym będzie moment powstania obowiązku podatkowego. W podatkach należących do tej kategorii, które są rozliczane okresowo (np. podatek od nieruchomości), ustawodawca określa najczęściej jedynie moment powstania obowiązku podatkowego w związku z zaistnieniem danego zdarzenia w trakcie danego roku. Zgodnie np. z art. 6 ust. 1 ustawie z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych nabycie nieruchomości skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego od 1. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie. W przypadku kolejnych okresów rozliczeniowych (kolejnych lat), w których organ powinien dokonać wymiaru w decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, należy przyjąć, iż przedawnienie wymiaru rozpocznie bieg tak jak obecnie, tj. 1 stycznia danego roku.

W przepisie art. 169 § 2 pkt 1-3 wskazano szczególne zdarzenia, które rozpoczynają bieg terminu przedawnienia wymiaru. W przypadku decyzji określającej wysokość zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, 5-letni termin przedawnienia wymiaru rozpocznie bieg od dnia, w którym upłynął termin płatności podatku wynikający z przepisów prawa podatkowego dotyczący okresu, za który wykazano zwrot podatku lub nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu wskazanej ustawy. W przypadku decyzji określającej stratę okres przedawnienia wymiaru rozpocznie natomiast bieg od dnia, w którym upłynął termin płatności podatku wynikający z przepisów prawa podatkowego dotyczący okresu, w którym powstała strata. W sytuacji decyzji określającej obowiązek

257 Zgodnie z tym przepisem, gdy podatnik zmarł w trakcie roku podatkowego, początek biegu terminu przedawnienia wymiaru zobowiązania podatkowego rozpoczyna się od dnia następującego po dniu, w którym upłynąłby termin płatności podatku przez spadkodawcę wynikający z przepisów prawa podatkowego. Przepis ten zostanie wprowadzony na podstawie projektu ustawy Przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa.

zwrotu kwoty podlegającej zwrotowi, traktowanej jako zaległość podatkowa, termin przedawnienia wymiaru będzie biegł od dnia, w którym nastąpił ich nienależny zwrot, zaliczenie lub pobranie.

Zgodnie z art. 169 § 2 pkt 4 w przypadku niedopełnienia przez podatnika warunków uprawniających do skorzystania z uzyskanej ulgi podatkowej termin przedawnienia wymiaru będzie rozpoczynał bieg od dnia, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące utratę prawa do ulgi. Z uwagi na przyjętą konstrukcję przedawnienia wymiaru zrezygnowano z regulacji zawartej w art. 60 § 2 o.p., który uzależniał okres na wydanie decyzji wymiarowej w przypadku niedopełnienia przez podatnika warunków uprawniających do skorzystania z uzyskanej ulgi podatkowej od momentu, w którym podatnik zgłosił organowi podatkowemu utratę prawa do ulgi.

Zgodnie z art. 169 § 3 w przypadku, o którym mowa w § 2 pkt 4, ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego następuje na podstawie stanu prawnego obowiązującego w dniu powstania obowiązku podatkowego oraz istniejącego w tym dniu stanu faktycznego, a jeżeli zgodnie z odrębnymi przepisami, zobowiązanie podatkowe ustalane jest na rok podatkowy lub na inny okres rozliczeniowy, decyzja ustalająca to zobowiązanie wydawana jest na podstawie stanu prawnego obowiązującego w dniu nabycia prawa do ulgi.

Zgodnie z projektowanym art. 170 w przypadku skorygowania przez zobowiązanego deklaracji, z którym wiąże się zmniejszenie kwoty podatku, wykazanie lub zwiększenie kwoty zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, wykazanie lub zwiększenie kwoty do przeniesienia lub zwrotu podatku, wykazanie lub zwiększenie straty w okresie 6 miesięcy przed upływem terminów, o których mowa w art. 166, terminy te ulegają wydłużeniu o 6 miesięcy. Istotą tego przepisu jest zagwarantowanie organowi podatkowemu minimalnego terminu na wydanie decyzji wymiarowej w pierwszej instancji w przypadku podjęcia przez zobowiązanego działań, o których mowa wyżej. Regulacja ta ma przeciwdziałać ewentualnym nadużyciom zobowiązanych. Korygując bowiem deklarację w ostatniej fazie biegu okresu przedawnienia wymiaru, podmiot ten mógłby uniemożliwić organowi podatkowemu skuteczną weryfikację rozliczenia i wydanie decyzji wymiarowych w przypadku zakwestionowania korekt deklaracji niemających podstaw prawnych lub faktycznych.

W przepisie art. 171 proponuje się wskazać, że bieg terminu przedawnienia wymiaru nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu od dnia zaistnienia wskazanych okoliczności. Przepis ten zawiera zatem przypadki zawieszenia biegu terminu przedawnienia wymiaru. Zawarty w tym przepisie katalog nie ma jednak charakteru zamkniętego. Zawieszenie to może bowiem następować także w innych

przypadkach, jeśli będzie to wynikać z ustaw podatkowych innych niż ordynacja podatkowa. Sytuacja taka ma miejsce zgodnie m.in. z art. 16 ust. 3 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 833 z późn. zm.)²⁵⁸. Obecnie kwestionuje się zasadność utrzymywania aktualnie funkcjonującego katalogu przesłanek powodujących zawieszenie lub przerwanie biegu terminu przedawnienia²⁵⁹. Wskazuje się, że z uwagi na jego bardzo rozbudowany charakter przepisy dotyczące przedawnienia nie spełniają swojej funkcji²⁶⁰. Zauważyć przy tym należy, że problematyka przesłanek mających wpływ na przedłużenie okresu przedawnienia jest przedmiotem bogatego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego²⁶¹.

W konstrukcji przedawnienia wymiaru wyeliminowano możliwość przerwania jego biegu, a jego zawieszenie ma następować tylko z przyczyn obiektywnych, niezależnych od organu podatkowego lub takich, które mogą mieć wpływ na wymiar podatku. W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że w niektórych państwach podjęcie przez organ podatkowy jakichkolwiek czynności mających na celu wymiar podatku, m.in. wszczęcie postępowania podatkowego, skutkuje przerwą biegu terminu przedawnienia wymiaru²⁶². W projektowanym akcie zawieszenie przedawnienia poboru ma miejsce w następstwie zaistnienia takich okoliczności, jak: śmierć zobowiązanego, śmierć przedstawiciela ustawowego zobowiązanego, utrata przez zobowiązanego lub jego przedstawiciela ustawowego zdolności do czynności prawnych, wystąpienie do innego organu lub sądu o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego, od którego rozstrzygnięcia uzależnione jest wydanie decyzji wymiarowej przez organ podatkowy, wystąpienie przez organ podatkowy do sądu powszechnego o usta-

258 Zgodnie z tym przepisem jeżeli nabyty budynek lub lokal jest zajęty przez osoby trzecie, spełnienie warunków określonych w ust. 2 pkt 2-5 może nastąpić w okresie 5 lat od dnia nabycia; w tym wypadku zawieszają się odpowiednio bieg terminu przedawnienia do dokonania wymiaru podatku.

259 Rada Podatkowa Konferencji Lewiatan (<http://www.konfederacjalewiatan.pl>) postuluje m.in. uporządkowanie definicji ustawowych w zakresie przedawnień i przypadków przerwania biegu terminu przedawnienia oraz wykreślenie przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stanowiącego, że bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony już z dniem wszczęcia postępowania karnego skarbowego w sprawie (*in rem*).

260 Zwracają na to uwagę Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej wraz z Krajową Izbą Doradców Podatkowych w piśmie z dnia 26 stycznia 2015 r. do Przewodniczącego Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (sygn. CML/0071/01.15/AP/MK).

261 Przesłanki te były przedmiotem wielu orzeczeń, w tym Trybunału Konstytucyjnego – zob. m.in. SK 40/12, P 30/11, P 26/10, SK 44/04. Obecnie Trybunał rozpatruje złożony przez Rzecznika Praw Obywatelskich w dniu 22 października 2014 r. wniosek K 31/14 o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją RP art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

262 Zob. art. 68 ust. 1 lit a) obowiązującej w Hiszpanii ustawy 58/2003 z dnia 17 grudnia ordynacja podatkowa, (Dz.U. Nr 302). Zgodnie z tym przepisem bieg terminu przedawnienia ulega przerwaniu w przypadku: wszczęcia czynności administracyjnej, o której bierny podmiot opodatkowania został oficjalnie powiadomiony i która zmierza do uznania, uregulowania, sprawdzenia, skontrolowania, zabezpieczenia i rozliczenia całości lub części składowych danego zobowiązania podatkowego, nawet jeśli początkowo czynności dotyczyły innego zobowiązania podatkowego wynikającego z nieprawidłowej deklaracji podmiotu zobowiązanego. Zgodnie z art. 68 ust. 1 lit. b) przerwa biegu terminu przedawnienia wymiaru następuje także w przypadku złożenia zażalenia lub odwołania wszelkiego rodzaju, wszczęcia czynności, o której bierny podmiot opodatkowania został oficjalnie powiadomiony w trakcie trwania zażalenia lub odwołania, umorzenia złożonego do właściwego sądu zawiadomienia o popełnionym przestępstwie podatkowym lub złożenia skargi w Ministerstwie Skarbu, jak również w przypadku otrzymania zawiadomienia od organu sądowego z nakazem zawieszenia trwającego postępowania administracyjnego.

lenie istnienia stosunku prawnego lub prawa, od którego rozstrzygnięcia uzależnione jest wydanie decyzji wymiarowej (na podstawie art. 350 § 3 oraz art. 189¹ ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego Dz.U. z 2016 r. poz. 1822, 1823, 1860 i 1948), doręczenia postanowienia o zawieszeniu postępowania w związku z rozstrzygnięciem sprawy, o której mowa w art. 394-396 albo w związku z wystąpieniem o opinię Rady do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, wniesienie skargi do sądu administracyjnego na decyzję wymiarową, decyzję stwierdzającą nieważność decyzji wymiarowej lub decyzję uchylającą w całości decyzję wymiarową organu pierwszej instancji i przekazującą sprawę do ponownego rozpatrzenia, wystąpienie, na podstawie ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska lub przepisów prawa Unii Europejskiej, do organów innego państwa o udzielenie informacji niezbędnych do dokonania wymiaru, wszczęcie procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, chyba że ta umowa przewiduje możliwość wprowadzenia w życie zawartego porozumienia bez względu na terminy przedawnienia. O obiektywnym charakterze tych przesłanek świadczy fakt, iż stanowią one podstawę do zawieszenia postępowania podatkowego na podstawie art. 391. Nie oznacza to jednak, że jedynie w przypadku zawieszenia postępowania podatkowego następuje zawieszenie biegu terminu przedawnienia wymiaru. Jeśli bowiem okoliczności, o których mowa, zaistnieją przed lub po zakończeniu postępowania podatkowego, będzie to także powodowało zawieszenie biegu przedawnienia wymiaru. Trudno jest bowiem uzasadnić, aby różne były okresy na wydanie decyzji wymiarowej w ramach przedawnienia wymiaru wobec np. spadkobierców w zależności od tego, czy wobec zmarłego zobowiązanego toczyło się lub nie postępowanie podatkowe w zakresie zobowiązania powstającego z mocy prawa.

Zgodnie z art. 171 pkt 4 bieg terminu przedawnienia wymiaru nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu od dnia wystąpienia do innego organu lub sądu o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego, od którego rozstrzygnięcia uzależnione jest wydanie decyzji wymiarowej. Okres przedawnienia wymiaru nie może być uzależniony od czasu prowadzonych postępowań podatkowych przez inne organy podatkowe, jeśli wszystkie te organy są nadzorowane przez ten sam podmiot (Szefa KAS). W ramach przysługujących temu podmiotowi uprawnień powinien on sprawić, aby opieszałość podległych mu organów nie wpływała na możliwość działań podejmowanych przez inne podległe mu organy. W przypadku złożonych i trudnych postępowań, np. gdy podmioty występują w łańcuchu powiązań karuzelowych, a także gdy takie sprawy prowadzone są przez różne urzędy skarbowe z całego kraju, należy zadbać o to, aby w ramach nadzoru Szefa KAS postępowa-

nia te były prowadzone sprawnie i aby miała miejsce wymiana informacji pomiędzy tymi organami.

W świetle art. 171 pkt 5 bieg terminu przedawnienia wymiaru nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu od dnia wystąpienia przez organ podatkowy do sądu powszechnego o ustalenie istnienia stosunku prawnego lub prawa, od którego rozstrzygnięcia uzależnione jest wydanie decyzji wymiarowej. Istotne jest, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia wymiaru powinno następować w przypadku wystąpienia przez organ podatkowy do sądu powszechnego o ustalenie istnienia stosunku prawnego lub prawa, ale tylko wtedy, gdy od tego rozstrzygnięcia uzależnione jest wydanie decyzji wymiarowej.

Przepis art. 171 pkt 6 wprowadza rozwiązanie, zgodnie z którym zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje od dnia doręczenia postanowienia o zawieszeniu postępowania w przypadku, o którym mowa w art. 391 § 1 pkt 7 lub art. 394-396. Rozwiązanie to jest konieczne. W przeciwnym wypadku organ podatkowy nie byłby skłonny korzystać z instytucji tzw. sprawy reprezentatywnej, o której mowa w art. 394-396. Jej istotą jest zawieszenie postępowania lub postępowania do czasu rozstrzygnięcia sprawy o tożsamym charakterze. Należy także wydłużyć okres na dokonanie wymiaru, w przypadku gdy kwestia ustalenia, czy w sprawie mamy do czynienia z unikaniem opodatkowania, jest badana przez Radę do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Zgodnie bowiem z art. 563 Szef Krajowej Administracji Skarbowej może, w toku postępowania, zasięgnąć opinii Rady do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania co do zasadności zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Ponadto na wniosek strony zgłoszony w odwołaniu od decyzji wydanej w tej sprawie Szef Krajowej Administracji Skarbowej zasięga opinii tej Rady, chyba że opinia została już wydana.

W art. 171 pkt 7 wskazuje się, że bieg terminu przedawnienia wymiaru nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu od dnia wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję wymiarową, decyzję stwierdzającą nieważność decyzji wymiarowej lub decyzję uchylającą w całości decyzję wymiarową organu pierwszej instancji i przekazującą sprawę do ponownego rozpatrzenia. Zdarzenia te także mają charakter obiektywny i są niezależne od organu podatkowego. Ponadto okres prowadzonego postępowania sądowego nie powinien konsumować czasu na wymiar podatku przysługujący organowi podatkowemu, który wynika z istoty przedawnienia wymiaru. Przyjęcie rozwiązania, w którym złożenie skargi do sądu administracyjnego nie powodowałoby zawieszenia biegu terminu przedawnienia wymiaru, skutkowałoby także zwiększeniem liczby skarg na decyzje administracyjne, jak również przedłużanie procedury sądownoadministracyjnej w związku ze składaniem skarg kasacyjnych w sprawach oczywiście niezasadnych. Brak tej przesłanki zawieszenia biegu przedawnienia wymiaru w praktyce pozbawiłoby lub

co najmniej poważnie ograniczyło możliwości uwzględniania i naprawienia mankamentów, które niekoniecznie muszą się wiązać z wadliwym działaniem organu podatkowego, a które zostaną stwierdzone przez sądy administracyjne. Jeśli nawet organy podatkowe wydałyby decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego niezwłocznie po upływie terminu płatności, to brak ww. mechanizmu może uniemożliwić im usunięcie uchybień w ramach ponownego postępowania podatkowego zarządzanego przez sąd administracyjny na skutek przedawnienia wymiaru. Podkreślić należy, że w przypadku postępowania sądowego zakończenie tych procedur może trwać nawet kilka lat. Niekiedy rozstrzygnięcie sprawy w sądzie administracyjnym może być zależne od orzeczenia TK lub TSUE, co w istotny sposób wpływa na długość prowadzenia postępowania sądownoadministracyjnego. Przepis art. 171 pkt 7 jest zmodyfikowanym odpowiednikiem art. 70 § 6 pkt 2 o.p. W celu eliminacji wątpliwości należy mechanizm zawieszenia biegu terminu przedawnienia rozszerzyć także na przypadki, gdy skarga jest składana na decyzję stwierdzającą nieważność decyzji wymiarowej lub decyzję uchylającą w całości decyzję wymiarową organu pierwszej instancji i przekazującą sprawę do ponownego rozpatrzenia.

Zgodnie z art. 171 pkt 8 bieg terminu przedawnienia wymiaru nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu od dnia wystąpienia, na podstawie ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska lub na podstawie przepisów prawa Unii Europejskiej, do organów innego państwa o udzielenie informacji niezbędnych do dokonania wymiaru. Przepis ten jest zmodyfikowanym odpowiednikiem art. 70a § 1 o.p. Uznano, że zawieszenie biegu przedawnienia wymiaru powinno mieć miejsce także w przypadku wystąpienia przez organ podatkowy do organów innego państwa o udzielenie informacji niezbędnych do dokonania wymiaru, jeśli następuje to na podstawie przepisów prawa Unii Europejskiej. Związane jest to z faktem, że organy podatkowe pozyskują informacje w trybach określonych m.in. w przepisach UE o wzajemnej pomocy w zakresie VAT (rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej) i akcyzy (rozporządzenie Rady (UE) nr 389/2012 z dnia 2 maja 2012 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych oraz uchylenia rozporządzenia (WE) nr 2073/2004).

W przepisie art. 171 pkt 9, który jest zmodyfikowanym odpowiednikiem art. 70a § 1a o.p. uregulowano kwestię zawieszenia biegu terminu przedawnienia wymiaru w związku z wszczęciem procedury wzajemnego porozumiewania, ale także procedury arbitrażowej, gdyż istnieją umowy międzynarodowe, w których takie rozwiązanie jest przewidziane²⁶³. Projektowany przepis nie zawiera ograni-

263 Zob. uwagi do art. 168.

czeń zawartych w ostatnim zdaniu art. 70a § 1a, § 2 i § 3 o.p. Ma w tym przypadku jednak zastosowanie ograniczenie okresu zawieszenia biegu terminu przedawnienia wymiaru zawarte w art. 173. W § 1 wskazuje się, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia wymiaru może następować wielokrotnie, z tym że łączny okres, w którym trwa zawieszenie biegu tego terminu przedawnienia, nie może przekroczyć 5 lat. Przepis ten ma charakter uniwersalny, odnoszący się do wszystkich przesłanek mogących powodować zawieszenie biegu terminu przedawnienia wymiaru. Przyjęte rozwiązanie, w porównaniu do zawartego w art. 70 § 1a, § 2 i § 3 o.p., nie różnicuje przesłanek powodujących zawieszenie biegu terminu przedawnienia na te, które mogą wywoływać ten skutek bez żadnych ograniczeń i takie, które nie mogą trwać dłużej niż określony czas, np. 3 lata, jak w przedmiotowej sytuacji. Takie zróżnicowanie nie jest uzasadnione.

Przepis art. 172 koresponduje bezpośrednio z projektowanym art. 171. Wskazano w nim okoliczności, których zaistnienie powoduje, iż bieg terminu przedawnienia wymiaru rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej. Należy podkreślić, że zaistnienie okoliczności, o których mowa w art. 172, nie może spowodować rozpoczęcia biegu terminu przedawnienia wymiaru wcześniej niż w dniu, o którym może rozpocząć bieg terminu tego przedawnienia, zgodnie z art. 169.

W przepisie art. 173 § 1 wprowadzono regulację, zgodnie z którą zastosowanie przesłanek zawieszenia tego przedawnienia nie może prowadzić do wydłużenia okresu przedawnienia wymiaru łącznie o więcej niż pięć lat. W przypadku upływu tego okresu termin przedawnienia wymiaru biegnie dalej od dnia następnego. W przypadku wystąpienia jednocześnie więcej niż jednej okoliczności, o której mowa w art. 171, zawieszenie następuje wyłącznie na podstawie tej okoliczności, która zaistniała jako pierwsza. W konsekwencji nie może dojść do sytuacji, w której na potrzeby tego okresu, tj. 5-letniego maksymalnego okresu zawieszenia biegu terminu przedawnienia, może dojść do kumulacji okresu zawieszenia w związku z sumowaniem jednocześnie biegnących okresów zawieszenia biegu terminu przedawnienia wymiaru. Innymi słowy, jeśli zaistnieje okoliczność, o której mowa np. w art. 171 pkt 4, a następnie okoliczność z pkt 5 i przesłanka, o której mowa w pkt 5, wygaśnie przed ustaniem okoliczności z pkt 4, dla potrzeb, o których mowa w art. 173 § 1, uwzględnia się wyłącznie czas zawieszenia biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 171 pkt 4.

Przyjęcie okresu krótszego niż 5 lat jako ograniczenia czasu zawieszenia przedawnienia wymiaru mogłoby doprowadzić do braku realnej możliwości dokonania wymiaru podatku, a także skutkować możliwością nadużycia postępowania sądownoadministracyjnego, składaniem skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego, a następnie skargi kasacyjnej do NSA w przypadkach oczywiście bezzasadnych, szczególnie gdy do przedawnienia wymiaru pozostałoby stosunkowo niewie-

le czasu. W przypadku procedury wymiany informacji czy postępowania sądowego odpowiednie postępowania mogą trwać nawet kilka lat. Za przyjęciem okresu 5 lat przemawia także fakt, iż w przypadku prowadzenia tzw. spraw reprezentatywnych sprawa ta może być rozpatrywana przez wszystkie instancje administracyjne i sądowe. Z uzyskanych z MF danych statystycznych²⁶⁴ wynika, że średni okres postępowania sądowego przed sądami administracyjnymi, gdy składana jest skarga na decyzję podatkową, kończącego się wyrokiem prawomocnym, w przypadku, gdy w sprawie na wniosek sądu administracyjnego podjęte jest rozstrzygnięcie przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej lub TK, wynosi ponad dwa i pół roku. W przypadku śmierci podatnika średni okres postępowania sądowego w sądach powszechnych wynosi prawie rok. Prawie rok wynosi także średni okres postępowań sądowych w związku ze złożeniem przez organ podatkowy wniosku do sądu powszechnego o ustalenie istnienia stosunku prawnego lub prawa. Oznacza to, że w przypadku kumulacji tych zdarzeń zostanie skonsumowany prawie cały 5-letni okres wydłużenia przedawnienia poboru. Podkreślić przy tym należy, że okres, w którym organ nie będzie mógł prowadzić czynności związanych z wymiarem w związku z wyżej wskazanymi okolicznościami, może być dłuższy niż wyżej wskazany. Związane jest to z tym, że podane wyżej dane dotyczą średniego okresu trwania postępowań, co oznacza, że zdarzają się przypadki, gdy postępowania te trwają znacznie dłużej.

W przepisie art. 173 § 1 wskazano także moment, w którym rozpocznie dalszy bieg termin przedawnienia wymiaru po jego zawieszeniu trwającym 5 lat. W takim przypadku termin przedawnienia wymiaru biegnie dalej od dnia następnego.

Zgodnie z przepisem art. 173 § 2 przepisy § 1 stosuje się również w razie wystąpienia okoliczności, o których mowa w art. 171, przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia wymiaru. W tym przypadku do okresu 5 lat, o którym mowa w § 1, wlicza się również poszczególne okresy od dnia zaistnienia okoliczności, o których mowa w art. 171, do dnia zaistnienia okoliczności wskazanych w art. 172. Oznacza to, że do maksymalnego 5-letniego okresu zawieszenia biegu terminu przedawnienia wymiaru bierze się pod uwagę okresy zawieszające bieg przedawnienia wymiaru wyznaczone okolicznościami określonymi w art. 171 i 172, ale również okresy zakreślone okolicznościami, o których mowa w tych przepisach, które miały miejsce przed rozpoczęciem biegu przedawnienia wymiaru. W konsekwencji okres np. od śmierci zobowiązanego do upływu terminu płatności podatku, czyli przed rozpoczęciem biegu przedawnienia wymiaru, będzie uwzględniany przy liczeniu tego

264 Zob. załącznik do testu regulacyjnego do Kierunkowych założeń nowej ordynacji podatkowej z dnia 31.08.2015 r. „Analiza skutków społeczno-gospodarczych wprowadzenia podstawowych regulacji proponowanych w Kierunkowych założeniach nowej ordynacji podatkowej”, cz. 2. Przedawnienie i nadpłata, pkt 1. Dane uzasadniające wprowadzenia maksymalnego okresu wydłużenia okresu przedawnienia wymiaru o 5 lat, s. 12 i nast.

5-letniego okresu. Odesłanie w przepisie art. 173 § 2 do przepisu § 1 oznacza także, że określono także moment rozpoczęcia biegu okresu przedawnienia wymiaru w ww. przypadku. Jeśli więc np. przed upływem terminu przedawnienia wymiaru nastąpi śmierć zobowiązanego lub jego przedstawiciela ustawowego i w okresie 5 lat nie nastąpi uprawomocnienie się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku lub inna okoliczność z art. 172 pkt 1 lub 2, przedawnienie wymiaru rozpocznie bieg od dnia, w którym upłynął okres 5 lat od dnia śmierci zobowiązanego albo jego przedstawiciela ustawowego.

Przepis art. 174 nakłada na organ podatkowy prowadzący postępowanie obowiązek niezwłocznego poinformowania zobowiązanego o dwóch kwestiach. Po pierwsze, organ ten informuje go o zawieszeniu terminu przedawnienia wymiaru w związku z zaistnieniem okoliczności, o których mowa w art. 171 pkt 4, 5, 8 lub 9. Po drugie, organ podatkowy ma obowiązek poinformować zobowiązanego o przewidywanej dacie, w której nastąpi przedawnienie wymiaru, po zaistnieniu okoliczności, o których mowa w art. 172 pkt 4, 5, 8 lub obowiązek informacyjny dotyczy tych zdarzeń, o których zobowiązany nie wie lub może nie wiedzieć, a które mają wpływ na okres przedawnienia wymiaru. W przypadku zaistnienia okoliczności z art. 171 i 172, innych niż wyżej wskazane, zobowiązany będzie o nich wiedział, gdyż sam je inicjuje (np. skarga do sądu administracyjnego) lub dowiaduje się o nich w związku z innymi działaniami organu podatkowego (np. w związku z doręczeniem postanowienia w sprawie zawieszenia postępowania podatkowego dotyczącego rozstrzygnięcia sprawy, o której mowa w art. 394-396). Informacja, o której mowa wyżej, powinna być przekazana zobowiązanemu. Jeżeli jednak w sprawie został ustanowiony pełnomocnik przed wysłaniem informacji, o której mowa w art. 174 § 1, informację tę doręcza się pełnomocnikowi. W konsekwencji, jeżeli jest ustanowiony np. pełnomocnik ogólny, to on powinien otrzymać tę informację, z wyjątkiem przypadku, gdy w sprawie ustanowiony jest pełnomocnik szczególny. W takiej sytuacji organ podatkowy powinien przekazać przedmiotową informację pełnomocnikowi szczególnemu.

3.7.3. Przedawnienie poboru

Oddział 2

Przedawnienie poboru

Art. 175. *Zobowiązanie podatkowe wygasa z upływem 5 lat od dnia, w którym upłynął termin przedawnienia wymiaru (przedawnienie poboru).*

Art. 176. *Bieg terminu przedawnienia poboru nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu od dnia:*

1) śmierci zobowiązanego;

- 2) śmierci przedstawiciela ustawowego zobowiązanego;
- 3) utraty przez zobowiązanego lub jego przedstawiciela ustawowego zdolności do czynności prawnych;
- 4) wydania decyzji o odroczeniu terminu płatności podatku lub rozłożeniu podatku na raty albo decyzji o odroczeniu terminu złożenia deklaracji;
- 5) doręczenia postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia dobrowolnego w przypadku, o którym mowa w art. 437 § 1 pkt 1;
- 6) doręczenia zawiadomienia o przystąpieniu do zabezpieczenia w przypadkach określonych w art. 32a § 3 i art. 35 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2017 r. poz. 1201 i 1475);
- 7) ustanowienia hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego;
- 8) ogłoszenia upadłości zobowiązanego.

Art. 177. Po zaistnieniu okoliczności, o których mowa w art. 176, bieg terminu przedawnienia poboru rozpoczyna się, nie wcześniej jednak niż w dniu, w którym upłynął termin przedawnienia wymiaru, a po zawieszeniu biegnie dalej od dnia:

- 1) uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia przedmiotu zapisu windykacyjnego, uprawomocnienia się postanowienia sądu o wydaniu europejskiego poświadczenia spadkowego, zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia;
- 2) ustanowienia przedstawiciela ustawowego zobowiązanego;
- 3) ustanowienia kuratora zobowiązanego;
- 4) upływu terminu płatności odroczonego podatku lub zaległości podatkowej, ostatniej raty podatku lub ostatniej raty zaległości podatkowej lub upływu odroczonego terminu złożenia deklaracji, także w przypadku wygaśnięcia w części decyzji dotyczących tych ulg ; w przypadku wygaśnięcia w całości tych decyzji bieg terminu przedawnienia poboru biegnie dalej od dnia ich wygaśnięcia;
- 5) ustania zabezpieczenia dobrowolnego;
- 6) zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji;
- 7) wygaśnięcia lub wykreślenia hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego;
- 8) uprawomocnienia się postanowienia o zakończeniu lub umorzeniu postępowania upadłościowego.

Art. 178. § 1. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia poboru może następować wielokrotnie, z tym że łączny okres zawieszenia biegu tego terminu nie może przekroczyć 5 lat. W przypadku upływu tego okresu termin przedawnienia poboru biegnie dalej od dnia następnego.

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

- 1) od dnia, w którym upłynął termin przedawnienia wymiaru, do dnia zaistnienia okoliczności wskazanych w art. 177 pkt 1-3;
- 2) od dnia zaistnienia okoliczności, o których mowa w art. 176 pkt 4-8, do dnia zaistnienia okoliczności wskazanych w art. 177 pkt 4-8.

Art. 179. § 1. Bieg terminu przedawnienia poboru przerywa zastosowanie pierwszego środka egzekucyjnego, jeżeli zobowiązanemu w rozumieniu ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, przed upływem tego terminu, doręczono za wiadomienie o jego zastosowaniu. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia, w którym zastosowano środek egzekucyjny.

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

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

- 1) stwierdzono jej nieważność lub;
- 2) zmieniono lub uchylono tę decyzję z przyczyn wskazanych w art. 450 albo art. 444 § 1:
 - a) pkt 3, 4, 6-12 lub
 - b) pkt 1 lub 2 – jeżeli strona nie przyczyniła się do ich powstania, lub
 - c) pkt 5 – jeżeli niepowołanie przed dniem wydania decyzji nowych okoliczności lub nowych dowodów nastąpiło bez winy strony.

§ 4. Biegu terminu przedawnienia poboru nie przerywa zastosowanie środka egzekucyjnego, jeżeli zastosowanie tego środka nastąpiło w związku z nadaniem rygoru natychmiastowej wykonalności, w przypadku uchylecia lub stwierdzenia nieważności postanowienia w sprawie rygoru natychmiastowej wykonalności.

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

W przepisach art. 175-art. 179 znajdujących się w oddziale 2 rozdziału 6 działu II uregulowano przepisy dotyczące przedawnienia poboru. Przepis art. 175 stanowi, iż zobowiązanie podatkowe wygasa z upływem 5 lat od dnia, w którym upłynął termin przedawnienia wymiaru (przedawnienie poboru). Istotą tego przepisu jest wskazanie, do kiedy podatek, który jest wymagalny, może być egzekwowany. Z tego przepisu wynika, że 5-letni okres, w którym egzekucja może nastąpić, rozpoczyna się od dnia, którym upłynął termin przedawnienia wymiaru (art. 166). Przepis art. 175 nie określa momentu, od którego organ podatkowy może egzekwować podatek. Kwestia ta np. w zakresie decyzji jest uregulowana w rozdziale 18 działu III „Wyko-

nianie decyzji”. Może to nastąpić, co do zasady, gdy organ dysponuje ostateczną decyzją wymiarową, a wcześniej gdy decyzji nieostatecznej zostanie nadany rygor natychmiastowej wykonalności, co znajduje wyraz w art. 432, a także gdy podatek do zapłaty wynika z deklaracji podatkowej. W konsekwencji może być tak, że podatek będzie mógł być już egzekwowany w okresie przedawnienia wymiaru. Nastąpi to wtedy, gdy jeszcze przed upływem przedawnienia wymiaru będzie znana kwota wymagalnego podatku, która nie została zapłacona.

Przedawnienie poboru wiąże się z sytuacją, w której zobowiązanie podatkowe istnieje i jego wysokość jest znana. W istocie jest to więc odpowiednik obowiązującego przedawnienia zobowiązania podatkowego, albowiem jego istotą jest wygaśnięcie zobowiązania podatkowego po upływie określonego czasu. Organ podatkowy nie może więc po upływie terminu przedawnienia prawa do poboru podatku skutecznie egzekwować należności, albowiem na skutek upływu czasu takowa należność wygasa.

W przepisie art. 175 wprowadzono 5-letni okres przedawnienia poboru. Rozwiązanie to obecnie występuje w przypadku podatków powstających z mocy prawa, gdy podatek wynika z niekwestionowanej przez organy podatkowe deklaracji²⁶⁵, a także w podatkach, w których zobowiązanie powstaje na skutek doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego²⁶⁶. Ma ono także zastosowanie m.in. w przypadku okresu, w którym podatnik ma prawo dochodzić stwierdzonych nadpłat²⁶⁷.

Wprowadzenie 5-letniego okresu przedawnienia poboru nie będzie zagrażać bezpieczeństwu finansowemu państwa w kontekście wprowadzanego czasu na czynności egzekucyjne należności podatkowych i niepodatkowych, tym bardziej że w Kierunkach działania i rozwoju krajowej administracji skarbowej na lata 2017-2020 wskazuje się, iż planuje się wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych do poziomu 33% kwot objętych tytułami wykonawczymi, przez m.in. poprawę procesu odzyskiwania zaległości oraz skrócenie czasu reakcji na powstające zaległości, a także zwiększenie skuteczności i efektywności wykonywania zadań przez pracowników i funkcjonariuszy KAS²⁶⁸. Wprowadzenie krótszego niż 5 lat okresu przedawnienia poboru także nie wydaje się uzasadnione. Jeżeli bowiem zobowiązanie wynika ze złożonej, prawidłowej deklaracji podatkowej lub ostatecznej decyzji (ewentualnie weryfikowanej prawomocnym orzeczeniem sądowym), to powinno być – w myśl zasady sprawiedliwości

265 Zob. art. 70 o.p.

266 *Ibidem*.

267 Zob. art. 80 o.p.

268 Zob. załącznik do zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 lipca 2017 r. w sprawie kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017-2020, Dz.Urz. Ministra Rozwoju i Finansów poz. 144, s. 6 i nast.

i powszechności opodatkowania – wykonane. Zatem poza dyskusją powinno być, że jeżeli ktoś jest zobowiązany do zapłaty podatku, którego istnienie i wysokość są prawidłowo ustalone, to powinien go zapłacić. Dlatego egzekwowanie należnego podatku, którego wysokość jest znana i nie jest lub nie może być już kwestionowana, gdyż wynika z decyzji ostatecznej, nawet w długiej perspektywie czasowej jest uzasadnione.

Przepis art. 176 stanowi, że bieg terminu przedawnienia poboru nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu od dnia enumeratywnie wskazanych okoliczności. W konstrukcji przedawnienia poboru wskazano, że jego zawieszenie powinno następować tylko z przyczyn obiektywnych, niezależnych od organu podatkowego, które mają wpływ na pobór podatku. Do nich niewątpliwie należą takie okoliczności, jak: śmierć zobowiązanego, śmierć przedstawiciela ustawowego zobowiązanego, utrata przez zobowiązanego lub jego przedstawiciela ustawowego zdolności do czynności prawnych, wydanie decyzji o udzieleniu ulgi w spłacie lub decyzji o odroczeniu terminu złożenia deklaracji, doręczenie postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia dobrowolnego w przypadku, o którym mowa w art. 437 § 1 pkt 1, doręczenie zawiadomienia o przystąpieniu do zabezpieczenia w przypadkach określonych w art. 32a § 3 i art. 35 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2017 r. poz. 1201 z późn. zm.), ustanowienie hipoteki lub zastawu skarbowego, ogłoszenie upadłości zobowiązanego.

Przepisy art. 176 pkt 4-6 są odpowiednikami art. 70 § 2 pkt 1, § 6 pkt 4 oraz § 6 pkt 5 o.p. Z obecnie obowiązującego katalogu przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia wyeliminowano przesłankę z art. 70 § 2 pkt 1 o.p. dotyczącą wejścia w życie rozporządzenia w sprawie przedłużenia terminu płatności podatku. Zgodnie z art. 169 § 1 pkt 1 projektu zaistnienie tej okoliczności ma bowiem wpływ na rozpoczęcie biegu terminu przedawnienia wymiaru. Nie powinna mieć ona natomiast znaczenia dla biegu terminu przedawnienia poboru.

Na podstawie art. 176 pkt 7 bieg terminu przedawnienia poboru nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu od dnia ustanowienia hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego. W wyniku tego w jednakowy sposób będzie traktowany każdy sposób zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych. Jednocześnie uregulowano kwestię wpływu zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych poprzez ustanowienie hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego na przedawnienie poboru podatku, co było postulowane przez TK²⁶⁹. W odniesieniu do wierzytelności podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym wprowadzone rozwiązanie w należyty sposób chroni uprawnienia państwa lub j.s.t. do uzyskania zaspokojenia z rzeczy obciążonej.

269 Zob. m.in. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., SK 40/12.

Zgodnie z art. 176 pkt 8 ogłoszenie upadłości jest przesłanką, która powinna stanowić okoliczność powodującą zawieszenie biegu terminu przedawnienia poboru. Powoduje ona bowiem czasowe ograniczenie w realizacji należności podatkowych. Ogłoszenie upadłości nie powinno jednak powodować, iż bieg terminu przedawnienia biegnie od nowa, co jest charakterystyczne dla przerywania biegu terminu przedawnienia.

Przepis art. 177 koresponduje bezpośrednio z art. 176 projektowanej ordynacji. Wskazano w nim okoliczności, których zaistnienie powoduje, iż bieg terminu przedawnienia poboru rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej. Zaistnienie tych okoliczności nie może jednak spowodować rozpoczęcia biegu terminu przedawnienia poboru wcześniej niż w dniu, w którym upłynął termin przedawnienia wymiaru.

Przepis art. 178 § 1 stanowi, iż zawieszenie biegu terminu przedawnienia poboru może następować wielokrotnie, z tym że łączny okres zawieszenia biegu tego terminu nie może przekroczyć 5 lat. W przypadku upływu tego okresu termin przedawnienia poboru biegnie dalej od dnia następnego. Regulacja ta wprowadza maksymalny okres przedłużenia przedawnienia poboru na skutek zawieszenia biegu terminu przedawnienia poboru (szerzej zob. uzasadnienie do art. 173). Uzasadniając wprowadzenie okresu maksymalnego wydłużenia okresu przedawnienia poboru, należy wskazać, że z uzyskanych z MF danych statystycznych²⁷⁰ wynika, że średni okres postępowania upadłościowego trwa prawie 2 lata. W przypadku rozłożenia na raty średni okres trwa 4 miesiące, a w sytuacji zabezpieczenia dobrowolnego lub egzekucyjnego okres ten trwa prawie 8 miesięcy. Oznacza to, że w przypadku kumulacji tych przesłanek średnio trzy lata będzie trwał okres, w którym organ będzie pozbawiony możliwości podejmowania czynności egzekucyjnych wobec wymagalnych należności podatkowych. W konsekwencji brak w ordynacji podatkowej mechanizmu wydłużającego okres przedawnienia poboru oznaczałby, że organy podatkowe miałyby jedynie dwa lata na podejmowanie czynności egzekucyjnych. Okres ten w praktyce mógłby być jeszcze krótszy, wzięwszy pod uwagę, że podane wyżej dane dotyczą średniego okresu trwania zdarzeń, co oznacza, że zdarzają się przypadki, gdy trwają one znacznie dłużej. Biorąc to pod uwagę, a także wprowadzenie rozwiązania dotyczącego hipoteki i zastawu, po ustanowieniu których, co do zasady, nie będzie prowadzona egzekucja, zasadne jest wprowadzenie 5-letniego okresu wydłużającego okres przedawnienia poboru.

W przepisie art. 178 § 1 wskazuje się także moment, w którym rozpocznie dalszy bieg termin przedawnienia poboru po jego zawieszeniu trwającym 5 lat. W ta-

²⁷⁰ Zob. załącznik do testu regulacyjnego do Kierunkowych założeń nowej ordynacji podatkowej z dnia 31.08.2015 r. „Analiza skutków społeczno-gospodarczych wprowadzenia podstawowych regulacji proponowanych w Kierunkowych założeniach nowej ordynacji podatkowej”, cz. 2. Przedawnienie i nadpłata, pkt 1. Dane uzasadniające wprowadzenia okresu wydłużenia okresu przedawnienia poboru, s. 12 i nast.

kim przypadku przedawnienie to biegnie dalej od dnia następnego. Regulacja ta jest istotna, gdyż w przeciwnym wypadku istniałaby wątpliwość co do tego, kiedy następuje rozpoczęcie biegu terminu przedawnienia poboru po upływie maksymalnego 5-letniego okresu zawieszenia biegu przedawnienia poboru, o którym mowa w § 1.

Przepis art. 178 § 2 jest niezbędny z uwagi na fakt, iż trzy okoliczności są rozpoznawalne zarówno na etapie przedawnienia wymiaru (art. 170 pkt 1-3), jak przedawnienia poboru (art. 175 pkt 1-3). Dotyczy to: śmierci zobowiązanego, śmierci przedstawiciela ustawowego zobowiązanego, a także utraty przez zobowiązanego lub jego przedstawiciela ustawowego zdolności do czynności prawnych. Z tego powodu należy uregulować sytuację, gdy zdarzenia te wystąpią w trakcie przedawnienia wymiaru, ale ich konsekwencje opisane w art. 172 pkt 1-3 i art. 177 pkt 1-3 wystąpią już po rozpoczęciu biegu terminu przedawnienia poboru. Kwestia ta jest uregulowana w art. 178 § 2 pkt 1. Pozostałe okoliczności mające wpływ na bieg okresu przedawnienia poboru przedstawione w art. 177 pkt 4-8 nie mają wpływu na bieg terminu przedawnienia wymiaru. Mogą one jednak wystąpić w trakcie biegu tego terminu, kwestia ta jest uregulowana w art. 178 § 2 pkt 2. Jeśli okoliczności te zaistnieją, będzie to miało wpływ na ograniczenie 5-letniego terminu, o którym mowa w art. 178 § 1. Trudno byłoby uzasadnić różne traktowanie tych okoliczności w zależności od tego, kiedy zaistnieją, tj. przed czy po rozpoczęciu biegu terminu przedawnienia poboru. Takie zróżnicowanie nie byłoby uzasadnione, tym bardziej że to organ podatkowy ma wpływ na zaistnienie tych okoliczności, np. składając w określonym momencie wniosek o ustanowienie hipoteki, czy przyznając ulgę w spłacie polegającą na rozłożeniu zaległości podatkowych na raty, czy odroczeniu terminu płatności tej należności. Jeżeli więc w trakcie biegu terminu przedawnienia wymiaru organ podatkowy np. odroczy termin płatności zaległości na dwa lata, będzie to miało wpływ z jednej strony na późniejsze rozpoczęcie biegu terminu przedawnienia poboru (art. 176 pkt 4). Z drugiej strony okres, w którym później rozpocznie bieg termin tego przedawnienia, nie będzie mógł być oddalony w czasie o więcej niż 5 lat (art. 178 § 2 w zw. z § 1). W końcu okres, na który odroczony zostanie termin płatności zaległości, skróci okres maksymalnego zawieszenia biegu terminu przedawnienia poboru (art. 178 § 1 w zw. z § 2).

Przepis art. 179 § 1 stanowi, że bieg terminu przedawnienia poboru przerywa zastosowanie pierwszego środka egzekucyjnego, o ile zobowiązanemu, w rozumieniu ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2017 r. poz. 1201 z późn. zm.), przed upływem tego terminu doręczono zawiadomienie o jego zastosowaniu. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia, w którym zastosowano środek egzekucyjny. Mechanizm taki funkcjonuje obecnie i nie jest kwestionowany. Przepis art. 179 § 1 stanowi zmodyfikowany art. 70 § 4 o.p. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek

egzekucyjny. W art. 179 § 1 wprowadzono mechanizm, zgodnie z którym przedawnienie poboru może nastąpić wyłącznie jeden raz, a także iż jedynie zastosowanie pierwszego środka egzekucyjnego prowadzi do tego skutku. Nie będzie zatem powodowało przerwania biegu terminu przedawnienia poboru zastosowanie drugiego i kolejnego środka egzekucyjnego. W konsekwencji będzie to eliminowało obecnie występującą sytuację, w której można praktycznie w nieskończoność przedłużać okres wymagalności podatku. Z drugiej strony przepis ten nie wprowadza ograniczeń dotyczących możliwości dokonania wielu czynności egzekucyjnych, które jednak nie będą powodowały skutku w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia poboru.

W przepisie art. 179 § 2 wskazuje się, że biegu terminu przedawnienia poboru nie przerywa zastosowanie środka egzekucyjnego, jeżeli środek ten został zastosowany przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia poboru lub w trakcie zawieszenia biegu terminu przedawnienia poboru. Regulacja ta kształtuje relacje między zawieszeniem i przerwaniem biegu terminu przedawnienia poboru, której brak jest w obecnie obowiązujących unormowaniach dotyczących przedawnienia zobowiązania podatkowego. Regulacja ta ma także na celu podkreślenie, iż przerwanie biegu terminu przedawnienia poboru nie może nastąpić w trakcie biegu przedawnienia wymiaru, czyli przed rozpoczęciem przedawnienia poboru. Przepis ten nie wprowadza przy tym ograniczeń dotyczących możliwości zastosowania czynności egzekucyjnych w okresie przedawnienia wymiaru, czy w trakcie zawieszenia biegu terminu przedawnienia wymiaru. W tych jednak przypadkach zdarzenia te nie będą prowadziły do przerwania biegu terminu przedawnienia poboru.

Przepisy art. 179 § 3 i 4 stanowią, iż bieg terminu przedawnienia poboru nie ulega przerwaniu w przypadku, gdy środek egzekucyjny został zastosowany na podstawie wadliwej decyzji wymiarowej lub wadliwego postanowienia w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności. W przypadku decyzji wymiarowej nie będzie skutku w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia poboru, jeżeli środek egzekucyjny został zastosowany na podstawie decyzji wymiarowej, jeśli stwierdzono jej nieważność albo zmieniono lub uchylono tę decyzję z przyczyn wskazanych w art. 450 albo w art. 444 § 1, z tym że jedynie w okolicznościach wskazanych w art. 179 § 3. Oznacza to, że nie dojdzie do przerwania biegu terminu przedawnienia w każdym przypadku zastosowania środka egzekucyjnego na podstawie wadliwej decyzji, ale jedynie gdy wadliwość tej decyzji zostanie potwierdzona poprzez stwierdzenie jej nieważności lub jej uchylenia czy zmiany na podstawie okoliczności stanowiących podstawę do stwierdzenia nieważności decyzji. Przerwaniu biegu terminu przedawnienia nie nastąpi także w przypadku zastosowania środka egzekucyjnego na podstawie decyzji, która zostanie uchylona lub zmieniona na podstawie przesłanek wznowienia postępowania, o których mowa w art. 444 § 1 pkt 3, 4, 6-12 lub pkt 1 lub 2 – jeżeli strona nie przyczyniła się do ich powstania lub

pkt 5 – jeżeli niepowołanie przed dniem wydania decyzji nowych okoliczności lub nowych dowodów nastąpiło bez winy strony. Bieg terminu przedawnienia zostanie jednak przerwany w przypadku zastosowania środka egzekucyjnego na podstawie wadliwej decyzji, jeśli uchylenie lub zmiana decyzji nastąpi na podstawie przesłanek, o których mowa w art. 444 § 1 pkt 1 lub 2, w przypadku gdy strona przyczyniła się do ich powstania lub na podstawie pkt 5, jeżeli niepowołanie przed dniem wydania decyzji nowych okoliczności lub nowych dowodów nastąpiło z winy strony.

Zgodnie z art. 179 § 4 bieg terminu przedawnienia poboru nie zostanie przerwany również w razie, gdy środek egzekucyjny został zastosowany na podstawie decyzji wymiarowej, której nadano rygor natychmiastowej wykonalności. Będzie to miało miejsce w każdym przypadku uchylenia lub stwierdzenia nieważności postanowienia w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności. Nie ma znaczenia przyczyna, która spowodowała skutek w postaci uchylenia tego postanowienia lub stwierdzenia jego nieważności.

Z przepisu art. 179 § 5 wynika, iż środka egzekucyjnego zastosowanego w okolicznościach, o których mowa w § 2-§ 4, nie uważa się za pierwszy środek egzekucyjny w rozumieniu § 1. Przepis ten ma na celu podkreślenie, że organ będzie mógł przerwać bieg terminu przedawnienia poboru, zgodnie z art. 179 § 1, mimo że podjął czynności egzekucyjne wcześniej, tj.: w trakcie biegu przedawniania wymiaru, w trakcie zawieszenia przedawnienia poboru, a także gdy stwierdzono wadliwość, o której mowa w art. 179 § 3 lub 4 decyzji wymiarowej lub postanowienia w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności, która uniemożliwiła przerwanie biegu terminu przedawniania poboru.

3.8. Nadpłata i zwrot podatku

3.8.1. Przepisy ogólne

ROZDZIAŁ 7

NADPŁATA I ZWROT PODATKU

Oddział 1

Przepisy ogólne

Art. 180. § 1. *Za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego podatku lub zapłaconą nienależnie jako podatek.*

§ 2. *Przepisu § 1 nie stosuje się, jeżeli organ podatkowy udowodni, że w wyniku zwrotu kwot, o których mowa w § 1, nastąpi bezpodstawne wzbogacenie.*

Art. 181. § 1. *Nadpłata powstaje w dniu zapłaty podatku, z zastrzeżeniem § 2.*

§ 2. *Jeżeli z ustawy podatkowej wynika obowiązek zapłaty zaliczek na podatek, nadpłata w zakresie podatku zapłaconego przed terminem złożenia deklaracji powstaje w dniu złożenia*

nia deklaracji podatkowej za okres, którego dotyczą zaliczki, a w razie jej niezłożenia w dniu upływu terminu do jej złożenia.

Art. 182. Przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio do odsetek za zwłokę oraz przypadków, o których mowa w art. 143 § 1 pkt 2-7.

Przepis art. 180 § 1 stanowi, że za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę zapłaconą nienależnie jako podatek. Obowiązująca definicja nadpłaty zawarta w art. 72 o.p. była przedmiotem krytyki²⁷¹. Wprowadzana definicja dotyczy zarówno sytuacji wpłat dokonanych przez zobowiązanych (podatnika, płatnika, inkasenta, osobę trzecią i następcę prawnego), ale także podmiotów, które nimi nie są, jeżeli wpłacą należność, mylnie sądząc, że tymi podmiotami są. W takim bowiem przypadku mamy do czynienia z zapłatą należności jako podatek. Pojęcie podatku, które jest kluczowe w przedmiotowym przepisie, zostało zdefiniowane w art. 13 pkt 7. Zgodnie z tą regulacją pod tym pojęciem należy rozumieć również opłaty, niepodatkowe należności budżetowe, a także raty lub zaliczki na podatki, opłaty oraz na niepodatkowe należności budżetowe.

Przepis art. 180 § 1 obejmuje sytuacje, które obecnie są wymienione w art. 72 § 1 i § 2 o.p., w tym kwoty: podatku pobrane przez płatnika nienależnie lub w wysokości większej od należnej; zobowiązania zapłaconego przez płatnika lub inkasenta, jeżeli w decyzji, o której mowa w art. 30 § 4, określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej; zobowiązania zapłaconego przez osobę trzecią lub spadkobiercę, jeżeli w decyzji o ich odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej; nienależnie zapłaconych zaległości, o których mowa w art. 52 oraz art. 52a o.p.; odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek; opłatę prolongacyjną.

W art. 180 § 2 wskazuje się warunek wyłączający uznanie kwoty za nadpłatę. Zgodnie z tą regulacją przepisu § 1 nie stosuje się, jeżeli organ podatkowy udowodni, że w wyniku zwrotu tej kwoty nastąpi bezpodstawne wzbogacenie. Oznacza to, że organ podatkowy będzie mógł odmówić dokonania zwrotu należności, która spełnia warunki określone w art. 180 § 1, jeśli wykaże, że w wyniku zwrotu tej kwoty nastąpi bezpodstawne wzbogacenie osoby uprawnionej do uzyskania nadpłaty. Uzasadniając potrzebę takiej regulacji, należy wskazać, że konstrukcja podatku, zwłaszcza w podatkach pośrednich, umożliwi przeniesienie obciążenia z tego tytułu na konsumenta towaru lub usługi. Rozwiązania prawne w zakresie nadpłaty

271 L. Eteł, Komentarz do art. 72 (w:) C. Kosikowski et al., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013; M. Popławski, Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2014; B. Gruszczyński, Komentarz do art. 72 (w:) S. Babiarczyk et al., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2006; H. Dzwonkowski, Komentarz do art. 72 (w:) H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja podatkowa, Warszawa 2006; M. Ślifirczyk, Nadpłata podatku, Kraków 2005.

nie powinny jednak prowadzić do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika. Obecny brak regulacji dotyczącej tej kwestii stanowił przyczynę rozbieżności w orzecznictwie²⁷², był też przedmiotem ożywionej dyskusji w literaturze²⁷³. Proponowane w tym zakresie rozwiązania powinny uwzględniać orzecznictwo TSUE²⁷⁴. Pozostawienie tego nieuregulowanego elementu będzie z dużym prawdopodobieństwem powodowało rozbieżności na gruncie projektowanych przepisów dotyczących nadpłaty. Uregulowanie kwestii bezpodstawnego wzbogacenia nie będzie oznaczało, że uzasadnienie wniosku o stwierdzenie nadpłaty przez podatnika będzie utrudnione w zakresie przeprowadzenia dowodu w porównaniu do rozwiązań obecnie obowiązujących. To organ podatkowy będzie musiał udowodnić, że podatnik uzyska bezpodstawne wzbogacenie w wyniku zwrotu nadpłaty, aby móc odmówić jej zwrotu. Zawarte w przepisie art. 180 § 2 pojęcie „bezpodstawne wzbogacenie” pojawiło się w orzecznictwie TSUE, akceptującym regulacje prawa krajowego, które przewidują odmowę zwrotu podatków pobranych nienależnie w sytuacji, gdyby taki zwrot powodował bezpodstawne wzbogacenie podmiotów uprawnionych (zob. np. wyroki TSUE: w sprawie 68/79 Hans Just, ECLI:EU:C:1980:57; w sprawie C-343/96 Dilexport, ECLI:EU:C:1999:59; w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2008:211).

Przepis art. 181 jest odpowiednikiem art. 73 o.p. Projektowany przepis został jednak uproszczony w związku z eliminacją kazuistyki zawartej w art. 73 o.p. Było to możliwe na skutek przyjęcia nowej definicji nadpłaty zawartej w art. 180. Przepisy art. 181 § 1-2 nie mogą być odczytane w oderwaniu od definicji nadpłaty zawartej w art. 180. Rodzi to określone konsekwencje. Jedną z nich jest to, iż powstanie nadpłaty następuje w dniu zapłaty podatku, o którym mowa w § 1 lub złożenia deklaracji, o której mowa w § 2, ale jedynie w przypadku spełnienia warunków, o których mowa w art. 180 § 1, tj. gdy zapłacono podatek w wysokości wyższej od należnej lub gdy wpłacono kwota jest w ogóle nienależna, ale została wpłacona w przeświadczeniu istnienia obowiązku zapłaty podatku.

272 Wyrok TK z dnia 6 marca 2002 r., P 7/00, Dz.U. Nr 23, poz. 242; uchwała całego składu Izby Gospodarczej NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11, ONSAiWSA 2011, nr 5, s. 93 i nast.; uchwała NSA z dnia 13 lipca 2009 r., I FPS 4/09, ONSAiWSA 2009, nr 6, poz. 102.

273 Zob. M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2014, s. 120 i nast.; K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Zwrot nadpłaty na skutek niezgodności prawa polskiego z prawem unijnym (w:) B. Brzeziński (red.), Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, Warszawa 2013, s. 105 i nast.; H. Fillipczyk, *Nadpłata w podatku akcyzowym od energii elektrycznej, zapłaconym przez producenta – stan po uchwale „Prawo i Podatki” 2012, nr 3.*

274 Zob. m.in. wyrok TSUE z dnia 20 października 2011 r. w sprawie C-94/10 Danfoss A/S, Sauer-Danfoss ApS v. Skatteministeriet, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 12, s. 51; zob. także wyrok ETS z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 6, s. 49 i nast.; wyrok ETS z dnia 9 lutego 1999 r. w sprawie C-343/96 Dilexport Srl v. Amministrazione delle Finanze dello Stato, ECR 1999/2/I-579; wyrok ETS z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawie C-192/95 Société Comateb i in. V. Directeur Général des Douanes et Droits Indirects, ECR 1997/1/I-00165.

Przepis art. 181 § 1 zawiera ogólną zasadę, zgodnie z którą nadpłata powstaje w dniu zapłaty podatku. Ma on zastosowanie w każdym przypadku, z wyjątkiem sytuacji określonych w art. 181 § 2. Przepis ten ma zatem zastosowanie m.in. w sytuacji, gdy nadpłata jest wykazywana we wniosku o stwierdzenie nadpłaty (art. 184), bez korekty deklaracji, ale także gdy organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji, w trybie art. 186, gdy podatnik np. zapłacił podatek w wysokości wyższej niż wykazana w deklaracji lub decyzji.

Przepis art. 181 § 2 zawiera wyjątek od zasady wyrażonej w art. 181 § 1. Ma on zastosowanie w przypadku, gdy wysokość nadpłaty jest określana przez zobowiązanie w deklaracjach. Dotyczy to sytuacji, gdy z ustawy podatkowej wynika obowiązek zapłaty zaliczek na podatek. W konsekwencji nadpłata powstaje w dniu złożenia: zeznania rocznego (deklaracji) dla podatników podatku dochodowego; deklaracji rocznej dla podatników specjalnego podatku węglowodorowego; deklaracji dla podatku akcyzowego dla podatników podatku akcyzowego; deklaracji o wpłatach z zysku za rok obrotowy dla jednoosobowych spółek Skarbu Państwa i przedsiębiorstw państwowych.

Przepis art. 181 § 2 nie dotyczy natomiast innych przypadków niż w nim wskazane, w których istnieje obowiązek złożenia deklaracji podatkowej, np. podatku od towarów i usług, podatku od środków transportowych, podatku od nieruchomości. Oznacza to, że w takich podatkach nadpłata powstaje w dniu zapłaty podatku, nie zaś w dniu złożenia deklaracji podatkowej, nawet jeśli przepisy zobowiązują do jej złożenia.

Przepis art. 181 § 2 ma również bezpośrednie zastosowanie w przypadku wykazania nadpłaty lub jej zwiększenia dopiero w korekcie deklaracji, o których mowa w tych przepisach. Przykładowo, jeżeli podatnik złożył zeznanie, np. w PIT, w dniu 20 kwietnia 2017 r. i zapłacił 30 kwietnia 2017 r. podatek w wysokości 10 tys. zł (oprócz tego wcześniej na podstawie zaliczek w trakcie 2016 r. zapłacił 5 tys. zł), a następnie 20 czerwca 2017 r. skorygował deklarację, z której wynikała nadpłata, np. w kwocie 15 tys. zł, należy uznać, że nadpłata ta powstała w kwocie 5 tys. zł w dniu złożenia deklaracji (20 kwietnia) i dodatkowo w kwocie 10 tys. zł w dniu zapłaty podatku (30 kwietnia), nie zaś korekty deklaracji (20 czerwca). Nadpłata w kwocie 5 tys. zł jest bowiem konsekwencją nadwyżki wpłaconych w trakcie roku podatkowego zaliczek, a 10 tys. zł zostało nadpłaconych już po złożeniu deklaracji. W tym przypadku ma bowiem zastosowanie sformułowanie z art. 181 § 2, na podstawie którego nadpłata powstaje z dniem złożenia deklaracji, ale jedynie w zakresie podatku zapłaconego przed złożeniem deklaracji. Należy zwrócić uwagę, że nadpłata w przypadkach, o których mowa w art. 181 § 2, może powstać z dniem złożenia deklaracji, ale także po tym terminie.

Rozwiązanie zawarte w art. 181 § 2 ma decydujące znaczenie dla zasad zaliczenia nadpłaty na rzecz zaległości podatkowych lub innych należności, które są określone w art. 190 i art. 191. Prowadzi ono do sprawiedliwego i wzajemnego zniesienia ciężarów organu podatkowego i zobowiązanego. Jeśli bowiem podatnik, o którym mowa wyżej, ma jednocześnie zaległość, np. w VAT, w kwocie 5 tys. zł, powstałą 25 marca 2017 r., to wykazana w korekcie nadpłata w PIT będzie zaliczona na tę zaległość z dniem 20 kwietnia (termin złożenia przez podatnika zeznania PIT, nie zaś dopiero z dniem skorygowania deklaracji PIT). Trudno jest uzasadnić rozwiązanie, w którym organ podatkowy dysponowałby nadpłatą w PIT i jednocześnie naliczałby odsetki od zaległości w VAT, aż do dnia złożenia korekty deklaracji lub złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Zaliczenie, o którym mowa wyżej, może oczywiście nastąpić, jeśli na dzień korekty deklaracji w PIT, czyli dzień ujawnienia nadpłaty, zaległość w VAT nie została zapłacona przez podatnika lub od niego wyegzekwowana. W przeciwnym przypadku nie można byłoby dokonać zaliczenia, gdyż zgodnie z art. 191 w zw. z art. 190 zaliczenie nadpłaty na poczet należności, o których mowa w art. 190 § 1, następuje z dniem powstania nadpłaty.

Przepis art. 181 § 2 reguluje również przypadek, w którym nie złożono zeznania lub deklaracji, o których mowa w § 2. W takiej sytuacji nadpłata powstaje w dniu upływu terminu do jej złożenia w zakresie podatku zapłaconego przed terminem złożenia deklaracji. Celem tej regulacji jest wyeliminowanie wątpliwości, kiedy powstaje nadpłata np. w przypadku PIT, gdy podatek został zapłacony w wysokości wyższej od należnej, ale nie zostanie złożone zeznanie roczne w terminie wynikającym z przepisów prawa podatkowego. W takim przypadku należy przyjąć, że nadpłata powstała z końcem kwietnia roku następującego po roku podatkowym, gdyż w tym dniu upływa termin do złożenia tego zeznania.

Przepis art. 182 stanowi, że przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio do odsetek za zwłokę, a także przypadków, o których mowa w art. 143 § 1 pkt 2-7. Przepis ten rozszerza definicję nadpłaty, o której mowa w art. 180, z którą będziemy mieli do czynienia, gdy podatnik zapłacił nienależnie nie tylko podatek, ale także odsetki za zwłokę. Analizowana regulacja obejmuje także odsetki za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek. Ponadto nadpłata może powstać, gdy będzie miało miejsce: pobranie podatku przez płatnika lub inkasenta, zaliczenie nadpłaty lub zaliczenie zwrotu podatku, potrącenie, przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych, przejęcie własności nieruchomości w postępowaniu egzekucyjnym czy orzeczenia przepadku przedmiotów, ściągnięcia ich równowartości pieniężnej lub obowiązku uiszczenia ich równowartości pieniężnej na podstawie przepisów ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2016 r. poz. 2137). Przepis ten obejmuje zatem m.in. sytuacje wymienione obecnie w art. 72 § 2 o.p., tj. gdy część wpłaty została zaliczona na poczet odsetek za zwłokę, jeżeli wpłata ta dotyczyła zaległości podatkowej.

Art. 182 jest także uzupełnieniem art. 181 § 1-2. Oznacza to, że nadpłata powstaje w określonym, zgodnie z art. 181 § 1-2, dniu także wówczas, gdy zaistniały okoliczności traktowane jako tzw. efektywny sposób wygaśnięcia zobowiązania podatkowego inny niż zapłata. Przedmiotowa regulacja stanowi również uzupełnienie art. 184 § 2 pkt 1. Nie powinno bowiem budzić wątpliwości, że uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty powinno przysługiwać bowiem również podmiotom niebędącym zobowiązanymi, gdy doszło do zaistnienia okoliczności, o których mowa w art. 143 § 1 pkt 2-7, tj. gdy np. nastąpiła egzekucja należności traktowanej jako podatek. Art. 182 odnosi się także do art. 210. Oznacza to, że w decyzji, wydanej w okolicznościach przedstawionych w tym przepisie na podstawie art. 187 lub art. 189, nie można określić wysokości zobowiązania w kwocie wyższej niż ta, która została np. pobrana przez płatnika, czy przejęta przez państwo w wyniku zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowej. Przepis art. 182 będzie także miał zastosowanie w przypadku, o którym mowa w art. 213, tj. gdy podatek został np. wyegzekwowany w wysokości wyższej niż wynikająca z ostatecznej decyzji lub prawidłowej deklaracji podatkowej.

3.8.2. Podmioty uprawnione do nadpłaty

Oddział 2

Podmioty uprawnione do nadpłaty

Art. 183. *Wysokość nadpłaty określa zobowiązany w deklaracji, o której mowa w art. 181 § 2, albo we wniosku o stwierdzenie nadpłaty.*

Art. 184. § 1. *Uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje zobowiązanemu, u którego ona powstała.*

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

- 1) *tym, którzy zapłacili kwotę nienależnie jako podatek;*
- 2) *wspólnikom spółki cywilnej w momencie rozwiązania spółki w zakresie zobowiązań spółki;*
- 3) *spółkom, które tworzyły podatkową grupę kapitałową w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, w momencie utraty przez grupę statusu podatnika, w zakresie zobowiązań tej grupy.*

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

§ 4. *Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku o stwierdzenie nadpłaty, zawierający dane umożliwiające stwierdzenie i zwrot nadpłaty, w szczególności kwotę nadpłaty, przyczyny jej powstania oraz sposób jej zwrotu.*

Art. 185. § 1. *Jeżeli z przepisów prawa podatkowego wynika obowiązek złożenia deklaracji, to podmioty, o których mowa w art. 184, wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty składają skorygowaną deklarację, chyba że uprzednio złożona deklaracja jest prawidłowa.*

§ 2. *Podmioty, o których mowa w art. 184 § 2 pkt 2, składają wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty umowę spółki aktualną na dzień rozwiązania spółki.*

Z art. 183 wynika, iż wysokość nadpłaty określa zobowiązany w deklaracji lub zeznaniu, o których mowa w art. 181 § 2 albo we wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Regulacja ta wskazuje na dwie kategorie podmiotów uprawnionych do dochodzenia nadpłaty. Przepis art. 183 stanowi odpowiednik art. 73 § 2 o.p., w którym wskazano przypadki, gdy nadpłata jest wykazywana w deklaracji składanej przez podatników lub inne podmioty będące zobowiązanymi. W przepisie art. 183 zrezygnowano z wyliczenia tych przypadków, aczkolwiek w związku z odesłaniem do art. 181 § 2 nadpłata i jej wysokość może być wykazana w: zeznaniu rocznym w podatkach dochodowych, deklaracji rocznej w specjalnym podatku węglowodorowym, deklaracji w podatku akcyzowym, deklaracji o wpłatach z zysku za rok obrotowy dotyczącej jednoosobowych spółek Skarbu Państwa i przedsiębiorstw państwowych. W art. 183 zrezygnowano także z określenia momentu, w którym powstaje nadpłata, gdyż kwestia ta jest uregulowana całościowo w art. 191, także w odniesieniu do innych przypadków, w których powstaje nadpłata.

Przepis art. 184 dotyczy drugiej kategorii podmiotów uprawnionych do dochodzenia nadpłaty poprzez wniosek o stwierdzenie nadpłaty, w której określają wysokość nadpłaty. W niektórych podatkach mogą mieć zastosowanie oba tryby. Podatnik np. PIT będzie wykazywał nadpłatę w rocznym zeznaniu, działając na podstawie art. 183. Ten sam podatnik, korygując to zeznanie, będzie mógł domagać się jej stwierdzenia na podstawie art. 184 w zw. z art. 185.

Przepis art. 184 § 1 wprowadza zasadę, iż uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje zobowiązanemu, u którego ona powstała. W tym wniosku powinna być nie tylko wyrażona przez zobowiązanego wola dochodzenia nadpłaty, ale także określona przez ten podmiot jej wysokość. Zgodnie z art. 13 pkt 16 zobowiązanym jest: podatnik, płatnik, inkasent, osoba trzecia i następca prawny. Na podstawie tego przepisu uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje zatem m.in. następcy prawnemu w zakresie w jakim nadpłata powstała u niego, ale także u jego poprzednika. Z drugiej strony oznacza to, że uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty nie przysługuje podmiotom innym niż wyżej wskazane, np. konsumentom, którzy ponieśli ciężar ekonomiczny VAT, podatku akcyzowego, czy innego świadczenia. Prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty na podstawie art. 184 § 1 nie przysługuje również w przypadku, gdy podatek został zapłacony nienależnie w związku z wadliwą decyzją. W takiej bowiem sytuacji podatnik powinien w pierwszej kolejno-

ści domagać się zmiany, uchylenia lub stwierdzenia nieważności takiej decyzji. Po dokonaniu takiej modyfikacji nadpłata powinna zostać stwierdzona z urzędu przez organ podatkowy i zwrócona na podstawie art. 186 projektowanej ustawy.

Przepis art. 184 § 1 wprowadza także kryterium umożliwiające rozgraniczenie prawa do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przez różne podmioty, tak aby nie mogły one jednocześnie, w tej samej sytuacji, rościć sobie prawa do złożenia takiego wniosku. Jest nim powstanie nadpłaty u podmiotu uprawnionego. Element ten jest konieczny, gdyż przedmiotowe uprawnienie nie powinno prowadzić do sytuacji, w których więcej niż jeden podmiot będzie uprawniony do dochodzenia tej samej nadpłaty. W kontekście art. 180 § 2 oznacza to, że wniosek o stwierdzenie nadpłaty przysługuje wyłącznie podmiotowi, który poniósł ciężar ekonomiczny podatku i w wyniku zwrotu nadpłaty nie mogłoby nastąpić jego bezpodstawne wzbogacenie. Oznacza to np. że jeśli płatnik pobierze od podatnika zaliczkę na podatek, zawyżając jej wysokość, prawo do złożenia wniosku przysługuje podatnikowi, nie zaś płatnikowi. Jeśli natomiast płatnik przekaze organowi podatkowemu więcej podatku niż pobrał od podatnika, prawo do złożenia wniosku przysługuje płatnikowi.

Od zasady wynikającej z art. 184 § 1 wprowadzono wyjątki. Zgodnie m.in. z art. 184 § 2 pkt 1 uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje podmiotom, które zapłaciły kwotę nienależnie jako podatek. Prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty powinno przysługiwać bowiem podmiotom, które obiektywnie nie były zobowiązanymi, ale wpłacając daną należność, uiszczają ją jako zobowiązani lub od których dana należność została pobrana w okolicznościach, które świadczą, że byli oni traktowani jak zobowiązani (np. przez organy podatkowe lub płatnika) lub za nich sami się uważali. Jeśli więc dany podmiot, który wpłacił np. 5 tys. zł podatku dochodowego, stwierdzi następnie, że nie ciążył na nim obowiązek podatkowy, będzie miał prawo złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty.

Przepis art. 184 § 2 zawiera także inne wyjątki od zasady określonej w § 1. Dotyczy to podmiotów, które powinny móc domagać się stwierdzenia nadpłaty powstałej po ustaniu bytu prawnego zobowiązanego, mimo że nie są one jego następcami prawnymi. Regulacja ta odnosi się do podmiotów, które były współnikami spółki cywilnej w momencie rozwiązania spółki w zakresie zobowiązań spółki, a także spółek, które tworzyły podatkową grupę kapitałową w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, w momencie utraty przez grupę statusu podatnika, w zakresie zobowiązań tej grupy.

Przepis art. 184 § 3 stanowi, iż uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej w zakresie dotyczącym tego postępowania lub kontroli. Rozwiązanie to jest odpowiednikiem art. 79 § 1 o.p. W konsekwencji uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty ulega zawieszeniu

na czas trwania postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej w zakresie np. ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego, ale także dochodu, przychodu, zysku, straty, zwrotu podatku czy nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, których dotyczy postępowanie lub kontrola.

Przepis art. 184 § 4 jest przepisem kompetencyjnym, który daje ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych upoważnienie do określenia w drodze rozporządzenia wzoru wniosku o stwierdzenie nadpłaty, zawierającego dane umożliwiające stwierdzenie i zwrot nadpłaty, w szczególności kwotę nadpłaty, przyczyny jej powstania oraz sposób jej zwrotu.

Przepis art. 185 określa elementy dodatkowe, które powinny towarzyszyć wnioskowi o stwierdzenie nadpłaty. Zgodnie z przepisem art. 185 § 1, jeżeli z przepisów prawa podatkowego wynika obowiązek złożenia deklaracji, to podmioty, o których mowa w art. 184, wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty składają skorygowaną deklarację, chyba że uprzednio złożona deklaracja jest prawidłowa. Oznacza to, że wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty powinna być złożona korekta deklaracji. Brak w tym zakresie należy traktować jako wadę formalną wniosku. Zgodnie bowiem z art. 329 § 2 pkt 1, w przypadku złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, jako brak formalny wniosku należy traktować brak korekty deklaracji. Złożenie samej skorygowanej deklaracji bez wniosku o stwierdzenie nadpłaty reguluje natomiast art. 139 § 5 projektu. Wymóg złożenia korekty deklaracji nie będzie ciążył w przypadku, np. gdy podatnik złoży deklarację z wykazaną prawidłową kwotą podatku, ale jednak uiści kwotę wyższą od zadeklarowanej.

Przepis art. 185 § 2 zobowiązuje spółki, które tworzyły podatkową grupę kapitałową w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, w momencie utraty przez grupę statusu podatnika, w zakresie zobowiązań tej grupy do złożenia umowy spółki aktualnej na dzień jej rozwiązania. Brak załączenia tego dokumentu, podobnie jak korekty deklaracji, należy traktować jako brak formalny wniosku (art. 329 § 2 pkt 2).

W ramach prac nad projektem nowej ordynacji przedmiotem analizy KKOPP były także inne elementy, które powinny być częścią wniosku o stwierdzenie nadpłaty, zgodnie z analizowanym przepisem. Ostatecznie nie zostały one jednak wprowadzone do projektu. Dotyczy to następujących kwestii: okoliczności powstania nadpłaty, dowodów na potwierdzenie jej wysokości, okoliczności jej powstania, preferowanej formy zwrotu nadpłaty, spełnienia innych warunków wynikających z przepisów szczególnych. Nie zdecydowano się także na wprowadzenie przepisu, zgodnie z którym, jeżeli uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje jednocześnie kilku podmiotom, a ustawa wskazuje dodat-

kowe warunki, które powinny zostać spełnione wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, uznaje się, że zostaną one zrealizowane przez wszystkich, gdy choćby jeden z tych podmiotów je spełni. W takim przypadku pozostałe podmioty są zwolnione od spełnienia takich dodatkowych warunków. Nie zwalnia to ich jednak od złożenia wniosku. Nie wprowadzono również do projektu przepisu, zgodnie z którym następcy prawni, w tym spadkobiercy, osoby trzecie, podmioty wskazane przez inny podmiot uprawniony do otrzymania nadpłaty, podmioty, które reprezentują lub zastępują podmioty, u których powstała nadpłata, lub inne podmioty uprawnione do ubiegania się o stwierdzenie nadpłaty, są zobowiązane złożyć równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty skorygowane zeznanie (deklarację) w zakresie zobowiązań podmiotu, u którego nadpłata powstała, chyba że złożone zeznanie (deklaracja) jest prawidłowe. Nie uznano za zasadne uregulowania także w przepisach dotyczących nadpłaty kwestii, w świetle której podmioty, którym przysługuje uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, uprawnione są także do podejmowania wszelkich czynności niezbędnych do dochodzenia nadpłaty, w tym m.in. składania korekt deklaracji, występowania z wnioskami o zastosowanie trybów nadzwyczajnych weryfikacji decyzji, które mogą prowadzić do stwierdzenia nadpłaty związanej ze zobowiązaniem wynikającym z decyzji adresowanych do innych podmiotów.

3.8.3. Procedura stwierdzenia nadpłaty

Oddział 3

Procedura stwierdzenia nadpłaty

Art. 186. § 1. *Organ podatkowy dokonuje zaliczenia lub zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji; jeżeli nadpłata została określona nienależnie lub w nieprawidłowej wysokości w deklaracji, o której mowa w art. 181 § 2, lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty, o którym mowa w art. 184, organ wydaje decyzję w sprawie nadpłaty.*

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

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

Art. 187. § 1. *Organ podatkowy w decyzji stwierdzającej nadpłatę dokonuje również wymiaru w zakresie objętym wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, jeżeli nadpłata jest związana ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego, chyba że prawidłowa wysokość zobowiązania podatkowego wynika z uprzednio złożonej deklaracji.*

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio, jeżeli nadpłata jest związana ze zmianą wysokości dochodu, przychodu, zysku, straty, zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług.

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

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

Art. 188. § 1. Organ podatkowy w uzasadnieniu decyzji w sprawie nadpłaty informuje:

- 1) o tym, że deklaracja korygująca złożona wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty nie wywołuje skutku prawnego, jeżeli wynikająca z niej wysokość zobowiązania podatkowego nie jest prawidłowa;
- 2) w jakim zakresie uprzednio złożona deklaracja wywołuje skutek prawny;
- 3) o możliwości późniejszego wydania decyzji wymiarowej za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy, którego dotyczy decyzja w sprawie stwierdzenia nadpłaty, chyba że decyzja ta jest wydawana w okolicznościach, o których mowa w art. 210.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w przypadku wykazania w deklaracji korygującej wysokości: dochodu, przychodu, zysku, straty, zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług.

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

Art. 189. § 1. W razie wszczęcia z urzędu postępowania podatkowego w sprawie, w której może zostać wydana decyzja wymiarowa, żądanie zawarte we wniosku o stwierdzenie nadpłaty podlega rozpatrzeniu w tym postępowaniu. Postępowanie wszczęte na wniosek w sprawie stwierdzenia nadpłaty podlega umorzeniu.

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

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

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

§ 5. Przepisy § 2-4 stosuje się odpowiednio w przypadku decyzji wymiarowej dotyczącej dochodu, przychodu, zysku, straty, zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług.

Przepisy zawarte w tym oddziale regulują kilka podstawowych kwestii proceduralnych dotyczących stwierdzenia nadpłaty: regułę bezdecyzyjnego zaliczenia lub zwrotu nadpłaty (art. 186), zwrot na podstawie decyzji stwierdzającej nadpłatę (art. 186), odmowę zwrotu na podstawie decyzji o odmowie stwierdzenia nadpłaty (art. 186), tzw. decyzję cząstkową dotyczącą nadpłaty (art. 187), pełną decyzję wymiarową, której elementem jest rozpatrzenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty (art. 189), a także szczególne elementy decyzji (art. 187), ale i uzasadnienia decyzji w sprawie nadpłaty (art. 188). Określając relacje między tymi przepisami, należy wskazać na następujący mechanizm. Po pierwsze, organ podatkowy powinien analizować, czy są spełnione przesłanki do zaliczenia lub zwrotu nadpłaty bez wydawania decyzji, na podstawie art. 186. Po drugie, w przypadku złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty i braku możliwości bezdecyzyjnego zaliczenia lub zwrotu nadpłaty przez organ podatkowy organ ten powinien wydać decyzję w sprawie nadpłaty (art. 186), tj. decyzję stwierdzającą nadpłatę lub o odmowie stwierdzenia nadpłaty, która może być też decyzją cząstkową (art. 187). Organ wyda tzw. decyzję cząstkową w sprawie nadpłaty (art. 187), jeśli wniosek jest nieprawidłowy w zakresie wymiaru, którego dotyczy nadpłata. Organ może także wydać pełną decyzję wymiarową, której elementem jest rozstrzygnięcie w sprawie wniosku o stwierdzenie nadpłaty (art. 189). Ta ostatnia decyzja (pełna) może być niezbędna, gdy w trakcie wstępnej analizy wniosku organ podatkowy uzna np. że skorygowana deklaracja nie uwzględnia elementów dotyczących przedmiotu opodatkowania. Będzie tak np. jeśli podatnik domaga się nadpłaty w zakresie podatku od dochodu z pracy, a organ stwierdzi zaległość podatkową w zakresie dochodów z działalności gospodarczej. Możliwość zastosowania art. 186, 187 lub art. 189 zależy więc od okoliczności sprawy, ale także od wyboru organu podatkowego. Nie można uznać za błąd działania organu podatkowego, który podejmuje czynności i wydaje decyzję na podstawie art. 189, nawet jeśli istnieje możliwość wykorzystania regulacji zawartej w innych przepisach.

Przepis art. 186 § 1 stanowi, że organ podatkowy dokonuje zaliczenia lub zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji, chyba że nadpłata została określona nienależnie lub w nieprawidłowej wysokości w deklaracji, o której mowa w art. 181 § 2 lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty, o którym mowa w art. 184 – w takim przypadku organ wydaje decyzję w sprawie nadpłaty. W przepisie tym wprowadzono regułę bezdecyzyjnego zaliczenia lub zwrotu nadpłaty. Przepis ten dotyczy sytuacji, w której nadpłatę określa zobowiązany, zarówno w deklaracji na podstawie art. 181 § 2, jak i wniosku o stwierdzenie nadpłaty, o którym mowa w art. 184. Przepis ten zobowiązuje organ podatkowy do bezdecyzyjnego zaliczenia lub zwrotu nadpłaty także w każdym innym przypadku, gdy stwierdzi jej istnienie np. po zmianie, uchyleniu lub stwierdzeniu nieważności decyzji, ale również gdy to nastąpi w ramach czynności sprawdzających czy kontroli podatkowej. Przyjęte rozwiązanie stanowi realiza-

cję postulatu zaliczenia lub zwrotu nadpłaty w możliwie uproszczonej procedurze, m.in. poprzez rezygnację z konieczności wydawania postanowienia o wszczęciu postępowania, czy wyznaczeniu 7-dniowego terminu do zapoznania się z zebrany materiał dowodowy. Zgodnie bowiem z art. 320 § 1 pkt 2 lit. i) organ podatkowy nie wydaje postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty.

Przepis art. 186 § 1 zawiera również podstawę do wydania decyzji w sprawie nadpłaty (decyzji stwierdzającej nadpłatę lub o odmowie stwierdzenia nadpłaty), gdy nie będzie podstawą do bezdecyzyjnego zaliczenia lub zwrotu nadpłaty. W tych przypadkach decyzja również jest wydawana w uproszczonej procedurze. Decyzja taka powinna być wydana w przypadku wniosku o stwierdzenia nadpłaty, jeśli nadpłata została określona nienależnie lub w nieprawidłowej wysokości we wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Organ podatkowy powinien wydawać decyzję dotyczącą nadpłaty na podstawie art. 186 m.in. w przypadku wykazania wysokości nadpłaty w deklaracji, jeśli kwota ta została określona w tym dokumencie w nieprawidłowej wysokości lub nienależnie. Przepis ten będzie także podstawą do wydania decyzji o stwierdzeniu nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata będzie wykazana w nieprawidłowej wysokości we wniosku o stwierdzenie nadpłaty, który został złożony bez konieczności korekty deklaracji (np. podatek wykazany w deklaracji jest prawidłowy, ale podatnik wpłacił kwotę wyższą niż zadeklarował). Regulacja ta będzie również miała zastosowanie, gdy nadpłata będzie wykazana w nieprawidłowej wysokości we wniosku o stwierdzenie nadpłaty, który został złożony wraz z korektą deklaracji, której organ podatkowy nie kwestionuje. Organ podatkowy powinien odmówić stwierdzenia nadpłaty zarówno w przypadku, gdy wniosek jest niezasadny w całości, jak i w części. W obydwu przypadkach podatnik powinien wprost uzyskać informację, że jego wniosek nie został uwzględniony w całości.

Przepis art. 186 § 2 stanowi, iż jeżeli zaliczenia lub zwrotu nadpłaty stwierdzonej bez wydawania decyzji na podstawie § 1 dokonano nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, w zakresie nadpłaty będącej przedmiotem wniosku nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe.

Przepis art. 186 § 3 stanowi, że minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, właściwość miejscową organów podatkowych w sprawach dotyczących stwierdzenia nadpłaty, o których mowa w § 1, w zakresie podatków pobieranych przez płatników, uwzględniając w szczególności rodzaj podatku i przypadki poboru podatku przez płatnika.

Przepis art. 187 § 1 stanowi, że organ podatkowy w decyzji stwierdzającej nadpłatę dokonuje również wymiaru w zakresie objętym wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, jeżeli nadpłata jest związana ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego, chyba że prawidłowa wysokość zobowiązania podatkowego wynika z uprzed-

nio złożonej deklaracji. Regulacja ta określa relacje postępowania o stwierdzenie nadpłaty do postępowania wymiarowego, np. w którym następuje określenie wysokości zobowiązania podatkowego. Na jego podstawie organ podatkowy jest uprawniony do rozstrzygnięcia w sprawie nadpłaty i weryfikacji wysokości zobowiązania podatkowego w jednym postępowaniu wszczętym na wniosek strony. Mamy tu do czynienia z tzw. częstkową decyzją lub częstkowym wymiarem dokonany w związku z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Oznacza to, że w decyzji stwierdzającej nadpłatę organ dokonuje wymiaru w zakresie, w jakim nadpłata związana jest ze zmianą wysokości tego zobowiązania. Decyzje częstkowe dotyczące nadpłaty i dotyczące części zobowiązania będą mogły funkcjonować z innymi decyzjami częstkowymi, ale będą mogły być zastąpione pełną decyzją wymiarową, o której mowa w art. 189. W takim przypadku będzie następowało wygaśnięcie decyzji częstkowych wydanych wcześniej, na skutek późniejszego wydania decyzji wymiarowej.

Z art. 187 § 2 wynika, że przepis § 1 stosuje się odpowiednio, jeżeli nadpłata jest związana ze zmianą wysokości dochodu, przychodu, zysku, straty, zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. Rozpatrywaniu wniosku o stwierdzeniu nadpłaty towarzyszyć może bowiem nie tylko określenie wysokości zobowiązania podatkowego, ale np. określenie wysokości straty podatkowej. Podatnik we wniosku o stwierdzenie nadpłaty może wykazać określoną kwotę nadpłaty, np. 7 tys. zł. Wnioskowi temu towarzyszyć może korekta deklaracji z wykazaniem określonej wysokości straty, np. 10 tys. zł. Organ podatkowy, który zakwestionuje wysokość nadpłaty i straty, ale nie ich istnienie, będzie wydawał decyzję wymiarową o wysokości straty, nie zaś decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, a także decyzję stwierdzającą nadpłatę.

Z art. 187 § 3 wynika, że przepis § 1 i 2 stosuje się odpowiednio w przypadku decyzji o odmowie stwierdzenia nadpłaty. Regulacja ta umożliwi organowi podatkowemu dokonanie wymiaru w decyzji o odmowie stwierdzenia nadpłaty. Rozwiązanie to może mieć zastosowanie w przypadku, gdy z jednej strony podatnik wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty koryguje deklarację i np. zmniejsza podstawę opodatkowania, a z drugiej strony organ podatkowy stwierdza, że podstawa opodatkowania jest inna niż wykazana w deklaracji pierwotnej, ale jednak większa niż w korekcie deklaracji, a także że zapłata na ten podatek, którą podatnik chce odzyskać jako nadpłatę, w ogóle nie nastąpiła albo nastąpiła, ale została zaliczona na inny wcześniej wymagalny podatek.

Przepis art. 187 § 4 stanowi, że decyzja stwierdzająca nadpłatę określa również, na dzień jej wydania, czy i za jaki okres przysługuje oprocentowanie nadpłaty. W konsekwencji w każdym przypadku, w którym organ podatkowy wyda de-

cyzję stwierdzającą nadpłatę, będzie zobowiązany do wskazania, czy z tą nadpłatą wiąże się oprocentowanie przysługujące na podstawie przepisów, o których mowa w art. 204-205 i art. 207. W momencie stwierdzenia nadpłaty istnieje możliwość ustalenia, czy powinna być ona przyznana wraz z oprocentowaniem. Z takim przypadkiem mamy do czynienia, gdy wynika ona z wadliwego stanowienia (orzeczenie TK lub TSUE) lub stosowania prawa. Oznacza to, że organ podatkowy w ramach postępowania dotyczącego nadpłaty powinien także zweryfikować spełnienie przesłanek uprawniających podatnika do zwrotu nadpłaty wraz z oprocentowaniem. Badanie przez organ podatkowy kwestii oprocentowania, w ramach postępowania dotyczącego nadpłaty, uzasadnić należy następującymi względami: zasadą proporcjonalnego zaliczenia i pewności, że się zwróciło całą nadpłatę, krótszym okresem oczekiwania na rozstrzygnięcie sprawy przez podatnika, a także niższymi kosztami postępowania, gdyż orzeczenie o oprocentowaniu w odrębnym postępowaniu powoduje dodatkowe koszty zarówno dla organu podatkowego, jak i podatnika. Przedmiotem rozstrzygnięcia, o którym mowa w art. 187 § 4, nie może być wyliczenie kwoty przysługującego oprocentowania. W sprawie oprocentowania nie będzie konieczne wszczęcie odrębnego postępowania. Należy zwrócić uwagę, że jeżeli podatek nie kwestionuje decyzji w części dotyczącej nadpłaty, a składa odwołanie jedynie w odniesieniu do oprocentowania, w części niekwestionowanej decyzja powinna być wykonana.

Przepis art. 188 nakłada na organ podatkowy obowiązek informacyjny, który powinien być zrealizowany w uzasadnieniu decyzji w sprawie nadpłaty. Konsekwencją odmowy stwierdzenia nadpłaty będzie najczęściej uznanie deklaracji korygującej za nieprawidłową, jeśli została z tym wnioskiem złożona. Nie jest to jednak element konieczny. Może bowiem zaistnieć sytuacja, gdy wniosek o stwierdzenie zawiera wady, np. zawyżono kwotę nadpłaty, ale jednocześnie korekta deklaracji jest prawidłowa. Nie zawsze więc decyzja o odmowie stwierdzenia nadpłaty powinna bezwzględnie oznaczać, że korekta deklaracji nie wywołuje skutku prawnego. Organ podatkowy wydający decyzję o odmowie stwierdzenia nadpłaty powinien zawsze w uzasadnieniu takiej decyzji wskazać jednak, że korekta deklaracji złożona wraz z wnioskiem o stwierdzenia nadpłaty nie wywołuje skutku prawnego, jeżeli wynikająca z niej wysokość zobowiązania podatkowego nie jest prawidłowa.

W przypadku gdy prawidłowa wysokość zobowiązania podatkowego wynika z uprzednio złożonej deklaracji, organ podatkowy w decyzji w sprawie nadpłaty powinien poinformować w uzasadnieniu, że zobowiązanie to wynika z uprzednio złożonej deklaracji. W takim przypadku organ podatkowy nie powinien bowiem określać zobowiązania podatkowego. Mechanizm ten będzie miał zastosowanie wyłącznie w przypadku, gdy organ podatkowy uzna, że korekta deklaracji złożona przez podatnika jest wadliwa, ale gdy jednocześnie stwierdzi, że prawidłowa jest deklaracja złożona wcześniej. Przepis ten będzie miał zastosowanie, jeśli np. podat-

nik w zeznaniu rocznym PIT wykaże kwotę podatku 10 tys. zł, a następnie skoryguje tę deklarację i wystąpi o stwierdzenie nadpłaty, zaś organ podatkowy uzna, że wniosek jest niezasadny, a wysokość podatku wykazana w tzw. deklaracji pierwotnej jest prawidłowa. W takim przypadku w decyzji w sprawie nadpłaty organ nie będzie określał zobowiązania podatkowego. W uzasadnieniu takiej decyzji będzie musiał jedynie poinformować podatnika o tym, że zobowiązanie podatkowe wynika z uprzednio złożonej deklaracji.

Regulacja art. 188 stanowi, w zakresie ostatniej jego części, odpowiednik art. 75 § 4b o.p., zgodnie z którym przepis § 4 nie ogranicza możliwości wydania decyzji w trybie art. 21 § 3 o.p., o czym informuje się adresata w decyzji stwierdzającej nadpłatę. W projektowanym art. 188 doprecyzowano, że obowiązek poinformowania o możliwości dokonania późniejszego, tzw. pełnego wymiaru, powinien nastąpić w każdej decyzji wydawanej przez organ podatkowy w sprawie nadpłaty, zarówno w tej, w której stwierdzono nadpłatę, jak i w decyzji odmawiającej jej stwierdzenia. Ponadto wskazano, że brak jest obowiązku przekazywania takiej informacji w przypadku, gdy decyzja w sprawie nadpłaty jest wydawana w okolicznościach, o których mowa w art. 210, tj. gdy organ podatkowy nie będzie mógł wydać pełnej decyzji wymiarowej z uwagi na upływ okresu przedawnienia wymiaru.

Przepis art. 188 będzie miał odpowiednie zastosowanie w przypadku wykazania w deklaracji korygującej wysokości: dochodu, przychodu, zysku, straty, zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. W konsekwencji organ podatkowy w uzasadnieniu decyzji w sprawie nadpłaty informuje np. o tym, że korekta deklaracji złożona wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty nie wywołuje skutku prawnego, jeżeli wynikająca z niej wysokość straty podatkowej nie jest prawidłowa. W razie wydania decyzji na skutek umorzenia postępowania w związku z wycofaniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty organ podatkowy w uzasadnieniu takiej decyzji będzie zobowiązany poinformować o tym, że deklaracja korygująca złożona wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty nie wywołuje skutku prawnego, jeżeli wynikająca z niej wysokość zobowiązania podatkowego nie będzie prawidłowa.

Przepis art. 189 § 1 stanowi, że w razie wszczęcia z urzędu postępowania podatkowego w sprawie, w której może zostać wydana decyzja wymiarowa, żądanie zawarte we wniosku o stwierdzenie nadpłaty podlega rozpatrzeniu w tym postępowaniu. Postępowanie wszczęte na wniosek w sprawie wniosku o stwierdzenie nadpłaty podlega umorzeniu. Przepis ten jest odpowiednikiem art. 79 § 1 zd. drugie o.p. Organ podatkowy powinien umorzyć postępowanie podatkowe wszczęte złożonym wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Nie powinno być ono prowadzone od-

rębnie, skoro organ podatkowy ma obowiązek rozpatrzyć wnioski o stwierdzenie nadpłaty w postępowaniu wymiarowym wszczętym z urzędu.

Przepis art. 189 § 2 stanowi, że przepisy niniejszego rozdziału nie ograniczają możliwości późniejszego wydania w wyniku postępowania podatkowego decyzji wymiarowej w zakresie tego samego zobowiązania podatkowego oraz za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy, którego dotyczy decyzja w sprawie nadpłaty. Z przepisów art. 189 § 3 i 4 wynika, że w decyzji wymiarowej, o której mowa w § 2, organ podatkowy uwzględni treść decyzji w sprawie nadpłaty, w tym dokonany w niej wymiar, a także, że z dniem, w którym ta decyzja wymiarowa stanie się ostateczna, decyzja w sprawie nadpłaty wygasa w zakresie objętym decyzją wymiarową, na co organ podatkowy wskazuje w uzasadnieniu decyzji wymiarowej. Regulacje te stanowią zmodyfikowany odpowiednik art. 259a o.p. Istotnym elementem nowo wprowadzonych regulacji jest obowiązek ciążyący na organie podatkowym polegający na tym, że w decyzji wymiarowej stwierdza się okoliczność wygaśnięcia tzw. decyzji częściowej dotyczącej nadpłaty oraz to, że uwzględnia się wysokość wymiaru z niej wynikającego. Organ podatkowy jest bowiem związany tym wymiarem częściowym, chyba że wcześniej decyzja ta zostanie zmieniona, uchylona lub stwierdzona zostanie jej nieważność, np. w trybie tzw. nadzwyczajnych trybów weryfikacji decyzji. W art. 189 § 5 wskazuje się, że przepisy § 2-5 stosuje się odpowiednio w przypadku decyzji wymiarowej dotyczącej dochodu, przychodu, zysku, straty, zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. Jest to istotna regulacja, gdyż decyzja wymiarowa, która będzie powodowała wygaśnięcie decyzji w sprawie nadpłaty może dotyczyć nie tylko określenia czy ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, ale także wymiaru innych ww. elementów.

3.8.4. Zaliczenie nadpłaty

Oddział 4

Zaliczenie nadpłaty

Art. 190. § 1. *Nadpłata podlega zaliczeniu z urzędu na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę, odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek, kosztów upomnienia, kosztów postępowania, kary porządkowej oraz bieżących zobowiązań podatkowych. W razie ich braku nadpłata podlega zwrotowi z urzędu, chyba że uprawniony do nadpłaty złoży wniosek o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.*

§ 2. *Przepis § 1 ma zastosowanie pod warunkiem, że ten sam organ podatkowy jest właściwy zarówno w zakresie nadpłaty oraz należności, na poczet której ma być ona zaliczona, z wyjątkiem gdy do stwierdzenia nadpłaty oraz określenia lub ustalenia należności, na poczet których ma być ona zaliczona, właściwe są organy Krajowej Administracji Skarbowej, z tym że*

w tym przypadku o zaliczeniu nadpłaty rozstrzyga organ, w którym powstała nadpłata w zakresie znanych mu należności podlegających zaliczeniu.

§ 3. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio do zaliczenia nadpłaty spółki cywilnej na poczet zobowiązań wspólników lub byłych wspólników tej spółki, z tym że w przypadku istniejącej spółki wymaga to zgody wszystkich wspólników.

Art. 191. Zaliczenie nadpłaty następuje z dniem jej powstania.

Art. 192. § 1. W sprawie zaliczenia nadpłaty wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.

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

§ 3. W przypadku zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych przepisy art. 150 i art. 161 § 2 stosuje się odpowiednio.

Art. 193. W razie zajęcia wierzytelności z tytułu nadpłaty jej zaliczenie ma pierwszeństwo przed realizacją zajęcia.

Przepis art. 190 § 1 stanowi, że nadpłata podlega zaliczeniu z urzędu na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę, odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek, kosztów upomnienia, kosztów postępowania, kary porządkowej oraz bieżących zobowiązań podatkowych. W razie ich braku nadpłata podlega zwrotowi z urzędu, chyba że uprawniony do nadpłaty złoży wniosek o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. Przepis ten stanowi zmodyfikowane brzmienie art. 76 § 1 o.p. i będzie miał zastosowanie również do kosztów postępowania, a także kary porządkowej, co nie miało miejsca na gruncie o.p.

Przepis art. 190 § 2 stanowi, że przepis § 1 ma zastosowanie pod warunkiem, że ten sam organ podatkowy jest właściwy zarówno w zakresie nadpłaty, jak i należności, na poczet której ma być ona zaliczona, z wyjątkiem gdy do stwierdzenia nadpłaty oraz określenia lub ustalenia należności, na poczet których ma być ona zaliczona, właściwe są organy Krajowej Administracji Skarbowej, z tym że w tym przypadku o zaliczeniu nadpłaty rozstrzyga organ, w którym powstała nadpłata w zakresie znanych mu należności podlegających zaliczeniu. Co do zasady, regulacja ta ma na celu eliminację możliwości zaliczania ww. należności, gdy stanowią one dochód budżetu różnych podmiotów publicznych. Rozwiązanie to jest zgodne z uchwałą NSA z dnia 27 marca 2017 r. (I FPS 9/16), gdzie wskazuje się, że artykuł 76 § 1 w związku z art. 76b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.) nie daje podstawy do zaliczenia przez naczelnika urzędu skarbowego nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług na poczet zobowiązań podatkowych, do których określenia czy ustalenia właściwy jest organ jednostki samorządu terytorialnego. Wyjątkiem bę-

dzie przypadek dotyczący nadpłat i należności, na poczet której ma być ona zaliczona, gdy do stwierdzenia nadpłaty oraz określenia lub ustalenia należności, na poczet których ma być ona zaliczona, właściwe są organy Krajowej Administracji Skarbowej. W tym przypadku o zaliczenia nadpłaty rozstrzyga organ właściwy, u którego powstała nadpłata, ale jedynie w zakresie znanych mu należności podlegających zaliczeniu. Oznacza to, że naczelnik urzędu skarbowego u którego powstała nadpłata powinien dokonać jej zaliczenia na poczet zaległości podatkowej, co do której właściwy jest inny naczelnik urzędu skarbowego i wydać stosowne postanowienie w tej sprawie na podstawie art. 192 § 1.

Przepis art. 190 § 3 stanowi natomiast, że przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio do zaliczenia nadpłaty spółki cywilnej na poczet zobowiązań wspólników lub byłych wspólników tej spółki, z tym że w przypadku istniejącej spółki wymaga to zgody wszystkich wspólników.

Przepis art. 191 stanowi, że zaliczenie nadpłaty następuje z dniem jej powstania. Przepis ten stanowi odpowiednik art. 76a § 2, jednak z istotną modyfikacją. W nowo wprowadzonym art. 189 konstrukcja regulacji dotyczącej momentu zaliczenia nadpłaty została uproszczona. Uproszczenie to polega na wskazaniu wyłącznie jednego elementu, który determinuje moment, w którym następuje to zaliczenie. Jest to dzień, w którym powstaje nadpłata (szerzej na temat konsekwencji, które to wywołuje w uzasadnieniu do art. 181 § 1-2).

Przepis art. 192 § 1 stanowi, że w sprawie zaliczenia nadpłaty wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie. Regulacja ta odpowiada art. 76a § 1 z modyfikacjami. Uznano, że wyeliminowanie części przepisu, w której wskazano należności, na rzecz których może nastąpić zaliczenie nadpłaty, pozostanie bez uszczerbku dla jego czytelności. Należności, na rzecz których powinna zostać zaliczona nadpłata, zostały wskazane w art. 190 i nie ma potrzeby ich ponownie wyliczać. Należy podkreślić, że przed wydaniem takiego postanowienia nie ma konieczności wydawania postanowienia o wszczęciu postępowania czy o wyznaczeniu 7-dniowego terminu do zapoznania się z zebrany materiał dowodowy. Zgodnie bowiem z art. 320 § 1 pkt 2 lit. i) organ podatkowy nie wydaje postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Uprawnienia strony postępowania mogą być realizowane w ramach zażalenia, które przysługuje na postanowienie w sprawie zaliczenia nadpłaty.

Przepis art. 192 § 2 stanowi, że w przypadku złożenia wniosku w sprawie zaliczenia nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych postanowienie to wydaje się, gdy ich wysokość stanie się znana organowi podatkowemu. Regulacja ta ma na celu eliminację wątpliwości dotyczących momentu, w którym organ podatkowy powinien wydać postanowienie dotyczące zaliczenia nadpłaty w przypadku wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.

Przepis art. 192 § 3 stanowi, iż w przypadku zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych przepis art. 150 i art. 161 § 2 stosuje się odpowiednio.

Przepis art. 193 stanowi, że w razie zajęcia wierzytelności z tytułu nadpłaty jej zaliczenie ma pierwszeństwo przed realizacją zajęcia. Przepis ten stanowi odpowiednik art. 76 § 2a o.p. w zmodyfikowanym brzmieniu. Modyfikacja projektowanego przepisu związana jest przede wszystkim z wprowadzeniem zasady, że przepis ten dotyczy także kosztów upomnienia, kosztów postępowania, a także kary porządkowej, ale także polega na jego redakcyjnej przebudowie. W konsekwencji organ podatkowy przed realizacją zajęcia wierzytelności z tytułu nadpłaty powinien nadpłatę zaliczyć na wszystkie należności, na które w normalnym przypadku mógłby zaliczyć, zgodnie z art. 190, w tym na poczet kosztów upomnienia, kosztów postępowania oraz kary porządkowej.

3.8.5. Zwrot nadpłaty

Oddział 5

Zwrot nadpłaty

Art. 194. *Uprawnionemu do nadpłaty, który jest zobowiązany do posiadania rachunku bankowego lub rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, nadpłatę zwraca się wyłącznie na wskazany przez niego rachunek.*

Art. 195. § 1. *Uprawnionemu do nadpłaty, który nie jest zobowiązany do posiadania rachunku bankowego lub rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, nadpłatę zwraca się przekazem pocztowym, chyba że uprawniony do nadpłaty wskaże rachunek lub złoży wniosek o zwrot nadpłaty w kasie organu podatkowego. W takim przypadku organ zwraca nadpłatę na ten rachunek lub umożliwia jej odbiór w kasie organu podatkowego.*

§ 2. *Jeżeli wysokość nadpłaty nie przekracza 10 zł, nadpłatę zwraca się wyłącznie w kasie organu podatkowego lub na rachunek.*

§ 3. *W przypadku zwrotu nadpłaty przekazem pocztowym koszty zwrotu ponosi uprawniony do nadpłaty.*

Art. 196. § 1. *Za dzień zwrotu nadpłaty uważa się dzień obciążenia rachunku bankowego organu podatkowego na podstawie polecenia przelewu lub dzień nadania przekazu pocztowego, wypłacenia kwoty nadpłaty przez organ podatkowy lub postawienia nadpłaty do dyspozycji uprawnionemu do nadpłaty, w kasie organu podatkowego.*

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

Art. 197. *Nadpłata podlega zwrotowi wspólnikom rozwiązanej spółki cywilnej w proporcji wynikającej odpowiednio z prawa do udziału w zysku określonego w umowie rozwiązanej*

spółki cywilnej za okres rozliczeniowy, którego dotyczy nadpłata. Jeżeli z dołączonej umowy nie wynikają udziały w zysku, przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku są równe.

Przepis art. 194 stanowi, że uprawnionemu do nadpłaty, który jest zobowiązany do posiadania rachunku bankowego lub rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, nadpłatę zwraca się wyłącznie na wskazany przez niego rachunek.

Przepis art. 195 § 1 stanowi, że uprawnionemu do nadpłaty, który nie jest zobowiązany do posiadania rachunku bankowego lub rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, nadpłatę zwraca się przekazem pocztowym, chyba że uprawniony do nadpłaty wskaże rachunek lub złoży wniosek o zwrot nadpłaty w kasie organu podatkowego. W takim przypadku organ zwraca nadpłatę na ten rachunek lub umożliwia jej odbiór w kasie organu podatkowego. Regulacja ta odpowiada art. 77b § 1 pkt 2 o.p. W projektowanym przepisie wskazuje się jednoznacznie na zasadę, że organ podatkowy powinien wysłać nadpłatę przekazem pocztowym. Jeśli jednak uprawniony do nadpłaty wskaże rachunek, na który podmiot ten będzie chciał tę nadpłatę otrzymać, zwrot nadpłaty powinien być dokonany na ten rachunek. Nadpłata nie będzie mogła zostać zwrócona przekazem, jeśli przed jej wyekspediowaniem podmiot ten wskaże, że chce odebrać nadpłatę w kasie organu podatkowego. Mechanizm ten doprowadzi do tego, że organ podatkowy nie będzie zwlekać z przekazaniem nadpłat, nawet jeśli podmioty uprawnione do nadpłaty nie wskażą rachunku bankowego. Ponadto nie ma przeszkód, aby rachunek wskazany przez podmiot uprawniony nie był jego rachunkiem. Może być to także rachunek innego podmiotu.

Przepis art. 195 § 2 stanowi, że jeżeli wysokość nadpłaty nie przekracza 10 zł, nadpłatę zwraca się wyłącznie w kasie organu podatkowego lub na rachunek. Przepis ten koresponduje z przepisem art. 195 § 3, w którym wskazuje się, że w przypadku zwrotu nadpłaty przekazem pocztowym koszty zwrotu ponosi uprawniony do nadpłaty. Rozwiązanie to może przyczynić się do zwiększenia liczby przypadków, w których podatnicy będą wskazywać rachunki bankowe, na które będzie mogła być im bezkosztowo przekazana nadpłata²⁷⁵. Przepis ten ma także wyeliminować sytuacje, gdy koszty zwrotu nadpłaty przekazem pocztowym będą wyższe od zwracanej kwoty nadpłaty. Przepis art. 195 § 2 stanowi zmodyfikowany odpowiednik art. 77b § 3 o.p. Uznano, że będzie czytelniejszym rozwiązanie, w którym limit nadpłaty, o której mowa wyżej, zostanie określony kwotowo niż przez podanie kryterium dwukrotności kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym.

275 Np. w 2008 r. budżet państwa poniósł wydatek w kwocie 217 mln zł, a w 2009 r. 235 mln zł w związku z kosztami ponoszonymi z tytułu zawiadomień o możliwości odbioru nadpłaty w kasie urzędu oraz koszty przelewów, M. Popławski, Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2014, s. 240 i nast.

Przepis art. 196 § 1 stanowi, że za dzień zwrotu nadpłaty uważa się dzień obciążenia rachunku bankowego organu podatkowego na podstawie polecenia przelewu lub dzień nadania przekazu pocztowego, wypłacenia kwoty nadpłaty przez organ podatkowy lub postawienia nadpłaty do dyspozycji uprawnionemu do nadpłaty w kasie organu podatkowego.

Przepis art. 196 § 2 stanowi, że jeżeli kwota dokonanego zwrotu nadpłaty nie pokrywa kwoty nadpłaty wraz z jej oprocentowaniem, zwróconą kwotę zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty nadpłaty oraz kwoty jej oprocentowania w takim stosunku, w jakim w dniu zwrotu pozostaje kwota nadpłaty do kwoty oprocentowania.

Przepis art. 197 stanowi, że nadpłata podlega zwrotowi wspólnikom rozwiązanej spółki cywilnej w proporcji wynikającej odpowiednio z prawa do udziału w zysku określonego w umowie rozwiązanej spółki cywilnej za okres rozliczeniowy, którego dotyczy nadpłata. Jeżeli z dołączonej umowy tej spółki nie wynikają udziały w zysku, to przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku są równe.

3.8.6. Terminy zwrotu nadpłaty

Oddział 6

Terminy zwrotu nadpłaty

Art. 198. Nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od dnia:

- 1) złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, chyba że organ wydaje decyzję stwierdzającą nadpłatę – w tym przypadku termin ten liczy się od dnia wydania tej decyzji, z zastrzeżeniem pkt 4-6;
- 2) wydania nowej decyzji, jeżeli nadpłata powstała w związku z uchYLENIEM, zmianą lub stwierdzeniem nieważności decyzji, z zastrzeżeniem art. 199;
- 3) wydania decyzji o uchYLENIU lub stwierdzeniu nieważności decyzji albo doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności, uchylającego decyzję albo stwierdzającego jej nieważność, jeżeli w związku z uchYLENIEM albo stwierdzeniem nieważności decyzji nie wystąpi obowiązek wydania nowej decyzji;
- 4) złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, gdy nadpłata wynika z orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a jeżeli wniosek ten został złożony przed terminem wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej, termin ten liczy się od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej;

- 5) złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, gdy nadpłata wynika z niezgodności przepisów prawa krajowego z przepisami prawa Unii Europejskiej, która to niezgodność została usunięta w przepisach prawa krajowego, a jeżeli wniosek ten został złożony przed terminem wejścia w życie przepisu prawa krajowego usuwającego tę niezgodność, termin ten liczy się od dnia wejścia w życie tego przepisu prawa krajowego;
- 6) złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, gdy nadpłata wynika z prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego stwierdzającego nieważność w całości lub w części aktu prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego, a jeżeli wniosek ten został złożony przed terminem uprawomocnienia się orzeczenia w tej sprawie, termin ten liczy się od dnia uprawomocnienia się tego orzeczenia;
- 7) upływu terminu do wniesienia sprzeciwu, o którym mowa w art. 584 § 4.

Art. 199. W przypadku niewydania nowej decyzji, o której mowa w art. 198 pkt 2, w terminie 3 miesięcy od dnia uchylecia decyzji albo stwierdzenia jej nieważności przez organ podatkowy lub od dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności, uchylającego decyzję albo stwierdzającego jej nieważność, nadpłata stanowiąca kwotę wpłaconą na podstawie decyzji uchylonej albo decyzji, której nieważność stwierdzono, podlega zwrotowi bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 14 dni od dnia upływu terminu 3 miesięcy, o którym mowa wyżej.

Art. 200. Nadpłatę wynikającą z zaliczek na podatek zwraca się po zakończeniu okresu, za który rozlicza się podatek. Jeżeli jednak nadpłata wynika z decyzji stwierdzającej nadpłatę, zwrot nadpłaty następuje w terminie 30 dni od dnia wydania tej decyzji.

Art. 201. Nadpłata podlega zwrotowi w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia deklaracji, w której zobowiązany ją określił. W przypadku skorygowania tej deklaracji zwrot nadpłaty następuje w terminie, o którym mowa w art. 198 pkt 1, nie wcześniej jednak niż w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia deklaracji. Jeżeli jednak nadpłata wynika z decyzji stwierdzającej nadpłatę, zwrot nadpłaty następuje w terminie 30 dni od dnia wydania tej decyzji.

Art. 202. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić w drodze rozporządzenia przypadki, w których zwrot nadpłaty następuje w terminie wcześniejszym, uwzględniając w szczególności przypadki wykazywania nadpłat we wnioskach lub deklaracjach składanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

W oddziale 6 uregulowano trzy terminy, w których powinna być zwrócona nadpłata, tj. 30-dniowy, 3-miesięczny i bezzwłocznie, jednak nie później niż w terminie 14 dni od dnia upływu terminu 3 miesięcy, o którym mowa w art. 199. Termin 30-dniowy na zwrot nadpłaty obowiązuje w przypadkach określonych w art. 198 i 200. Termin 3-miesięczny ma zastosowanie w przypadkach określonych w art. 201, a zwrot, który powinien nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 14 dni, jest uregulowany w art. 199.

Przepis art. 198 wskazuje przypadki, w których ma zastosowanie 30-dniowy termin. Przepis art. 198 pkt 1 stanowi, że nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, chyba że organ wydaje decy-

zję stwierdzającą nadpłatę. W tym przypadku termin ten liczy się od dnia wydania tej decyzji. W przepisie tym jest mowa o wniosku o stwierdzenie nadpłaty określonym w art. 184. Jeśli organ podatkowy będzie wydawał decyzje stwierdzające nadpłatę, o których mowa w art. 186-189, termin do zwrotu nadpłaty jest liczony od dnia wydania takiej decyzji. Przepis art. 198 pkt 1 będzie miał zastosowanie, z zastrzeżeniem pkt 4-6, gdzie termin zwrotu będzie liczony od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Termin na zwrot nadpłaty nie powinien być bowiem w tych przypadkach związany z wydaniem decyzji w sprawie nadpłaty, gdyż te sytuacje powstania nadpłaty nie budzą wątpliwości np. gdy nadpłata wynika z orzeczenia TK i nie powinna być przedmiotem postępowania skomplikowanego postępowania wyjaśniającego.

Przepis art. 198 pkt 2 stanowi, że nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od wydania nowej decyzji, jeżeli nadpłata powstała w związku z uchycieniem, zmianą lub stwierdzeniem nieważności decyzji, z zastrzeżeniem art. 199. Przepis ten ma zastosowanie zarówno gdy nadpłata wynika z działania organu pierwszej instancji, który modyfikuje swoją decyzję na podstawie art. 420, jak i wtedy, gdy nadpłata wynika z działania organu wyższego stopnia, który weryfikuje prawidłowość decyzji w ramach odwołania albo gdy decyzję wyeliminuje z obrotu prawnego sąd administracyjny. Przepis ten ma także zastosowanie w przypadku, gdy nowa decyzja będzie wydana w jedynym z tzw. trybów nadzwyczajnych weryfikacji decyzji. Przepis ten ma zastosowanie również wówczas, gdy wydawana jest nowa decyzja, na którą podatnik składa skargę do sądu administracyjnego. W takim przypadku kwestionowana decyzja ma charakter ostateczny i podlega wykonaniu mimo złożenia skargi do sądu administracyjnego. Analizowany 30-dniowy termin nie ma zastosowania w przypadku, gdy nowa decyzja nie zostanie wydana w terminie 3 miesięcy od dnia jej uchycenia albo stwierdzenia nieważności przez organ podatkowy lub od dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności, uchylającego decyzję albo stwierdzającego jej nieważność. W takim przypadku zgodnie z art. 199 nadpłata podlega zwrotowi bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 14 dni od dnia upływu terminu 3 miesięcy, o którym mowa wyżej.

Przepis art. 198 pkt 3 stanowi, że nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od wydania decyzji o uchyceniu lub stwierdzeniu nieważności decyzji albo doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności, uchylającego decyzję albo stwierdzającego jej nieważność, jeżeli w związku z uchyceniem albo stwierdzeniem nieważności decyzji nie wystąpi obowiązek wydania nowej decyzji.

Przepis art. 198 pkt 4 stanowi, że nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, gdy nadpłata wynika z orzecz-

nia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a jeżeli wniosek ten został złożony przed terminem wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia TSUE w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej, termin ten liczy się od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej. W przypadku gdy nadpłata wynika z niezgodności przepisów prawa krajowego z przepisami prawa Unii Europejskiej i została usunięta w przepisach krajowych, jeśli przyczyną tego działania jest np. stanowisko Komisji Europejskiej, powinien mieć zastosowanie art. 198 pkt 5.

Przepis art. 198 pkt 6 stanowi, że nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, gdy nadpłata wynika z prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego stwierdzającego nieważność w całości lub w części aktu prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego, a jeżeli wniosek ten został złożony przed terminem uprawomocnienia się orzeczenia w tej sprawie, termin ten liczy się od dnia uprawomocnienia się tego orzeczenia.

Przepis art. 198 pkt 7 stanowi, że nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od upływu terminu do wniesienia sprzeciwu, o którym mowa w art. 584 § 4. Regulacja ta stanowi odpowiednik art. 77 § 2 pkt 1 o.p., z tym że skrócono termin na zwrot tej nadpłaty z 3 miesięcy do 30 dni od dnia upływu terminu do wniesienia sprzeciwu.

Przepis art. 199 stanowi, że w przypadku niewydania nowej decyzji, o której mowa w art. 198 pkt 2, w terminie 3 miesięcy od dnia uchylecia decyzji albo stwierdzenia jej nieważności przez organ podatkowy lub od dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności, uchylającego decyzję albo stwierdzającego jej nieważność, nadpłata stanowiąca kwotę wpłaconą na podstawie decyzji uchylonej albo decyzji, której nieważność stwierdzono, podlega zwrotowi bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 14 dni od dnia upływu terminu 3 miesięcy, o którym mowa wyżej. Przekroczenie tego 14-dniowego terminu będzie powodować naliczane oprocentowanie nadpłaty z uwagi na art. 204 pkt 2 w zw. z art. 207 pkt 1. Będzie ono należne w ww. okolicznościach, gdy do powstania przesłanki zmiany lub uchylecia decyzji przyczynił się uprawniony do nadpłaty lub jego przedstawiciel, ale tylko gdy organ nie wydał decyzji w terminie 3 miesięcy, o którym mowa wyżej. Co do zasady, zgodnie z art. 204 pkt 1, oprocentowanie nadpłaty jest należne już od dnia powstania nadpłaty, jeżeli wynika ona z uchylecia lub zmiany decyzji albo stwierdzenia jej nieważności. Nie przysługuje ono jednak zgodnie z art. 207 pkt 1, gdy do powstania przesłanki zmiany lub uchylecia decyzji przyczynił się uprawniony do nadpłaty lub jego przedstawiciel. Przepis art. 199 ten stanowi odpowiednik art. 77 §

4 o.p. Modyfikacja wprowadzona polega na dodaniu 14-dniowego terminu, o którym mowa wyżej.

Przepis art. 200 stanowi, że nadpłatę wynikającą z zaliczek, tj. powstałą z dokonania wpłat w wysokości wyższej od należnych zaliczek, zwraca się po zakończeniu okresu, za który rozlicza się podatek. Jeżeli jednak nadpłata wynika z decyzji stwierdzającej nadpłatę, zwrot nadpłaty następuje w terminie 30 dni od dnia wydania tej decyzji.

Przepis art. 201 stanowi, że nadpłata podlega zwrotowi w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia deklaracji, w której zobowiązany ją określił. W przypadku skorygowania tej deklaracji zwrot nadpłaty następuje w terminie 30 dni od dnia skorygowania deklaracji, nie wcześniej jednak niż w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia deklaracji. Jeżeli jednak nadpłata wynika z decyzji stwierdzającej nadpłatę, zwrot nadpłaty następuje w terminie 30 dni od dnia wydania tej decyzji. Regulacja ta stanowi odpowiednik art. 77 § 1 pkt 5 i 6 o.p., z tym że w przypadku skorygowania tej deklaracji skrócono okres na zwrot nadpłaty z 2 miesięcy do 30 dni od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Podkreślono, że jeżeli organ wyda decyzję w sprawie nadpłaty, zwrotu należy dokonać w terminie 30 dni od dnia wydania tej decyzji.

Przepis art. 202 stanowi, że minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić w drodze rozporządzenia przypadki, w których zwrot nadpłaty następuje w terminie wcześniejszym, uwzględniając w szczególności przypadki wykazywania nadpłat we wnioskach lub deklaracjach składanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

3.8.7. Oprocentowania nadpłaty

Oddział 7

Oprocentowanie nadpłaty

Art. 203. *Nadpłata podlega oprocentowaniu w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 162.*

Art. 204. *Nadpłaty podlegają oprocentowaniu:*

- 1) *od dnia powstania nadpłaty, jeżeli wynika ona z uchylecia lub zmiany decyzji albo stwierdzenia jej nieważności;*
- 2) *od dnia upływu terminu do zwrotu nadpłaty, o którym mowa w art. 198-202, jeżeli nie została ona zwrócona w tym terminie, chyba że ma zastosowanie pkt 1,*
- 3) *od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, jeżeli organ wydał decyzję stwierdzającą nadpłatę po upływie 2 miesięcy od złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty;*

- 4) od dnia złożenia wniosku o zmianę decyzji na podstawie art. 459 lub od dnia wszczęcia z urzędu postępowania w sprawie zmiany decyzji na podstawie tego przepisu, jeżeli organ zmienił decyzję po upływie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku lub wszczęcia postępowania z urzędu;
- 5) od dnia powstania nadpłaty do dnia otwarcia spadku w zakresie przypadającym na rzecz spadkodawcy nadpłat oraz zwrotów podatków; oprocentowanie naliczane jest nadal, jeżeli zwrot nadpłaty lub zwrot podatku nie został dokonany w terminie 15 dni od dnia złożenia organowi podatkowemu prawomocnego postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, prawomocnego postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia przedmiotu zapisu windykacyjnego, prawomocnego postanowienia sądu o wydaniu europejskiego poświadczenia spadkowego albo zarejestrowanego aktu poświadczenia dziedziczenia;
- 6) od dnia powstania nadpłaty, jeżeli wynika ona z zastosowania się zainteresowanego do informacji udzielonej mu przez organ podatkowy na zasadach określonych w art. 43 § 2.

Art. 205. § 1. W przypadku gdy nadpłata wynika z orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, oprocentowanie przysługuje:

- 1) od dnia powstania nadpłaty – pod warunkiem złożenia przez podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub wniosku w sprawie wznowienia postępowania, w przypadku zaistnienia przesłanek, o których mowa w art. 444 § 1 pkt 8 lub 11 przed upływem 3 miesięcy od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej;
- 2) za okres od dnia powstania nadpłaty do dnia upływu 3 miesięcy od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej, w przypadku złożenia wniosku, o którym mowa w pkt 1 po terminie określonym w tym przepisie.

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

- 1) ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, z tym że w przypadku złożenia wniosku w sprawie wznowienia postępowania dotyczy to przesłanki, o której mowa w art. 444 § 1 pkt 9, a termin 3-miesięczny rozpoczyna bieg od dnia wejścia w życie ratyfikowanej umowy międzynarodowej;
- 2) zakończonej procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej, prowadzonych na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, z tym że w tym przypadku złożenia wniosku w sprawie wznowienia postępowania dotyczy to przesłanki, o której mowa w art. 444 § 1 pkt 10, a termin 3-miesięczny rozpoczyna bieg od dnia zakończenia procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej;

- 3) niezgodności przepisów prawa krajowego z przepisami prawa Unii Europejskiej, która została usunięta w przepisach prawa krajowego, z tym że w przypadku złożenia wniosku w sprawie wznowienia postępowania dotyczy to przesłanki, o której mowa w art. 444 § 1 pkt 12, a termin 3-miesięczny rozpoczyna bieg od dnia wejścia w życie przepisów prawa krajowego usuwających niezgodność z przepisami prawa Unii Europejskiej;
- 4) prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego stwierdzającego nieważność w całości lub w części aktu prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego przez sąd administracyjny, z tym że w tym przypadku złożenia wniosku w sprawie wznowienia postępowania dotyczy to przesłanki, o której mowa w art. 444 § 1 pkt 8, a termin 3-miesięczny rozpoczyna bieg od dnia uprawomocnienia się tego orzeczenia sądu administracyjnego.

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

- 1) wniosek o stwierdzenie nadpłaty został złożony po publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej lub
- 2) nadpłata powstała w związku z zaistnieniem przesłanki wznowienia postępowania, o której mowa w art. 444 § 1 pkt 11.

Art. 206. Oprocentowanie z tytułu nadpłaty przysługuje do dnia zwrotu nadpłaty, jej zaliczenia lub dnia złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, z zastrzeżeniem art. 204 pkt 5 oraz art. 205 § 1 pkt 2, § 2 i 3.

Art. 207. Oprocentowanie nadpłaty nie przysługuje w przypadku, o którym mowa:

- 1) w art. 204 pkt 1, gdy do powstania przesłanki zmiany lub uchylecia decyzji przyczynił się uprawniony do nadpłaty lub jego przedstawiciel;
- 2) w art. 204 pkt 3 i 4, gdy do opóźnienia w wydaniu decyzji w terminie 2 miesięcy przyczynił się uprawniony do nadpłaty lub jego przedstawiciel lub opóźnienie powstało z przyczyn niezależnych od organu.

Art. 208. § 1. Na wniosek uprawnionego do nadpłaty organ podatkowy wydaje decyzję w sprawie oprocentowania nadpłaty, w której stwierdza, czy i za jaki okres ono przysługuje chyba, że sprawa ta została już rozstrzygnięta na podstawie art. 187 § 4.

§ 2. Przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio do oprocentowania nadpłaty.

W art. 203 określono regułę, zgodnie z którą nadpłata podlega oprocentowaniu w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 162, które pobierane są od zaległości podatkowych. W przepisach art. 204 i 205 określono zamknięty katalog sytuacji, w których przysługuje oprocentowanie nadpłat, a także uregulowano kwestię momentu, od którego ono przysługuje. Do tej pory obowiązujące przepisy dotyczące oprocentowania budziły wątpliwości m.in. co do przy-

padków, kiedy ono przysługuje²⁷⁶. Art. 206 określa moment, do którego przysługuje opodatkowanie z tytułu nadpłaty. W art. 207 uregulowano natomiast przypadki, w których opodatkowanie nie będzie należne bez względu na to, czy zostały one objęte art. 204-205. W art. 208 wprowadzono uprawnienie do złożenia wniosku, którego celem jest umożliwienie podmiotowi wniesienie o weryfikację, czy przysługuje mu opodatkowanie nadpłaty w kontekście przesłanek powodujących powstanie opodatkowania na podstawie zarówno art. 204-205, jak i przepisu ograniczającego ich zastosowanie, tj. art. 207.

Zgodnie z art. 203 nadpłata podlega opodatkowaniu w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 162.

Przepis art. 204 zawiera katalog sześciu przypadków, w których nadpłaty podlegają opodatkowaniu. Przepis art. 204 pkt 1 stanowi, że opodatkowanie jest należne od dnia powstania nadpłaty, w przypadku gdy wynika ona z uchylenia lub zmiany decyzji albo stwierdzenia nieważności decyzji. Opodatkowanie to będzie należne co do zasady w każdym przypadku stwierdzenia nieważności albo uchylenia lub zmiany decyzji, w tym w trybie art. 420, np. w związku z odwołaniem lub zastosowaniem trybów nadzwyczajnych. Przepis ten nie ma jednak zastosowania w przypadku nadpłaty, która wynika ze zmiany decyzji w trybie art. 459, gdyż w tym przypadku ma zastosowanie art. 204 pkt 4. Opodatkowanie nadpłaty nie przysługuje jednak, zgodnie z art. 207 pkt 1, gdy do powstania przesłanki uchylenia decyzji przyczynił się podatnik.

Przepis art. 204 pkt 2 stanowi, że opodatkowanie jest należne od dnia upływu terminu do zwrotu nadpłaty, o którym mowa w art. 198-202, jeżeli nie została ona zwrócona w tym terminie, chyba że ma zastosowanie pkt 1. W konsekwencji przepis ten nie będzie miał zastosowania w przypadku, gdy nadpłata nie została zwrócona w terminie, gdy jednocześnie zaistniały okoliczności wskazane w pkt 1, tj. gdy nadpłata wynika z uchylenia lub zmiany decyzji albo stwierdzenia nieważności decyzji. Regulacja ta nie będzie miała także zastosowania, gdy nadpłata została zwrócona w terminie, o którym mowa w art. 198-202.

Przepis art. 204 pkt 3 stanowi, że opodatkowanie jest należne od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, jeżeli organ wydał decyzję stwierdzającą nadpłatę po upływie 2 miesięcy od złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Zgodnie z art. 207 pkt 2 opodatkowanie nadpłaty jednak nie przysługuje w przypadku, gdy do opóźnienia w wydaniu decyzji, o której mowa wyżej, przyczynił się podmiot uprawniony do nadpłaty, za okres tego opóźnienia.

Przepis art. 204 pkt 4 stanowi, że opodatkowanie jest należne od dnia złożenia wniosku o zmianę decyzji na podstawie art. 459 lub od dnia wszczęcia z urzędu po-

276 L. Etel, Komentarz do art. 78 (w:) C. Kosikowski et al., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013.

stępowania w sprawie zmiany decyzji na podstawie tego przepisu, jeśli organ zmienił decyzję po upływie 2 miesięcy od złożenia wniosku lub wszczęcia postępowania z urzędu. Zmiany, o której mowa wyżej, dotyczy art. 459. Zgodnie z art. 207 pkt 2 oprocentowanie nadpłaty nie przysługuje w przypadku, gdy do opóźnienia w wydaniu decyzji, w okresie 2 miesięcy, o którym mowa wyżej, przyczynił się podmiot uprawniony do nadpłaty, za okres tego opóźnienia.

Przepis art. 204 pkt 5 stanowi, że oprocentowanie jest należne od dnia powstania nadpłaty do dnia otwarcia spadku w zakresie przypadających na rzecz spadkodawcy nadpłat oraz zwrotów podatków; oprocentowanie naliczane jest nadal, jeżeli zwrot nadpłaty lub zwrot podatku nie został dokonany w terminie 15 dni od dnia złożenia organowi podatkowemu prawomocnego postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, prawomocnego postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia przedmiotu zapisu windykacyjnego, prawomocnego postanowienia sądu o wydaniu europejskiego poświadczenia spadkowego albo zarejestrowanego aktu poświadczenia dziedziczenia (zob. art. 672 § 3 kpc., art. 679 § 4 kpc.).

Przepis art. 204 pkt 6 stanowi, że oprocentowanie jest należne od dnia powstania nadpłaty, gdy wynika ona z zastosowania się zainteresowanego do informacji udzielonej mu przez organ podatkowy w warunkach określonych w art. 43 § 2, co podyktowane jest ochroną podatnika w przypadku, gdy działał on w zaufaniu do organów podatkowych.

Przepis art. 205 § 1 reguluje zasady naliczania oprocentowania w przypadku, gdy nadpłata powstała w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W przepisie art. 205 § 1 pkt 1 uregulowano sytuację, w której wniosek o stwierdzenie nadpłaty lub wnioski w sprawie wznowienia postępowania, w okolicznościach, o których mowa w art. 444 § 1 pkt 8 lub 11, jest składany przed upływem 3 miesięcy od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej. W takim przypadku oprocentowanie jest naliczane od dnia powstania nadpłaty.

W przepisie art. 205 § 1 pkt 2 uregulowano natomiast przypadek, w którym wniosek o stwierdzenie nadpłaty, która powstała w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a także wniosek w sprawie wznowienia postępowania, w przypadku zaistnienia przesłanek, o których mowa w art. 444 § 1 pkt 8 lub 11, został złożony po upływie 3 miesięcy od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej. W takim przypadku oprocentowanie przysługuje za okres od dnia powstania nadpłaty do dnia upływu 3 miesięcy od dnia wejścia

w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej.

Przepis art. 205 § 2 zawiera regulację, w której przejęto zasady naliczania oprocentowania nadpłaty określone w § 1, do innych sytuacji, w których ona powstaje. Celem tej regulacji jest w istocie rzeczy ograniczenie maksymalizacji oprocentowania nadpłaty, tj. wydłużenia przez uprawnionego do nadpłaty okresu, za który może mu przysługiwać oprocentowanie nadpłaty. Dotyczy to przypadków, gdy podmiot uprawniony do nadpłaty może korzystać z długiego, a niekiedy nawet nieograniczonego limitem czasowym prawa do dochodzenia nadpłaty. Prawo to nie powinno jednak prowadzić do możliwości zwlekania z dochodzeniem nadpłaty w celu zwiększenia wysokości oprocentowania dotyczącego nadpłaty.

Przepis art. 205 § 2 pkt 1 dotyczy sytuacji, w której nadpłata wynika z ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, z tym że w tym przypadku termin 3-miesięczny rozpoczyna bieg od dnia wejścia w życie ratyfikowanej umowy międzynarodowej. Przepis art. 205 § 2 pkt 2 odnosi się natomiast do przypadku, gdy nadpłata wynika z zakończonej procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej, prowadzonych na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, z tym że w tym przypadku termin 3-miesięczny rozpoczyna bieg od dnia zakończenia procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej. Przepis art. 205 § 2 pkt 3 dotyczy natomiast sytuacji, w której nadpłata wynika z niezgodności przepisów prawa krajowego z przepisami prawa Unii Europejskiej i która została usunięta w nowelizacji przepisów prawa krajowego. Rozwiązanie to jest istotne z uwagi m.in. na stanowisko wyrażone w wyrokach NSA z 2 lutego 2017 r., II FSK 506/16, II FSK 535-6/16, II FSK 758-9/16, a także WSA we Wrocławiu I SA/Wr 900/15 i wskazaną w nich zasadę pierwszeństwa prawa unijnego nad prawem krajowym, zasadę skuteczności oraz zasadę skutecznej ochrony sądowej i standard unijny wynikający z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Przepis art. 205 § 2 pkt 4 odnosi się z kolei do sytuacji, w której nadpłata wynika z prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego stwierdzającego nieważność w całości lub w części aktu prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego przez sąd administracyjny, z tym że w tym przypadku złożenie wniosku w sprawie wznowienia postępowania dotyczy to przesłanki, o której mowa w art. 444 § 1 pkt 8, a termin 3-miesięczny rozpoczyna bieg od dnia uprawomocnienia się tego orzeczenia sądu administracyjnego.

Przepis art. 205 § 3 odnosi się do sytuacji, gdy zostanie dokonana modyfikacja przepisów prawa podatkowego zapewniających ich zgodność z prawem Unii Europejskiej przed wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Regulacje te mają na celu ograniczenie możliwości maksymalizacji oprocentowania nadpłat związanych z odwlekaniem momentu złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty albo wniosku o wznowienie postępowania w związku z zaistnieniem przesłanek wznowienia postępowania, o których mowa w art. 444 § 1 pkt 11 lub 12. Celem oprocentowania nadpłaty powinno być bowiem zrekompensowanie podatnikowi braku możliwości dysponowania nienależnie wpłaconymi środkami finansowymi, a nie kreowanie podstaw do korzystnych inwestycji finansowych²⁷⁷. Podkreślić przy tym należy, że zarówno wniosek o stwierdzenie nadpłaty, jak i wniosek o wznowienie postępowania mogą być przez zobowiązanego złożone po zaistnieniu każdej z wyżej wskazanej okoliczności. Uprawniony do nadpłaty jest w tym przypadku „gospodarzem” zarówno w zakresie uprawnienia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, jak i wniosku o wznowienie postępowania. Z tego też względu podmiot ten powinien decydować, kiedy ten wniosek zostanie złożony. Dodatkowo wznowienie postępowania na podstawie art. 441 § 1 pkt 11 lub 12 może być wszczęte tylko na jego wniosek. Prawo wyboru, o którym mowa wyżej, nie może jednak powodować możliwości zwlekania przez uprawnionego do nadpłaty z podjęciem przez niego działań zmierzających w kierunku jej odzyskania i zwiększenie przez to wysokości oprocentowania nadpłaty (maksymalizacja oprocentowania nadpłaty), o której mowa wyżej.

Przepis art. 206 stanowi modyfikowany odpowiednik art. 78 § 4 o.p. W projektowanym przepisie wskazano przypadki, w których oprocentowanie nadpłaty będzie naliczane za okres inny niż do dnia zwrotu nadpłaty, jej zaliczenia lub dnia złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. W art. 204 pkt 5 oraz art. 205 § 1 pkt 2, § 2 i § 3 przewidziano bowiem w tym zakresie rozwiązanie szczególne.

Przepis art. 207 stanowi, że oprocentowanie nadpłaty nie przysługuje w przypadku, o którym mowa w art. 204 pkt 1, gdy do powstania przesłanki zmiany lub uchylecia decyzji przyczynił się uprawniony do nadpłaty lub jego przedstawiciel. Nie będzie tego oprocentowania także w przypadku, o którym mowa w art. 204 pkt 3 i 4, gdy do opóźnienia w wydaniu decyzji w terminie 2 miesięcy przyczynił się uprawniony do nadpłaty lub jego przedstawiciel, lub opóźnienie powstało z przyczyn niezależnych od organu. Przyjęte rozwiązanie jest symetryczne do tego, które zostało przyjęte w art. 160 § 2 projektu. Konsekwencją zaistnienia tych przesłanek jest naliczanie odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej, w przypadku gdy np. postępowanie podatkowe w sprawie określenia wysokości zobowiązania podat-

277 Zob. wyrok NSA z dnia 2 lutego 2017 r., II FSK 506/16.

kowego trwało dłużej niż 2 miesiące, jeżeli do przekroczenia tego terminu przyczyniła się strona lub jej przedstawiciel lub opóźnienie powstało z przyczyn niezależnych od organu.

Przepis art. 208 § 1 stanowi, że na wniosek uprawnionego do nadpłaty organ podatkowy wydaje decyzję w sprawie oprocentowania nadpłaty, w której stwierdza, czy i za jaki okres ono przysługuje, chyba że sprawa ta została już rozstrzygnięta na podstawie art. 187 § 4. Przepis ten uzupełnia także mechanizm zawarty w art. 196 § 2, zgodnie z którym, jeżeli kwota dokonanego zwrotu nadpłaty nie pokrywa kwoty nadpłaty wraz z jej oprocentowaniem, zwróconą kwotę zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty nadpłaty oraz kwoty jej oprocentowania w takim stosunku, w jakim w dniu zwrotu pozostaje kwota nadpłaty do kwoty oprocentowania. Przepis art. 208 § 1 ma szczególne znaczenie m.in. w przypadku, gdy organ nie wydaje decyzji w sprawie nadpłaty (m.in. gdy nadpłata wynika z deklaracji, korekty deklaracji, których organ nie kwestionuje lub wniosku podatnika o stwierdzenie nadpłaty, który organ uwzględni w całości), a podatnikowi przysługuje oprocentowanie. W takich przypadkach organ przekazuje oprocentowanie bez wydawania decyzji w tej sprawie. W każdym jednak przypadku podatnik powinien mieć możliwość wystąpienia z wnioskiem o weryfikację, czy przysługuje mu oprocentowanie na podstawie przepisów niniejszego oddziału.

Z przepisu art. 208 § 2 wynika, że przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio do oprocentowania nadpłaty. Oznacza to, że m.in. organ podatkowy powinien na podstawie art. 186 § 1 w zw. z tym przepisem dokonać zaliczenia lub zwrócić oprocentowanie nadpłaty bez wydawania decyzji, chyba że zaistnieją okoliczności, w których niezbędne będzie wydawanie decyzji dotyczącej nadpłaty. Na podstawie natomiast np. art. 190 § 1 w zw. z 182 § 2 nastąpi zaliczenie oprocentowania nadpłaty z urzędu na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę, odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek, kosztów upomnienia, kosztów postępowania, kary porządkowej oraz bieżących zobowiązań podatkowych.

3.8.8. Przedawnienie prawa do stwierdzenia nadpłaty i zwrotu nadpłaty

Oddział 8

Przedawnienie prawa do stwierdzenia i zwrotu nadpłaty

Art. 209. § 1. *Prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa wraz z upływem terminu przedawnienia wymiaru, z zastrzeżeniem art. 211-213.*

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

Art. 210. § 1. W przypadku złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przed upływem terminu, o którym mowa w art. 209, i rozpatrywania go po upływie terminu przedawnienia wymiaru, organ wydaje decyzję na podstawie art. 186 lub art. 187. W decyzji wydanej na podstawie art. 187 nie określa się wysokości zobowiązania w kwocie wyżej niż wynikająca z uprzednio złożonej deklaracji lub kwoty, która została zapłacona w przypadku niezłożenia deklaracji.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w zakresie wskazanego w złożonej deklaracji wysokości: dochodu, przychodu, zysku, straty, zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, z tym że w zakresie straty, zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług organ podatkowy dokonuje wymiaru w kwocie nie niższej niż wynikająca z uprzednio złożonej deklaracji.

§ 3. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio w przypadku decyzji, o której mowa w art. 189.

Art. 211. Przepisu art. 209 nie stosuje się, jeżeli istnienie nadpłaty wynika z porozumienia zawartego w trybie procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej, prowadzonych na podstawie ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

Art. 212. § 1. Jeżeli nadpłata wynika z orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa w terminie 3 miesięcy od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej, nie wcześniej jednak niż z upływem terminu przedawnienia poboru.

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

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

Art. 213. *Prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa wraz z upływem terminu przedawnienia poboru w przypadku zapłaty podatku w kwocie wyższej niż wynikająca z ostatecznej decyzji lub prawidłowej deklaracji podatkowej.*

Art. 214. *W przypadku złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty na zasadach określonych w art. 211-213 i rozpatrywania go po upływie terminu przedawnienia wymiaru, nie stosuje się przepisów art. 187 i art. 189.*

Art. 215. § 1. *Prawo do zwrotu nadpłaty wygasa z upływem 5 lat, licząc od dnia, w którym upłynął termin jej zwrotu.*

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

§ 3. *Złożenie wniosku o zwrot nadpłaty lub zaliczenie jej na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych przerywa bieg terminu, o którym mowa w § 1. Po przerwaniu termin ten biegnie na nowo od dnia złożenia wniosku o zwrot nadpłaty, od dnia zwrotu części nadpłaty lub od dnia zaliczenia jej części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.*

W związku z wprowadzeniem rozróżnienia na przedawnienie wymiaru i przedawnienie poboru niezbędne było wprowadzenie modyfikacji obecnie funkcjonujących przepisów dotyczących przede wszystkim przedawnienia prawa do stwierdzenia nadpłaty. W przepisie art. 209 wprowadzono przepis, który wyznacza zasadę ogólną w zakresie przedmiotowej instytucji. W art. 210-214 znajdują się wyjątki od tej zasady. W art. 215 uregulowano natomiast przedawnienie zwrotu nadpłaty.

Przepis art. 209 § 1 stanowi, że prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa wraz z upływem terminu przedawnienia wymiaru, z zastrzeżeniem art. 211-213. Przepis art. 209 § 2 stanowi natomiast, że organ podatkowy nie wszczyna z urzędu postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty po upływie terminu przedawnienia wymiaru, a postępowanie wszczęte z urzędu przed tym terminem organ powinien rozpatrzyć także po upływie tego terminu.

Przepis art. 210 § 1 stanowi, że w przypadku złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przed upływem terminu, o którym mowa w art. 209 i rozpatrywania go po upływie terminu przedawnienia wymiaru, organ wydaje decyzję na podstawie art. 186 lub art. 187. W decyzji wydanej na podstawie art. 187 nie można określić wysokości zobowiązania w kwocie wyższej niż wynikająca z uprzednio złożonej deklaracji lub kwoty, która została zapłacona w przypadku niezłożenia deklaracji.

Z art. 210 § 2 wynika, że przepis § 1 stosuje się odpowiednio w zakresie wskazanego w złożonej deklaracji wysokości: dochodu, przychodu, zysku, straty, zwrotu podatku, nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, z tym że w zakresie straty, zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczo-

nego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług organ podatkowy dokonuje wymiaru w kwocie nie niższej niż wynikająca z uprzednio złożonej deklaracji. W konsekwencji organ podatkowy, wydając decyzję w okolicznościach, o których mowa w § 1, nie powinien wraz z decyzją w sprawie nadpłaty dokonać wymiaru np. straty w wysokości niższej od kwoty straty wynikającej z uprzednio złożonej deklaracji. Zgodnie natomiast z § 3 tego artykułu przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio w przypadku decyzji, o której mowa w art. 189. Oznacza to, że organ podatkowy będzie stosował zasady określone w § 1 i 2, gdy po złożeniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty zostanie wszczęte z urzędu np. postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego.

Przepis art. 211 stanowi, że przepisu art. 209 nie stosuje się, jeżeli istnienie nadpłaty wynika z porozumienia zawartego w trybie procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej, prowadzonych na podstawie ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. W konsekwencji wniosek o stwierdzenie nadpłaty w opisanej wyżej sytuacji może być złożony bez jakichkolwiek ograniczeń czasowych.

Przepis art. 212 § 1 określa okres, w którym może zostać złożony wniosek o stwierdzenie nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata wynika z orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Istotą tego przepisu jest wprowadzenie możliwości złożenia takiego wniosku, co do zasady, w okresie przedawnienia poboru, aczkolwiek okres nie może być jednak krótszy niż 3 miesiące od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej. Wniosek ten może być zatem złożony również po upływie okresu przedawnienia poboru, z tym że w zawitym terminie nie dłuższym niż 3 miesiące od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej.

Przepis art. 212 § 2 stanowi, że przepis § 1 ma odpowiednie zastosowanie w przypadku gdy nadpłata wynika z niezgodności przepisów prawa krajowego z przepisami prawa Unii Europejskiej i została usunięta w nowelizacji przepisów prawa krajowego, ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, a także prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego stwierdzającego nieważność w całości lub w części aktu prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego. Oznacza to, że w okresie co najmniej 3 miesięcy zobowiązany ma prawo złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku, gdy

nadpłata jest związana z tymi przypadkami. Okres ten liczony jest odpowiednio od dnia wejścia w życie przepisu prawa krajowego usuwającego sprzeczność z prawem Unii Europejskiej lub od dnia wejścia w życie ratyfikowanej umowy międzynarodowej lub od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu administracyjnego stwierdzającego nieważność w całości lub w części aktu prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego. Należy zwrócić uwagę, że ww. okoliczności mogą zaistnieć w każdym czasie, także po upływie terminu przedawnienia poboru. Dotyczy to m.in. sądu administracyjnego, który może stwierdzić nieważność uchwały podatkowej bez względu na to, kiedy ten akt został podjęty i zaczął obowiązywać²⁷⁸. Konsekwencją zaistnienia ww. okoliczności powinno być uprawnienie do złożenia wniosku nadpłaty po zaistnieniu tej okoliczności, jeżeli oczywiście nadpłata powstała. Zasadne jest jednak wprowadzenie ograniczenia czasowego na dokonanie takiej czynności. W przeciwnym wypadku możliwość stabilizacji stosunków prawnych dotyczących zobowiązanego i wierzyciela podatkowego byłaby bezzasadnie ograniczona.

Przepis art. 213 stanowi, że prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa wraz z upływem terminu przedawnienia poboru w przypadku zapłaty podatku w kwocie wyższej niż wynikająca z ostatecznej decyzji lub prawidłowej deklaracji podatkowej. Regulacja ta ma na celu umożliwienie w okresie przedawnienia poboru dochodzenia nadpłaty w sytuacji, gdy kwota z deklaracji lub wymiar dokonany w decyzji był prawidłowy, ale zapłacono podatku więcej.

Prawidłowa deklaracja, o której mowa w art. 213, to deklaracja, która nie została zakwestionowana przez organ podatkowy w okresie przedawnienia wymiaru, a także deklaracja, która nie została skorygowana przez zobowiązanego w tym okresie. Organ podatkowy wyłącznie bowiem w okresie przedawnienia wymiaru może kwestionować deklaracje złożone przez zobowiązanego poprzez wydanie i doręczenie temu podmiotowi decyzji wymiarowej (art. 166). Jeśli tego nie zrobił, to należy przyjąć, że uznał, iż deklaracja jest prawidłowa. Podobnie zobowiązany musi uznać, że jego deklaracja jest prawidłowa, jeżeli nie zdążył jej skorygować w ramach terminu przedawnienia wymiaru (art. 139 § 1 pkt 2).

Przepis art. 214 stanowi, że w przypadku złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty w terminach, o których mowa w art. 211-213 i rozpatrywania go po upływie terminu przedawnienia wymiaru, nie stosuje się przepisów art. 187 i art. 189. W opisanej wyżej sytuacji rozstrzygnięcie w zakresie nadpłaty powinno nastąpić na podstawie art. 186.

278 Zob. np. wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 lipca 2017 r., III SA/Kr 535/15, gdzie sąd stwierdził nieważność uchwały Rady Miasta Zakopane z dnia 27 marca 2008 r. nr XXII/250/2008 w przedmiocie ustalenia miejscowości, w której pobiera się opłatę miejscową. W konsekwencji nadpłata powstała także wobec tych osób, które uiściły opłatę na podstawie tej uchwały od 2008 r.

Przepis art. 215 § 1 stanowi, że prawo do zwrotu nadpłaty wygasa z upływem 5 lat, licząc od dnia, w którym upłynął termin jej zwrotu. W art. 215 § 2 wskazuje się, że wraz z upływem terminu określonego w § 1 wygasa również prawo do złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych oraz możliwość zaliczenia nadpłaty na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań podatkowych. W art. 215 § 3 wskazuje się, że złożenie wniosku o zwrot nadpłaty lub zaliczenie jej na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych przerywa bieg terminu, o którym mowa w § 1. Po przerwaniu termin ten biegnie na nowo od dnia złożenia wniosku o zwrot nadpłaty, od dnia zwrotu części nadpłaty lub od dnia zaliczenia jej części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. Przepis art. 215 stanowi zmodyfikowany odpowiednik art. 80 o.p.

3.8.9. Zwrot podatku

Oddział 9

Zwrot podatku

Art. 216. § 1 Przepisy ustawy stosuje się odpowiednio do zwrotów podatku w zakresie nieuregulowanym w przepisach szczególnych, z tym że zaliczenie, o którym mowa w art. 190, następuje odpowiednio z dniem złożenia deklaracji wykazującej zwrot podatku lub skorygowania takiej deklaracji, z zastrzeżeniem § 2 i 3.

§ 2. W przypadku gdy zwrot wynika z decyzji, w której określono kwotę zwrotu podatku, zaliczenie, o którym mowa w art. 190, następuje z dniem wydania tej decyzji, chyba że zwrot jest wykazywany w deklaracji.

§ 3. W przypadku gdy zwrot wynika z wniosku, w którym określono kwotę zwrotu podatku, zaliczenie, o którym mowa w art. 190, następuje z dniem złożenia wniosku w sprawie zwrotu.

Przepis art. 216 § 1 stanowi, iż przepisy ustawy mają odpowiednie zastosowanie do zwrotów podatku w zakresie nieuregulowanym w przepisach szczególnych, z tym że zaliczenie, o którym mowa w art. 190, następuje odpowiednio z dniem złożenia deklaracji wykazującej zwrot podatku lub skorygowania takiej deklaracji. Instrument zwrotu pełni co prawda inne niż nadpłata funkcje, występuje ponadto wiele jego rodzajów, których konstrukcja jest przy tym uregulowana w wielu aktach prawnych. Zasadne jest jednak wprowadzenie możliwie jednakowych procedur dla nadpłat i zwrotów. W przypadku zwrotów będą one miały zastosowanie, jeśli przepisy szczególne regulujące konstrukcję poszczególnego rodzaju zwrotu nie stanowią inaczej. Należy więc przyjąć założenie, że przepisy zawarte w ordynacji podatkowej będą miały zastosowanie do zwrotów podatku wyłącznie w zakresie nieuregulowanym w innych aktach. Reguła ta będzie stosowana na podstawie art. 216 § 1. Wyjątek odnosi się do zasad zaliczania zwrotu podatku. W takiej sytuacji zaliczenie zwrotu następuje z dniem złożenia deklaracji wykazującej zwrot podat-

ku lub korekty takiej deklaracji. Inaczej będzie w przypadku, gdy zwrot podatku jest wykazywany w decyzji, w której określa się zwrot podatku. W takiej sytuacji zgodnie z § 2 zaliczenie, o którym mowa w art. 190, następuje z dniem wydania tej decyzji, chyba że zwrot jest wykazywany w deklaracji. Oznacza to, że nawet jeśli organ wyda decyzję i zmieni wysokość wykazanego w deklaracji zwrotu, zaliczenie nastąpi w dniu złożenia deklaracji, a nie w dniu wydania decyzji. Zgodnie natomiast z § 3 w przypadku, gdy zwrot wynika z wniosku, w którym określono kwotę zwrotu podatku, zaliczenie, o którym mowa w art. 190, następuje z dniem złożenia wniosku w sprawie zwrotu.

3.8.10. Cesja i zastaw nadpłaty

W trakcie prac nad projektem KKOPP analizowała możliwość wprowadzenia przepisów dotyczących cesji i zastawu nadpłaty. Ostatecznie jednak uznano, że rozwiązania to nie powinno zostać wprowadzone do tego aktu. Rozważany przepis miał następujące brzemienie.

Art. A. § 1. W zakresie wierzytelności wynikających z nadpłaty przysługujących podatnikowi lub innemu podmiotowi na podstawie ordynacji podatkowej mają zastosowanie przepisy kc. w zakresie cesji i zastawu.

§ 2. Wprowadza się obowiązek informowania organu podatkowego właściwego w sprawach nadpłaty o dokonaniu zastawu lub cesji wierzytelności wynikających z nadpłat. W tym względzie zobowiązuje się podatnika do złożenia w organie podatkowym pisemnego zawiadomienia dotyczącego zastawu lub cesji wierzytelności wynikających z nadpłat, zawierające imię i nazwisko zastawcy i zastawnika oraz kategorię i kwotę wierzytelności wynikających z nadpłat będącego przedmiotem zastawu lub cesji.

§ 3. Zastaw lub cesja powstaje wyłącznie po złożeniu ww. zawiadomienia, a także po zgłoszeniu cesji do organu podatkowego. Osoba cedująca oraz beneficjent cesji (zastawnik, zastawca) są zobowiązani uznać ważność zgłoszonej cesji (zastawu) w stosunku do organu podatkowego, nawet jeśli taka cesja (zastaw) nie wystąpi, będzie bezskuteczna lub nieważna z powodu naruszenia regulacji kształtujących jej konstrukcję.

§ 4. W przypadku złożenia przez podatnika zawiadomienia wierzytelność wynikająca z nadpłaty może być przekazana, w całości lub w części, na wskazany rachunek banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej beneficjenta cesji, lub w innej formie, jeżeli w dniu złożenia deklaracji wykazującej nadpłatę lub deklaracji, w której stwierdzono nadpłatę, w stosunku do podatnika nie jest prowadzone postępowanie mające na celu ustalenie lub określenie wysokości zobowiązań podatkowych.

§ 5. Przekazanie wierzytelności wynikających z nadpłaty bankowi lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej traktuje się na równi z przekazaniem nadpłaty na rachunek podatnika.

§ 6. Wprowadza się obowiązek, aby zawiadomienie to było złożone na urzędowym formularzu. Wprowadza się dodatkowo wymóg, iż zastawca i zastawnik (osoba cedująca oraz beneficjent cesji) muszą podpisać ww. zawiadomienie.

§ 7. Realizacja cesji lub zajęcie wierzytelności wynikającej z nadpłaty nie mogą nastąpić przed stwierdzeniem tej wierzytelności. Dokonanie jakichkolwiek czynności wbrew obowiązkom, o których mowa, w niniejszym artykule są nieważne.

§ 8. Przekazanie bankowi lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej wierzytelności wynikających z nadpłaty ma pierwszeństwo przed:

- 1) zaliczeniem tej nadpłaty na poczet zaległości podatkowych i bieżących zobowiązań podatkowych ujawnionych po złożeniu deklaracji wykazującej nadpłatę;
- 2) realizacją zajęcia wierzytelności z tytułu nadpłaty w postępowaniu egzekucyjnym, otrzymanego przez organ podatkowy po dniu złożenia deklaracji wykazującej nadpłatę lub wydaniu decyzji dotyczącej nadpłaty.

§ 9. Ochrona wynikająca z zastawu lub cesji będzie ograniczona z uwagi na potrzebę zabezpieczenia interesu wierzyciela podatkowego. Mimo ustanowionego zastawu lub cesji, organ właściwy do rozstrzygnięcia w sprawie nadpłaty obciążonych zastawem lub objętych cesją ma możliwość zawieszenia lub przedłużenia terminu do zwrotu nadpłaty m.in. w przypadku stwierdzenia przez podatnika naruszenia przepisów podatkowych i wszczęcie karnej procedury, a także jest uprawniony do odmowy spełnienia świadczenia na rzecz zastawnika w przypadku zaistnienia przesłanek zaliczenia przez organ podatkowy nadpłaty na poczet należności, do zapłaty których zobowiązany jest podatnik.

§ 10. Wprowadza się zakaz komercyjnego nabycia wierzytelności wynikających z nadpłat (lub ich zastawu) w celu ich realizacji na własny rachunek. Ograniczenie to nie dotyczy: cesji (zastawu) zawieranych w celu zabezpieczenia, a także cesji (zastawu) na rzecz instytucji bankowych, które mogą zrealizować uprawnienie przejęte w celach zabezpieczenia. Zabezpieczeniem tego zakazu jest sankcja w postaci kary grzywny do wysokości pięćdziesięciu tysięcy euro. Obejmuje ona każdy podmiot, który naruszając ww. ograniczenie, nabywa nadpłatę.

§ 11. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi w rozporządzeniu wzór formularza, o którym mowa w § 4.

3.9. Ulgi w spłacie

ROZDZIAŁ 8

ULGI W SPŁACIE

Art. 217. § 1. Organ podatkowy, na wniosek zobowiązanego w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem zobowiązanego lub interesem publicznym, może udzielać ulg w spłacie podatków (ulg w spłacie).

§ 2. Ulgi w spłacie polegają na:

- 1) odroczeniu terminu płatności podatków;

- 2) rozłożeniu na raty podatków;
- 3) umorzeniu w całości lub w części podatków;
- 4) zwolnieniu płatnika z obowiązku pobrania podatków;
- 5) ograniczeniu poboru zaliczek.

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

§ 4. Przepisy § 1-3 stosuje się odpowiednio do zaległości podatkowej.

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

Art. 218. § 1. W razie udzielenia ulgi polegającej na rozłożeniu na raty lub odroczeniu terminu płatności nowym terminem płatności jest dzień, w którym, zgodnie z decyzją, powinna nastąpić zapłata odroczonego podatku lub poszczególnych rat, na jakie zostały rozłożone podatki.

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

§ 3. W razie niedotrzymania terminu płatności odroczonego lub rozłożonego na raty podatków następuje z mocy prawa wygaśnięcie decyzji:

- 1) o odroczeniu terminu płatności podatków – w całości;
- 2) o rozłożeniu na raty podatków – w części dotyczącej raty niezapłaconej w terminie płatności.

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

Art. 219. § 1. W przypadku zaistnienia przesłanek, o których mowa w art. 217 § 1, organ podatkowy na wniosek zobowiązanego prowadzącego działalność gospodarczą może udzielać ulg w spłacie:

- 1) które nie stanowią pomocy publicznej;
- 2) które stanowią pomoc *de minimis* – w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa Unii Europejskiej dotyczących pomocy w ramach zasady *de minimis*;
- 3) które stanowią pomoc publiczną udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa Unii Europejskiej dotyczących wyłączeń grupowych lub na podstawie rozporządzeń Rady Ministrów.

§ 2. Ulgi w spłacie, o których mowa w § 1 pkt 3, mogą być udzielane jako:

- 1) pomoc indywidualna, w tym zgodna z programami rządowymi lub samorządowymi;

2) w ramach programów pomocowych określonych w odrębnych przepisach.

§ 3. Rada Ministrów może określić, w drodze rozporządzenia, szczegółowe warunki udzielania ulg w spłacie, wraz ze wskazaniem przypadków, w których ulgi są udzielane jako pomoc indywidualna, mając na uwadze dopuszczalne przeznaczenia i warunki udzielania pomocy państwa określone w przepisach prawa Unii Europejskiej.

Art. 220. § 1. Wniosek o udzielenie ulgi w spłacie powinien zawierać w szczególności:

- 1) wskazanie podatków, jakich dotyczy;
- 2) wskazanie rodzaju i zakresu wnioskowanej ulgi w spłacie;
- 3) wskazanie okoliczności uprawdopodobniających występowanie interesu publicznego lub ważnego interesu zobowiązanego, z zastrzeżeniem pkt 4;
- 4) w przypadku, o którym mowa w art. 43 § 1, wykazanie, że zobowiązany zastosował się do informacji udzielonej mu przez organ podatkowy na zasadach określonych w art. 43 § 2;
- 5) w przypadku, o którym mowa w art. 44 pkt 1:
 - a) wykazanie istnienia utrwalonej praktyki organów podatkowych aktualnej w dacie dokonania czynności albo realizacji prawa lub obowiązku,
 - b) wykazanie, że utrwalona praktyka miała zastosowanie do zobowiązanego dokonującego czynności albo realizującego prawo lub obowiązek;
- 6) w przypadku, o którym mowa w art. 44 pkt 2:
 - a) wykazanie, że w adresowanych do zobowiązanego pisemnych stanowiskach, protokołach lub ostatecznych rozstrzygnięciach organów podatkowych wyrażono pogląd co do wykładni lub stosowania prawa podatkowego,
 - b) wykazanie, że pogląd ten miał zastosowanie do zobowiązanego dokonującego czynności albo realizującego prawo lub obowiązek;
- 7) w przypadku, o którym mowa w art. 219:
 - a) wskazanie, czy wnioskowana ulga w spłacie stanowi pomoc publiczną,
 - b) w przypadku ubiegania się o pomoc publiczną, określenie rodzaju pomocy publicznej, o jaką wnioskuje zobowiązany.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w art. 219, do wniosku załącza się stosowne zaświadczenia, oświadczenia oraz formularze, o których mowa w przepisach ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz. U z 2016 r. poz. 1808 i 1948).

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, biorąc pod uwagę zapewnienie sprawności postępowania, może określić, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku, o którym mowa w § 1, uwzględniając dane wskazane w § 1 i 2 oraz specyfikę poszczególnych podatków, a także organy właściwe do ich poboru.

Art. 221. § 1. Organ podatkowy może z urzędu umarzać podatki, jeżeli:

- 1) zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne;
- 2) kwota zaległości podatkowej nie przekracza 50 zł;
- 3) kwota zaległości podatkowej nie została zaspokojona w zakończonym lub umorzonym postępowaniu likwidacyjnym lub upadłościowym albo sąd oddalił wniosek o ogłoszenie upadłości;
- 4) zobowiązany zmarł, nie pozostawiając żadnego majątku lub pozostawił ruchomości niepodlegające egzekucji na podstawie odrębnych przepisów albo pozostawił przedmioty codziennego użytku domowego, których łączna wartość nie przekracza kwoty 5000 zł, i jednocześnie brak jest spadkobierców innych niż Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego oraz nie ma możliwości orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej.

§ 2. W przypadkach, o których mowa w § 1 pkt 3 i 4, decyzję umarzającą pozostawia się w aktach sprawy.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 3, organ podatkowy może umorzyć podatki, jeżeli umorzenie nie będzie stanowiło pomocy publicznej lub będzie stanowiło pomoc *de minimis*.

Art. 222. § 1. Organem właściwym w pierwszej instancji w sprawach ulg dotyczących podatków stanowiących dochód budżetu państwa jest właściwy naczelnik urzędu skarbowego.

§ 2. W zakresie podatków stanowiących dochody jednostek samorządu terytorialnego w sprawach udzielania ulg w spłacie właściwe w pierwszej instancji są samorządowe organy podatkowe jednostek samorządu terytorialnego, których te podatki stanowią dochód.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 2, w zakresie podatków pobieranych przez naczelnika urzędu skarbowego, samorządowy organ podatkowy występuje do właściwego naczelnika urzędu skarbowego o udzielenie informacji niezbędnych do rozpatrzenia wniosku. Decyzja w sprawie ulgi przesyłana jest właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego.

§ 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, właściwość miejscową i rzeczową organów podatkowych w sprawach udzielania ulg w spłacie, w sposób inny niż wskazany w § 1, uwzględniając wysokość kwoty będącej przedmiotem ulgi oraz terminy wpłat podatków lub zaległości z tytułu podatków.

Art. 223. § 1. W decyzji w sprawie odroczenia terminu płatności lub rozłożenia na raty organ podatkowy ustala opłatę prolongacyjną.

§ 2. Stawka opłaty prolongacyjnej wynosi 50% stawki odsetek za zwłokę, o której mowa w art. 162.

§ 3. Wysokość opłaty prolongacyjnej oblicza się przy zastosowaniu stawki opłaty prolongacyjnej obowiązującej w dniu wydania decyzji, o której mowa w § 1.

§ 4. Opłata prolongacyjna wpłacana jest w terminach płatności, o których mowa w art. 218 § 1; w razie niedotrzymania terminu płatności przepisy art. 218 § 2 oraz art. 161 § 2 stosuje się odpowiednio.

§ 5. Nie ustala się opłaty prolongacyjnej, gdy przyczyną wydania decyzji, o której mowa w § 1, były klęska żywiołowa lub wypadek losowy.

§ 6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi w drodze rozporządzenia szczególne zasady naliczania opłaty prolongacyjnej, mając na uwadze w szczególności sposoby wygasania zobowiązań podatkowych, przypadki stosowania ulg w spłacie.

Art. 224. § 1. Organ podatkowy może zwolnić płatnika z obowiązku pobrania podatków na wniosek zobowiązanego, w którym uprawdopodobni on, że:

- 1) pobranie podatków zagraża ważnym interesom zobowiązanego, a w szczególności jego egzystencji lub
- 2) pobrane podatki byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatków za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy.

§ 2. Organ podatkowy, na wniosek zobowiązanego do zapłaty zaliczek na podatki, może ograniczyć ich pobór, jeżeli zobowiązany uprawdopodobni, że zaliczki obliczone według zasad określonych w ustawach podatkowych byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do przewidywanej wysokości podatków za dany okres rozliczeniowy.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 1, organ podatkowy określa termin wpłacenia podatków, chyba że zobowiązany ma obowiązek dokonania okresowego rozliczenia tych podatków.

§ 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, właściwość rzeczową organów podatkowych w sprawach wymienionych w § 1 i 2 uwzględniając potrzebę zapewnienia sprawnej organizacji załatwiania tych spraw.

Przepis art. 217 § 1 utrzymuje obowiązującą możliwość odraczania terminu płatności podatków lub ich rozkładania na raty oraz odroczenia terminu płatności, rozkładania na raty lub umorzenia zaległości podatkowej, zwolnienia płatnika z poboru podatków oraz ograniczenia poboru zaliczek.

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

wać. 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 dotyczy także innych podatków w sytuacji, gdy znana będzie kwota podatku, a nie upłynie jeszcze termin jego płatności. Obejmie to m.in. podatek dochodowy, w tym od osób fizycznych, jeśli w zeznaniu rocznym wyniknie podatek do dopłaty. Podatnik będzie mógł w tym zakresie złożyć deklarację podatkową i wniosek o umorzenie podatku, zanim upłynie termin jego płatności. Jeżeli zrobi to wystarczająco wcześnie, wniosek może być rozpatrzony jeszcze przed terminem płatności. Instytucja ta będzie miała zastosowanie także do podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego; wystarczy, by podatnik złożył deklarację i wniosek możliwie szybko po zakończeniu okresu rozliczeniowego.

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

W zakresie opłaty prolongacyjnej może być stosowana wyłącznie ulga polegająca na umorzeniu jej w całości lub części. Wynika to z niesamodzielnego charakteru tej opłaty. Zmiana terminu płatności opłaty prolongacyjnej jest możliwa w drodze zmiany decyzji o odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu na raty poprzez określenie innego terminu odroczenia lub ustalenie innych terminów płatności lub wysokości rat.

Bez zmian pozostanie dotychczasowa zasada proporcjonalnego zaliczenia kwoty umorzonych podatków na należność główną i ewentualne odsetki.

W ramach rozdziału dotyczącego ulg w spłacie Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego uznała zasadność regulacji o charakterze kompleksowym i w art. 218 umieszczono także przepisy dotyczące terminów płatności po udzieleniu ulgi, czy zasady wygaśnięcia decyzji dotyczących ulg. Dzięki temu zabiegowi tekst prawny stanie się bardziej przystępny, a przez to wpłynie na świadomość zainteresowanych w zakresie skutków niedotrzymania warunków wynikających z decyzji. Zobowiązani nie zawsze bowiem mają pełną wiedzę o zasadach konstrukcji przepisów podatkowych i umieszczenie także przepisów wskazujących skutki decyzji o udzieleniu ulgi i naruszenia wynikających z niej warunków w jednym miejscu ułatwi im poznanie całości regulacji dotyczącej ulg w spłacie.

Nie zmieniono obowiązujących regulacji o.p. wskazujących, że nowym terminem płatności jest dzień, w którym zgodnie z decyzją powinna nastąpić zapłata odroczonych podatków lub poszczególnych rat.

Podobnie jak w obowiązującej o.p. określono skutki, jakie dla terminu płatności wywiera brak zapłaty odroczonych podatków lub którejkolwiek z rat. Zgodnie z proponowanym art. 218 § 2 terminem płatności staje się termin, jaki obowiązywał przed wydaniem decyzji o udzieleniu ulgi, co wiąże się także z koniecznością zapłaty odsetek od zaległości za cały okres opóźnienia w zapłacie wobec pierwotnego terminu płatności.

Podobnie utrzymano dotychczasowe zasady wygasania decyzji o udzieleniu ulgi w spłacie w przypadku niedotrzymania terminu płatności odroczonych podatków. Wygaśnięcie decyzji w całości powoduje powrót do pierwotnego terminu płatności i obowiązek zapłaty dodatkowo odsetek w pełnej wysokości zamiast opłaty prolongacyjnej.

Podobne skutki ma niedotrzymanie terminu płatności którejkolwiek z rat, na jakie rozłożono podatek. W tym wypadku skutki zależą jednak od liczby nieopłaconych w terminie rat. Jeżeli nie dokonano zapłaty jednej raty (i każdej następnej, o ile nie doszło do sytuacji braku zapłaty trzech kolejnych rat), decyzja wygasa wyłącznie w części dotyczącej każdej niezapłaconej raty. Odsetki będzie trzeba zapłacić tylko od kwoty tej raty. Dopiero z chwilą niedotrzymania terminu płatności trzech kolejnych rat decyzja wygasa w całości i cała kwota jest wymagalna wraz z odsetkami liczonymi od pierwotnego terminu płatności.

Zgodnie z art. 219, podobnie jak obecnie, w przypadku podatników prowadzących działalność gospodarczą organy mogą udzielać ulg, które nie stanowią pomocy publicznej. Dopuszczalne jest także udzielenie ulg stanowiących pomoc *de minimis*, na zasadach i warunkach wynikających z przepisów Unii Europejskiej.

Z kolei udzielanie ulg stanowiących pomoc publiczną jest możliwe w zakresie i na zasadach określonych w przepisach Unii Europejskiej dotyczących wyłączeń grupowych lub na podstawie rozporządzeń Rady Ministrów jako pomoc indywidualna, w tym zgodna z programami rządowymi lub samorządowymi albo w ramach programów pomocowych określonych w odrębnych przepisach.

Zachowano także możliwość określenia przez Radę Ministrów szczegółowych warunków udzielania ulg w spłacie podatków wraz ze wskazaniem przypadków, w których ulgi są udzielane jako pomoc indywidualna.

W art. 220 zdecydowano się wskazać na konieczne elementy wniosku o udzielenie ulgi, a także zawarto obowiązek załączenia do wniosku stosownych zaświadczeń, oświadczeń oraz formularzy, o których mowa w przepisach ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Powyższe ma ułatwić

występowanie przez obowiązanym o udzielenie ulg w spłacie oraz stanowić pomoc dla organów przy procedowaniu takich wniosków. Mając na względzie środki komunikacji elektronicznej, pozostawiono ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych możliwość określenia w drodze rozporządzenia wzoru wniosku o udzielenie ulgi.

Stosownie do art. 221 przypadki, w których organy mogą umarzać podatki z urzędu, pozostawiono w tym samym kształcie jak w aktualnie obowiązujących przepisach. Obejmują one sytuacje braku możliwości egzekucji kwoty wyższej niż wydatki egzekucyjne lub gdy kwota nie przekracza 50 zł, zgodnie z limitem bagatelności przyjętym w projekcie ordynacji podatkowej. Umorzenie z urzędu jest także dopuszczalne, gdy kwota zaległości nie została zaspokojona w zakończonym lub umorzonym postępowaniu likwidacyjnym lub upadłościowym albo sąd oddalił wniosek o ogłoszenie upadłości. Przy tym umorzenie to jest możliwe wyłącznie wtedy, gdy jest to zgodne z przepisami o pomocy publicznej. Umarzane z urzędu będą także podatki, gdy zobowiązany zmarł, nie pozostawiając żadnego majątku albo pozostawił ruchomości niepodlegające egzekucji, albo przedmioty codziennego użytku nieprzekraczające wartości 5000 zł i nie pozostawił innych spadkobierców niż Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego i brak jest możliwości orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej. W ostatnich dwóch przypadkach decyzję umarzającą zaległość pozostawia się w aktach sprawy.

Obecny system udzielania ulg na zasadzie współdziałania organów państwowych i samorządowych (za zgodą organu samorządowego) jest skomplikowany i powoduje problemy, co skutkuje przede wszystkim wydłużonym terminem załatwienia tych spraw. W celu likwidacji powyższych trudności proponuje się nową regulację w tym zakresie. Zgodnie z przepisami art. 222 § 1 co do zasady organami pierwszej instancji właściwymi w sprawie udzielania ulg w zakresie podatków stanowiących dochód budżetu państwa będą naczelnicy urzędów skarbowych.

Z kolei w przypadku podatków stanowiących dochody jednostek samorządu terytorialnego, zgodnie z art. 222 § 2, właściwe w pierwszej instancji w sprawie udzielania ulg w spłacie będą organy podatkowe tych jednostek, których dochód stanowi ten podatek, niezależnie od tego, czy pobór tego podatku jest realizowany przez nie samodzielnie, czy przez naczelników urzędów skarbowych. W przypadku gdy właściwym w sprawach poboru danego podatku będzie naczelnik urzędu skarbowego, zgodnie z art. 222 § 3, samorządowy organ podatkowy występuje do właściwego naczelnika urzędu skarbowego o udzielenie informacji dotyczących podatków objętych wnioskiem o udzielenie ulgi, a po wydaniu decyzji w tym zakresie przesyła ją temu organowi. Pozwoli to rozwiązać dzisiejsze wątpliwości²⁷⁹ co do

279 Problemy te dostrzegł m.in. K. Teszner (w:) *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, rozdz. V, *Problematyka koordynacji działań oraz współpracy podmiotów administracji podatkowej w Polsce*, 4.

tego, który z organów, współdziałających przy załatwieniu wniosku o ulgę w spłacie, ma obowiązek prowadzić postępowanie wyjaśniające. Za zasadne przyjęto rozwiązanie przewidujące, by koszty postępowania były finansowane ze środków podmiotu będącego beneficjentem danego podatku.

Na wzór aktualnie obowiązujących przepisów pozostawiono możliwość dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych określenia w drodze rozporządzenia właściwości rzeczowej organów podatkowych w sprawach udzielania ulg w spłacie, choć ze względu na uregulowanie tego zagadnienia w ustawie wydanie rozporządzenia nie jest konieczne.

W rozdziale dotyczącym ulg w spłacie zawarto także przepisy dotyczące opłaty prolongacyjnej, która jest ściśle związana z udzielanymi ulgami w spłacie. Zgodnie z przepisem art. 223 organ w wydawanej decyzji o udzieleniu ulgi, polegającej na odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu podatków na raty, ustala opłatę prolongacyjną.

Stawkę opłaty przyjęto jako 50% kwoty odsetek za zwłokę. Należy wskazać, że stawka ta obowiązywać będzie także w zakresie podatków stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego. Tym samym zniesiono konieczność uchwalania wysokości stawki opłaty prolongacyjnej przez te jednostki, by taka opłata mogła być naliczana. Konsekwencją wprowadzonej zmiany jest brak możliwości rezygnacji przez daną jednostkę samorządu terytorialnego z wprowadzenia opłaty prolongacyjnej, jednak mają one możliwość umarzania naliczonej opłaty prolongacyjnej na zasadach ogólnych, gdy jest to uzasadnione ważnym interesem zobowiązanego lub interesem publicznym. Wprowadzenie jednolitej stawki opłaty prolongacyjnej zarówno w ulgach udzielanych w odniesieniu do dochodów państwa, jak i jednostek samorządu terytorialnego jest wyrazem realizacji zasady powszechności opodatkowania i konstytucyjnego obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych.

Utrzymano zasadę, że zmiany stawki opłaty prolongacyjnej po wydaniu decyzji nie mają znaczenia dla ustalonej opłaty prolongacyjnej, która bazuje na jej wysokości obowiązującej w dniu wydania decyzji. Terminem płatności opłaty prolongacyjnej jest termin płatności odroczonego podatku lub poszczególnych rat, zaś w razie niedotrzymania terminu stosuje się odpowiednio zasady obowiązujące w zakresie odroczonej lub rozłożonej na raty opłaty.

Opłata prolongacyjna nie będzie ustalana wyłącznie w przypadku, gdy przyczyną wydania decyzji o udzieleniu ulgi jest klęska żywiołowa lub wypadek losowy. Opłata ustalona w decyzji może, na zasadach wynikających z art. 217 § 3, podlegać umorzeniu w całości lub w części, jeśli organ uzna to za uzasadnione.

Problematyka współdziałania organów podatkowych przy stosowaniu ulg i zwolnień uznaniowych, Lex 2012.

Szczegółowe zasady naliczania opłaty prolongacyjnej zostaną określone w rozporządzeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

W przepisie art. 224 uregulowano ulgi dotyczące pobrania podatku przez płatnika. Utrzymano, obowiązującą obecnie, możliwość zwolnienia płatnika, na jego wniosek, z obowiązku pobrania podatku (w tym także zaliczek), o ile podatnik uprawdopodobni, że pobranie podatków zagraża jego ważnym interesom, a w szczególności jego egzystencji lub pobrane podatki byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego za okres rozliczeniowy. Podobnie utrzymano możliwość ograniczenia przez organ poboru zaliczek od zobowiązanego, jeżeli byłyby one niewspółmiernie wysokie w stosunku do przewidywanej kwoty podatku za dany okres rozliczeniowy. Utrzymano także regułę, zgodnie z którą organ podatkowy określa termin wpłacenia podatków lub zaliczki na podatek, chyba że zobowiązany ma obowiązek dokonania okresowego rozliczenia tych podatków. Organy właściwe w sprawie udzielania powyższych ulg określi w drodze rozporządzenia minister właściwy do spraw finansów publicznych na podstawie upoważnienia ustawowego.

W ramach prac nad ulgami w spłacie rozważano wprowadzenie możliwości korzystania z ulg w sposób niejako automatyczny przez niektóre kategorie podatników, rozważania te wiązały się z instytucją „rzetelnego podatnika”, która nie została wprowadzona. Podatnik, który nie posiada zaległości lub spełnia dodatkowe warunki, mógłby np. zapłacić tylko część podatku z informacją o zapłacie reszty w kilku ratach nie dłuższych niż kwartał, zaś wpłata tych należności zostałaby powiększona o opłatę prolongacyjną. W takiej sytuacji dotrzymanie tych rat i uiszczenie opłaty prolongacyjnej skutkowałoby uznaniem, że nie doszło do powstania zaległości. Jednakże niezależnie od braku realizacji instytucji rzetelnego podatnika uznano, że ulgi nie powinny działać w sposób automatyczny, ale jako zdarzenie wyjątkowe i uzasadnione szczególnymi okolicznościami. Wprowadzenie ulg automatycznych pozwalałoby korzystać z nich także tym, którzy nie są w sytuacji, w której zapłata podatku w terminie nie jest możliwa, tylko dlatego, że mają taką możliwość. Tym samym stanowiłoby to zaprzeczenie samej idei ulg w spłacie i głównie z tego względu nie wprowadzono tego typu rozwiązań.

3.10. Odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta

ROZDZIAŁ 9

ODPOWIEDZIALNOŚĆ PODATNIKA, PŁATNIKA I INKASENTA

Art. 225. § 1. Podatnik odpowiada za podatek całym swoim majątkiem.

§ 2. Za podatek wynikający ze zobowiązania podatkowego powstałego w czasie trwania małżeństwa podatnik odpowiada swoim majątkiem osobistym oraz majątkiem wspólnym.

§ 3. Przepisu § 2 nie stosuje się do zobowiązania podatkowego powstałego po:

- 1) powstaniu albo ustanowieniu rozdzielnosci majątkowej;
- 2) ustanowieniu rozdzielnosci majątkowej z wyrównaniem dorobków.

§ 4. Za podatek wynikający ze zobowiązania podatkowego powstałego przed ograniczeniem ustawowej wspólności majątkowej podatnik odpowiada tak, jakby to ograniczenie nie nastąpiło.

§ 5. Przepis § 4 stosuje się odpowiednio do zobowiązania podatkowego powstałego przed powstaniem lub ustanowieniem rozdzielnosci majątkowej albo ustanowieniem rozdzielnosci majątkowej z wyrównaniem dorobków.

§ 6. Podatnik pozostający w związku małżeńskim, który zgodnie z przepisami § 1-5 nie ponosi odpowiedzialności majątkiem wspólnym, odpowiada za podatek swoim majątkiem osobistym.

Art. 226. § 1. Płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 9, odpowiada za podatek niepobraný lub podatek pobraný, a niewpłaconý. Przepisy art. 225 stosuje się odpowiednio.

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się, jeżeli odrębne przepisy stanowią inaczej albo jeżeli płatnik nie pobrał podatku z winy podatnika.

Art. 227. § 1. W przypadku, o którym mowa w art. 226 § 1, organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności płatnika, w której określa wysokość niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w art. 226 § 2, organ podatkowy wydaje decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego ze wskazaniem kwoty, za którą odpowiada podatnik.

Art. 228. Inkasent, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 10, odpowiada za podatek pobraný, a niewpłaconý. Przepisy art. 225 i art. 227 stosuje się odpowiednio.

Art. 229. Osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, będące płatnikami lub inkasentami, są obowiązane wyznaczyć osoby, do których obowiązków należy obliczanie i pobieranie podatków oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, a także zgłosić właściwemu miejscowo organowi podatkowemu imiona, nazwiska i adresy tych osób. Zgłoszenia należy dokonać w terminie wyznaczonym do dokonania pierwszej wpłaty, a w razie zmiany osoby wyznaczonej – w terminie 14 dni od dnia, w którym wyznaczono inną osobę.

Zagadnienia odpowiedzialności podatkowej zostały uregulowane w oparciu o dotychczasowy model normatywny, z jednoczesnym uporządkowaniem przepisów, dostosowaniem rozwiązań podatkowych do przepisów Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, regulujących małżeńskie stosunki majątkowe, wyeliminowaniem dostrzeżonych wad i nadmiernego skomplikowania regulacji w niektórych obszarach. Dla przykładu można wskazać spójność projektowanych rozwiązań w art. 225

§ 2 i 6 z art. 31 § 1 k.r.i.o., art. 225 § 4 z art. 47¹ k.r.i.o.²⁸⁰ Rezultatem powinna być merytoryczna poprawa regulacji i zmniejszenie kazuistyki przepisów, a także uczynienie ich bardziej syntetycznymi. Na wstępie zauważyć należy, że „przepisy prawa podatkowego nie definiują pojęcia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe. Taka definicja nie jest jednak potrzebna, skoro pojęcie odpowiedzialności w znaczeniu potocznym rozumiane jest dość jednoznacznie. (...) Oznacza ono obowiązek prawny lub moralny odpowiadania za swoje czyny i ponoszenia za nie konsekwencji”²⁸¹.

Przyjmując określoną w dziale II kolejność zakresów regulacji, kierowano się tym, że mimo iż następstwo prawne powinno mieć pierwszeństwo w regulacji, to jednak w znacznym stopniu odpowiedzialność następców prawnych, tj. spadkobierców i zapisobierców windykacyjnych, jest uregulowana w przepisach Kodeksu cywilnego, do którego odsyła art. 265 § 1 projektu (art. 98 § 1 o.p.). Zatem, mimo że spadkobiercy i zapisobiercy windykacyjni ponoszą odpowiedzialność całym swoim majątkiem (do chwili przyjęcia spadku tylko spadkiem – art. 1030 kc.) – co wynika z art. 265 § 1 projektu (art. 98 § 1 o.p.) w związku z art. 1030 kc.²⁸² – to jednak nie przepisy rozdziału 9 działu II projektu regulują tę odpowiedzialność. Rzeczą naturalną było więc umieszczenie przed przepisami o następstwie prawnym przepisów o odpowiedzialności osób trzecich jako ściślej związanych z odpowiedzialnością podatkową (art. 225-228). Poza tym uznano, że zagadnienia odnoszące się do odpowiedzialności podatnika, płatnika, inkasenta, czy związane z następstwem prawnym przynależą do szeroko rozumianej problematyki zobowiązań podatkowych. Przepisy w tym zakresie z reguły mają charakter materialnoprawny.

W zakresie odpowiedzialności podatkowej:

- dostosowano przepisy o odpowiedzialności podatkowej osób fizycznych pozostających w związkach małżeńskich do terminologii i rozwiązań przewidzianych w Kodeksie rodzinnym i opiekuńczym;
- ustanowiono odpowiedzialność zapisobierców zwykłych za zaległości podatkowe spadkodawcy jako osób trzecich (w miejsce „martwej” dziś regulacji ustanawiającej zapisobierców następcami prawnymi);
- usunięto niektóre „martwe” regulacje z zakresu odpowiedzialności osób trzecich (art. 111 o.p. przewidujący odpowiedzialność członków rodziny podatnika);
- ustanowiono zasadę, że organ podatkowy odstępuje od orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej, jeżeli byłoby to rażąco niesłuszne (takie roz-

280 Wyrok SA w Łodzi z dnia 29 lipca 2015 r., III AUa 1322/14, niepubl.

281 O. Łunarski, *Odpowiedzialność syndyka za zobowiązania upadłego (w:) Odpowiedzialność i sankcje w prawie podatkowym* (red. B. Brzeziński, A. Olesińska, J. Pustuł), Toruń 2017, s. 67.

282 E. Macierzyńska-Franaszczyk (w:) *Charakter odpowiedzialności przed przyjęciem spadku i zapisu windykacyjnego*, P. Stec (red.), M. Załucki (red.), 50 lat Kodeksu cywilnego, Lex/el. 2015, pkt 2.

wiązanie przewidywały przepisy obowiązujące przed wejściem w życie aktualnie obowiązującej ordynacji podatkowej ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych²⁸³). Brak takiego przepisu jest dostrzegany w orzecznictwie sądów administracyjnych²⁸⁴;

- uporządkowano, a częściowo zmodyfikowano rozwiązania proceduralne związane z orzekaniem o odpowiedzialności osób trzecich.

Nie ulega zmianie obowiązująca obecnie zasada, w myśl której podatnik odpowiada za podatek całym swoim majątkiem (art. 225 § 1). Odpowiedzialność majątkiem wspólnym nie będzie więc dotyczyć tych zobowiązań podatkowych jednego ze współmałżonków, które powstały przed zawarciem związku małżeńskiego (art. 29 § 1 w zw. z art. 26 o.p.)²⁸⁵. Utrzymano też dzisiejszą zasadę odpowiedzialności osób fizycznych pozostających w związkach małżeńskich, także z majątku objętego wspólnością majątkową, przy czym uściślono, że zasada ta dotyczy tylko podatku wynikającego z takiego zobowiązania podatkowego, które powstało w czasie trwania małżeństwa (art. 225 § 2). W ten sposób wyeliminowano dotychczasowe wątpliwości odnoszące się do zakresu odpowiedzialności z majątku wspólnego, a więc czy może on obejmować także zobowiązania powstałe przed zawarciem małżeństwa. Tego rodzaju rozwiązanie uznane zostało za niesłuszne, nadmiernie obciążające dla interesów rodziny oraz tego małżonka, który wstępując w związek małżeński, nie był dłużnikiem podatkowym.

Istniejący obecnie w ordynacji podatkowej art. 26a został przeniesiony do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁸⁶ jako art. 18a, albowiem reguluje on zagadnienie istotne tylko dla podatników i płatników tego podatku.

W projekcie znano za zbyt precyzyjne definiowanie na użytek prawa podatkowego pojęcia „majątek”, albowiem jego rozumienie nie budzi wątpliwości²⁸⁷ i ma swoje utrwalone znaczenie nie tylko w orzecznictwie sądowym, ale i piśmiennictwie²⁸⁸, a także w przepisach prawa odróżniających majątek od mienia (art. 44 kc.). Przez majątek rozumie się w znaczeniu szerszym ogół praw i obowiązków majątkowych podmiotu prawa, a w znaczeniu węższym oznacza tylko aktywa, czyli prawa mająt-

283 Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 z późn. zm.

284 Zob. np. wyroki NSA z dnia 1 lutego 2017 r., II FSK 2225/15 i II FSK 3505/15, CBOSA.

285 Wyrok SN z dnia 22 maja 2012 r., II UK 339/11, OSNP 2013, nr 7-8, poz. 97; wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2009 r., II FSK 570/08, CBOSA.

286 Dz.U. z 2016 r. poz. 2032 z późn. zm.

287 Zob. L. Etel (w:) J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013, s. 315; S. Babiarz (w:) S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2015, s. 262.

288 Zob. E. Gniewek (w:) Kodeks cywilny. Komentarz, red. E. Gniewek, P. Machnikowski, Warszawa 2013, s. 112; Ł. Zelechowski (w:) Kodeks cywilny. Komentarz, t. 1, Przepisy wprowadzające (art. I-LXV p.w.kc.). Część ogólna. Własność i inne prawa rzeczowe (art. 1-352 kc.), red. K. Osajda, Warszawa 2013, s. 523-524.

kowe podmiotu prawa, co pozwala na utożsamienie pojęć „mienię” i „majątek”²⁸⁹. W tym ostatnim znaczeniu pojęciem „majątek” posługuje się art. 225 § 1 projektu.

Tak jak dotąd zmiany w stosunkach majątkowych między małżonkami będą skuteczne wyłącznie w zakresie tych zobowiązań podatkowych, które powstały po ich zmianie (art. 225 § 3-5). Zmiana w stosunku do dotychczasowego stanu prawnego ma wyłącznie charakter redakcyjno-terminologiczny, uwzględniono też rozwiązania zawarte w Kodeksie rodzinnym i opiekuńczym, dotychczas pomijane w ordynacji podatkowej (ustanowienie rozdzielności majątkowej z wyrównaniem dorobków). Uściślono, że podatnik pozostający w związku małżeńskim, który zgodnie z wyrażonymi w projekcie ustawy podatkowej regulacjami nie ponosi odpowiedzialności majątkiem objętym wspólnością majątkową, odpowiada za podatek swoim majątkiem osobistym (art. 225 § 6).

Nie ulegają zmianie dotychczasowe reguły i przesłanki odpowiedzialności podatkowej. „Mimo iż niewątpliwie prawdziwe jest twierdzenie, że podatnik, płatnik i inkasent odpowiadają za zachowania – w sensie prawnym – własne, to powiązanie tych podmiotów z określonym stanem odbywa się całkowicie automatycznie. Automatyzm ten wynika z normy prawnej, która poza nawiązaniem do obiektywnie występującego stanu nie formułuje jakichkolwiek dodatkowych przesłanek ani wymagań tej odpowiedzialności. Prawo podatkowe co do zasady nie zna też okoliczności, których zaistnienie uniemożliwiłoby zarachowanie zdarzenia określonemu podmiotowi. Związek pomiędzy podstawą odpowiedzialności a podmiotem odpowiedzialnym ma zatem z zasady charakter wyłącznie normatywny. Przepisy nie wymagają istnienia ani sprawstwa, ani związku przyczynowego, aczkolwiek zdarzają się wyjątki oparte na tego rodzaju elementach”²⁹⁰. Oznacza to, że nie było konieczności zmiany tych zasad, albowiem odpowiedzialność podatkowa zawsze kreowana jest przez przepisy ustawowe.

Utrzymano dotychczasowe zasady odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany lub niewpłacony na rachunek organu podatkowego, jak również zasadę, że płatnik będący osobą fizyczną pozostającą w związku małżeńskim ponosi odpowiedzialność także z majątku objętego wspólnością ustawową na analogicznych zasadach jak podatnik (art. 30 o.p.), co uregulowano w art. 226 § 1 i 2. Płatnik odpowiada w zakresie wskazanym w art. 9 projektu (art. 8 o.p.) za własne działanie (bądź zaniechanie) związane z wykonywaniem przez niego ustawowych obowiązków, a nie za zobowiązanie osoby trzeciej (podatnika), co wynika wprost z art. 226

289 M. Bednarek, Mienie. Komentarz do art. 44-55³ Kodeksu cywilnego, Kraków 1997, s. 30-31; A. Dyoniak, Pojęcie majątku w prawie cywilnym, „Państwo i Prawo” 1985, nr 11-12; wyrok SN z dnia 3 grudnia 2009 r., II CSK 215/09, Lex nr 551060 z głosem aprobującą M. Jasiakiewicza, PPE 2010, nr 3, s. 83-95.

290 Zob. szerzej na ten temat B. Brzeziński, A. Olesińska, Zagadnienie odpowiedzialności w prawie podatkowym, (w:) Odpowiedzialność i sankcje..., s. 24 i podana tam literatura.

§ 1 i 2 projektu (art. 30 § 4 o.p.). Zatem z płatnikiem mamy do czynienia jedynie w sytuacji, gdy osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej jest obowiązana do obliczenia, pobrania i wpłacenia podatku we właściwym terminie organowi podatkowemu. W przypadku zaś gdy osoby te nie są zobowiązane do tych czynności przepisami prawa, to nie są płatnikami w rozumieniu art. 9 projektu (art. 8 o.p.) i nie może mieć do nich zastosowania art. 226 § 1 projektu (art. 30 o.p.)²⁹¹. Wynikające z przepisów prawa podatkowego obowiązki płatnika do obliczenia, pobrania i wpłacenia we właściwym terminie organowi podatkowemu podatku nie obejmują weryfikacji zgodności podatkowych regulacji krajowych z przepisami wspólnotowymi bądź Konstytucją RP²⁹². Poza tym należy wskazać, że w świetle art. 9 projektu (art. 8 o.p.) oraz art. 226 § 1 i 2 projektu (art. 30 § 1 i 5 o.p.), „niepobranie podatku z winy innego podmiotu niż podatnik jest obojętne dla odpowiedzialności podatkowej (...) płatnika. Notariusz jako płatnik w celu wyłączenia swojej odpowiedzialności podatkowej powinien tak ukształtować akt notarialny, aby okoliczności istotne dla pobrania i wysokości podatku, którego jest płatnikiem, wynikały z oświadczeń podatnika”²⁹³.

Tak jak dotąd, nie będzie ponosił odpowiedzialności płatnik, który nie pobrał podatku z winy podatnika. Tak jak dotychczas, dla uwolnienia płatnika od odpowiedzialności nie ma znaczenia rodzaj winy podatnika. Każda jej postać (umyślna, nieumyślna) uwalnia płatnika od odpowiedzialności²⁹⁴. „Jeżeli podatnik ponosi winę za niepobranie podatku przez płatnika – to on odpowiada za podatek niepobrany. Jeśli podatnikowi winy przypisać nie można – odpowiedzialność (niezależnie od własnej winy bądź jej braku) ponosi płatnik. Jeżeli pobór podatku odbywał się za pośrednictwem płatnika – organ podatkowy musi działać na podstawie art. 30 (§ 4 lub 5), nie zaś na podstawie art. 21 § 3 ordynacji podatkowej”²⁹⁵.

Utrzymano też regułę, że przepis szczególny może uchylać odpowiedzialność płatnika (art. 30 o.p.), a wynika to z art. 226 § 2. Zachowano w niezmienionym kształcie rozwiązania proceduralne dotyczące orzekania o odpowiedzialności płatnika i podatnika za podatek niepobrany lub tylko niewpłacony na rachunek organu podatkowego (art. 30 o.p.), wskazując te zasady w art. 227 § 1 i 2. Przyjęto, że zarówno decyzja o odpowiedzialności płatnika, jak i decyzja o odpowiedzialności

291 Wyrok NSA z dnia 15 lutego 2017 r., II FSK 4125/14, CBOSA.

292 Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2014 r., II FSK 1103/12, CBOSA.

293 K. Buk, Notariusz jako płatnik podatku – zagadnienia wybrane, „Nowy Przegląd Notarialny” 2015, nr 1, s. 19-30.

294 A. Mariański, Obowiązek ustalenia stanu faktycznego i prawnego przez notariusza – zakres odpowiedzialności jako płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 10, s. 35-41.

295 A. Olesińska, glosa do wyroku WSA w Olsztynie z dnia 9 września 2009 r., I SA/OI 455/09, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 4, s. 179-190.

inkasenta są decyzjami deklaratoryjnymi²⁹⁶. Uściślono, że wydając w takich przypadkach decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, organ podatkowy wskazuje kwotę, za którą odpowiada podatnik. W art. 227 § 2 zrezygnowano ze zwrotu używanego w dotychczasowym art. 30 § 5 o.p. „decyzja o odpowiedzialności podatnika”, *notabene* krytykowanej w piśmiennictwie²⁹⁷. W praktyce bowiem organy podatkowe wydają decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego²⁹⁸. Zatem w omawianym przepisie zwrot „ze wskazaniem kwoty, za którą odpowiada podatnik” nie zawsze będzie oznaczał, że podatnik będzie zobowiązany ją zapłacić. Tak będzie tylko wówczas, gdy podatek nie został wpłacony przez płatnika albo zapłacony przez podatnika.

Utrzymano bez zmian dotychczasowe rozwiązania dotyczące odpowiedzialności inkasenta (art. 30 o.p.) – art. 228. Polegają one na tym, że inkasent odpowiada za podatek pobrany, a niewpłacony tylko wówczas, gdy nie wykonał obowiązku pobrania podatku od podatnika i niewpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Obowiązek inkasenta pobrania podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu wynika z przepisów regulujących poszczególne rodzaje podatków. Zatem przepis art. 10 projektu (art. 9 o.p.) nie kreuje statusu inkasenta. Nie kreuje go też sam fakt wykonywania czynności wskazanych w tym przepisie²⁹⁹. Oznacza to, że nałożenie obowiązku poboru podatku oraz sprecyzowanie zakresu tego obowiązku nie może nastąpić w drodze umowy³⁰⁰.

Przepis art. 229 jest odpowiednikiem dotychczasowego art. 31 o.p. Tak jak dotychczas treść tego przepisu uzasadnia pogląd, że kierownik jednostki organizacyjnej może wskazać kilka osób zobowiązanych do obliczenia, pobrania i wpłacenia terminowego podatków na rzecz organu podatkowego. Podział tych obowiązków i linie tego podziału zależą od uznania tego kierownika. Tak jak obecnie osoba (osoby) wskazana do obliczenia, pobrania i terminowego wpłacania organowi podatkowemu pobranych kwot podatków nie są ani płatnikami, ani inkasentami. Zatem nie ponoszą w tym zakresie odpowiedzialności podatkowej, a tylko odpowiedzialność pracowniczą lub cywilną oraz ewentualnie karną skarbową.

296 Zob. uchwała 7 sędziów NSA z dnia 27 września 1999 r., FPS 6/99, ONSA 2000, nr 1, poz. 1 z glosą krytyczną H. Dzwonkowskiego, „Państwo i Prawo” 2000, nr 8, s. 113-117; wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2016 r., II FSK 3403/13, CBOSA; L. Etel (w:) Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013, s. 329.

297 L. Etel (w:) J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013, s. 333; A. Olesińska, Kto powinien zapłacić p.c.c. niepobrany przy sprzedaży działki gruntu przez rolnika, „Prawo i Podatki” 2010, nr 6, s. 17.

298 Zob. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 9 września 2009 r., I SA/OI 455/09 z glosą krytyczną A. Olesińskiej, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 4, s. 179-190.

299 Zob. wyrok NSA z dnia 16 kwietnia 2008 r., I FSK 622/07, CBOSA.

300 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 21 października 2005 r., I SA/Lu 270/05, CBOSA z glosą aprobującą A. Bartosiewiczą i R. Kubackiego, „Finanse Komunalne” 2006, nr 7-8, s. 119.

Rozdział 10 działu II jest odpowiednim miejscem dla jego usytuowania, albowiem przepis ten reguluje problem, „kto będzie wykonywał obowiązki płatnika lub inkasenta”³⁰¹.

3.11. Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich

3.11.1. Przepisy ogólne

ROZDZIAŁ 10

ODPOWIEDZIALNOŚĆ PODATKOWA OSÓB TRZECICH

Oddział 1

Przepisy ogólne

Art. 230. § 1. W przypadkach i w zakresie przewidzianych w niniejszym rozdziale osoby trzecie odpowiadają solidarnie z podatnikiem, płatnikiem, inkasentem lub ich następcą prawnym za:

- 1) zaległość podatkową podatnika;
- 2) podatek niepobrany lub pobrany, a niewpłacony przez płatnika na rachunek organu podatkowego;
- 3) podatek pobrany, a niewpłacony przez inkasenta na rachunek organu podatkowego;
- 4) odsetki za zwłokę naliczone do dnia wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej, od należności wymienionych w pkt 1-3, a także odsetki od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek;
- 5) koszty postępowania egzekucyjnego powstałe do dnia wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej w zakresie należności, o których mowa w pkt 1-3, objętych decyzją o odpowiedzialności osoby trzeciej oraz przypadających od nich odsetek za zwłokę.

§ 2. Osoba trzecia nie ponosi odpowiedzialności przewidzianej w niniejszym rozdziale, jeżeli byłoby to rażąco niesłuszne.

§ 3. Jeżeli wraz z podatnikiem, płatnikiem, inkasentem lub ich następcą prawnym odpowiedzialność ponoszą osoby trzecie, odpowiedzialność tych osób, z zastrzeżeniem art. 238 § 2, jest również odpowiedzialnością solidarną.

Art. 231. Do odpowiedzialności osoby trzeciej stosuje się odpowiednio art. 225.

Art. 232. § 1. O odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej organ podatkowy orzeka w drodze decyzji.

§ 2. Postępowania w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, z zastrzeżeniem art. 233, nie wszczyna się przed:

301 L. Etel (w:) R. Dowgier, L. Etel, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2017, s. 405.

- 1) upływem terminu płatności ustalonego zobowiązania podatkowego;
- 2) dniem doręczenia decyzji:
 - a) określającej wysokość zobowiązania podatkowego,
 - b) o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta,
 - c) o zakresie odpowiedzialności spadkobierców lub zapisobierców windykacyjnych, o której mowa w art. 266 § 1,
 - d) określającej wysokość zaległości podatkowej, o której mowa w art. 156 § 3 oraz art. 157,
 - e) określającej wysokość należnych odsetek za zwłokę, o której mowa w art. 159;
- 3) dniem wszczęcia postępowania egzekucyjnego lub dniem odstąpienia od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych, zgodnie z przepisami o postępowaniu egzekucyjnym w administracji – w przypadkach wskazanych w art. 233.

Art. 233. § 1. W razie wystawienia tytułu wykonawczego na podstawie deklaracji, na zasadach przewidzianych w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, przed orzeczeniem o odpowiedzialności osoby trzeciej nie wymaga się uprzedniego wydania decyzji, o której mowa w art. 232 § 2 pkt 2.

§ 2. W przypadku odstąpienia od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych, zgodnie z przepisami o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, przed orzeczeniem o odpowiedzialności osoby trzeciej za należności z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w sposób określony w art. 129 pkt 1, nie wydaje się decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego lub decyzji, o której mowa w art. 159.

Art. 234. § 1. W sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej przepisy art. 125 § 2, art. 155, art. 158 § 2, art. 160, art. 161, art. 190-193 i art. 216 stosuje się odpowiednio.

§ 2. W razie niedotrzymania terminu płatności osoba trzecia odpowiada również za naliczone po dniu wydania decyzji o jej odpowiedzialności podatkowej odsetki za zwłokę od:

- 1) zaległości podatkowych;
- 2) należności określonych w art. 230 § 1 pkt 2-3.

§ 3. Ogłoszenie upadłości podatnika, płatnika lub ich następcy prawnego nie ma wpływu na naliczanie odsetek za zwłokę w odniesieniu do osoby trzeciej.

Art. 235. Doręczenie decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej organu pierwszej instancji nie wywołuje skutków prawnych, jeżeli nastąpiło po upływie 5 lat od dnia powstania zaległości podatkowej, a w przypadku, o którym mowa:

- 1) w art. 251 – jeżeli od dnia, w którym miała miejsce dostawa towarów, upłynęły 3 lata;
- 2) w art. 252 – jeżeli od dnia, w którym upłynął 6-miesięczny okres od dnia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego, upłynęły 3 lata.

Art. 236. Termin przedawnienia poboru zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej następuje po upływie 3 lat, licząc od dnia, w którym ta decyzja stała się ostateczna. Przepisów art. 176 i art. 178 § 1 nie stosuje się.

W zakresie odpowiedzialności osób trzecich nie wprowadzono daleko idących zmian merytorycznych³⁰². Co do redakcji przepisów, oddzielono przepisy ogólne od szczegółowych przepisów regulujących odpowiedzialność poszczególnych kategorii osób trzecich; zagadnienia ogólne i szczegółowe ulokowano w osobnych oddziałach.

W (art. 107 o.p.) art. 230 § 1 utrzymana została zasada, że katalog osób trzecich ma charakter zamknięty, a zarazem przesłanki i zakres odpowiedzialności określa ustawa. Oznacza to, że odpowiedzialność ta może być nałożona na osobę trzecią tylko w ustawie – Ordynacja podatkowa. W uregulowaniach odnoszących się do odpowiedzialności osób trzecich utrzymano obowiązujące dotąd zasady akcesoryjności odpowiedzialności osoby trzeciej (art. 107 § 2 o.p.) – a więc określającej zakres odpowiedzialności osoby trzeciej (art. 230 § 1 projektu), a także zasady subsydiarności tej odpowiedzialności (art. 108 § 4 o.p.)³⁰³. Konsekwencją akcesoryjnego charakteru odpowiedzialności osoby trzeciej będzie to, że w przypadku wygaśnięcia zobowiązania podatnika wygaśnie także zobowiązanie osoby trzeciej z tego tytułu. „Oznacza to, że przedawnienie zobowiązania wynikającego z decyzji określającej to zobowiązanie następuje z upływem 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym rozstrzygnięcie to zostało wydane. Inaczej jest natomiast w ujęciu podmiotowym. W tym zakresie odpowiedzialność osoby trzeciej pozbawiona jest przymiotu akcesoryjności. Oznacza to, że o ile wygaśnięcie zobowiązań podmiotu głównego pociąga za sobą wygaśnięcie odpowiedzialności osoby trzeciej (zakres przedmiotowy), o tyle ustanie bytu prawnego podatnika nie unicestwia i tym samym nie powoduje wygaśnięcia odpowiedzialności osoby trzeciej”³⁰⁴. Określając model odpowiedzialności osób trzecich zastosowany w obowiązującej ustawie – Ordynacja podatkowa, A. Olesińska³⁰⁵ wyróżniła trzy modele (rozwiązania), jakie mogą znaleźć zastosowanie w przypadku przyjęcia koncepcji współodpowiedzialności po-

302 Odpowiedzialność osób trzecich przewidują także przepisy podatkowe innych państw, np. ordynacja podatkowa Hiszpanii i wzór Kodeksu podatkowego CIAT, z tym że w ordynacji podatkowej Hiszpanii osoby trzecie nazywane są podmiotami odpowiedzialnymi subsydiarnie (art. 43), a więc istota ich odpowiedzialności jest identyczna jak w polskiej ordynacji podatkowej. Podmiotowo jest to jednak odpowiedzialność szersza, albowiem obejmuje też osoby zlecające i podzlecające wykonanie robót lub świadczenie usług, a także pośredników i agentów celnych. Wzór Kodeksu podatkowego CIAT odpowiedzialność osób trzecich za należności podatnika reguluje w przypadku niewypłacalności (braku zapłaty). Podmioty te wskazane zostały w art. 37 wzoru Kodeksu.

303 J. Olesiak, Ł. Pajor, glosa do wyroku NSA z dnia 15 kwietnia 2009 r., II FSK 60/08, GSP-PO 2011, nr 1, s. 85-94; A. Kappes, Odpowiedzialność członków zarządu za zobowiązania sp. z o.o., Warszawa 2009, s. 196.

304 Z. Kuś, Odpowiedzialność podatkowa członka zarządu spółki po ustaniu jej bytu prawnego, NZS 2009, nr 6, s. 106.

305 Zob. A. Olesińska, Zagadnienie modelu odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe, „Państwo i Prawo” 1999, nr 1, s. 78; B. Brzeziński, A. Olesińska, Zagadnienie odpowiedzialności w prawie podatkowym (w:) Odpowiedzialność i sankcje..., s. 30-33.

datników bądź też podatnika i osoby niebędącej podatnikiem (solidarność odpowiedzialności, subsydiarność odpowiedzialności oraz odpowiedzialność *in solidum*, rozumiane tak jak w prawie cywilnym), dochodząc do wniosku, że odpowiedzialność osoby trzeciej odpowiedzialnej za zaległości podatkowe podatnika określona jest wyraźnie jako solidarna (z podatnikiem). Jednakże bliższa analiza przepisów prowadzi do wniosku, że w istocie rzeczy zastosowano tu zasadę odpowiedzialności subsydiarnej”. Zasada ta została także utrzymana w projekcie ordynacji podatkowej. Wprawdzie w piśmiennictwie³⁰⁶, jak się wydaje, postulowano wprowadzenie modelu wspólnego orzekania o odpowiedzialności podatkowej podatnika i płatnika (a w konsekwencji także podatnika i osób trzecich) z uwagi na to, że podatnik w tej odpowiedzialności ma nie tylko interes faktyczny, lecz również interes prawny. Koncepcji tej jednak nie podzielono w projekcie, gdyż zasady odpowiedzialności tych podmiotów i zakresy ich odpowiedzialności zostały w przepisach ordynacji podatkowej wyraźnie oddzielone, a wyjątki ściśle określone. Zwrócić tu także trzeba uwagę na to, że z reguły podatkowoprawne stany faktyczne, w oparciu o który odpowiadają podatnik, płatnik, osoby trzecie, są różne, a to mogłoby prowadzić do „zamazania” i „rozmycia” zakresów tej odpowiedzialności. Zagadnienie to nie występuje na gruncie orzekania o zakresie odpowiedzialności spadkobierców (art. 264-266 projektu, art. 97-100 o.p.).

Podtrzymano też dotychczasowe rozwiązanie, w myśl którego odpowiedzialność osoby trzeciej jest odpowiedzialnością solidarną z podatnikiem, względnie jego następcą prawnym w sytuacji, gdy należność, za którą odpowiada osoba trzecia, została przejęta przez następcę prawnego. Zarazem w art. 230 § 3 proponuje się uściślić, że jeżeli wraz z podatnikiem, płatnikiem, inkasentem lub ich następcą prawnym odpowiedzialność ponoszą osoby trzecie, to odpowiedzialność tych osób jest również odpowiedzialnością solidarną, z zastrzeżeniem zawartym w art. 238 § 2, który dotyczy sytuacji, gdy przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część zostały nabyte na współwłasność ułamkową. Wówczas odpowiedzialność, jaka zaistnieje między współwłaścicielami, jest odpowiedzialnością w częściach ułamkowych. Podkreślić bowiem należy, że zgodnie z art. 196 § 1 kc. „współwłasność jest albo współwłasnością w częściach ułamkowych, albo współwłasnością łączną”. Obowiązujący obecnie art. 112 § 1 o.p. nie mówi o tym wprost. Wprowadzenie tych regulacji oznacza istnienie co do zasady tzw. podwójnej solidarności³⁰⁷.

W art. 230 § 1 określono zakres przedmiotowy odpowiedzialności osób trzecich, przy czym zakres ten dotyczy wszystkich osób trzecich, o ile modyfikacja tego zakresu nie wynika z przepisu szczegółowego regulującego odpowiedzialność da-

306 Zob. B. Brzeziński, M. Masternak, glosa do wyroku NSA z dnia 2 października 2001 r., I SA/Gd 831/00, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2002, nr 5, s. 503.

307 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 15 grudnia 2014 r., I SA/Łd 240/14, CBOSA.

nej kategorii osób trzecich. I tak osoby trzecie co do zasady odpowiadają za: zaległość podatkową podatnika; podatek niepobrany lub pobrany, a niewpłacony przez płatnika na rachunek organu podatkowego; podatek pobrany, a niewpłacony przez inkasenta na rachunek organu podatkowego; odsetki za zwłokę od należności objętych odpowiedzialnością osoby trzeciej naliczone do dnia wydania decyzji o odpowiedzialności³⁰⁸; koszty postępowania egzekucyjnego obciążające zobowiązane powstałe do dnia wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej w zakresie należności objętych decyzją o odpowiedzialności osoby trzeciej oraz przypadających od nich odsetek za zwłokę³⁰⁹.

W art. 230 § 2 wprowadzono przepis umożliwiający organom podatkowym bardziej elastyczne niż dotąd orzekanie w przedmiocie odpowiedzialności osób trzecich za cudze należności. Tego typu regulacja obowiązywała w ustawie o zobowiązaniach podatkowych. Rezygnację z niej w obowiązującej ordynacji podatkowej ocenić należy jako błąd. Dlatego proponuje się wprowadzenie zasady, że osoba trzecia nie ponosi odpowiedzialności przewidzianej w niniejszym rozdziale, jeżeli byłoby to rażąco niesłuszne. Określenie „rażąca niesłuszność” nie funkcjonuje wprawdzie w przepisach prawa podatkowego czy nawet administracyjnego, ale jest używane w orzecznictwie sądów administracyjnych³¹⁰. Przepis art. 230 § 2 oznacza, że w każdym przypadku orzekania o odpowiedzialności osób trzecich organ podatkowy będzie musiał określić i ocenić, czy nie zachodzą przesłanki do stwierdzenia, że dana osoba trzecia nie ponosi odpowiedzialności z uwagi na istnienie przesłanki rażącej niesłuszności. Rozwiązanie przewidziane w art. 40 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych przewidywało rozstrzygnięcie o odstąpieniu od orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, które także zobowiązywało organ podatkowy do badania przesłanek w tym przepisie określonych³¹¹ w każdej sprawie z tego zakresu³¹². Przesłanka rażącej niesłuszności powinna być oceniona w odniesieniu do całokształtu towarzyszących sprawie okoliczności, a nie powinna być ograniczona tylko do oceny sytuacji majątkowej, mieszkaniowej czy rodzinnej

308 Wyrok NSA z dnia 20 października 2015 r., I FSK 977/14, CBOSA; wyrok NSA z dnia 12 września 2014 r., I FSK 1311/13, CBOSA; wyrok SN z dnia 19 stycznia 2016 r., I UK 23/15, CBOSA.

309 Przedmiotowy zakres odpowiedzialności określony w ordynacji podatkowej Hiszpanii jest zbliżony do zakresu przedstawionego w art. 206, ale obejmuje także kary podatkowe (art. 174 ust. 5).

310 Zob. wyrok NSA z dnia 28 kwietnia 2008 r., II FSK 23/08, CBOSA; wyrok NSA z dnia 26 września 2011 r., II FSK 546/10, CBOSA; wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2010 r., I OSK 1152/09, CBOSA; postanowienie NSA z dnia 30 października 2012, I OSK 998/12, CBOSA; wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2014 r., I OSK 285/13, CBOSA; wyrok NSA z dnia 27 marca 2013 r., II OSK 2286/11, CBOSA; postanowienie SN z dnia 22 października 2009 r., I UZ 64/09, niepubl. Określenie to natomiast funkcjonuje w kodeksie podatkowym Czech w § 174 ust. 2, § 248 ust. 1, czy ordynacji podatkowej Niemiec – § 85, § 109 ust. 1, § 163, § 258.

311 Z art. 40 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych wynika, że „Organ podatkowy odstąpi od orzeczenia odpowiedzialności podatkaowej ze względu na zasady współzycia społecznego lub inne ważne względy społeczno-gospodarcze”.

312 Zob. wyroki NSA: z dnia 28 października 2004 r., FSK 1131/04, CBOSA; z dnia 25 stycznia 2002 r., I SA/Kr 706/00, CBOSA; z dnia 9 listopada 2001 r., III SA 2164/00, CBOSA, a także wyrok SN z dnia 7 listopada 1997 r., II UKN 308/97, OSNP 1998, nr 16, poz. 485.

osoby trzeciej. Nie może ona być też utożsamiana z ulgą w spłacie a więc wydaniem decyzji uznaniowej. Przyjęte rozwiązanie oznacza wprowadzenie do przepisów Ordynacji podatkowej określenia nieostrego. Tego rodzaju określenia występują w systemie prawa, także podatkowego, np.:

- art. 56 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej³¹³ – zagrożenie obronności lub bezpieczeństwa państwa;
- art. 1 ust. 1 ustawy o zwrocie korzyści uzyskanych niesłusznie kosztem Skarbu Państwa lub innych państwowych osób prawnych³¹⁴ – niesłuszna korzyść³¹⁵;
- art. 17 ust. 2a ustawy o VAT – należyta staranność;
- art. 3 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej³¹⁶ – interes publiczny.

Jako przyczynę zastosowania tego przepisu można wskazać sytuację, w której np.:

- członek zarządu w okresie sprawowania funkcji nie mógł nawet przy dochowaniu należytej staranności uzyskać wiedzy o istnieniu przesłanek uzasadniających zgłoszenie wniosku o upadłość, jeżeli jest kilku członków zarządu i nie można mu oraz im zarzucić nadużycia prawa;
- nie orzeczono jeszcze ostatecznie i prawomocnie o odpowiedzialności osoby trzeciej (sprawa NSA), a orzekając ponownie o wysokości zobowiązania spółki po wyroku prawomocnym w SA – organ podatkowy nie był w stanie zmniejszyć zakresu zobowiązania podatkowego gdyż na skutek upadłości spółka została wykreślona z rejestru.

Uregulowanie zawarte w art. 107 § 3 o.p. zostało zawarte w treści art. 234 § 3, albowiem przepis art. 234 § 2 odnosi się do odpowiedzialności za odsetki naliczone po dniu wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej, jeżeli nie dotrzymała ona terminu płatności. Dlatego rzeczą naturalną było umieszczenie dotychczasowego przepisu art. 107 § 3 o.p., odnoszącego się do braku wpływu ogłoszenia upadłości podatnika lub jego następcy prawnego na naliczanie odsetek za zwłokę w odniesieniu do osoby trzeciej.

W myśl art. 231 (art. 109 § 1 o.p.) do odpowiedzialności osoby trzeciej przewidzianej w niniejszym rozdziale będą stosowane odpowiednio przepisy art. 225, a więc zasady, które dotyczą odpowiedzialności podatnika, w tym także podatnika pozostającego w związku małżeńskim. W art. 232 § 1 utrzymano zasadę, że orzeczenie o odpowiedzialności osoby trzeciej następuje w drodze decyzji (art. 108 o.p.). Wskazany w art. 232 § 2 katalog negatywnych przesłanek wskazujących, kie-

313 Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 z późn. zm.

314 Dz.U. z 1990 r. Nr 44, poz. 255 z późn. zm.

315 Zob. też wyrok TK z dnia 8 lipca 2008 r. P 36/07, OTK-A 2008, nr 6, poz. 103.

316 Dz.U. z 2016 r. poz. 1764 z późn. zm.

dy nie może zostać wszczęte postępowanie podatkowe w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jest – w zasadzie – identyczny z tym, który obowiązuje w aktualnej ordynacji podatkowej (art. 108 § 2 o.p.). Tak jak i obecnie, odpowiedzialność osoby trzeciej będzie odpowiedzialnością posiłkową³¹⁷, a organ podatkowy ma obowiązek prowadzenia postępowania w przedmiocie tej odpowiedzialności³¹⁸. Przedmiotem orzekania w sprawie z zakresu odpowiedzialności osób trzecich będzie przede wszystkim kwestia związana z ustaleniem i istnieniem podmiotu, który ponosi odpowiedzialność, zakresu należności objętych odpowiedzialnością, a także określeniem terminu płatności tych należności³¹⁹, z wyjątkami określonymi w art. 244 § 4 (art. 115 § 4 o.p.), art. 245 § 4 (art. 116a § 2 o.p.), art. 247 § 4 (art. 116a § 5 o.p.), art. 249 § 4 (art. 117 § 4 o.p.). W postępowaniu o odpowiedzialności osoby trzeciej organ powinien także ustalić inne przesłanki warunkujące tę odpowiedzialność, a właściwe dla danej kategorii osób trzecich, jak np. istnienie zaległości podatkowych z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w razie trwania wspólności majątkowej (art. 237 projektu, art. 110 o.p.), istnienie zaległości podatkowych związanych z działalnością gospodarczą zbywcy przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa oraz zachowanie należytej staranności przez nabywcę tego majątku (art. 238 projektu, art. 112 o.p.), istnienie przesłanek egzekucyjnych i ich wykazanie przez członków zarządu spółek (art. 245 projektu, art. 116 o.p.), wartość rynkowa: udziału w majątku wspólnym (art. 237 § 3 projektu, art. 110 § 1 o.p.), nabytego przedsiębiorstwa (art. 238 § 3 projektu, art. 112 § 3 o.p.), korzyści uzyskanej z tytułu zapisu zwykłego (art. 253 § 2 o.p.). W art. 232 (art. 108 o.p.) sprecyzowano, że tak jak w obecnym stanie prawnym, jeżeli wysokość należności wynika z deklaracji podatkowej, postępowanie w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej za tę należność nie może zostać wszczęte przed dniem wszczęcia postępowania egzekucyjnego wobec podatnika, płatnika lub ich następcy prawnego, lub przed dniem odstąpienia od czynności zmierzających do zastosowania wobec nich środków egzekucyjnych, zgodnie z przepisami o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, a jeżeli wysokość należności nie wynika z deklaracji podatkowej, postępowanie w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej może być wszczęte po doręczeniu decyzji określonych w art. 232 § 2 pkt 2 powyższym podmiotom (art. 108 o.p.). Do wykazu decyzji wskazanych w aktualnie obowiązującym art. 108 § 2 pkt 2 o.p. dodano decyzję (art. 232 § 2 pkt 2 lit. c) o zakresie odpowiedzialności spadkobierców lub zapisobierców windykacyjnych, o której mowa

317 Podobnie posiłkowy charakter ma odpowiedzialność podatkowa osób trzecich w ordynacji podatkowej Hiszpanii i wzorze Kodeksu podatkowego CIAT. W obu tych przypadkach orzeczenie o odpowiedzialności następuje w drodze decyzji (z tym że w ordynacji podatkowej Hiszpanii organ podatkowy „może”, ale nie ma obowiązku orzekania o tej odpowiedzialności). W obu przypadkach nie jest też możliwe, w postępowaniu o odpowiedzialności osoby trzeciej, zaskarżenie wymiaru należności ciążącego na podatniku (art. 174 ust. 5 akapit 2 ordynacji podatkowej Hiszpanii), a więc jest to rozwiązanie podobne do polskiego.

318 Zob. uchwała 7 sędziów NSA z dnia 9 marca 2009 r., I FPS 4/08, ONSA/WSA 2009, nr 3, poz. 47.

319 Zob. wyrok WSA w Lublinie z dnia 16 listopada 2011 r., I SA/Lu 291/11, CBOSA.

w art. 266 § 1, tak aby rozwiązanie to było spójne z art. 230 § 1 (art. 107 § 1a o.p.). Zauważyć tu trzeba, że przepis art. 232 § 2 wskazuje na to, kiedy jest dopuszczalne wszczęcie postępowania w przedmiocie odpowiedzialności osoby trzeciej, a przepis art. 233 – kiedy dopuszczalne jest wydanie decyzji. Uznano też za celowe przeniesienie obecnego art. 108 § 4 o.p., jako przepisu w istocie dotyczącego momentu wszczęcia egzekucji administracyjnej należności ciążących na osobie trzeciej, do ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Przeniesienie tego przepisu do ustawy egzekucyjnej nie oznacza przełamania zasady, że odpowiedzialność osób trzecich jest odpowiedzialnością posiłkową, co oznacza, że „egzekucję do majątku osoby trzeciej można prowadzić dopiero wówczas, gdy egzekucja do majątku pierwotnego dłużnika okazała się w całości albo w części bezskuteczna”³²⁰. Przeniesienie przepisu art. 108 § 4 o.p. do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji jest konsekwencją poglądów wyrażonych w orzecznictwie, że „Artykuł 108 § 4 o.p. określa jedynie możliwą datę wszczęcia egzekucji zobowiązania podatkowego wynikającego z decyzji przenoszącej odpowiedzialność na osobę trzecią. Wynika z niego wyłącznie, że egzekucja ta nie może być wszczęta zanim nie okaże się, iż bezskuteczna jest egzekucja prowadzona wobec samego podatnika, czyli np. spółki. Przepis ten nie normuje kwestii dotyczącej chwili wydania decyzji przenoszącej odpowiedzialność na osobę trzecią. Nie stoi on na przeszkodzie, ażeby przed ukończeniem postępowania egzekucyjnego przeciwko podatnikowi wydana została decyzja o odpowiedzialności osób trzecich za ciążące na nim zaległości podatkowe”³²¹. Regulacja ta nie stanowi też naruszenia art. 230 § 1 projektu, albowiem przeniesiony przepis nie wprowadzał odrębnego przypadku odpowiedzialności osób trzecich. Zwrócić bowiem uwagę trzeba na to, że w ustawie tej jest przepis dotyczący prowadzenia egzekucji z tytułu odpowiedzialności podatkowej osób trzecich (art. 6 ust. 1d u.p.e.a.).

Zgodnie z projektowanym (art. 109 o.p.) art. 234 § 1 w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej będą odpowiednio stosowane przepisy art. 125 § 2 (47 § 1 o.p.), art. 155 (51 o.p.), art. 158 § 2, art. 160 (art. 54 o.p.), art. 161 (art. 55 o.p.), art. 190-193 (76 i 76a o.p.), art. 216 (76b o.p.). Przepisy te regulują następujące zagadnienia:

- art. 125 § 2 (art. 47 § 1 o.p.) – termin płatności podatku (zobowiązania osoby trzeciej),
- art. 155 (art. 51 o.p.) – określenie zaległości podatkowej,

320 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2015, s. 539.

321 Wyrok NSA z dnia 11 marca 2017 r., II FSK 958/15, CBOSA; wyrok SA w Łodzi z dnia 26 marca 2014 r., III AUa 552/13, Lex nr 1454536; wyrok WSA w Lublinie z dnia 29 września 2010 r., I SA/Lu 591/10, CBOSA; wyrok NSA z dnia 25 maja 2010 r., II FSK 114/09, CBOSA.

- art. 158 § 2 (art. 53 § 3 o.p.) – naliczanie odsetek za zwłokę, którego dokonuje zobowiązany, a więc i osoba trzecia,
- art. 160 (art. 54 o.p.) – przypadki nienaliczania odsetek za zwłokę, które odnoszą się także do osoby trzeciej,
- art. 161 (art. 55 o.p.) – obowiązek wpłacania odsetek za zwłokę bez wezwania organu podatkowego, sposób zaliczania wpłaty, orzekanie w drodze postanowienia o okresie nienaliczania odsetek za zwłokę,
- art. 190 (art. 76 § 1, § 3 pkt 2 o.p.) – zaliczanie nadpłat z urzędu na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę, odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek, kosztów upomnienia, kosztów postępowania, kary porządkowej oraz bieżących zobowiązań podatkowych, właściwość organu w zakresie nadpłaty i należności, na poczet której ma być naliczana zaległość oraz odpowiedniego stosowania przepisu o zaliczeniu nadpłaty do zaliczenia nadpłaty spółki cywilnej na poczet zobowiązań wspólników i byłych wspólników,
- art. 191 (art. 76a § 2 o.p.) – termin zaliczenia nadpłat jako dzień ich powstania,
- art. 192 (art. 76a o.p.) – tryb zaliczenia nadpłat,
- art. 193 – wzajemną relację zaliczenia nadpłaty i zajęcia wierzytelności z tytułu nadpłaty,
- art. 216 (art. 76b o.p.) – tryb zwrotu podatku i odpowiednie jego stosowanie do osób trzecich.

W razie niedotrzymania terminu płatności osoba trzecia odpowiadać będzie również za odsetki za zwłokę od należności objętych decyzją o jej odpowiedzialności (234 § 2).

Zgodnie z art. 235-236 będącymi zmodyfikowanymi i dostosowanymi do obowiązujących w projekcie przepisów o przedawnieniu wymiaru i poboru zobowiązań podatkowych, odpowiednikami obowiązującego aktualnie art. 118 § 1 i 2 o.p., doręczenie osobie trzeciej decyzji organu pierwszej instancji o jej odpowiedzialności nie wywoła skutków prawnych, jeżeli nastąpi po upływie 5 lat od dnia powstania zaległości podatkowej. Jest to rozwiązanie, które usuwa istniejące wątpliwości w tym zakresie na gruncie art. 118 § 1 i 2 o.p. Zauważyć tu jednak należy, że projektowane wyżej rozwiązanie aprobejuje przeważający w orzecznictwie NSA pogląd, że „Przepis art. 118 § 1 o.p. nie przesądza wyraźnie kwestii, czy upływ przewidzianego w nim terminu należy wiązać z decyzją ostateczną, czy nieostateczną. Niewątpliwie jednak ustawodawca powiązał ten termin z «wydaniem decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, upłynęło 5 lat». Z wykładni systemowej tego przepisu wynika argument przemawiający za powiązaniem terminu 5 lat z decyzją wydaną przez organ podatkowy I instancji. Za takim stanowiskiem przemawia kon-

stytutowy charakter decyzji przenoszącej na członka zarządu odpowiedzialność za zaległości podatkowe (wpłaty na PFRON) spółki kapitałowej oraz charakter terminu z art. 118 § 1 o.p.³²², aczkolwiek w projekcie skutek ten wiąże się z doręczeniem, a nie tylko wydaniem decyzji organu pierwszej instancji³²³. Oznacza to, że organ odwoławczy po upływie terminu przedawnienia może tylko utrzymać zaskarżoną decyzję w mocy albo uchylić ją i zmniejszyć wysokość zaległości podatkowej lub zakres odpowiedzialności osoby trzeciej. Przepisy art. 235 pkt 1 i 2 projektu są odpowiednikami art. 118 § 1 pkt 1 i 2 o.p. W art. 236 wskazano, że przedawnienie poboru zobowiązania wynikającego z decyzji, o której mowa w art. 232 § 1, nastąpi po upływie 3 lat, licząc od dnia, w którym ta decyzja stała się ostateczna. Oznacza to, że przedawnienie wymiaru, jak i przedawnienie poboru należności osoby trzeciej zostało uregulowane na podobnych zasadach jak przedawnienie wymiaru i przedawnienie poboru zobowiązań podatkowych podatników³²⁴. Zauważyć tu należy, że do osoby trzeciej będą miały zastosowanie te przepisy projektu, które odnoszą się do zobowiązanego, jak np. art. 179 dotyczący przerwania biegu terminu przedawnienia (art. 13 pkt 16 projektu), ale nie będą miały zastosowania, tak jak obecnie, przepisy o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania osoby trzeciej.

3.11.2. Osoby trzecie i zakres ich odpowiedzialności

Oddział 2

Osoby trzecie i zakres ich odpowiedzialności

Art. 237. § 1. *Rozwiedzony małżonek podatnika odpowiada za zaległości podatkowe byłego małżonka z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w czasie trwania ustroju wspólności majątkowej.*

§ 2. *Odpowiedzialność, o której mowa w § 1, nie obejmuje:*

- 1) *niepobranych należności określonych w art. 230 § 1 pkt 2 i 3;*
- 2) *odsetek za zwłokę oraz kosztów egzekucyjnych powstałych po dniu uprawomocnienia się orzeczenia o rozwodzie.*

§ 3. *Odpowiedzialność, o której mowa w § 1, ograniczona jest do wysokości wartości rynkowej udziału w majątku wspólnym, jaki przypadł rozwiedzionemu współmałżonkowi podatnika.*

§ 4. *Przepisy § 1-3 stosuje się odpowiednio w razie unieważnienia małżeństwa oraz separacji.*

322 Wyrok NSA z dnia 1 lutego 2017 r., II FSK 3638/14, CBOSA.

323 Zob. też podobny pogląd wyrażony w wyroku NSA z dnia 25 stycznia 2017 r., I FSK 1877/16, CBOSA.

324 W ordynacji podatkowej Hiszpanii przewidziano przedawnienie wymiaru zobowiązań osoby trzeciej w granicach przedawnienia poboru (zapłaty podatku) przez podatnika (art. 174 ust. 2).

Art. 238. § 1. Nabywca przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa albo udziałów w nich odpowiada za związane z prowadzoną działalnością gospodarczą zaległości podatkowe zbywcy, powstałe do dnia nabycia, chyba że przy zachowaniu należytej staranności nie mógł o nich wiedzieć.

§ 2. Przepisu art. 230 § 3 nie stosuje się, jeżeli przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część zostały nabyte na współwłasność w częściach ułamkowych.

§ 3. Odpowiedzialność, o której mowa w § 1, ograniczona jest do wartości rynkowej nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części albo udziałów w nich.

§ 4. Nabywca niebędący współmałżonkiem lub członkiem rodziny zbywcy nie odpowiada za:

- 1) podatek niepobrano oraz pobrano, a niewpłacony przez płatnika lub inkasenta;
- 2) odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych, naliczone po dniu nabycia.

§ 5. Za członka rodziny, o którym mowa w § 4, uważa się wstępnego, zstępnego, małżonka zstępnego, pasierba, rodzeństwo, ojczyma, macochę oraz osobę pozostającą z podatnikiem w faktycznym pożyciu.

§ 6. Nabywca nie odpowiada za zaległość podatkową niewykazaną w zaświadczeniu, o którym mowa w art. 657.

§ 7. Nabywca odpowiada również za zaległości podatkowe i inne należności zbywcy wymienione w art. 230 § 1 pkt 4-5 powstałe po dniu wydania zaświadczenia o wysokości zaległości podatkowych zbywającego, a przed dniem nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, jeżeli od dnia wydania zaświadczenia do dnia zbycia upłynęło więcej niż 30 dni.

§ 8. Przepisów § 1-7 nie stosuje się do nabycia w postępowaniu egzekucyjnym lub upadłościowym.

Art. 239. Jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną odpowiada za powstałe do dnia przekształcenia zaległości podatkowe tego przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Art. 240. § 1. Spółka niemająca osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału swoje przedsiębiorstwo, odpowiada za powstałe do dnia wniesienia przedsiębiorstwa zaległości podatkowe tej osoby związane z wniesionym przedsiębiorstwem.

§ 2. Odpowiedzialność, o której mowa w § 1, ograniczona jest do wartości wniesionego przedsiębiorstwa.

Art. 241. Jeżeli podatnik, za zgodą innej osoby, w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności, posługuje się lub posługiwał się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą tej osoby, osoba ta ponosi odpowiedzialność za zaległości podatkowe podatnika, powstałe podczas prowadzenia tej działalności.

Art. 242. § 1. Właściciel, samoistny posiadacz lub użytkownik wieczysty rzeczy lub prawa majątkowego pozostający z użytkownikiem danej rzeczy lub prawa majątkowego w związku, o którym mowa w § 2, odpowiada za zaległości podatkowe użytkownika powstałe w związku

ku z działalnością gospodarczą prowadzoną przez użytkownika, jeżeli dana rzecz lub prawo są związane z działalnością gospodarczą lub służą do jej prowadzenia.

§ 2. Związek, o którym mowa w § 1, ma miejsce, gdy podczas trwania użytkowania między:

- 1) właścicielem, samoistnym posiadaczem lub użytkownikiem wieczystym rzeczy lub prawa majątkowego a ich użytkownikiem lub
- 2) osobami pełniącymi funkcje zarządzające, nadzorcze albo kontrolne w podmiocie będącym właścicielem, samoistnym posiadaczem lub użytkownikiem wieczystym rzeczy lub prawa majątkowego a osobami pełniącymi takie funkcje w podmiocie będącym ich użytkownikiem – istnieją powiązania o charakterze rodzinnym, kapitałowym lub majątkowym w rozumieniu przepisów ustaw o podatkach dochodowych albo wynikające ze stosunku pracy.

§ 3. Odpowiedzialność, o której mowa w § 1, ograniczona jest do wartości rynkowej rzeczy lub praw majątkowych będących przedmiotem użytkowania.

§ 4. Przepisy powyższe stosuje się odpowiednio do najmu, dzierżawy, leasingu oraz innych umów o podobnym charakterze.

Art. 243. § 1. Dzierżawca lub użytkownik nieruchomości odpowiada za zaległości podatkowe jej właściciela, użytkownika wieczystego lub posiadacza samoistnego z tytułu zobowiązań podatkowych wynikających z opodatkowania nieruchomości, powstałych podczas trwania dzierżawy lub użytkowania.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się, jeżeli między dzierżawcą lub użytkownikiem a podatnikiem istnieją powiązania o charakterze rodzinnym, kapitałowym lub majątkowym w rozumieniu przepisów ustaw o podatkach dochodowych albo wynikające ze stosunku pracy.

§ 3. Zakres odpowiedzialności dzierżawcy lub użytkownika nieruchomości nie obejmuje należności wymienionych w art. 230 § 1 pkt 2-5.

§ 4. Przepisy § 1-3 stosuje się odpowiednio do najmu, leasingu oraz innych umów o podobnym charakterze.

Art. 244. § 1. Wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusz spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej odpowiada z pozostałymi wspólnikami za zaległości podatkowe spółki.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się również do odpowiedzialności byłego wspólnika za zaległości podatkowe spółek, o których mowa w § 1, z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie, gdy był on wspólnikiem, oraz zaległości wymienione w art. 156 oraz art. 157 powstałe w czasie, gdy był on wspólnikiem.

§ 3. Za zobowiązania podatkowe spółek, o których mowa w § 1, powstałe na podstawie odrębnych przepisów po rozwiązaniu spółki, za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał po rozwiązaniu spółki, oraz za zaległości wymienione w art. 156 oraz art. 157 powstałe po rozwiązaniu spółki odpowiadają osoby będące wspólnikami w momencie rozwiązania spółki.

§ 4. Orzeczenie o odpowiedzialności, o której mowa w § 1 i 2, nie wymaga uprzedniego doręczenia spółce decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej. W takiej sytuacji rozstrzygnięcie w tych sprawach spółki następuje w decyzji o odpowiedzialności wspólnika. Przepis ten stosuje się również w przypadku rozwiązania spółki.

Art. 245. § 1. Członek zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiada za zaległości podatkowe spółki z tytułu zobowiązań, których termin płatności upłynął w okresie, gdy pełnił obowiązki członka zarządu, a także za zaległości wymienione w art. 156 oraz art. 157 powstałe w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna.

§ 2. Członek zarządu nie ponosi odpowiedzialności przewidzianej w § 1, jeżeli:

1) wykazał, że:

a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. z 2017 r. poz. 1508) albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, albo

b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy;

2) wskazał mienie spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

§ 3. Jeżeli obowiązek zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości powstał i istniał wyłącznie w czasie, gdy prowadzona była egzekucja przez zarząd przymusowy albo przez sprzedaż przedsiębiorstwa na podstawie przepisów Kodeksu postępowania cywilnego, uznaje się, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez winy członka zarządu, o którym mowa w § 1.

§ 4. Za zobowiązania podatkowe powstałe na podstawie odrębnych przepisów po likwidacji spółki, za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał po likwidacji spółki oraz zaległości wymienione w art. 156 oraz art. 157 powstałe po likwidacji spółki, odpowiadają osoby pełniące obowiązki członka zarządu w momencie likwidacji spółki. Przepis art. 244 § 3 i § 4 stosuje się odpowiednio.

§ 5. W przypadku gdy spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji lub spółka akcyjna w organizacji nie posiada zarządu, za jej zaległości podatkowe odpowiada pełnomocnik pełniący obowiązki w momencie upływu terminu płatności tej zaległości. Jeżeli pełnomocnik nie został powołany, za zaległości podatkowe spółki odpowiadają wspólnicy. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio.

§ 6. Przepisy § 1-5 stosuje się również do byłego członka zarządu oraz byłego pełnomocnika lub wspólnika spółki w organizacji.

Art. 246. Za zaległości podatkowe osoby prawnej innej niż wymieniona w art. 245 odpowiadają członkowie organu zarządzającego tej osoby. Przepis art. 245 stosuje się odpowiednio.

Art. 247. § 1. Członek zarządu stowarzyszenia zwykłego odpowiada za zaległości podatkowe stowarzyszenia z tytułu zobowiązań podatkowych, których termin płatności upłynął w czasie pełnienia funkcji przez członka zarządu.

§ 2. Członek stowarzyszenia zwykłego odpowiada za zaległości podatkowe stowarzyszenia, których termin płatności upłynął w czasie, gdy był on członkiem stowarzyszenia, jeżeli w tym czasie stowarzyszenie nie posiadało zarządu.

§ 3. Za zaległości podatkowe stowarzyszenia powstałe przed jego wpisem do właściwego rejestru odpowiada osoba działająca na rzecz stowarzyszenia do chwili wpisu.

§ 4. Do odpowiedzialności, o której mowa w § 1-2, stosuje się odpowiednio przepisy art. 244 § 2-4.

Art. 248. § 1. Likwidator spółki, z wyjątkiem likwidatora ustanowionego przez sąd, odpowiada za zaległości podatkowe spółki powstałe w czasie likwidacji.

§ 2. Likwidator osoby prawnej innej niż wymieniona w art. 245 odpowiada za zaległości podatkowe tej osoby powstałe w czasie likwidacji.

§ 3. Do odpowiedzialności likwidatora przepisy art. 245 i 246 stosuje się odpowiednio.

Art. 249. § 1. Osoba prawna przejmująca lub osoba prawna powstała w wyniku podziału (osoba nowo zawiązana) odpowiada za zaległości podatkowe osoby prawnej dzielonej, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie – także majątek osoby prawnej dzielonej, nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

§ 2. Zakres odpowiedzialności osoby prawnej przejmującej lub osoby prawnej nowo związanej ograniczony jest do wartości aktywów netto nabytych, wynikających z planu podziału.

§ 3. Osoba prawna przejmująca lub osoba prawna nowo zawiązana przy podziale przez wydzielenie nie odpowiada za należności z tytułu zobowiązań powstałych po dniu wydzielenia.

§ 4. Jeżeli osoba prawna na skutek podziału została wykreślona z właściwego rejestru przepisy art. 244 § 3-4 stosuje się odpowiednio.

Art. 250. § 1. Gwarant lub poręczyciel, którego zabezpieczenie zostało przyjęte przez organ podatkowy, odpowiada za zobowiązanie podatkowe wynikające z decyzji, która jest przedmiotem zabezpieczenia, wraz z odsetkami za zwłokę, do wysokości kwoty gwarancji lub poręczenia i w terminie wskazanym w gwarancji lub poręczeniu.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się do gwaranta lub poręczyciela, którego zabezpieczenie zostało przyjęte przez organ podatkowy, w związku ze zwrotem podatku od towarów i usług.

Art. 251. § 1. Podatnik, o którym mowa w art. 105a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, odpowiada za zaległości podatkowe podmiotu dokonującego na jego rzecz dostawy towarów w zakresie i na zasadach określonych w przepisach o podatku od towarów i usług.

§ 2. Zakres odpowiedzialności podatkowej nie obejmuje należności wymienionych w art. 230 § 1 pkt 2, 3 i 5 oraz odsetek za zwłokę powstałych przed dniem wydania decyzji o tej odpowiedzialności.

Art. 252. Pełnomocnik, o którym mowa w art. 96 ust. 4b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, odpowiada wraz z podatnikiem za zaległości podatkowe podatnika powstałe z tytułu czynności wykonanych w ciągu 6 miesięcy od dnia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego, na zasadach określonych w przepisach o podatku od towarów i usług. Przepisu art. 230 § 1 pkt 2-5 nie stosuje się.

Art. 253. § 1. Zapisobierca zwykły, który otrzymał należny mu zapis, odpowiada za należności spadkodawcy, o których mowa w art. 230 § 1 pkt 1-5.

§ 2. Odpowiedzialność, o której mowa w § 1, ograniczona jest do wartości rynkowej korzyści uzyskanej z tytułu zapisu zwykłego.

Artykuł 237 w niezmienionym, w stosunku do dzisiejszego stanu prawnego, kształcie (art. 110 o.p.) utrzymuje odpowiedzialność rozwiedzonego małżonka podatnika, podobnie jak art. 238 utrzymuje obecne reguły odpowiedzialności nabywcy przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa (art. 112 o.p.). W zakresie odpowiedzialności nabywcy przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa utrzymana została zasada, że nabycie oznacza przejście na nabywcę tych składników majątku bez względu na to, czy są to tytuły darne, czy odpłatne³²⁵. Przepis art. 238 § 8 projektu reguluje zasadę przejętą z art. 112a o.p., że przepisów o nabyciu przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części nie stosuje się do nabycia w postępowaniu egzekucyjnym oraz upadłościowym. Poglądy takie prezentowane były wcześniej w piśmiennictwie³²⁶, a także w orzecznictwie³²⁷, albowiem nabycie w powyższych przypadkach ma charakter pierwotny, a nie pochodny. Niezmieniona regulacja dotyczy odpowiednika dzisiejszego przepisu (art. 112b o.p.) art. 239, w myśl którego jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną odpowiada za powstałe do dnia przekształcenia zaległości podatkowe tego przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Zauważyć tu należy, że w projektowanym art. 255 § 4 (art. 93a § 4 o.p.) obowiązuje zasada, że w zakresie uprawnień przysługujących dotychczasowemu przedsiębiorcy dochodzi do następstwa prawnego jednoosobowej spółki kapitałowej, natomiast co do zobowiązań – dojdzie do odpowiedzialności osób trzecich na podstawie art. 239. Jest to uzasadnione tym, że dotychczasowy

325 P. Karwat, Odpowiedzialność nabywców majątku za zaległości podatkowe zbywców, Pr.i P.-WS 2008, nr 5, s. 16-21.

326 K.G. Szymański, Odpowiedzialność podatkowa nabywcy przedsiębiorstwa upadłego w procesie upadłości obejmującej likwidację majątku upadłego, Prz.Pod. 2006, nr 4, s. 23-27; A. Mariański, Odpowiedzialność osób trzecich według regulacji ordynacji podatkowej, „Glosa” 1998, nr 4, s. 1-11; P. Greszta, Odpowiedzialność nabywcy za zobowiązania podatkowe nieruchomości zakupionej w postępowaniu upadłościowym, „Doradztwo Podatkowe” 2007, nr 1, s. 27; P. Karwat, Odpowiedzialność nabywców..., s. 16-21.

327 Zob. np. wyrok SA w Gdańsku z dnia 5 września 1996 r., III AUr 799/96, OSA 1997, nr 10, poz. 39.

podmiot, czyli osoba fizyczna, nie utraciła podmiotowości prawnej³²⁸. Powyższe regulacje zawarte w art. 239, art. 255 § 4 projektu (art. 112b, art. 93a § 4 o.p.) są konsekwencją uregulowań zawartych w art. 584¹-584¹³ ksh., które zostały wprowadzone do prawa handlowego od 1 lipca 2011 r. przez art. 26 ustawy z dnia 25 marca 2011 r. o ograniczaniu barier administracyjnych dla obywateli i przedsiębiorców³²⁹. Zgodnie z art. 240 (obecny art. 112c o.p.) spółka niemająca osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału swoje przedsiębiorstwo, odpowiadać będzie – tak jak dotychczas – za zaległości podatkowe powstałe do dnia wniesienia przedsiębiorstwa, a związane z wniesionym przedsiębiorstwem. Regulacja ta jest także konsekwencją dalszego istnienia podmiotów tam określonych i ma związek z przepisem wprowadzającym następstwo prawne w zakresie praw wniesionego przedsiębiorstwa (art. 255 § 5). Odpowiedzialność tych podmiotów będzie jednak ograniczona do wartości wniesionego przedsiębiorstwa. Przepisy art. 239 i art. 240 należy rozumieć z uwzględnieniem art. 230 § 3, co oznacza, że odpowiedzialność tych podmiotów i osób trzecich będzie odpowiedzialnością solidarną. Z kolei regulacje zawarte w art. 240 i art. 255 § 5 projektu (art. 112c i art. 93a § 5 o.p.) mają swój pierwowzór w art. 55⁴ kc. i art. 33 k.s.h.³³⁰. Przepis art. 55⁴ kc. został dodany jako konsekwencja rezygnacji w art. 55¹ kc. ze wskazania zobowiązań jako składnika przedsiębiorstwa. Odpowiedzialność za zaległości podatkowe przedsiębiorcy, który wniósł do spółki niemającej osobowości prawnej przedsiębiorstwo, nastąpi „zarówno w przypadku pierwotnego zawarcia umowy spółki (...) z przedsiębiorcą jednoosobowym, jak i przystąpienia do spółki już istniejącej”³³¹. Przepis art. 240 projektu (art. 112c o.p.) stosuje się do spółki niemającej osobowości prawnej, a więc do spółki jawnej, partnerskiej, komandytowej, komandytowo-akcyjnej, a także cywilnej. Zwrócić bowiem uwagę trzeba na to, że przepisy ustrojowe o tych spółkach dopuszczają możliwość wniesienia przedsiębiorstwa do tych spółek (art. 33 ksh. w związku z art. 89, art. 103 § 1, art. 126 § 1 ksh. i art. 861 § 1 kc.).

Zauważyć należy, że w dotychczasowych przepisach art. 110 § 1 i art. 112 § 3 o.p. jest mowa o ograniczeniu zakresu odpowiedzialności osób trzecich, których ta odpowiedzialność dotyczy, do wartości odpowiednio udziału w majątku wspólnym, jaki przypadł rozwiedzionemu współmałżonkowi podatnika, czy nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części albo udziałów w nich. W zakresie rozumienia pojęcia „wartość” w orzecznictwie sądów administracyjnych nie budzi wątpliwości, że w przypadkach tych chodzi o wartość rynkową³³². Podobnie okre-

328 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, s. 552.

329 Dz.U. Nr 106, poz. 622 z późn. zm.

330 Zob. też W.P. Matysiak, *Odpowiedzialność za zobowiązania w przypadku zawarcia umowy spółki jawnej z przedsiębiorcą jednoosobowym*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2013, nr 11, s. 51-57.

331 *Ibidem*.

332 Zob. np. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 17 stycznia 2017 r., III SA/GI 994/16, CBOSA; wyrok WSA w Lublinie z dnia 2 października 2009 r., I SA/Lu 266/09, CBOSA; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 30 grudnia 2008 r., I SA/

ślenie to rozumie się w piśmiennictwie³³³. Mając na uwadze utrwalone w orzecznictwie i piśmiennictwie rozumienie określenia „wartość”, jako wartość rynkową, w art. 237 § 3 i art. 238 § 3 projektu wprowadzono je do tych przepisów.

Utrzymana też będzie w art. 241 wynikająca dziś z art. 113 o.p. odpowiedzialność i jej zakres firmującego, tj. osoby, która wyraziła zgodę na to, aby podatnik, w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności, posługiwał się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą tej osoby. Zgodnie z projektowanym art. 242 § 1 (art. 114 o.p.) właściciel, samoistny posiadacz lub użytkownik wieczysty rzeczy lub prawa majątkowego pozostający z użytkownikiem danej rzeczy lub prawa majątkowego w związku, o którym mowa w § 2, odpowiadać będzie za zaległości podatkowe użytkownika powstałe w związku z działalnością gospodarczą prowadzoną przez użytkownika, jeżeli dana rzecz lub prawo są związane z działalnością gospodarczą lub służą do jej prowadzenia. Związek, o którym mowa w § 1, ma miejsce, gdy podczas trwania użytkowania między:

- 1) właścicielem, samoistnym posiadaczem lub użytkownikiem wieczystym rzeczy lub prawa majątkowego a ich użytkownikiem lub
- 2) osobami pełniącymi funkcje zarządzające, nadzorcze albo kontrolne w podmiocie będącym właścicielem, samoistnym posiadaczem lub użytkownikiem wieczystym rzeczy lub prawa majątkowego a osobami pełniącymi takie funkcje w podmiocie będącym ich użytkownikiem – istnieją powiązania o charakterze rodzinnym, kapitałowym lub majątkowym w rozumieniu przepisów ustaw o podatku dochodowym od osób fizycznych i osób prawnych albo wynikające ze stosunku pracy.

Zauważyć należy, że określenie „powiązania kapitałowe” zostało zdefiniowane od 1 stycznia 2015 r. w art. 25 ust. 5a u.p.d.o.f. i art. 11 ust. 5a u.p.d.o.p. Określenie zaś „powiązania majątkowe” nie budzi wątpliwości³³⁴

Odpowiedzialność ta, identycznie jak obecnie, ograniczona będzie do wartości rzeczy lub praw majątkowych będących przedmiotem użytkowania. Te same zasady stosować się będzie do najmu, dzierżawy, leasingu oraz innych umów o podobnym charakterze, co wynika z art. 242 § 4. Utrzymane, w art. 243, zostaną zasady odpowiedzialności dzierżawców nieruchomości, przy czym będą one stosowane nie tylko do dzierżawy, ale także do najmu, leasingu oraz innych umów o podobnym cha-

OI 289/08, CBOSA i wyroki NSA: z dnia 1 lipca 2011 r. II FSK 346/10, CBOSA; z dnia 24 stycznia 2013 r., II FSK 1123/11, CBOSA; z dnia 17 kwietnia 2014 r., II FSK 1197/12, CBOSA; z dnia 11 maja 2012 r., II FSK 2166/10, CBOSA.

333 P. Karwat, *Odpowiedzialność nabywców...*, s. 16-21; R. Sadlik, *Odpowiedzialność nabywcy przedsiębiorstwa lub jego części za składki na ubezpieczenie społeczne*, PIZS 2014, nr 12, s. 18-20.

334 Zob. wyrok NSA z dnia 4 marca 1998 r., SA/Sz 647/97 z glosą B. Dautera (w.), *Glosa* 2001, nr 1, s. 22-30.

rakterze. Nie ma bowiem podstaw, aby w zależności od tego, jakiego rodzaju tytułu prawny ma posiadacz zależny, ich pozycja na płaszczyźnie odpowiedzialności podatkowej była różnicowana. Określenie „związek”, o którym mowa w art. 242 § 1, należy rozumieć jako związek, o którym mowa w art. 242 § 2³³⁵.

W art. 244 utrzymane zostaną obowiązujące obecnie (art. 115 o.p.) zasady i zakresy odpowiedzialności wspólników spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej, komandytowej oraz komandytowo-akcyjnej za zobowiązania tych spółek. Nie ulegnie tu zmianie zasada przyjęta w uchwale 7 sędziów NSA z dnia 30 stycznia 2017 r., I FPS 6/16³³⁶, wedle której „Organ podatkowy ma obowiązek na podstawie art. 115 § 1-5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), prowadzić postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego rozwiązanej spółki cywilnej oraz orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej byłych wspólników tej spółki za jej zaległości podatkowe z udziałem wszystkich osób będących w danym okresie wspólnikami spółki cywilnej”. Tak jak w dotychczasowym stanie prawnym, art. 244 § 4 projektu nie wymienia poszczególnych przypadków, w których organ podatkowy może zrealizować swoje uprawnienie z tego przepisu, a więc uprawnienie do łącznego prowadzenia postępowania wymiarowego oraz orzekania o odpowiedzialności wspólników. Uprawnienie to obejmuje wszelkie przypadki odpowiedzialności wspólnika za spółkę, w tym także w razie rozwiązania spółki.

Nie ulegną też zmianie dzisiejsze (art. 116 o.p.) zasady i zakresy odpowiedzialności członków zarządu spółki z o.o. i akcyjnej, członków zarządu innych osób prawnych (art. 116a o.p.) oraz odpowiedzialności likwidatorów (art. 116b o.p.) przewidziane w art. 245, 246, 248. Podtrzymano też dotychczasowe zasady odpowiedzialności członków zarządu jako niezależne od aktywnej czy biernej ich postawy w zajmowaniu się sprawami spółki, czy też z uwagi na sposób jej reprezentacji³³⁷.

Przepis art. 116a o.p. został „uporządkowany przedmiotowo” w ten sposób, że występujące w nim przypadki odpowiedzialności osób trzecich zostały uregulowane w art. 246 i 247 projektu. Nie ulega zmianie określenie „właściwy czas na zgłoszenie wniosku o upadłość” w kontekście przesłanki zwalniającej członka zarządu z odpowiedzialności, co oznacza, że należy uznać, iż jest nim termin 30-dniowy wynikający z art. 21 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe³³⁸. Po-

335 Zob. R. Dowgier (w:) C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja...*, s. 721.

336 ONSAiWSA 2017, nr 3.

337 Zob. M. Borkowski, glosa do wyroku NSA z dnia 9 marca 2012 r., II FSK 1714/10, glosa Lex/el. do art. 116 o.p.; B. Draniewicz, glosa do wyroku NSA z dnia 11 stycznia 2006 r., II FSK 140/05, „Przeгляд Prawa Publicznego” 2007, nr 11, s. 78-82; S. Babiarsz, *Przesłanki odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych*, Pr.I P.-WS 2008, nr 5, s. 1-15.

338 Dz.U. z 2016 r. poz. 2171 z późn. zm.

dobnie rozumieć należy określenia użyte w art. 245 § 2 pkt 1 projektu „w tym czasie” (art. 116 § 1 pkt 1 o.p.) odniesione do wszczęcia postępowania restrukturyzacyjnego lub zatwierdzenia układu, albowiem ustawa z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne³³⁹ nie przewiduje „własnych” terminów, w których powinien być zgłoszony wniosek restrukturyzacyjny³⁴⁰. Tak jak dotychczas, zakres odpowiedzialności członków zarządu obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez nich obowiązków członków zarządu oraz zaległości wymienionych w art. 156 i art. 157 (art. 52 i art. 52a o.p.) projektu powstałe w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu. Natomiast za zobowiązania podatkowe powstałe na podstawie odrębnych przepisów po likwidacji spółki, za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał po likwidacji spółki oraz zaległości wymienione w art. 156 i art. 157 (art. 52 i art. 52a o.p.) powstałe po likwidacji spółki odpowiadają osoby pełniące obowiązki członka zarządu w momencie likwidacji spółki. Konsekwencją odpowiedniego stosowania art. 244 § 4 (art. 115 § 4 o.p.) jest to, że wykreślenie spółki kapitałowej z rejestru, a więc utrata przez nią bytu prawnego nie uniemożliwi orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu tej spółki za jej zobowiązania, albowiem określenie wysokości należności spółki, o których mowa w § 4, może być dokonane w postępowaniu prowadzonym w stosunku do członka (członków) zarządu, zmierzającym do orzeczenia o jego (ich) odpowiedzialności³⁴¹. Podmiotowy zakres odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółki oraz jej zaległości podatkowe powstałe po likwidacji wyznaczy „moment jej likwidacji”, czyli moment otwarcia likwidacji, gdyż z tym dniem tracą oni uprawnienie do prowadzenia spraw spółki i reprezentowania jej na zewnątrz³⁴². Wynika to z art. 277 § 1 i 2 ksh. Jednakże określenie użyte w art. 245 § 5 projektu, wprawdzie zgodnie z art. 116 § 2a o.p., „po likwidacji” (zob. odmienne określenie użyte w art. 248 projektu „w razie likwidacji”) należy rozumieć jako po przeprowadzeniu likwidacji, o której jest mowa w art. 272 i 478 k.s.h.

Uznano, że w zakresie podmiotowym odpowiedzialności określonej w art. 246 (obecny art. 116a o.p.) określenie „członkowie organu zarządzającego” obejmuje także – tak jak dotychczas – członków zarządu spółdzielni w przypadku określonym w art. 130 § 2 i 4 ustawy z dnia 16 września 1982 r. – Prawo spółdzielcze³⁴³, z tym że o odpowiedzialności tej organ podatkowy powinien orzekać wobec wszystkich

339 Dz.U. z 2016 r. poz. 1574 z późn. zm.

340 Zob. A. Olesińska, E. Prejs, Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe po nowelizacji ordynacji podatkowej, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 3, s. 29.

341 *Ibidem*.

342 *Ibidem*, s. 29-30; A. Kidyba, Komentarz aktualizowany do art. 277 Kodeksu spółek handlowych, Lex/el. 2016, pkt 1; A. Witosz, Kompetencje wspólników prowadzących sprawy spółki i pozycja prawna zarządu w spółkach handlowych w likwidacji, „Przegląd Prawa Handlowego” 2009, nr 8, s. 5-9; A. Kidyba (red.), K. Kopaczyńska-Pieczniak, Przebieg postępowania likwidacyjnego. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, Warszawa 2007, s. 81-82.

343 Dz.U. z 2016 r. poz. 21 z późn. zm.; wyrok SN z dnia 15 maja 2014 r., III UK 156/13, niepubl.

członków zarządu w jednej decyzji³⁴⁴. Innymi osobami prawnymi, o których mowa w art. 246 (art. 116a o.p.), będą kluby sportowe³⁴⁵, szkoły wyższe³⁴⁶, ale nie likwidatorzy spółdzielni³⁴⁷.

Utrzymano też dotychczasowe reguły odpowiedzialności członków zarządu stowarzyszeń, a niekiedy także samych członków stowarzyszeń. Przepis art. 247 uległ w stosunku do art. 116a o.p. wyłącznie zmianom redakcyjnym. Tak jak dotąd, osoba prawna przejmująca lub osoba prawna powstała w wyniku podziału (osoba nowo zawiązana) odpowiadać będzie za zaległości podatkowe osoby prawnej dzielonej, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie – także majątek osoby prawnej dzielonej, nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa (art. 117 o.p.). Przepis art. 249 ma związek z przypadkiem następcstwa prawnego uregulowanym w art. 257. Zgodnie z art. 250 gwarant lub poręczyciel, którego zabezpieczenie zostało przyjęte przez organ podatkowy, odpowiadać będzie tak jak dotychczas (art. 117a o.p.) za zobowiązanie podatkowe wynikające z decyzji, która jest przedmiotem zabezpieczenia, wraz z odsetkami za zwłokę – do wysokości kwoty gwarancji lub poręczenia i w terminie wskazanym w gwarancji lub poręczeniu. Jednakże w stosunku do dotychczasowego zakresu odpowiedzialności gwaranta lub poręczyciela z jego zakresu odpowiedzialności wyeliminowano odpowiedzialność za koszty postępowania egzekucyjnego w celu dostosowania tego zakresu do przepisu art. 626 § 2 projektu (art. 33d § 2 o.p.), który nie przewiduje możliwości objęcia gwarancją lub poręczeniem kosztów postępowania egzekucyjnego. Ta sama zasada będzie stosowana w wypadku gwaranta lub poręczyciela, którego zabezpieczenie zostało przyjęte przez organ podatkowy w związku ze zwrotem podatku od towarów i usług. Przepisy art. 251-252 projektu są powtórzeniem dotychczasowych przepisów art. 117b i art. 117c o.p. Regulacja zawarta w art. 250 § 1 i 2 projektu ma związek z art. 626 § 2 pkt 1 i 2 (art. 33d § 2 pkt 1 i 2 o.p.).

Nową regulacją będzie art. 253, w myśl którego zapisobierca zwykły, który otrzymał należny mu zapis, odpowiadać będzie jako osoba trzecia za należności spadkodawcy, o których mowa w art. 230 § 1 pkt 1-5. Odpowiedzialność ta będzie ograniczona do wartości rynkowej korzyści otrzymanej z tytułu zapisu zwykłego. Przez określenie „wartość otrzymanej korzyści” rozumieć należy wartość uzyskanego wzbogacenia. Jeżeli bowiem zapisobierca zwykły został obciążony obowiązkiem wykonania dalszego zapisu, to zakres jego odpowiedzialności za należności spadkodawcy określone w art. 230 § 1 pkt 1-5 projektu ulegnie zmniejszeniu i obejmie tylko tę korzyść majątkową, którą w efekcie uzyskał. Wartość rynkowa przed-

344 Zob. uzasadnienie do uchwały 7 sędziów NSA z dnia 9 marca 2009 r., I FPS 4/08, ONSAiWSA 2009, nr 3, poz. 47.

345 Wyrok SN z dnia 15 października 2014 r., III UK 10/14, niepubl.

346 Wyrok SA w Białymstoku z dnia 2 marca 2016 r., III AUa 972/15, niepubl.

347 Uchwała SN z dnia 11 lutego 2014 r., I UZP 3/13, OSNP 2014, nr 7, poz. 101.

miotu zapisu zwykłego będzie kształtowała zakres odpowiedzialności zapisobiercy zwykłego tylko wówczas, gdy zapisobierca ten nie będzie obciążony dalszym zapisem. W przeciwnym razie jego zakres odpowiedzialności będzie pomniejszony o wartość rynkową dalszego zapisu. Zbliżone rozwiązanie znajduje się w art. 1003-1007 kc. w przypadku odpowiedzialności spadkobierców z tytułu zachowku, którzy mogą żądać stosunkowego zmniejszenia zapisów zwykłych i poleceń. Status zapisobiercy zwykłego ulegnie tym samym zmianie w stosunku do obecnego stanu prawnego. Dzisiejsze przepisy, ustanawiające jego odpowiedzialność jako następcy prawnego spadkodawcy (art. 106 o.p.), nie sprawdziły się bowiem w praktyce. Status osoby trzeciej lepiej oddaje ideę odpowiedzialności ustanawianej dla tej kategorii podmiotów.

Na gruncie zakresu podmiotowego odpowiedzialności osób trzecich należy zadać sobie pytanie o to, czy katalog ten nie powinien być uzupełniony o odpowiedzialność spółek tworzących podatkową grupę kapitałową i spółki reprezentującej tę grupę. Zwrócić bowiem uwagę należy na to, że w piśmiennictwie pojawiają się od czasu do czasu wypowiedzi na ten temat. „Odpowiedzialność spółek na podstawie art. 1a ust. 14 u.p.d.o.p. jest odpowiedzialnością osoby trzeciej, tj. osoby niebędącej podatnikiem (w stosunku do zobowiązań podatkowych podatkowej grupy kapitałowej jako podatnika). Dlatego, zgodnie z ogólnymi zasadami odpowiedzialności osób trzecich (po. art. 108 u.p.), warunkiem jej realizacji jest dokonanie wymiaru zobowiązania podatkowego w decyzji skierowanej do podatnika. Gdy podatnika nie ma, nie ma wówczas możliwości spełnienia tego warunku, a w konsekwencji przesłanki zastosowania odpowiedzialności spółek jako osób trzecich. Brak jest analogicznego do art. 115 § 2 o.p. przepisu, który wskazywałby jednoznacznie, że spółki tworzące podatkową grupę kapitałową odpowiadają solidarnie za zobowiązania podatkowej grupy kapitałowej mimo ustania jej bytu. Na tej podstawie nie można wykluczyć, że z chwilą zakończenia działalności przez podatkową grupę kapitałową odpowiedzialność spółek za jej zobowiązania ustaje”³⁴⁸. Przeciwno poglądom dopuszczającym odpowiedzialność spółek tworzących podatkową grupę kapitałową za zaległości podatkowe grupy opowiedziała się J. Pustuł³⁴⁹, albowiem brak ku temu formalnych i normatywnych przesłanek w przepisach ordynacji podatkowej, która w art. 107 § 1 o.p. zawiera zamknięty katalog podmiotów, które mogą ponosić odpowiedzialność w charakterze osób trzecich. Jednakże Autorka dopuszcza taką odpowiedzialność, ale uważa ją za niemożliwą do zrealizowania na gruncie art. 1a ust. 14 u.p.d.o.p. i postuluje wprowadzenie modelu odpowie-

348 R. Pęk (w:) S. Babiarczyk, L. Błystak, B. Dauter, A. Gomulowicz, R. Pęk, K. Winiarski, A. Wrzesińska-Nowacka, Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz 2013, Wrocław, s. 32; D. Gajewski, Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe, (w:) Odpowiedzialność holdingów i grup kapitałowych, Warszawa 2005, Lex/el. § 6 Komentarz do art. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

349 Zob. J. Pustuł, Odpowiedzialność podatkową spółek tworzących podatkową grupę kapitałową (w:) Odpowiedzialność i sankcje..., s. 43.

działności spółki dominującej jako płatnika zgodnie z art. 30 § 4 o.p., uznając, że treść art. 1a ust. 14 u.p.d.o.p. tej odpowiedzialności nie wyłącza³⁵⁰. Odnosząc się do powyższych poglądów, należy wyrazić zapatrywanie, że po pierwsze, możliwa jest odpowiedzialność spółki reprezentującej podatkową grupę kapitałową jako płatnika tak na gruncie art. 30 § 4 o.p., jak i art. 226 projektu. Natomiast nie jest możliwa odpowiedzialność spółek tworzących podatkową grupę kapitałową jako osób trzecich tak na gruncie obowiązującej ustawy – Ordynacja podatkowa, jak i na gruncie projektu i to nie tylko dlatego, że katalog osób trzecich jest katalogiem zamkniętym. Nie jest to możliwe dlatego, że spółki tworzące podatkową grupę kapitałową w związku z utworzeniem grupy i nabyciem statusu podatnika przez spółkę reprezentującą grupę tracą podmiotowość podatkową, a nie tracą podmiotowości prawnej. Poza tym dla podatkowej grupy kapitałowej nie uregulowano odrębności finansowej i majątkowej umożliwiającej przeprowadzenie egzekucji z jej majątku jako podatnika warunkującej odpowiedzialność subsydiarną spółek tworzących grupę. Majątek spółek tworzących podatkową grupę kapitałową nie jest majątkiem grupy. Są to odrębne majątki spółek³⁵¹. Zagadnienie to jednak jest zagadnieniem, które nie mogło znaleźć się w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa.

W piśmiennictwie – wskazanym niżej – od dłuższego czasu pojawiały się poglądy o konieczności wyeliminowania możliwości stosowania w sprawach podatkowych przepisów tytułu X księgi trzeciej Kodeksu cywilnego o ochronie wierzyciela w razie niewypłacalności dłużnika (art. 527-534 kc.). Okoliczność ta uzasadniała zajęcie się tą problematyką. W związku z powyższym dokonano analizy orzeczeń Sądu Najwyższego, w szczególności uchwały 7 sędziów SN z dnia 12 marca 2003 r., III CZP 85/02³⁵², dostrzegając także pojawiające się poglądy odmienne³⁵³ na zagadnienie dopuszczalności wykorzystywania przez organy podatkowe, w sprawach o należności podatkowe, instytucji prawnej skargi pauliańskiej (art. 527-534 kc.). Zapoznano się także z poglądami piśmiennictwa na to zagadnienie³⁵⁴. Zbada-

350 *Ibidem*, s. 47.

351 D.Gajewski, *Odpowiedzialność za zobowiązania...*, Lex/el. § 6, Komentarz do art. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

352 Zob. np. uchwała 7 sędziów SN z dnia 12 marca 2003 r., III CZP 85/02, OSNC 2003, nr 10, poz. 129 z glosą krytyczną M. Jasińskiej, MPr 2004, nr 17, s. 811-813.

353 Zob. np. postanowienie SN z dnia 5 marca 2015 r., V CSK 390/14, niepubl.; wyrok SN z dnia 27 stycznia 2016 r., II CSK 149/15, niepubl.

354 Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Dopuszczalność stosowania skargi pauliańskiej do należności podatkowych*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2015, nr 2, s. 105-110; B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Jeszcze raz o stosowaniu skargi pauliańskiej do należności podatkowych*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2016, nr 9, s. 211-219; J. Brol, *Prawa upadłościowe w świetle praktyki sądowej*, Warszawa 1995, s. 131; glosa P. Machnikowskiego do postanowienia SN z dnia 16 kwietnia 2002 r., V CK 41/02, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2003, nr 2, poz. 22; A. Nita, W. Morawski, *Wykorzystywanie skargi pauliańskiej do zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego*, PS 2016, nr 6, s. 9-20; B. Brzeziński, A. Nita, *glosa do wyroku SN z dnia 29 maja 2015 r.*, V CSK 454/14, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2016, nr 4, s. 305-309; S. Gurgul, *Prawo upadłościowe i naprawcze*. Warszawa 2010, s. 497.

no również stopień wykorzystywania tej instytucji prawnej przez organy podatkowe³⁵⁵. Dostrzeżono w związku z tym trudności w możliwości przeniesienia przepisów o skardze pauliańskiej do przepisów projektowanej ordynacji podatkowej, w tym także ich dostosowania do dochodzenia tych należności. W konsekwencji uznano, że istniejące rozwiązania prawne w tym zakresie należy pozostawić w przepisach ordynacji podatkowej bez zmian. Nie bez wpływu na to stanowisko jest także zmieniające się pod wpływem krytycznych poglądów piśmiennictwa orzecznictwo Sądu Najwyższego.

3.12. Następstwo prawne

3.12.1. Uwagi ogólne

ROZDZIAŁ 11

NASTĘPSTWO PRAWNE

W obowiązującej ustawie – Ordynacja podatkowa przepisy odnoszące się do następstwa prawnego ujęte są w rozdziale 14 działu III „Prawa i obowiązki następców prawnych oraz podmiotów przekształconych”. Kolejność podmiotów wymienionych w tytule została wymieniona odwrotnie niż w regulacji zawartej w tym rozdziale. W dodatku zamieszczono w nim jako następców prawnych (art. 106 o.p.) zapisobierców bez wskazania, o jakich zapisobierców chodzi: zwykłych, dalszych czy też zapisobierców windykacyjnych, w sytuacji gdy ustawa – Kodeks cywilny od dnia wejścia w życie ustawy z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw³⁵⁶ rozróżnia te trzy instytucje prawne. Ponadto powyższą ustawą zmieniono przepisy ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn³⁵⁷, a nie zmieniono ustawy – Ordynacja podatkowa i nie wprowadzono reguły interpretacyjnej, jak rozumieć określenia „zapis” i „zapisobierca”, używane w przepisach, które obowiązywały przed dniem wejścia w życie tej ustawy, tj. przed dniem 23 października 2011 r. Oznacza to istnienie niespójności terminologicznej i rozbieżności między tytułem rozdziału i jego zawartością (następcy prawni to zarówno podmioty przekształcone, jak i spadkobiercy). Usytuowanie zapisobierców zwykłych (art. 253 projektu) jako osób trzecich pozwoli na wyeliminowanie wątpliwości co do statusu dalszych zapisobierców zwykłych³⁵⁸. Podmioty te nie są zgodnie z projektem ani następcami prawnymi, ani osobami trzecimi.

355 Z informacji uzyskanych od dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi wynika, że w latach 2017 organy podatkowe z tego województwa prowadziły 15 spraw ze skargi pauliańskiej.

356 Dz.U. z 2011 r. Nr 85, poz. 458.

357 Dz.U. z 2017 r. poz. 833 z późn. zm.

358 Zob. A. Goettel, Pojęcie zapisobiercy w świetle przepisów Ordynacji podatkowej, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 3, s. 13-16.

Z powyższych względów rozdział 11 działu II otrzymał jasne i klarowne brzmienie „Następstwo prawne”. Dla nazwy tego tytułu nie ma znaczenia to, że nie wszystkie przypadki wskazane w treści rozdziału 11 działu II są przypadkami, w których dochodzi do wstąpienia we wszelkie prawa i obowiązki poprzednika prawnego, skoro tak nie było i dotychczas. Prawo podatkowe, a ordynacja podatkowa w szczególności, nie rozróżnia następstwa prawnego pod tytułem ogólnym i szczególnym, a wszystkie te przypadki określa jako następstwo prawne. Oznacza to, że nazwa rozdziału 11 działu II nie przesądza zakresu przedmiotowego następstwa prawnego.

Ponadto zdecydowano się na podział przepisów o następstwie prawnym na dwa oddziały. Oddział 1 odnosi się do następstwa prawnego podmiotów przekształconych i obejmuje dotychczas obowiązujące art. 93-96 o.p. i art. 102 § 3 o.p., zaś oddział 2 przepisy art. 97-105 o.p.

Powyższe pozwoliło na podział, co do zasady, podmiotów na te, które:

- wstępują we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki; a obecnie są to: art. 93, art. 93a § 1-3, art. 93b, art. 93c, art. 93d o.p. (odpowiednio to art. 254, art. 255 § 1-3, art. 256, art. 257);
- wstępują w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa przekształconego przedsiębiorcy (art. 93a § 4 o.p.), wniesionego przedsiębiorstwa (art. 93a § 5 o.p.) – z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie ich poprzedników prawnych (odpowiedzialność spółek kapitałowych, spółek niemających osobowości prawnej), a ich odpowiednikami w projekcie są art. 255 § 4 i art. 255 § 5;
- wstępują z dniem otwarcia spadku we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki spadkodawcy prowadzącego przedsiębiorstwo, a związane z tym przedsiębiorstwem jako przedmiotem zapisu windykacyjnego ustanowionego na rzecz tego zapisobiercy windykacyjnego (art. 264 § 4 projektu);
- przejmują jako spadkobiercy podatnika, płatnika i inkasenta, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki spadkodawcy (art. 264 § 1), przy czym odpowiedzialnym tego przepisu, ale w innym zakresie, jest art. 97 o.p.

3.12.2. Następstwo prawne podmiotów przekształconych

Oddział 1

Następstwo prawne podmiotów przekształconych

Art. 254. § 1. *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.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do osoby prawnej łączącej się przez przejęcie:

1) innej osoby prawnej (osób prawnych);

2) osobowej spółki handlowej (osobowych spółek handlowych).

Art. 255. § 1. Osoba prawna zawiązana (powstała) w wyniku:

1) przekształcenia innej osoby prawnej,

2) przekształcenia spółki niemającej osobowości prawnej

– wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki przekształcanej osoby lub spółki.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do:

1) osobowej spółki handlowej zawiązanej (powstałej) w wyniku przekształcenia:

a) innej spółki niemającej osobowości prawnej,

b) spółki kapitałowej;

2) stowarzyszenia utworzonego w wyniku przekształcenia stowarzyszenia zwykłego.

§ 3. Bank utworzony przez wniesienie tytułem wkładu niepieniężnego wszystkich składników majątkowych oddziału instytucji kredytowej, stanowiących przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część, wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki instytucji kredytowej związane z działalnością tego oddziału.

§ 4. Jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa przekształcanego przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek kapitałowych.

§ 5. Spółka niemająca osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału wkład w postaci swojego przedsiębiorstwa, wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa wniesionego przedsiębiorstwa, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek niemających osobowości prawnej.

Art. 256. Przepisy art. 254 i art. 255 § 1-3 stosuje się odpowiednio do łączenia się i przekształceń samorządowych zakładów budżetowych.

Art. 257. Osoby prawne przejmujące lub osoby prawne powstałe w wyniku podziału wstępują, z dniem podziału lub z dniem wydzielenia, we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki osoby prawnej dzielonej pozostające w związku z przy-

dzielonymi im, w planie podziału, składnikami majątku, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie – także majątek osoby prawnej dzielonej, stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

Art. 258. § 1. Przepisy art. 254-257 stosuje się również do praw lub obowiązków wynikających z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego.

§ 2. Przepisy, o których mowa w § 1, stosuje się również do praw i obowiązków wynikających z zastosowania się przez podmioty wskazane w § 1, do interpretacji ogólnych i indywidualnych oraz objaśnień podatkowych wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego.

Art. 259. Przepisy art. 254-258 stosuje się w zakresie, w jakim odrębne ustawy, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz inne ratyfikowane umowy międzynarodowe, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, nie stanowią inaczej.

Art. 260. Przepisy art. 254 § 1, art. 258, art. 259 z zastrzeżeniem art. 261, stosuje się również do nabywców przedsiębiorstw państwowych oraz do spółek, które na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji nabyły lub przejęły te przedsiębiorstwa.

Art. 261. § 1. W przypadku wykreślenia przedsiębiorstwa państwowego z Krajowego Rejestru Sądowego w związku z jego likwidacją, nabywcy lub spółki, o których mowa w art. 260, odpowiadają za odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych tego przedsiębiorstwa oraz otrzymują oprocentowanie nadpłat oraz zwrotu podatku naliczone do dnia wykreślenia.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do odpowiedzialności państwa lub gminy, powiatu, województwa z tytułu oprocentowania nadpłat oraz oprocentowania zwrotu podatku.

Art. 262. Odsetki za zwłokę oraz oprocentowanie, o których mowa w art. 261, naliczane są nadal:

- 1) po upływie 14 dni od dnia doręczenia spółce decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego;
- 2) począwszy od dnia otrzymania przez organ podatkowy wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub o zwrot podatku.

Art. 263. W przypadku powstania przekształceń prawnych, o których mowa w art. 254-257 i art. 260-261 w toku postępowania, w miejsce dotychczasowej strony wstępują jej następcy prawni.

Jeżeli chodzi o regulację następstwa prawnego podmiotów przekształconych, to projekt ustawy – Ordynacja podatkowa zachowuje stan dotychczasowy, albowiem regulacja ta jest prawidłowa i nie wywołuje rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Zmianie natomiast uległ przepis art. 93d o.p. (art. 258 § 1 i 2 projektu). Przepis ten uzupełniono o dodany § 2 odnoszący się do stosowania przepisów art. 254-257 projektu (art. 93-93c o.p.) nie tylko do praw i obowiązków wynikających z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego, ale i do praw i obowiązków wynikających z zastosowania się przez podmioty przekształcone do ogólnych i in-

dywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz objaśnień podatkowych. W tym zakresie podzielić należy poglądy orzecznictwa sądów administracyjnych, że „Następca prawny przejmując prawo do ochrony wynikające z zastosowania się przez jego poprzednika do interpretacji indywidualnej. Ochrona przewidziana w art. 14k-14n o.p. realizuje się wraz z zastosowaniem się podatnika do interpretacji indywidualnej. Następca prawny podatnika, który zastosował się do interpretacji indywidualnej, uzyska ochronę wynikającą z tego zastosowania się tylko w takim zakresie i na takich samych warunkach, na jakich przysługiwałaby jego poprzednikowi prawnemu.”³⁵⁹ Na skutek zastosowania się podmiotu przekształconego do udzielonej mu interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dochodzi do konkretyzacji norm prawa podatkowego i wstąpienia w stan ochrony wskazany w art. 14k o.p. (art. 527 projektu) i wyznaczoną zasadą nieszkodzenia. Można więc przyjąć, że „z chwilą wydania interpretacji indywidualnej zainteresowany zyskuje wprost z mocy ustawy prawo do skorzystania, w razie zastosowania się do stanowiska organu podatkowego, wyrażonego w jej treści z odnoszącej się do sfery jego materialnoprawnych obowiązków ochrony”³⁶⁰.

Utrzymana w związku z tym została zasada, że przypadki następstwa prawnego podatników kształtują przepisy regulujące ustrój danego podmiotu. Zauważyć bowiem trzeba, że w piśmiennictwie z zakresu prawa cywilnego przyjmuje się jednomyślnie, że sukcesja uniwersalna jest dopuszczalna tylko w przypadkach w ustawie przewidzianych. Poza tym akceptowany jest pogląd, że w drodze sukcesji uniwersalnej następuje nie tylko nabycie praw podmiotowych objętych zakresem sukcesji, ale także związanych z tym obowiązków³⁶¹. Zasady te niewątpliwie włączyła do prawa podatkowego obowiązująca ordynacja podatkowa. Jak bowiem przyjmuje się w piśmiennictwie³⁶², a także w orzecznictwie³⁶³, art. 97 § 1 ordynacji podatkowej stanowi jedyną i wyłączną podstawę dla nabycia przez spadkobierców uprawnień i obowiązków po spadkodawcy. Natomiast przepisy ustaw podatkowych, przepisy prawa materialnego mogą zawierać wyłączenia z zakresu przedmiotowego takiego następstwa prawnego, np. art. 7 ust. 4 u.p.d.o.p., który nie dopuszcza możliwo-

359 Wyroki NSA z dnia: 10 maja 2012 r., II FSK 2046/10; 21 listopada 2012 r., II FSK 2486/11, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 1 marca 2013 r., I SA/Kr 46/13, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2013, nr 6, s. 537-543.

360 S. Gajewski, glosa do uchwały NSA z dnia 7 lipca 2014 r., II FPS 1/14, Lex/el. 2014, do art. 134 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2016 r. poz. 718 z późn. zm.).

361 A. Szumański (w:) S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, J. Szwaja, Kodeks spółek handlowych, t. IV, Komentarz do artykułów 459-633, Warszawa 2009, s. 255; M. Pyziak-Szafnicka (w:) System Prawa Prywatnego, (red.) Z. Radwański, Prawo cywilne – część ogólna (red.) M. Safjan, praca zbiorowa, Warszawa 2012, s. 871-876.

362 Zob. A. Mariański, glosa krytyczna do wyroku NSA z dnia 12 kwietnia 2000 r., SA/Bk 330/09, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2003, nr 2, poz. 176.

363 Zob. wyroki NSA: z dnia 14 października 2004 r., FSK 587/04, CBOSA; z dnia 10 lutego 2009 r., II FSK 1623/07, CBOSA; postanowienie NSA: z dnia 28 lutego 2011 r., II FSK 1987/09, II FSK 2149/11, II FSK 2151/11.

ści odliczenia straty w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców. Jest charakterystyczne, że takie ograniczenie (wyłączenie) nie występuje w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych w razie śmierci podatnika prowadzącego działalność gospodarczą. Oznacza to, na tle obecnej regulacji, że spadkobiercy kontynuujący tę działalność gospodarczą spadkodawcy będą mogli kontynuować odliczanie straty, o której mowa w art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f. właśnie w oparciu o zakres przedmiotowy następstwa prawnego spadkobierców wskazany w art. 97 § 1 o.p. (art. 264 § 1 projektu). Przykładowo następstwem prawnym objęto to, co było też objęte w dotychczasowej ordynacji podatkowej (art. 93a § 4 i 5 o.p.), a więc przypadki wskazane w art. 255 § 4 i 5 projektu. Zasada taka także z uwagi na charakter przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa została zachowana. Realizują ją wprost postanowienia art. 259 (art. 93e o.p.) i art. 264 projektu.

Przepis art. 261 jest w zasadzie powtórzeniem art. 95 o.p., z tym że został zaktualizowany, jeżeli chodzi o wykreślenie przedsiębiorstwa państwowego z Krajowego Rejestru Sądowego, a nie rejestru przedsiębiorstw państwowych³⁶⁴, a także w zakresie oprocentowania zwrotu podatków, a nie zaliczek naliczonego podatku od towarów i usług, których w systemie podatkowym nie ma.

Przepis art. 262 jest odpowiednikiem art. 96 o.p. Z kolei przepis art. 263 jest dostosowanym przepisem art. 102 § 3 o.p. Przeniesienie tej regulacji z art. 102 § 3 o.p. do art. 263 projektu jest konsekwencją podziału rozdziału 11 działu II projektu ustawy – Ordynacja podatkowa na dwa oddziały.

Jest charakterystyczne to, że określenia użyte w art. 254 i art. 256 projektu „łączenie spółek” obejmują także transgraniczne łączenie się spółek, które zostało zdefiniowane w art. 516¹ k.s.h.

3.12.3. Następstwo prawne spadkobierców i zapisobierców windykacyjnych

Oddział 2

Następstwo prawne spadkobierców i zapisobierców windykacyjnych

Art. 264. § 1. *Spadkobiercy podatnika, płatnika i inkasenta z zastrzeżeniem § 2 i 5 przejmują, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki spadkodawcy.*

§ 2. *Spadkobiercy podatnika nie przejmują obowiązku podatkowego spadkodawcy w zakresie jego zobowiązań, powstających na skutek doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania, jeżeli nie przekształcił się on w zobowiązanie podatkowe.*

³⁶⁴ Zob. art. 86 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz.U. z 2017 r. poz. 700 z późn. zm.).

§ 3. Dalsi spadkobiercy (spadkobiercy spadkobierców) oraz nabywca spadku nie są, z zastrzeżeniem art. 271 § 3, następcami prawnymi w zakresie określonym w § 1 i 4.

§ 4. Jeżeli przedmiotem zapisu windykacyjnego jest przedsiębiorstwo, zapisobierca windykacyjny z dniem otwarcia spadku wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki spadkodawcy związane z tym przedsiębiorstwem.

§ 5. Spadkobierca niekontynuujący działalności gospodarczej spadkodawcy oraz spadkobierca spadkodawcy nieprowadzącego działalności gospodarczej, nie przejmuje przewidzianych w przepisach prawa podatkowego obowiązków niemajątkowych tych spadkodawców, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej.

§ 6. Przez obowiązki niemajątkowe, o których mowa w § 5, należy rozumieć w szczególności obowiązek: złożenia deklaracji, prowadzenia ksiąg podatkowych, przechowywania dokumentów związanych ze składanymi deklaracjami i prowadzonymi księgami podatkowymi oraz sporządzenia spisu z natury.

§ 7. Przepisy § 1 i 4 stosuje się również do praw i obowiązków wynikających:

- 1) z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego;
- 2) z zastosowania się przez podatnika, płatnika i inkasenta, zapisobiercę windykacyjnego do interpretacji ogólnych i indywidualnych oraz objaśnień podatkowych wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego.

Art. 265. § 1. Do odpowiedzialności spadkobierców, a także zapisobierców windykacyjnych za zobowiązania podatkowe spadkodawcy, stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się również do odpowiedzialności za:

- 1) zaległości podatkowe, w tym również za zaległości, o których mowa w art. 156 oraz art. 157;
- 2) odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych spadkodawcy, w tym również odsetki, o których mowa w art. 159;
- 3) pobrane, a niewpłacone podatki z tytułu sprawowanej przez spadkodawcę funkcji płatnika lub inkasenta;
- 4) opłatę prolongacyjną;
- 5) koszty postępowania podatkowego;
- 6) koszty upomnienia i koszty postępowania egzekucyjnego prowadzonego wobec spadkodawcy powstałe do dnia otwarcia spadku.

Art. 266. § 1. Organ podatkowy orzeka w jednej decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców albo zapisobierców windykacyjnych, na podstawie decyzji ostatecznych wydanych wobec spadkodawcy oraz jego zobowiązań wynikających z prawidłowych deklaracji. Przepis art. 186 stosuje się odpowiednio.

§ 2. Jeżeli deklaracja złożona przez spadkodawcę jest nieprawidłowa lub deklaracji nie złożono, orzekając o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców lub zapisobier-

ców windykacyjnych, organ podatkowy jednocześnie określa kwoty, o których mowa w art. 130 § 2, § 4 pkt 2 i 3, lub stwierdza nadpłatę.

§ 3. Termin płatności przez spadkobiercę lub zapisobiercę windykacyjnego kwot wynikających z decyzji, o których mowa w § 1 i 2, wynosi 14 dni od dnia jej doręczenia.

Art. 267. § 1. Jeżeli w toku postępowania, o którym mowa w art. 266 § 1, zmarł spadkobierca lub zapisobierca windykacyjny, to zakres odpowiedzialności pozostałych spadkobierców ulega pomniejszeniu w zakresie przypadającym na tego zmarłego spadkobiercę. Postępowanie w tym zakresie podlega umorzeniu.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w sytuacji, gdy spadkobierca lub zapisobierca windykacyjny zmarł przed wszczęciem postępowania, o którym mowa w art. 266 § 1.

Art. 268. § 1. Odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych spadkodawcy naliczane są do dnia otwarcia spadku.

§ 2. Odsetki za zwłokę naliczane są nadal w przypadku niedotrzymania przez spadkobiercę lub zapisobiercę windykacyjnego terminu określonego w art. 266 § 3.

Art. 269. § 1. W miejsce strony zmarłej w toku postępowania wstępują jej spadkobiercy lub zapisobiercy windykacyjni.

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się do spadkobiercy podatnika, jeżeli przedmiotem postępowania podatkowego, w którego toku zmarła strona, jest ustalenie jej zobowiązania podatkowego.

§ 3. Jeżeli obowiązek podatkowy ma charakter solidarny, w przypadku śmierci strony postępowania w postępowaniu, o którym mowa w § 2, zobowiązanie ulega pomniejszeniu w zakresie przypadającym na zmarłego. Postępowanie w tej części podlega umorzeniu.

Art. 270. § 1. Organy podatkowe zawiadamiają spadkobierców lub zapisobierców windykacyjnych, w szczególności, o:

- 1) złożonych przez spadkodawcę odwołaniach od decyzji, zażaleniach na postanowienia i skargach do sądu administracyjnego;
- 2) decyzjach wydanych na podstawie art. 217 § 2 pkt 1 i 2, jeżeli nie upłynął termin płatności odroczonego podatku, zaległości podatkowej lub płatności rat;
- 3) decyzjach i postanowieniach, które zostały doręczone spadkodawcy, a w dniu jego śmierci nie upłynął jeszcze termin do złożenia odwołania, zażalenia lub skargi do sądu administracyjnego;
- 4) wszczętej kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej;
- 5) wszczętych postępowaniach podatkowych;
- 6) decyzjach ograniczających spadkodawcy jako podatnikowi pobór zaliczek na podatki;
- 7) przypadkach, o których mowa w art. 419.

§ 2. W przypadkach, o których mowa w § 1 pkt 1, 3 i 4, terminy do złożenia odwołania, zażalenia lub skargi do sądu administracyjnego biegną ponownie od dnia doręczenia zawiadomienia.

Art. 271. § 1. Przysługujące spadkodawcy nadpłaty lub zwroty podatku oraz ich oprocentowanie, wynikające z prawidłowych deklaracji lub decyzji, wypłacane są spadkobiercom proporcjonalnie do ich udziału spadkowego określonego w prawomocnym postanowieniu sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, prawomocnym postanowieniu sądu o wydaniu europejskiego poświadczenia spadkowego lub zarejestrowanym akcie poświadczenia dziedziczenia.

§ 2. Przysługujące spadkodawcy nadpłaty lub zwroty podatku oraz ich oprocentowanie z tych tytułów, wynikające z prawidłowych deklaracji lub decyzji, związane z przedsiębiorstwem, wypłacane są poszczególnym zapisobiercom windykacyjnym proporcjonalnie do ich udziału w przedsiębiorstwie, które nabyli w wyniku zapisu windykacyjnego, a określonym w prawomocnym postanowieniu sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, prawomocnym postanowieniu sądu o stwierdzeniu nabycia przedmiotu zapisu windykacyjnego, prawomocnym postanowieniu sądu o wydaniu europejskiego poświadczenia spadkowego lub zarejestrowanym akcie poświadczenia dziedziczenia.

§ 3. W przypadku śmierci spadkobiercy lub zapisobiercy windykacyjnego przed otrzymaniem przypadającej mu nadpłaty lub zwrotu podatku, nadpłata lub zwrot podatku jest należna ich spadkobiercom, proporcjonalnie do ich udziału spadkowego określonego w prawomocnym postanowieniu sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, prawomocnym postanowieniu sądu o stwierdzeniu nabycia przedmiotu zapisu windykacyjnego, prawomocnym postanowieniu sądu o wydaniu europejskiego poświadczenia spadkowego lub zarejestrowanym akcie poświadczenia dziedziczenia. Przepisy art. 204 pkt 5 i art. 266 § 1-3 stosuje się odpowiednio.

Na wstępie rozważań odnoszących się do zagadnienia podmiotowego następstwa prawnego spadkobierców i zapisobierców windykacyjnych należy dostrzec istnienie projektu ustawy z dnia 14 lipca 2017 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej³⁶⁵, który proponuje wprowadzenie zarządcy sukcesyjnego dla pozostawionego w spadku przedsiębiorstwa osoby fizycznej. Zarząd sukcesyjny obejmowałby zobowiązanie się zarządcy do prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku oraz umocowanie do czynności sądowych i pozasądowych związanych z jego prowadzeniem (art. 7 projektu). Działałby on w imieniu własnym, ale na rachunek następców prawnych przedsiębiorcy i małżonka przedsiębiorcy, którym przysługiwał udział w przedsiębiorstwie w spadku. Powołanie zarządcy odbywałoby się w dwóch trybach:

- a) przez przedsiębiorcę w formie pisemnej pod rygorem nieważności (art. 11 ust. 1-4 projektu);

365 <http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12300657>.

- b) przez małżonka przedsiębiorcy, za zgodą wszystkich znanych mu spadkobierców przedsiębiorcy albo zapisobiercy windykacyjnego (art. 12 ust. 1 pkt 1 projektu);
- c) przez osobę, która przyjęła zapis windykacyjny, za zgodą małżonka przedsiębiorcy – w przypadku gdy przedsiębiorstwo jest przedmiotem zapisu windykacyjnego (art. 12 ust. 1 pkt 2 projektu) albo;
- d) przez osobę, która przyjęła spadek za zgodą wszystkich pozostałych znanych jej spadkobierców oraz małżonka przedsiębiorcy, chyba że otwarto testament, w którym uczyniony został zapis windykacyjny, którego przedmiotem jest przedsiębiorstwo (art. 12 ust. 1 pkt 3 projektu).

Uprawnienie do powołania zarządcy w przypadkach wskazanych w art. 12 ust. 1 pkt 1-3 projektu wygasa z upływem 2 miesięcy od dnia śmierci przedsiębiorcy, a powołanie powinno nastąpić w formie aktu notarialnego (art. 12 ust. 2 i 3 projektu).

W projekcie dokonano też zmian w ustawie – Ordynacja podatkowa w art. 97 dodając po § 1 § 1a i 1b a po § 2 dodano też § 2a. Ponadto dodano też do tego art. 97 § 5-8. Wprowadzono też zmiany w zakresie podmiotowym odpowiedzialności osób trzecich przez dodanie art. 117d.

Należy zauważyć, że przepis art. 97 o.p. po tych zmianach otrzymałby następujące brzmienie:

„Art. 97. § 1. Spadkobiercy podatnika, z zastrzeżeniem § 1a, przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy.

§ 1a. Przedsiębiorstwo w spadku, w przypadku gdy ustanowiono zarząd sukcesyjny, wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie odrębnych ustaw. Przepis art. 26 stosuje się odpowiednio.

§ 1b. Do czasu wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, w tym również prawa nabyte przez przedsiębiorcę wynikające z decyzji wydanych na podstawie art. 67a § 1 pkt 1 i 2, są wykonywane przez zarządcę sukcesyjnego.

§ 2. Jeżeli, na podstawie przepisów prawa podatkowego, spadkodawcy przysługiwały prawa o charakterze niemajątkowym, związane z prowadzoną działalnością

gospodarczą, uprawnienia te przechodzą na spadkobierców pod warunkiem dalszego prowadzenia tej działalności na ich rachunek.

§ 2a. Przepis § 2 stosuje się odpowiednio w przypadku dalszego prowadzenia działalności przez przedsiębiorstwo w spadku i ustanowienia zarządu sukcesyjnego.

§ 3. Przepis § 2 stosuje się odpowiednio do praw i obowiązków z tytułu sprawowanej przez spadkodawcę funkcji płatnika.

§ 4. Przepisy § 1-3 stosuje się również do praw i obowiązków wynikających z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego.

§ 5. Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa w spadku ponoszą: zapisobierca windykacyjny kontynuujący prowadzenie tego przedsiębiorstwa, spadkobiercy podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, jeżeli nie został uczyniony zapis windykacyjny obejmujący przedsiębiorstwo w spadku, a także małżonek podatnika, jeżeli część majątku wspólnego małżonków obejmująca składniki przedsiębiorstwa stanowi przedsiębiorstwo w spadku. Przepis art. 98 stosuje się odpowiednio.

§ 6. Przepis § 5 stosuje się także do osób, które uczestniczyły w powołaniu zarządcy sukcesyjnego, a następnie odrzuciły spadek albo okazało się, że nie są spadkobiercami.

§ 7. Organ podatkowy orzeka w jednej decyzji o zakresie odpowiedzialności osób, o których mowa w § 5 i 6.

§ 8. Jeżeli deklaracja jest nieprawidłowa lub deklaracji nie złożono orzekając o zakresie odpowiedzialności, organ podatkowy jednoznacznie ustala lub określa kwoty, o których mowa w art. 21 § 3 i 3a, art. 24 lub art. 74a”.

Wskazany projekt ustawy zmienia także przepisy kodeksu cywilnego w zakresie prokury (art. 109¹, art. 109⁷, art. 109⁸ kc.), a także w zakresie działu spadku, do którego wchodzi przedsiębiorstwo (art. 1037 § 3, art. 1038 § 3 i art. 1038¹ kc.). Jednakże projekt ustawy (a nie kodeks cywilny) reguluje zagadnienie odpowiedzialności za zobowiązania cywilnoprawne związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa w spadku (art. 29 projektu).

W projekcie ustawy do art. 7 o.p. dodano art. 7a wskazujący, że „prawa i obowiązki podatnika będącego przedsiębiorstwem w spadku, w przypadku gdy na mocy ustaw podatkowych podlega obowiązkowi podatkowemu, wykonuje zarządca sukcesyjny w okresie od chwili śmierci przedsiębiorcy do dnia wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego”. Powyższe zagadnienia, co należy podkreślić, były przedmiotem opinii Rady Legislacyjnej przy Prezesie Rady Ministrów z dnia 26 sierpnia 2016 r. (RL-0302-26/16) i Rada uznała, że wprowadzenie nowej kategorii podatnika (art. 7 o.p.) nie wymaga zmian ustawy – Ordynacja podatkowa. Przepis art. 7 § 2 o.p. dostatecz-

nie jasno daje możliwość nadawania tego statusu innym podmiotom. Zmian w tym zakresie wymagają przepisy szczegółowego prawa podatkowego. Na temat tego projektu wypowiadało się też piśmiennictwo³⁶⁶.

Powyższy projekt oznacza, że w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa niezbędne będzie dokonanie w zakresie następstwa prawnego spadkodawcy istotnych zmian podmiotowych. Zmiany wymaga też metoda regulacji tego następstwa.

Wyraźnego podkreślenia wymaga to, że w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa uznano za celowe wprowadzenie zmienionej metody regulacji przepisów o następstwie prawnym spadkobierców. Polega ona na tym, że przyjęto jednolitą zasadę przejścia przez spadkobierców wszelkich praw (uprawnień) spadkodawcy, z wyjątkami, które powinny być określone przez przepisy ustaw podatkowych. W uzasadnieniach projektów ustaw wskazywano niejednokrotnie na braki w tym zakresie. Wskazano np. „Interpretacje i orzeczenia sądów w zakresie przepisów podatkowych wskazują na brak jednolitego podejścia odnośnie do możliwości pomniejszenia przez spadkobierców przychodów ze zbycia udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów (akcji) w spółkach mających osobowość prawną oraz innych papierów wartościowych, a także tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych, o koszty poniesione na ich nabycie przez spadkodawców. W zaistniałej sytuacji brak pewności obrotu prawnego, uzależnienie od wyroków sądów oraz interpretacji organów administracji podatkowej podejścia do opodatkowania sprzedaży nabytych w drodze spadku udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów (akcji) w spółkach mających osobowość prawną oraz innych papierów wartościowych, a także tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych wpływa niekorzystnie na postrzeganie przez inwestorów przedmiotowej kategorii inwestycji. Ponadto, w omawianym kontekście, obowiązujące obecnie przepisy podatkowe w nieuzasadniony sposób preferują lokaty bankowe, gdzie w wyniku ich zakończenia lub zerwania przez spadkobierców nie dochodzi do obowiązku zapłaty podatku od całej wartości lokaty, a jedynie od naliczonych odsetek. Dodatkowo można również wskazać na brak jednolitego podejścia w odniesieniu do dziedziczonych obligacji, gdzie podatek dochodowy płacony jest od całej wartości obligacji w przypadku ich sprzedaży przez spadkobiercę przed terminem wykupu, natomiast w przypadku gdy spadkobierca zatrzyma obligacje do terminu wykupu, wówczas podatek zapłaci wyłącznie od kwoty naliczonego dyskonta lub odsetek”³⁶⁷.

366 Zob. A. Hanusz, K. Cień, Przedsiębiorstwo jako samodzielny podatnik – uwagi de lege lata i de lege ferenda (w:) Praktyczne i teoretyczne problemy prawa finansowego wobec wyzwań XXI wieku, (red.) J. Gliniecka, A. Drywa, E. Juchniewicz, T. Sowiński, Warszawa 2017, s. 347-59; A. Mariański, Sukcesja biznesu: ustawa może nie wystarczyć, „Rzeczpospolita”, Analizy, Opinie C 7, 22.09.2017; M. Muszyńska, Sukcesja jednoosobowej firmy ma być łatwiejsza, „Rzeczpospolita”, Prawo w biznesie, 22.09.2017.

367 Zob. np. uzasadnienie do projektu zmiany ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, druk nr 1611 Sejmu VII kadencji z dnia 6 marca 2013 r.

Nie będzie więc konieczności wskazywania w przepisach ustaw podatkowych (art. 13 pkt 13 projektu) art. 3 pkt 1 o.p. szczegółowych praw (uprawnień) przejmowanych przez spadkobierców, tak jak to istnieje w art. 5a pkt 12 i art. 22 ust. 1m u.p.d.o.f.

W odniesieniu zaś do przejmowania obowiązków, to proponuje się jako zasadę wyeliminowanie, w związku ze sporami w orzecznictwie, przejmowania obowiązku podatkowego we wszystkich tych przypadkach, w których zobowiązania podatkowe spadkodawcy powstają z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (art. 264 § 2 i art. 269 § 2). Oznacza to, że spadkobiercy przejmą obowiązek podatkowy w przypadku tych podatków, w których zobowiązanie podatkowe spadkodawcy powstaje na skutek zdarzeń, z którymi przepisy prawa wiążą jego powstanie. Spadkobiercy podatnika nie będą natomiast ponosić odpowiedzialności za obowiązek podatkowy spadkodawcy ciążyący na nim w zakresie jego zobowiązań, o których mowa w art. 129 pkt 2, a więc powstających z chwilą doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania (art. 264 § 2, art. 269 § 2), jeżeli ta decyzja nie została doręczona spadkodawcy. Pozostałe obowiązki przejmowane przez spadkobierców (podatnika, płatnika i inkasenta) i zasady odpowiedzialności za nie zostały uregulowane w art. 264 § 1, § 5 i art. 265 § 1 i 2. Wylczenie obowiązków, za które odpowiedzialność ponoszą spadkobiercy i zapisobiercy windykacyjni zawarte w art. 265 § 1 i 2, jest wyczerpującym. Oznacza to, że spadkobiercy podatnika, płatnika lub inkasenta oraz zapisobierca windykacyjny nie poniosą odpowiedzialności za nałożoną na ich poprzednika prawnego karę porządkową³⁶⁸, albowiem kara ta ma charakter należności o osobistym charakterze i może za nią odpowiadać wyłącznie osoba, na którą ją nałożono. Przepisy art. 264 § 2 i § 8 oraz art. 265 § 1 i 2 projektu są przepisami odrębnymi w rozumieniu art. 264 § 1. Oznacza to, że istniejące w tym zakresie rozbieżności w poglądach zostały wyeliminowane³⁶⁹.

Regulacja zakresu przedmiotowego następstwa prawnego spadkobierców podatnika i płatnika w porównaniu do stanu obowiązującego dotychczas nie uległa zmianie. Zmianie ulega tylko zakres przedmiotowy następstwa prawnego spadkobierców inkasenta, albowiem przejmą oni także przysługujące spadkodawcy uprawnienie do nadpłaty.

Zakres podmiotowy następstwa prawnego po spadkodawcy przewiduje, że następcami prawnymi będą tylko spadkobiercy i zapisobiercy windykacyjni, a nie

368 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 28 lutego 2013 r., I SA/OI 21/13, CBOSA.

369 Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002, s. 355-362; R. Mastalski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2009*, Wrocław 2009, s. 470-471; S. Babiarsz, *Następstwo prawne spadkobierców i zapisobierców zwykłych w prawie podatkowym*, Warszawa 2013, s. 130-136; A. Mariański, *Prawa i obowiązki następców prawnych w prawie podatkowym*, Warszawa 2001, s. 26-28.

będą nimi dalsi spadkobiercy (spadkobiercy spadkobierców) oraz nabywca spadku (art. 264 § 2 projektu), z zastrzeżeniem uregulowań zawartych w art. 269 § 2 i art. 271 § 3 projektu. Obowiązujące obecnie przepisy nie regulują tej kwestii dostatecznie jasno (art. 98 § 1 o.p. i art. 1053, 1055 § 1 kc.)³⁷⁰.

To, że zapisobiercy windykacyjni nie są w gospodarce polskiej problemem marginalnym, świadczą dane statystyczne uzyskane z Krajowej Rady Notarialnej. W piśmie z dnia 7 lutego 2017 r. L.dz. 05/71/17 KRN wskazała, że:

- a) w 2014 r. notariusze sporządzili 120038 testamentów, w tym 12034 testamenty, których przedmiotem było ustanowienie zapisu windykacyjnego;
- b) w 2015 r. notariusze sporządzili 126168 testamentów, w tym 13556 testamentów, których przedmiotem było ustanowienie zapisu windykacyjnego;
- c) w 2016 r. notariusze sporządzili 127920 testamentów, w tym 15130 testamentów, których przedmiotem było ustanowienie zapisu windykacyjnego.

Powyższe dane nie przedstawiają przedmiotem ilu, wśród ustanowionych zapisów windykacyjnych, było przedsiębiorstwo, gdyż notariusze nie prowadzą statystyk odnoszących się do poszczególnych przedmiotów zapisu windykacyjnego. Można więc posługując się wnioskowaniem z prawdopodobieństwa, przyjąć, że powyższe dane w zakresie zapisów windykacyjnych przedsiębiorstw, o ile wszystkie dotyczyłyby tego przedmiotu, przedstawiają dane maksymalne.

Wprowadzając nową kategorię podmiotu uzyskującego status następcy prawnego (art. 264 § 4) zapisobiercy windykacyjnego, wykorzystano tę instytucję wprowadzoną do Kodeksu cywilnego od dnia 23 października 2011 r., ale z niezrozumiałych powodów, mimo pozytywnego stanowiska Ministra Finansów w tym zakresie, nie wprowadzono go do ordynacji podatkowej. Zapisobiercą windykacyjnym w zakresie nabytego przedsiębiorstwa będzie albo osoba fizyczna, albo osoba prawna, albo jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej. Przykładowo zapisobiercą windykacyjnym może być spółka osobowa, w której współnikami są spadkobiercy (dzieci) spadkodawcy, jak również osoba niespokrewniona ze spadkodawcą.

Spadkodawcą może być tylko osoba fizyczna, a to oznacza, że określenie „wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki” (art. 264 § 1) powinno być wiązane z przymiotem i zakresem praw i obowiązków podatkowych spadkodawcy jako podatnika, płatnika, inkasenta. Generalnie zakres przedmiotowy następstwa prawnego spadkobierców podatnika, płatnika i inkasenta oznacza, że staną się oni następcami prawnymi spadkodawcy pod tytułem ogólnym, co umożliwi im wstąpienie w sytuację prawną spadkodawcy ukształtowaną przez przepisy

³⁷⁰ S. Babiarz, *Następstwo prawne...*, s. 30-32; S. Babiarz, *Następstwo prawne nabywcy spadku w prawie podatkowym*, „Prawo i Podatki” 2009, nr 3, s. 26.

prawa podatkowego, w tym także przejęcie ekspektatyw nabycia praw. Aktualnie organy podatkowe np. bezzasadnie odmawiają spadkobiercom prawa do złożenia wniosku o wznowienie postępowania w sytuacji, gdy takie uprawnienie przysługiwałoby spadkodawcy w związku z niekonstytucyjnością przepisu prawa podatkowego: np. art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³⁷¹ w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09³⁷², czy art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn³⁷³, który Trybunał Konstytucyjny uznał za niekonstytucyjny w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., w zakresie, w jakim przewidywał miesięczny termin złożenia zgłoszenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego³⁷⁴. Jednolite w tym zakresie orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego kwestionuje te poglądy organów podatkowych. Dość często zdarza się także, że odmawia się spadkobiercom prawa do przejęcia tzw. maksymalnie ukształtowanych ekspektatyw³⁷⁵. Taką ekspektatywą w przypadku żądania wznowienia postępowania składanego przez spadkobiercę, wystarczającą do nabycia uprawnienia do wznowienia postępowania podatkowego, będzie już tylko samo złożenie przez niego wniosku o wznowienie postępowania. Użycie w art. 264 § 1 projektowanej ustawy określenia, że spadkobiercy przejmują, z zastrzeżeniem odrębnego uregulowania tego zakresu w odrębnych ustawach, wszelkie prawa spadkodawcy przewidziane w przepisach prawa podatkowego oznacza, że powinna zmniejszyć się ilość sporów co do dopuszczalności kontynuowania przez spadkobierców zwolnień podatkowych, jak np. dotyczących zwolnienia od podatku przychodu uzyskanego ze zbycia nieruchomości i przeznaczenia go na cele mieszkaniowe³⁷⁶. Przecież spadkodawca już zbył nieruchomość, złożył stosowne oświadczenie o przeznaczeniu przychodu i co więcej, rozpoczął jego wydatkowanie na cele mieszkaniowe. Twierdzenie, że w tej sytuacji nie ma co najmniej maksymal-

371 Dz.U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm. – w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r. wyrok NSA z dnia 29 listopada 2013 r., II FSK 781/12, CBOSA; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 17 lipca 2014 r., I SA/RZ 416/14, CBOSA.

372 OTK-A 2013, nr 6, poz. 80; Dz.U. z 2013 r. poz. 985.

373 Dz.U. z 2017 r. poz. 833 z późn. zm.

374 Zob. wyroki NSA z dnia 6 października 2015 r., II FSK 2138/13, CBOSA; wyrok NSA z dnia 25 listopada 2016 r., II FSK 3059/14, CBOSA.

375 Zob. np. w wyroku z dnia 24 października 2000 r., SK 7/00, OTK 2000, nr 7, poz. 256; Dz.U. z 2000 r. Nr 92, poz. 1024 Trybunał Konstytucyjny uznał, że maksymalnie ukształtowaną ekspektatywę tworzy już wniosek spółdzielni o wydanie decyzji uwłaszczeniowej, albowiem ustawa – Prawo spółdzielcze w nieobowiązującym już art. 274 tak ukształtowała to prawo podmiotowe spółdzielni do uwłaszczenia, że dla jego nabycia wystarczające było już złożenie wniosku.

376 Zob. rozbieżne wyroki sądów administracyjnych na ten temat: wyrok WSA w Krakowie z dnia 21 marca 2016 r., I SA/Kr 164/16, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 listopada 2015 r., I SA/Kr 1227/15, CBOSA; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 czerwca 2013 r., I SA/Gd 547/13, które wręcz traktują to prawo do zwolnienia jako mające charakter osobisty, a nie majątkowy i wyrok WSA w Lublinie z dnia 4 listopada 2015 r., I SA/LU 651/15, CBOSA; wyrok NSA z dnia 24 października 2007 r., II FSK 1212/06 z głosem S. Babiarsza, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 4, s. 77, które przyznają spadkobiercom prawo do kontynuacji tego zwolnienia, albowiem spadkobiercy zgodnie z art. 97 § 1 o.p. jako następcy pod tytułem ogólnym wstępują w sytuację prawną spadkodawcy już maksymalnie ukształtowaną.

nie ukształtowanej ekspektatywy nabycia tego prawa podmiotowego, albo że jest to uprawnienie osobiste, jest nieporozumieniem. W tym przedmiocie wskazać należy, że zgodnie z art. 75 ust. 1 Konstytucji RP władze publiczne zobowiązane są do prowadzenia polityki sprzyjającej zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych obywateli, w szczególności przeciwdziałania bezdomności, wspierania budownictwa socjalnego oraz popierania działań obywateli zmierzających do uzyskania własnego mieszkania. Z kolei z art. 71 ust. 1 Konstytucji RP wynika obowiązek Państwa uwzględniania w swojej polityce społecznej i gospodarczej dobra rodziny. Zatem przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. dotyczący wydatkowania przychodu uzyskanego ze zbycia nieruchomości na zaspokojenie własnych celów mieszkaniowych nie może być rozumiany w ten sposób, że wyklucza on możliwość zaspokojenia tych celów mieszkaniowych także przez spadkobierców podatnika. Wykładnia tego przepisu powinna zatem uwzględniać te wartości konstytucyjne.

Wiele rozbieżności budzi w piśmiennictwie i orzecznictwie³⁷⁷ pojęcie „majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki”, a w tym także kryteria rozgraniczenia tych pojęć³⁷⁸. W dostępnych publikacjach i orzeczeniach wskazuje się na te kryteria (np. treść prawa, czy dominujący charakter uprawnienia lub obowiązku albo dopuszcza się metodę intuicyjną jako kryterium rozgraniczające), a są to kryteria przyjmowane w orzecznictwie i piśmiennictwie z zakresu prawa cywilnego³⁷⁹. Prowadzi to do powstawania sporów, w tym sądownoadministracyjnych, dość często z naruszeniem praw spadkobierców. Użycie w art. 261 § 1 i 3 określenia „wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki spadkodawcy” zostało podyktowane potrzebą, jak wskazano wyżej, likwidacji sporów o rozumienie pojęć „prawa majątkowe i niemajątkowe”, „obowiązki majątkowe i niemajątkowe”, w szczególności w odniesieniu także do tzw. praw złożonych, które obejmują nie tylko uprawnienia, ale i obowiązki oraz uniknięcie związanych z tym kontrowersji (nadpłata, zwrot podatku od towarów i usług, odpisy amortyzacyjne, uprawnienie do odwołania, zastosowanie tzw. trybów nadzwyczajnych itd.). Na problemy związane z tym podziałem zwracał uwagę Trybunał Konstytucyjny w wyrokach:

377 Zob. S. Babiaryz, *Następstwo prawne...*, s. 103-140; A. Mariański, *Prawa i obowiązki...*, s. 21; R. Dowgier (w:) J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, M. Popławski, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 655-657 i podane tam przykłady majątkowych praw i obowiązków, a także wyroków sądów administracyjnych; S. Babiaryz (w:) *Ordynacja podatkowa ...*, s. 602-608 i podane tam przykłady wyroków sądów administracyjnych; R. Mastalski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz 2009*, Wrocław 2009, s. 470-471 i podane tam przykłady wyroków sądów administracyjnych; B. Brzeziński, M. Kaczmarski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2000, s. 355-358 i podane tam przykłady wyroków sądów administracyjnych i majątkowych praw i obowiązków oraz praw niemajątkowych.

378 Zob. S. Babiaryz (w:) *Ordynacja podatkowa...*, s. 604-605; S. Babiaryz, *Następstwo prawne...*, s. 127-130; R. Dowgier (w:) *Ordynacja podatkowa...*, s. 656; B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska (w:) *Ordynacja podatkowa...*, s. 357; wyrok TK z dnia 29 maja 2007 r., P 20/06, OTK-A 2007, nr 6, poz. 52.

379 S. Babiaryz, *Następstwo prawne...*, s. 97-103.

z dnia 21 maja 2001 r. SK 15/00³⁸⁰ i z dnia 29 maja 2007 r., P 20/06³⁸¹. Przedmiotem sporów był także przedmiotowy zakres sukcesji. Twierdzi się, że użyty w wyrażeniu „majątkowe prawa i obowiązki” szyk wyrazów, odmienny niż w jego pierwowzorze art. 922 § 1 kc., oznacza, że „art. 97 § 1 o.p. wskazuje na majątkowe prawa, albowiem przejście niemajątkowych praw dotyczyć może tylko przedsiębiorców, co oznacza, że nie istnieją przesłanki podziału obowiązków na majątkowe i niemajątkowe, gdyż wszystkie one są objęte zakresem następstwa prawnego spadkobierców”³⁸². Taka redakcja przepisu doprowadziła do przyjmowania w orzecznictwie sądów administracyjnych³⁸³, że następstwem prawnym spadkobierców w szczególności objęty jest też obowiązek podatkowy w przypadku opodatkowania przychodów nieznanujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. W tym zakresie, w związku z projektowanym art. 264 § 2 i art. 269 § 2, uznano, że sposób uregulowania zagadnienia eliminacji odpowiedzialności spadkobierców podatnika za obowiązek podatkowy spadkodawcy w przypadku przychodów nieznanujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych w drodze zmian dokonanych w art. 99 i art. 306f § 2 o.p. jest mało czytelny i tym samym nie jest wystarczające dla zrealizowania tego wyłączenia zawarcie w dotychczasowym art. 100 i art. 102 o.p. regulacji uniemożliwiającej „podjęcie działań, które byłyby w takim wypadku potrzebne”³⁸⁴.

Zakres obowiązków, jakie przejmują spadkobiercy, powinien być uregulowany w przepisach podatkowych w sposób jasny i zrozumiały³⁸⁵. „Brak pewności prawa podatkowego w aspekcie nieprecyzyjnego określenia przez prawodawcę elementów obowiązku podatkowego ciążącego na podatniku pozostaje w niezgodzie z zasadą państwa prawnego”³⁸⁶.

W związku z powyższym uznano za celowe, mając także na względzie przyjęte zasady ogólne w art. 15, art. 18, art. 20 § 2, art. 23 § 2, art. 26, zmienić metodę regulacji przepisów o następstwie prawnym spadkobierców i zapisobierców windykacyjnych w ten sposób, by przejmowali oni (wstępowali) we wszelkie prawa spadkodawcy przewidziane w przepisach prawa podatkowego oraz ściśle określone obowiązki, które zostały w sposób wyczerpujący wymienione w art. 265 § 1 i 2. No-

380 OTK 2001, nr 4, poz. 85.

381 OTK-A 2007, nr 6, poz. 52.

382 A. Mariański, Kontynuacja działalności gospodarczej przez spadkobierców podatnika, cz. I, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 9, s. 20; B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, Ordynacja podatkowa – Komentarz, Toruń 2002, s. 244.

383 Zob. wyrok NSA z dnia 24 października 2010 r., II FSK 1193/10, CBOSA z głosem krytyczną A. Mariańskiego, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2011, nr 3, s. 246-250.

384 Tak A. Olesińska (w:) Pozycja prawna spadkobierców podatnika w świetle znowelizowanej ordynacji podatkowej, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 2, s. 17-24.

385 Zob. wyrok NSA z dnia 23 lutego 2011, I FSK 306/10, CBOSA; wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2006 r., I FSK 664/05, ONSAiWSA 2007, nr 1, poz. 25.

386 Orzeczenie TK z dnia 26 września 1989 r., K 3/89, OTK 1989, nr 1, poz. 5.

tabene użyte w art. 97 § 1 o.p. określenie „przejmują” oznacza, że co do zasady następuje ono także z mocy prawa.

Przykładowe wyliczenie w art. 264 § 6 w związku z art. 264 § 1 obowiązków niemajątkowych jest także wyrazem powyższego dążenia do usunięcia istniejących w orzecznictwie i piśmiennictwie sporów i nieporozumień dotyczących rozumienia tychże pojęć, przejętych przecież z zakresu prawa cywilnego na grunt prawa podatkowego. Oznacza to, że nie powinno być sporów o to, czy ulgi i zwolnienia podatkowe są, czy nie są prawami majątkowymi przejmowanymi przez spadkobierców podatnika³⁸⁷, ani to, czy spadkobiercom inkasenta przysługiwać będzie prawo do nadpłaty wynikającej z decyzji podatkowej³⁸⁸. Także nie powinno być sporów o to, czy złożenie deklaracji podatkowej, korekta deklaracji, przechowywanie dokumentów, prowadzenie ksiąg podatkowych, sporządzenie spisu z natury to obowiązki majątkowe czy niemajątkowe.

Dość często NSA w wyrokach³⁸⁹ wskazuje, że przejściu przez spadkobierców podlegają tylko takie prawa, które istniały przed śmiercią spadkodawcy, a nie podlegają przejściu prawa przysze i niepewne oraz takie, których wartości w momencie powstania obowiązku podatkowego nie da się ustalić. Jest to pogląd trafny z zastrzeżeniem przejścia ekspektatyw praw. Tego zagadnienia nie dostrzega się w orzecznictwie i nie nadaje się mu właściwej rangi i znaczenia.

W projektowanych przepisach ordynacji podatkowej dotyczących następstwa prawnego nie ma art. 99, albowiem jego treść regulują w pełnym zakresie przepisy o nadpłacie, obejmujące także następców prawnych.

Przepis art. 264 § 7 projektu został w stosunku do art. 97 § 4 o.p. uzupełniony o stosowanie do zakresu przedmiotowego następstwa prawnego (art. 264 § 1 i § 4) w zakresie praw i obowiązków wynikających nie tylko z decyzji, ale i z ogólnych i indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz objaśnień podatkowych, wydawanych na podstawie przepisów prawa podatkowego, ale wówczas gdy podatnik, płatnik lub inkasent zastosowali się do udzielonej im interpretacji ogólnej, indywidualnej przepisów prawa podatkowego oraz objaśnień podatkowych, wydawanych na podstawie przepisów prawa podatkowego.

Przepis art. 266 i art. 267 § 1 są dostosowanym odpowiednikiem dotychczasowego art. 100 § 1-3 o.p., z tym tylko że odpowiednie stosowanie art. 186 dotyczy możliwości zwrotu nadpłaty lub jej zaliczenia bez wydawania decyzji. Decyzja o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień, o których mowa w tym przepisie, będzie

387 Co do sporów o charakter ulgi mieszkaniowej zob. np. wyroki NSA: z dnia 30 kwietnia 2014 r., II FSK 1227/12, CBOSA; z dnia 30 kwietnia 2015 r. II FSK 848/13, CBOSA.

388 S. Babiara, *Następstwo prawne...*, s. 275-276.

389 Zob. wyrok NSA z dnia 29 listopada 2012 r., II FSK 737/11, „Glosa” 2014, nr 12, s. 16 z glosą S. Babiara, s. 106-109.

wydawana także w stosunku do zapisobierców windykacyjnych i określać będzie zakres tej odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych zapisobierców windykacyjnych (jedna decyzja). Jednakże decyzją o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych zapisobierców windykacyjnych nie będzie można objąć zakresu odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców. Jest tak dlatego, że inny jest w stosunku do tych podmiotów charakter i zakres następstwa prawnego określony w art. 264 § 1 i § 4 projektu. Określenie zawarte w art. 266 § 2 projektu, że „orzekając o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców lub zapisobierców windykacyjnych, organ podatkowy (...) stwierdza nadpłatę” oznacza, iż w tym zakresie stosować należy wszystkie przepisy odnoszące się do stwierdzenia nadpłaty zawarte w projekcie ustawy.

Regulacja zawarta w art. 266 § 1-2 w odniesieniu do zakresu odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców nie uległa istotnej zmianie w stosunku do stanu obowiązującego. Regulacja zawarta w tym przepisie jest jednak bardziej zrozumiała i klarowniejsza. Użycie w art. 266 § 2 projektu dotychczasowego określenia (art. 100 § 2 o.p.), że „organ podatkowy orzekając o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców, jednocześnie ustala lub określa kwoty”, byłoby niespójne z art. 265 § 1 w zw. z art. 1030 i nast. kc. Organ podatkowy na gruncie art. 266 § 2 w związku z art. 264 § 2 projektu nie będzie musiał wydawać decyzji ustalającej, a tylko określającą, deklaratoryjną. Zresztą w świetle uzasadnienia uchwały 7 sędziów NSA z dnia 23 maja 2016 r., II FPS 6/15³⁹⁰ i na gruncie obowiązującej treści art. 100 o.p. nie było przypadków, by organ podatkowy mógł wydać decyzję ustalającą. W decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobierców organ nie orzekał o zaistnieniu samej odpowiedzialności, albowiem ta wynikała z mocy prawa (zob. art. 98 § 1 i 2 o.p. w związku z art. 1030 i art. 1031 k.c.³⁹¹). W zakresie uregulowania zawartego w tym przepisie zwrócić należy uwagę na treść art. 166 w związku z art. 13 pkt 2 projektu. Oznacza to, że doręczenie decyzji organu pierwszej instancji, o której tu mowa, spadkobiercom lub zapisobiercom windykacyjnym przed upływem terminu przedawnienia, spowoduje zachowanie terminu do wydania decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców i zapisobierców windykacyjnych. Dotychczasowa regulacja zawarta w art. 100 o.p. wywołuje ponadto wątpliwości, czy wydanie i doręczenie decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców przez organ pierwszej instancji wywołuje skutki prawne w zakresie zachowania terminu przedawnienia, czy też wymagane jest dla jego osiągnięcia wydanie i doręczenie decyzji organu odwoławczego. Na gruncie projektu problem ten zostaje rozwiązany. Oznacza on, że organ odwo-

390 ONSAiWSA 2016, nr 5, poz. 72.

391 Zob. głosę A. Mariańskiego i A. Krajewskiej do uchwały 7 sędziów NSA z dnia 23 maja 2016 r., II FPS 6/15, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2016, nr 1, a także S. Babiarza, Odpowiedzialność spadkobierców i zapisobierców zwykłych w prawie podatkowym po zmianach Ordynacji podatkowej (w:) Odpowiedzialność i sankcje, s. 58-61.

ławczy, podobnie jak to jest przy odpowiedzialności osób trzecich, może rozpoznając odwołanie – po terminie przedawnienia – utrzymać zaskarżoną decyzję w mocy albo uchylić ją i zmniejszyć wysokość kwot, za które odpowiedzialność ponoszą spadkobiercy lub zapisobiercy windykacyjni. Może także zmniejszyć zakres tej odpowiedzialności, co oznacza możliwość zniesienia odpowiedzialności z tytułu niektórych należności, o których mowa w art. 265 projektu (art. 98 o.p.), albo należności z tytułu niektórych podatków. W projekcie utrzymano dotychczas obowiązujące rozwiązanie uchylające jako *lex specialis* przepis art.104 o.p. Oznaczać to będzie, że przepis art. 266 projektu (art. 100 o.p.) stanowić będzie podstawę prawną do orzeczenia o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców i zapisobierców windykacyjnych. Regulacja ta związana jest także ze zmianą, o której mowa w art. 92 § 3 i § 3a o.p., które te przepisy zostały przeniesione do projektu ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa (art. 16 pkt 2 projektu). Zwrócić też należy uwagę na treść art. 16 pkt 12 projektu ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa, które w art. 45 u.p.d.o.f. dodają ust. 4a i 4b regulujące odpowiedzialność spadkobierców i zapisobierców windykacyjnych podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, który zmarł w trakcie roku podatkowego oraz początek biegu terminu przedawnienia wymiaru zobowiązania podatkowego, który rozpoczyna się nie z upływem 14. dnia od doręczenia decyzji o zakresie tej odpowiedzialności (art. 266 § 3 projektu, art 100 § 3 o.p.), lecz od dnia następującego pod dniem, w którym upłynąłby termin płatności podatku przez spadkodawcę wynikający z przepisów prawa podatkowego. Najczęściej byłyby to dzień 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym (art. 45 ust. 1 u.p.d.o.f.).

W art. 267 § 1 i 2 projektu uregulowano skutki, jakie dla zakresu odpowiedzialności spadkobierców niesie przepis art. 264 § 3 projektu. Przepis ten reguluje sytuację, w której w trakcie postępowania o zakresie odpowiedzialności spadkobierców i zapisobierców windykacyjnych, o którym mowa w art. 266 § 1, umiera jeden z tych następców prawnych. Wówczas jego spadkobiercy lub nabywca spadku nie mogą, z uwagi na treść art. 264 § 3, wstąpić do postępowania w charakterze strony. Następcami odpowiedzialnymi za tę część zobowiązania podatkowego zmarłego nie mogą być także pozostali spadkobiercy, uczestnicy postępowania, o którym mowa w art. 269 § 1, gdyż naruszałoby to zakres podmiotowy i przedmiotowy następstwa prawnego wskazany w art. 264 § 1, art. 265 § 1 projektu. Dlatego zobowiązanie podatkowe ulegnie pomniejszeniu w zakresie przypadającym na tego zmarłego, a postępowanie podatkowe w tym zakresie podlegać będzie umorzeniu w części. Jest w świetle ogólnych zasad następstwa prawnego oczywiste (art. 264 § 3 w związku z art. 402 § 1 projektu), że w sytuacji, gdy umrze jedyny spadkobierca, o zakresie odpowiedzialności którego orzeczono w postępowaniu, to zostanie ono umorzone w całości.

W związku zaś z niespójnością terminologiczną między § 2 i § 3 art. 100 o.p. uznano za niezbędne dostosowanie treści art. 266 § 3 do uchwały 7 sędziów NSA z dnia 23 maja 2016 r., II FPS 6/15³⁹², tak by wyeliminować spory co do terminu przedawnienia wymiaru zobowiązań podatkowych spadkodawcy. Następstwo prawne w istocie bowiem nie kreuje żadnego zobowiązania, a jest tylko wstąpieniem w sytuację poprzednika z mocy prawa.

Przepisy art. 268 § 1 i 2 są odpowiednikami dotychczasowych art. 101 § 1 i 2 o.p.

Artykuł 269 jest w istotnej części powtórzeniem metody regulacji następstwa prawnego spadkobierców przewidzianej dotychczas w art. 102 § 2 o.p., natomiast przepis art. 269 § 2 projektu, jako przepis postępowania, jest konsekwencją art. 264 § 2 jako przepisu prawa materialnego. W projektowanym art. 269 § 2 proponuje się, aby w przypadku śmierci strony w toku postępowania w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego w jej miejsce nie wstępowała spadkobiercy (nie dotyczy to zapisobiercy windykacyjnego, z uwagi na treść art. 264 § 4). W praktyce będzie to oznaczało, że w tych sytuacjach, w których występowała tylko jedna strona postępowania, jej śmierć będzie skutkowałą umorzeniem postępowania w całości. Natomiast gdy w postępowaniu dotyczącym ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego umiera jedna z osób mających status strony, a postępowanie to zmierza do ustalenia zobowiązania o charakterze solidarnym, wówczas w postępowaniu, o którym mowa w art. 269 § 1 i 3, zakres odpowiedzialności pozostałych podatników ulega pomniejszeniu w zakresie odpowiedzialności przypadającym na tego zmarłego spadkobiercę (ale nie zapisobiercę windykacyjnego z uwagi na określony w art. 264 § 4 zakres jego następstwa prawnego) i będzie ciążył na pozostałych podatnikach stosownie do zakresu ich odpowiedzialności. Przepis art. 269 § 1 będzie miał zastosowanie do postępowania w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania np. współwłaścicielom nieruchomości (art. 6 ust. 7 u.p.l., art. 6a ust. 10 u.p.r., art. 6 ust. 11 u.p.o.l.), wśród których jest osoba fizyczna, która umrze w toku postępowania podatkowego, gdyż wówczas wejdą w jej miejsce spadkobiercy (art. 269 § 1). Regulacja zawarta w art. 269 § 1-3 będzie miała zastosowanie np. do przypadków, w których postępowanie toczy się będzie w przedmiocie ustalenia zobowiązania podatkowego małżonków, którzy zostali ustawowymi spadkobiercami i nabyli spadek na współwłasność łączną (tak może też być przy nabyciu rzeczy i praw majątkowych na podstawie umowy darowizny, czy na podstawie zapisu zwykłego). W sytuacji gdy umrze jeden z małżonków, jego spadkobiercy nie wstąpią do postępowania podatkowego (art. 264 § 3) i dlatego wysokość zobowiązania podatkowego pozostającego przy życiu małżonka ulegnie pomniejszeniu, a postępowanie w czę-

ści zostanie umorzone. Regulacja zawarta w art. 269 § 1 ma charakter ogólny. Oznacza to zastosowanie rozwiązania spójnego z treścią art. 267 § 1 projektu.

Określony w art. 270 § 1 i 2 katalog obowiązków informacyjnych ciążyący na organach podatkowych powinien być, z uwagi na treść art. 264 § 1, katalogiem otwartym, a jest to konsekwencją tego, że spadkobiercy oraz zapisobierca windykacyjny przejmują (wstępuje) wszelkie uprawnienia spadkodawcy. Katalog ten został uzupełniony (art. 270 § 1 pkt 6 i 7) o przypadki, w których wydano decyzję ograniczającą spadkodawcy jako podatnikowi pobór zaliczek na podatki oraz jeżeli zajdą przypadki wskazane w art. 419 projektu.

Ten ostatni przepis przewiduje możliwość skorzystania przez stronę z prawa do rezygnacji z odwołania od decyzji i wniesienie skargi do sądu administracyjnego. O takiej sytuacji organ podatkowy powinien pouczyć spadkobierców i zapisobierców windykacyjnych, gdyby strona po rezygnacji z odwołania wniosła skargę do sądu i zmarła. Pouczenie takie powinno też zostać dokonane również wtedy, gdy śmierć strony nastąpiła po wniesieniu odwołania, a przed wniesieniem skargi do sądu administracyjnego. Obowiązek pouczenia w tych przypadkach przewiduje art. 270 § 1 pkt 7 projektu. Użyte w art. 270 § 1 pkt 7 projektu określenie „o przypadkach” oznacza, że organ podatkowy pierwszej instancji ma obowiązek pouczyć spadkobierców lub zapisobierców windykacyjnych o każdej sytuacji, w tym przepisie wymienionej, a więc nie tylko o wniesieniu przez spadkodawcę skargi do sądu administracyjnego bezpośrednio na decyzję tego organu, ale także o uprawnieniu do takiego wniesienia, jeżeli spadkodawca nie złożył odwołania, a termin do jego złożenia rozpoczął swój bieg. Pouczeniem objąć należy także sytuację, w której skargę spadkodawcy sąd odrzucił i spadkobiercy przysługuje uprawnienie do wniesienia odwołania (art. 419 § 2 projektu), jak również sytuację, o której mowa w art. 419 § 3 projektu. Należy mimo to zauważyć, że obowiązek pouczenia zawarty w art. 270 § 1 pkt 7, w pewnym zakresie dotyczącym wniesienia odwołania lub skargi do sądu administracyjnego, zawiera się w art. 270 § 1 pkt 1 projektu, to jednak nie wyczerpuje ta regulacja sytuacji, w której skargę sąd administracyjny odrzucił. Spadkobiercy powinni zatem uzyskać stosownie do art. 16 w związku z art. 270 § 1 pkt 7 i art. 419 pełną informację o sytuacji prawnej, jaką pozostawił im spadkodawca.

Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa następcami prawnymi czyni zapisobierców windykacyjnych, jednakże tylko w zakresie uczynionego na ich rzecz zapisu przedsiębiorstwa. Zapis windykacyjny pozostałych rzeczy i praw wskazanych w art. 981¹ § 2 kc. nie będzie prowadził w prawie podatkowym do następstwa prawnego zapisobiercy windykacyjnego, na rzecz którego daną rzecz lub prawo ustanowiono przedmiotem zapisu windykacyjnego. W tym zakresie stosować należy regulacje ogólne z art. 264 § 1 projektu. To oznaczałoby, że w przypadku gdyby u spadkodawcy powstała zaległość podatkowa, nadpłata czy zwrot podatku w związku z zapisem

windykacyjnym innych rzeczy lub praw majątkowych niż przedsiębiorstwo (zob. art. 981¹ § 2 pkt 1, 2 i 4 kc., w tym też co do gospodarstwa rolnego), to zobowiązanymi z tego tytułu lub uprawnionymi byłiby wyłącznie spadkobiercy podatnika, płatnika lub inkasenta.

Zapisobiercy zwykli są osobami trzecimi odpowiadającymi tylko za zaległości podatkowe spadkodawcy jako osoby trzecie (art. 253). Dalsi zapisobiercy zwykli nie będą podmiotami objętymi regulacjami proponowanej ustawy. Następcą prawnym zgodnie z proponowanymi rozwiązaniami nie jest także nabywca spadku. Regulacja następstwa prawnego w prawie podatkowym jest wyrazem respektowania – co do zasady – w tym prawie terminów mających ustalone znaczenie w innych gałęziach prawa, szczególnie z zakresu prawa cywilnego i prawa spółek.

Przepis art. 271 jest dostosowanym odpowiednikiem art. 105 o.p., z tym że w przypadku śmierci spadkobiercy (tj. przypadku opisanym w art. 271 § 3) lub zapisobiercy windykacyjnego przysługująca im (wynikająca z deklaracji lub decyzji podatkowej) część nadpłaty lub zwrotu podatku należna będzie ich spadkobiercom po przedłożeniu prawomocnego postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, prawomocnego postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia przedmiotu zapisu windykacyjnego, prawomocnego postanowienia sądu o wydaniu europejskiego poświadczenia spadkowego, zarejestrowanym akcie poświadczenia dziedziczenia. Jest to wyjątek od podmiotowego zakresu następstwa prawnego uregulowanego w art. 264 § 1 i 2. Odpowiednie stosowanie art. 204 § 1 pkt 5 dotyczy terminu naliczania oprocentowania.

Zagraniczne ustawy typu ordynacja podatkowa w zakresie następstwa prawnego przewidują różne rozwiązania. Ich lektura wskazuje, że nie ma uniwersalnego modelu następstwa prawnego, a wszystkie one są w jakimś stopniu podobne. Jednakże generalnie rzecz ujmując, unormowania ordynacji podatkowej Hiszpanii, RFN, Austrii, Serbii przewidują sukcesję uniwersalną praw i obowiązków podatkowych. Niektóre z nich wprost wskazują, że spadkobiercy nie przejmują np. obowiązku podatkowego ciążącego na spadkodawcy (Hiszpania). Inne z nich wyłączają z zakresu regulacji następstwo prawne i wprost odsyłają w zakresie przedmiotowym następstwa prawnego spadkobierców do przepisów prawa cywilnego (RFN, Austria). W przypadku niektórych państw (Włochy, Łotwa, Bośnia i Hercegowina) przepisy o następstwie prawnym tak w zakresie podmiotowym, jak i przedmiotowym uregulowane są nie w ogólnej ustawie ordynacja podatkowa, a w przepisach ustaw odnoszących się do poszczególnych podatków. Sukcesję uniwersalną spadkobierców, jak i podmiotowych przekształconych przewiduje też wzór kodeksu podatkowego CIAT.

3.13. Wykonywanie zobowiązań solidarnych

ROZDZIAŁ 12

WYKONYWANIE ZOBOWIĄZAŃ SOLIDARNYCH

Art. 272. § 1. Obowiązek podatkowy, zobowiązanie podatkowe, odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe i zaległość podatkową oraz prawo do nadpłaty lub zwrotu podatku mają charakter solidarny, jeżeli ustawa podatkowa tak stanowi.

§ 2. Jeżeli obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na podatnikach, solidarną odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe powstające w sposób przewidziany w art. 129 pkt 2 ponoszą podatnicy, którym doręczono decyzję ustalającą wysokość tego zobowiązania.

§ 3. Przepis § 2 stosuje się odpowiednio do osób trzecich oraz osób, o których mowa w art. 473 § 2.

Art. 273. § 1. Jeżeli obowiązek podatkowy, zobowiązanie podatkowe, prawo do nadpłaty lub zwrotu podatku ma charakter solidarny, a przepisy ustawy podatkowej nakładają na podatników obowiązek złożenia deklaracji, obowiązek ten ciąży odrębnie na każdym z nich, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej.

§ 2. Deklaracja, o której mowa w § 1, wywołuje skutki w odniesieniu do podatnika, który ją złożył, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej.

§ 3. W przypadku skorygowania deklaracji przez jednego z podatników, o których mowa w § 1, organ podatkowy zawiadamia pozostałych o dokonaniu korekty oraz przesyła im kopię korekty deklaracji.

Art. 274. § 1. W przypadku zwolnienia, zaniechania poboru podatku oraz przedawnienia wymiaru lub poboru podatku względem jednego z podatników odpowiedzialnych solidarnie, zobowiązanie ulega pomniejszeniu w zakresie przypadającym na tego podatnika i ciąży solidarnie wyłącznie na pozostałych podatnikach.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w przypadku niepodlegania opodatkowaniu.

§ 3. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w przypadku ulgi w spłacie polegającej na umorzeniu, z tym że gdy umorzona kwota jest niższa niż przypadająca proporcjonalnie na podatnika, któremu udzielono ulgi, do wysokości nieumorzonej kwoty przypadającej na tego podatnika, solidarną odpowiedzialność ponoszą wszyscy podatnicy.

§ 4. Przepisy § 1 i 3 stosuje się odpowiednio w przypadku częściowego zaniechania poboru podatku.

§ 5. Odroczenie terminu przewidzianego w przepisach prawa podatkowego, odroczenie terminu płatności, rozłożenie na raty oraz zawieszenie i przerwanie biegu terminu przedawnienia wymiaru i poboru podatku w przypadkach, o których mowa w art. 176 pkt 4 i 6-8 oraz art. 179, wobec jednego z podatników odpowiedzialnych solidarnie, nie wywiera skutku względem pozostałych.

§ 6. Przepisy § 1-5 stosuje się odpowiednio do spadkobierców podatnika, zapisobierców windykacyjnych oraz osób, o których mowa w art. 473 § 2, a przepis § 5 również do osób trzecich.

Art. 275. W zakresie nieuregulowanym w niniejszym rozdziale do wykonywania zobowiązań solidarnych w prawie podatkowym stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu cywilnego dotyczące zobowiązań solidarnych.

W aktualnym stanie prawnym problematyka odpowiedzialności solidarnej w prawie podatkowym uregulowana jest w art. 91-92 o.p. Regulacje te opierają się na odesłaniu w art. 91 o.p. do odpowiedniego stosowania przepisów Kodeksu cywilnego dla zobowiązań cywilnoprawnych, z bardzo wąskim uregulowaniem w art. 92 o.p. sytuacji specyficznych dla prawa podatkowego. Rozwiązanie takie, wobec szerokiego katalogu sytuacji, w których zarówno zobowiązanie podatkowe, jak i odpowiedzialność za takie zobowiązanie mają charakter solidarny, jest niewystarczające³⁹³ i wymaga ingerencji ustawodawcy. Należy także zauważyć, iż przepisy prawa podatkowego, obok solidarnej odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe, wynikającej z przepisów regulujących konstrukcję poszczególnych podatków, wprowadzają również solidarną odpowiedzialność w przypadku osób trzecich. Solidarna jest także odpowiedzialność spadkobierców do czasu działu spadku, a w niektórych przypadkach także zapisobierców windykacyjnych, czy podmiotów zobowiązanych do poniesienia kosztów postępowania podatkowego.

Należy więc stwierdzić, że wielość sytuacji, w których mamy do czynienia z solidarnością w prawie podatkowym, wymaga doregulowania tej instytucji. Nie jest przy tym zasadne przenoszenie w mechaniczny sposób do nowej ustawy instytucji cywilnoprawnych zobowiązań solidarnych, chociaż bez wątplenia powinny one stanowić bazę dla tworzonych nowych rozwiązań. W związku z tym proponuje się, aby przepisy Kodeksu cywilnego dotyczące zobowiązań podatkowych stosować do odpowiedzialności w prawie podatkowym jedynie odpowiednio i wyłącznie w zakresie nieuregulowanym w ordynacji podatkowej (art. 275).

Solidarność w prawie podatkowym jest instytucją, która powinna być w sposób kompleksowy uregulowana w przepisach ogólnego prawa podatkowego i to w kilku aspektach (stosowania ulg i zwolnień, składania deklaracji podatkowych, przedawnienia)³⁹⁴

Zasadą powinno pozostać, iż solidarność zobowiązania i odpowiedzialności w prawie podatkowym musi wynikać wprost z przepisów ustawy podatkowej i nie można jej domniemywać. Mając na uwadze, że zobowiązanie podatkowe może po-

393 Dla przykładu – bardzo rozbudowane w porównaniu do polskich regulacje w zakresie odpowiedzialności solidarnej zawierają art. 41 i 42 oraz 175 hiszpańskiej ordynacji podatkowej.

394 Zarys tego problemu przedstawiono w opracowaniu: R. Dowgier, Solidarność w prawie podatkowym w nowej kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego, „Krytyka Prawa” 2017, t. 9, nr 1.

wstać zarówno z mocy samej ustawy, jak i w następstwie doręczenia konstytutywnej decyzji, należy też zachować zasadę, wedle której w drugiej ze wskazanych sytuacji dla powstania zobowiązania o charakterze solidarnym konieczne jest doręczenie decyzji wszystkim zobowiązanym. W przypadku decyzji o charakterze deklaratoryjnym obowiązek ich wydawania na wszystkich zobowiązanych w sposób solidarny wynika z istoty tej odpowiedzialności.

W konsekwencji utrzymana zostanie reguła, wedle której organ podatkowy nie jest uprawniony do wyboru dłużnika na etapie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego – powinien je ustalić każdemu z takich podmiotów. Natomiast jego uprawnienie wynikające z solidarnego charakteru odpowiedzialności za powstałe w ten sposób zobowiązanie polega na prawie wyboru podmiotu, od którego będzie dochodził należności już po doręczeniu decyzji ustalającej.

Powyższa reguła znajduje również zastosowanie do odpowiedzialności osób trzecich, o której orzeka się w drodze decyzji mającej konstytutywny charakter oraz do osób zobowiązanych solidarnie do uiszczenia kosztów postępowania podatkowego (art. 272 § 3). Oznacza to, że organ podatkowy powinien dążyć do przeniesienia odpowiedzialności na wszystkie osoby, które potencjalnie mogą ponosić odpowiedzialność i nie jest uprawniony na etapie postępowania w tej sprawie do wyboru dłużnika³⁹⁵.

Analogicznie jak wskazane wyżej zasady dotyczą przypadku niewykonania w sposób prawidłowy obowiązków związanych z samoobliczeniem podatku. W tych sytuacjach organ podatkowy powinien prowadzić postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego wobec wszystkich podmiotów zobowiązanych.

Jednocześnie podkreślić trzeba, iż w obowiązującym stanie prawnym na mocy art. 92 § 2 o.p. wskazana zasada doznaje wyjątku w przypadku zobowiązań podatkowych ustalanych w formie łącznego zobowiązania podatkowego. Są to sytuacje, w których w jednej decyzji organ podatkowy wymierza podatnikowi dwa lub więcej podatków (rolny, leśny, od nieruchomości). Powołany przepis umożliwia doręczenie nakazu płatniczego, z którego wynika to zobowiązanie, jednemu ze zobowiązanych, ale ze skutkiem dla pozostałych. Zgodnie bowiem z art. 6c ust. 2 ustawy o podatku rolnym łączne zobowiązanie pieniężne należne od przedmiotów opo-

395 Kwestia ta aktualnie jest oczywista, co dobrze obrazują stanowiska NSA dotyczące orzekania o odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe. W szczególności w uchwale NSA z dnia 09 marca 2009 r. (I FPS 4/08) wyrażono pogląd, wedle którego przepis art. 116 § 1 o.p. nakłada obowiązek na organ podatkowy prowadzenia postępowania w przedmiocie odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki z o.o. wobec wszystkich osób mogących ponosić taką odpowiedzialność. Z kolei w uchwale z dnia 30 stycznia 2017 r. tenże Sąd stwierdził, iż organ podatkowy ma obowiązek na podstawie art. 115 § 1-5 o.p. prowadzić postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego rozwiązanej spółki cywilnej oraz orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej byłych wspólników tej spółki za jej zaległości podatkowe z udziałem wszystkich osób będących w danym okresie współnikami spółki cywilnej.

datkowania stanowiących współwłasność lub znajdujących się w posiadaniu dwóch lub więcej osób fizycznych ustala się w odrębnej decyzji (nakazie płatniczym), którą wystawia się na któregokolwiek ze współwłaścicieli (posiadaczy). Analogiczne rozwiązanie zawiera art. 6a ust. 2 ustawy o podatku leśnym. W takim przypadku tylko jeden z zobowiązanych otrzymuje decyzję, ale odpowiedzialność solidarną za podatek wynikający z niej ponoszą również pozostali.

Należy uznać, iż tego rodzaju rozwiązanie nie chroni w sposób dostateczny interesów tych podatników, którzy zobowiązani są do zapłaty podatku, nie posiadając nawet decyzji, w której został on ustalony. Nakaz płatniczy jest formą decyzji, którą objęte są dwa lub trzy podatki, ale fakt ten nie stanowi dostatecznego uzasadnienia dla tak szczególnych, jak obecnie obowiązujące, zasad odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe³⁹⁶. W związku z tym w proponowanych przepisach nie ma odpowiednika art. 92 § 2 o.p., co oznacza, że zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 272 § 2, w przypadku nakazów płatniczych organ podatkowy zobowiązany jest wystawić i doręczyć taki nakaz każdemu z zobowiązanych.

Obowiązujące przepisy art. 92 § 3, 3a i 4 o.p. regulują problematykę zarówno odpowiedzialności solidarnej, jak i wiarytelności o charakterze solidarnym w przypadku podatników opodatkowanych łącznie na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych. Dostrzegając wagę tych regulacji, należy jednak wskazać, iż odnoszą się one wyłącznie do jednej kategorii podatników i to tylko w zakresie jednego podatku. Zatem przez wzgląd na charakter przepisów, jakie powinny znajdować się w ordynacji podatkowej, która stanowi źródło ogólnego prawa podatkowego, zasadne jest wprowadzenie regulacji w brzmieniu odpowiadającym art. 92 § 3, 3a i 4 do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W konsekwencji sytuacja tej kategorii podmiotów w analizowanym obszarze nie ulegnie zmianie, ale ze względu na specyfikę tych rozwiązań będzie uregulowana w ustawie szczegółowego prawa podatkowego.

Jednym z istotnych mankamentów obowiązującej ordynacji podatkowej jest całkowite pominięcie w jej regulacjach rozwiązań prawnych dotyczących wykonywania obowiązku o charakterze instrumentalnym, jakim jest składanie deklaracji, w przypadku obowiązku podatkowego lub uprawnienia o charakterze solidarnym. Proponuje się uregulowanie tej kwestii poprzez wskazanie, iż w przypadku obowiązku podatkowego, prawa do zwrotu nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku, które mają solidarny charakter i wiąże się z nimi obowiązek złożenia deklaracji, taki obowiązek co do zasady musi być wykonany odrębnie przez każdego z podatników. Zatem każdy z nich samodzielnie składa wymaganą prawem deklarację, która wywołuje skutki prawne jedynie wobec niego i nie zwalnia z takiego obowiązku

396 Zob. R. Dowgier, Nakaz płatniczy jako szczególna kategoria decyzji podatkowej, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2012, nr 4.

pozostałych. Analogicznie korekta takiej deklaracji nie ma skutku względem pozostałych zobowiązanych i nie zwalnia ich od dokonania korekty. Należy jednak zauważyć, iż w tym ostatnim przypadku, ponieważ przyczyny korekty mogą mieć charakter indywidualny, a więc pozostali podatnicy mogą nie posiadać w tym zakresie wiedzy, proponuje się, aby organ podatkowy zawiadamiał ich o dokonaniu korekty, przesyłając jej kopię (art. 273 § 3). W przypadku gdy korekta deklaracji była składana za pomocą środków komunikacji elektronicznej, organ podatkowy prześle na zasadach określonych w art. 56 jej uwierzytelniony wydruk. Zawiadomienie umożliwi w tych przypadkach złożenie korekty również przez pozostałych zobowiązanych.

W art. 274 projektowanej ustawy proponuje się uregulować problematykę solidarnego charakteru odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe w kontekście stosowania preferencji podatkowych (ulg, zwolnień, umorzeń). Obowiązujący model polegający na odpowiednim stosowaniu w tym zakresie przepisów Kodeksu cywilnego właściwych dla zobowiązań cywilnoprawnych (art. 91 o.p.), bez uwzględnienia specyfiki prawa podatkowego, rodzi praktyczne problemy. W szczególności z art. 373 kc. wynika, iż zwolnienie z długu lub zrzeczenie się solidarności przez wierzyciela względem jednego z dłużników solidarnych nie ma skutku względem pozostałych. Na tle tej regulacji powstają wątpliwości związane ze stosowaniem preferencji o charakterze podmiotowym oraz przedmiotowo-podmiotowym, co m.in. sygnalizował Rzecznik Praw Obywatelskich w piśmie³⁹⁷ skierowanym do Ministra Finansów, wnosząc o ocenę problemu i ewentualne zmiany legislacyjne. Zagadnienie to znajduje odzwierciedlenie także w orzeczeniach sądów administracyjnych. Dla przykładu – w przypadku ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego w postaci umorzenia dopuszcza się zwolnienie z obowiązku zapłaty jednego z zobowiązanych solidarnie, bez skutku dla pozostałych³⁹⁸. Jednakże z obowiązującego art. 59 § 1 pkt 8 o.p. wynika, że zobowiązanie podatkowe, także takie, które ma solidarny charakter, wygasa przez umorzenie. Przepis ten wskazuje więc na niepodzielność takiego zobowiązania, a zatem skutek jego umorzenia na wniosek jednego z zobowiązanych rozciągałby się także na pozostałych.

Z kolei w przypadku zwolnień podatkowych o charakterze przedmiotowo-podmiotowym można mówić o kształtującej się linii orzeczniczej, w świetle której, gdy jeden z odpowiedzialnych solidarnie za zobowiązanie podatkowe korzysta ze zwolnienia, to wartość podatku należy pomniejszyć proporcjonalnie o przypadającą na niego kwotę. Pozostali zobowiązani będą więc ponosić odpowiedzialność solidarną tylko w zakresie tak wyliczonego podatku³⁹⁹. Taka koncepcja została już

397 Pismo Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 23 maja 2016 r., V.511.1.2016.EG.

398 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 13 stycznia 2012 r., I SA/Lu 535/11, CBOSA.

399 Wyroki NSA z dnia: 27 czerwca 2013 r., II FSK 2096/11; 5 marca 2014 r., II FSK 748/12; 15 stycznia 2015 r., II FSK 3012/12, CBOSA.

wprowadzona do ustaw regulujących konstrukcję podatku rolnego, leśnego oraz od nieruchomości⁴⁰⁰, ale zasadne wydaje się jej stosowanie również w innych obszarach prawa podatkowego.

Kolejnym zagadnieniem, które w analizowanym zakresie budzi wątpliwości, są regulacje dotyczące przedawnienia. Na tym tle podkreślić należy, że aktualnie bieg terminu przedawnienia może być przerwany lub zawieszony, a przesłanki w tym zakresie mają niekiedy charakter związany ściśle z osobą odpowiedzialnego za zobowiązanie o charakterze solidarnym (np. ogłoszeniem upadłości, zastosowaniem środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony)⁴⁰¹. Również w projektowanych przepisach wskazuje się na przesłanki zawieszenia i przerwania biegu terminu przedawnienia poboru, które mają indywidualny charakter (por. art. 176 oraz art. 179).

Wskazane wyżej okoliczności przemawiają za koniecznością doregulowania w nowej ordynacji podatkowej zasad stosowania różnego rodzaju preferencji podatkowych, a także kwestii przedawnienia w przypadku zobowiązań o charakterze solidarnym. W tym zakresie przyjęto następujące, podstawowe założenia⁴⁰²:

- 1) solidarny charakter odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe nie może prowadzić do pozbawienia podmiotu, który spełnia określone ustawowo przesłanki, prawa do preferencji;
- 2) zastosowanie preferencji wobec uprawnionego proporcjonalnie pomniejsza zobowiązanie do zapłaty obciążające pozostałych podatników;
- 3) przesłanki przerwania i zawieszenia biegu terminu przedawnienia poboru podatku, które mają charakter personalny i odnoszą się do jednego z zobowiązanych solidarnie, nie powinny mieć wpływu na bieg terminu przedawnienia u pozostałych zobowiązanych.

Realizując powyższe założenia, w art. 274 § ustawy przyjęto zasadę, wedle której w przypadku wyłączenia z opodatkowania lub wygaśnięcia zobowiązania po-

400 Zob. szerzej R. Dowgier, Zmiany w zakresie odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe w podatkach lokalnych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 8.

401 Zagadnienie konsekwencji podejmowania środków egzekucyjnych względem jednego z zobowiązanych solidarnie ze skutkiem w zakresie przerwania biegu przedawnienia dla pozostałych było przedmiotem orzeczeń sądów administracyjnych, w szczególności wyroków NSA z dnia: 22.03.2017 r., II FSK 440/15 oraz 22.03.2016 r., II FSK 91/14. Sądy uznały, iż zastosowanie takiego środka wobec jednego ze zobowiązanych przerywa bieg terminu przedawnienia także wobec pozostałych.

402 Są one w części zbieżne z rozwiązaniami przyjętymi w art. 23 Modelowego kodeksu podatkowego CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – kodeksu w wersji z 1997 r. (<http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/ciatdata/tax-rates/145.html?task=view>), w którym wskazuje się, że konsekwencjami odpowiedzialności solidarnej jest m.in. to, że zwolnienie lub umorzenie z obowiązku zwalnia wszystkich dłużników, z wyjątkiem przypadku, gdy korzyść została ograniczona do konkretnej osoby. W tej sytuacji organ podatkowy może żądać spełnienia świadczenia od pozostałych, z proporcjonalnym obniżeniem odnoszącym się do osoby, która skorzystała z ww. preferencji.

datkowego w następstwie zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku lub zaniechania poboru podatku względem jednego z podatników odpowiedzialnych solidarnie, zobowiązanie podatkowe ulega pomniejszeniu w zakresie przypadającym na tego podatnika. Zasada ta znajduje odpowiednie zastosowanie również wtedy, gdy jeden z podmiotów nie podlega opodatkowaniu (art. 274 § 2). W konsekwencji wskazane wyżej preferencje o charakterze podmiotowym zasadniczo nie mogą uwolnić od obowiązku zapłaty podatku zobowiązanych solidarnie, do których nie są one adresowane. Jednakże należy mieć też na uwadze, iż w orzecznictwie NSA⁴⁰³, a także na gruncie podatku rolnego, od nieruchomości czy leśnego⁴⁰⁴ uznaje się za zasadne w przypadku zwolnienia lub niepodlegania opodatkowaniu, które dotyczy zobowiązania solidarnego, pomniejszenie zobowiązania przypadającego do zapłaty na pozostałych podatników o proporcjonalnie ustaloną kwotę podatku przypadającą na podatnika objętego zwolnieniem. Proporcja ta będzie zależna od okoliczności sprawy, np. w przypadku opodatkowania nieruchomości będzie stosowna do udziału w prawie własności, a gdy takiego parametru nie ma, należy przyjąć domniemanie równych proporcji (np. w zakresie małżonków rozliczających się łącznie w podatku dochodowym od osób fizycznych).

Na potrzeby prawa podatkowego, w przypadku stosowania preferencji podatkowych, zasadne wydaje się więc dopuszczenie do proporcjonalnego (odpowiedniego) przypisania części zobowiązania do jednego z podmiotów, który korzysta ze zwolnienia lub nie podlega opodatkowaniu. Jedynie przy takim założeniu wykluczy się możliwość egzekwowania od zobowiązanych solidarnie, którzy nie korzystają z preferencji podatkowych, całości zobowiązania podatkowego. Zobowiązanie to powinno ulegać pomniejszeniu w zakresie, w jakim przypada na podatnika korzystającego z preferencji, a ponieważ ma ona charakter podmiotowy, jego odpowiedzialność za zobowiązanie wygaśnie. W odniesieniu do zobowiązania pozostałego po pomniejszeniu o część przypadającą na podatnika, który jest zwolniony od podatku albo też wobec którego zaniechano jego poboru, odpowiedzialność solidarną będą ponosić wyłącznie pozostali zobowiązani. Reguła ta powinna mieć charakter generalny, a więc znajdować się w ordynacji podatkowej, a nie w przepisach szczegółowego prawa podatkowego regulujących konstrukcję poszczególnych podatków.

Nadmienić należy, iż zobowiązania o charakterze solidarnym występują w podatku dochodowym od osób fizycznych przy łącznym opodatkowaniu małżonków w zakresie opodatkowania majątku (podatek od nieruchomości, rolny, leśny, od środków transportowych – w przypadku współwłasności lub współposiadania),

403 Wyroki NSA z dnia: 27 czerwca 2013 r., II FSK 2096/11; 5 marca 2014 r., II FSK 748/12; 15 stycznia 2015 r., II FSK 3012/12, CBOSA.

404 Zob. odpowiednio art. 3 ust. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, art. 3 ust. 7 ustawy o podatku rolnym oraz art. 2 ust. 5 ustawy o podatku leśnym.

a także w zakresie podatku od towarów i usług oraz akcyzowego. Odpowiedzialność solidarna występuje także w przypadku osób trzecich (w szczególności w zakresie odpowiedzialności za zaległości w podatku od towarów i usług) oraz następców prawnych, jakimi są spadkobiercy, do czasu działu spadku. Przyjąć więc należy, że w większości przypadków nie będzie problemu z ustaleniem, w jakim zakresie zobowiązanie solidarne powinno być pomniejszone. Jak już wskazano przy współwłasności ułamkowej nieruchomości czy środka transportowego, będzie to odpowiednik udziału w prawie własności. Z kolei przy współwłasnościach łącznych należy przyjąć, iż zobowiązanie podatkowe ulega pomniejszeniu w równym zakresie dla każdego z zobowiązanych objętych preferencją. Taka zasada będzie też właściwa w zakresie odpowiedzialności osób trzecich.

Analogiczne jak wskazane wyżej zasady powinny być przyjęte w odniesieniu do ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych polegającej na umorzeniu. Przesłanki stosowania tej preferencji mają charakter zasadniczo osobisty (ważny interes podatnika), a instytucja ta zbliżona jest do zwolnienia z długu, o którym mowa w art. 373 kc. Należy więc wprost wskazać, iż stroną postępowania w sprawie ulgi wszczętego przez jednego z dłużników solidarnych nie są pozostali dłużnicy⁴⁰⁵. Proponuje się więc, aby w przypadku umorzenia stosowanego wobec jednego ze zobowiązanych solidarnie zobowiązanie podatkowe wygasło w zakresie wynikającym z decyzji o umorzeniu, lecz nie wyższym niż przypadający na tego zobowiązanego, a w pozostałym zakresie – aby ciążyło na podmiotach zobowiązanych. Jeżeli natomiast umorzona kwota jest niższa niż przypadająca na podatnika, który uzyskał ulgę, wówczas w odniesieniu do kwoty stanowiącej różnicę pomiędzy kwotą przypadającą na tego podatnika a kwotą umorzoną, solidarną odpowiedzialność będą ponosić wszyscy zobowiązani, w tym również ten, na którego wniosek dokonano częściowego umorzenia (art. 274 § 3). Nastąpi więc swoiste „rozszczerzenie” odpowiedzialności za zobowiązanie o charakterze solidarnym na potrzeby stosowania umorzenia. W zakresie zobowiązania przypadającego na wnioskodawcę częściowe umorzenie będzie skutkowało wyłączeniem jego odpowiedzialności w odniesieniu do tej części zobowiązania, która została mu umorzona. Nie zmienia się natomiast krąg podmiotów odpowiedzialnych za zobowiązanie do kwoty, która stanowi różnicę pomiędzy częścią zobowiązania przypadającą na wnioskodawcę a umorzoną kwotą – w tym zakresie odpowiedzialność ponoszą wszyscy zobowiązani.

W konsekwencji skutek umorzenia tylko wnioskodawca może być uwolniony od obowiązku zapłaty podatku. Jednocześnie, ponieważ umorzenie może dotyczyć całości lub części zobowiązania, organ podatkowy będzie uprawniony do jego zastosowania jedynie w zakresie przypadającym na wnioskodawcę. W pozostałym

405 Pogląd taki prezentowany jest aktualnie przez niektórych przedstawicieli nauki – zob. H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 692.

zakresie każdy z zobowiązanych solidarnie będzie mógł niezależnie od siebie wnieść o umorzenie.

Powyższe zasady znajdą również zastosowanie w przypadku częściowego zaniechania poboru podatku (art. 274 § 4).

Na zasadach zbliżonych do udzielania umorzenia proponuje się także ukształtowanie zasad stosowania przy zobowiązaniach solidarnych takich instytucji, jak: odroczenie terminu przewidzianego w przepisach prawa podatkowego, odroczenie terminu płatności oraz rozłożenie na raty. Zgodnie z art. 274 § 5 projektowanej ustawy zastosowanie tych instytucji wobec jednego z zobowiązanych solidarnie nie wywiera skutku względem pozostałych.

Jednym z nieefektywnych sposobów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego będzie w projektowanym akcie przedawnienie poboru podatku. W projekcie przewiduje się także instytucję przedawnienia wymiaru. Uzasadnione jest, aby w tych przypadkach, w których przedawnienie wymiaru lub poboru podatku uzależnione jest od indywidualnych okoliczności związanych z osobą zobowiązanego, nie wywierały one skutku względem pozostałych zobowiązanych solidarnie. W konsekwencji należy przyjąć, iż upływ terminu przedawnienia wymiaru lub poboru podatku u jednego z podatników solidarnych uniemożliwia ustalenie mu zobowiązania podatkowego albo skutkuje wygaśnięciem jego odpowiedzialności za powstałe zobowiązanie (art. 274 § 5). W przypadku przedawnienia prawa do wymiaru dany podmiot nie będzie więc posiadał statusu strony postępowania podatkowego i nie będzie mógł być objęty decyzją wymiarową. Natomiast w przypadku przedawnienia poboru upływ jego terminu będzie uwalniał podatnika od obowiązku zapłaty podatku. Jednakże z tych samych względów, które wskazano w odniesieniu do wyłączenia z opodatkowania, zwolnienia lub zaniechania poboru podatku, należy przyjąć, iż przedawnienie wymiaru lub poboru podatku względem jednego z zobowiązanych solidarnie powinno skutkować zmniejszeniem zobowiązania podatkowego w zakresie przypadającym na tego zobowiązanego. Odpowiednio pomniejszone zobowiązanie będzie obciążało w sposób solidarny wyłącznie pozostałych zobowiązanych.

Zasadne jest także, aby mające indywidualny charakter przesłanki przerwania lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia poboru podatku⁴⁰⁶ nie wywierały skutku dla zobowiązanych, których bezpośrednio nie dotyczą. Solidarny charakter zobowiązania podatkowego nie stanowi bowiem dostatecznego uzasadnienia dla przyjęcia założenia, iż termin przedawnienia wymiaru lub poboru dla każdego z zobowiązanych będzie identyczny. W związku z tym w projektowanym art. 274 §

⁴⁰⁶ Bieg terminu przedawnienia wymiaru, zgodnie z projektowanymi przepisami, nie może być przerwany, a przesłanki jego zawieszenia nie są zindywidualizowane, co uzasadnia pominięcie tych kwestii w art. 274 § 5.

5 przyjęto zasadę, wedle której bez wpływu na przedawnienie zobowiązania pozostałych zobowiązanych solidarnie pozostawałoby:

- 1) wydanie decyzji o udzieleniu ulgi w spłacie lub decyzji o odroczeniu terminu złożenia deklaracji;
- 2) doręczenie zawiadomienia o przystąpieniu do zabezpieczenia w przypadkach określonych w art. 32a § 3 i art. 35 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu administracyjnym w administracji;
- 3) powstanie hipoteki lub zastawu;
- 4) ogłoszenie upadłości podmiotu zobowiązanego;
- 5) zastosowanie pierwszego środka egzekucyjnego, o ile podatnikowi doręczono przed upływem tego terminu zawiadomienie o jego zastosowaniu.

Wynikające z art. 274 zasady związane ze stosowaniem preferencji podatkowych oraz skutkami zaistnienia przesłanek zawieszenia i przerwania przedawnienia wymiaru i poboru podatku stosuje się odpowiednio w przypadku solidarnej odpowiedzialności spadkobierców, zapisobierców windykacyjnych oraz osób obciążonych kosztami postępowania. Reguły te, w tym zwłaszcza związane z pomniejszeniem zobowiązania obciążającego pozostałych zobowiązanych, nie dotyczą natomiast osób trzecich. W stosunku do nich odpowiednie zastosowanie znajdzie jedynie art. 274 § 5, a więc zasada wedle której odroczenie terminu przewidzianego w przepisach prawa podatkowego, odroczenie terminu płatności, rozłożenie na raty oraz zawieszenie i przerwanie biegu terminu przedawnienia wymiaru i poboru podatku w przypadkach, o których mowa w art. 176 pkt 4 i 6-8 oraz art. 179, wobec jednego z odpowiedzialnych solidarnie nie wywiera skutku względem pozostałych.

3.14. Udostępnianie i przekazywanie informacji podatkowych

ROZDZIAŁ 13

UDOSTĘPNIANIE I PRZEKAZYWANIE INFORMACJI PODATKOWYCH

Art. 276. § 1. *Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą są obowiązane do sporządzania i przekazywania informacji:*

- 1) *na pisemne żądanie organu podatkowego – o zdarzeniach wynikających ze stosunków cywilnoprawnych albo z prawa pracy, mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego osób lub jednostek, z którymi zawarło umowę;*
- 2) *bez wezwania przez organ podatkowy – o umowach zawartych z nierezydentami w rozumieniu przepisów prawa dewizowego;*

3) w zakresie i na zasadach określonych w odrębnych ustawach.

§ 2. Przepisu § 1 pkt 2 nie stosuje się do podmiotów, o których mowa w § 1, obowiązanych do sporządzenia uproszczonego sprawozdania w sprawie transakcji z podmiotami powiązanymi lub innych zdarzeń zachodzących pomiędzy podmiotami powiązanymi, lub w związku z którymi zapłata należności dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, na podstawie przepisów art. 45 ust. 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 27 ust. 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1888 z późn. zm.⁴⁰⁷). Wyłączenie, o którym mowa w zdaniu pierwszym, nie dotyczy podatników, o których mowa w art. 25a ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w art. 9a ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

§ 3. Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, prowadzące księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych, są obowiązane, bez wezwania organu podatkowego, do przekazywania, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o prowadzonej ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 353 § 2, na zasadach dotyczących przesyłania ksiąg podatkowych lub ich części określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 353 § 3, za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, wskazując miesiąc, którego ta informacja dotyczy.

§ 4. Banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe są obowiązane do sporządzania i przekazywania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, w postaci elektronicznej, w okresie sprawozdawczym – odpowiednio od 1. do 15. dnia miesiąca oraz od 16. do ostatniego dnia miesiąca – informacji o założonych i zlikwidowanych rachunkach bankowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, w terminie do siódmego dnia następnego okresu sprawozdawczego. Obowiązek sporządzania i przekazywania informacji nie dotyczy rachunków bankowych założonych i zlikwidowanych w tym samym okresie sprawozdawczym.

§ 5. Jednostki organizacyjne Zakładu Ubezpieczeń Społecznych na pisemne żądanie naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego obowiązane są do sporządzenia i przekazania informacji o składkach płatnika i ubezpieczonego.

§ 6. Informacje, o których mowa w § 4, Szef Krajowej Administracji Skarbowej udostępnia naczelnikom urzędów skarbowych, naczelnikom urzędów celno-skarbowych, dyrektorom izb administracji skarbowej oraz ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.

§ 7. Informacje, o których mowa w § 3, udostępniane są organom Krajowej Administracji Skarbowej do realizacji celów i zadań ustawowych.

407 Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz.U. z 2016 r. poz. 1926, 1933 i 1948 oraz z 2017 r. poz. 60, 624, 648, 1089, 1448 i 1566.

§ 8. Organ podatkowy określa zakres żądanych informacji, o których mowa w § 1 pkt 1 i § 5 oraz termin ich przekazania.

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

- 1) przypadki oraz zakres informacji, o których mowa w § 1 pkt 2, a także szczegółowe zasady, termin oraz tryb ich sporządzania i przekazywania, ze szczególnym uwzględnieniem powiązań kapitałowych oraz nadzorczych pomiędzy rezydentami i nierezydentami w rozumieniu przepisów prawa dewizowego oraz posiadania przez nierezydentów przedsiębiorstw, oddziałów i przedstawicielstw na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, biorąc pod uwagę kwoty należności lub zobowiązań wynikające z zawartych umów oraz mając na celu zapewnienie sprawnego przekazywania informacji;
- 2) organy administracji rządowej lub samorządowej obowiązane do przekazywania informacji podatkowych bez wezwania przez organ podatkowy, zakres tych informacji, a także tryb ich sporządzania oraz terminy przekazywania, mając na celu uproszczenie sposobu przekazywania informacji.

§ 10. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, mając na uwadze usprawnienie przekazywania i przetwarzania informacji, o których mowa w § 4, określi, w drodze rozporządzenia:

- 1) format i tryb przekazywania dokumentu elektronicznego, uwzględniając jego zabezpieczenie przed nieuprawnionym dostępem;
- 2) wzór informacji o założonych i zlikwidowanych rachunkach bankowych oraz rachunkach w spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych, o których mowa w § 4, uwzględniając numer rachunku, datę jego założenia albo likwidacji, dane identyfikujące posiadacza rachunku, w tym nazwisko i imię lub nazwę posiadacza, miejsce zamieszkania lub adres siedziby, rodzaj i numer identyfikatora posiadacza rachunku, kod kraju posiadacza rachunku, numer identyfikacji podatkowej, mając na celu zapewnienie sprawnego przekazywania informacji.

§ 11. Obowiązek określony w § 4 może być wykonany za pośrednictwem instytucji, o których mowa w art. 105 ust. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2017 r. poz. 1876⁴⁰⁸).

Art. 277. § 1. Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą obowiązane są do gromadzenia, sporządzania i przekazywania, bez wezwania przez organ podatkowy, informacji o wynagrodzeniach za świadczone na ich rzecz usługi (wykonywaną pracę), wypłacanych przez podmiot będący nierezydentem osobom fizycznym będącym nierezydentami w rozumieniu przepisów prawa dewizowego, świadczącym te usługi (wykonującym pracę), jeżeli:

- 1) w związku z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz innymi ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, może

408 Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz.U. z 2016 r. poz. 1948, 1997 i 2260 oraz z 2017 r. poz. 85, 724, 768, 791 i 1089.

to mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego osób otrzymujących wynagrodzenie;

- 2) podmiot będący nierezydentem bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu lub kontroli podmiotu, którego dotyczy obowiązek informacyjny, albo posiada udział w kapitale tego podmiotu uprawniający do co najmniej 5% wszystkich praw głosu.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, zakres informacji, o których mowa w § 1, a także szczegółowe zasady, termin oraz tryb ich sporządzania, ze szczególnym uwzględnieniem czasu pobytu nierezydenta w kraju, danych identyfikujących nierezydenta i podmiot wypłacający nierezydentowi wynagrodzenie, wysokość wynagrodzenia, formy i termin jego wypłaty, mając na celu uproszczenie sposobu przekazywania informacji.

Art. 278. § 1. Organy administracji rządowej i samorządowej oraz państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne są obowiązane współdziałać, nieodpłatnie udostępniać informacje w sprawach indywidualnych oraz udzielać pomocy organom podatkowym przy wykonywaniu zadań określonych w ustawie.

§ 2. Przy wykonywaniu swoich zadań organy podatkowe są uprawnione do nieodpłatnego korzystania z informacji zgromadzonych w aktach spraw, zbiorach danych, ewidencjach i rejestrach prowadzonych przez organy administracji rządowej i samorządowej, sądy, państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne oraz państwowe osoby prawne, w tym również z informacji zapisanych w postaci elektronicznej, z zastrzeżeniem odrębnych przepisów.

Art. 279. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z Ministrem Obrony Narodowej, ministrem właściwym do spraw wewnętrznych oraz ministrem właściwym do spraw administracji publicznej określi, w drodze rozporządzenia, zakres i termin przekazywania informacji, o których mowa w art. 276 § 1, przez organy lub jednostki podległe tym ministrom, uwzględniając dane identyfikujące strony zawartej umowy oraz tryb ich przekazywania zapewniający szczególną ochronę informacji w nich zawartych oraz mając na celu ograniczenie liczby organów podatkowych właściwych do żądania przekazania informacji.

Art. 280. § 1. Sądy, komornicy sądowi oraz notariusze są obowiązani sporządzać i przekazywać właściwym organom podatkowym informacje wynikające ze zdarzeń prawnych, które mogą spowodować powstanie zobowiązania podatkowego.

§ 2. Minister Sprawiedliwości, w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw finansów publicznych, określi, w drodze rozporządzenia, rodzaje informacji, ich formę, z uwzględnieniem formy wypisu aktu, zakres, terminy oraz sposób przekazywania informacji przez sądy, komorników sądowych i notariuszy, mając na celu zapewnienie sprawnego przekazywania informacji.

Art. 281. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, w zakresie niezbędnym do kontroli prawidłowości wykonywania obowiązków podatkowych oraz korzystania z uprawnień przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, grupy podmiotów obowiązanych do składania zeznań, wykazów, informacji lub deklaracji oraz ustalać zakres danych zawartych w tych dokumentach, a także terminy ich składania i rodzaje dokumentów, które powinny być do nich dołączone.

Art. 282. § 1. Podatnicy obowiązani do prowadzenia ksiąg podatkowych przechowują księgi i związane z ich prowadzeniem dokumenty do czasu upływu terminu:

- 1) przedawnienia wymiaru albo,
- 2) przedawnienia poboru, jeżeli w okresie przedawnienia wymiaru organ podatkowy pierwszej instancji doręczy podatnikom decyzję wymiarową

– chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej.

§ 2. W razie likwidacji lub rozwiązania osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej podmiot dokonujący jej likwidacji lub rozwiązania zawiadamia pisemnie właściwy organ podatkowy, nie później niż w ostatnim dniu istnienia tej osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej, o miejscu przechowywania ksiąg podatkowych oraz dokumentów związanych z ich prowadzeniem.

Art. 283. § 1. Płatnicy i inkasenci obowiązani są przechowywać dokumenty związane z poborem lub inkasem podatków do czasu upływu terminu przedawnienia poboru.

§ 2. W razie likwidacji lub rozwiązania osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej podmiot dokonujący likwidacji lub rozwiązania zawiadamia pisemnie właściwy organ podatkowy, nie później niż w ostatnim dniu istnienia osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, o miejscu przechowywania dokumentów związanych z poborem lub inkasem podatku.

§ 3. Po upływie okresu, o którym mowa w § 1, płatnicy i inkasenci obowiązani są przekazać podatnikom dokumenty związane z poborem lub inkasem podatku; dokumenty podlegają zniszczeniu, jeżeli przekazanie ich podatnikowi jest niemożliwe.

Proponowane w ordynacji podatkowej rozwiązania utrzymują trzy dotychczasowe tryby przekazywania informacji podatkowych: na pisemne żądanie organu podatkowego, bez wezwania organu podatkowego oraz na zasadach określonych w odrębnych przepisach. Przyjęto koncepcję, że ordynacja podatkowa reguluje generalne zasady, pozostawiając aktom wykonawczym wypełnienie ich szczegółową treścią. Rozważano także przeniesienie regulacji obecnie zawartych w akcie podustawowym do aktu rangi ustawy. Zrezygnowano jednak z takiego rozwiązania, głównie z tego powodu, że zwiększyłyby to znacznie objętość ustawy, a jednocześnie nie zmieniłoby w sposób znaczący pozycji prawnej zobowiązanych do przekazywania informacji.

Na podstawie art. 276 § 1 pkt 1 do sporządzania i przekazywania informacji mogą zostać zobowiązane wszystkie rodzaje podmiotów, z wyjątkiem osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. Podmioty te nie muszą być (i zwykle nie są) podatnikami w zakresie podatków, których informacje dotyczą. Treść informacji powinna być natomiast związana z szeroko rozumianym obrotem i stosunkami gospodarczymi.

Informacje wymagane na podstawie wniosku organu podatkowego muszą być powiązane, przynajmniej potencjalnie, z powstawaniem obowiązku podatkowego lub wymiarem podatku. Organ podatkowy w kierowanym do przedsiębiorcy wniosku obowiązany jest określić zakres żądanych informacji, ale nie musi wskazywać innych szczegółów związanych ze sprawą.

Banki bez wezwania sporządzają i przekazują urządowi skarbowym comiesięczne informacje o założonych i zlikwidowanych rachunkach osób prowadzących działalność gospodarczą (art. 276 § 4).

Jednostki organizacyjne ZUS, na pisemne żądanie urzędu skarbowego i naczelnika urzędu celno-skarbowego, sporządzają i przekazują informacje o składkach na ubezpieczenie społeczne. Informacje mogą dotyczyć i ubezpieczonego, i płatnika składek. Przedmiotem informacji mogą być tylko składki (wysokość, pobór, stanu rachunku), a nie inne finansowe aspekty ubezpieczenia społecznego (art. 276 § 5).

Obowiązek informacyjny określony w art. 277 obciąża polskie podmioty (osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej i osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą), na rzecz których świadczone są usługi lub praca, jeżeli należność za te świadczenia wypłacana jest przez nierezydentów osobom fizycznym będącym nierezydentami. Obowiązek ten dotyczy sytuacji, gdy w świetle umów międzynarodowych wynagrodzenie to może mieć wpływ na powstanie w Polsce obowiązku podatkowego lub wysokość wymieranego w Polsce zobowiązania podatkowego osoby otrzymującej wynagrodzenie oraz każdego przypadku, gdy nierezydent wypłacający wynagrodzenie pozostaje z podmiotem polskim w określonych w art. 277 § 1 pkt 2 związkach kapitałowych lub zarządczych.

Na podstawie art. 280 sądy, komornicy sądowi oraz notariusze są obowiązani sporządzać oraz przekazywać właściwym organom podatkowym informacje wynikające ze zdarzeń prawnych, które mogą spowodować powstanie zobowiązania podatkowego. W wykonaniu upoważnienia ustawowego minister sprawiedliwości w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw finansów publicznych określi szczegółowe zasady oraz zakres przekazywanych informacji.

Wprowadzenie przedawnienia wymiaru oraz przedawnienia poboru znalazło swoje odzwierciedlenie w terminach przechowywania dokumentacji podatkowej. W przypadku podatników księgi i związane z ich prowadzeniem dokumenty przechowywane będą do upływu terminu przedawnienia wymiaru, chyba że organ podatkowy doręczył w tym okresie decyzję wymiarową (art. 282). Doręczenie decyzji, mając na uwadze np. możliwość zastosowania w tym zakresie trybów nadzwyczajnych, uzasadnia przedłużenie terminu przechowywania ksiąg i dokumentów do upływu terminu przedawnienia poboru.

Utrzymane zostaną dotychczasowe zasady przechowywania dokumentów związanych z poborem lub inkasem przez płatników i inkasentów (art. 283). Dokumenty przechowywane będą do upływu okresu przedawnienia poboru.

3.15. Rachunki

ROZDZIAŁ 14

RACHUNKI

Art. 284. § 1. Jeżeli z odrębnych przepisów nie wynika obowiązek wystawienia faktury, podatnicy prowadzący działalność gospodarczą są obowiązani, na żądanie kupującego lub usługobiorcy, wystawić rachunek potwierdzający dokonanie sprzedaży lub wykonanie usługi.

§ 2. Obowiązek wystawienia rachunku, o którym mowa w § 1, nie dotyczy rolników sprzedających produkty roślinne i zwierzęce pochodzące z własnej uprawy, hodowli lub chowu, nieprzerobione lub nieprzetworzone sposobem przemysłowym, chyba że sprzedaż jest dokonywana w ich odrębnych, stałych miejscach sprzedaży poza obrębem uprawy, hodowli lub chowu, z wyjątkiem miejsc przeznaczonych do prowadzenia handlu, o których mowa w art. 20 ust. 1c pkt 3 lit. b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

§ 3. Podatnicy wymienieni w § 1, od których zażądano rachunku przed wykonaniem usługi lub wydaniem towaru, wystawiają rachunek nie później niż w terminie 15 dni od dnia wykonania usługi lub wydania towaru. Jeżeli jednak żądanie wystawienia rachunku zostało zgłoszone po wykonaniu usługi lub wydaniu towaru, wystawienie rachunku następuje w terminie 15 dni od dnia zgłoszenia żądania.

§ 4. Podatnik nie ma obowiązku wystawienia rachunku, jeżeli żądanie zostało zgłoszone po upływie 3 miesięcy od dnia wydania towaru lub wykonania usługi.

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, zakres informacji, które muszą być zawarte w rachunkach, uwzględniając w szczególności dane identyfikujące sprzedawcę i kupującego, wykonawcę i odbiorcę usług oraz oznaczenie wartości i rodzaju transakcji.

Art. 285. § 1. Podatnicy wystawiający rachunki są obowiązani kolejno je numerować i przechowywać kopie tych rachunków, w kolejności ich wystawienia, do czasu upływu terminu przedawnienia poboru.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do podatników obowiązanych do żądania rachunków.

Obowiązek wystawiania rachunków dotyczy osób prowadzących działalność gospodarczą niezobowiązanych do wystawiania faktur (art. 284 § 1). Rachunek ma dokumentować faktycznie dokonaną sprzedaż i wykonanie usługi.

Przepisy wskazują podmioty, które nie są zobowiązane do wystawiania rachunków (art. 284 § 1). Obowiązek wystawiania rachunków nie dotyczy rolników sprzedających, pochodzące z własnej produkcji lub hodowli, produkty roślinne i zwie-

rzęce nieprzerobione sposobem przemysłowym. Wyjątek ten nie ma zastosowania, jeśli sprzedaż dokonywana jest przy zastosowaniu odrębnych, stałych (w tym także sezonowych lub okresowych) punktów sprzedaży położonych poza obrębem uprawy lub hodowli (praktycznie – poza obrębem gospodarstwa w znaczeniu ekonomicznym) z wyłączeniem sprzedaży dokonywanej w miejscach przeznaczonych do prowadzenia handlu.

Rachunek wystawia się na żądanie kupującego lub usługobiorcy. Jeżeli żądanie zgłoszone zostało przed wydaniem towaru, w trakcie wydawania towaru lub przed zakończeniem wykonania usługi (a praktycznie – do końca dnia, w którym te zdarzenia nastąpiły), rachunek powinien zostać wystawiony w ciągu 15 dni od ich zaistnienia. Żądanie późniejsze (ale nie późniejsze niż 3 miesiące od dnia wydania towaru lub zakończenia wykonywania usługi – po upływie tego terminu wystawienie rachunku jest prawem, a nie obowiązkiem podatnika) powoduje obowiązek wystawienia rachunku w ciągu 15 dni od dnia zgłoszenia żądania (art. 284 § 1). Projektowane przepisy wydłużyły termin do wystawienia rachunku z 7 do 15 dni.

Rachunki powinny być kolejno numerowane w sposób umożliwiający odtworzenie kolejności ich wystawiania (art. 285 § 1).

Oryginał wydaje się nabywcy, kopię zachowuje wystawca i obowiązany jest ją przechowywać do czasu upływu terminu przedawniania poboru zobowiązania podatkowego (art. 285 § 1).

4. Postępowanie podatkowe

4.1. Strona

DZIAŁ III

POSTĘPOWANIE PODATKOWE

ROZDZIAŁ 1

STRONA

Art. 286. § 1. Stroną w postępowaniu podatkowym jest zobowiązany, który z uwagi na swój interes prawny wnosi o dokonanie czynności organu podatkowego, do którego czynność organu podatkowego się odnosi lub którego interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy.

§ 2. Stroną w postępowaniu podatkowym może być również osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej inna niż wymieniona w § 1, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego

ciężą na niej szczególne obowiązki lub zamierza skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa.

Art. 287. § 1. Organizacja społeczna może w sprawie dotyczącej innej osoby, za jej zgodą, występować z wnioskiem o:

1) wszczęcie postępowania,

2) dopuszczenie jej do udziału w postępowaniu

– jeżeli jest to uzasadnione celami statutowymi tej organizacji i gdy przemawia za tym interes publiczny.

§ 2. Organ podatkowy, uznając wniosek organizacji społecznej za uzasadniony, postanawia o wszczęciu postępowania z urzędu lub o dopuszczeniu organizacji do udziału w postępowaniu. Na postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania lub dopuszczenia do udziału w postępowaniu organizacji społecznej służy zażalenie.

§ 3. Organizacja społeczna uczestniczy w postępowaniu na prawach strony.

Stosownie do założeń przy tworzeniu projektu nowego aktu⁴⁰⁹ w nowej ordynacji podatkowej dokonano racjonalizacji istniejących przepisów, które w założeniu mają posiadać ogólny walor w odniesieniu do większości podatków. Zasadne w tym zakresie było rozgraniczenie części regulacji odnoszących się bezpośrednio do strony postępowania i przeniesienie ich do przepisów szczególnych w taki sposób, ażeby zachowując dotychczasową ochronę statusu procesowego strony, zapewnić przejrzystość kształtowanych regulacji.

W związku z realizacją tak postawionego celu w art. 286 zaproponowano pozostawienie dotychczasowej zasady wskazującej, komu przysługuje status strony w postępowaniu podatkowym. Decydujące znaczenie w aspekcie przyznania podmiotowości strony odgrywa interes prawny podmiotu, który wnosi o dokonanie określonej czynności przez organ podatkowy. Rozwiązanie to z drobnymi modyfikacjami znane jest z dotychczas obowiązującego art. 133 o.p. Jednocześnie zasadne jest pozostawienie w § 2 regulacji odnoszącej się do możliwości uzyskania statusu strony również przez inny podmiot, jeżeli spoczywają na nim szczególne obowiązki przed powstaniem obowiązku podatkowego lub jeżeli podmiot ten zamierza skorzystać z określonych w przepisach podatkowych uprawnień, co stanowi odpowiednik § 2 art. 133 o.p.

Z kolei w art. 287 proponuje się pozostawienie możliwości zapewnienia udziału organizacji społecznej w postępowaniu podatkowym w sytuacjach, gdy uzasadnione jest to celami statutowymi tej organizacji i przemawia za tym interes publiczny. W tym zakresie proponowane przepisy zostaną zachowane w brzmieniu wynikającym z dotychczasowego art. 133a o.p.

409 Zob: L. Etel et al., Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji, Białystok 2015.

Pozostałe regulacje znane z dotychczas obowiązującego art. 133 o.p. § 2a-§ 3 (strona w postępowaniu podatkowym) z uwagi na to, iż dotyczą rozwiązań w ramach poszczególnych podatków w sferze określenia podmiotów mogących uzyskać status strony postępowania, powinny znaleźć swoje miejsce w unormowaniach zawartych w przepisach szczegółowego prawa podatkowego. Mianowicie rozwiązanie przewidziane w dotychczasowym art. 133 § 2a zgodnie z którym stroną w postępowaniu podatkowym w sprawach dotyczących zwrotu podatku od towarów i usług może być wspólnik rozwiązanej spółki cywilnej, uprawniony na podstawie przepisów o podatku od towarów i usług do otrzymania zwrotu podatku na gruncie nowych przepisów, znajduje się w art. 216 w zw. z 184 § 2 pkt 2. Dotychczasowe rozwiązanie przewidziane w art. 133 § 2b znajduje się w przepisach dotyczących nadpłat, tj. art. 184 § 2 pkt 2. Jednocześnie dotychczasowy przepis art. 133 § 3 został przeniesiony do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 6a ust 3d).

Regulacje dotyczące kuratora oraz zdolności do czynności prawnych zostały przeniesione do odrębnego rozdziału 6 „Reprezentacja i pełnomocnictwo”.

4.2. Załatwianie spraw

ROZDZIAŁ 2

ZAŁATWIANIE SPRAW

Art. 288. § 1. *Niezwłocznie powinny być załatwiane sprawy, które mogą być rozpatrzone na podstawie dowodów przedstawianych 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. 342 § 4.*

§ 2. *Załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej.*

§ 3. *Załatwienie sprawy w postępowaniu uproszczonym powinno nastąpić nie później niż w ciągu 14 dni od dnia wszczęcia postępowania.*

§ 4. *Załatwienie sprawy w postępowaniu odwoławczym powinno nastąpić nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy.*

§ 5. *Do terminów określonych w § 1-4 nie wlicza się terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności, okresu trwania rozprawy, okresu trwania mediacji, okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu.*

Art. 289. § 1. *O każdym przypadku niezakończono sprawy w terminie organ podatkowy jest obowiązany zawiadomić stronę, z zastrzeżeniem § 3 oraz art. 291 § 3 pkt 2. W za-*

wiadomieniu organ podaje przyczyny niedotrzymania terminu, w szczególności wskazuje, czy przyczyną jest opóźnienie spowodowane z winy strony, czy z przyczyn niezależnych od organu, wskazuje nowy termin załatwienia sprawy oraz poucza o prawie wniesienia ponaglenia.

§ 2. Samorządowe kolegium odwoławcze doręcza zawiadomienie, o którym mowa w § 1, także jednostce samorządu terytorialnego, której organ podatkowy wydał zaskarżoną decyzję lub postanowienie.

§ 3. Zawiadomienia nie dokonuje się, jeżeli jedyną przyczyną niezakończono sprawy w terminie jest doręczanie pism w sposób, o którym mowa w art. 302 § 4 lub art. 307 § 3.

Art. 290. § 1. Stronie służy prawo wniesienia ponaglenia, gdy:

- 1) nie zakończono sprawy w terminie (bezczyność);
- 2) postępowanie jest prowadzone dłużej, niż jest to niezbędne do załatwienia sprawy (przewlekłość).

§ 2. Ponaglenie wnosi się do:

- 1) organu podatkowego wyższego stopnia, za pośrednictwem organu prowadzącego postępowanie;
- 2) dyrektora izby administracji skarbowej, jeżeli sprawa dotyczy rozpatrywania odwołań od decyzji, o których mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, wydanych przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, za pośrednictwem tego naczelnika;
- 3) Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, jeżeli sprawa nie została zakończona przez dyrektora izby administracji skarbowej, za pośrednictwem tego dyrektora;
- 4) organu prowadzącego postępowanie, jeżeli nie ma organu wyższego stopnia.

§ 3. Organ prowadzący postępowanie jest obowiązany, z zastrzeżeniem § 2 pkt 4, przekazać ponaglenie organowi wyższego stopnia bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 7 dni od dnia jego otrzymania. Organ przekazuje ponaglenie wraz z niezbędnymi odpisami lub kopiami akt sprawy. Przekazując ponaglenie, organ obowiązany jest ustosunkować się do jego treści.

Art. 291. § 1. Ponaglenie rozpatruje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 7 dni od dnia jego otrzymania przez organ właściwy do rozpatrzenia. W razie niewydania postanowienia w tym terminie uznaje się, że w dniu następującym po dniu upływu terminu zostało wydane postanowienie stwierdzające, zgodnie z ponagleniem, że organ dopuścił się bezczyności lub przewlekłości.

§ 2. Organ rozpatrujący ponaglenie wydaje postanowienie, w którym stwierdza, czy organ zakończający sprawę dopuścił się bezczyności lub przewlekłości.

§ 3. W przypadku stwierdzenia bezczyności lub przewlekłości w tym postanowieniu organ:

- 1) stwierdza, czy miało to miejsce z rażącym naruszeniem prawa;

- 2) zobowiązuje organ do załatwienia sprawy, wyznaczając termin na jej załatwienie, jeżeli sprawa nie jest załatwiona;
- 3) zarządza wyjaśnienie przyczyn i ustalenie osób winnych bezczynności lub przewlekłości, a w razie potrzeby także podjęcie środków zapobiegających bezczynności lub przewlekłości w przyszłości.

§ 4. Organ rozpatrujący ponaglenie może z urzędu zmienić postanowienie, w zakresie, o którym mowa w § 3 pkt 2, wyznaczając dłuższy termin załatwienia sprawy, jeżeli wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody, wymagające dłuższego postępowania, nieznanne temu organowi w chwili wydania tego postanowienia.

§ 5. W przypadku, o którym mowa w art. 290 § 2 pkt 4, w razie stwierdzenia bezczynności lub przewlekłości, organ prowadzący postępowanie niezwłocznie załatwia sprawę. Przepisu § 3 pkt 2 nie stosuje się.

Art. 292. Prawo wniesienia ponaglenia na bezczynność lub przewlekłość samorządowego kolegium odwoławczego służy również jednostce samorządu terytorialnego, której organ podatkowy wydał zaskarżoną decyzję lub postanowienie. Przepisy art. 290 § 1 oraz art. 291 stosuje się odpowiednio.

Art. 293. Pracownik organu podatkowego podlega odpowiedzialności porządkowej lub dyscyplinarnej albo innej odpowiedzialności przewidzianej w przepisach prawa, jeżeli z nieuzasadnionych przyczyn doprowadził do bezczynności lub przewlekłości w załatwianiu sprawy.

4.2.1. Zjawisko bezczynności i przewlekłości

Jedną z zasad ogólnych postępowania podatkowego jest zasada szybkości postępowania. Bezczynność organu podatkowego lub przewlekłe prowadzenie postępowania godzi w zaufanie obywatela do organów państwa. Terminowość postępowań podatkowych w ostatnich latach zasadniczo uległa poprawie, jednak nadal występują w tym zakresie sytuacje niepożądane⁴¹⁰. W Informacji Najwyższej Izby Kontroli z dnia 3 czerwca 2014 r. o wynikach kontroli pod tytułem „Przestrzeżenie praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe”⁴¹¹ stwierdzono, że „Postępowania podatkowe były wszczynane w ustawowym terminie i – z nielicznymi wyjątkami – prowadzone bez zbędnej zwłoki, pomimo przekroczenia ustawowego terminu.” Stwierdzono też jednak, że „(...) w trzech z sześciu kontrolowanych izb skarbowych postępowania odwoławcze były prowadzone przewlekłe, z naruszeniem zasady szybkości działania, co podważało zaufanie do organów podatkowych”.

Analizując zjawisko bezczynności i przewlekłości oraz metody jego zwalczania, warto też zwrócić uwagę na stereotypy panujące w tym zakresie w świadomości

410 Zob. np. D. Strzelec, *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009.

411 Wyniki kontroli NIK str. 15 <https://www.nik.gov.pl/plik/id.6783.vp.8611.pdf> [dostęp 24.11.2016].

społecznej⁴¹², gdzie przekonanie o bezczynności administracji jest bardzo mocno zakorzenione (94% osób o tym słyszało, a 42% doświadczyło bezczynności bezpośrednio). Blisko połowa badanych (49,6%) uważa, że zjawisko bezczynności występuje w Polsce często lub bardzo często. Sprawy podatkowe wskazywane są jako trzeci najpoważniejszy obszar bezczynności (po sprawach pozwoleń na budowę i pomocy społecznej). Wśród spraw często dotkniętych bezczynnością wskazywano sprawy, w których to urząd musiał wypłacić określone świadczenia bądź też zwolnić obywatela od zobowiązań. Bezczynność nie dotyczy sprawy wymiaru i poboru podatku. W odczuciu społecznym organy administracji działają sprawnie jedynie w przypadku, gdy same otrzymują korzyść w trakcie postępowania. Zdecydowana większość badanych stwierdziła, że bezczynność administracji ma z punktu widzenia klienta administracji bardzo duże lub duże znaczenie (odpowiednio: 63,3% i 32,4%). Bezczynność wydłużająca czas załatwienia sprawy w organach administracji z pewnością nie sprzyja ani zadowoleniu klienta, ani też wizerunkowi urzędu. Niepewność co do terminu rozpatrzenia danej sprawy, brak informacji i nieuzasadnione oczekiwanie może sprawić, że klient administracji publicznej czuje się bezsilny. Większość badanych stwierdziła, że obecne środki są jedynie umiarkowanie skuteczne. Panuje przekonanie, że o skuteczności zwalczania bezczynności lub przewlekłości decyduje reakcja organu nadrzędnego. Poprzez interwencje u organów zwierzchnich możliwe jest przyspieszenie terminów działania organów administracji.

W latach 2010-2014 naczelnicy urzędów skarbowych przeprowadzili średniorocznie ok. 410 tys. postępowań podatkowych, a średnia długość postępowania wyniosła 62 dni. W tym samym okresie dyrektorzy izb skarbowych przeprowadzili średniorocznie ok. 23 tys. postępowań podatkowych, a średnia długość postępowania to 110 dni. W latach 2010-2014 uznano za zasadne 321 ponagleń na działania urzędów skarbowych (stwierdzono rażące naruszenie prawa 3 razy w 2013 r., raz w 2014 r.), przy rozpoznaniu w tym okresie ogółem 2521 ponagleń⁴¹³. Wskazać także należy, że skorzystanie z prawa złożenia ponaglenia w dużej mierze zależy od charakteru prowadzonego postępowania. Doświadczenie wskazuje, że podatnicy korzystają z ponaglenia wówczas, gdy zależy im na szybkim zakończeniu postępowania wszczętego na wniosek. Skrócenie czasu postępowania następuje w przypadku uznania ponaglenia za zasadne i wyznaczenia przez organ wyższego stopnia terminu załatwienia sprawy. Niezależnie od stopnia wykorzystywania instytucji ponaglenia w stosunku do wszystkich postępowań podatkowych koniecznym jest za-

412 Tematykę bezczynności poddano wielopłaszczyznowej analizie, także z wykorzystaniem powołanych badań ankietowych, w trzyczęściowej pracy: *Koncepcja zapobiegania bezczynności w postępowaniu administracyjnym, Przeciwdziałanie bezczynności administracji, Prawne konsekwencje bezczynności administracji*, red. R. Suwaj i M. Perkowski, Białystok 2010.

413 Ordynacja podatkowa – Ocena skutków regulacji ex post, załącznik nr 1 – szybkość postępowania. <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs/l6/12278502/12319080/dokument192445.pdf> [dostęp 27.03.2017].

pewnienie podatnikom prawa do zaskarżenia ewentualnej bezczynności organu lub przewlekłe prowadzonego postępowania. Powyższe dane wskazują, że średni czas trwania postępowania naczelnika urzędu skarbowego jest zbliżony do maksymalnego terminu dopuszczonego w art. 139 § 1 o.p. Analogiczny termin postępowania dyrektorów izb skarbowych określony w art. 139 § 3 o.p. jest jednak przekroczony. Oznacza to, że część postępowań jest prowadzona wyraźnie dłużej, niż ustawa dopuszcza. Zasadne jest więc wzmocnienie pozycji strony postępowania przez wyposażenie jej w efektywne środki prawne działania w sytuacji bezczynnego lub przewlekłego zachowania organu podatkowego.

Projektowane zmiany ściśle nawiązują do zmian wprowadzonych w art. 36-38 Kodeksu postępowania administracyjnego⁴¹⁴.

4.2.2. Terminy załatwienia spraw

W przepisie art. 288 wyeksponowano, poprzez umieszczenie w § 1, regulację nakazującą niezwłoczne załatwienie spraw, jako regulację podstawową w tym zakresie. Ponadto w stosunku do dotychczasowego art. 139 § 2 o.p. przepis odnosi się do „faktów znanych z urzędu” zamiast „dowodów znanych z urzędu”, co jest zgodne z pojęciami stosowanymi w rozdziale „Dowody” oraz zasadami prowadzenia postępowania dowodowego. Projektowany § 1 rozszerza nakaz niezwłocznego załatwienia sprawy, nawiązując także do faktów możliwych do ustalenia na podstawie baz danych i dokumentów organu podatkowego. Sama możliwość szybkiego ustalenia tych faktów poprzez bezpośredni dostęp organu do odpowiednich baz danych lub posiadanych dokumentów urzędowych powinna uzasadniać wymóg niezwłocznego załatwienia sprawy. W tym zakresie nie ma podstaw do prowadzenia postępowania dowodowego uzasadniającego dłuższy termin załatwienia sprawy.

Projektowany art. 288 § 2 jest odpowiednikiem art. 139 § 1 o.p. W projektowanym § 4, w porównaniu do obecnego art. 139 § 3 o.p., zrezygnowano jedynie z normowania terminu na załatwienie sprawy w postępowaniu odwoławczym, w którym przeprowadzono rozprawę albo złożono wniosek o jej przeprowadzenie. Racją takiego rozwiązania jest dopuszczenie prowadzenia rozprawy także przed organem pierwszej instancji, co czyni bezprzedmiotowym dotychczasową regulację. Rozprawa będzie mogła być przeprowadzona przed organem pierwszej instancji lub przed organem odwoławczym. Nie jest wykluczone, że przeprowadzenie rozprawy wydłuży termin załatwienia sprawy. Czynności wymagane przepisami prawa dla przeprowadzenia rozprawy mieszczą się jednak w ogólnej normie wynikającej z projektowanego § 5, więc nie ma potrzeby tworzenia akurat wobec tej instytucji procesowej przepisów szczególnych w zakresie terminu załatwienia sprawy. Ponadto przewi-

414 Ustawa z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 935).

dziano możliwość, że „odrębne przepisy” będą stanowić inne terminy załatwienia poszczególnych kategorii sprawy, a nie przepisy ordynacji podatkowej.

W projektowanym art. 288 § 3 określa się termin załatwienia sprawy w postępowaniu uproszczonym – 14 dni. Szybkość postępowania jest celem postępowania uproszczonego. Szybkie rozstrzygnięcie sprawy jest główną korzyścią, jaką strona powinna uzyskać, wnioskując albo wyrażając zgodę na postępowanie uproszczone. Z tego przepisu należy też wywodzić normę zobowiązującą organ do dotrzymania tego terminu, jeżeli organ wyszedł z propozycją postępowania uproszczonego, zaakceptowaną przez stronę albo zgodził się na wniosek strony na takie postępowanie. Jeżeli w momencie wszczęcia postępowania uproszczonego organ podatkowy widzi poważne ryzyko niedotrzymania tego terminu, to postępowanie nie powinno być prowadzone w modelu uproszczonym. Przepis § 4 utrzymuje zasadę, że załatwienie sprawy w postępowaniu odwoławczym powinno nastąpić nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy.

Projektowany art. 288 § 5 jest odpowiednikiem art. 139 § 4 o.p. Dostrzec jednak należy, że przy wykładni tego przepisu w katalogu „przyczyn niezależnych od organu” powinny być uwzględniane także takie przyczyny, które są niezależne od organu prowadzącego postępowanie, ale równocześnie są zależne od innych organów, np. w przypadku zwrócenia się do tych organów o udzielenie pomocy prawnej, gdy osoba mająca być przesłuchana mieszka w innym województwie lub konieczne jest dokonanie oględzin rzeczy znajdującej się w innej części kraju. Okres trwania rozprawy oraz okres trwania mediacji także wymagają bezpośredniego wyłączenia z terminu załatwienia sprawy, bo nie są to wprost czynności organu podatkowego, dla dokonania których przewidziane są terminy.

Przepis art. 289 bazuje na obecnym art. 140 o.p. Utrzymano regulacje nakładające na organ obowiązek zawiadamiania strony o każdym przypadku niezakończona sprawy w terminie. Zmiany polegają na nałożeniu obowiązku sprecyzowania w zawiadomieniu o nowym terminie załatwienia sprawy przyczyny niedotrzymania terminu załatwienia sprawy poprzez wskazanie, czy jest to wynikiem opóźnienia spowodowanego z winy strony, czy też opóźnienie powstało z przyczyn niezależnych od organu. Przede wszystkim okoliczność spowodowania przez stronę opóźnienia w załatwieniu sprawy jest istotna nie tylko w zakresie procesowym, ale także w zakresie materialnoprawnym poprzez powiązanie z biegiem odsetek za zwłokę lub oprocentowaniem nadpłaty (w niektórych przypadkach). Ważnym pogłębieniem procesowej zasady informowania, a przy tym działaniem zapobiegającym przewlekłości powinno być opatrywanie zawiadomienia o wyznaczeniu dodatkowego terminu załatwienia sprawy pouczeniem strony o prawie wniesienia ponaglenia. Zbędne jest obecne dookreślenie, że zawiadomienie dotyczy niezakończona sprawy „we właściwym” terminie. Jest to oczywiste, że termin wynikający

z ustawy jest terminem właściwym. Wyłączona jest możliwość samodzielnego wyznaczenia terminu załatwienia sprawy przez organ prowadzący postępowanie, gdy termin jest wyznaczany przez organ wyższego stopnia w wyniku rozpatrzenia ponaglenia, co wynika z zastrzeżenia umieszczonego w treści art. 289 § 1. Uznano też za zbędny obecny art. 140 § 2 o.p., skoro obowiązek zawiadomienia o niedotrzymaniu terminu załatwienia sprawy powstaje w każdym przypadku.

Nowym rozwiązaniem jest wyłączenie obowiązku zawiadomienia o niezakończonym w terminie, jeżeli tego jedyną przyczyną jest doręczanie stronie pism w sposób domniemany (dwukrotne bezskuteczne awizowanie) – § 3. W takim przypadku, z uwagi na 14-dniowy termin awiza, już tylko w przypadku doręczenia w tym trybie postanowienia o wszczęciu postępowania oraz zawiadomienia o prawie zapoznania się z zebrany materiał dowodowy cały miesięczny termin na załatwienie sprawy zostaje w praktyce „pochłonięty” przez wielokrotne awizowania. Zawiadamianie o niezakończonym w terminie w takiej sytuacji zwykle następuje równocześnie z doręczeniem decyzji i prowadzi do nieuzasadnionych kosztów organu prowadzącego postępowanie. Z tych samych przyczyn wyłączono zawiadomienie w przypadku dwukrotnego zawiadamiania o możliwości pobrania pisma doręczanego środkami komunikacji elektronicznej.

4.2.3. Definicja beczynności i przewlekłości

Obecnie brak jest dostatecznej harmonizacji między regulacjami art. 140-141 o.p. oraz art. 36-37 k.p.a. w zakresie pojęcia „przewlekłość” i zasad jej zwalczania, co budzi praktyczne wątpliwości. Uzasadnione jest wprowadzenie do o.p. pojęcia „przewlekłości” postępowania wraz z prawem wniesienia ponaglenia. Przyjmując, że beczynnością jest stan bezprawności, w którym uchybiono terminowi załatwienia sprawy (art. 290 § 1 pkt 1), to przewlekłością będzie taki stan, w którym termin załatwienia sprawy jest formalnie zachowany, więc organ podatkowy formalnie „mieści się w terminie”, ale pomimo to postępowanie jest prowadzone dłużej, niż jest to niezbędne do załatwienia sprawy (art. 290 § 1 pkt 2). W praktyce przewlekłością najczęściej będzie stan, w którym organ bezzasadnie przedłuża termin załatwienia sprawy, uzasadniając to potrzebą podjęcia działań, które są na tle konkretnej sprawy nieefektywne lub pozorowane albo organ bezzasadnie zawiesza postępowanie. Przyczyną przewlekłości postępowania może być swoista „nadaktywność” organu, przejawiająca się przykładowo w: żądaniu przez organ przedłożenia przez stronę lub innych uczestników postępowania zbędnej do załatwienia sprawy dokumentacji; prowadzeniu dowodów na okoliczności już wyjaśnione; fakty notoryjne lub fakty znane organowi z urzędu; niepotrzebnym wystąpieniu o stanowisko innego organu. Do przewlekłości prowadzą także zachowania pasywne organu, przykładowo: bierne i nadmiernie długie wyczekiwanie na otrzymanie akt sprawy od innego organu lub sądu, czy wstrzymywanie się z ekspedycją wydanego aktu ad-

ministracyjnego⁴¹⁵. Strona postępowania podatkowego powinna dysponować jednoznacznie zdefiniowanymi środkami procesowymi do zwalczania przewlekłości działania organu⁴¹⁶. Dla uproszczenia i przejrzystości tekstu prawnego zasadne jest zdefiniowanie (definicją „nawiasową”) pojęcia beczynności i przewlekłości, co przełoży się też na jednolite rozumienie tego pojęcia na gruncie o.p.

4.2.4. Nowa forma zwalczania beczynności i przewlekłości

Pozostawiając regulację obecnego art. 141 § 1 o.p. co do właściwości organów właściwych do rozpatrywania ponagleń, w art. 290 § 2 precyzuje się zasadę wnoszenia ponaglenia za pośrednictwem organu prowadzącego postępowanie. Organ prowadzący postępowanie jest zobowiązany w terminie 7 dni przekazać ponaglenie organowi podatkowemu wyższego stopnia i ustosunkować się do zarzutów ponaglenia oraz przekazać niezbędne do rozpatrzenia ponaglenia odpisy lub kopie akt sprawy (oryginały muszą pozostać w organie prowadzącym postępowanie) – art. 290 § 3. Z przepisów ogólnych wynika, że odpisy mogą być sporządzone w postaci elektronicznej. Nie dotyczy to sytuacji, gdy nad organem prowadzącym postępowanie nie ma organu wyższego stopnia.

Nie mniej istotnym od terminowości załatwienia sprawy jest zagadnienie terminowości załatwienia samego ponaglenia. Postępowanie „ponagleniowe” powinno cechować się szczególną szybkością oraz wykluczeniem możliwości jego przedłużania. Niedopuszczalna jest sytuacja przewlekłego rozpatrywania ponaglenia na przewlekłe działanie organu podatkowego. Organ podatkowy wyższego stopnia jest zobowiązany do rozpatrzenia ponaglenia bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 7 dni od dnia jego otrzymania. Uchybienie tego terminu prowadzi do „milczącego” uwzględnienia ponaglenia w całości, a więc skutku prawnego stwierdzenia zgodnie z ponagleniem, że organ dopuścił się beczynności lub przewlekłości, w zależności od zarzutu ponaglenia (art. 291 § 1). Tym samym powstaje sytuacja, w której strona zyskuje legitymację do wniesienia skargi do sądu administracyjnego na beczynność lub przewlekłość i dalszej obrony swoich praw przed sądem administracyjnym.

Obecnie obowiązujące wyznaczenie nowego/dodatkowego terminu załatwienia sprawy (art. 141 § 2 o.p.) z perspektywy strony jest kolejnym działaniem utrwa-

415 Problem obszernie analizuje Z. Kmiecik, *Przewlekłość postępowania administracyjnego w świetle ustaleń europejskiego case law (w:) Analiza i ocena zmian kodeksu postępowania administracyjnego w latach 2010-2011*, red. M. Błachucki, T. Górzyńska, G. Sibiga, Warszawa 2012 oraz A. Korzeniowska-Polak, *Zażalenie na przewlekłość postępowania administracyjnego (w:) Analiza i ocena zmian kodeksu postępowania administracyjnego w latach 2010-2011*, red. M. Błachucki, T. Górzyńska, G. Sibiga, Warszawa 2012.

416 Szerszą analizę tego zagadnienia przedstawia W. Gurba, *Zwalczanie i zapobieganie beczynności oraz przewlekłości postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 2015, nr 11 oraz w Raporcie zespołu eksperckiego działającego przy Prezesie Naczelnego Sądu Administracyjnego – *Reforma prawa o postępowaniu administracyjnym*, Warszawa, czerwiec 2016 r. s. 104-123 dostępny pod adresem <http://www.nsa.gov.pl/raport-ekspertki-kpa.php> [dostęp 14.02.2017].

lającym stan przewlekłości. Stan przewlekłości, stwierdzony przez organ podatkowy wyższego stopnia, wymaga zdecydowanie twardszej reakcji nadzorczej niż „wyznaczenie dodatkowego terminu” załatwienia sprawy.

Proponowanym nowym środkiem procesowym jest zobowiązanie przewlekłe działającego organu podatkowego lub organu pozostającego w bezczynności do załatwienia sprawy w wyznaczonym terminie, jeżeli postępowanie nadal jest niezakończony (art. 291 § 3 pkt 2). Już po wyznaczeniu terminu zakończenia postępowania mogą jednak zaistnieć okoliczności wymagające odpowiednio dłuższego postępowania. Zasada szybkości postępowania nie powinna mieć prymatu nad innymi zasadami ogólnymi, w tym zasadą prawdy obiektywnej i zasadą czynnego udziału strony. Przewidując takie sytuacje, należy pozostawić organowi podatkowemu wyższego stopnia możliwość modyfikacji wyznaczonego pierwotnie terminu zakończenia postępowania. Takie uprawnienie powinno być realizowane tylko wtedy, gdy wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody, wymagające odpowiednio dłuższego postępowania, nieznanne w momencie wyznaczania pierwotnego terminu (art. 291 § 4). W ten sposób organ wyższego stopnia kontynuować będzie bezpośredni nadzór nad terminowością prowadzenia sprawy, uzasadniony faktem wcześniejszego stwierdzenia bezczynności lub przewlekłości. Organ rozpatrujący ponaglenie zostanie tym samym mocniej związany ze stwierdzeniem przewlekłości lub bezczynności i stanie się, poprzez sprawowany nadzór, współodpowiedzialnym za terminowość załatwienia sprawy. Każdy zamiar dalszego przedłużenia postępowania przez organ prowadzący postępowanie musi być notyfikowany organowi wyższego stopnia. Jednocześnie zachowana zostanie niezbędna elastyczność związana z ewentualną, wcześniej niemożliwą do przewidzenia komplikacją sprawy uzasadniającą dłuższy termin jej załatwienia.

Obecny art. 141 § 2 o.p. nie precyzuje, w jakiej formie należy rozpatrywać ponaglenie. Formę postanowienia załatwiającego ponaglenie należy jednoznacznie zaakcentować w treści przepisu (art. 291 § 2).

Szczegółnej regulacji wymaga przypadek, gdy nad organem prowadzącym postępowanie nie ma organu wyższego stopnia. W tym przypadku regulacja zobowiązująca do załatwienia sprawy w wyznaczonym terminie staje się bezprzedmiotowa. Organ powinien załatwić sprawę niezwłocznie, a wyznaczanie terminu (samemu sobie) byłoby jedynie petryfikacją stanu bezczynności lub przewlekłości (art. 291 § 5).

Dodatkowym wzmocnieniem proponowanych regulacji będzie zagwarantowanie dopuszczalności ponaglenia na przewlekłość *ex post* (art. 291 § 3 pkt 1), tj. w celu ustalenia istnienia przewlekłości według stanu z daty wniesienia ponaglenia, co dla strony może okazać się potrzebne dla ewentualnych roszczeń odszkodowaw-

czych. Ponaglenie na przewlekłość wniesione w toku postępowania nie może stać się bezprzedmiotowe tylko dlatego, że postępowanie zostało zakończone.

Obecny przepis art. 142 o.p. poddaje reżimowi odpowiedzialności pracowniczey (urzędniczej) jedynie doprowadzenie do beczynności. Przepis art. 293 uzupełnia więc obecnie obowiązujący przepis o przesłankę odpowiedzialności dotyczącą przewlekłości.

Kwestia zakresu i zasad upoważniania pracowników organów do załatwienia spraw (obecny art. 143 o.p) została umieszczona w rozdziale „Organy podatkowe” z uwagi na zdecydowanie ściślejszy związek tego przepisu z kompetencjami organów niż z załatwianiem spraw.

4.2.5. Inicjatywa samorządowych organów podatkowych w zwalczaniu przewlekłości i beczynności SKO

Organami odwoławczymi od decyzji wydawanych przez organy pierwszej instancji: wójtów, burmistrzów (prezydentów miast), starostów oraz marszałków województw są samorządowe kolegia odwoławcze. Podkreślić należy, że nadzór nad działalnością kolegiów sprawuje Prezes Rady Ministrów⁴¹⁷. Nie są to, pomimo nazwy, organy działające w strukturze samorządu terytorialnego. Działalność SKO w istotny sposób wpływa na konstytucyjnie chronioną sferę finansów jednostek samorządu terytorialnego. Zgodnie z art. 167 ust. 1 i 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej jednostkom samorządu terytorialnego zapewnia się udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań. Dochodami jednostek samorządu terytorialnego są ich dochody własne pochodzące m.in. z podatków. Należy wyraźnie oddzielić posiadające osobowość prawną jednostki samorządu terytorialnego (działające w ich imieniu jednoosobowe organy wykonawcze) oraz piastujących funkcje organów podatkowych wójtów, burmistrzów (prezydentów miast), starostów i marszałków województw. Nie jest zasadne przyznawanie samorządowym organom podatkowym statusu strony postępowania prowadzonego przez samorządowe kolegium odwoławcze, a w dalszej kolejności również prawa do wnoszenia skargi do sądu administracyjnego na decyzję tegoż kolegium⁴¹⁸. Pomimo to, jednostkom samorządu terytorialnego należy zapewnić pewne uprawnienia na etapie tych postępowań dotyczące m. in. terminowości działania SKO. W tym zakresie proponuje się, po pierwsze, nałożenie na SKO obowiązku dorę-

417 Zgodnie z art. 3a ust. 1 ustawy z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 1659).

418 Argumentacja szeroko przedstawiona w uchwale NSA z dnia 16 lutego 2016 r., I OPS 2/15. Podobnie m.in. J. P. Tarno, *Ochrona interesu prawnego jednostki samorządu terytorialnego w postępowaniu administracyjnym i sądowym* (w:) *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Profesora zw. dra hab. Józefa Filipka*, Kraków 2001, s. 721; W. Chróścielewski, *Jednostka samorządu terytorialnego jako strona postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 2003, nr 3; M. Bogusz, *Zaskarżanie decyzji administracyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Warszawa 1997, s. 57 i nast.

czenia jednostce samorządu terytorialnego, której organ podatkowy wydał decyzję lub postanowienie będące przedmiotem postępowania prowadzonego przez kolegium, zawiadomienia o niezakończonym w terminie (art. 289 § 2). Po drugie, projektowany art. 292 nadaje jednostkom samorządu terytorialnego prawo do wniesienia ponaglenia na beczynność lub przewlekłość postępowania prowadzonego przez samorządowe kolegium odwoławcze. Regulacje te nie mają swoich odpowiedników w obowiązującej ordynacji podatkowej.

Zakończenie sprawy w terminie, zwłaszcza w postępowaniach odwoławczych, do czasu zakończenia których mamy do czynienia z decyzją nieostateczną, leży w interesie nie tylko strony postępowania, ale również beneficjenta dochodów, które wynikają z decyzji będących ich przedmiotem. Pozwala to na odpowiednie planowanie budżetowe, w którym wpływy z podatków własnych mają podstawowe znaczenie. W obowiązującym stanie prawnym jedynie strona postępowania podatkowego jest informowana o niezakończonym w terminie (art. 140 o.p.) i ma prawo do złożenia ponaglenia na niezakończenie sprawy w terminie (art. 141 o.p.). Nie narusza to interesów Skarbu Państwa reprezentowanego przez państwowe organy podatkowe, które działają w ramach jednolitej struktury Krajowej Administracji Skarbowej, obejmującej zarówno organy pierwszej, jak i drugiej instancji. Z odmienną sytuacją mamy natomiast do czynienia w przypadku jednostek samorządu terytorialnego, na rzecz których określone działania wykonują wyłącznie organy podatkowe pierwszej instancji i których interesów samorządowe kolegia odwoławcze nie reprezentują. Zapewnienie jednostkom samorządu terytorialnego informacji o każdym przypadku niezakończenia sprawy w terminie, a przede wszystkim o nowym terminie zakończenia sprawy, leży również w interesie strony. Zauważyć trzeba, że decyzji nieostatecznej może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności, co w konsekwencji może doprowadzić do jej przymusowego wykonania jeszcze przed wydaniem rozstrzygnięcia przez organ drugiej instancji. W związku z tym informowanie jednostki samorządu terytorialnego o przewidywanym terminie zakończenia sprawy pozwoli w sposób racjonalny podejmować decyzje dotyczące ewentualnego podjęcia tego rodzaju działań.

Proponowane rozwiązania, w szczególności prawo wniesienia ponaglenia przez jednostkę samorządu terytorialnego, będzie pełniło również swoistą funkcję prewencyjną.

Z opublikowanego w roku 2011 raportu Najwyższej Izby Kontroli dotyczącego działalności samorządowych kolegiów odwoławczych w latach 2008-2010⁴¹⁹ wynika, że kontrola terminowości postępowań w 25 SKO wykazała, że spośród 1 085

419 Informacja NIK o wynikach kontroli działalności samorządowych kolegiów odwoławczych (KAP-4101-01/2010), Warszawa, marzec 2011. https://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/pobierz_p_10_003-kolegia-odwo-lawcze.typ.kk.pdf+&cd=1&hl=pl&ct=clnk&gl=pl.

poddanych badaniom bezpośrednim spraw administracyjnych, w tym podatkowych, 266 (25%) orzeczeń wydano z przekroczeniem terminów określonych w art. 35 § 3 k.p.a. i art. 139 § 3 o.p. Natomiast w zakresie czasu załatwiania sprawy najdłuższy czas załatwiania spraw dotyczył sześciu z dziewięciu SKO objętych kontrolą, znajdujących się w miastach wojewódzkich. Wynosił on średnio dla tych sześciu kolegów 4,3 miesiąca w 2008 r. (od 3,3 miesiąca w SKO w Łodzi do 6,2 miesiąca w SKO w Warszawie), 5,3 miesiąca w 2009 r. (od 3 miesięcy w SKO w Krakowie do 7,9 miesiąca w SKO w Warszawie) oraz 5,6 miesiąca w I półroczu 2010 r. (od 2,4 miesiąca w SKO w Krakowie do 7,8 miesiąca w Poznaniu).

Zauważyć należy, że przewlekłość prowadzonego postępowania nie zawsze narusza interes strony postępowania. Wbrew pozorom może być to czasem dla strony korzystne, gdy prowadzi do uszczuplenia dochodów jednostek samorządu terytorialnego. W konsekwencji upływ terminu przedawnienia⁴²⁰ na etapie postępowania odwoławczego prowadzonego przez samorządowe kolegium odwoławcze skutkuje koniecznością uchylecia decyzji organu pierwszej instancji i ograniczeniami albo niemożnością wymiaru podatku. Podkreślić należy, że w przypadku umorzenia postępowania z przyczyn natury proceduralnej inne zarzuty podniesione w odwołaniu nie są w ogóle rozstrzygane, co może prowadzić do sytuacji, w których powstaje obowiązek zwrotu nadpłaty w pełnym zakresie, chociażby uchylana decyzja w części była prawidłowa. Strona postępowania podatkowego nie ma w takim przypadku motywacji do wnoszenia ponaglenia na beczynność lub przewlekłość w orzekaniu przez SKO. Skutki prawne opisanego zjawiska są szczególnie widoczne w tych przypadkach, gdy samorządowy organ podatkowy wydaje decyzję z zachowaniem terminów do załatwienia sprawy, a następnie następuje przedawnienie zobowiązania podatkowego na etapie przewlekłe prowadzonego postępowania przez samorządowe kolegium odwoławcze.

Aktualnie jednostka samorządu terytorialnego nie posiada żadnych instrumentów prawnych, aby chociażby sygnalizacyjnie zwrócić uwagę na konieczność załatwienia sprawy przed terminem przedawnienia zobowiązania. Rolę taką będzie pełnił projektowany art. 292. Zatem jednostka samorządu terytorialnego reprezentowana przez odpowiedni organ wykonawczy będzie uprawniona do złożenia do samorządowego kolegium odwoławczego ponaglenia zarówno na niezakończoną sprawę w terminie, jak i przewlekłość prowadzonego postępowania. W konsekwencji SKO będzie zobowiązane nie tylko do stwierdzenia, czy dopuściło się beczynności lub przewlekłości, ale również, czy miało to miejsce z rażącym naruszeniem prawa. W przypadku powstania szkody związanej z działaniem lub zaniechaniem

420 Stosownie do poglądu prawnego zawartego w uchwale NSA z dnia 29 września 2014 r., II FPS 4/13, CBOSA, „W świetle art.70 § 1 i art. 208 § 1 oraz art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. po upływie terminu przedawnienia nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 o.p.)”.

członka organu kolegialnego możliwe będzie dochodzenie przez jednostkę samorządu terytorialnego odpowiedzialności na zasadach określonych w art. 417 i następnych Kodeksu cywilnego od Skarbu Państwa⁴²¹, a w dalszej kolejności pociągnięcie członka takiego organu kolegialnego do odpowiedzialności majątkowej⁴²².

4.3. Doręczenia

4.3.1. Zakres potrzebnych zmian

Przepisy dotyczące doręczeń były przedmiotem gruntownej modyfikacji⁴²³ od dnia 1 stycznia 2016 r., co usunęło najpoważniejsze problemy interpretacyjne oraz znacząco unowocześniło doręczenia pism, dostosowując je do współczesnych potrzeb i specyfiki funkcjonowania klientów administracji oraz organów podatkowych. Mimo stosunkowo niedługiego czasu obowiązywania zasadne wydaje się stwierdzenie, że wprowadzone zmiany zrealizowały zamierzone cele. Tym samym, co do zasady, przepisy o doręczeniach pism organów podatkowych nie wymagają obecnie istotnych korekt legislacyjnych.

Najważniejszą zmianą w tym zakresie jest powiązanie, dla celów doręczania pism, adresu zamieszkania osoby fizycznej oraz adresu siedziby osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej z adresem zgłoszonym w Centralnym Rejestrze Podatników – Krajowym Rejestrze Podatkowym.

4.3.2. Osoby uprawnione do doręczania i tryb doręczeń

ROZDZIAŁ 3

DORĘCZENIA

Art. 294. § 1. Organ podatkowy doręcza pisma:

1) za pokwitowaniem, za pośrednictwem:

- a) operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe lub*
- b) pracowników organu podatkowego, lub*
- c) osób odbywających staż, praktykę zawodową lub studencką w urzędzie obsługującym organ podatkowy, lub*

421 W orzecznictwie wskazuje się, że w sprawie naprawienia szkody wyrządzonej decyzją wydaną przez samorządowe kolegium odwoławcze, wymienione kolegium jest jednostką organizacyjną Skarbu Państwa, wyrok SN z dnia 5 grudnia 2013 r., V CSK 67/13.

422 Na podstawie ustawy z dnia 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 178).

423 Ustawa o zmianie z dnia 10 września 2015 r. ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649).

- d) osób fizycznych świadczących na rzecz organu podatkowego czynności na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, nieprowadzących działalności gospodarczej w zakresie doręczeń, lub
 - e) inkasenta – w przypadku pisma samorządowego organu podatkowego, lub
 - f) organów lub osób uprawnionych na podstawie odrębnych przepisów.
- 2) za urzędowym poświadczeniem odbioru, za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej.

§ 2. Przepis § 1 pkt 1 lit. b-d stosuje się odpowiednio do pracowników lub innych osób upoważnionych do doręczania pism w innym organie podatkowym.

§ 3. Jeżeli przepisy ustawy przewidują doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, doręczenie następuje przez portal podatkowy w zakresie wynikającym z odrębnych przepisów lub przez elektroniczną skrzynkę podawczą.

§ 4. Doręczanie pism pełnomocnikowi będącemu adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej albo w siedzibie organu podatkowego, z zastrzeżeniem § 6.

§ 5. W przypadku gdy stroną lub innym uczestnikiem postępowania jest podmiot publiczny obowiązany do udostępniania i obsługi elektronicznej skrzynki podawczej na podstawie art. 16 ust. 1a ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, doręczenia dokonuje się na elektroniczną skrzynkę podawczą tego podmiotu, z zastrzeżeniem § 6.

§ 6. W przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających organowi podatkowemu doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej pisma doręcza się w sposób określony w § 1 pkt 1.

§ 7. Przepis § 4 stosuje się odpowiednio do:

- 1) użytkownika portalu;
- 2) zarejestrowanego użytkownika konta ePUAP;
- 3) przedsiębiorcy w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej; nie dotyczy to tego przedsiębiorcy opodatkowanego wyłącznie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych lub kartą podatkową, chyba że wskaże on adres elektroniczny w zgłoszeniu, o którym mowa w art. 480.

Przepis art. 294 jest odpowiednikiem obecnego art. 144 o.p., który określa sposoby doręczania pism organu podatkowego. Zachowano obecnie obowiązujące rozwiązania. Zmodyfikowano treść przepisu § 1, oddzielając doręczenia tradycyjne, za pokwitowaniem, od doręczeń środkami komunikacji elektronicznej.

Rezygnacja ze wskazywania funkcjonariuszy organu podatkowego jako osób, za pośrednictwem których doręcza się pisma, wynika z wprowadzenia słowniczkowego pojęcia „pracownika organu podatkowego”, które obejmuje także funkcjonariuszy.

Przepisy o tajemnicy skarbowej nakładają obowiązek jej przestrzegania na osoby odbywające staż, praktykę zawodową lub studencką w urzędzie obsługującym organ podatkowy. Te osoby nie są pracownikami organu podatkowego, jednak nie ma przeszkód, aby w ramach stażu lub praktyki mogły dokonywać też czynności doręczenia pism (§ 1 pkt 1 lit. c). Analogiczna zmiana dotyczy osób fizycznych świadczących na rzecz organu podatkowego czynności na podstawie umów cywilnoprawnych (zlecenia lub umowy o dzieło) – § 1 pkt 1 lit. d. Nie dotyczy to jednak osób prowadzących działalność w zakresie doręczeń, bo w tym zakresie organ powinien korzystać z usług operatora pocztowego w rozumieniu prawa pocztowego.

W § 1 pkt 1 lit. e) zamiast obecnego doręczania za pośrednictwem sołtysa dopuszcza się doręczanie pism samorządowych organów podatkowych za pośrednictwem każdego inkasenta ustanowionego uchwałą jednostki samorządu terytorialnego, a nie tylko sołtysa. Uprości to i przyspieszy doręczenia pism samorządowych organów podatkowych.

W dodawanym § 2 uregulowano możliwości doręczenia pisma innych organów podatkowych (w ramach pomocy). Taką możliwość przewiduje obecny art. 144 § 1 pkt 1 o.p., ale tylko w zakresie upoważnionych pracowników innego organu podatkowego. Celem projektowanego przepisu jest natomiast umożliwienie realizowania pomocy w doręczaniu pism innych organów podatkowych także przez upoważnione osoby odbywające staż, praktykę zawodową lub studencką albo świadczące na rzecz organu podatkowego czynności na podstawie umów cywilnoprawnych (zlecenia lub umowy o dzieło).

Przepis § 4 uzupełniono o zastrzeżenie odnoszące się do § 6, kiedy powinność organu doręczenia pism środkami komunikacji elektronicznej nie może zostać zrealizowana wobec pełnomocników profesjonalnych (adwokat, radca prawny, doradca podatkowy). W takim przypadku doręczenie nastąpi zgodnie z wszystkimi regułami wskazanymi w § 1 pkt 1, a nie tylko w siedzibie organu. Za sprawą § 7 rozwiązanie przewidziane w § 4 ma zastosowanie do użytkownika portalu, zarejestrowanego użytkownika konta ePUAP, a także do przedsiębiorców w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, z wyjątkiem przedsiębiorców opodatkowanych wyłącznie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych lub kartą podatkową. Ponadto rozwiązanie przewidziane w § 4 ma zastosowanie do przedsiębiorców opodatkowanych wyłącznie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych lub kartą podatkową, jeżeli wskażą oni adres elektroniczny w zgłoszeniu, o którym mowa w art. 480.

Obecny art. 144 § 5 o.p. nakazuje doręczać pisma organom administracji publicznej za pomocą środków komunikacji publicznej albo w siedzibie organu podatkowego. Projektowany § 5 ma na celu harmonizację ordynacji podatkowej z przepisem art. 39² Kodeksu postępowania administracyjnego i zmierza do wy-

rażenia wprost zasady, zgodnie z którą, w przypadku gdy stroną lub innym uczestnikiem postępowania jest podmiot publiczny, zobowiązany do udostępnienia i obsługi elektronicznej skrzynki podawczej na podstawie art. 16 ust. 1a ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, doręczanie pism temu podmiotowi będzie następowało na elektroniczną skrzynkę podawczą tego podmiotu. W konsekwencji tej zmiany do podmiotu publicznego nie będzie stosowany przepis art. 295 dotyczący wymogu uzyskania uprzedniej zgody na doręczanie pism w opisanym trybie.

4.3.3. Doręczanie środkami komunikacji elektronicznej

Art. 295. § 1. *Za wyjątkiem przypadków określonych w przepisie art. 294 § 4, 5 i 7, doręczanie pism następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej, jeżeli strona spełni jeden z następujących warunków:*

- 1) *złoży wniosek w postaci elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy;*
- 2) *wniesie o doręczanie za pomocą środków komunikacji elektronicznej i wskaże organowi podatkowemu adres elektroniczny;*
- 3) *wyrazi zgodę na doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej i wskaże organowi podatkowemu adres elektroniczny.*

§ 2. Wystąpienie organu podatkowego o wyrażenie zgody, o której mowa w § 1 pkt 3, może nastąpić za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Przepisów art. 306 § 3 oraz art. 307 § 1-5 nie stosuje się.

§ 3. Strona ma prawo do rezygnacji z doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej. W takim przypadku organ podatkowy doręcza pisma w sposób określony w art. 294 § 1 pkt 1.

Przepis art. 295 jest zmodyfikowanym odpowiednikiem obecnego art. 144a o.p. i określa warunki doręczania pisma środkami komunikacji elektronicznej. Ze zdania pierwszego § 1 wynika, że co do zasady doręczanie pism następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej, jeżeli strona spełni jeden z warunków wymienionych w punktach 1-3. Od zasady tej przewidziane są wyjątki określone w art. 294 § 4, 5 i 7, które to przepisy regulują przypadki, gdy doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej jest zasadą. W § 1 pkt 3, zastępując wyraz „doręczenie” wyrazem „doręczanie”, podkreślono charakter zgody strony odnoszącej się do sposobu doręczania wszelkich pism, a nie tylko jednego. W § 2 zrezygnowano ze zbędnego, w tym miejscu, wymieniania środków komunikacji elektronicznej.

Obecny przepis art. 144b o.p. został umiejscowiony w ramach nowej systematyki projektowanej ustawy w rozdziale „Zastosowanie środków komunikacji elektronicznej”.

4.3.4. Zasady doręczenia pism

Art. 296. § 1. Pisma doręcza się stronie, a gdy strona działa przez przedstawiciela – temu przedstawicielowi, a także innym osobom – w przypadkach wskazanych w odrębnych ustawach.

§ 2. Jeżeli ustanowiono pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi pod adresem wskazanym w pełnomocnictwie.

§ 3. Pełnomocnikowi mającemu miejsce zamieszkania za granicą, który nie wskazuje adresu do doręczeń w kraju, pisma doręcza się za pomocą środków komunikacji elektronicznej pod wskazanym adresem elektronicznym.

§ 4. W razie niewskazania pełnomocnika do doręczeń, o którym mowa w art. 63 § 1, organ podatkowy doręcza pisma wybranemu przez siebie pełnomocnikowi.

Art. 297. § 1. W toku postępowania strona, jej przedstawiciel lub pełnomocnik mają obowiązek zawiadomić organ podatkowy o zmianie adresu, na który dokonuje się doręczeń lub adresu elektronicznego.

§ 2. W razie niedopełnienia obowiązku przewidzianego w § 1 pismo uważa się za doręczone pod dotychczasowym adresem lub adresem elektronicznym z upływem ostatniego dnia okresu, o którym mowa w art. 302 § 1 lub art. 307 § 3, a pismo pozostawia się w aktach sprawy lub umożliwia się adresatowi dostęp do treści pisma w postaci elektronicznej zgodnie z art. 307 § 5.

Art. 298. Przepisy dotyczące doręczania pism stronie stosuje się odpowiednio do doręczania pism innym osobom biorącym udział w postępowaniu.

Art. 299. W sprawach dotyczących podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów oraz podatku akcyzowego z tytułu importu towarów stosuje się przepisy art. 83 i art. 84 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne.

Art. 300. § 1. Pisma doręcza się osobom fizycznym pod adresem miejsca ich zamieszkania albo pod adresem do doręczeń w kraju.

§ 2. Pisma osobom fizycznym mogą być także doręczane w:

- 1) siedzibie organu podatkowego;
- 2) miejscu zatrudnienia lub prowadzenia działalności przez adresata – adresatowi lub osobie upoważnionej przez pracodawcę do odbioru korespondencji.

§ 3. W razie niemożności doręczenia pisma w sposób określony w § 1 i 2, a także w innych uzasadnionych przypadkach pisma doręcza się w każdym miejscu, gdzie się adresata zastanie.

Art. 301. W przypadku nieobecności adresata w miejscu zamieszkania albo pod adresem do doręczeń w kraju pisma doręcza się za pokwitowaniem pełnoletniemu domownikowi, gdy zgodził się przyjąć pismo i oddać je adresatowi.

Art. 302. § 1. W razie niemożności doręczenia pisma w sposób wskazany w art. 300 § 1 lub art. 301:

1) operator pocztowy w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe przechowuje pismo przez okres 14 dni w swojej placówce pocztowej – w przypadku doręczania pisma przez operatora pocztowego;

2) pismo składa się na okres 14 dni w urzędzie gminy właściwej według miejsca zamieszkania adresata albo wskazanego adresu do doręczeń – w przypadku doręczania pisma przez podmioty, o których mowa w art. 294 § 1 pkt 1 lit. b-f i § 2.

§ 2. Zawiadomienie o pozostawianiu pisma w miejscu określonym w § 1, wraz z informacją o możliwości jego odbioru w placówce pocztowej albo w urzędzie gminy w terminie 7 dni od dnia pozostawienia zawiadomienia, umieszcza się w oddawczej skrzynce pocztowej lub, gdy nie jest to możliwe, na drzwiach mieszkania adresata, lub miejsca wskazanego jako adres do doręczeń w kraju, na drzwiach jego biura lub innego pomieszczenia, w którym adresat wykonuje swoje czynności zawodowe bądź w widocznym miejscu przy wejściu na posesję adresata.

§ 3. W przypadku niepodjęcia pisma w terminie, o którym mowa w § 2, pozostawia się powtórne zawiadomienie o możliwości odbioru pisma w terminie nie dłuższym niż 14 dni od dnia pierwszego zawiadomienia o złożeniu pisma w placówce pocztowej albo w urzędzie gminy.

§ 4. W przypadku niepodjęcia pisma doręczenie uważa się za dokonane z upływem ostatniego dnia okresu, o którym mowa w § 1, a pismo pozostawia się w aktach sprawy.

Art. 303. Na wniosek strony doręczenie może być dokonane na wskazany przez nią adres skrytki pocztowej. W tym przypadku pismo przesłane za pośrednictwem operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe składa się w placówce pocztowej tego operatora. Przepisy art. 302 § 2-4 stosuje się odpowiednio, z tym że zawiadomienie o pozostawieniu pisma w placówce pocztowej, wraz z informacją o możliwości jego odbioru, umieszcza się w skrytce pocztowej adresata.

Art. 304. Osobom prawnym oraz jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej pisma doręcza się w lokalu pod adresem ich siedziby – osobie upoważnionej do odbioru korespondencji lub prokurentowi. Przepisy art. 297, art. 300 § 2 pkt 1, art. 302 i art. 303 stosuje się odpowiednio.

Art. 305. § 1. Adres zawarty w CRP KEP jest adresem miejsca zamieszkania, o którym mowa w art. 300 § 1, lub adresem siedziby, o którym mowa w art. 304.

§ 2. Jeżeli adres zawarty w CRP KEP jest niezgodny ze stanem faktycznym, pismo uważa się za doręczone pod tym adresem z upływem ostatniego dnia okresu, o którym mowa w art. 302 § 1, i pozostawia się je w aktach sprawy.

§ 3. W przypadku braku w CRP KEP adresu zamieszkania lub adresu siedziby przepisu § 1 nie stosuje się.

Art. 306. § 1. Odbierający pismo potwierdza doręczenie pisma własnoręcznym podpisem, ze wskazaniem daty doręczenia.

§ 2. Jeżeli odbierający pismo nie może potwierdzić doręczenia lub uchyla się od tego, doręczający sam wskazuje datę doręczenia oraz osobę, która odebrała pismo i przyczynę braku jej podpisu.

§ 3. W przypadku doręczenia pisma za pomocą środków komunikacji elektronicznej doręczenie jest skuteczne, jeżeli adresat potwierdzi odbiór pisma w sposób, o którym mowa w art. 307 § 1 pkt 3.

Art. 307. § 1. W celu doręczenia pisma w postaci elektronicznej organ podatkowy przesyła na adres elektroniczny adresata zawiadomienie zawierające:

- 1) informację, że adresat może odebrać pismo w postaci elektronicznej;
- 2) wskazanie adresu elektronicznego, z którego adresat może pobrać pismo i pod którym powinien dokonać potwierdzenia doręczenia pisma;
- 3) pouczenie dotyczące sposobu odbioru pisma, a w szczególności sposobu identyfikacji pod wskazanym adresem elektronicznym w systemie teleinformatycznym oraz informację o wymogu podpisania urzędowego poświadczenia odbioru w określony sposób.

§ 2. W przypadku nieodebrania pisma w postaci elektronicznej w sposób określony w § 1 pkt 3 organ podatkowy po upływie 7 dni, licząc od dnia wysłania zawiadomienia, przesyła powtórne zawiadomienie o możliwości odebrania tego pisma.

§ 3. W przypadku nieodebrania pisma doręczenie uważa się za dokonane po upływie 14 dni, licząc od dnia przesłania pierwszego zawiadomienia.

§ 4. Zawiadomienia, o których mowa w § 1 i 2, mogą być automatycznie tworzone i przesyłane przez system teleinformatyczny, a odbioru tych zawiadomień nie potwierdza się.

§ 5. W przypadku doręczenia, o którym mowa w § 3, organ podatkowy umożliwia adresatowi pisma dostęp do treści pisma w postaci elektronicznej przez okres co najmniej 3 miesięcy od dnia uznania pisma w postaci elektronicznej za doręczone oraz informacji o dacie uznania pisma za doręczone i o datach wysłania zawiadomień, o których mowa w § 1 i 2, w systemie teleinformatycznym.

§ 6. Warunki techniczne i organizacyjne doręczania pism w postaci elektronicznej określają przepisy ustawy, o której mowa w art. 50.

Art. 308. § 1. Jeżeli adresat odmawia przyjęcia pisma doręczanego mu w sposób określony w art. 294 § 1 pkt 1, pismo zwraca się nadawcy z adnotacją o odmowie jego przyjęcia i datą odmowy. Pismo wraz z adnotacją pozostawia się w aktach sprawy.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1, uznaje się, że pismo doręczone zostało w dniu odmowy jego przyjęcia przez adresata.

Art. 309. § 1. Pisma skierowane do osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, które nie mają organów, doręcza się kuratorowi wyznaczonemu przez sąd.

§ 2. Pisma kierowane do osób korzystających ze szczególnych uprawnień wynikających z immunitetu dyplomatycznego lub konsularnego doręczają się w sposób przewidziany w przepisach szczególnych, w umowach i przyjętych zwyczajach międzynarodowych.

Art. 310. § 1. Organ podatkowy może wystąpić do władzy państwa członkowskiego Unii Europejskiej właściwej w sprawach podatkowych, zwanej dalej „obcą władzą”, z wnioskiem o doręczenie pisma, gdy doręczenie zgodnie z art. 294 § 1 pkt 1 osobie przebywającej na terytorium tego państwa nie jest możliwe lub gdy powodowałoby nieproporcjonalne trudności.

§ 2. Wnioski o doręczenie przekazywane są obcej władzy za pośrednictwem organu wyznaczonego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

§ 3. Samorządowy organ podatkowy oraz samorządowe kolegium odwoławcze przekazują wniosek o doręczenie do organu wyznaczonego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych za pośrednictwem dyrektora izby administracji skarbowej właściwego miejscowo ze względu na siedzibę samorządowego organu podatkowego albo samorządowego kolegium odwoławczego.

§ 4. Wniosek o doręczenie powinien zawierać dane niezbędne do identyfikacji podmiotu, któremu ma być doręczone pismo, w szczególności nazwisko lub nazwę (firmę) oraz adres, a także dane dotyczące przedmiotu pisma.

§ 5. Wniosek o doręczenie przesyła się za pomocą środków komunikacji elektronicznej, przy użyciu standardowego formularza, według wzoru określonego w załączniku nr 3 do rozporządzenia Komisji (UE) nr 1156/2012 z dnia 6 grudnia 2012 r. ustanawiającego szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów dyrektywy Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (Dz.Urz. UE L 335 z 07.12.2012, s. 42). W przypadku braku możliwości przekazania wniosku o doręczenie za pomocą środków komunikacji elektronicznej wniosek przesyła się w postaci papierowej.

§ 6. Pismo będące przedmiotem wniosku o doręczenie przekazuje się obcej władzy przez operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe.

§ 7. Minister właściwy do spraw finansów publicznych wyznaczy, w drodze rozporządzenia, organ Krajowej Administracji Skarbowej do przekazywania obcym władzom wniosków o doręczenie, mając na względzie konieczność zapewnienia sprawnego doręczania pism.

Art. 311. § 1. Wniosek o doręczenie pisma pochodzący od obcej władzy organ wyznaczony zgodnie z art. 310 § 7 przekazuje naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu ze względu na miejsce zamieszkania lub siedzibę podmiotu, którego dotyczy wniosek. Naczelnik urzędu skarbowego doręcza pismo, stosując odpowiednio przepisy art. 294-309.

§ 2. Organ wyznaczony zgodnie z art. 310 § 7 niezwłocznie informuje obcą władzę, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, przy użyciu standardowego formularza, według wzoru określonego w załączniku nr 3 do rozporządzenia Komisji (UE) nr 1156/2012 z dnia 6 grudnia 2012 r. ustanawiającego szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów dyrektywy Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, o działaniach podjętych na podstawie wniosku o doręczenie, w szczególności o dacie doręczenia pisma.

Art. 312. *Pisma obcych władz są doręczane z zachowaniem zasady wzajemności.*

Przepis art. 296 jest odpowiednikiem obecnego art. 145 o.p. Przepis ustanawia ogólne reguły doręczenia pism stronie, a gdy strona działa przez przedstawiciela lub pełnomocnika – tym osobom. W § 1 przewiduje się, że inne ustaw mogą wskazywać na konieczność doręczenia decyzji innej osobie niż strona lub jej przedstawiciel lub pełnomocnik. Takim szczególnym przepisem jest art. 67 ust. 2a ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, który nakazuje doręczyć decyzję o zarządzeniu konwoju kierującemu pojazdem. W celu usunięcia wątpliwości interpretacyjnych w § 4 sprecyzowano, że w razie niewskazania przez stronę spośród wielu pełnomocników jednego pełnomocnika do doręczeń organ podatkowy doręcza pisma jednemu i to wybranemu przez siebie pełnomocnikowi.

Przepis art. 297 jest odpowiednikiem obecnego art. 146 o.p. Normuje obowiązki spoczywające na stronie, jej przedstawicielu lub pełnomocniku w przypadku zmiany adresu w toku postępowania oraz skutki niedopełnienia tych obowiązków.

Proponowany przepis art. 297 § 2 rozszerza w stosunku do obecnego art. 146 § 2 o.p. możliwość przyjęcia domniemania doręczenia w razie niewykonania przez stronę obowiązku aktualizacji adresu. Takim domniemaniem zostanie też objęta sytuacja, gdy doręczenie następuje przez inne osoby uprawnione do dokonywania doręczeń zgodnie z art. 294 § 1 lit. b-f), a nie tylko doręczanie za pośrednictwem operatora pocztowego. Pracownik urzędu obsługującego organ podatkowy lub funkcjonariusz pełniący w nim służbę albo inkasent także może przy podjęciu próby doręczenia ujawnić nieaktualność adresu. Zbędnym jest w takim przypadku ponowne wysyłanie pisma na adres nieaktualny, za pośrednictwem operatora pocztowego, tylko po to, aby osiągnąć skutek domniemanego doręczenia. Fakt nieaktualności adresu może być stwierdzony przez każdą osobę uprawnioną do doręczenia, więc skutek tego stwierdzenia (domniemanie doręczenia) powinien być taki sam, bez względu na osobę i status zawodowy doręczyciela. Brak zawiadomienia o zmianie adresu elektronicznego traktuje się analogicznie jak brak zawiadomienia o zmianie adresu zamieszkania lub siedziby.

Skutkiem niedopełnienia obowiązku aktualizacji adresu jest nie tylko pozostawienie pisma w aktach sprawy, tak jak obecnie, ale także umożliwienie adresatowi dostępu do treści pisma w postaci elektronicznej, zgodnie z art. 306 § 5.

Obecny przepis art. 146a o.p. został umiejscowiony w ramach nowej systematyki w dziale I „Przepisy ogólne” w rozdziale „Reprezentacja i pełnomocnictwo”.

Obecne przepisy regulują doręczanie pism stronie, pełnomocnikom, przedstawicielom, lecz brakuje regulacji dotyczących doręczania pism organu podatkowego adresowanych do biegłych, świadków, tłumaczy, mediatorów i innych osób bio-

rących udział w postępowaniu (np. organizacji społecznej). Dodano nowy przepis art. 298 uzupełniający tę lukę.

Przepis art. 299 jest odpowiednikiem obecnego art. 147a o.p. Ordynacja podatkowa powinna zawierać komplet regulacji w zakresie doręczania pism organu podatkowego, nawet jeżeli polega to na recypowaniu sposobu doręczenia z prawa celnego, właściwego z uwagi na specyfikę postępowania sprzężonego w zakresie podatków i ceł. Jediną zmianą jest doprecyzowanie polegające na dodaniu wyrazów „z tytułu importu” po wyrazach „podatku od towarów i usług”.

Przepis art. 300 jest odpowiednikiem obecnego art. 148 o.p. i w całości zachowuje obecnie obowiązujący model doręczania pism osobom fizycznym.

Przepis art. 301 jest odpowiednikiem obecnego art. 149 o.p. W przypadku nieobecności adresata zachowano jedynie możliwość doręczenia pisma pełnoletniemu domownikowi. Proponowany przepis znosi natomiast opcję doręczania pism organu podatkowego za pośrednictwem sąsiada, zarządcy domu lub dozorczy. W dobie doręczeń środkami komunikacji elektronicznej doręczanie pism za pośrednictwem sąsiada, zarządcy domu lub dozorczy wydaje się anachronizmem. Praktyka wskazuje na dużą konfliktogenność takiego sposobu doręczenia wynikającą z problemów w identyfikacji zarządcy domu lub dozorczy, uchylania się adresata od przyjęcia pisma od zarządcy domu lub dozorczy, zapomnienia przez zarządcę domu lub dozorcę oddania pisma adresatowi przy zagubieniu zawiadomienia zostawianego w oddawczej skrzynce pocztowej lub na drzwiach mieszkania (wejściu na posesję) adresata⁴²⁴. Sytuacja doręczania sąsiadowi występuje sporadycznie z uwagi na niechęć sąsiada do takiego pośrednictwa. Częstym skutkiem opisanych problemów są wnioski strony o przywrócenie uchybionego terminu.

Przepis art. 302 jest odpowiednikiem obecnego art. 150 o.p., zachowując co do zasady obecne reguły doręczenia pisma w związku z jego awizowaniem. Proponuje się zmianę w § 1 pkt 2 dotyczącą składania pisma na okres 14 dni w urzędzie gminy także przez inkasenta. Obecnie ta regulacja jest zastrzeżona tylko dla doręczających pismo pracowników organu podatkowego lub innych osób upoważnionych do doręczenia. Istnieje luka w zakresie doręczającego pismo sołtysa (zgodnie z proponowanym § 1 – również przez inkasenta). Nie jest jasne, jak ma zadysponować pismem sołtys (inkasent) w przypadku niemożności doręczenia pisma; przepis nie wskazuje, czy i gdzie ma pozostawić doręczane pismo w oczekiwaniu na odbiór przez adresata. W § 1 pkt 2 sprecyzowano także, w którym urzędzie gminy ma zostać złożone pismo. Tym urzędem ma być urząd gminy właściwej według miejsca zamieszkania adresata albo wskazanego adresu do doręczeń.

424 Przykładowe konflikty występujące w zakresie stosowania art. 149 o.p. ilustrują wyroki: WSA w Łodzi z dnia 23 listopada 2016 r., I SA/Łd 717/16; NSA z dnia 18 marca 2015 r., II FSK 391/13; NSA z dnia 27 lutego 2015 r., I FSK 216/13, CBOSA.

Przepis art. 303 jest odpowiednikiem obecnego art. 150a o.p. Przepis uprawniający stronę do wskazania adresu skrytki pocztowej jako miejsca doręczenia należy zachować.

Przepis art. 304 jest odpowiednikiem obecnego art. 151 o.p. Reguły doręczania pism osobom prawnym oraz jednostkom niemającym osobowości prawnej należy zachować, jednak z omówioną w zakresie art. 305 rezygnacją z doręczania pisma w miejscu prowadzenia działalności. Sprecyzowano także wyrażenie „lokal siedziby”, odnosząc to bezpośrednio do adresu siedziby.

W konsekwencji skreślenia w art. 303 możliwości doręczania pism organu podatkowego za pośrednictwem sąsiada, zarządcy domu lub dozorczy zrezygnowano z obecnej regulacji art. 151 § 2.

W art. 306, wzorem obecnego przepisu art. 152 o.p., reguluje się obowiązki odbierającego pismo oraz skutki braku możliwości potwierdzenia doręczenia pisma lub uchylania się od tego.

Projektowany art. 307 zachowuje w całości obecne rozwiązania zawarte w art. 152a o.p. normujące obowiązki organu w zakresie doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, przesyłania zawiadomień o takim piśmie oraz warunki techniczne i organizacyjnego doręczeń pism środkami komunikacji elektronicznej.

W art. 308 normuje się skutki odmowy przyjęcia doręczanego pisma identycznie jak w obecnym art. 153 o.p.

Przepis art. 309, tak jak obecny art. 154 o.p., stanowi, że pisma skierowane do osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, które nie mają organów, doręcza się kuratorowi wyznaczonemu przez sąd. Pisma kierowane do osób korzystających ze szczególnych uprawnień wynikających z immunitetu dyplomatycznego lub konsularnego doręcza się w sposób przewidziany w przepisach szczególnych w umowach i przyjętych zwyczajach międzynarodowych.

Przepisy art. 310 i art. 311 zachowują w całości obecny system doręczania pism we współpracy z władzami państw członkowskich Unii Europejskiej, normowany obecnie w art. 154a i art. 154b o.p. W art. 310 sprecyzowano poprzez odwołanie się do art. 294 § 1 pkt 1, że wniosek o pomoc obcej władzy w doręczeniu pisma nie obejmuje sytuacji, gdy doręczenie jest możliwe środkami komunikacji elektronicznej.

Tak jak obecny art. 154c o.p., także projektowany art. 312 stanowi, że pisma obcych władz są doręczane z zachowaniem zasady wzajemności.

4.3.5. Rola Centralnego Rejestru Podatników Krajowej Ewidencji Podatników w doręczeniach

Przepis art. 305 jest nową regulacją. Obecne przepisy nie regulują źródła i trybu pozyskiwania przez organy podatkowe danych o adresie miejsca zamieszkania osoby fizycznej lub adresie siedziby osoby prawnej albo jednostki niemającej osobowości prawnej. W tym zakresie organy podatkowe czerpią wiedzę przede wszystkim ze zgłoszeń ewidencyjnych NIP, bazy PESEL, CEiDG, danych meldunkowych, danych podawanych w deklaracjach podatkowych i wnioskach, a wobec osób prawnych i jednostek niemających osobowości prawnej takimi bazami jest Krajowy Rejestr Sądowy oraz inne rejestry. Ponadto wobec osób prawnych i jednostek niemających osobowości prawnej doręczenie może być dokonywane na adres miejsca prowadzenia działalności, a także osobie fizycznej ją reprezentującej na zasadach określonych w obecnym art. 151a o.p.

Taki stan rzeczy nie może być dalej akceptowany. Ustalanie przez organy podatkowe prawdy materialnej w zakresie adresu strony odmiennie od treści CRP KEP (Centralny Rejestr Podatników Krajowa Ewidencja Podatników) jest często przyczyną sporów, a co za tym idzie – kwestionowania skuteczności doręczenia pisma oraz składania wniosków o przywrócenie terminu.

W zgłoszeniach ewidencyjnych NIP są obecnie pozyskiwane dane zawierające pełny adres miejsca zamieszkania oraz pełny adres siedziby. Te dane będą pozyskiwane nadal na podstawie art. 481 § 1 i art. 482 § 3. Proponuje się więc wykorzystać te dane (wskazane w zgłoszeniu ewidencyjnym i przechowywane w Centralnym Rejestrze Podatników Krajowej Ewidencji Podatników) jako podstawę do ustalenia adresu miejsca zamieszkania oraz adresu siedziby dla celów doręczania pism – art. 305 § 1. Wobec strony postępowania będącej osobą fizyczną zachowana zostaje możliwość wskazania adresu do doręczeń (art. 300 § 1). Wobec osób prawnych i jednostek niemających osobowości prawnej bezprzedmiotowym staje się doręczenie pisma w miejscu prowadzenia działalności, skoro jest znany i pewny adres siedziby (art. 304). Z tych samych powodów należy zrezygnować z obecnego art. 151a o.p. Podkreślić należy, że adres w zgłoszeniu ewidencyjnym podaje sam podatnik, więc to podatnik powinien ponosić konsekwencje zaniedbania w zakresie prawidłowości wskazania tego adresu lub aktualizacji tych danych. Dla adresata skutkiem niezgodności zgłoszonych danych ewidencyjnych ze stanem faktycznym będzie doręczenie zastępcze (§ 2 analogiczny do art. 297 § 3).

Podkreślić należy, że celem przepisu nie jest zdefiniowanie adresu miejsca zamieszkania lub adresu siedziby wyłącznie jako adresu figurującego w CRP KEP. Po pierwsze, nie wszyscy podatnicy podlegają obowiązkowi ewidencyjnemu. Po drugie, niektórzy podatnicy, mimo że podlegają obowiązkowi ewidencyjnemu, to obowiązków w tym zakresie nie wykonują, a skutkiem tego ich adres w CRP KEP nie

figuruje. Informacji o adresie nie można wówczas czerpać z CRP KEP, a więc proponowany § 3 wyłącza stosowanie proponowanego przepisu § 1. W tym przypadku adres miejsca zamieszkania lub adres siedziby organ podatkowy winien ustalić na podstawie innych źródeł, tak jak czyni to obecnie.

Wprowadzenie wskazanego rozwiązania wymaga odpowiedniego *vacatio legis* na ewentualną aktualizację danych rejestrowych w zakresie adresu miejsca zamieszkania lub adresu siedziby i przygotowanie organów podatkowych oraz podatników do proponowanej zmiany. Podkreślić należy, że administracja podatkowa musi być przygotowana na zwiększenie roli CRP KEP w zakresie ustalania adresu do doręczeń. Z uwagi na masowość czynności doręczeń (doręczenia papierowe rocznie należy liczyć w dziesiątkach milionów mimo coraz powszechniejszych doręczeń środkami komunikacji elektronicznej) każdy organ podatkowy i to, co należy podkreślić, praktycznie na każdym stanowisku pracy, na którym tworzy się pisma na podstawie o.p., musi mieć zapewniony ciągły i stabilny dostęp do CRP KEP. Wszelkie anomalie i przerwy w dostępie do tego systemu doprowadzą do nagłej niemożności ustalenia adresu miejsca zamieszkania lub siedziby lub co najmniej powstania niepewności organu w tym zakresie, a co za tym idzie – faktycznego zatrzymania w organach podatkowych wydawania i wysyłania korespondencji, przynajmniej w pewnym zakresie. Wady w działaniu CRP KEP mogą mieć poważniejsze skutki niż wady i przerwy działania ePUAP (co faktycznie się zdarza). Incydenty w zakresie sprawności działania ePUAP stanowią problem techniczny uprawniający organ do wysłania pisma w formie papierowej. Incydent w zakresie sprawności działania CRP KEP doprowadzi do tego, że organ nie będzie wiedział, jak oznaczyć stronę na piśmie co do jej adresu i nie będzie mógł, bez ryzyka wadliwości doręczenia, ekspediować pisma papierowego. Powyższe warunki co do wprowadzenia postulowanej zmiany tyczą się także samorządowych organów podatkowych, które tak jak organy Krajowej Administracji Skarbowej muszą posiadać efektywny dostęp do CRP KEP.

Proponowana zmiana będzie istotna także z perspektywy podatników. Wszelkie błędy lub zaniedbania podatnika w zakresie zgłoszenia adresu lub jego aktualizacji spowodują, że doręczenia pisma będą skuteczne na adres podany w CRP KEP, nawet jeżeli okaże się, że adres ten jest niezgodny z rzeczywistością. W razie podania adresu miejsca zamieszkania lub siedziby w CRP KEP organ podatkowy nie tylko będzie zwolniony z poszukiwania innego adresu, ale nawet nie będzie miał prawa uznawać, że strona mieszka lub ma siedzibę w innym miejscu. W skrajnym przypadku, podając w zgłoszeniu ewidencyjnym błędny adres lub zaniedbując jego aktualizację podatnik bezpośrednio może już nigdy nie otrzymać w formie papierowej żadnego pisma od organu podatkowego, mimo że doręczenia będą prawnie skuteczne (domniemanie doręczenia na adres z CRP KEP). Może to okazać się szczególnie istotne w razie sprzedaży mieszkania lub zmiany adresu siedziby firm.

Jeżeli poprzedni właściciel nie złożył zgłoszenia aktualizacyjnego w zakresie adresu, to pisma nadal będą adresowane na jego „stary” adres, a nowy właściciel, mimo że może w zgłoszeniu podać swój nowy adres to jednak nie może samodzielnie zmienić (wykreślić) adresu poprzedniego właściciela.

Podkreślić więc należy, że okres *vacatio legis* dla opisanej wyżej zmiany musi zostać spożytkowany do usunięcia wszelkich ewentualnych mankamentów w funkcjonowaniu CRP KEP oraz do przeprowadzenia kampanii informacyjnej dla podatników w celu uświadomienia im przywiązywania należytej wagi dla zgłoszeń ewidencyjnych. Powyższe należy więc odczytywać nie jako postulaty towarzyszące proponowanemu art. 305, ale jako warunki jego wprowadzenia.

4.4. Wezwania

ROZDZIAŁ 4

WEZWANIA

Art. 313. § 1. Organ podatkowy może wezwać stronę lub inne podmioty do złożenia wyjaśnień, zeznań, przedłożenia dokumentów lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika lub na piśmie, w tym także w postaci elektronicznej, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy.

§ 2. Jeżeli osoba wezwana nie może stawić się z powodu choroby, kalectwa lub innej ważnej przyczyny, organ podatkowy może przyjąć wyjaśnienie lub zeznanie albo dokonać czynności w miejscu pobytu tej osoby.

Art. 314. § 1. Wezwany jest obowiązany do osobistego stawienia się tylko na obszarze województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa.

§ 2. Jeżeli właściwym miejscowo do rozpatrzenia sprawy jest organ podatkowy mający siedzibę na obszarze województwa innego niż określone w § 1, osoba obowiązana do osobistego stawienia się może zastrzec, że chce stawić się przed organem właściwym do rozpatrzenia sprawy.

§ 3. W przypadku wszczęcia postępowania podatkowego z urzędu organ podatkowy w postanowieniu o wszczęciu postępowania poucza stronę o możliwości złożenia, w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia, zastrzeżenia, o którym mowa w § 2.

§ 4. Wezwany jest obowiązany do osobistego stawienia się także poza obszarem województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa, w postępowaniu:

- 1) prowadzonym przez organ wyznaczony na podstawie art. 87;
- 2) w sprawach, o których mowa w art. 562 § 1.

Art. 315. § 1. Organ podatkowy prowadzący postępowanie:

- 1) zwraca się do organu podatkowego właściwego ze względu na miejsce zamieszkania lub pobytu osoby obowiązanej do osobistego stawiennictwa o wezwanie jej w celu złożenia wyja-

śnienie lub zeznań albo dokonania innych czynności, związanych z prowadzonym postępowaniem, jeżeli postępowanie podatkowe prowadzone jest przez organ podatkowy, którego siedziba znajduje się poza obszarem województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa ta osoba oraz jeżeli ta osoba nie złożyła zastrzeżenia, o którym mowa w art. 314 § 2;

- 2) może zwrócić się do innego organu podatkowego o dokonanie określonej czynności związanej z prowadzonym postępowaniem, jeżeli przyczyni się to do skrócenia czasu trwania lub obniżenia kosztów postępowania.

§ 2. Zwracając się do innego organu podatkowego, organ prowadzący postępowanie określa okoliczności, które mają być przedmiotem wyjaśnień lub zeznań albo czynności, jakie mają być dokonane.

§ 3. Przepisy § 1 i 2 stosuje się w zakresie przesłuchania strony postępowania, świadka lub biegłego, jeżeli nie ma możliwości przeprowadzenia tej czynności w sposób określony w art. 358.

Art. 316. Przepisów art. 314 § 1 oraz art. 315 § 1 i 2 nie stosuje się w przypadkach, w których charakter sprawy lub czynności wymaga osobistego stawienia się przed organem podatkowym prowadzącym postępowanie.

Art. 317. § 1. W wezwaniu należy wskazać:

- 1) nazwę i adres organu podatkowego;
- 2) imię i nazwisko osoby wzywanej lub nazwę podmiotu wzywonego;
- 3) w jakiej sprawie i w jakim charakterze oraz w jakim celu osoba zostaje wezwana;
- 4) czy osoba wezwana powinna stawić się osobiście, czy może być reprezentowana w trakcie tej czynności przez pełnomocnika, czy też może złożyć wyjaśnienie, oświadczenie lub zeznanie na piśmie, w tym w postaci elektronicznej;
- 5) czy dokumenty mają być przedłożone w postaci papierowej, czy też mogą być przedłożone w postaci elektronicznej; przy czym w tym drugim przypadku ze wskazaniem, jeżeli to konieczne, czy dokumenty mają być wniesione za pomocą środków komunikacji elektronicznej, czy na informatycznych nośnikach danych;
- 6) termin, do którego należy zastosować się do wezwania, albo dzień, godzinę i miejsce zgłoszenia się osoby wzywanej lub jej pełnomocnika;
- 7) skutki prawne niezastosowania się do wezwania.

§ 2. W przypadku wzywania strony na przesłuchanie w wezwaniu należy również poinformować o prawie odmowy wyrażenia zgody na przesłuchanie i o związanej z tym możliwości niestawienia się na wezwanie.

§ 3. Wezwanie powinno być podpisane przez pracownika organu podatkowego, z podaniem jego imienia, nazwiska i stanowiska służbowego, a jeżeli jest sporządzone w postaci elektronicznej, powinno być opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym albo podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP.

Art. 318. § 1. Wezwania dokonuje się za pomocą środków komunikacji elektronicznej, telefonicznie albo przy użyciu innych środków łączności, z podaniem danych wymienionych w art. 317 § 1 i 2.

§ 2. Jeżeli nie można wezwać w sposób określony w § 1 lub gdy stan sprawy tego wymaga, wezwania dokonuje się w postaci papierowej, za pokwitowaniem.

§ 3. Wezwania można dokonać ustnie w siedzibie organu, z podaniem danych wymienionych w art. 317 § 1 pkt 3-7 i § 2.

§ 4. Wezwanie wywołuje skutki prawne tylko wtedy, gdy nie ma wątpliwości, że dotarło do adresata we właściwej treści i w odpowiednim terminie.

Przepisy dotyczące wezwań nie budzą problemów praktycznych wymagających interwencji legislacyjnej. Poza zmianami redakcyjnymi proponuje się zmiany zmierzające do promowania kontaktu telefonicznego oraz środków komunikacji elektronicznej.

Przepis art. 313 jest odpowiednikiem obecnego art. 155 o.p. Ogólnie wskazano, że adresatem wezwania może być nie tylko osoba, ale podmiot. Pozostawiono bez zmian zakres uprawnienia organu do dokonania wezwania oraz regułę, wedle której, jeżeli osoba wezwana nie może stawić się z powodu choroby, kalectwa lub innej ważnej przyczyny, organ podatkowy może przyjąć wyjaśnienie lub zeznanie albo dokonać czynności w miejscu pobytu tej osoby.

Przepis art. 314 jest odpowiednikiem obecnego art. 156 o.p. Wezwany przez organ podatkowy jest obowiązany do osobistego stawienia się tylko na obszarze województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa. Osoba wezwana i obowiązana do osobistego stawienia się może jednak zastrzec, że chce stawić się przed organem właściwym do rozpatrzenia sprawy, o czym jest pouczana przez organ podatkowy. Zmiana redakcyjna polega na połączeniu w § 4 obecnego art. 156 o.p § 4 i 5. Ten przepis określa wyjątki, gdy wezwany jest obowiązany do osobistego stawienia się także poza obszarem województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa. Wyjątki, tak jak obecnie, dotyczą postępowania prowadzonego wobec stron z różnych województw na podstawie wyznaczenia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej lub postępowania związanego ze stosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Przepis art. 315 jest odpowiednikiem obecnego art. 157 o.p. oraz art. 157a o.p. Połączono przepisy dotyczące udzielania organowi prowadzącemu postępowanie pomocy prawnej przez inne organy podatkowe. Pierwsza sytuacja uzasadniająca taką pomoc istnieje, gdy miejsce zamieszkania lub pobytu osoby obowiązanej do osobistego stawiennictwa nie pokrywa się z obszarem województwa, w którym mieści się zakres właściwości miejscowej organu podatkowego prowadzącego postępowanie, a osoba wzywana nie wyraziła woli stawiennictwa poza obszarem wo-

jewództwa. W drugim przypadku organ prowadzący postępowanie może zwrócić się do innego organu podatkowego o dokonanie określonej czynności związanej z prowadzonym postępowaniem, jeżeli przyczyni się to do skrócenia czasu trwania lub obniżenia kosztów postępowania. Z uwagi na wspólność materii połączono dotychczas odrębne regulacje w jednym artykule. Dokonano zmiany redakcyjnej polegającej na zastąpieniu wyrazów „organ, przed którym toczy się postępowanie” wyrazami „organ prowadzący postępowanie”. Poprawiono też systematykę przepisu.

W związku z wprowadzonym w art. 358 nowym sposobem prowadzenia przesłuchań „na odległość” zastrzeżono, że korzystanie w tym zakresie z pomocy prawnej na zasadach określonych w art. 315 jest dopuszczalne, tylko gdy nie ma możliwości przeprowadzenia przesłuchania „na odległość” (§ 3).

Przepis art. 316 jest odpowiednikiem obecnego art. 158 o.p. Prawo strony do ograniczenia osobistego stawiania się tylko w obszarze województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa oraz prawo organu do korzystania z pomocy prawnej jest wyłączone, gdy charakter sprawy lub czynności wymaga osobistego stawiania się przed organem podatkowym prowadzącym postępowanie.

Przepis art. 317 jest odpowiednikiem obecnego art. 159 o.p. Zasadniczo pozostają w mocy obecne wymogi co do elementów koniecznych wezwania i jego podpisu. Nadal powinien obowiązywać nakaz, aby w przypadku wzywania strony na przesłuchanie w wezwaniu organ informował o prawie odmowy wyrażenia zgody na przesłuchanie i o związanej z tym możliwości niestawienia się na wezwanie. W § 1 pkt 2 dodano możliwość wskazania nazwy podmiotu wzywanego. Będzie to przydatne w sytuacji, gdy z uwagi na specyfikę żądania adresowanego do osoby prawnej lub jednostki niemającej osobowości prawnej organ nie jest w stanie ustalić personaliów osoby zajmującej się w tym podmiocie obszarem objętym przedmiotem wezwania. Nie zawsze jest bowiem konieczne wzywanie osoby kierującej lub zarządzającej podmiotem. W wielu przypadkach wskazywanie z imienia i nazwiska konkretnej osoby nie jest możliwe ani konieczne; wystarczy wskazanie nazwy podmiotu, który w ramach swej organizacji samodzielnie ustali osobę odpowiedzialną za zastosowanie się do wezwania.

W § 1 pkt 4 usunięto niezręczność brzmienia przepisu sugerującą, że osobiste stawienie się strony może się dokonać przez pełnomocnika. Ponadto uzupełniono realizację wezwania o pisemne „oświadczenie”, które jest nowym środkiem dowodowym. W § 1 pkt 5 uściślono spoczywający na organie obowiązek wskazania, czy dokumenty, jeżeli ich dotyczy wezwanie, mają być przedłożone w postaci papierowej, czy też mogą być przedłożone w postaci elektronicznej. W tym drugim przypadku należy przy tym wskazać w wezwaniu, czy dokumenty mają być wniesione za pomocą środków komunikacji elektronicznej, czy na informatycznych nośni-

kach danych. W § 1 pkt 6 dokonano zmiany redakcyjnej. Zamiast „terminu spełnienia żądania” wskazano na „termin, do którego należy zastosować się do wezwania” zgodnie z charakterem tej czynności.

Materia normowana w art. 318 odpowiada zakresowi regulacyjnemu obecnego art. 160 o.p. Obecnie zasadą komunikacji ze stroną w postępowaniu podatkowym jest pisemność, a wezwania telefoniczne są wyjątkiem – następują „w sprawach uzasadnionych ważnym interesem adresata lub gdy stan sprawy tego wymaga”. Określoną obecnie w art. 160 o.p. hierarchię sposobów wzywania przez organ podatkowy należy odwrócić. Zasadą w komunikacji ze stroną postępowania powinny być środki komunikacji elektronicznej, telefon (w tym SMS) oraz inne środki łączności, w tym bezpieczne komunikatory internetowe umożliwiające porozumiewanie się w czasie rzeczywistym (czat tekstowy, wideokonferencja). Pisemne wezwania za pokwitowaniem (papierowe) powinny być stosowane wyjątkowo, w szczególności gdy: nie ma innej możliwości kontaktu ze stroną, strona nie dokonuje w ustalonym terminie czynności, do której jest wzywana albo strona preferuje pisemność kontaktu⁴²⁵. Organ podatkowy powinien zachować prawo elastycznego doboru formy kontaktu w zależności od specyfiki podatnika, biorąc pod uwagę dotychczasowe doświadczenia z kontaktów z podatnikiem i wagę sprawy (§ 2). Środki komunikacji elektronicznej są tańsze niż kontakty telefoniczne oraz zapewniają pewniejszą identyfikację odbiorcy. Kontakt telefoniczny powinien mieć miejsce, gdy nie ma możliwości komunikacji elektronicznej. Portal podatkowy powinien stanowić preferowaną bazę komunikacji elektronicznej z organami podatkowymi. Przedstawione rozwiązania znacznie przyspieszą postępowanie oraz zmniejszą jego koszty w stosunku do wezwań dokonywanych w formie pisemnej za pośrednictwem tradycyjnej poczty. Co ważniejsze, proponowane nowoczesne rozwiązania pozwolą na interakcję pracownika organu podatkowego z podatnikiem, co pozwoli bezkonfliktowo osiągnąć cel wezwania, bieżąco sprecyzować – jeżeli okaże się to potrzebne – oczekiwania organu oraz ustalić realny i dogodny dla podatnika termin realizacji wezwania. Indywidualizacja podatnika bez wątplenia zmniejszy jego stres związany z kontaktem z organem podatkowym w stosunku do tradycyjnych pisemnych wezwań. Wezwanie w opisanej formule nie traci jednak charakteru czynności procesowej. Konieczne jest więc zagwarantowanie możliwości odtwarzania przebiegu tej czynności. Nagrania z wezwań telefonicznych oraz zapisy wezwań w postaci elektronicznej powinny być rejestrowane i przechowywane przez organy dla celów dowodowych i weryfikacyjnych w zakresie legalności wezwania oraz skuteczności jego realizacji. Wezwanie za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej będzie więc dokonywane tak w jak stosunku do wszystkich pism, po spełnieniu wymo-

425 Zgodnie z § 39 czeskiego kodeksu podatkowego (ustawa z dnia 22 lipca 2009, opublikowana 280/2009 Coll. z późn. zm.) doręczenia elektroniczne są jedną z podstawowych form doręczeń. Doręczenia przez pocztę czy pracowników mogą być bowiem dokonywane, jeśli elektroniczne doręczenia nie są skutecznie zrealizowane.

gów wynikających z art. 295. W praktyce występują sytuacje, gdy strona jest obecna w siedzibie organu, w celu dokonywania czynności w prowadzonym postępowaniu. Zgodnie z § 3, jeżeli ujawnia się potrzeba dokonania wezwania strony w innym terminie, należy przewidzieć możliwość dokonania wezwania ustnie, skoro strona jest akurat obecna w siedzibie organu, zachowując jednak wymogi wskazane w art. 317. Bez względu na jego formę, tak jak obecnie, wezwanie wywołuje skutki prawne tylko wtedy, gdy nie ma wątpliwości, że dotarło do adresata we właściwej treści i w odpowiednim terminie (§ 4).

4.5. Wszczęcie postępowania

ROZDZIAŁ 5

WSZCZĘCIE POSTĘPOWANIA

Art. 319. § 1. Postępowanie podatkowe wszczyna się na wniosek strony lub z urzędu.

§ 2. Datą wszczęcia postępowania na wniosek strony jest dzień doręczenia wniosku organowi podatkowemu, z zastrzeżeniem art. 321.

§ 3. O wszczęciu postępowania na wniosek jednej ze stron organ podatkowy zawiadamia wszystkie pozostałe osoby będące stroną w sprawie.

§ 4. Datą wszczęcia postępowania na wniosek strony złożony za pomocą środków komunikacji elektronicznej jest dzień wprowadzenia wniosku do systemu teleinformatycznego, z zastrzeżeniem art. 321.

§ 5. Datą wszczęcia postępowania z urzędu jest dzień doręczenia stronie postanowienia o wszczęciu postępowania.

Art. 320. § 1. Organ podatkowy nie wydaje postanowienia o wszczęciu postępowania:

1) uproszczonego;

2) w sprawie:

- a) ustalenia zobowiązań podatkowych, które zgodnie z odrębnymi przepisami ustalane są corocznie, jeżeli stan faktyczny, na podstawie którego ustalono wysokość zobowiązania podatkowego za poprzedni okres, nie uległ zmianie,*
- b) ustalenia zobowiązania podatkowego w związku ze złożeniem zeznania podatkowego przez podatników podatku od spadków i darowizn,*
- c) ustalenia zobowiązania podatkowego w związku ze złożeniem informacji przez podatników podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego,*
- d) ustalenia zobowiązania podatkowego w związku ze złożeniem deklaracji do dokonania wymiaru zaliczek na podatek dochodowy od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych,*

- e) podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów oraz podatku akcyzowego z tytułu importu towarów, prowadzonej w związku ze stwierdzeniem nieprawidłowości w zgłoszeniu celnym przed zwolnieniem towaru,
- f) umorzenia zaległości podatkowych w przypadkach, o których mowa w art. 221 § 1,
- g) nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności,
- h) zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego,
- i) zaliczenia wpłaty, nadpłaty lub zwrotu podatku,
- j) wstrzymania wykonania decyzji,
- k) wygaśnięcia decyzji,
- l) stwierdzenia nadpłaty,
- m) kary porządkowej,
- n) kosztów postępowania.

§ 2. Postępowanie uznaje się za wszczęte, w przypadkach wymienionych w § 1:

- 1) pkt 1, z dniem wyrażenia przez stronę zgody na takie postępowanie;
- 2) pkt 2 lit. b-d, z dniem złożenia zeznania, deklaracji lub informacji;
- 3) pkt 2 lit. e, z dniem przyjęcia zgłoszenia celnego;
- 4) pkt 2 lit. a oraz f-n, z dniem dokonania przez organ podatkowy pierwszej czynności w sprawie.

§ 3. Organ podatkowy nie wydaje postanowienia o wszczęciu postępowania także w przypadkach wskazanych w odrębnych ustawach.

Art. 321. § 1. W przypadku gdy wniosek został złożony przez osobę niebędącą stroną lub z jakichkolwiek innych przyczyn postępowanie nie może być wszczęte, organ podatkowy wydaje postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania.

§ 2. Na postanowienie, o którym mowa w § 1, służy zażalenie.

Art. 322. § 1. Organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1, postępowanie podatkowe może być wszczęte również po upływie 6 miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli:

- 1) zobowiązany dokona ponownej korekty deklaracji, w której nie zostaną uwzględnione nieprawidłowości ujawnione w kontroli podatkowej;
- 2) organ podatkowy otrzyma od organów podatkowych lub od innych organów informacje uzasadniające wszczęcie postępowania podatkowego.

Art. 323. § 1. Nie wszczyna się postępowania z urzędu, a postępowanie wszczęte umarza, w zakresie podatków stanowiących dochód budżetu państwa, jeżeli wysokość podatku, wysokość zniżenia podatku, dochodu lub przychodu, zawyżenia: nadpłaty, zwrotu po-

datku, nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług lub straty za okres rozliczeniowy nie przekraczałyby kwoty 50 zł.

§ 2. Rada gminy, rada powiatu oraz sejmik województwa może, w drodze uchwały, postanowić, w jakich przypadkach § 1 stosuje się do podatków stanowiących dochód odpowiednio budżetu gminy, powiatu lub województwa oraz określić wysokość kwoty, o której mowa w § 1, w wysokości nie wyższej niż 50 zł.

§ 3. Przepis § 2 stosuje się odpowiednio do łącznego zobowiązania pieniężnego.

Art. 324. § 1. W sprawach, w których prawa i obowiązki stron wynikają z tego samego stanu faktycznego oraz z tej samej podstawy prawnej i w których właściwy jest ten sam organ podatkowy, można wszcząć i prowadzić jedno postępowanie dotyczące więcej niż jednej strony.

§ 2. W sprawie połączenia postępowań organ podatkowy wydaje postanowienie, na które służy zażalenie.

Art. 325. Organ podatkowy może, w drodze postanowienia, połączyć odrębne postępowania w sprawach dotyczących podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów oraz podatku akcyzowego z tytułu importu towarów w celu ich łącznego rozpatrzenia, jeżeli dotyczą tego samego podmiotu i pozostają ze sobą w związku.

Art. 326. Organ podatkowy może, w drodze postanowienia:

1) wszcząć i prowadzić jedno postępowanie albo

2) połączyć postępowania

– w sprawach dotyczących ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu przychodów niezajmujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych oraz określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli sprawy te dotyczą tej samej osoby i pozostają ze sobą w związku.

Art. 327. § 1. Do czasu wydania decyzji przez organ pierwszej instancji strona może wystąpić o rozszerzenie zakresu żądania lub zgłosić nowe żądanie, niezależnie od tego, czy żądanie to wynika z tej samej podstawy prawnej co dotychczasowe, pod warunkiem że dotyczy tego samego stanu faktycznego. Termin określony w art. 288 biegnie na nowo od dnia rozszerzenia zakresu lub zgłoszenia nowego żądania.

§ 2. Odmowa uwzględnienia żądania w sprawie zmiany zakresu postępowania następuje w drodze postanowienia. Nieuwzględnione żądanie wszczynia odrębne postępowanie podatkowe; przepis art. 319 stosuje się odpowiednio.

Art. 328. § 1. Wnioski (żądania, odwołania, zażalenia, ponaglenia, wyjaśnienia) mogą być składane pisemnie, w tym za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub ustnie do protokołu.

§ 2. Wniosek powinien zawierać co najmniej treść żądania, wskazanie osoby, od której pochodzi, oraz jej adres (miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu, siedziby albo miejsca prowadzenia działalności) lub adres do doręczeń w kraju, identyfikator podatkowy, a w przy-

padku nierezydentów – numer i serię paszportu lub innego dokumentu stwierdzającego tożsamość, lub inny numer identyfikacyjny, jeżeli nie posiadają identyfikatora podatkowego, a także czynić zadość innym wymogom ustalonym w przepisach szczególnych.

§ 3. Wniosek złożony pisemnie albo ustnie do protokołu powinien być podpisany przez wnoszącego, a protokół również przez pracownika, który go sporządził. Jeżeli wniosek składa osoba, która nie może lub nie umie złożyć podpisu, wniosek lub protokół podpisuje za nią inna osoba przez nią upoważniona, czyniąc o tym wzmiankę obok podpisu.

§ 4. Wniosek zawiera również adres elektroniczny osoby, od której pochodzi, w przypadku wniosku złożonego przez:

- 1) użytkownika portalu;
- 2) zarejestrowanego użytkownika konta ePUAP;
- 3) przedsiębiorcę w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej; nie dotyczy to tego przedsiębiorcy opodatkowanego wyłącznie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych lub kartą podatkową, chyba że wskazał on adres elektroniczny w zgłoszeniu, o którym mowa w art. 480.

Art. 329. § 1. Jeżeli wniosek nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa, organ podatkowy wzywa wnoszącego do usunięcia braków w terminie 7 dni, z pouczeniem, że nieusunięcie tych braków spowoduje pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia.

§ 2. W przypadku złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty brakiem formalnym wniosku jest także brak:

- 1) deklaracji korygującej, wymaganej przepisem art. 185 § 1;
- 2) umowy spółki wymaganej przepisem art. 185 § 2.

§ 3. Jeżeli wniosek nie zawiera adresu, organ pozostawia go bez rozpatrzenia. W tym przypadku nie dokonuje się wezwania, o którym mowa w § 1, oraz nie wydaje postanowienia, o którym mowa w § 6.

§ 4. Przepis § 1 stosuje się również, jeżeli strona nie wniosła opłat, które zgodnie z odrębnymi przepisami powinny zostać uiszczone z góry.

§ 5. Organ podatkowy rozpatrzy jednak wniosek niespełniający warunku, o którym mowa w § 4, jeżeli za niezwłocznym rozpatrzeniem wniosku przemawia interes publiczny lub ważny interes strony.

§ 6. Organ podatkowy wydaje postanowienie o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia, na które przysługuje zażalenie.

Art. 330. § 1. Jeżeli organ podatkowy, do którego złożono wniosek, jest niewłaściwy w sprawie, niezwłocznie przekazuje wniosek organowi właściwemu, zawiadamiając o tym wnoszącego.

§ 2. Wniosek złożony do organu niewłaściwego przed upływem terminu określonego przepisami prawa uważa się za złożony z zachowaniem terminu.

Art. 331. § 1. Jeżeli wniosek dotyczy spraw podlegających załatwieniu przez różne organy, organ podatkowy, do którego złożono wniosek, rozpatruje sprawę należącą do jego właściwości. Równocześnie organ podatkowy zawiadamia wnoszącego, że w sprawach innych powinien wnieść odrębny wniosek do właściwego organu, informując go o treści § 2 lub o treści art. 66 § 2 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, jeżeli właściwym w sprawie nie jest organ podatkowy.

§ 2. Odrębny wniosek złożony zgodnie z zawiadomieniem, o którym mowa w § 1, w terminie 14 dni od daty doręczenia zawiadomienia uważa się za złożony w dniu wniesienia pierwszego wniosku, a termin określony w art. 288 liczy się od daty wpływu wniosku do właściwego organu podatkowego.

§ 3. Jeżeli wniosek złożono do organu niewłaściwego, a organu właściwego nie można ustalić na podstawie danych zawartych we wniosku, albo gdy z wniosku wynika, że właściwym w sprawie jest sąd, organ podatkowy zwraca wniosek osobie, która go wniosła, z odpowiednim pouczeniem. Zwrot wniosku następuje w formie postanowienia, na które służy zażalenie.

§ 4. Organ podatkowy nie może zwrócić wniosku z tej przyczyny, że właściwy jest sąd powszechny, jeżeli w tej sprawie sąd uznał się za niewłaściwy.

Art. 332. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić w drodze rozporządzenia wzór:

- 1) wniosku o wszczęcie postępowania,
- 2) odwołania,
- 3) zażalenia,
- 4) ponaglenia

– uwzględniając dane identyfikujące wnioskodawcę oraz podstawowe wymogi wynikające z przepisów prawa, mając na względzie konieczność ujednoczenia formy składanych wniosków, upowszechnienie środków komunikacji elektronicznej, zapewnienie sprawnej obsługi wnioskodawców oraz zapobieżenie powstawaniu uchybień formalnych składanych wniosków.

4.5.1. Uwagi ogólne

Przepisy dotyczące wszczęcia postępowania nie budzą znaczących problemów praktycznych. Poza zmianami redakcyjnymi proponuje się jednak nowe rozwiązania zmierzające do poprawy ekonomiki postępowania podatkowego. Organ podatkowy powinien zostać uprawniony do rezygnacji z wszczynania postępowań podatkowych albo rezygnacji z prowadzenia postępowania, gdy koszty jego prowadzenia, w tym nakłady pracy organu podatkowego oraz koszty doręczenia pism, przewyższają wymierzaną kwotę zobowiązania. Ten sam cel realizuje propozycja wprowadzenia możliwości łączenia postępowania w sprawie dotyczącej ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu przychodów nieznaających pokrycia

w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych oraz postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych, co może wyeliminować pewne sygnalizowane w piśmiennictwie wątpliwości praktyczne. Nowym rozwiązaniem jest też standaryzacja wniosku o wszczęcie postępowania podatkowego.

4.5.2. Zasady wszczynania postępowania

Przepis art. 319 jest odpowiednikiem obecnego art. 165 o.p., który określa podstawowe reguły wszczynania postępowania podatkowego z urzędu lub na wniosek strony oraz wskazuje datę wszczęcia postępowania. Zmiana w § 1 ma charakter porządkujący („wniosek” o wszczęcie postępowania zamiast „żądania”). Obecny art. 165 o.p. § 2 jest nadregulacją w kontekście w § 4; skoro datą wszczęcia postępowania z urzędu jest data doręczenia stronie postanowienia, to jasnym jest, że wszczęcie postępowania z urzędu następuje w formie postanowienia. Zbędny przepis pominięto w projektowanym artykule.

W jednym artykule (art. 320) scalono wszystkie dotychczasowe przepisy wyłączające wydawanie postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego. Wszystkie obecnie obowiązujące wyjątki zachowano w mocy.

Nowymi wyjątkami od zasady wszczynania z urzędu postępowania podatkowego poprzez doręczenie postanowienia są następujące kategorie spraw: stwierdzenia nadpłaty, nałożenia kary porządkowej, kosztów postępowania. Sprawy kary porządkowej i kosztów postępowania są sprawami wypadkowymi wobec postępowania głównego, co uzasadnia uproszczony i szybszy tryb prowadzenia postępowania w tych sprawach. Trudno znaleźć uzasadnienie do formalizowania wszczęcia postępowania w sprawach wypadkowych, gdy przesłanki wszczynania postępowania w sprawie kary porządkowej oraz w sprawie kosztów postępowania pojawiają się w toku postępowania głównego. Z tego względu te przesłanki są lub powinny być stronie znane. Stwierdzenie nadpłaty następuje zwykle na wniosek, ale nie można też wykluczyć, że takie postępowanie będzie wszczynane z urzędu. Celem takiego postępowania jest weryfikacja samoobliczenia podatku dokonanego przez podatnika w kierunku ujawnienia nadpłaty, a więc na korzyść podatnika. Rozstrzygnięcie tej sprawy powinno nastąpić jak najszybciej. W tym kontekście wydawanie postanowienia o wszczęciu postępowania i jego doręczenie może być traktowane jako nadmiar biurokracji. Postanowienia w sprawie wszczęcia postępowania nie będzie się też wydawać w postępowaniu uproszczonym – to zagadnienie jest omówione w części uzasadnienia dotyczącej postępowania uproszczonego. Datą wszczęcia postępowania uproszczonego będzie data wyrażenia przez stronę zgody na takie postępowanie (art. 320 § 2 pkt 1). Przepis art. 320 § 2 pkt 2 i 3 zachowuje obecne rozwiązania art. 165 § 6-8 o.p. w zakresie daty wszczęcia postępowania z urzędu, gdy

nie jest wydawane postanowienie. Uzupełniono przepisy dotyczące wszczęcia postępowania w zakresie momentu wszczęcia, gdy nie wydaje się i nie doręcza postanowienia (art. 320 § 2 pkt 4). Momentem tym powinna być data dokonania przez organ pierwszej czynności w postępowaniu. Przepis art. 320 § 3 obejmuje sytuacje, gdy organ podatkowy nie wydaje postanowienia o wszczęciu postępowania w przypadkach wskazanych w odrębnych ustawach, np. w sprawie zarządzenia konwoju na podstawie art. 67 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej.

Przepis art. 321 jest odpowiednikiem obecnego art. 165a o.p. Postanowienie, na które służy zażalenie, będzie wydawane, gdy wniosek został złożony przez osobę niebędącą stroną lub z jakichkolwiek innych przyczyn postępowanie nie może być wszczęte. Zmiany mają charakter porządkowy („wniosek” o wszczęcie postępowania zamiast „żądania”).

Przepis art. 322 normuje instytucję zakazu procesowego wszczynania postępowania podatkowego po zakończonej kontroli podatkowej po upływie 6 miesięcy od jej zakończenia (art. 165b o.p). Jest to rozwiązanie potrzebne, dyscyplinujące organ podatkowy do rozstrzygnięcia sprawy w oparciu o ustalenia zakończonej kontroli oraz znoszące niepewność skontrolowanego co do dalszych losów ustaleń kontroli, szczególnie w sytuacji, gdy w jej toku ujawniono nieprawidłowości.

Proponowane brzmienie art. 322 § 1 zawiera ogólnie ujętą zasadę nakazu wszczynania postępowania podatkowego po upływie 6 miesięcy od zakończenia kontroli i rezygnuje z obecnej kazuistycznej regulacji zawierającej dodatkowe warunki i przesłanki stosowania tej reguły. Mankamentem obecnej regulacji jest to, że można z niej wywieść, że w razie niestwierdzenia w toku kontroli żadnych nieprawidłowości nie obowiązuje reguła nakazująca wszczynanie postępowania najpóźniej w terminie 6 miesięcy. Dodać należy, że ustalenia kontroli podatkowej stanowią tylko jeden z dowodów w postępowaniu podatkowym, ale nie są dowodem pełnym i nie korzystają z większej mocy dowodowej. Przepisy nie zakazują wszczęcia postępowania podatkowego po zakończonej, pozytywnie dla kontrolowanego, kontroli podatkowej, np. w razie ujawnienia innych dowodów nieznanych w toku kontroli podatkowej. Nie ma wówczas potrzeby ponownego wszczynania kontroli podatkowej. W razie wszczęcia postępowania w takim przypadku kontrolowany też powinien korzystać z ochrony przed opóźnieniem we wszczynaniu postępowania podatkowego. Dla stosowania proponowanej jednej przejrzystej reguły nie powinno mieć znaczenia, jakie są ustalenia kontroli, czy i jakiej treści korektę deklaracji złożył kontrolowany, czy kontrolowany złożył zastrzeżenia lub wyjaśnienia do protokołu kontroli i w jaki sposób zostały one rozpatrzone przez kontrolujących. Proponowane brzmienie art. 322 § 2 kierunkowo zachowuje wyłączenia od tej zasady zawarte w obecnym art. 165b § 3 o.p. W przepisie § 2 pkt 1 rozszerzono zakres stosowania wyjątku także na pokontrolne korekty deklaracji składane przez płatni-

ków, zastępując pojęcie „podatnik” szerszym pojęciem „zobowiązany”. W obecnym stanie prawnym korekta „powrotna”, tj. przywracająca nieprawidłowości ujawnione w toku kontroli, jeżeli zostanie złożona przez płatnika, pozwala na wszczęcie postępowania podatkowego po upływie 6 miesięcy.

Formuła obecnie obowiązującego art. 165c o.p. jako zakazu procesowego nie jest systemowo właściwa. Cele tego przepisu, w systemowo bardziej właściwy sposób, realizuje projektowany art. 43 w ramach regulacji chroniących uzasadnione oczekiwania zobowiązanego w związku z informacjami, jakie uzyskuje od organów podatkowych. Nośnikiem takiej informacji może być także protokół kontroli.

Przepis art. 324 jest odpowiednikiem obecnego art. 166 o.p. Połączenie postępowań w kilku sprawach nastąpi postanowieniem, na które służy zażalenie, jeżeli w tych sprawach prawa i obowiązki stron wynikają z tego samego stanu faktycznego oraz z tej samej podstawy prawnej i w których właściwy jest ten sam organ podatkowy.

Przepis art. 325 jest odpowiednikiem obecnego art. 166a o.p. Organ podatkowy może, w drodze postanowienia, połączyć oddzielne postępowania w sprawach dotyczących podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów oraz podatku akcyzowego z tytułu importu towarów w celu ich łącznego rozpatrzenia, jeżeli dotyczą tego samego podmiotu i są ze sobą w związku. W porównaniu do obecnego stanu prawnego zmieniono jedynie redakcją tego przepisu, wprowadzając do jego treści przesłanki połączenia postępowań wynikające z przepisu art. 90 prawa celnego zamiast odesłania do stosowania tego przepisu.

Przepis art. 327 jest odpowiednikiem obecnego art. 167 o.p. Do czasu wydania decyzji przez organ pierwszej instancji strona może wystąpić o rozszerzenie zakresu żądania lub zgłosić nowe żądanie, niezależnie od tego, czy żądanie to wynika z tej samej podstawy prawnej co dotychczasowe, pod warunkiem że dotyczy tego samego stanu faktycznego. W zdaniu drugim w § 1, w szerszym niż obecnie zakresie, odesłano do przepisów określających termin załatwienia sprawy w zależności od tego, w jakim postępowaniu żądanie rozszerzenia zakresu zostanie złożone.

Przepis art. 329 jest odpowiednikiem obecnego art. 169 o.p. Jeżeli wniosek nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa, organ podatkowy wzywa wnoszącego do usunięcia braków w terminie 7 dni, z pouczeniem, że nieusunięcie tych braków spowoduje pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia. Obecny § 1 zawiera niezręczność redakcyjną wymagającą korekty. Usuwanie braku formalnego wniosku nie powinno być „warunkiem” do spełnienia przez stronę.

Jako szczególny rodzaj wymogu formalnego związanego z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty dodano wymóg dołączenia deklaracji korygującej, jeżeli przepisy nakładają obowiązek złożenia deklaracji; brak korekty należy traktować jako brak

formalny wniosku (§ 2 pkt 1). Analogicznie dotyczy to umowy spółki wymaganej w przypadku wniosku byłych wspólników rozwiązanej spółki cywilnej (§ 2 pkt 2).

Zrezygnowano z dotychczasowej regulacji art. 169 § 3 pkt 2 o.p. nakazującej rozpatrzenie nieopłaconego wniosku, gdy złożenie wniosku stanowi czynność, dla której jest ustanowiony termin zawity. Wobec wprowadzenia w niniejszym projekcie możliwości przywrócenia terminu materialnego (w tej kategorii terminów znajdują się terminy zawite) wskazana regulacja stała się bezprzedmiotowa. Zrezygnowano też z regulacji art. 169 § 3 pkt 3 o.p. nakazującej rozpatrzenie nieopłaconego wniosku, jeżeli wnosi go osoba zamieszkała za granicą. W obecnych czasach zamieszkanie za granicą nie jest już istotną przeszkodą do opłacenia wniosku, więc taki przywilej dla nierezydenta jest anachronizmem i nie ma uzasadnienia. Organ podatkowy rozpatrzy więc nieopłacony wniosek, jeżeli za niezwłocznym rozpatrzeniem wniosku przemawia interes publiczny lub ważny interes strony. W sprawie pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia organ podatkowy wydaje postanowienie, na które przysługuje zażalenie.

Przepis art. 330 jest odpowiednikiem obecnego art. 170 o.p. Tak jak obecnie, jeżeli organ podatkowy, do którego złożono wniosek, jest niewłaściwy w sprawie, powinien niezwłocznie przekazać wniosek organowi właściwemu, zawiadamiając o tym wnoszącego. Wniosek złożony do organu niewłaściwego przed upływem terminu określonego przepisami prawa uważa się za złożony z zachowaniem terminu.

Przepis art. 331 jest odpowiednikiem obecnego art. 171 o.p. Jeżeli wniosek dotyczy kilku spraw podlegających załatwieniu przez różne organy, organ podatkowy, do którego złożono wniosek, rozpatruje sprawę należącą do jego właściwości. Równocześnie organ podatkowy zawiadamia wnoszącego, że w sprawach innych powinien wnieść odrębny wniosek do właściwego organu, informując go o zasadach zachowania terminu. Odrębny wniosek złożony zgodnie z takim zawiadomieniem, w terminie czternastu dni od daty jego doręczenia, uważa się za złożony w dniu wniesienia pierwszego wniosku. Obecny przepis stanowi, że odrębny wniosek złożony do organu podatkowego nie powoduje skrócenia dla tego organu terminów załatwienia sprawy. W proponowanym brzmieniu ten sam skutek proponuje się uzyskać regulacją pozytywną, wskazującą początek biegu terminu załatwienia sprawy we właściwym organie. Zrezygnowano też ze wskazania, że spraw podlegających załatwieniu przez różne organy musi być „kilka”, aby spełniona została dyspozycja przepisu. Po pierwsze, nie jest jasne, czy ten zaimek określa więcej niż dwa czy więcej niż trzy. Po drugie, maksymalną liczbą zamykającą zakres „kilku” uznaje się dziewięć. Takie dookreślenia minimalnej i maksymalnej liczby spraw różnych organów nie są potrzebne w projektowanym przepisie. Bez zmiany pozostawiono reguły działania, gdy wniosek złożono do organu niewłaściwego, a organu właściwego nie można ustalić na podstawie danych zawartych we wniosku albo gdy z wniosku wy-

nika, że właściwym w sprawie jest sąd. Organ podatkowy nie może zwrócić wniosku z tej przyczyny, że właściwy jest sąd powszechny, jeżeli w tej sprawie sąd uznał się za niewłaściwy.

4.5.3. Odstąpienie od postępowania w bagatelnych kwotach

Nieekonomiczne jest wszczynanie postępowań podatkowych, gdy koszty ich prowadzenia, w tym nakłady pracy organu podatkowego oraz koszty doręczenia pism, przewyższają wymierzaną kwotę zobowiązania. W art. 323 proponuje się zakaz procesowy polegający na niewszczynaniu z urzędu oraz umarzaniu wszczętego z urzędu postępowania, jeżeli spodziewana kwota uszczuplenia nie przekracza ustawowo określonego limitu kwotowego⁴²⁶. Proponuje się ustalenie tego limitu w kwocie 50 zł. Koszty administracji skarbowej wynikające z: nakładów pracy związanych z prowadzeniem postępowania, przygotowaniem rozstrzygnięcia oraz koszty materiałowe w zakresie najprostszych postępowań podatkowych odpowiadają co najmniej tej kwocie. Wskazana reguła nie dotyczy postępowań podatkowych wszczynanych na wnioski, co wynika z § 1. Wyjaśnić jednak należy, że decyzja umarzająca postępowanie podatkowe powinna być wydana i doręczona stronie. Strona nie może bowiem pozostawać w niepewności co do tego, jakie są losy postępowania, które wobec niej zostało wszczęte z urzędu.

W zakresie podatków pobieranych przez samorządowe organy podatkowe, gdzie zazwyczaj wymierzone są niższe kwoty zobowiązań oraz różnie, w zależności od specyfiki i obszaru gminy, mogą kształtować się koszty postępowania, należy uprawnnić radę gminy do wprowadzenia wskazanej wyżej reguły oraz ewentualnego obniżenia ustawowo określonego limitu bagatelności wszczęcia lub prowadzenia postępowania podatkowego (art. 323 § 2). Wskazana reguła będzie też stosowana odpowiednio do łącznego zobowiązania pieniężnego w razie powzięcia przez radę gminy uchwały o stosowaniu § 1. Podkreślić należy, że zakaz wszczynania i prowadzenia postępowania podatkowego w zakresie kwot bagatelnych nie oznacza zniesienia obowiązku samoobliczenia i wpłacania podatku w wysokości nieprzekraczającej kwoty 50 zł. Nie wpływa to także na zakres odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe związane z niewykonywaniem obowiązków podatkowych w takim zakresie.

4.5.4. Połączenie postępowań w podatku dochodowym od osób fizycznych

Przepis art. 326 jest nową regulacją uzasadnioną potrzebą ekonomiki postępowania. Projektowany przepis uprawnia organ podatkowy do połączenia, w drodze postanowienia, postępowania w sprawie dotyczącej ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych

⁴²⁶ Rozwiązanie takie zawiera przepis art. 6a ust. 6a ustawy o podatku rolnym. Z analogicznych powodów organ podatkowy może umarzać zaległości podatkowe z urzędu na podstawie art. 67d o.p.

źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych oraz postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli postępowania dotyczą tej samej osoby i pozostają ze sobą w związku. Analogicznie odnosi się to do wszczęcia jednego postępowania w tych dwóch sprawach.

Obowiązujące od 1 stycznia 2016 r. przepisy o dochodach nieujawnionych realizują zasadę dążenia do ustalenia źródeł pochodzenia przychodów (dochodów) oraz ich prawidłowej wysokości, gdyż w przypadku ustalenia w postępowaniu podatkowym albo w postępowaniu kontrolnym organu kontroli skarbowej źródła pochodzenia nieujawnionych uprzednio przychodów (dochodów) i ich wysokości przychody (dochody) te podlegają opodatkowaniu podatkiem na zasadach określonych w przepisach ustawy innych niż przepisy o podatku sankcyjnym lub w przepisach odrębnych ustaw (art. 25g ust. 7 u.p.d.f.). W praktyce, jeżeli w toku postępowania w zakresie dochodów nieujawnionych organ zidentyfikował przychody stanowiące źródło sfinansowania wydatku, to mogą istnieć wątpliwości związane z koniecznością wszczęcia kolejnego postępowania celem określenia wysokości zobowiązania podatkowego, ewentualnie zawieszenia postępowania w zakresie ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych⁴²⁷. Wskazany przepis eliminuje te wątpliwości.

W toku postępowania w sprawie dotyczącej ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych wspólnym elementem tych postępowań jest ujawnienie źródła pochodzenia przychodów (dochodów). Te, już jawne, przychody (dochody) podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych i w tym zakresie należy wszcząć i przeprowadzić postępowanie, jeżeli podatnik nie składa zeznania/deklaracji. Ujawnienie w toku postępowania źródła pochodzenia przychodów (dochodów) może dotyczyć części przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Z uwagi na ścisłe związki celowym będzie prowadzenie obu postępowań łącznie i wydanie decyzji rozstrzygających te dwie sprawy.

4.5.5. Wniosek zamiast podania

Proponuje się wprowadzenie „wniosku” jako podstawowego pojęcia określającego aktywność strony w inicjowaniu postępowania podatkowego. Obecnie jako podstawowe pojęcie art. 168 § 1 o.p. określa „podanie”. Jednak to pojęcie jest stosowane w ustawie niekonsekwentnie, zamiennie z „wnioskiem” lub „żądaniem”. Analizując nowelizację obowiązującej ustawy, można też zaobserwować stopniową re-

⁴²⁷ Zob. D. Strzelec, *Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych*, wyd. 2, Warszawa 2015.

zygnację z posługiwania się pojęciem „podania” na rzecz „wniosku”. To pozytywny trend, podkreślający kierunek modernizacji administracji skarbowej nastawiony na obsługę klienta. Zasadne jest więc uporządkowanie aparatu pojęciowego ustawy i konsekwentne posługiwanie się „wnioskiem” jako formą podstawową. Niektóre przepisy muszą posługiwać się pojęciami bardziej szczegółowymi, adekwatnymi dla regulowanej materii (odwołania, zażalenia, ponaglenia, wyjaśnienia), gdy ustawa traktuje o konkretnych instytucjach procesowych, w których właśnie te formy aktywności strony znajdują swój wyraz. Pojęcie „żądanie” pozostaje w przepisach ustawy na oznaczenie i skonkretyzowanie, czego konkretnie strona oczekuje od organu, składając wniosek. Przykładowo, pojęcie „żądanie” zawartego we wniosku występuje w przepisie art. 328, a pojęcie „żądanie” zawarte w odwołaniu występuje w przepisach dotyczących odwołań. Pojęcie „podanie” jako kojarzące się z pententem powinno być usunięte z przepisów ustawy.

Przepis art. 328 jest odpowiednikiem obecnego art. 168 § 1, 2 i 3 o.p. Wnioski (odwołania, zażalenia, ponaglenia, wyjaśnienia, żądania) mogą być składane pisemnie, w tym za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub ustnie do protokołu. Zachowuje się obecne wymogi formalne co do wniosku oraz wymogi w zakresie podpisania wniosku.

Przepis § 4 jako obligatoryjny element wniosku wskazuje adres elektroniczny. Zgodnie z art. 13 pkt 1 projektu adres elektroniczny to oznaczenie systemu teleinformatycznego umożliwiające porozumiewanie się za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy. Obowiązek wskazania adresu elektronicznego we wniosku spoczywa na użytkowniku portalu, zarejestrowanym użytkowniku konta ePUAP oraz na przedsiębiorcach w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, z wyjątkiem przedsiębiorców opodatkowanych wyłącznie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych lub kartą podatkową. Jeżeli jednak przedsiębiorca taki wskazał adres elektroniczny w zgłoszeniu, o którym mowa w art. 480, również powinien wskazać adres elektroniczny we wniosku.

Przepis ten koresponduje z art. 294 projektu. W art. 294 projektu wskazano mianowicie podmioty, którym doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej jest zasadą.

Przepis § 4 nie nakłada obowiązku wskazywania adresu elektronicznego we wnioskach składanych przez pełnomocników profesjonalnych (adwokat, radca prawny, doradca podatkowy) oraz przez podmiot publiczny obowiązany do udostępniania i obsługi elektronicznej skrzynki podawczej na podstawie art. 16 ust. 1a ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. Pełnomocnicy profesjonalni zostali bowiem zobowiąza-

ni do wskazania adresu elektronicznego w pełnomocnictwie na podstawie art. 62 § 1 projektu. Natomiast informacja o adresach podmiotów publicznych dostępna jest na ePUAP. Zgodnie bowiem z art. 19a ust. 1a ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, minister właściwy do spraw informatyzacji zamieszcza na ePUAP informację o adresach elektronicznych skrzynek podawczych udostępnionych przez podmioty publiczne.

Pozostałe paragrafy obecnie obowiązującego art. 168 o.p znajdują się w rozdziale „Środki komunikacji elektronicznej w prawie podatkowym”, zgodnie z zakresem swojej regulacji.

4.5.6. Uniwersalny wzór wniosku

Efektywność postępowania podatkowego podniesie wprowadzenie standardowego wzoru wniosku o wszczęcie postępowania oraz odwołania/zażalenia zawierającego podstawowe wymogi wynikające z ordynacji podatkowej (art. 332). Takie wzory funkcjonują już obecnie w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego⁴²⁸. Wzory nie powinny być jednak obligatoryjne. Nie można odmówić skuteczności wnioskowi złożonemu w innym formacie niż określony rozporządzeniem, pod warunkiem zawarcia we wniosku wszystkich obligatoryjnych elementów. Uzasadnienie do wniosku „papierowego” powinno mieć postać uniwersalnego załącznika dołączanego do wniosku. Wniosek w postaci elektronicznej powinien być interaktywny, z opcją rozwijania jego uzasadnienia i poszczególnych pozycji wniosku. Proponowane rozwiązanie będzie przeciwdziałać popełnianiu we wnioskach braków i uchybień formalnych, które następnie wymagają angażowania organu i stromy w procedurę ich usuwania oraz wydłużają czas trwania postępowania. Proponowane rozwiązanie sprzyjać będzie popularyzacji składania wniosków za pomocą środków komunikacji elektronicznej⁴²⁹.

4.6. Metryki, protokoły i adnotacje

ROZDZIAŁ 6

METRYKI, PROTOKOŁY I ADNOTACJE

Art. 333. § 1. *W aktach sprawy zakłada się metrykę sprawy w postaci papierowej lub elektronicznej.*

§ 2. W treści metryki sprawy wskazuje się wszystkie osoby, które uczestniczyły w podejmowaniu czynności w postępowaniu podatkowym, oraz określa się wszystkie podejmowa-

428 Rozporządzenia wykonujące art. 14a § 11 oraz art. 14b § 7 o.p. Wzory podań funkcjonują także w innych państwach, np. w Australii (m.in. <http://www.ato.gov.au/Forms/Objection-form---for-taxpayers/>).

429 Wzory podań powinny być umieszczone w portalu podatkowym oraz Repozytorium Wzorów Dokumentów Elektronicznych umieszczonym na platformie usług administracji (ePUAP).

ne przez te osoby czynności wraz z odpowiednim odesłaniem do dokumentów określających te czynności.

§ 3. Metryka sprawy, wraz z dokumentami do których odsyła, stanowi obowiązkową część akt sprawy i jest na bieżąco aktualizowana.

§ 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór i sposób prowadzenia metryki sprawy, uwzględniając treść i postać metryki określoną w § 1 i 2 oraz obowiązek bieżącej aktualizacji metryki, a także, aby w oparciu o treść metryki było możliwe ustalenie treści czynności w postępowaniu podatkowym podejmowanych w sprawie przez poszczególne osoby.

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, rodzaje spraw, w których obowiązek prowadzenia metryki sprawy jest wyłączony ze względu na nieproporcjonalność nakładu środków koniecznych do prowadzenia metryki w stosunku do prostego i powtarzalnego charakteru tych spraw.

Art. 334. § 1. Organ podatkowy sporządza zwięzły protokół z każdej czynności postępowania mającej istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, chyba że czynność została w inny sposób utrwalona na piśmie.

§ 2. Protokół sporządza się w szczególności z:

- 1) przyjęcia wniesionego ustnie wniosku;
- 2) przesłuchania strony, świadka i biegłego;
- 3) oględzin dokonywanych przy udziale pracownika organu podatkowego;
- 4) ustnego ogłoszenia postanowienia;
- 5) rozprawy;
- 6) umowy podatkowej;
- 7) mediacji;
- 8) spotkania uzgodnieniowego;
- 9) konfrontacji.

Art. 335. § 1. Protokół sporządza się na piśmie, w tym także w postaci dokumentu elektronicznego, tak aby z jego treści wynikało, w szczególności kto, kiedy, gdzie i jakich czynności dokonał, kto i w jakim charakterze był przy nich obecny, co i w jaki sposób w wyniku tych czynności ustalono i jakie uwagi zgłosiły obecne osoby.

§ 2. Protokół po jego sporządzeniu udostępnia się do przeczytania i przedkłada do podpisu wszystkim osobom obecnym, biorącym udział w czynności urzędowej, niezwłocznie po jej dokonaniu. Odmowę lub brak podpisu którejkolwiek osoby należy omówić w protokole.

§ 3. W przypadku sporządzenia protokołu w postaci elektronicznej osoby, które nie mogą złożyć kwalifikowanego podpisu elektronicznego lub podpisu elektronicznego potwierdzonego profilem ePUAP, składają podpis na wydruku dokumentu elektronicznego; informację o tym zamieszcza się w dokumencie elektronicznym.

Art. 336. § 1. *Protokół przesłuchania powinien zawierać w szczególności treść zadawanych przesłuchiwanemu pytań i udzielonych odpowiedzi.*

§ 2. *W protokołach przesłuchania osoby, która złożyła zeznanie w języku obcym, należy dodatkowo podać w przekładzie na język polski treść złożonego zeznania oraz wskazać osobę i adres tłumacza, który dokonał przekładu. Tłumacz powinien podpisać protokół przesłuchania.*

Art. 337. *Organ podatkowy może zezwolić na dołączenie do protokołu zeznania na piśmie podpisanego przez zeznającego oraz innych dokumentów mających znaczenie dla sprawy.*

Art. 338. § 1 *Skreśleń i poprawek w protokole należy tak dokonywać, aby wyrazy skreślone i poprawione były czytelne. Dokonanie skreśleń i poprawek powinno być potwierdzone w protokole przed jego podpisaniem.*

§ 2. *Zapis dźwięku lub zapis obrazu nie podlegają sprostowaniu.*

Art. 339. § 1. *Czynności organu podatkowego, z których nie sporządza się protokołu, a które mają znaczenie dla sprawy lub toku postępowania, utrwała się w aktach w formie adnotacji sporządzonej na piśmie, w tym także w postaci dokumentu elektronicznego, podpisanej przez pracownika lub inną osobę dokonującą tych czynności.*

§ 2. *Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w przypadku zwrotu nadpłaty bez wydawania decyzji.*

W zakresie metryk utrzymano w art. 333 obowiązującą regulację, zgodnie z którą metrykę sprawy prowadzi się w postaci papierowej lub elektronicznej. W metryce sprawy wskazuje się wszystkie osoby uczestniczące w podejmowaniu czynności w postępowaniu oraz określa się podejmowane przez te osoby czynności wraz z odesłaniem do dokumentów. Zachowano także obowiązek aktualizowania na bieżąco metryki sprawy oraz to, że stanowi ona wraz z dokumentami, do których odsyła, obowiązkową część akt.

Ponadto zachowano obowiązek ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzenia wzoru i sposobu prowadzenia metryki sprawy, jak i określenia rodzaju spraw, w których obowiązek prowadzenia metryki sprawy jest wyłączony ze względu na zasady ekonomiki procesowej.

W art. 334 projektu ordynacji podatkowej utrzymano obowiązek sporządzania protokołów z każdej czynności postępowania mającej istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, która nie została w inny sposób utrwalona na piśmie. Rozbudowano przy tym katalog przykładowych czynności wymagających sporządzenia protokołu, wskazując wprost umowę podatkową, mediacje, spotkanie uzgodnieniowe czy konfrontację. Katalog tych czynności ma charakter otwarty i odrębne przepisy mogą wprowadzać obowiązek sporządzania protokołów także z innych czynności niż tu wskazane. Wyłączono obowiązek sporządzania protokołu z ekspertyz

dokonywanych przy udziale pracownika organu podatkowego, bowiem projekt nie przewiduje takiego środka dowodowego.

W przepisie art. 335 § 1 rozszerzono postaci sporządzania protokołu poprzez umożliwienie sporządzenia go także w postaci elektronicznej i podpisania go w ten sposób, przy czym osoby nieposiadające podpisów elektronicznych składają podpis na wydruku protokołu. Informację o tym zamieszcza się w protokole w wersji elektronicznej. Umożliwi to sporządzanie protokołów także z czynności, w których uczestniczyły osoby niedysponujące podpisem elektronicznym.

Z kolei w przepisie art. 335 § 2 zrezygnowano z obowiązku odczytania protokołu osobom obecnym przy czynności i mającym obowiązek podpisania protokołu. Archaiczny model odczytywania protokołu jest dziś rzadko stosowany. Co więcej, jego stosowanie w przypadku czynności wykonywanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej byłoby znacząco utrudnione. Wprowadzono zamiast tego obowiązek udostępnienia protokołu do przeczytania wszystkim osobom obowiązującym do jego podpisania, niezwłocznie po dokonaniu czynności urzędowej. Takie udostępnienie jest wystarczające dla realizacji uprawnień stron lub innych osób biorących udział w czynności i akceptuje aktualną praktykę organów w tym zakresie.

W zakresie przesłuchań, w art. 336 § 1, uzupełniono aktualną regulację poprzez wprowadzenie obowiązku, by z protokołu przesłuchania wynikała wprost treść pytań zadawanych przesłuchiwanemu zarówno przez organ prowadzący przesłuchanie, jak i stronę, a także treść udzielonych odpowiedzi. Zmiana ta pozwoli ograniczyć liczbę wniosków o ponowne przesłuchania tych samych osób. Nastąpi to poprzez ujednoczenie sposobu protokołowania przesłuchań oraz określenie treści protokołów. Zmiana ułatwi także konfrontowanie zeznań wielu świadków nie tylko poprzez porównanie ich odpowiedzi, ale także porównanie, czy są to odpowiedzi na takie same, czy różne pytania. Umożliwi to także szybciej i w bardziej wiarygodny sposób ustalić stan faktyczny sprawy. Tym samym wpłynie to na przyspieszenie prowadzonych postępowań poprzez likwidację konieczności powtarzania już przeprowadzonych dowodów. Należy wskazać, że wiele organów podatkowych już dziś stosuje taką praktykę sporządzania protokołów, jednak ta dobra praktyka nie jest powszechna, co zdecydowało o uwzględnieniu powyższego obowiązku w treści przepisu.

Nie zmieniono także zasad protokołowania przesłuchań składanych w języku obcym. Zgodnie z przepisem art. 336 § 2 konieczne w takim wypadku jest zarówno podanie treści zeznania w języku polskim, jak i wskazanie osoby tłumacza oraz złożenie przez niego podpisu pod protokołem.

W przepisie art. 337 utrzymano możliwość dołączenia do protokołu zeznania na piśmie podpisanego przez zeznającego, a także innych dokumentów mających znaczenie dla sprawy.

Bez zmian zachowano w art. 338 § 1 także obowiązującą regulację, dotyczącą dokonywania poprawek i skreśleń w protokole oraz obowiązek ich potwierdzenia w protokole przed jego podpisaniem.

Z kolei w art. 338 § 2 wprost wskazano, że zapis dźwięku lub obrazu nie podlegają sprostowaniu. Tożsamy rozwiązanie zawarto w procedurze cywilnej w art. 160 § 2 kpc. Przepis ten również nie przewiduje możliwości sprostowania protokołu elektronicznego. Instytucja sprostowania takiego protokołu nie spełniłaby bowiem swojej funkcji z uwagi na to, że zapis audio lub audio-wideo stanowi wierne odzwierciedlenie przebiegu dokonanych czynności procesowych⁴³⁰.

Przepis art. 339 § 1 zachowuje aktualny obowiązek sporządzania adnotacji z czynności organu podatkowego, z których nie sporządza się protokołu. Adnotacje mogą być sporządzane w postaci papierowej lub elektronicznie.

Zgodnie z dodanym przepisem art. 339 § 2 adnotacje sporządza się także w przypadku zwrotu nadpłaty bez wydawania decyzji celem udokumentowania przyczyn dokonania zwrotu.

4.7. Udostępnianie akt

ROZDZIAŁ 7

UDOSTĘPNIANIE AKT

Art. 340. § 1. *Strona ma prawo:*

- 1) *wglądu w akta sprawy, sporządzania z nich notatek, odpisów oraz sporządzania kopii przy wykorzystaniu własnych przenośnych urządzeń;*
- 2) *żądania wydania jej kopii akt sprawy lub uwierzytelnionych odpisów akt sprawy albo uwierzytelnienia kopii akt sprawy;*
- 3) *żądania wydania jej kopii zapisu dźwięku lub obrazu.*

§ 2. *Czynności określone w § 1 dokonywane są w lokalu organu podatkowego w obecności pracownika tego organu.*

§ 3. *Organ podatkowy zapewnia stronie dokonanie czynności, o których mowa w § 1, w systemie teleinformatycznym, po identyfikacji strony w sposób, o którym mowa w art. 20a ust. 1 albo 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, w zakresie dokumentów mających postać elektroniczną.*

430 Za: A. Jakubecki (red.), Komentarz aktualizowany do Kodeksu postępowania cywilnego, Lex/el. 2016.

§ 4. Prawa, o których mowa w § 1, przysługują również po zakończeniu postępowania.

§ 5. Strona ponosi koszty wydania jej kopii akt sprawy lub uwierzytelnionych odpisów akt sprawy albo uwierzytelnienia kopii akt sprawy, wydania kopii zapisu dźwięku lub obrazu.

§ 6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z Ministrem Sprawiedliwości określi, w drodze rozporządzenia, rodzaje urządzeń i środków technicznych służących do utrwalania obrazu lub dźwięku dla celów postępowania, sposób przechowywania, odtwarzania i kopiowania zapisów, sposób i tryb udostępniania stronie zapisu obrazu lub dźwięku oraz przekazywania im kopii zapisu obrazu lub dźwięku, mając na uwadze konieczność właściwego zabezpieczenia utrwalonego obrazu lub dźwięku przed utratą dowodu, jego zniekształceniem lub nieuprawnionym ujawnieniem.

Art. 341. § 1. Przepisów art. 340 nie stosuje się do znajdujących się w aktach sprawy informacji niejawnych, a także do innych informacji, których nieujawniania wymaga interes publiczny.

§ 2. Odmowa umożliwienia stronie zapoznania się z dokumentami, o których mowa w § 1, sporządzania z nich notatek, kopii i odpisów, uwierzytelniania odpisów i kopii lub wydania kopii albo uwierzytelnionych odpisów następuje w drodze postanowienia, na które przysługuje zażalenie.

W zakresie udostępniania akt utrzymano aktualną regulację, zgodnie z którą stronie przysługuje prawo do wglądu w akta sprawy, sporządzania z nich notatek, odpisów czy kopii przy wykorzystaniu własnych przenośnych urządzeń, w tym także już po zakończeniu postępowania.

Podobnie jak obecnie uregulowano możliwość żądania wydania kopii akt sprawy, uwierzytelnionych odpisów z akt sprawy czy uwierzytelnienia przez organ kopii akt sprawy.

Na wzór regulacji przewidzianej w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej wprowadzono przepisy ustanawiające prawo strony postępowania do otrzymania, na swój koszt, kopii zapisu dźwięku lub obrazu.

Zachowano aktualne zasady udostępniania akt w siedzibie organu i w obecności pracownika organu. Utrzymano także możliwość udostępniania akt sprawy w systemie teleinformatycznym po identyfikacji strony, przy czym taki sposób udostępniania akt obejmuje tylko dokumenty mające postać elektroniczną. Dotychczasową regulację doprecyzowano, wprost wskazując w art. 340 § 4, że żądanie udostępnienia akt czy wydania odpisów lub uwierzytelnienia kopii akt przysługuje także po zakończeniu postępowania.

Z kolei w art. 340 § 5 wskazano, że wydanie kopii akt sprawy lub uwierzytelnionych odpisów akt sprawy albo uwierzytelnienia kopii akt sprawy, wydania kopii zapisu dźwięku lub obrazu odbywa się na koszt strony.

W celu realizacji możliwości uzyskania kopii zapisu dźwięku lub obrazu wprowadzono upoważnienie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych, by w porozumieniu z Ministrem Sprawiedliwości określił rodzaje urzędzeń i środków technicznych służących do utrwalania obrazu lub dźwięku dla celów postępowania, sposób przechowywania, odtwarzania i kopiowania zapisów, sposób i tryb udostępniania stronie zapisu obrazu lub dźwięku oraz przekazywania ich kopii. Wydając rozporządzenie, minister powinien kierować się koniecznością właściwego zabezpieczenia utrwalonego obrazu lub dźwięku przed utratą dokumentu, jego zniekształceniem lub nieuprawnionym ujawnieniem.

Zmieniono dotychczasową regulację wykluczającą dostęp (wgląd, możliwość robienia notatek, odpisów i kopii) do dokumentów znajdujących się w aktach sprawy. Ograniczono w art. 341 możliwość nieudostępnienia stronie akt sprawy wyłącznie do znajdujących się w aktach sprawy informacji niejawnych, a także do innych informacji, których nieujawniania wymaga interes publiczny. Tym samym organ nie będzie wyłączał jawności całych dokumentów zawierających takie informacje, jak obecnie ma to miejsce, a jedynie same informacje niejawne znajdujące się w tych dokumentach. Zapewni to stronie pełniejszy dostęp do akt sprawy, w szczególności będzie ona miała informację, w jakich dokumentach znajdują się te informacje, a także będzie mogła poznać kontekst, w jakim zostały przekazane, mimo że do samych informacji nie będzie miała dostępu. Podobnie jak dotychczas, odmowa dostępu następuje w drodze postanowienia, na które stronie przysługuje zażalenie.

4.8. Dowody

4.8.1. Uwagi ogólne

Postępowanie podatkowe jest szczególnym postępowaniem administracyjnym⁴³¹. Niezależnie od tego istnieją jednak zasadnicze odrębności między postępowaniem podatkowym i ogólnym postępowaniem administracyjnym, normowanym w przepisach Kodeksu postępowania administracyjnego. Specyfika spraw podatkowych wymaga zastosowania szeregu uregulowań odrębnych⁴³², co uzasadnia istnienie odrębnej procedury podatkowej oraz dokonanie pewnych modyfikacji w zakresie postępowania dowodowego.

Zastanawiając się nad docelowym modelem postępowania podatkowego – rozważyć należy, które z regulacji, a także które z poglądów co do sposobu ich stosowania, wyrażonych w orzecznictwie, najlepiej przystają do funkcji, jakie teraz powin-

431 R. Mastalski, *Prawo podatkowe I – część ogólna*, Warszawa 1998, s. 207.

432 B. Brzeziński, W. Nykiel, *Reforma systemu podatkowego – aspekty prawne*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 6, s. 5.

ny spełniać regulacje dotyczące dowodów w sprawach podatkowych⁴³³. Orzeczenia sądów administracyjnych, jak również Trybunału Konstytucyjnego dają czytelny sygnał, że kwestie, które należy przesądzić, dotyczą zagadnień wręcz fundamentalnych, np. kontradiktoryjny czy inkwizycyjny charakter postępowania. Powstają ponadto pytania o dobór treści, głębokość regulacji – rozstrzygnięcie dylematu czy kazuistyczny akt, czy syntetyczny, co również, a może przede wszystkim, w zakresie zasad postępowania dowodowego ma istotne znaczenie. Orzeczenia sądów, w których niekiedy dokonuje się wykładni przepisów proceduralnych dotyczących dowodów oraz ocenia wpływ nieprawidłowości na los decyzji, skłaniają do szerszej dyskusji nad docelowym kształtem regulacji dotyczących dowodów w sprawach podatkowych i rozstrzygnięciem właśnie na poziomie przepisów ordynacji podatkowej, a nie dopiero w procesie wykładni prawa; czy w sprawach podatkowych można mówić o ciężarze dowodu (*onus probandi*); czy obowiązek wyjaśnienia sprawy powinien spoczywać na stronie i jeśli strona nie udowodni faktów, na które się powołuje, to nie będzie mogła wywodzić z nich konsekwencji prawnych; czy wprowadzić w sprawach podatkowych obowiązek współdziałania podatnika z organem podatkowym; czy można posługiwać się dowodami z zeznań świadków (protokoły) z innych postępowań, a świadkowie mogą składać oświadczenia na piśmie i organ może rezygnować z ich przesłuchania oraz czy można rezygnować z przesłuchania świadków, gdy organ podatkowy ogranicza się jedynie do włączenia jako dowodów w sprawie protokołów ich przesłuchania; czy nie byłoby właściwe przeniesienie do I instancji instytucji rozprawy z uwagi na aspekt pragmatyczny, ale również z uwagi na fakt, że zakres czynności dowodowych, jakie mogą być przeprowadzone przez organ odwoławczy, został określony przepisami ordynacji podatkowej (art. 229 oraz art. 233 § 2 o.p.). W toku prac postawiono szereg kwestii, które wymagają rozważenia przed przystąpieniem do prac nad kształtem przyszłych przepisów. W zasadzie można je sprowadzić do szeregu pytań i wątpliwości, które wynikają z analizy praktyki, jaka wykształciła się na gruncie dotychczasowych przepisów⁴³⁴, a mianowicie:

- a) czy w sprawach podatkowych można mówić o ciężarze dowodu (*onus probandi*); czy obowiązek wyjaśnienia sprawy powinien spoczywać na stronie i jeśli strona nie udowodni faktów, na które się powołuje, to nie będzie mogła wywodzić z nich konsekwencji prawnych; czy postępowanie powinno mieć kontradiktoryjny, czy inkwizycyjny charakter;
- b) czy jeśli przyjmiemy model inkwizycyjny ale specyfika rozmaitych spraw podatkowych tego wymaga, czy jest możliwe skatalogowanie w przepisach

433 D. Strzelec, Zasady postępowania dowodowego – uwagi o stosowaniu prawa przyczynkiem do dyskusji nad kształtem przyszłych regulacji prawnych, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 4.

434 D. Strzelec, Dowody i postępowanie dowodowe w sprawach podatkowych, Warszawa 2015.

- o.p. kategorii spraw, w których istotnymi obowiązkami dowodowymi obarcza się stronę postępowania;
- c) czy wprowadzić w sprawach podatkowych obowiązek współdziałania podatnika z organem podatkowym;
- d) czy z punktu widzenia prakseologii postępowania nie powinno się rozważyć, jaki sposób gromadzenia materiału dowodowego najlepiej realizuje założenia postępowania, w tym odkrycie prawdy materialnej, a w związku z tym, czy mamy do czynienia z zasadą pośredniości, czy bezpośredniości i w związku z tym, czy można posługiwać się dowodami z zeznań świadków (protokoły) z innych postępowań, a świadkowie mogą składać oświadczenia na piśmie i organ może rezygnować z ich przesłuchania oraz czy można rezygnować z przesłuchania świadków, gdy organ podatkowy ogranicza się jedynie do włączenia jako dowodów w sprawie protokołów ich przesłuchania – doszczegółowienie art. 181 o.p.;
- e) czy zasadnym jest wprowadzenie zakazu zastępowania dowodów uregulowane w przepisach o.p. dowodami nienazwanymi;
- f) przeniesienie do I instancji instytucji rozprawy z uwagi na aspekt pragmatyczny, ale również z uwagi na fakt, że zakres czynności dowodowych, jakie mogą być przeprowadzone przez organ odwoławczy, został określony przepisami ordynacji podatkowej (art. 229 oraz art. 233 § 2 o.p.);
- g) czy wprowadzić w przepisach proceduralnych zasadę, że w określonych sytuacjach i tylko w takich dana okoliczność może być udowodniona określonym dowodem – nawiązującą do teorii legalnej oceny dowodów z uwagi na założenie, że daną okoliczność można udowodnić wyłącznie określonymi środkami dowodowymi;
- h) czy posługiwanie się na potrzeby postępowania podatkowego ujęciem rzetelności zawartym w o.p., które formułuje jedno kryterium, tj. zgodność zapisów ze stanem rzeczywistym, nie jest rozwiązaniem wadliwym i czy z punktu widzenia prakseologii postępowania oraz poprawności teoretycznej tej konstrukcji nie byłoby korzystniejsze umieszczenie w o.p. *expressis verbis* sformułowania pozwalającego na uznanie księgi za dowód, mimo zaistnienia wymienionych w aktach podustawowych uchybień;
- i) czy nie byłoby zasadne, wzorem innych procedur, wyliczenie w przepisach okoliczności, w których organy mogą oddalić wnioski dowodowe;
- j) czy w sprawach podatkowych wprowadzić rozwiązania przewidujące prekluzję dowodową;

- k) czy rozstrzygnąć, czy istnieje możliwość, a jeśli tak, to kiedy uprawdopodobnienia pewnych faktów, i co to oznacza;
- l) czy nie wprowadzić kategorię sformułowania zasady pozwalającej jedynie dowodom pozyskanym w prawidłowy z formalnego punktu widzenia sposób kształtować podstawę faktyczną decyzji;
- ł) rozstrzygnąć na płaszczyźnie przepisów, jak postępować w sytuacji wątpliwości w zakresie oceny materiału dowodowego;
- m) w zakresie pozyskiwania materiału dowodowego przesądzenie kwestii obligatoryjności lub nie kontroli podatkowej;
- n) doprecyzowanie, czy w ramach czynności sprawdzających jest możliwe podejmowanie czynności dowodowych;
- o) doprecyzowanie zasad dotyczących podejmowania kontroli krzyżowej i czynności dowodowych (wyjasnień, zeznań);
- p) doprecyzowanie przepisu wskazującego, iż obowiązek zawiadomienia o przesłuchaniu świadka ma zawierać także dane świadka;
- r) ujęcie przepisów w sposób bardziej kategorię. Sformułowania zawarte w przepisach pozostawiają organom pewną swobodę w zakresie podjęcia decyzji o przeprowadzeniu oględzin czy powołaniu biegłego, wyrażaną za pomocą słowa „może” użytego w przepisie art. 197 i 198 o.p. Choć w orzecznictwie kwestia ta została we właściwy sposób oceniona, to przyjęcie, iż organ w sytuacjach w przepisach określonych przeprowadza określony dowód, w wielu sytuacjach wyeliminowałoby długotrwałe spory podatkowe;
- s) doprecyzować na ile dowodami w sprawie mogą być materiały zgromadzone w czasie, po zakończeniu kontroli podatkowej, a przed formalnym wszczęciem postępowania.

Proponowane rozwiązania w zakresie dowodów w prawie podatkowym obierają za podstawę dotychczasowy kierunek znany z aktualnie obowiązującej regulacji prawnej, z pewnymi przeobrażeniami wynikającymi z jednej strony z potrzeby wyważenia ochrony praw jednostki w relacjach z administracją skarbową, z drugiej strony natomiast stanowiącymi dla organów administracji skarbowej operatywne narzędzie działania na etapie procedury podatkowej oraz zidentyfikowanymi w orzecznictwie mankamentami w zakresie stosowania dotychczasowych przepisów⁴³⁵. Przepisy te zostały pogrupowane na 7 tematycznych oddziałów celem zapewnienia większej ich przejrzystości. Jednocześnie na etapie prac nad kształtem

⁴³⁵ Zob. szerzej: D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w sprawach podatkowych*, Warszawa 2015, s. 407-408.

projektu dyskutowano w obszarze wyżej zasygnalizowanych problemów, lecz nie wszystkie zgłaszane w toku prac propozycje zmodyfikowania kształtu przepisów o dowodach finalnie zyskały akceptację i znalazły się w projekcie aktu.

4.8.2. Przepisy ogólne dotyczące dowodów

ROZDZIAŁ 8

DOWODY

Oddział 1

Przepisy ogólne

Art. 342. § 1. *Jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.*

§ 2. *Przepisu § 1 nie stosuje się w przypadku, gdy przepis prawa stanowi, że dana okoliczność może być wykazana tylko określonym w nim dowodem.*

§ 3. *Jeżeli przepis prawa nie wymaga urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia, organ podatkowy odbiera od strony, na jej wniosek lub za jej zgodą, oświadczenie złożone pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, w szczególności w celu potwierdzenia istotnych prawnie okoliczności, w sytuacjach gdy nie ma innych dowodów, które podawałyby w wątpliwość twierdzenia strony lub dalsze prowadzenie postępowania dowodowego, nie byłoby uzasadnione lub wiązałyby się z nadmiernymi kosztami. Przepis art. 354 § 3 stosuje się odpowiednio.*

§ 4. *Organ podatkowy nie może żądać zaświadczenia ani oświadczenia na potwierdzenie faktów lub stanu prawnego, jeżeli znane są one organowi z urzędu lub możliwe są do ustalenia przez organ na podstawie:*

- 1) *posiadanych przez niego ewidencji, rejestrów lub innych danych;*
- 2) *przedstawionych organowi podatkowemu do wglądu przez zainteresowanego dokumentów urzędowych;*
- 3) *rejestrów publicznych posiadanych przez inne podmioty publiczne, do których organ ma dostęp w drodze elektronicznej na zasadach określonych w przepisach ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne;*
- 4) *informacji otrzymanych od innego podmiotu publicznego na zasadach określonych w przepisach ustawy, o której mowa w pkt 3.*

§ 5. *Organ podatkowy żądający od strony zaświadczenia albo oświadczenia w celu potwierdzenia faktów albo stanu prawnego jest obowiązany wskazać przepis prawa wymagający urzędowego potwierdzenia tych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia albo oświadczenia.*

§ 6. *Jeżeli zachodzi przypuszczenie uzasadnione ustalonym stanem faktycznym, że strona będąca osobą fizyczną nie ujawniła całości obrotu albo majątku lub wszystkich przychodów mających znaczenie dla dokonania wymiaru, organ podatkowy może zwrócić się do strony*

o złożenie oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Strona może odmówić złożenia oświadczenia; przepis art. 354 § 3 stosuje się odpowiednio.

§ 7. Przepis § 6 stosuje się odpowiednio do osób fizycznych będących współnikami spółki niemającej osobowości prawnej będącej stroną postępowania.

Art. 343. Dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.

Art. 344. § 1. Organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy.

§ 2. Organ podatkowy może w każdym stadium postępowania zmienić, uzupełnić lub uchylić swoje postanowienie dotyczące przeprowadzenia dowodu.

§ 3. Fakty powszechnie znane oraz fakty znane organowi podatkowemu z urzędu nie wymagają dowodu. Fakty znane organowi podatkowemu z urzędu należy zakomunikować stronie.

Art. 345. § 1. Wniosek strony dotyczący przeprowadzenia dowodu należy uwzględnić, jeżeli przedmiotem dowodu mają być okoliczności mające znaczenie dla sprawy.

§ 2. Organ podatkowy może nie uwzględnić wniosku dowodowego strony, jeżeli:

- 1) dana okoliczność stwierdzona jest wystarczająco innym dowodem, z zastrzeżeniem § 3;
- 2) dowód jest oczywiście nieprzydatny do stwierdzenia danej okoliczności;
- 3) wniosek dowodowy w sposób oczywisty zmierza do przedłużenia postępowania.

§ 3. Nie można nie uwzględnić wniosku dowodowego wyłącznie z tego powodu, że dowody dotychczas zgromadzone wykazują przeciwieństwo tego, co strona zamierza udowodnić.

§ 4. Strona może wnosić o przeprowadzenie dowodu z zeznań świadka, jeżeli protokół z przesłuchania tego świadka w innym postępowaniu włączono jako dowód w sprawie.

§ 5. Przepisu § 4 nie stosuje się, jeżeli przesłuchanie świadka nie jest możliwe, w szczególności świadkowi nie można było doręczyć wezwania, albo nie stawił się z powodu niedających się usunąć przeszkód.

Art. 346. § 1. Organ podatkowy może wyznaczyć stronie termin do przedstawienia dowodu będącego w jej posiadaniu.

§ 2. Termin ustala się, uwzględniając charakter dowodu i stan postępowania, przy czym nie może on być krótszy niż 3 dni robocze.

§ 3. Organ podatkowy może żądać od strony przedstawienia tłumaczenia na język polski sporządzonej w języku obcym dokumentacji przedłożonej przez stronę w zakresie, w jakim ma ona znaczenie dla sprawy. Czynności tę strona jest obowiązana wykonać na własny koszt.

Art. 347. § 1. Strona powinna być zawiadomiona o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych lub oględzin przynajmniej na 7 dni przed terminem.

§ 2. W razie przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadka organ podatkowy informuje o imieniu i nazwisku świadka, który ma zostać przesłuchany oraz okoliczności, na jakie dowód ma zostać przeprowadzony.

§ 3. Strona ma prawo brać udział w przeprowadzaniu dowodu z przesłuchania świadka, biegłego lub oględzin, w szczególności może zadawać pytania świadkowi lub biegłemu oraz składać wyjaśnienia.

Art. 348. Organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona.

Art. 349. Okoliczność faktyczna może być uznana za udowodnioną, jeżeli strona miała możliwość wypowiedzenia się co do przeprowadzonych dowodów.

Art. 350. § 1. Organ podatkowy, dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności.

§ 2. Jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej.

§ 3. Jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności zeznań strony, chyba że strona odmawia składania zeznań, wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa.

Art. 351. § 1. Przed wydaniem decyzji organ podatkowy wyznacza stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego oraz informuje o prawie skorygowania deklaracji podatkowej.

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się:

- 1) jeżeli w wyniku postępowania wszczętego na wniosek strony ma zostać wydana decyzja w całości uwzględniająca wniosek strony;
- 2) w przypadkach przewidzianych w art. 320 § 1 pkt 2 lit b-d, jeżeli decyzja ma zostać wydana wyłącznie na podstawie danych zawartych w złożonej deklaracji;
- 3) w przypadkach przewidzianych w art. 320 § 1 pkt 1 oraz pkt 2 lit a. oraz f-n oraz art. 320 § 3.

§ 3. Przed wydaniem decyzji z zastosowaniem art. 35 Sześć Krajowej Administracji Skarbowej wyznacza stronie czternastodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego

materiału dowodowego, przedstawiając ocenę prawną sprawy i pouczając o prawie skorygowania deklaracji.

W pierwszym oddziale zatytułowanym „Przepisy ogólne” znajdują się regulacje związane z zasadami prowadzenia postępowania dowodowego w zakresie gromadzenia dowodów, obowiązków organu w związku przeprowadzaniem konkretnych środków dowodowych oraz ich oceny. W dotychczasowym akcie były to przepisy umiejscowione w różnych miejscach, choć niewątpliwie mają one walor ogólny, albowiem dotyczą oceny, co może być dowodem w sprawach podatkowych, jak przebiega ocena dowodów oraz jakie obowiązki spoczywają na organie podatkowym w związku z zakończeniem postępowania wyjaśniającego.

W pierwszej kolejności w toku prac analizowano, czy w przypadku ingerencyjnej gałęzi prawa, jaką jest postępowanie podatkowe, uzasadnione jest normatywne ograniczenie dopuszczalności pewnych dowodów – uzyskanych z uchybieniem przepisom proceduralnym – w związku z preferowaniem innych wartości prawa zasługujących na ochronę w toku postępowania, np. realizacja zasady praworządności, przed ustaleniem prawdy lub poszukiwanie równowagi między tymi wartościami a zasadą prawdy materialnej. Wskazywano, że przyjęcie, iż wymogi formalne związane w szczególności z pozyskiwaniem materiału dowodowego nie mają większego znaczenia, może skutkować zachętą dla administracji podatkowej, aby cele postępowań (np. wymiar podatku) realizować poprzez działania w sposób, który nie został przewidziany w przepisach postępowania, czy też w sposób, który stanowi obejście lub pominięcie unormowań o znaczeniu gwarancyjnym dla strony postępowania. Poza tym, także w toku postępowania istotnego znaczenia nabiera to, aby gromadzenie materiału dowodowego następowało zgodnie z prawem i przy zachowaniu określonych gwarancji, jakie dla strony wynikają z przepisów ordynacji podatkowej. Tym samym naruszenie przepisów postępowania w tym zakresie powinno wykluczać możliwość oparcia rozstrzygnięcia na tak zdobytym dowodzie. Dlatego zgłoszony został postulat doprecyzowania art. 180 o.p. o stwierdzenie, iż dowodem może być wszystko, co przyczyni się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem, w tym z przepisami proceduralnymi dotyczącymi gromadzenia materiału dowodowego. Uzyskanie określonego „dowodu” z naruszeniem przepisów postępowania powinno oznaczać, iż jako sprzeczny z prawem nie powinien być wykorzystany dla ustalenia okoliczności sprawy. W toku prac postulat ten nie został jednak uwzględniony.

Art. 342 reguluje, co może być dowodem w sprawach podatkowych. Zgodnie z § 1 tego artykułu jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Na gruncie dotychczasowych rozwiązań materię tę normował art. 180 o.p. Funkcjonowanie tego przepisu w dotychczasowej praktyce pokazało szereg problemów, m.in. związanych z doбором i wykorzystaniem środków dowodowych, w tym wprowadzeniem nieuzasadnio-

nych preferencji dowodowych⁴³⁶. W trakcie prac krytycznie oceniono proces postępującego w praktyce legitymizowania działań polegających na tworzeniu preferencji i wymogów co do rodzaju dopuszczalnego dowodu na udowodnienie określonej okoliczności w sytuacji, gdy takie preferencje nie wynikają z obowiązujących przepisów materialnego prawa podatkowego. Nie powinno bowiem budzić wątpliwości, iż w skomplikowanych dowodowo sytuacjach, gdy podatnik nie dysponuje dokumentami obrazującymi pewne dane, które są istotne z punktu widzenia przedmiotu postępowań, a z przepisów prawa nie wynika wymóg posiadania dowodu (najczęściej dokumentu) o określonej treści i formie, okoliczność ta może zostać wykazana za pomocą wszelkich dopuszczalnych prawem środków dowodowych (art. 180 w zw. z art. 181 o.p.). W związku z tego typu nieprawidłowymi praktykami w § 2 omawianej regulacji proponuje się wprowadzenie wyjątku od ogólnej zasady otwartego katalogu dowodów w sytuacji, gdy przepis szczególny określa, że dana okoliczność może zostać stwierdzona jedynie określonym dowodem. Regulacje ograniczające zakres środków dowodowych do ściśle wskazanych przypadków stanowią na gruncie prawa podatkowego *leges speciales* w zestawieniu z ogólnym unormowaniem dotyczącym otwartego katalogu dowodów, zawartym w dotychczasowym art. 180 o.p. Wyjątki od zasady swobodnej oceny dowodów (art. 191 o.p.) wynikać muszą jednoznacznie z przepisów prawa materialnego. Za niedopuszczalne należy uznać „tworzenie” w praktyce stosowania prawa preferencji i wymogów co do rodzaju dopuszczalnego dowodu na udowodnienie określonej okoliczności w sytuacji, gdy nie wynika to z obowiązującego prawa. Sytuacje, w których dana okoliczność faktyczna może być udowodniona tylko określonym dowodem, powinny wynikać z konkretnych unormowań (wyjątki wobec otwartego katalogu środków dowodowych). Brak takich regulacji prowadzić powinien do domniemania otwartości środków dowodowych.

Formalnie rzecz biorąc, przepisy nie wprowadzają żadnych preferencji dowodowych. Natomiast praktyka stosowania tych przepisów pokazuje, że w niektórych sytuacjach przyjmowano, że udowodnienie określonych okoliczności może nastąpić jedynie poprzez określone dowody, stąd zasadnym jest wprowadzenie zaproponowanej normy prawnej. Za wprowadzeniem proponowanych zmian przemawia w szczególności dotychczasowa praktyka np. w zakresie kosztów uzyskania przychodów czy wydatków na zakup usług niematerialnych. Innym przykładem są narosłe nieporozumienia, jeśli chodzi o dokumentowanie wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, tj. art. 42 ust. 3 i 4 w zw. z art. 42 ust. 11 ustawy o podatku od towarów i usług. Dowodzenie tej okoliczności również innymi – nie tylko wymienionymi w tym przepisie – dowodami nie może być traktowane jako ustawowy obowiązek stosowania jakichkolwiek preferencji dowodowych.

436 D. Strzelec, Zasada równej mocy dowodowej a legalne (ustawowe) teorie dowodowe w sprawach podatkowych, „Przebieg Podatkowy” 2012, nr 7.

W art. 342 § 3 proponuje się wzmocnienie mocy dowodowej oświadczenia strony. Obecnie istnieją wątpliwości co do tego środka dowodowego, jeśli chodzi zarówno o jego dopuszczalność, jak i o sposób oceny wartości przyznania przez stronę istnienia pewnych faktów. Należy dopuścić w dowodzeniu własne oświadczenia strony, składane jednak pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań. Ten środek dowodowy może zostać wykorzystany w szczególności w celu potwierdzenia istotnych prawnie okoliczności w sytuacjach, gdy nie ma innych dowodów, które podawałyby w wątpliwość twierdzenia strony lub z uwagi na ekonomikę postępowania dalsze prowadzenie postępowania dowodowego nie byłoby uzasadnione lub wiązałyby się z nadmiernymi kosztami. Nie może to być środek dowodowy korzystający z domniemania prawdziwości; okoliczność faktyczna stwierdzona w oświadczeniu może być również przedmiotem przeciwdowodu z zeznań świadków, opinii biegłych, dokumentów, jeżeli prawdziwość oświadczenia wzbudzi wątpliwości. Podważenie wiarygodności oświadczenia potwierdzone ostatecznym (prawomocnym w razie sporu sądowego) rozstrzygnięciem otwiera też drogę do uruchomienia odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań.

W art. 342 § 4 przewidziano rozwiązanie stanowiące konkretyzację zasady proporcjonalności przewidzianej w art. 25, zgodnie z którym organ podatkowy nie może żądać zaświadczenia ani oświadczenia na potwierdzenie faktów lub stanu prawnego, jeżeli znane są one organowi z urzędu lub możliwe są do ustalenia przez organ na podstawie: posiadanych przez niego ewidencji, rejestrów lub innych danych; przedstawionych organowi podatkowemu do wglądu przez zainteresowanego dokumentów urzędowych; rejestrów publicznych posiadanych przez inne podmioty publiczne, do których organ ma dostęp w drodze elektronicznej na zasadach określonych w przepisach ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne; informacji otrzymanych od innego podmiotu publicznego. Jednocześnie w myśl § 5 organ podatkowy żądający od strony zaświadczenia albo oświadczenia w celu potwierdzenia faktów albo stanu prawnego jest obowiązany wskazać przepis prawa wymagający urzędowego potwierdzenia tych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia albo oświadczenia. W założeniu przepis ten ma racjonalizować działania administracji podatkowej.

W art. 342 § 6 omawianej regulacji proponuje się zmianę redakcyjną dotychczasowego przepisu art. 180 § 3 o.p., zachowując co do zasady regułę wynikającą z jego obecnego brzmienia. Zmiana polegać ma na umożliwieniu zwrócenia się przez organ do strony postępowania o złożenie oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień w przypadkach, gdy jest to uzasadnione ustalonym w toku postępowania stanem faktycznym. Przepis będzie znajdował odpowiednie zastosowanie w stosunku do osób fizycznych będących współnikami spółki nieposiadającej osobowości prawnej, w stosunku do której jest prowadzone postępowanie (§ 7).

W sprawach podatkowych, na podstawie przepisów ordynacji podatkowej, mamy do czynienia z otwartym katalogiem środków dowodowych, co oznacza obowiązek wyjaśnienia wszelkich prawnie relewantnych faktów i zebrania całego materiału dowodowego, obejmujący dążenie wszelkimi prawnie dopuszczalnymi sposobami, za pomocą wszystkich dopuszczonych prawem dowodów do ustalenia stanu faktycznego sprawy⁴³⁷. Art. 343, podobnie jak dotychczas obowiązujący art. 181 o.p., przewiduje przykładowy katalog dowodów w postępowaniu podatkowym, wskazując, iż mogą nimi być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Wymienione przez przepisy środki dowodowe są najczęstszymi wykorzystywanymi w praktyce, aczkolwiek istnieje możliwość powołania się na inne dowody niż wymienione w art. 343 projektu, jeśli oczywiście spełniają wymóg niesprzeczności z prawem. W związku z tym organy podatkowe nie mogą *a priori* odrzucać innych dowodów w sprawie, tylko z powodu niewymienienia ich w tym artykule⁴³⁸.

W art. 344 zawarto regulacje analogiczne do tych przewidzianych w art. 187 o.p. Co do zasady, ustalanie faktów w sprawach podatkowych realizowane jest za pomocą dowodów. W związku z tym organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzeć cały materiał dowodowy (art. 344 § 1). Jednocześnie organ podatkowy może w każdym stadium postępowania zmienić, uzupełnić lub uchylić swoje postanowienie dotyczące przeprowadzenia dowodu. W literaturze przedmiotu⁴³⁹ wskazuje się, iż przepis powyższy daje organowi podatkowemu szerokie uprawnienia w dysponowaniu przedmiotem postępowania dowodowego. Przepis ten ponadto gwarantuje organowi elastyczność oraz możliwość wszechstronnego przeprowadzenia postępowania dowodowego.

Zupełnie wyjątkowo przepisy dopuszczają uznawanie pewnych faktów za udowodnione, bez przeprowadzania odrębnego postępowania dowodowego (*notoria non egent probationem*). Dotyczy to faktów powszechnie znanych (art. 344 § 3 projektu). Przy tym, nie jest możliwe określenie na podstawie stałych kryteriów tego, co jest powszechnie znane; każdorazowo zależy to od miejsca i czasu. Są to okoliczności i zdarzenia, czynności lub stany, które powinny być znane każdemu rozsąd-

437 Wyrok NSA z dnia 9 października 2012 r., I FSK 2132/11, Lex nr 1233634.

438 D. Malinowski (red.), *Postępowanie w sprawach podatkowych. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2004, s. 128.

439 C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja...*, s. 1038.

nemu i posiadającemu doświadczenie życiowe człowiekowi⁴⁴⁰. Podobnie nie wymagają dowodu fakty znane organom podatkowym z urzędu (art. 344 § 3 projektu). O tych ostatnich strona powinna zostać powiadomiona, aby mogła się o nich wypowiedzieć. Do tej kategorii zalicza się w szczególności dokumenty będące w posiadaniu organów z racji pełnionych funkcji, tj. zeznania, deklaracje, ewidencje.

Choć organy – i nierzadko sądy – oczekują od strony aktywnego uczestniczenia w postępowaniu dowodowym, szczególnie na etapie jego inicjowania, albowiem leży to w jej własnym, dobrze pojętym interesie⁴⁴¹, nieprawidłowości powstają w zakresie realizacji prawa strony do składania wniosków o przeprowadzenie dowodów w sprawie (art. 188 o.p.)⁴⁴². Nie budzi przy tym wątpliwości stwierdzenie, iż gromadzenie materiału dowodowego nie może polegać na zbieraniu wszelkich informacji dotyczących zjawisk i zdarzeń⁴⁴³, a postępowanie dowodowe nie jest celem samym w sobie⁴⁴⁴. Organ podatkowy, do którego wpłynął wniosek o przeprowadzenie określonego dowodu, dokonuje jego wstępnej, określanej niekiedy mianem uprzedniej⁴⁴⁵, oceny, z punktu widzenia zgromadzonego materiału dowodowego oraz okoliczności sprawy. Ta może doprowadzić do uznania, iż wniosek nie dotyczy okoliczności mających istotne znaczenie dla sprawy, ewentualnie dowód dotyczy, co prawda, okoliczności mającej istotne znaczenie dla sprawy, ale jest ona już stwierdzona innym dowodem. Są to 2 okoliczności, które powinny być badane na tym etapie procedowania wniosku o przeprowadzenie dowodu. W orzecznictwie kwestia realizacji gwarancji procesowych związanych z inicjowaniem postępowania dowodowego była analizowana w wielu rozstrzygnięciach, w których sądy wypowiadały się w przedmiocie sposobu rozumienia obu tych warunków. „Okoliczność mająca znaczenie dla sprawy” jest to okoliczność dotycząca przedmiotu sprawy i mająca znaczenie prawne dla jej rozstrzygnięcia⁴⁴⁶, czyli taki element stanu podatkowoprawnego, który może mieć wpływ na zastosowanie określonych przepisów⁴⁴⁷. O tym, czy żądany dowód warunki te spełnia, decyduje treść normy prawa materialnego determinująca zakres koniecznych dla jej zastosowania ustaleń faktycznych⁴⁴⁸. Odmowa przeprowadzenia określonej czynności dowodowej musi za-

440 W. Siedlecki, *Postępowanie cywilne w zarysie*, Warszawa 1972, s. 301; A. Hanusz, *Źródło domniemania faktycznego a orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 5/6, s. 143-156.

441 Wyrok NSA z dnia 23 października 2012 r., I FSK 2157/11, Lex nr 1233073.

442 D. Strzelec, *Inicjatywa dowodowa strony postępowania. Wątpliwości związane z odmową przeprowadzenia dowodu wnioskowanego przez stronę*, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 5, s. 29-35.

443 Wyrok NSA z dnia 1 lutego 2013 r., I FSK 377/12, Lex nr 1356829.

444 Wyrok NSA z dnia 31 maja 2010 r., I GSK 835/09, Lex nr 585932.

445 A. Hanusz, *Zasada swobodnej oceny dowodów w postępowaniu podatkowym oraz jej granice*, „Państwo i Prawo” 2001, z. 10, s. 65.

446 Wyrok NSA z dnia 9 listopada 2011 r., II FSK 865/10, Lex nr 1069997.

447 Wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2011 r., I FSK 78/10, Lex nr 951836.

448 Wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2011 r., I FSK 618/10, Lex nr 1080598

tem wiązać się z pewnością, że czynność ta jest całkowicie zbędna⁴⁴⁹ i nie zmierza do ustalenia (lub zaprzeczenia) warunków hipotezy określonej normy materialnego prawa podatkowego, która ma mieć zastosowanie w sprawie⁴⁵⁰. Istotną modyfikacją w stosunku do dotychczasowych rozwiązań zawartych w art. 188 o.p. stanowi art. 345. Proponowane rozwiązanie, poza zmianami redakcyjnymi, przeobraża dotychczasowe podejście związane ze sferą inicjowania postępowania dowodowego przez stronę postępowania. Proponuje się, aby w § 1 wskazanego przepisu wprowadzić generalną zasadę obligującą organy do realizacji wniosku dowodowego strony w przypadku wystąpienia okoliczności prawnie relewantnych z perspektywy prowadzonego postępowania.

Jednocześnie w § 2 omawianej regulacji proponuje się pozostawienie organom administracji skarbowej możliwości odmowy przeprowadzenia wniosków dowodowych stwierdzonych wystarczająco innym dowodem, zmierzających w oczywisty sposób do przedłużenia postępowania lub będących oczywiście nieprzydatnymi z perspektywy określonego postępowania. W § 3 natomiast wprowadzono zastrzeżenie, że organ nie może odmówić realizacji wniosku dowodowego strony tylko z tego względu, że sformułowany jest on na okoliczność odmienną od wynikającej ze zgromadzonego materiału dowodowego. Za błędne należy uznać również stanowisko, że brak dowodu wystąpienia określonych okoliczności faktycznych jest dowodem stwierdzającym, że faktycznie nie miały one miejsca, uzasadniającym odmowę uwzględnienia żądania strony przeprowadzenia dowodu⁴⁵¹. Jednocześnie słusznie wskazuje się, że organ może nie uwzględnić wniosku dowodowego, jeżeli żądanie dotyczy okoliczności już stwierdzonej na korzyść strony. Natomiast jeżeli dowód dotyczy tezy odmiennej (tzw. przeciwdowód) niż to przyjmują organy⁴⁵², to powinien on zostać przeprowadzony⁴⁵³. Odmienna interpretacja w praktyce oznaczałaby pozbawienie strony postępowania prawa do skorzystania z instrumentu, za pomocą którego może ona żądać usunięcia braków w materiale dowodowym i za pomocą którego realizuje prawo do czynnego udziału w postępowaniu⁴⁵⁴. Tym samym przepis ten daje podstawę do odmowy uwzględnienia wniosku dowodowego strony w sytuacji, gdy ten wniosek zmierza do dowiedzenia okoliczności wystarczająco stwierdzonej w postępowaniu podatkowym innym dowodem, nie zaś do obalenia tej okoliczności⁴⁵⁵. Przepis ten nie będzie zatem dawał podstawy do odmowy uwzględnienia wniosku dowodowego strony w sytuacji, gdy wniosek ten zmie-

449 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 23 marca 2011 r., I SA/Bk 720/10, Lex nr 785794.

450 Wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2013 r., II FSK 854/11, Lex nr 1298452.

451 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 października 2010 r., I SA/GI 474/10, Lex nr 612271.

452 Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2010 r., I FSK 2016/09, Lex nr 787142.

453 Zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 listopada 2006 r., I SA/Wr 1559/05, Lex nr 894187; wyrok NSA z dnia 22 listopada 2005 r., FSK 2669/04, Lex nr 172170; wyrok NSA z dnia 4 stycznia 2002 r., I SA/Ka 2164/00, ONSA 2003, nr 1, poz. 33.

454 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 5 grudnia 2006 r., I SA/Łd 1422/06, Lex nr 924832.

455 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24 września 2009 r., I SA/Gd 406/09, Lex nr 524672.

rza do zweryfikowania okoliczności stwierdzonej w ocenie organów innym dowodem. Odmowa przeprowadzenia określonej czynności dowodowej musi zatem wiązać się z pewnością, że czynność ta jest całkowicie zbędna i nie zmierza do ustalenia (lub zaprzeczenia) warunków hipotezy określonej normy materialnego prawa podatkowego, która ma mieć zastosowanie w sprawie⁴⁵⁶.

W dotychczasowej praktyce podatkowej jednym z poważniejszych jest problem interpretacji art. 181 o.p. w sposób instrumentalny i dozwoleńcze dla praktyki włączanie do materiału dowodowego protokołów z przesłuchania świadków pochodzących z innych postępowań, co *de facto* ogranicza możliwość uczestniczenia strony w postępowaniu dowodowym. Analiza tego zagadnienia sprowadza się właśnie do rozstrzygnięcia, czy na gruncie postępowania podatkowego można mówić o znanej innym gałęziom prawa procesowego zasadzie bezpośredniości, czy też może postępowanie podatkowe ma odformalizowany charakter i mamy tu do czynienia z jej przeciwieństwem, tj. zasadą pośredniości⁴⁵⁷.

Wydaje się, iż kwestia ta nie jest rozstrzygnięta i nie stanowi samodzielnej instytucji proceduralnej. Brak jest bowiem jednoznacznego przepisu, który w zasadniczych kwestiach regulowałby to zagadnienie. Natomiast przyczyną szerszej analizy tego problemu są narosłe na tym tle nieporozumienia co do sposobu interpretacji przepisu art. 181 o.p. Zasadnicze z nich sprowadzają się do ustalenia, w jaki sposób należy rozumieć zawarte w nim sformułowanie, iż dowodem w postępowaniu podatkowym mogą być materiały zgromadzone w toku postępowania karnego bądź postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe oraz czy dozwala on na praktykę, w której w miejsce przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadków organ podatkowy ogranicza się jedynie do włączenia jako dowodów w sprawie protokołów ich przesłuchania, jakie zostały przeprowadzone w innych postępowaniach⁴⁵⁸. Ta ostatnia kwestia sprowadza się do odpowiedzi na pytanie: czy za takie materiały i dowody mogą być uznane właśnie protokoły zeznań świadków przesłuchanych w postępowaniach karnych bądź karnoskarbowych lub też podatkowych względem innych podmiotów oraz czy w ramach postępowania podatkowego nie należałoby ponownie przeprowadzić tego typu dowodów, szczególnie jeśli takie wnioski zgłasza strona.

W toku prac zgłaszany był postulat, iż organ podatkowy powinien oprzeć rozstrzygnięcie na materiale dowodowym, który przez ten organ został zgromadzony; dotyczy to w szczególności dowodów z osobowych źródeł dowodowych, jeśli wnioskuje o to strona postępowania. Natomiast mając na względzie ekonomikę postę-

456 Por. wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2013 r., II FSK 854/11.

457 Zob. D. Strzelec, Zasada bezpośredniości gromadzenia materiału dowodowego w sprawach podatkowych, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 10.

458 D. Strzelec, Zastępowanie dowodów ze źródeł osobowych protokołami pochodzącymi z innych postępowań, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 12.

powania, zdecydowano się, aby rozłożyć akcenty w tym zakresie, np. unormować w sposób generalny posługiwanie się protokołami pochodzącymi z innych postępowań, ewentualnie wprowadzić unormowanie, w myśl którego strona może wnioskować o ponowienie dowodu z zeznań już przesłuchanych świadków, jeżeli nie miała możliwości brania udziału w tych przesłuchaniach. Dlatego też w art. 344 § 4 dodano wskazania, że strona może wnosić o ponowne przeprowadzenie dowodu ze źródeł osobowych, jeżeli nie miała możliwości uczestniczyć w czynności jego przeprowadzenia. Związane jest to z zapewnieniem gwarancji procesowych w toku postępowania, bowiem w praktyce bardzo często zdarza się, że organy podatkowe dokonują ustaleń na podstawie zeznań świadków, nie konfrontując w tym zakresie treści tych zeznań z pozostałą częścią materiału dowodowego. Ogranicza to możliwość czynnego udziału strony w czynności przesłuchania, chociażby poprzez brak możliwości zadawania pytań świadkom. Dlatego też przyznano stronie możliwość złożenia wniosku o przeprowadzenie dowodu z zeznań świadka, jeżeli protokół z przesłuchania tego świadka w innym postępowaniu włączono jako dowód w sprawie. Jednocześnie w § 5 proponuje się wyłączenie, wskazując sytuacje, w których organ może nie uwzględnić wniosku o ponowne przeprowadzenie przesłuchania świadka, którego protokół z przesłuchania w innym postępowaniu włączono jako dowód w sprawie, np. jeżeli przeprowadzenie przesłuchania nie jest możliwe. Powyższa regulacja stanowi ograniczenie dla możliwości nadużywania instytucji przeprowadzenia dowodu ze źródeł osobowych, gdy wiadomo, że z przyczyn obiektywnych nie jest możliwe ponowne przeprowadzenie dowodu z przesłuchania świadka. Zapobiegnie to wykorzystywaniu omawianej instytucji procesowej związanej z inicjowaniem postępowania dowodowego jedynie w celu sztucznego przedłużania postępowania i zapewni możliwość jego sprawnego prowadzenia.

Art. 346 przewiduje zasady dotyczące terminu przedstawienia dowodu znajdującego się w posiadaniu strony, stanowiąc odpowiednik dotychczasowego art. 189 o.p.

Jednym z podstawowych obowiązków organu jest zawiadomienie strony, ze stosownym wyprzedzeniem, o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadka, opinii biegłego lub oględzin. Zgodnie z art. 347 § 1 o.p. strona powinna być zawiadomiona o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych lub oględzin przynajmniej na 7 dni przed terminem. W praktyce stosowanie tego na pozór jasnego przepisu rodzi jednak pewne wątpliwości związane z rozstrzygnięciem, jakie obowiązki spoczywają na organach w związku z zawiadamianiem o przesłuchaniach świadków oraz jaką treść powinno zawierać zawiadomienie, w szczególności, czy organ powinien informować, kto będzie przesłuchiwany. Zawiadomienie, które jest kierowane do strony, w zależności od tego, czy organ zawiadamia o przesłuchaniu świadka, czy też o oględzinach, powinno zawierać wskazanie: kto, gdzie i kiedy dokona jakiej czynności dowodo-

wej; czy będzie uczestniczył w niej biegle, jeżeli przykładowo oględziny mają odbyć się z jego udziałem; jaki świadek wskazany z imienia i nazwiska ma zostać przesłuchany. W praktyce największe kontrowersje – zarówno w orzecznictwie⁴⁵⁹, jak i literaturze przedmiotu⁴⁶⁰ – powstają na tle tego, czy organ, planując przesłuchanie świadka, powinien informować o tym, kto będzie przesłuchiwany. Przykładowo, w orzecznictwie na gruncie art. 190, regulującego materię analogiczną do przepisu art. 347 wskazywano, iż przepis ten nie daje podstaw do wywodzenia obowiązku, by w zawiadomieniu o planowanym przesłuchaniu świadka podawać jego personalię i okoliczności, na które dowód ma być przeprowadzony. Podkreśla się, że strona ma nieograniczony wgląd w akta sprawy (art. 178 § 1 o.p.) i jeśli chce, to może ustalić dane świadka, korzystając z tego prawa⁴⁶¹. Wydaje się jednak, że choć przepis art. 190 o.p. nie formułuje wymogów co do konkretnych informacji, jakie powinny być zamieszczone w zawiadomieniu, to byłoby pożądane informowanie o tym, jaki świadek ma być przesłuchiwany⁴⁶². Byłoby to podyktowane realizacją zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów. Brak tej informacji oczywiście nie ogranicza strony w podjęciu decyzji co do uczestniczenia w takich czynnościach, lecz konieczność wcześniejszego weryfikowania w aktach sprawy tego, kto będzie przesłuchiwany, co stanowi dodatkową niedogodność i utrudnienie, szczególnie w sytuacji, gdy organ posługuje się obszernym materiałem pochodzącym z osobowych źródeł dowodowych. Mając na względzie te okoliczności w art. 347 tym będącym odpowiednikiem art. 190 o.p., proponuje się zmianę polegającą na dodaniu w § 2 obowiązku informowania przez organy o danych personalnych świadka wezwanego do złożenia zeznań oraz wskazanie okoliczności, na jaką dowód ten ma zostać przeprowadzony. Powyższa zmiana podyktowana jest ekonomią procesową, ponieważ w praktyce organy podatkowe kierują zawiadomienie o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadka bez wskazania, kogo i na jaką okoliczność mają przesłuchać, zasłaniając się brakiem obowiązku wskazywania takich danych. Taki sposób procedowania nie znajduje racjonalnego uzasadnienia z uwagi na obowiązującą zasadę jawności dla strony postępowania (obecnie art. 178 o.p.), w tym możliwość wglądu w akta, sporządzania notatek, odpisów oraz kopii przy wykorzystaniu własnych przenośnych urządzeń.

459 Zob. wyrok NSA z dnia 19 marca 2010 r., II FSK 1369/08, Lex nr 570187; wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2009 r., I FSK 1453/08, Lex nr 578910.

460 Zob. P. Stolarski, Dowód z przesłuchania świadka – zakres zawiadomienia strony, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 3; R. Piórczak, Czy organ podatkowy w zawiadomieniu o przesłuchaniu świadka ma obowiązek podania personaliów świadka, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 9, s. 47-51; D. Strzelec, Czynny udział strony w postępowaniu dowodowym – nieprawidłowości w praktyce organów podatkowych, „Prawo i Podatki” 2007, nr 7, s. 27.

461 Wyrok NSA z dnia 28 września 2012 r., II FSK 391/11, Lex nr 1244333.

462 Zob. D. Strzelec, Dowody i postępowanie dowodowe..., s. 148.

W postępowaniu podatkowym możliwość wyciągania wniosków ze zgromadzonych w sprawie dowodów, wzorem innych procedur⁴⁶³, oparto na tzw. zasadzie swobodnej oceny dowodów, zgodnie z którą organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona (art. 348 projektu). W procedurach opartych na takiej zasadzie ocena wartości informacyjnej przeprowadzonych dowodów jest kwestią faktu, nie zaś kwestią natury prawnej, co oznacza, iż w przeciwieństwie do systemów procesowych opartych na tzw. legalnej ocenie dowodów – normy prawne nie określają mocy dowodowej poszczególnych dowodów. Organ nie znajdzie w przepisach żadnych wytycznych co do przydatności dowodów danego rodzaju dla wykazania określonych twierdzeń⁴⁶⁴. Ma on swobodnie oceniać wiarygodność i moc dowodową poszczególnych dowodów, na których opiera swoją decyzję. Oznacza to, że przepisy normujące postępowanie podatkowe regulują zasady związane z gromadzeniem materiału dowodowego – choć niekiedy budzą one wątpliwości⁴⁶⁵ – natomiast nie ingerują w sferę jego oceny. Niemniej jednak swoboda w zakresie oceny materiału dowodowego nie może oznaczać akceptacji dla dowolności wniosków prezentowanych przez organ podatkowy⁴⁶⁶. Z uwagi na występujące niekiedy pewne trudności z oceną wyników postępowania dowodowego rozważano, czy zasadne byłoby wprowadzenie dyrektyw pozwalających rozstrzygnąć wątpliwości, których w trakcie postępowania dowodowego wyeliminować się nie uda. Analiza niektórych rozstrzygnięć sądowych pozwala wysunąć wniosek, iż sądy akceptują sytuację, w której pewne luki w materiale dowodowym będą rozstrzygane na korzyść strony postępowania, co można przykładowo tłumaczyć, odwołując się do zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Należy zaznaczyć, iż zgodnie z art. 23 § 1 organy podatkowe podejmują działania niezbędne dla dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w terminie. Jednocześnie § 2 tego artykułu stanowi, że jeżeli po przeprowadzeniu postępowania dowodowego w sprawie pozostają niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego, rozstrzyga się je na korzyść zobowiązanego.

Postępowanie podatkowe będące szczególnym rodzajem postępowania administracyjnego nie ma charakteru kontradyktoryjnego, a stosunek łączący podatnika z organem to stosunek administracyjnoprawny cechujący się nierównorzędnnością

463 R. Sowiński, Zasada swobodnej oceny dowodów w postępowaniu podatkowym na tle pozostałych dziedzin prawa procesowego, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, z. 1, s. 35; Z. Świda-Łagiewska, Zasada swobodnej oceny dowodów w polskim procesie karnym, AUW 1983, nr 664, Prawo CXV; A. Mariański, Swobodna czy dowolna ocena dowodów..., s. 7-12; D. Strzelec, Przepisy postępowania podatkowego a przepisy innych gałęzi prawa procesowego – cechy przesadzające o kształcie postępowania, „Przegląd Prawa Publicznego” 2011, nr 11.

464 R. Kmiecik, Prawo dowodowe. Zarys wykładu, Kraków 2005, s. 259.

465 B. Brzeziński, W. Morawski, Zastępowanie zeznań strony jej wyjaśnieniami – przykład obejścia prawa przez organ podatkowy, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 5; D. Strzelec, Zastępowanie dowodów ze źródeł osobowych protokołami pochodzącymi z innych postępowań, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 12.

466 Wyrok NSA z dnia 17 maja 2013 r., II FSK 2318/11, Lex nr 1329102.

podmiotów⁴⁶⁷. Pozycja strony postępowania jest słabsza, gdyż to organ podatkowy jest gospodarzem tego postępowania. To organ je prowadzi, podejmuje czynności poszukiwawcze zmierzające do ustalenia stanu faktycznego w sprawie, a następnie przeprowadza niezbędne dowody. Chcąc zrównoważyć to gorsze położenie procesowe strony, przepisy przyznają jej szereg uprawnień w trakcie postępowania dowodowego.

W myśl art. 349 projektu okoliczność faktyczna może być uznana za udowodnioną, jeżeli stronie zapewniono możliwość wypowiedzenia się co do przedstawionych dowodów. Jest to zatem przesłanka uznania wartości procesowej każdego materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie⁴⁶⁸. Przepis ten stanowi odpowiednik dotychczas obowiązującego art. 192 o.p., co oznacza, iż dotychczasowe orzecznictwo sądów administracyjnych w pełni zachowuje swoją aktualność. Unieвозмоżliwienie wypowiedzenia się stronie na temat dowodów, które zostały przeprowadzone, powoduje, iż okoliczność faktyczna, która była przedmiotem tych dowodów, nie może być uznana za udowodnioną, a dowody, co do których strona nie mogła się wypowiedzieć, nie mogą być wykorzystane do udowodnienia jakiegokolwiek okoliczności⁴⁶⁹. W takiej sytuacji zgromadzony materiał dowodowy w ogóle nie powinien być przedmiotem oceny, gdyż nie będzie miał w sprawie jakiegokolwiek wartości⁴⁷⁰. Zarówno udział w przeprowadzaniu dowodu, jak i wypowiedzenie się w tym zakresie przez stronę należy traktować jako prawo strony, z którego może, ale nie musi skorzystać. Jeśli strona, mając taką możliwość, nie wypowiedziała się co do zebranych dowodów, to stan faktyczny ustalony na podstawie przeprowadzonych dowodów nie narusza art. 192 o.p.⁴⁷¹. Natomiast obowiązkiem organu jest stworzenie ku temu warunków.

Istotne uprawnienie, od którego odstępstwa przewidziano jedynie w enumeratywnie wymienionych sytuacjach, stanowi możliwość wypowiedzenia się przed wydaniem decyzji w sprawie materiału dowodowego zgromadzonego w postępowaniu (art. 351 projektu). Mianowicie, po przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego, gdy organ uzna, iż dysponuje materiałem dowodowym pozwalającym na wydanie decyzji, ma on obowiązek wyznaczyć stronie 7-dniowy termin do wypowiedzenia się w kwestii zgromadzonego materiału dowodowego, ewentualnie 14 dni, gdy dotyczy to zastosowania klauzuli dotyczącej unikania opodatkowania (art. 351). Zawiadomienie stanowi dla strony sygnał, że w ocenie organu podatkowego okoliczności faktyczne sprawy zostały w dostateczny sposób ustalone, a ona ma ostat-

467 J. Zimmermann. *Ordynacja podatkowa. Postępowanie podatkowe. Komentarz*, Toruń 1998, s. 24.

468 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 23 stycznia 2007 r., I SA/Wr 1510/06, Lex nr 923358.

469 Wyrok NSA z dnia 8 lipca 1998 r., III SA 1375/97, Lex nr 44703.

470 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 26 listopada 2009 r., I SA/OI 647/09, Lex nr 549865.

471 Zob. wyrok NSA z 20 lipca 2011 r., II FSK 477/10; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 23 listopada 2010 r., I SA/Rz 640/10, Lex nr 750207.

nią możliwość zapoznania się z dowodami oraz wypowiedzenia w ich przedmiocie przed wydaniem decyzji. Właściwy sposób realizacji tego obowiązku ma istotne znaczenie dla ochrony praw strony⁴⁷². Ponadto sama instytucja, przy właściwym jej wykorzystaniu, może przyczynić się do wyjaśnienia rzeczywistego stanu faktycznego sprawy. Strona bowiem ma prawo wypowiedzieć się w przedmiocie całego materiału dowodowego zgromadzonego w danej sprawie podatkowej, w tym także w trakcie kontroli podatkowej czy też w innych postępowaniach, czyli materiału, który w ocenie organu podatkowego będzie stanowić podstawę do wydania decyzji. Analizowana instytucja gwarantuje prawo strony do „ostatniego słowa”⁴⁷³ i zaferowania nowych dowodów, zgłoszenia wniosków dowodowych przed wydaniem decyzji. Będzie to miało szczególnie istotne znaczenie, jeśli po dokonaniu oceny strona dojdzie do przekonania, że pewne okoliczności nie zostały w dostateczny sposób naświetlone.

Nie budzi zastrzeżeń stwierdzenie, że nie można pozbawić strony prawa wypowiedzenia się w sprawie zebranych dowodów przed wydaniem decyzji, nawet w tych przypadkach, w których wynik rozstrzygnięcia zdaje się być oczywisty, chyba że istnieje wyraźna ku temu podstawa prawna⁴⁷⁴. Takim ogólnym upoważnieniem do pomijania tej czynności postępowania nie może być zasada szybkości i prostoty postępowania (art. 125 o.p.), lecz stanowi je art. 351 § 2 o.p., wyliczający sytuacje, w których organ może odstąpić od wypełnienia tego zobowiązania. Z punktu widzenia realizacji omawianego obowiązku nie ma natomiast znaczenia etap postępowania, w którym zgromadzono dowody, lecz istotne jest to, że nastąpi wydanie decyzji podatkowej. Ponadto organ musi wyznaczyć termin, niezależnie od tego, czy we wcześniejszych fazach postępowania strona mogła i skorzystała z innych uprawnień procesowych zapewniających jej czynny udział w postępowaniu, tj. składała wnioski dowodowe⁴⁷⁵, uczestniczyła w czynnościach dowodowych⁴⁷⁶ i przeglądała akta sprawy. W orzecznictwie wskazuje się, że „czym innym jest zapewnienie stronie czynnego udziału w postępowaniu, wyrażające się w umożliwieniu jej składania wyjaśnień, zgłaszania dowodów oraz uczestniczenia w ich przeprowadzaniu, a czym innym stworzenie jej możliwości wypowiedzenia się przed wydaniem decyzji, będące dla strony niejako ostatnią szansą na przedstawienie i uzasadnienie swojego stanowiska. Prawidłowo przeprowadzone postępowanie to takie, w którym uwzględniono oba te elementy⁴⁷⁷”.

472 Z. Kmiecik, *Mediacja i concyliacja w prawie administracyjnym*, Kraków 2004, s. 96.

473 M. Masternak, *Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym*, „Kwartalnik Prawa Podatowego” 2001, z. 2, s. 113.

474 Wyrok NSA z dnia 11 października 2001 r., I SA/Ka 1547/00, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 9, s. 63.

475 Zob. D. Strzelec, *Inicjatywa dowodowa strony postępowania. Wątpliwości związane z odmową przeprowadzenia dowodu wnioskowanego przez stronę*, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 5, s. 29-36.

476 Zob. D. Strzelec, *Czynny udział...*, s. 26-30.

477 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 maja 2005 r., III SA/Wa 214/04, Lex nr 166687.

W tym miejscu należy zauważyć, iż obecnie obowiązująca praktyka organów podatkowych (w znacznej mierze dzięki orzecznictwu), w porównaniu do początków obowiązywania przepisów ordynacji podatkowej, w pewnym zakresie uległa poprawie. Obecnie jedynie sporadycznie organy nie realizują tego obowiązku. Niestety, choć polepszyła się praktyka i organy podatkowe, stosownie do wymogu przewidzianego w przepisie, zawiadamiają stronę o prawie do wypowiedzenia się w przedmiocie materiału dowodowego, to często do analizowanej w tym miejscu instytucji podchodzą w sposób instrumentalny⁴⁷⁸. Jednocześnie w związku z oceną funkcjonowania tej instytucji wskazywano na dwa mankamenty aktualnych regulacji. Po pierwsze, pewne wątpliwości budziło to, dlaczego na gruncie postępowań podatkowych, w związku z prawem do wypowiedzenia się w sprawie materiału dowodowego, strona pozbawiona jest możliwości skorygowania deklaracji podatkowej. Warto odnotować, iż w toku postępowań kontrolnych prowadzonych przez organy kontroli skarbowej takie uprawnienie było przewidziane przez art. 24 u.k.s. Po drugie, w toku prac wskazywano, iż przepisy ordynacji podatkowej nie nakładają na organy podatkowe, przy okazji realizacji prawa do wypowiedzenia się w przedmiocie materiału dowodowego, obowiązku przedstawienia pisemnej oceny prawnej zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego, projektu decyzji lub choćby przesłanek przyszłego rozstrzygnięcia. Osłabia to gwarancyjne znaczenie tego unormowania. Wprowadzenie wymogu przesyłania projektu decyzji stworzyłoby lepszą możliwość wykorzystania tej instytucji dla właściwego wyjaśnienia sprawy i usunęło wątpliwości co do obowiązku zawiadomienia po definitywnym zakończeniu postępowania dowodowego⁴⁷⁹. Po przesłaniu projektu strona może się wypowiedzieć zarówno co do stanu prawnego, tj. sposobu interpretacji przepisów prawa podatkowego, jak również zupełności postępowania dowodowego oraz dokonanej przez organ oceny dowodów, ewentualnie może wskazać fakty, które jej zdaniem wymagałyby dodatkowego wyjaśnienia oraz co do nieprawidłowości dotyczących podejmowanych czynności dowodowych⁴⁸⁰. Taki jednak postulat zgłoszony w toku prac nie został uwzględniony.

4.8.3. Dowody z ksiąg podatkowych

Oddział 2

Księgi podatkowe

Art. 352. § 1. *Księgi podatkowe prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów.*

478 Zob. szerzej: D. Strzelec, Prawo strony do wypowiedzenia się w sprawie materiału dowodowego. Artykuł 200 Ordynacji – standardy stosowania, Pr. i Pod. 2008, nr 5.

479 D. Strzelec, Dowody i postępowanie dowodowe..., s. 264.

480 *Ibidem*.

§ 2. Księgi podatkowe uważa się za rzetelne, jeżeli dokonywane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty.

§ 3. Za niewadliwe uważa się księgi podatkowe prowadzone zgodnie z zasadami wynikającymi z odrębnych przepisów.

§ 4. Organ podatkowy nie uznaje za dowód w rozumieniu przepisu § 1 ksiąg podatkowych, które są prowadzone nierzetelnie lub w sposób wadliwy.

§ 5. Organ podatkowy uznaje jednak za dowód księgi podatkowe, które prowadzone są w sposób wadliwy, jeżeli wady nie mają istotnego znaczenia dla sprawy.

§ 6. Jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że księgi podatkowe są prowadzone nierzetelnie lub w sposób wadliwy, w protokole badania ksiąg organ ten określa, za jaki okres i w jakiej części nie uznaje ksiąg za dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów.

§ 7. Odpis protokołu, o którym mowa w § 6, organ podatkowy doręcza stronie.

§ 8. Strona, w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu, może wnieść zastrzeżenia do zawartych w nim ustaleń, przedstawiając jednocześnie dowody, które umożliwią organowi podatkowemu prawidłowe określenie podstawy opodatkowania.

Art. 353. § 1. W przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych, organ podatkowy może żądać przekazania całości lub części tych ksiąg oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w § 2, wskazując rodzaj ksiąg podatkowych oraz okres, którego dotyczą.

§ 2. Struktura logiczna postaci elektronicznej ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, z uwzględnieniem możliwości wytworzenia jej z programów informatycznych używanych powszechnie przez przedsiębiorców oraz automatycznej analizy danych, jest dostępna w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg podatkowych, części tych ksiąg oraz dowodów księgowych w postaci elektronicznej oraz wymagania techniczne dla informatycznych nośników danych, na których księgi, części tych ksiąg oraz dowody księgowe mogą być zapisane i przekazywane, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w księgach oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.

Proponowane w nowej ordynacji podatkowej rozwiązania zawarte w oddziale 2 zatytułowanym „Księgi podatkowe” zostały zaczerpnięte z aktualnie obowiązujących regulacji prawnych. Wprowadzone zmiany stanowią jedynie usystematyzowanie istniejących do tej pory przepisów. Art. 352 jest odpowiednikiem art. 193 o.p. Z kolei art. 353 jest odpowiednikiem art. 193a o.p. z drobnymi modyfikacjami wynikającymi ze sposobu zredagowania § 2 (syntetyzującego dotychczasowy art. 193a § 2 i 3 o.p.).

4.8.4. Przesłuchania

Oddział 3

Przesłuchania

Art. 354. § 1. Nikt nie ma prawa odmówić zeznań w charakterze świadka, z wyjątkiem małżonka strony, wstępnych, zstępnych i rodzeństwa strony oraz powinowatych drugiego stopnia, jak również osób pozostających ze stroną w stosunku przysposobienia, opieki lub kurateli. Prawo odmowy zeznań trwa także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli.

§ 2. Świadek może odmówić odpowiedzi na pytania, gdy odpowiedź mogłaby narazić jego lub jego bliskich wymienionych w § 1 na odpowiedzialność karną, karną skarbową albo spowodować naruszenie obowiązku zachowania ustawowo chronionej tajemnicy zawodowej.

§ 3. Przed odebraniem zeznania organ podatkowy poucza świadka o prawie odmowy zeznań i odpowiedzi na pytania oraz uprzedza o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania.

§ 4. Niedopuszczalne jest zastępowanie przez organ podatkowy czynności przesłuchania świadka jego wyjaśnieniami złożonymi na piśmie, chyba że przesłuchanie świadka nie jest możliwe, w szczególności świadkowi nie można było doręczyć wezwania, albo nie stawił się z powodu niedających się usunąć przeszkód.

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z Ministrem Sprawiedliwości określi, w drodze rozporządzenia, sposób sporządzania oraz przechowywania protokołów zeznań obejmujących okoliczności, na które rozciąga się obowiązek ochrony informacji niejawnych lub dochowania tajemnicy zawodowej, mając na celu potrzebę zapewnienia poprawności protokołów zeznań i bezpieczeństwa danych w nich zawartych.

Art. 355. Świadcami nie mogą być:

- 1) osoby niezdolne do postrzegania lub komunikowania swych spostrzeżeń;
- 2) osoby obowiązane do zachowania w tajemnicy informacji niejawnych na okoliczności objęte tajemnicą, jeżeli nie zostały, w trybie określonym obowiązującymi przepisami, zwolnione od obowiązku zachowania tej tajemnicy;
- 3) duchowni prawnie uznanych wyznań co do faktów objętych tajemnicą spowiedzi;
- 4) mediatorzy co do faktów, o których dowiedzieli się w związku z prowadzeniem mediacji, chyba że strona i organ podatkowy uczestniczący w mediacji zwolnią ich z obowiązku zachowania tajemnicy mediacji.

Art. 356. Organ podatkowy może przesłuchać stronę po wyrażeniu przez nią zgody. Do przesłuchania strony stosuje się przepisy dotyczące świadka, z wyłączeniem przepisów o środkach przymusu.

Art. 357. § 1. W celu wyjaśnienia sprzeczności co do istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy, w zakresie złożonych zeznań lub sporządzonych opinii, świadkowie, biegli oraz strona mogą być konfrontowani.

§ 2. Z przeprowadzenia konfrontacji sporządza się protokół. Protokół konfrontacji zawiera w szczególności wskazanie celu czynności i okoliczności, których dotyczą sprzeczności, w tym przytoczenie odpowiednich fragmentów rozbieżnych zeznań, wyjaśnień bądź opinii i ustosunkowanie się osób konfrontowanych do tych sprzeczności.

Art. 358. § 1. Przesłuchanie strony postępowania, świadka lub biegłego może nastąpić przy użyciu urządzeń technicznych umożliwiających przeprowadzenie tej czynności na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku.

§ 2. W czynności, o której mowa w § 1, bierze udział pracownik organu podatkowego właściwego miejscowo dla osoby przesłuchiwanej.

§ 3. W sytuacji określonej w § 1 przebieg przesłuchania utrwała się za pomocą urządzenia rejestrującego obraz i dźwięk.

§ 4. Z przesłuchania sporządza się protokół, którego treść ograniczona jest do zapisu najbardziej istotnych oświadczeń osób biorących w nim udział. Zapis obrazu i dźwięku stanowią załącznik do protokołu.

W oddziale 3 zatytułowanym „Przesłuchania” zawarto unormowania wynikające z dotychczasowych rozwiązań przewidzianych na gruncie ordynacji podatkowej z pewnymi modyfikacjami. Świadkiem w sprawach podatkowych może być osoba fizyczna, która w sprawie dotyczącej innego podmiotu zeznaje o faktach spostrzeżonych lub o których otrzymała wiadomość od innych osób⁴⁸¹. Co do zasady, wszystkie osoby dysponujące wiedzą na temat faktów istotnych w sprawie, które zostaną wezwane przez organ podatkowy, mają obowiązek stawienia się na wezwanie oraz złożenia zeznań, co wynika z art. 354 § 1 projektu stanowiącego, iż nikt nie ma prawa odmówić złożenia zeznań w postępowaniu podatkowym. Wymóg ten nie dotyczy jednak osób objętych tzw. zakazami dowodowymi, przewidzianymi w art. 355 projektu. Generalnie art. 354 przewiduje zasady wynikające z dotychczasowego brzmienia art. 196 o.p. odnoszącego się do odmowy składania zeznań. Obowiązek składania zeznań w charakterze świadka doznaje ograniczeń poprzez wprowadzenie instytucji odmowy zeznań (art. 354 § 1) i odmowy odpowiedzi na poszczególne pytania (art. 354 § 2). Obie te instytucje stanowią swoiste go rodzaju gwarancje procesowe dla uczestniczących w postępowaniu podmiotów. Zgodnie z nimi małżonkowi strony, wstępnym, zstępnym, rodzeństwu strony oraz powinowatym pierwszego stopnia, a także osobom pozostającym ze stroną w stosunku przysposobienia, opieki lub kurateli przysługuje prawo odmowy składania zeznań. Prawo to trwa także po ustaniu małżeństwa, stosunku przysposobienia, opieki lub kurateli. Ponadto świadek może odmówić odpowiedzi na pytania, gdy odpowiedź mogłaby narazić jego lub jego bliskich, wskazanych powyżej, na odpowiedzialność karną, karną skarbową albo spowodować naruszenie obowiązku zachowania ustawowo chronionej tajemnicy zawodowej. O przysługujących świad-

481 L. Guzek, Dowody w postępowaniu..., s. 23.

kom prawach powinni być oni pouczeni przed odebraniem od nich zeznań (art. 354 § 3 projektu).

Obserwując praktykę, można wskazać kilka najczęściej pojawiających się kwestii spornych w związku z wykorzystaniem dowodu z zeznań świadków w sprawach podatkowych, w celu ustalenia relewantnych prawnie okoliczności oraz oceny składanych wniosków dowodowych, jak również sposobu pozyskiwania informacji od świadków.

Odnosnie do sposobu pozyskiwania informacji od świadków, jako niedopuszczalne należy uznać wskazywanie na możliwość złożenia zeznania przez świadka na piśmie, ewentualnie zastępowanie przesłuchania świadka jego oświadczeniem złożonym w siedzibie organu. Takie oświadczenie złożone na piśmie powinno być traktowane jako źródło informacji o tym, iż określona osoba posiada informacje o faktach istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy, a tym samym, że mogłaby zostać przesłuchana w charakterze świadka. Nowością względem dotychczasowej regulacji jest dodany § 4, zapobiegający zastępowaniu czynności przeprowadzenia dowodu ze źródeł osobowych wezwaniem do przedłożenia wyjaśnień przez świadka. Jednocześnie dopuszczono możliwość zastąpienia czynności przeprowadzenia dowodu z zeznań świadka, złożonymi na piśmie wyjaśnieniami, jeżeli jego przesłuchanie z obiektywnych przyczyn nie jest możliwe.

Art. 355 zawiera dotychczasowe rozwiązanie odnoszące się do bezwzględnego zakazu przesłuchiwania niektórych osób w charakterze świadków, znane z aktualnie obowiązującego art. 195 o.p. Modyfikacja w tym zakresie dotyczy rozszerzenia katalogu dotychczasowych podmiotów o osobę mediatora w ściśle określonych przypadkach.

Art. 356 zawiera rozwiązanie tożsame z obowiązującym art. 199 o.p. w zakresie wyrażenia zgody jako warunku koniecznego na przesłuchanie strony.

Nowość w porównaniu do dotychczasowych regulacji prawnych stanowi proponowana treść art. 357 odnosząca się do możliwości dokonywania konfrontacji w ramach czynności przesłuchania. Obecnie istnieją poważne wątpliwości co do dopuszczalności łącznego przesłuchania świadków albo świadka i strony na te same okoliczności faktyczne sprawy. Wprowadza się zatem możliwość łącznego przesłuchania (konfrontacji) świadków lub strony. Proponowane rozwiązanie zwiększy wiarygodność dowodów z przesłuchania, zmniejszy koszty postępowania i uciążliwości związane z udziałem strony w toku odrębnie dokonywanych czynności. Powyższe rozwiązanie ma na celu zwiększenie efektywności postępowania dowodowego poprzez bieżące ustalenie rozbieżności w wypowiedziach i ich ewentualne usunięcie w toku podejmowanej czynności.

Z przeprowadzenia konfrontacji sporządza się protokół. Protokół konfrontacji zawiera w szczególności wskazanie celu czynności i okoliczności, których dotyczą sprzeczności, w tym przytoczenie odpowiednich fragmentów rozbieżnych zeznań, wyjaśnień bądź opinii i ustosunkowanie się osób konfrontowanych do tych sprzeczności (art. 357 § 2).

Kolejną zmianę w stosunku do dotychczasowych regulacji stanowi proponowana treść art. 358 dotycząca możliwości przeprowadzenia przesłuchania na odległość, za pomocą dostępnych technik audiowizualnych. W tym aspekcie proponuje się dopuszczenie stosowania nowoczesnych technik umożliwiających bezpośredni przekaz obrazu i dźwięku w trakcie przeprowadzania czynności przesłuchania strony, świadka lub biegłego na odległość przez organ podatkowy (§ 1). Powyższe pozwoli na zaoszczędzenie czasu związanego z prowadzonymi czynnościami przesłuchania, w sytuacji gdy miejsce zamieszkania osoby przesłuchiwanej pozostaje znacznie oddalone od miejsca siedziby organu prowadzącego postępowanie. W przeprowadzanej czynności przesłuchania brać będzie udział pracownik organu właściwego dla miejscowości, w której przesłuchiwana osoba przebywa (§ 2). Nadto proponuje się wprowadzenie obligatoryjnego utrwalania czynności przesłuchania za pomocą urządzenia rejestrującego obraz i dźwięk (§ 3). Proponowane rozwiązanie przyczyni się do zwiększenia wiarygodności przeprowadzonego dowodu oraz będzie wierniej oddawać przebieg czynności, co pozwoli na obiektywizację oceny prawidłowości jej dokonania i zwiększy efektywność działania organu. Sporządzony z czynności przesłuchania protokół stanowić będzie uzupełnienie utrwalonego za pośrednictwem technik rejestrowania obrazu i dźwięku dowodu, wobec czego jego treść ograniczona zostanie jedynie do zapisu najistotniejszych oświadczeń osób biorących udział w przeprowadzonej czynności. Zapis utrwalający dokonane czynności będzie stanowił załącznik do protokołu (§ 4).

4.8.5. Biegły

Oddział 4

Biegły

Art. 359. § 1. *Jeżeli stwierdzenie okoliczności mających istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy wymaga wiadomości specjalnych, organ podatkowy zasięga opinii biegłego.*

§ 2. *Do biegłego stosuje się odpowiednio przepisy art. 101 § 1-3. W pozostałym zakresie do biegłego stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące przesłuchania świadków.*

§ 3. *Organ podatkowy wydaje postanowienie o powołaniu biegłego i przeprowadzeniu dowodu z opinii biegłego, w którym wskazuje:*

1) imię, nazwisko, specjalność i wykształcenie biegłego lub biegłych;

2) przedmiot i zakres opinii ze sformulowaniem, w miarę potrzeby, pytań;

3) termin sporządzenia opinii.

§ 4. W miarę potrzeby udostępnia się biegłemu akta sprawy w zakresie niezbędnym do wydania opinii i wzywa się go do udziału w przeprowadzeniu dowodów, w szczególności dokonaniu oględzin.

§ 5. Jeżeli opinia jest niepełna lub niejasna albo gdy zachodzi sprzeczność w samej opinii lub między różnymi opiniami w tej samej sprawie, można wezwać ponownie tych samych biegłych do ustnego wyjaśnienia treści opinii złożonej na piśmie, zażądać od nich dodatkowej opinii, złożenia wyjaśnień w ramach konfrontacji lub powołać innych biegłych.

§ 6. O sporządzeniu opinii przez biegłego organ bez zbędnej zwłoki informuje stronę postępowania i wyznacza siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie jej treści.

W oddziale 4 „Biegły” na kanwie dotychczasowych rozwiązań zaproponowane zostały nowe regulacje stanowiące rozwinięcie aktualnych unormowań związanych z koniecznością zasięgnięcia fachowej wiedzy oraz dokonania określonej czynności w ramach prowadzonego postępowania. W proponowanym art. 359 zachowano możliwość zasięgnięcia opinii przez organ podatkowy w przypadku konieczności skorzystania z wiadomości specjalnych w toku postępowania, co stanowi odpowiednik dotychczasowego art. 197 o.p.⁴⁸²

Nowością w tym zakresie jest dodany § 3, na podstawie którego w formie postanowienia organ będzie orzekał o przeprowadzeniu dowodu z opinii biegłego wraz ze wskazaniem szczegółowego zakresu czynności.

Nadto na podstawie § 4 postulowana jest także możliwość udostępnienia biegłemu akt sprawy w zakresie niezbędnym dla wydania opinii z jednoczesnym wezwaniem go do udziału w przeprowadzeniu dowodu. Powyższa zmiana ma na celu zapewnienie biegłemu dostępu do akt, w przypadku gdy wymagane są wiadomości specjalne, które mogą przyczynić się do wyjaśnienia okoliczności danej sprawy. Jednocześnie organ podatkowy powinien mieć możliwość wezwania biegłego do udziału w przeprowadzeniu dowodu w związku z koniecznością zasięgnięcia wiadomości specjalnych, w których jest posiadaniu.

Kolejną zmianę stanowi dodany § 5 umożliwiający organowi podatkowemu w razie zaistnienia sprzeczności lub niejasności w opinii ponownego skonfrontowania jej treści w ramach złożenia wyjaśnień, przeprowadzenia opinii uzupełniającej lub powołania innych biegłych.

482 M. Masternak, Biegły w postępowaniu podatkowym, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, z. 2, s. 117; Ł. Matusiakiewicz, Rola i znaczenie dowodu z opinii biegłego w postępowaniu podatkowym, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 9, s. 35 i n.

Ostatnią zmianę w tym zakresie stanowi dodany § 6 obligujący organ podatkowy do umożliwienia stronie odniesienia się do treści wydanej opinii w terminie 7 dni.

4.8.6. Oględziny

Oddział 5

Oględziny

Art. 360. § 1. Organ podatkowy może w razie potrzeby przeprowadzić oględziny.

§ 2. Strona oraz inne podmioty, u których znajduje się przedmiot oględzin, są zobowiązane do jego udostępnienia na wezwanie organu podatkowego.

Przepisy podatkowe nie definiują pojęcia oględzin, natomiast przewidują ich przeprowadzenie w kilku przepisach – zarówno w ramach postępowania podatkowego, jak i innych procedur. W ramach postępowania podatkowego w oddziale 5 w artykule 360 znalazł się przepis, wskazujący, że organ podatkowy może w razie potrzeby przeprowadzić oględziny, faktycznie pozostawiając mu pewną swobodę w zakresie podjęcia decyzji o przeprowadzeniu oględzin, wyrażaną za pomocą słowa „może” użytego w tej normie prawnej. Jednakże granice tej swobody – podobnie jak w przypadku dowodu z opinii biegłego – są wyznaczone przez zasadę prawdy materialnej, a potrzeba przeprowadzenia oględzin oceniana jest każdorazowo przez organ podatkowy⁴⁸³. Przy tej okazji można również spotkać pogląd, iż podstawowym środkiem dowodzenia w sprawach podatkowych są dokumenty, i tylko w przypadku niemożności ustalenia w ten sposób stanu faktycznego organ obowiązany jest przeprowadzić oględziny⁴⁸⁴. Oględziny polegają na bezpośrednim zbadaniu osoby, nieruchomości, miejsca bądź rzeczy ruchomej przez właściwy organ podatkowy, w celu dokonania spostrzeżeń mających znaczenie dla ustalenia stanu faktycznego w sprawie⁴⁸⁵. Oględziny w postępowaniu podatkowym mogą mieć dwojaki charakter: jako środek dowodowy oraz jako czynności służące do uzyskania innych środków dowodowych. Oględziny mogą zostać przeprowadzone w siedzibie organu prowadzącego kontrolę podatkową, a także w miejscu, w którym znajduje się przedmiot oględzin. Jeśli przedmiot oględzin znajduje się u osoby trzeciej, to może ona zostać wezwana do okazania przedmiotu oględzin (art. 360 § 2 projektu).

Dowód z oględzin daje organowi podatkowemu możliwość dokonania własnych, bezpośrednich obserwacji i spostrzeżeń⁴⁸⁶. W trakcie czynności oględzin można bowiem uzyskać szereg innych dowodów posiadających istotne znaczenie

483 Wyrok NSA z dnia 14 października 2011 r., II FSK 1526/10, Lex nr 1069837.

484 Wyrok NSA z dnia 31 lipca 2008 r., II FSK 697/07, Lex nr 485285.

485 Wyrok NSA z dnia 14 października 2011 r., II FSK 1526/10, Lex nr 1069837.

486 Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 22 stycznia 2008 r., I SA/Bd 825/07, Lex nr 494962.

dla rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, np.: księgi, rachunki, faktury, dowody prowadzenia działalności gospodarczej, dokumentację techniczną itp⁴⁸⁷. Poddając analizie faktyczne wykorzystanie tego środka dowodowego w sprawach podatkowych, można wskazać kilka standardowych sytuacji.

Mianowicie, skoro o podstawie opodatkowania w podatku od nieruchomości decyduje faktyczna powierzchnia użytkowa budynku liczona stosownie do wymogów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, to obowiązkiem organu jest wyjaśnienie wątpliwości dotyczących powierzchni, m.in. poprzez przeprowadzenie dowodu z oględzin nieruchomości⁴⁸⁸. Stan faktyczny, który ma zostać przyjęty za podstawę wymiaru podatku, nie może być ustalony na podstawie własnych poglądów organów podatkowych, bez wyczerpania wszystkich możliwych dowodów, jakie organ mógł przeprowadzić z urzędu. Kierując się zatem zasadą dochodzenia do prawdy materialnej, organ podatkowy powinien przeprowadzić, oględziny spornych nieruchomości celem zbadania i udowodnienia, czy zaistniały względy techniczne uniemożliwiające wykorzystanie gruntu do prowadzenia działalności gospodarczej⁴⁸⁹. Może się również okazać, że po oględzinach zajdzie potrzeba powołania biegłego lub biegłych w celu wydania opinii⁴⁹⁰.

4.8.7. Dokumenty urzędowe

Oddział 6

Dokumenty urzędowe

Art. 361. § 1. *Dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone.*

§ 2. *Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do dokumentów urzędowych sporządzonych przez inne jednostki, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów uprawnione są do ich wydawania.*

§ 3. *Przepisy § 1 i 2 nie wyłączają możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwko dokumentom wymienionym w tych przepisach.*

Art. 362. § 1. *Jeżeli dokument znajduje się w aktach organu lub jednostki, o której mowa w art. 361 § 2, wystarczy przedstawić urzędowo poświadczony przez ten organ lub jednostkę odpis lub wyciąg z dokumentu. Organ podatkowy zażąda udzielenia odpisu lub wyciągu, jeżeli strona sama uzyskać ich nie może. Gdy organ podatkowy uzna za konieczne przejrzanie oryginału dokumentu, może wystąpić do tej jednostki o jego dostarczenie.*

487 Wyrok NSA z dnia 14 października 2011 r., II FSK 760/10, Lex nr 1069954.

488 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 20 marca 2008 r., I SA/Kr 4/07, Lex nr 549080.

489 Zob. M. Popławski, Oględziny nieruchomości w trakcie kontroli podatkowej prowadzonej przez gminne organy podatkowe – podstawowe zagadnienia, „Finanse Komunalne” 2009, nr 9, s. 18.

490 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 8 czerwca 2006 r., I SA/OI 227/06, Lex nr 945335.

§ 2. *Zamiast oryginału dokumentu strona może złożyć odpis dokumentu, jeżeli jego zgodność z oryginałem została poświadczona przez notariusza albo przez występującego w sprawie pełnomocnika strony będącego adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym lub pracownika organu podatkowego prowadzącego postępowanie.*

§ 3. *Jeżeli odpis dokumentu został sporządzony w postaci elektronicznej, poświadczenia jego zgodności z oryginałem, o którym mowa w § 2, dokonuje się przy użyciu kwalifikowanego podpisu elektronicznego albo podpisu potwierdzonego profilem zaufanym ePUAP. Odpisy dokumentów poświadczane elektronicznie są sporządzane w formatach danych określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 18 pkt 1 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne.*

§ 4. *Zawarte w odpisie dokumentu poświadczenie zgodności z oryginałem przez występującego w sprawie pełnomocnika strony będącego adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym lub uprawnionego pracownika organu prowadzącego postępowanie ma charakter dokumentu urzędowego.*

§ 5. *Jeżeli jest to uzasadnione okolicznościami sprawy, organ podatkowy zażąda od strony, składającej odpis dokumentu, o którym mowa w § 2, przedłożenia oryginału tego dokumentu.*

Art. 363. § 1. *Organ podatkowy w razie potrzeby może wezwać wystawcę dokumentu sporządzonego w postaci elektronicznej do udostępnienia informatycznego nośnika danych, na którym ten dokument został zapisany lub przesłanie tego dokumentu za pomocą środków komunikacji elektronicznej.*

§ 2. *Przepisy art. 354 oraz art. 355 stosuje się odpowiednio.*

§ 3. *Od powyższego obowiązku może uchylić się ten, kto posiada dokument w imieniu osoby trzeciej, która nie może być świadkiem lub która co do okoliczności objętych treścią dokumentu mogłaby jako świadek odmówić zeznania.*

Proponowane rozwiązania zawarte w oddziale 6 „Dokumenty urzędowe” zostały przeniesione z dotychczasowych regulacji prawnych obecnych pod rządami aktualnych przepisów ordynacji podatkowej w ich dotychczasowym brzmieniu. Dowodem w postępowaniu podatkowym mogą być również dokumenty urzędowe, tj. dokumenty sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez organy władzy publicznej (art. 361 § 1 projektu), czyli organy państwowe oraz organy samorządu terytorialnego w zakresie swojej właściwości⁴⁹¹. Ponadto moc dokumentu urzędowego posiadają dokumenty sporządzone przez inne jednostki, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów uprawnione są do ich wydawania (art. 362 § 2 projektu). Z powołanych przepisów wynika, że dokumentem urzędowym jest dokument spełniający łącznie pewne warunki: po pierwsze, został sporządzony w formie okre-

491 B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2010..., s. 756.

ślonej przepisami prawa; po drugie, sporządziły go uprawnione do tego organy władzy publicznej lub inne legitymowane podmioty⁴⁹².

Zgodnie z art. 362 § 1, jeżeli dokument znajduje się w aktach organu lub jednostki, o której mowa w art. 361 § 2, wystarczy przedstawić urzędowo poświadczony przez ten organ lub jednostkę odpis lub wyciąg z dokumentu. Organ podatkowy zażąda udzielenia odpisu lub wyciągu, jeżeli strona sama uzyskać ich nie może. Gdy organ podatkowy uzna za konieczne przejrzenie oryginału dokumentu, może wystąpić do tej jednostki o jego dostarczenie. Ponadto zgodnie z art. 362 § 1 zamiast oryginału dokumentu strona może złożyć odpis dokumentu, jeżeli jego zgodność z oryginałem została poświadczona przez notariusza albo przez występującego w sprawie pełnomocnika strony będącego adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym lub pracownika organu podatkowego prowadzącego postępowanie. Tym samym projektowany art. 362 jest odpowiednikiem obecnego art. 194a o.p. z tą jednak różnicą, iż zgodnie z § 2 strona zamiast oryginału dokumentu może przedłożyć odpis dokumentu, jeżeli jego zgodność z oryginałem została poświadczona nie tylko jak dotychczas przez notariusza albo profesjonalnego pełnomocnika, ale również pracownika organu podatkowego prowadzącego postępowanie.

Art. 363 wprowadza nowe rozwiązanie w postaci możliwości wezwania przez organ podatkowy wystawcy dokumentu elektronicznego do udostępnienia nośnika danych, na którym dokument ten został zapisany. Powyższe związane jest z umożliwieniem organowi podatkowemu zweryfikowania autentyczności przedłożonego w postaci elektronicznej dokumentu. Jednocześnie przepisy powinny zawierać gwarancje związane z odmową udostępnienia nośnika danych, do którego odpowiednie zastosowanie znajdują przepisy dotyczące odmowy składania zeznań, dlatego też przewidziano, iż w odniesieniu do tej instytucji przepisy art. 354 oraz 355 stosuje się odpowiednio. Ponadto zgodnie z art. 363 § 3 od obowiązku udostępnienia nośnika danych może uchylić się ten, kto posiada dokument w imieniu osoby trzeciej, która nie może być świadkiem lub która co do okoliczności objętych treścią dokumentu mogłaby jako świadek odmówić zeznania.

4.8.8. Informacje z instytucji finansowych

Oddział 7

Informacje z instytucji finansowych

Art. 364. § 1. *Jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania podatkowego wynika potrzeba uzupełnienia tych dowodów lub ich porównania z informacjami pochodzącymi z banku, bank jest obowiązany na pisemne żądanie naczelnika urzędu skarbowego, a w toku*

492 Wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2014 r., I GSK 1317/12, Lex nr 1452047.

postępowania odwoławczego na żądanie dyrektora izby administracji skarbowej, zwanych dalej „upoważnionymi organami podatkowymi”, do sporządzenia i przekazania informacji dotyczących strony postępowania w zakresie:

- 1) posiadanych rachunków bankowych lub rachunków oszczędnościowych, liczby tych rachunków i ich numerów, obrotów i stanów tych rachunków, a także wykazu operacji z podaniem opisu, daty, kwoty i danych kontrahenta transakcji;
- 2) posiadanych rachunków pieniężnych lub rachunków papierów wartościowych, liczby tych rachunków i ich numerów, obrotów i stanów tych rachunków, a także wykazu operacji z podaniem opisu, daty, kwoty i danych kontrahenta transakcji;
- 3) zawartych umów kredytowych lub umów pożyczek pieniężnych, a także umów depozytowych ze wskazaniem gwarantów oraz złożonych zabezpieczeń;
- 4) nabytych za pośrednictwem banków akcji Skarbu Państwa lub obligacji Skarbu Państwa, obrotu tymi papierami wartościowymi, a także wykazu operacji z podaniem opisu, daty, kwoty i danych kontrahenta transakcji;
- 5) obrotu wydawanymi przez banki certyfikatami depozytowymi lub innymi papierami wartościowymi, a także wykazu operacji z podaniem opisu, daty, kwoty i danych kontrahenta transakcji.

§ 2. Przepisy § 1 stosuje się odpowiednio do zakładów ubezpieczeń, funduszy inwestycyjnych, dobrowolnych funduszy emerytalnych i banków prowadzących działalność maklerską, w zakresie prowadzonych indywidualnych kont emerytalnych oraz indywidualnych kont zabezpieczenia emerytalnego, a także do domów maklerskich oraz spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych.

§ 3. Towarzystwa funduszy inwestycyjnych na pisemne żądanie upoważnionego organu podatkowego są obowiązane do sporządzania informacji o umorzonych jednostkach uczestnictwa. Przepis § 1 w części dotyczącej wystąpienia z żądaniem stosuje się odpowiednio.

§ 4. Podmioty prowadzące rachunki zbiorcze w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2016 r. poz. 1636, 1948 i 1997), na pisemne żądanie upoważnionego organu podatkowego są obowiązane do sporządzania informacji o wysokości dochodów lub przychodów przekazanych na rzecz podatników uprawnionych z papierów wartościowych zapisanych na takich rachunkach oraz o kwocie pobranego podatku. Przepis § 1 w części dotyczącej wystąpienia z żądaniem stosuje się odpowiednio.

§ 5. Żądanie udzielenia informacji, o których mowa w § 1, następuje w drodze postanowienia.

§ 6. Udzielenie informacji następuje nieodpłatnie w terminie 30 dni od dnia doręczenia postanowienia, o którym mowa w § 5.

Art. 365. Z żądaniem sporządzenia i przekazania informacji, o których mowa w art. 364, upoważniony organ podatkowy może wystąpić po uprzednim wezwaniu do udzielenia informacji z tego zakresu albo do upoważnienia tego organu do wystąpienia do instytucji finansowych o przekazanie tych informacji, a strona w wyznaczonym terminie:

- 1) nie udzieliła informacji lub
- 2) nie upoważniła tego organu podatkowego do wystąpienia do instytucji finansowych o przekazanie informacji, lub
- 3) udzieliła informacji, które wymagają uzupełnienia lub porównania z informacjami pochodzącymi z instytucji finansowej.

Art. 366. § 1. Upoważniony organ podatkowy, występując z żądaniem, o którym mowa w art. 364, powinien zwracać szczególną uwagę na zasadę szczególnego zaufania pomiędzy instytucjami finansowymi a ich klientami.

§ 2. Jeżeli umowa z bankiem lub inną instytucją finansową została zawarta przez podatnika wspólnie z innymi podmiotami, bank nie przekazuje informacji dotyczących podmiotów, których nie dotyczy żądanie upoważnionego organu podatkowego.

§ 3. W żądaniu określa się zakres informacji, okres, którego informacje mają dotyczyć, oraz termin ich przekazania. Żądanie oznacza się klauzulą: „Tajemnica skarbowa”, a jego przekazanie następuje w trybie przewidzianym dla dokumentów zawierających informacje niejawnie o klauzuli „zastrzeżone”.

§ 4. Żądanie zawiera ponadto:

- 1) wskazanie przesłanek uzasadniających konieczność uzyskania informacji objętych żądaniem;
- 2) dowody potwierdzające, że strona:
 - a) odmówiła udzielenia informacji lub
 - b) nie wyraziła zgody na udzielenie upoważnionemu organowi podatkowemu upoważnienia do zażądania tych informacji, lub
 - c) udzieliła informacji, które wymagają uzupełnienia lub porównania z informacjami pochodzącymi z instytucji finansowej.

Art. 367. Instytucje finansowe wymienione w art. 364 odmawiają udzielenia informacji, jeżeli żądanie upoważnionego organu podatkowego nie spełnia wymogów określonych w art. 366 § 3 i 4.

Istotnym dowodem w sprawach podatkowych są informacje podatkowe uzyskane od instytucji finansowych, tj. banków, zakładów ubezpieczeń, funduszy inwestycyjnych i banków prowadzących działalność maklerską, w zakresie prowadzonych indywidualnych kont emerytalnych, a także domów maklerskich oraz spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych. Proponowane rozwiązania zawarte w oddziale 7 zatytułowanym „Informacje z instytucji finansowych” zostały przeniesione z regulacji ujętej w art. 182-185 obowiązującej ordynacji podatkowej. Przy tym – na co trzeba zwrócić uwagę w tym miejscu – w przepisach tak Ordynacji podatkowej, jak i ustawy o KAS należy rozróżnić dwa rodzaje tego typu informacji, tj. informacje podatkowe przekazywane automatycznie, bez związku z konkretnym postępowaniem podatkowym lub kontrolą, w tym także celno-skarbową

oraz informacje przekazywane w ściśle określonych sytuacjach na żądanie naczelnika urzędu skarbowego lub dyrektora izby administracji skarbowej i tylko w ramach prowadzonego postępowania lub kontroli podatkowej; lub na żądanie naczelnika urzędu celno-skarbowego w związku ze wszczęciem kontroli celno-skarbowej, lub prowadzeniem postępowania podatkowego (art. 49 w zw. z art. 48 ust. 1-6 ustawy o KAS)⁴⁹³.

Do udzielania informacji są obowiązane banki, na żądanie organu podatkowego, na podstawie art. 364-367, i przy spełnieniu warunków określonych w tych przepisach, ale dopiero w ramach prowadzonego postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej oraz po wyczerpaniu trybu wezwania przez organ podatkownika do przedłożenia takich danych⁴⁹⁴. Wskazane regulacje podatkowe są regulacjami szczególnymi, stanowiącymi wyłom w tajemnicy bankowej (art. 105 ust. 2 ustawy z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe⁴⁹⁵)⁴⁹⁶.

Na podstawie przepisów zawartych w oddziale 7 projektu, bank jest obowiązany, na pisemne żądanie naczelnika urzędu skarbowego lub dyrektora izby administracji skarbowej, w toku postępowania odwoławczego, do sporządzenia i przekazania informacji dotyczących strony postępowania w zakresie: posiadanych rachunków bankowych lub rachunków oszczędnościowych, liczby tych rachunków, a także obrotów i stanów tych rachunków; posiadanych rachunków pieniężnych lub rachunków papierów wartościowych, liczby tych rachunków, a także obrotów i stanów tych rachunków. Przy tym w pojęciu informacji o obrotach mieszczą się informacje o środkach wpływających i wypływających z konta oraz o terminie dokonywanych operacji, w tym dokonywania poleceń przelewów⁴⁹⁷. Ponadto bank jest obowiązany do sporządzenia i przekazania informacji dotyczących strony postępowania co do: zawartych umów kredytowych lub umów pożyczek pieniężnych, a także umów depozytowych; nabytych za pośrednictwem banków akcji Skarbu Państwa lub obligacji Skarbu Państwa, a także obrotu tymi papierami wartościowymi; obrotu wydawanymi przez banki certyfikatami depozytowymi lub innymi papierami wartościowymi. Jednocześnie te zasady stosuje się odpowiednio do zakładów ubezpieczeń, funduszy inwestycyjnych, dobrowolnych funduszy emerytalnych i banków prowadzących działalność maklerską, w zakresie prowadzonych indywidualnych kont emerytalnych oraz indywidualnych kont zabezpieczenia emerytalnego, a także do domów maklerskich oraz spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych. Obowiązek przekazywania informacji spoczywa również na towarzystwach

493 Zob. D. Strzelec, Gromadzenie informacji podatkowych przez organy KAS, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 5, s. 31-41.

494 Zob. J. Gliniecka, Ochrona informacji bankowej a prawo podatkowe (w:) Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego, Toruń 1998, s. 72.

495 Dz.U. z 2016 r. poz. 1988 ze zm.

496 T. Dukiet-Nagórska, Ujawnianie tajemnicy bankowej, „Prawo Bankowe” 2005, nr 4, s. 50.

497 Wyrok WSA w Warszawie z 18 sierpnia 2009 r., III SA/Wa 113/09, Lex nr 553366.

funduszy inwestycyjnych, które na pisemne żądanie upoważnionego organu są obowiązane do sporządzania informacji o umorzonych jednostkach uczestnictwa oraz podmiotach prowadzących rachunki zbiorcze w rozumieniu przepisów ustawy z 29.07.2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi⁴⁹⁸, które na pisemne żądanie naczelnika urzędu skarbowego są obowiązane do sporządzania informacji o wysokości dochodów (przychodów) przekazanych na rzecz podatników uprawnionych z papierów wartościowych zapisanych na takich rachunkach oraz o kwocie pobranego podatku.

Stosownie do art. 366 § 1 projektu upoważniony organ, występując z żądaniem, powinien zwracać uwagę na zasadę szczególnego zaufania pomiędzy instytucjami finansowymi a ich klientami. Gwarantem tego ma być zastrzeżenie, iż bank jest zobowiązany udzielić informacji jedynie w sytuacjach, w których już przeprowadzono stosowne postępowanie dowodowe, a z dowodów zgromadzonych w jego toku wynika potrzeba uzupełnienia tych dowodów lub ich porównania z informacjami pochodzącymi z banku. Ponadto w przepisach przewidziano wymogi odnoszące się do treści żądania kierowanego do banków przez organy podatkowe. Mianowicie powinno ono zawierać wskazanie przesłanek uzasadniających konieczność uzyskania informacji objętych żądaniem oraz dowody potwierdzające, że strona: odmówiła udzielenia informacji lub nie wyraziła zgody na udzielenie występującemu organowi upoważnienia do zażądania tych informacji, lub w terminie określonym przez organ nie udzieliła informacji albo upoważnienia. Ponadto w celu wzmocnienia respektowania zasady szczególnego zaufania między instytucjami finansowymi a ich klientami uwzględniono w przepisach wprowadzoną, poczynając od 1.01.2016 r., zasadę, że jeżeli umowa z bankiem lub inną instytucją finansową została zawarta przez podatnika wspólnie z innymi podmiotami, bank nie przekazuje informacji dotyczących podmiotów, których nie dotyczy żądanie organu podatkowego (art. 366 § 2). Ponadto w żądaniu organ uprawniony powinien również wskazać okres, którego informacje mają dotyczyć.

4.9. Rozprawa

ROZDZIAŁ 9

ROZPRAWA

Art. 368. § 1. *Organ podatkowy przeprowadzi w toku postępowania podatkowego rozprawę:*

- 1) *z urzędu – gdy może to zapewnić przyspieszenie lub uproszczenie postępowania lub jeżeli zachodzi potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy przy udziale świadków lub biegłych albo w drodze oględzin;*

2) na żądanie strony.

§ 2. Strona we wniosku o przeprowadzenie rozprawy uzasadnia potrzebę przeprowadzenia rozprawy oraz wskazuje, jakie okoliczności sprawy powinny być wyjaśnione i jakie czynności powinny być dokonane na rozprawie.

§ 3. Organ podatkowy może odmówić przeprowadzenia rozprawy; przepis art. 345 § 2 i 3 stosuje się odpowiednio.

§ 4. W sprawie odmowy przeprowadzenia rozprawy wydaje się postanowienie.

§ 5. Rozprawę w toku postępowania odwoławczego przeprowadza się jedynie w celu przeprowadzenia uzupełniającego postępowania dowodowego.

Art. 369. § 1. Organ podatkowy podejmuje przed rozprawą czynności niezbędne do jej przeprowadzenia, w szczególności wzywa:

- 1) stronę do złożenia przed rozprawą wyjaśnień, dokumentów, innych dowodów oraz do stawienia się na rozprawę osobiście lub przez przedstawiciela albo pełnomocnika;
- 2) świadków i biegłych do stawienia się na rozprawę.

§ 2. W wezwaniu na rozprawę określa się termin, miejsce i przedmiot rozprawy oraz jakie czynności dowodowe zostaną na niej przeprowadzone.

§ 3. Termin rozprawy powinien być tak wyznaczony, aby doręczenie wezwań nastąpiło przynajmniej na 7 dni przed rozprawą.

Art. 370. § 1. Rozprawą kieruje upoważniony do przeprowadzenia rozprawy pracownik organu podatkowego, przed którym toczy się postępowanie podatkowe.

§ 2. Gdy postępowanie toczy się przed samorządowym kolegium odwoławczym, rozprawą kieruje przewodniczący składu albo upoważniony członek tego kolegium.

§ 3. W rozprawie prowadzonej przed organem odwoławczym uczestniczy upoważniony pracownik organu podatkowego pierwszej instancji, od którego decyzji wniesiono odwołanie.

Art. 371. § 1. Nieobecność na rozprawie strony prawidłowo wezwanej nie stanowi przeszkody do jej przeprowadzenia.

§ 2. Kierujący rozprawą odroczy ją, jeżeli stwierdzi poważne nieprawidłowości w wezwaniu strony na rozprawę, jeżeli niestawienie się strony zostało spowodowane przeszkodą trudną do przewyciężenia, a także z innej ważnej przyczyny.

Art. 372. § 1. Na rozprawie strona może składać wyjaśnienia, zgłaszać wnioski, propozycje i zarzuty oraz przedstawiać dowody na ich poparcie. Ponadto strona może wypowiadać się co do wyników postępowania dowodowego oraz zadawać pytania świadkom, biegłym i innym stronom.

§ 2. Kierujący rozprawą może uchylić zadawane świadkom, biegłym i stronom pytania, jeżeli nie mają one istotnego znaczenia dla sprawy. Jednakże na wniosek strony należy zamieścić w protokole treść uchylonego pytania.

Kilka lat obowiązywania dotychczasowych przepisów o rozprawie (art. 200a-200d – rozdział 11a) skłania do pewnych wniosków na temat faktycznej użyteczności tej instytucji dla gromadzenia, konfrontowania i ewentualnie oceny materiału dowodowego. Choć idea wprowadzenia rozprawy do postępowania podatkowego jest ze wszech miar słuszna, to jednak stosowanie przepisów w dotychczasowym kształcie budziło pewne wątpliwości, które wynikają z kilku względów. Po pierwsze, regulacja dotycząca instytucji rozprawy, jaka znalazła się w ordynacji podatkowej, była skromniejsza niż zawarta w przepisach kodeksu postępowania administracyjnego i zbyt skromna wobec potrzeb. Po drugie, przepisy te różnią się od regulacji dotyczących instytucji rozprawy w ogólnym postępowaniu administracyjnym. Zasadnicza różnica wiąże się z jej umiejscowieniem jedynie w toku postępowania odwoławczego. To wywołuje podstawowe wątpliwości prawne dotyczące zasadności skorzystania z tego sposobu wyjaśnienia okoliczności sprawy dopiero na tym etapie postępowania⁴⁹⁹ oraz zakresu czynności podejmowanych w ramach rozprawy z uwagi na zasadę dwuinstancyjności postępowania.

W praktyce trudno oprzeć się na doświadczeniach praktycznych, bowiem pomimo kilku lat obowiązywania przepisów wykorzystanie instytucji rozprawy jest w praktyce znikome. Z danych MF na 2012 rok wynika, że za lata 2007-2012 łącznie przeprowadzono 100 rozpraw podatkowych, z czego: SKO – 69 rozpraw; DIS – 30 rozpraw; DIC – 1 rozprawa.

Ze względu na mankamenty, jakie wiążą się z instytucją rozprawy w dotychczasowym kształcie, regulacje dotyczące tej instytucji wymagają przebudowy. Instytucja rozprawy podatkowej mogłaby stanowić dobry instrument służący wyjaśnieniu stanu faktycznego w sprawie podatkowej, lecz niewątpliwie lepszym rozwiązaniem byłoby jej umiejscowienie w ramach postępowania w I instancji z uwagi na aspekt pragmatyczny, ale również ze względu na to, że zakres czynności dowodowych, jakie mogą być przeprowadzone przez organ odwoławczy, powinien być węższy niż przed organem I instancji – oraz uszczegółowienie samej regulacji⁵⁰⁰.

Zasadnicza zmiana wiąże się z takim umiejscowieniem instytucji rozprawy, aby mogła być ona przeprowadzona już na etapie postępowania w I instancji. Stąd regulacje dotyczące rozprawy znajdują się w rozdziale 9 działu III. Rozprawa w toku postępowania podatkowego będzie mogła zostać przeprowadzona zarówno z urzędu, jak i na wniosek strony, o czym stanowi proponowana treść art. 365. W zakresie okoliczności uzasadniających przeprowadzenie rozprawy dokonano pewnej mo-

499 W związku z wprowadzeniem tej instytucji do przepisów ordynacji Prof. B. Brzeziński w opinii załączonej do projektu ustawy wskazywał: „Obecne rozwiązanie zdaje się odzwierciedlać taką oto filozofię myślenia «w pierwszej instancji – podatek wymierzy; w drugiej – zastanowić się czy dobrze to zrobiono (...)» – opinia z dnia 27.08.2006 r. o rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 731).

500 D. Strzelec, Rozprawa jako sposób wyjaśnienia okoliczności sprawy w podatkowym postępowaniu odwoławczym, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 2.

dyfikacji. Mianowicie organ podatkowy przeprowadzi w toku postępowania rozprawę z urzędu w każdym przypadku, gdy może to zapewnić przyspieszenie lub uproszczenie postępowania lub jeżeli zachodzi potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy przy udziale świadków lub biegłych albo w drodze oględzin. W dotychczasowym kształcie rozprawa mogła być przeprowadzona w przypadkach, w których zachodziła potrzeba sprecyzowania argumentacji prawnej prezentowanej przez stronę w toku postępowania. Wydaje się jednak, że jeśli chodzi o sprecyzowanie argumentacji prawnej, rozprawa nie jest w tym zakresie rozwiązaniem niezbędnym. Zdecydowanie bardziej zasadne wydaje się rozpatrywanie tych okoliczności w ramach tzw. postępowania gabinetowego. Ponadto rozprawa będzie mogła być przeprowadzona na żądanie strony.

Na organie podatkowym w zakresie proponowanych zmian będzie spoczywał obowiązek analizy, czy w świetle okoliczności sprawy nie zachodzą przesłanki do przeprowadzenia rozprawy z urzędu. W literaturze akcentuje się przy tym obligatoryjny, przy wystąpieniu wyliczonych przesłanek, wymóg przeprowadzenia rozprawy⁵⁰¹. Z kolei, jeśli z wnioskiem o przeprowadzenie rozprawy wystąpi strona, co przewiduje proponowana treść art. 368 § 1 pkt 2 o.p. (odpowiednik dotychczasowego art. 200a § 1 pkt 2 o.p.), to powinna ona uzasadnić potrzebę jej przeprowadzenia. Jeżeli powołuje się na konieczność wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego, to we wniosku, zgodnie z art. 368 § 2, powinna wykazać, które okoliczności sprawy powinny być wyjaśnione oraz jakie czynności i z udziałem jakich uczestników powinny być dokonane na rozprawie. Złożonym wnioskiem organ podatkowy nie jest związany, choć działanie organu odwoławczego nie ma w tym względzie charakteru uznaniowego.

Organ może odmówić przeprowadzenia rozprawy. Na gruncie dotychczasowych przepisów art. 200a § 3 o.p. wskazywał, iż organ mógł odmówić przeprowadzenia rozprawy, gdy jej przedmiotem mają być okoliczności niemające znaczenia dla sprawy albo gdy okoliczności te są wystarczająco potwierdzone innym dowodem. W tym zakresie proponuje się odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów art. 345 § 2 i 3 dotyczących odmowy uwzględnienia wniosku dowodowego strony. Sformułowanie „okoliczności te są wystarczająco potwierdzone innym dowodem” odnosi się do sytuacji, gdy żądanie dotyczy okoliczności już stwierdzonej na korzyść strony, co wynika z odesłania do art. 345 § 3. Jeżeli więc dowód dotyczy tezy odmiennej niż udowodniona (stanowi tzw. przeciwdowód), to powinien on zostać przeprowadzony, a jeżeli strona wnioskuję o uczynienie tego w ramach rozprawy, to organ powinien rozważyć, czy taki wniosek należałoby uwzględnić, biorąc pod uwagę również, jakie dowody miałyby zostać przeprowadzone oraz jaki byłby zakres tego postępowania względem materiału dowodowego już w sprawie

501 K. Teszner, Rozprawa w postępowaniu podatkowym, Lex 2014.

zgromadzonego, stąd odesłanie do odpowiedniego stosowania art. 345 § 3. Nie jest wykluczona i taka sytuacja, w której w wyniku wniosku strony o przeprowadzenie określonego dowodu w ramach rozprawy organ nie znajdzie dostatecznych podstaw do przeprowadzenia w tym celu rozprawy, natomiast przeprowadzi wnioskowany przez stronę dowód, np. przesłucha kolejnego świadka w ramach normalnych czynności dowodowych, zapewniając oczywiście stronie czynny udział w trakcie ich przeprowadzania.

Nowość względem dotychczasowych rozwiązań stanowić będzie wskazanie *explicite*, że rozprawę w toku postępowania odwoławczego przeprowadza się jedynie w ramach uzupełniającego postępowania dowodowego w danej sprawie (art. 368 § 5). Rozwiązanie to podyktowane jest tym, iż możliwość wyjaśniania okoliczności sprawy, w szczególności w ramach rozprawy w postępowaniu odwoławczym, z wykorzystaniem zgromadzonych dopiero w ramach postępowania odwoławczego dowodów, z zasady powinna być ograniczona. Dotyczy to zwłaszcza wykorzystania takich środków dowodowych, jak dowód z opinii biegłego, czy też powoływanie dopiero na tym etapie postępowania kluczowych świadków. Słuszność takiego poglądu znajduje oparcie w nielicznych wyrokach dotyczących instytucji rozprawy⁵⁰². Wskazuje się bowiem, iż zakres dopuszczalności rozprawy w celu wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego nie może naruszać zasady dwuinstancyjności, jako jednej z podstawowych gwarancji procesowych praw strony⁵⁰³. Rozprawa nie może w żadnym razie zastępować postępowania dowodowego prowadzonego przez organ I instancji⁵⁰⁴. Nie może być również formą wyjaśniania zasadniczych wątpliwości stanu faktycznego sprawy. Z uwagi na powyższe nie sposób zaakceptować praktyki polegającej na wyjaśnieniu istniejących wątpliwości dotyczących okoliczności stanu faktycznego – istotnych niewątpliwie dla jej rozstrzygnięcia – w wyniku przeprowadzenia przez organ odwoławczy rozprawy administracyjnej⁵⁰⁵. Należy zaakcentować, że rozprawa podatkowa nie służy powtórzeniu postępowania dowodowego przeprowadzonego przez organ I instancji w związku ze stwierdzeniem, iż ocena poszczególnych dowodów jest nieprawidłowa⁵⁰⁶.

Nowość na gruncie instytucji rozprawy podatkowej będzie stanowił art. 369. Przepis ten określa czynności, do podjęcia których zobligowany jest organ podatkowy przed przeprowadzeniem samej rozprawy. Rozwiązania zawarte w proponowanym § 1 mają za zadanie usprawnić proces samej rozprawy poprzez przygotowanie strony za pomocą wezwania do przedłożenia stosownych dowodów związanych z przedmiotem rozprawy. Ponadto wezwanie będzie zawierało także określenie

502 Zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 2 kwietnia 2008 r., III SA/GI 1765/07.

503 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 2 września 2010 r., I SA/Po 381/10.

504 Wyrok NSA z dnia 8 maja 2012 r., II FSK 2007/10.

505 Wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2010 r., II FSK 2164/08.

506 Wyrok NSA z dnia 15 lipca 2011 r., I FSK 1118/10.

czasu, miejsca i przedmiotu rozprawy (§ 2). W takim samym kształcie zachowany zostanie obowiązek doręczenia zawiadomienia o rozprawie na co najmniej 7 dni przed jej przeprowadzeniem (§ 3), co stanowi odpowiednik dotychczasowego rozwiązania zawartego w art. 200b o.p.

Ponadto proponuje się wprowadzenie generalnej zasady, iż nieobecność prawidłowo zawiadomionej strony nie stanowi przeszkody do przeprowadzenia rozprawy (art. 371 § 1). Przewodniczący rozprawie powinien mieć jednak możliwość odroczenia rozprawy, jeżeli stwierdzi poważne uchybienia w wezwaniu strony lub trudne do przewyciężenia przeszkody, a także inne ważne przyczyny uniemożliwiające stronie uczestniczenie w rozprawie (art. 371 § 2).

Rozprawą – stosownie do proponowanego art. 370 – kierować będzie upoważniony do przeprowadzenia rozprawy pracownik organu podatkowego, przed którym toczy się postępowanie. W przypadku gdy postępowanie toczy się przed samorządowym kolegium odwoławczym, rozprawą kieruje przewodniczący składu albo upoważniony członek tego kolegium (art. 370 § 2). W toku rozprawy prowadzonej przed organem odwoławczym uczestniczyć będzie nie tylko strona, ewentualnie z reprezentującym ją pełnomocnikiem, ale również upoważniony pracownik organu I instancji, od którego decyzji wniesiono odwołanie (art. 370 § 3). Poprzez uczestniczenie w rozprawie pracownika organu, który wydał decyzję, postępowanie nie nabiera cech postępowania kontradyktoryjnego, w którym mamy do czynienia z dwoma przeciwstawnymi interesami i dwiema stronami, które będą wykazywały określone okoliczności, z których wywodzą konsekwencje prawne⁵⁰⁷. Pracownik organu I instancji nie staje się stroną postępowania, a pracownik organu odwoławczego nie staje się arbitrem w sprawie. Rozwiązanie to stanowi odpowiednik dotychczasowego art. 200c o.p.

Uprawnienia strony i kierującego rozprawą upoważnionego pracownika organu w sferze składania wyjaśnień, zgłaszania wniosków oraz przedstawiania dowodów, w tym możliwości uchylenia zadawanych pytań, zachowane zostaną w art. 372 w dotychczasowym kształcie znanym z art. 200d o.p. Kierujący rozprawą może uchylić zadawane świadkom, biegłym i stronom pytania, jeżeli nie mają one istotnego znaczenia dla sprawy. Jednakże na wniosek strony należy zamieścić w protokole treść uchylonego pytania (art. 372 § 2).

507 A. Biegalski, Rozprawa w postępowaniu podatkowym – przebieg i konsekwencje, „Prawo i Podatki” 2007, nr 1, s. 10; D. Strzelec, Rozprawa jako sposób wyjaśnienia..., s. 29; inny pogląd prezentuje M. Szczypiór, Rozprawa w postępowaniu odwoławczym jako nowy element procedury prawno-podatkowej, „Biuletyn Skarbowy” 2007, nr 4, s. 6.

4.10. Umowa podatkowa

ROZDZIAŁ 10

UMOWA PODATKOWA

Art. 373. § 1. Organ podatkowy i strona mogą zawrzeć umowę podatkową.

§ 2. Umowa podatkowa zostaje zawarta za zgodą lub na wniosek strony.

§ 3. Umowa podatkowa może polegać na wzajemnych ustępstwach i zostaje zawarta w granicach prawa przez przyjęcie przez organ podatkowy oraz stronę ustaleń, w szczególności:

- 1) w przypadku wątpliwości co do stanu faktycznego w sprawie, w tym wtedy, gdy ich usunięcie w postępowaniu wiązałoby się z nadmiernymi trudnościami lub kosztami niewspółmiernymi do rezultatu;
- 2) w przedmiocie charakteru albo wartości transakcji, czynności lub zdarzenia;
- 3) w przedmiocie zastosowania ulg w spłacie podatków, w szczególności rodzaju ulgi, którą należy zastosować, oraz sposobu jej zastosowania;
- 4) co do poszczególnych zagadnień wynikających w toku postępowania podatkowego;
- 5) gdy przepis szczególny tak stanowi.

§ 4. Umowa podatkowa nie może polegać na ustaleniach, w tym wzajemnych ustępstwach, dotyczących bezpośrednio wysokości wymiaru.

§ 5. Przed zawarciem umowy podatkowej organ podatkowy może zwrócić się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o opinię w sprawie zasadności zawarcia tej umowy. Niewydanie przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej opinii w terminie 7 dni od dnia zwrócenia się o nią przez organ podatkowy uważa się za równoznaczne z opinią o zasadności zawarcia umowy podatkowej.

§ 6. Z zawarcia umowy podatkowej sporządza się protokół. Odpis protokołu doręcza się stronie.

Art. 374. § 1. Wydając decyzję, organ podatkowy jest związany ustaleniami wynikającymi z umowy podatkowej, z zastrzeżeniem § 2.

§ 2. Nie są wiążące ustalenia wynikające z umowy podatkowej zawartej z naruszeniem przepisów prawa lub co do której zaistniały przesłanki uzasadniające wznowienie postępowania lub stwierdzenie nieważności decyzji. Przepisy art. 444 § 1 i art. 450 stosuje się odpowiednio.

§ 3. W przypadku gdy wznowienie postępowania jest możliwe tylko na wniosek, ustalenia wynikające z umowy podatkowej nie są wiążące tylko w przypadku, gdy strona o to wniosła.

Rozdział 10 zatytułowany „Umowa podatkowa” kreuje nową instytucję procedury podatkowej. Dotyczy on konsensualnego (opartego na porozumieniu) sposobu załatwiania spraw podatkowych poprzez zawarcie umowy podatkowej między

podatnikami a organami podatkowymi. Przyjęto, że umowa podatkowa nie zastępuje decyzji podatkowej, tj. samodzielnie nie rozstrzyga sprawy.

Możliwość zawarcia umowy podatkowej stanowi realizację zasady ugodowego załatwiania spraw (art. 28 § 2).

Obecnie ordynacja podatkowa nie stwarza *expressis verbis* prawnej możliwości rozstrzygnięcia spraw podatkowych (względnie szczegółowych kwestii, których ustalenie stanowi niezbędny etap procesu wiodącego do takiego rozstrzygnięcia) w drodze uzgodnień dokonywanych przez strony stosunku podatkowoprawnego. Faktycznie dochodzenie przez zobowiązanych i organy podatkowe do zgody co do właściwego załatwienia spraw podatkowych ma miejsce już pod rządami obowiązującej o.p. (np. w sprawach dotyczących cen transferowych). Brak jasnej podstawy normatywnej dla takich uzgodnień stoi jednak na przeszkodzie upowszechnieniu się takiej praktyki.

Sprawy podatkowe długo i niesłusznie uchodziły ze swej natury za zasadniczo „nienegocjacyjne”, tj. takie, których rozstrzygnięcie w drodze konsensusu między organem podatkowym a stroną sporu jest niedopuszczalne. Tymczasem przestrzeń negocjacyjna (przebieg rozmowy i uzgodnień) między podatnikiem a organem podatkowym otwiera się nie tylko w sprawach rozstrzyganych w warunkach tzw. uznania administracyjnego (np. w sprawach ulg w spłacie podatku)⁵⁰⁸. Wprawdzie w praktyce nie każda sprawa nadaje się do rozwiązania polubownego, jednak w odniesieniu do spraw bardziej złożonych nie sposób z góry przewidzieć, w której – w ramach działania zgodnego z prawem – uda się zawrzeć umowę, a w której nie, tym samym nie jest zasadne wprowadzanie zamkniętego katalogu takich spraw. Potencjał negocjacyjny sprawy ujawnia się często dopiero w dyskusji między stronami sporu⁵⁰⁹. Przepisy powinny stwarzać podstawę do takiej dyskusji, a nawet ją promować.

Konsensualne załatwianie spraw (w tym podatkowych) ma wiele zalet. Przyczynia się do sprawności, szybkości i prostoty rozliczenia oraz samego postępowania, daje oszczędności czasu i środków finansowych obu stron (potencjalnego lub zaistniałego) sporu, zwiększa efektywność działania organów podatkowych, pozwala na odciążenie sądów administracyjnych. Podstawową korzyścią jest to, że w wyniku załatwienia sprawy w ten sposób obie strony są usatysfakcjonowane, co – w szczególności – daje szansę dobrowolnego wykonania zobowiązania podatkowego przez podatnika oraz dobrze rokuje współpracy między nim a organami po-

508 Podobnie Z. Kmieciak, *Mediacja i koncyliacja w prawie administracyjnym*, Kraków 2004, s. 160-168.

509 Na temat dyskursywnego charakteru prawa i argumentacyjnego modelu stosowania prawa zob. np. L. Morawski, *Główne problemy współczesnej filozofii prawa. Prawo w toku przemian*, Warszawa 1999; J. Stelmach, *Kodeks argumentacyjny dla prawników*, Kraków 2003; R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 168-169 i wiele innych.

datkowymi w przyszłości. Nawet jednak niepowodzenie próby konsensualnego załatwienia sprawy ma przewagę nad sytuacją, w której strony sporu próby takiej w ogóle nie podjęły. Zawsze bowiem rozmowa daje im szansę okazania sobie wzajemnie szacunku, wzięcia aktywnego udziału w dotyczącym ich spraw sporze, swobodnego wyrażenia swoich racji i wysłuchania racji adwersarza itd., co wpływa pozytywnie na ich poczucie sprawiedliwości proceduralnej⁵¹⁰.

Należy w tym miejscu podkreślić, że regulacja niewładczych form działania organów podatkowych jest podstawą normatywną konieczną do przeprowadzenia zmiany w sposobie załatwiania spraw podatkowych. Bez jej ustanowienia zmiana taka nie byłaby możliwa. Jednocześnie wyraźnie należy zaznaczyć, że sama regulacja zmiany tej nie gwarantuje, lecz tylko stwarza jej szansę.

Przyjęto, że umowa podatkowa nie zastępuje decyzji podatkowej, tj. samodzielnie nie rozstrzyga sprawy. Nazwa „umowa podatkowa” nawiązuje do tej, która – zgodnie z pierwotnym projektem – miała zostać przyjęta w wyniku nowelizacji k.p.a. („umowa administracyjna”)⁵¹¹.

Regulacja ta nie kreuje nowej, odrębnej i sformalizowanej procedury, lecz stanowi zespół przepisów regulujących instytucję umowy podatkowej na potrzeby ukształtowanych procedur. Obejmuje w szczególności normę kompetencyjną dla organów podatkowych do zawierania umów z podatnikami oraz określa formę procesową umowy i skutki prawne jej zawarcia.

W pierwszym rzędzie przepisy te mają zastosowanie w postępowaniu podatkowym, zarówno w pierwszej, jak i w drugiej instancji (stąd ich umiejscowienie w dziale III). Mają one jednak odpowiednie zastosowanie także w innych procedurach podatkowych, w tym w toku kontroli podatkowej lub czynności sprawdzających (zob. art. 592 i 620).

Przepis art. 373 zawiera ogólną normę kompetencyjną dla organu podatkowego do zawarcia umowy podatkowej i określa jej zakres przedmiotowy. Zakres ten odpowiada „przestrzeni negocjacyjnej” między organem podatkowym a podatnikiem.

Przepis art. 373 § 1 upoważnia organ podatkowy do zawarcia umowy podatkowej. Zgodnie z § 2 umowa podatkowa może być zawarta za zgodą lub na wniosek strony. Może być ona zatem zawarta albo z inicjatywy organu i za zgodą strony,

510 Na temat wpływu poczucia sprawiedliwości proceduralnej na przestrzeganie prawa zob. m.in. T.R. Tyler, *Why People Obey the Law: Procedural Justice, Legitimacy and Compliance*, New Haven 1990; E. Kirchler, *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, Cambridge 2007; M. Niesiobędzka, *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, Warszawa 2013; R. Sowiński, *Uchylanie się od opodatkowania. Przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania zjawisku*, Poznań 2009. W sprawie sprawiedliwości proceduralnej w postępowaniu administracyjnym zob. np. Z. Kmiecik, *Idea sprawiedliwości proceduralnej w prawie administracyjnym (Założenia teoretyczne i doświadczenia praktyki)*, „Państwo i Prawo” 1994, nr 10.

511 Zob. A. Krawczyk, *Umowa administracyjna (w:) Reforma prawa..., op.cit.*, s. 145-164.

albo z inicjatywy strony, o ile przystanie na to organ podatkowy. O braku związania organu wnioskiem strony w tym względzie przesądza użycie wyrazu „mogą” w § 1. W obu konfiguracjach umowa podatkowa ma więc charakter konsensualny dla obu związanych nią podmiotów: w każdym przypadku opiera się na zgodzie organu podatkowego oraz strony.

Przepis § 3 pełni trojaką funkcję, co zostało odzwierciedlone w jego treści. Po pierwsze, określa nieprzekraczalne granice wszelkich umów: stanowi, że umowa podatkowa zostaje zawarta w granicach prawa. To bezwzględny warunek, który znajduje zastosowanie niezależnie od wszelkich dodatkowych uściśleń i wyjaśnień zawartych w tym i kolejnych przepisach oraz ujętych w niniejszym uzasadnieniu. Nie może więc zostać zawarta umowa sprzeczna z prawem; w istocie czynność taka nie miałaby charakteru umowy podatkowej, o której mowa w rozdziale 10 i innych przepisach projektowanego aktu.

Po drugie, przepis ten wskazuje, że umowa podatkowa może polegać na wzajemnych ustępstwach. W sposób zamierzony użyto w nim wyrazu „może” – umowa podatkowa może, lecz nie musi opierać się na tzw. kompromisie, polegającym na ustępstwach czynionych przez jedną ze stron sporu na rzecz drugiej. Przykładem zawierania umów, który jest dopuszczalny, a także który powinien znaleźć zastosowanie w praktyce, jest to, że treść umowy podatkowej w całości odpowiada pierwotnemu stanowisku jednej ze stron (organu podatkowego lub podatnika), ponieważ oponent, przekonany mocą argumentów merytorycznych, w całości ustępuje. Istotą umowy podatkowej jest bowiem konsensus – zgoda między stronami, a nie kompromis – zgoda oparta na wzajemnych ustępstwach.

Mimo to w innych przypadkach może dojść także do kompromisu – gdy obie strony sporu ustępują względem swoich pierwotnych stanowisk. W związku z tym zagadnieniem pozostaje kolejne, dotyczące § 4. Zgodnie z tym przepisem umowa podatkowa nie może polegać na ustaleniach, w tym wzajemnych ustępstwach, dotyczących bezpośrednio wysokości wymiaru podatku. Przepis ten przesądza, że przedmiotem uzgodnień między organem podatkowym a zobowiązanym nie może stać się bezpośrednio kwota podatku – nie mogą oni prowadzić targów o tę kwotę. Takie negocjacje nie byłyby zgodne z polskim porządkiem konstytucyjnym (ze względu na art. 84 i 217, a także art. 2 Konstytucji). Ustępstwa organu podatkowego muszą być zawsze uzasadniane oraz faktycznie umotywowane z punktu widzenia i przy pomocy argumentów merytorycznych dotyczących stanu faktycznego lub stanu prawnego. Kwota podatku (wysokość zobowiązania podatkowego) wynika z zastosowania do stanu faktycznego normy prawnej. Jednocześnie, chociaż wysokość wymiaru podatku nie będzie podlegała uzgodnieniom bezpośrednio, uzgodnienia będą mogły wpływać na tę wartość pośrednio, jako pochodną np. od powziętych wspólnie ustaleń faktycznych.

Po trzecie, przepis § 3 zawiera otwarty katalog obszarów możliwych uzgodnień, określonych w sposób ogólny przedmiotów i przypadków, co do których i w których może być zawarta umowa podatkowa. Katalog ten nie jest wyczerpujący, ma on charakter przykładowy. Jego umieszczenie ma za zadanie konkretyzację ogólnej normy upoważniającej do zawierania umów.

Umowa podatkowa może być zawarta w przypadku wątpliwości co do stanu faktycznego w sprawie, w tym wtedy gdy ich usunięcie w postępowaniu wiązałoby się z nadmiernymi trudnościami lub kosztami. Przepis ten obejmuje w istocie trzy przypadki, których wspólnym mianownikiem jest występowanie wątpliwości co do stanu faktycznego. Stan faktyczny może być ustalony wyłącznie w takim zakresie, że obiektywnie dopuszcza różne rozstrzygnięcia. Może też być tak, że usunięcie wątpliwości jest obiektywnie utrudnione (z uwagi na upływ czasu, niedostępność materialnych środków dowodowych, śmierć świadków itd.). Wreszcie w niektórych przypadkach próby ustalania stanu faktycznego byłyby niecelowe jako wiążące się z nadmiernymi trudnościami lub kosztami – zbyt wysokimi w stosunku do rezultatu, jaki można przy ich pomocy uzyskać.

Trzeba podkreślić, że przepis ten nie uprawnia do całkowitej rezygnacji z postępowania dowodowego. Po to bowiem, by stwierdzić istnienie wątpliwości, o których w nim mowa, trzeba najpierw w pewnym zakresie postępowanie to przeprowadzić. W wyniku zastosowania tego przepisu nie dojdzie także do naruszenia zasady prawdy obiektywnej. Podstawowym zadaniem organu pozostaje nadal ustalenie stanu faktycznego. Obok tej zasady obowiązują jednak także zasady celowości i efektywności oraz pragmatyzmu, zgodnie z którymi organy podatkowe działają w sposób celowy i efektywny, i mogą odstąpić od dokonania wymaganej przez przepis prawa czynności, jeżeli wiąże się ona z kosztami niewspółmiernymi do rezultatu, jaki można przez tę czynność osiągnąć, pod warunkiem że nie ogranicza to praw zobowiązanego i nie prowadzi do nałożenia na niego obowiązków (art. 22 § 1 i 2). Obowiązuje również zasada załatwiania spraw w porozumieniu z zobowiązanym (art. 28 § 2). Wszystkie te zasady stanowią standardy (nakazy optymalizacyjne), między którymi może dochodzić do kolizji. W takim przypadku zasady (a ściślej – wartości, które zasady te realizują) podlegają wyważeniu. Ostatecznie niektóre z nich (lub częściej – wszystkie) zostają zrealizowane w sposób niepełny – po to, by pozostawić przestrzeń dla realizacji pozostałych. Tak też jest w przypadku właśnie omawianym: zasada prawdy obiektywnej częściowo ustępuje po to, by w pewnym stopniu mogły zostać zrealizowane pozostałe zasady, np. zasada celowości i efektywności.

Współdziałanie strony w realizacji obowiązku organu do wyczerpującego zebrania i rozpatrzenia całego materiału dowodowego oraz realizacji zasady prawdy

obiektywnej sprzyja realizacji tych obowiązków, a stronie daje poczucie czynnego uczestnictwa w postępowaniu⁵¹².

Należy także wskazać, że już na gruncie obowiązującej o.p. organy podatkowe faktycznie nie są (bo nie mogą być) zobowiązane do nieograniczonego i niepoddanego żadnym obostrzeniom gromadzenia materiału dowodowego. Czynności dowodowe podlegają rozlicznym ograniczeniom prawnym i faktycznym.

Należy także zwrócić uwagę, że skutkiem ustaleń ze stroną postępowania powziętych co do postępowania dowodowego może być nie tylko rezygnacja z niektórych czynności dowodowych, lecz decyzja o ich dokonaniu w sposób bardziej skuteczny lub efektywny, np. dzięki uzgodnieniu ze stroną kolejności lub terminu ich przeprowadzenia, ustaleniu dowodów, jakie zostaną przeprowadzone itd.

Wreszcie ustalenia dotyczące stanu faktycznego i postępowania dowodowego, także w porządkach prawnych innych państw, uznaje się za odpowiednie do prowadzenia negocjacji i zawierania ugód (zob. np. „Litigation and Settlement Strategy” brytyjskiej administracji podatkowej HMRC – Her Majesty’s Revenue and Customs)⁵¹³. Ustalenia faktyczne stanowią typowy obszar negocjacji z uwagi na złożoność stanów faktycznych występujących we współczesnym życiu społecznym i gospodarczym oraz naturalne ograniczenia postępowania dowodowego, wynikające tak z owej złożoności, jak i z ograniczonych środków pozostających w dyspozycji organów podatkowych.

Przepis art. 373 § 3 wymienia następnie jako obszar możliwych uzgodnień charakter albo wartość transakcji, czynności lub zdarzenia. Do kategorii tej należą spory o przedmiot transakcji (zespół aktywów lub jego zorganizowaną część) albo jego wartość (zwłaszcza spory dotyczące sposobu zastosowania przepisów o cenach transferowych). Sprawy te są trudne i sporne; co istotne, często nie istnieje ich jedyne poprawne rozwiązanie. Dotyczy to zwłaszcza wartości transakcji, która prawidłowa i dająca się uzasadnić wyrażona jest raczej przedziałem wartości niż konkretną liczbą. To stwarza kolejną naturalną przestrzeń do negocjacji między organem podatkowym a zobowiązanym.

W dalszej kolejności przepis ten wymienia umowy podatkowe zawarte w przedmiocie zastosowania ulg w spłacie podatków, w szczególności rodzaju ulgi, którą należy zastosować oraz sposobu jej zastosowania. W tych przypadkach organ podatkowy działa w warunkach uznania administracyjnego, ale mimo to może w porozumieniu z zobowiązanym określić, jaki rodzaj ulgi zostanie zastosowany

512 Podobnie: uzasadnienie projektu nowelizacji k.p.a., s. 40.

513 Zob. także dokument „Resolving tax disputes – Commentary on the litigation and settlement strategy”, a także przystępne wyjaśnienie celu i przebiegu mediacji adresowane do ogółu podatników: <https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr>.

(np. umorzenie zaległości podatkowej, czy rozłożenie jej na raty) i w jaki sposób (np. na ile rat zostanie rozłożona zaległość podatkowa).

Kolejny przepis wymienia uzgodnienia co do poszczególnych zagadnień wynikających w toku postępowania podatkowego. Chodzi o szczegółowe kwestie, których ustalenie stanowi niezbędny etap procesu wiodącego do rozstrzygnięcia. Przedmiotem umowy będzie mogło stać się nie tylko rozstrzygnięcie sprawy, lecz także kwestie szczegółowe, które powstają w trakcie postępowania lub kontroli podatkowej, nieprzesądzające rozstrzygnięcia (np. zakres postępowania dowodowego, które należy przeprowadzić, zawieszenie postępowania podatkowego na określony czas za zgodą strony postępowania oraz organu, wytypowanie sprawy reprezentatywnej, lista zagadnień spornych między organem podatkowym a stroną, ułatwiająca prowadzenie sporu na dalszym jego etapie w sposób ustrukturyzowany i jego rozstrzygnięcie przez sąd administracyjny). Niepowodzenie próby powzięcia uzgodnień co do całości sprawy nie będzie wykluczać ich dokonania w węższym zakresie, np. co do listy punktów spornych i niespornych, cząstkowych ustaleń faktycznych itd.

Wreszcie umowy podatkowe będą mogły zostać również zawarte, gdy stanowi tak przepis szczególny; chodzi w tym przypadku o przepisy innych ustaw podatkowych. Przykładami takich przepisów są art. 86 ust. 2e i art. 90 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁵¹⁴ dotyczące uzgadniania przez podatnika z naczelnikiem urzędu skarbowego (w formie protokołu) prognozy współczynnika VAT. Z uwagi na odpowiednie stosowanie przepisów o umowie podatkowej także w czynnościach sprawdzających uzgodnienia te będą mogły być dokonywane w ich proceduralnych ramach.

Przed zawarciem umowy podatkowej organ podatkowy może zwrócić się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o opinię w sprawie zasadności zawarcia tej umowy. Niewydanie przez niego opinii w terminie 7 dni od dnia zwrócenia się o nią przez organ podatkowy uważa się za równoznaczne z opinią o zasadności zawarcia umowy podatkowej (art. 373 § 5). Przepis ten wychodzi naprzeciw obawom o niewykorzystywanie nowo kreowanej instytucji umowy podatkowej ze względu na obawy urzędników o zarzuty naruszenia prawa czy wręcz korupcji. Ma zatem za zadanie ośmielić organy podatkowe (właściwie działających w ich imieniu pracowników) do zawierania umów podatkowych. Jednocześnie przez określenie krótkiego terminu na wydanie opinii przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej jest on skonstruowany w sposób, który nie zagrozi dynamice uzgodnień między organem podatkowym a zobowiązanym i nie spowoduje wydłużenia postępowania.

514 Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 710 z późn. zm.

Zawarcie umowy podatkowej jest czynnością, z której sporządza się protokół – stanowi o tym § 6. Przepis ten jest zamierzonym naddatkiem ustawowym; stosowna norma prawna wynika bowiem już z art. 334 § 2 pkt 6, w którym wprost wskazano umowę podatkową. Uznano jednak za uzasadnione z punktu widzenia jasności aktu prawnego, by przepis tej treści umieścić także w rozdziale 10.

Umowa podatkowa zawarta przed mediatorem jest również dokumentowana protokołem. Protokół ten sporządza jednak mediator, a nie organ podatkowy. Nie jest to więc, ściśle rzecz biorąc, protokół w rozumieniu wspomnianego art. 334. Uzasadnia to jego odrębną regulację.

Odpis protokołu doręcza się stronie (art. 373 § 6 zd. drugie). Jego oryginał zostaje włączony do akt sprawy.

Moc umowy podatkowej określa art. 374. Jego § 1 stanowi, że ustaleniami wynikającymi z umowy jest związany organ podatkowy. To oznacza, że ustalenia te organ podatkowy jest zobowiązany przyjąć i odzwierciedlić w treści swojego rozstrzygnięcia – decyzji podatkowej (ewentualnie, w procedurach innych niż postępowanie podatkowe, w treści protokołu kontroli podatkowej, wyniku kontroli celno-skarbowej lub innym sposobie zakończenia procedury).

Treść ustaleń między organem a stroną postępowania może także być rodzaju, że w ich rezultacie strona z własnej woli zdecyduje się zachować w określony sposób: np. cofnie wcześniej wniesiony środek zaskarżenia, zmodyfikuje swoje żądanie (np. sformułowane we wniosku o stwierdzenie nadpłaty) lub nie wniesie środka zaskarżenia od decyzji opartej na umowie podatkowej. Strona nie będzie jednak umownie zobowiązana, aby to uczynić – nie będzie związana ustaleniami wynikającymi z umowy podatkowej. Jest to zabieg celowy. Na podstawie umowy podatkowej w sposób automatyczny ustalenia z niej wynikające zostaną przeniesione do decyzji podatkowej z uwagi na związanie nią organu podatkowego. W ten sposób staną się one wiążące także dla strony, o ile od decyzji tej nie wniesie ona środka zaskarżenia. Z kolei wskazanie w przepisie, że ustalenia te wiążą także zobowiązanego, wyłączyłoby część jego praw, w tym pełną zaskarżalność decyzji podatkowych (fundamentalne uprawnienie procesowe zobowiązanych). Decyzje nie mogłyby być zaskarżone z powodu swojej niezgodności z prawem, lecz – w bardziej ograniczonym zakresie – z powodu niezgodności z umową podatkową. To byłoby zbyt daleko idącą, a przez to niepożądaną ingerencją zarówno w sferę uprawnień zobowiązanych, jak i w utrwalony schemat procesowy.

Decyzja podatkowa oparta na ustaleniach umowy podatkowej, o ile zostanie zaskarżona, będzie podlegać kontroli instancyjnej i sądowej. Z uwagi na treść art. 373 § 1 powodem niezgodności decyzji z prawem może być jej niezgodność z zawartą umową. Decyzja może także zostać wzruszona w trybach nadzwyczajnych.

Jednocześnie związanie organu podatkowego umow podatkową nie ma charakteru bezwzględnego. Stanowi o tym art. 374 § 2. Przepis ustanawia wyjątki od mocy wizcej umów podatkowych. Nie są wizce ustalenia wynikające z umowy podatkowej zawartej z naruszeniem prawa lub co do której zaistniały przesłanki uzasadniające wznowienie postępowania w sprawie zakończonej decyzj ostateczną lub stwierdzenie nieważności decyzji ostatecznej. Przepis ten otwiera moźliwość wzruszenia decyzji podatkowej opartej na umowie podatkowej międy innymi w sytuacji, gdy umowa dotknięta jest wadami prawnymi.

Przepisy art. 444 § 1 i art. 450 stosuje się odpowiednio, przez co naleźy rozumieć, że wyrażone w nich przesłanki wznowienia postępowania i stwierdzenia nieważności naleźy w tym przypadku odnosić do umowy podatkowej. W razie wznowienia postępowania zakończonego decyzj ostateczną opartą na umowie podatkowej lub stwierdzenia nieważności takiej decyzji umowa podatkowa nie wiąże organu w sytuacji, gdy wady uzasadniające wzruszenie decyzji dotyczą samej umowy (np. została ona zawarta w wyniku przestępstwa, z raźącym naruszeniem prawa, dotyczy sprawy juź rozstrzygniętej decyzj ostateczną, gdy wyjd na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu zawarcia umowy nieznanne organowi, który ją zawarł itd.). Jeźeli decyzja podatkowa zasługuje na wzruszenie z powodów niezwiązanych z umową podatkową (np. nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody dotyczą zagadnienia innego niź to, które było przedmiotem umowy), umowa ta pozostaje wizca dla organu w ponownie prowadzonym postępowaniu.

Zgodnie z art. 374 § 3, jeźeli wznowienie postępowania jest moźliwe tylko na wniosek, ustalenia wynikające z umowy podatkowej nie są wizce tylko w przypadku, gdy strona o to wniesie.

4.11. Mediacja

ROZDZIAŁ 11

MEDIACJA

Art. 375. § 1. Mediacja moźe być przeprowadzona w przypadkach, w którch moźe być zawarta umowa podatkowa.

§ 2. Organ podatkowy moźe skierować sprawę do mediacji na wniosek lub za zgodą strony. Wniosek strony o skierowanie sprawy do mediacji zawiera wskazanie jej przedmiotu.

§ 3. Mediacja jest dobrowolna dla organu podatkowego i strony.

§ 4. Mediacja jest jawna wyłącznie dla organu podatkowego, strony i mediatora.

Art. 376. § 1. Organ podatkowy kieruje sprawę do mediacji lub odmawia jej skierowania w drodze postanowienia.

§ 2. Przed wydaniem postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji organ podatkowy:

- 1) wyjaśnia stronie cele i zasady mediacji;
- 2) przyjmuje od strony zgodę na udział w mediacji oraz uzgadnia z nią osobę mediatora;
- 3) odbiera od mediatora zgodę na przeprowadzenie mediacji.

§ 3. Mediator może odmówić przeprowadzenia mediacji tylko z ważnych powodów.

§ 4. Postanowienie o skierowaniu sprawy do mediacji zawiera:

- 1) oznaczenie organu podatkowego, a także wskazanie osoby uprawnionej do udziału w mediacji w imieniu organu podatkowego;
- 2) oznaczenie strony, a jeżeli stroną jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, także wskazanie osoby fizycznej uprawnionej do udziału w mediacji w imieniu strony;
- 3) przedmiot i zakres mediacji;
- 4) imię i nazwisko mediatora powołanego do przeprowadzenia mediacji;
- 5) termin zakończenia mediacji;
- 6) pouczenie o możliwości wyrażenia sprzeciwu wobec zapoznania się przez mediatora z aktami sprawy.

§ 5. Postanowienie o skierowaniu sprawy do mediacji doręcza się stronie oraz mediatorowi.

§ 6. Termin, o którym mowa w § 4 pkt 5, nie może przekraczać dwóch miesięcy od dnia wydania postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji.

§ 7. Na wniosek mediatora za zgodą strony organ podatkowy może przedłużyć termin, o którym mowa w § 4 pkt 5, na czas niezbędny do zakończenia mediacji. W sprawie przedłużenia terminu wydaje się postanowienie.

§ 8. Niezwłocznie po wydaniu postanowienia, o którym mowa w § 4, organ podatkowy przekazuje mediatorowi dane kontaktowe strony lub jej pełnomocnika.

Art. 377. § 1. Mediację prowadzi mediator wpisany na listę mediatorów.

§ 2. Listę mediatorów prowadzi Szef Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 3. W przedmiocie wpisu na listę mediatorów i skreślenia z tej listy Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydaje decyzję.

§ 4. Do mediatora stosuje się odpowiednio przepisy art. 101 § 1-3.

Art. 378. § 1. Mediatorem prowadzącym mediację jest osoba wskazana w postanowieniu, o którym mowa w art. 376 § 4.

§ 2. Mediator przy prowadzeniu mediacji zachowuje bezstronność i neutralność.

§ 3. Mediator może zrezygnować z prowadzenia mediacji tylko z ważnych powodów, o których jest obowiązany niezwłocznie powiadomić organ podatkowy i stronę.

§ 4. Mediator zapoznaje się z aktami sprawy i ma prawo sporządzania z nich notatek, odpisów i kopii oraz nieodpłatnego otrzymania ich kopii, chyba że strona w terminie tygodnia od dnia doręczenia postanowienia, o którym mowa w art. 376 § 4, wyrazi sprzeciw wobec zapoznania się przez mediatora z aktami sprawy.

§ 5. Mediator ma prawo do wynagrodzenia i zwrotu wydatków związanych z przeprowadzeniem mediacji.

Art. 379. § 1. Organ podatkowy z urzędu lub na wniosek strony odwołuje mediatora w razie:

- 1) wykreślenia mediatora z listy mediatorów;
- 2) utraty zaufania do mediatora przez organ podatkowy lub stronę;
- 3) rezygnacji mediatora;
- 4) innych uzasadnionych okoliczności.

§ 2. Jeżeli po odwołaniu mediatora organ podatkowy i strona zgodnie wyrażają wolę dalszego udziału w mediacji, organ podatkowy powołuje do jej prowadzenia innego mediatora. Czas, który upłynął od dnia doręczenia poprzedniemu mediatorowi postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji, zalicza się na poczet terminu zakończenia mediacji.

§ 3. Odwołanie i powołanie mediatora, o których mowa w § 1 i 2, następują w drodze postanowienia.

Art. 380. § 1. Wszczęcie mediacji następuje z chwilą doręczenia mediatorowi postanowienia, o którym mowa w art. 376 § 4.

§ 2. Mediator:

- 1) przeprowadza z organem podatkowym i stroną, w dogodnym dla nich i siebie miejscu oraz terminie, indywidualne lub wspólne spotkanie wstępne, podczas którego wyjaśnia im cele i zasady mediacji, a także poucza ich o możliwości cofnięcia zgody na uczestniczenie w mediacji aż do jej zakończenia;
- 2) przeprowadza w ramach mediacji jedno lub więcej posiedzeń mediacyjnych z udziałem organu podatkowego i strony w dogodnym dla nich i siebie miejscu i czasie, z zastrzeżeniem § 3;
- 3) może pomagać w sformułowaniu treści umowy podatkowej między organem podatkowym a stroną.

§ 3. W szczególnych przypadkach, w tym jeżeli niemożliwe lub utrudnione jest bezpośrednie spotkanie organu podatkowego i strony, mediator może za zgodą organu podatkowego i strony przeprowadzić mediację w sposób pośredni, przekazując każdemu z nich informacje, propozycje i stanowisko dotyczące zawarcia umowy podatkowej i jej treści zajmowane przez innego uczestnika mediacji.

Art. 381. § 1. *Niezwłocznie po przeprowadzeniu mediacji mediator sporządza protokół z jej przebiegu.*

§ 2. *Protokół, o którym mowa w § 1, zawiera:*

- 1) *oznaczenie sprawy;*
- 2) *czas i miejsce przeprowadzenia mediacji;*
- 3) *imię i nazwisko (nazwę) i adres strony;*
- 4) *nazwę i adres organu podatkowego;*
- 5) *imię i nazwisko mediatora;*
- 6) *wynik mediacji;*
- 7) *treść umowy podatkowej, jeżeli taką zawarto;*
- 8) *podpisy mediatora, a jeżeli zawarto umowę podatkową, także osoby upoważnionej do działania w imieniu organu podatkowego, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego oraz strony.*

§ 3. *Mediator przekazuje protokół z przebiegu mediacji organowi podatkowemu, który włącza go do akt sprawy, a następnie doręcza odpis stronie.*

§ 4. *Mediacja zostaje zakończona z chwilą podpisania protokołu albo z chwilą bezskutecznego upływu terminu zakończenia mediacji.*

Art. 382. *Nie podlegają włączeniu do akt sprawy nienależące do nich uprzednio dokumenty i informacje przekazane mediatorowi przez organ podatkowy lub stronę w toku mediacji, chyba że dokumenty te i informacje stanowią podstawę do załatwienia sprawy zgodnie z umową podatkową.*

Art. 383. *Organ podatkowy i strona nie mogą powoływać się w toku postępowania podatkowego i sądowego na propozycje ugodowe, propozycje wzajemnych ustępstw lub inne oświadczenia składane w toku mediacji. Nie dotyczy to ustaleń zawartych w umowie podatkowej.*

Art. 384. *Minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z Ministrem Sprawiedliwości określi w drodze rozporządzenia warunki, jakie powinni spełniać mediatorzy, z uwzględnieniem konieczności posiadania przez nich właściwej wiedzy, umiejętności oraz zachowania bezstronności i neutralności, sposób prowadzenia listy mediatorów oraz warunki dokonywania wpisów na nią i skreślenia z niej, a także wysokość i sposób wypłaty wynagrodzenia mediatorom i zwrotu na ich rzecz wydatków, mając na uwadze potrzebę skutecznego i efektywnego przeprowadzenia mediacji.*

Rozdział 11 reguluje mediację podatkową. Mediacja to procedura rozwiązywania sporów między organami podatkowymi a zobowiązanymi z udziałem bezstronnej i neutralnej osoby trzeciej; mediatora⁵¹⁵.

515 Zob. m.in. E. Gmurzyńska, R. Morek (red.), *Mediacje. Teoria i praktyka*, Warszawa 2014; A. Kalisz, A. Zienkiewicz, *Mediacja sądowa i pozasądowa. Zarys wykładu*, Warszawa 2013; J. Czapska, M. Szeląg-Dylewski (red.), *Mediacje w prawie*, Kraków 2014; Z. Kmiecik, *Mediacja i koncyliacja...*, op. cit. i wiele innych.

To ważna nowość w procedurze podatkowej. W warunkach konfliktowości relacji między podatnikami a organami podatkowymi na przeszkodzie rozwiązaniu sporu mocą zawartej między nimi umowy mogą stać trudności komunikacyjne. Mediacja zostaje ustanowiona jako mechanizm procesowy ułatwiający komunikację między organem podatkowym (pracownikiem działającym z jego upoważnienia) a zobowiązanym, a nie mechanizm merytorycznego rozstrzygnięcia sporu. Stanowi ona w istocie „wspomagane negocjacje” między organem podatkowym a podatnikiem (stroną postępowania podatkowego).

Mediacja podatkowa jest skonstruowana z poszanowaniem podstawowych zasad: dobrowolności (dla obu stron i na każdym jej etapie); bezstronności i neutralności oraz poufności⁵¹⁶. Jest to procedura akcesoryjna wobec postępowania podatkowego. Jej wszczęcie jest możliwe na każdym etapie postępowania podatkowego (w toku postępowania podatkowego w I lub w II instancji).

Zadaniem mediatora jest przede wszystkim ułatwienie komunikacji między organem podatkowym a zobowiązanym – stroną postępowania podatkowego. Może to pozytywnie oddziaływać na zaufanie strony do organu podatkowego, na który niekorzystny wpływ może mieć nierówność stron wpisana w istotę stosunku podatkowoprawnego. Mediator buduje dobrą relację między stroną a organem⁵¹⁷.

Dotychczasowej praktyce jest znana mediacja sądownoadministracyjna (mediacja w postępowaniu przed sądem administracyjnym)⁵¹⁸, uregulowana w rozdziale 8 działu III (art. 115-118) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁵¹⁹. Jest ona wykorzystywana w znikomym stopniu z uwagi na wady regulacji i brak przygotowania administracji podatkowej do

516 Podobnie w uzasadnieniu projektu nowelizacji k.p.a.; por. 37-39 (www.sejm.gov.pl); druk sejmowy nr 1183).

517 Podobnie s. 38 uzasadnienia projektu nowelizacji k.p.a.

518 Zob. także: W. Federczyk, Mediacja w postępowaniu administracyjnym i sądownoadministracyjnym, Warszawa 2013, s. 134-197; Z. Kmiecik, Mediacja i koncyliacja..., *op. cit.*, s. 150 i nast.; B. Dauter, Mediacja w postępowaniu sądownoadministracyjnym (w:) S. Pikulski (red.), *Ius et lex. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, Olsztyn 2004; T. Świetlikowski, Mediacja w postępowaniu sądownoadministracyjnym (ujęcie praktyczne), „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2005, nr 2-3; T. Woś, Postępowanie mediacyjne w ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (w:) Podmioty administracji publicznej i prawne formy ich działania, Toruń 2005; A. Kalisz, Quasi-mediacyjność postępowania mediacyjnego przed sądami administracyjnymi (w:) J. Olszewski (red.), Arbitraż i mediacja. Praktyczne aspekty stosowania prawa, Rzeszów 2007; J. Harczuk, L. Leszczyński, Mediacja w postępowaniu sądownoadministracyjnym (kontekst przedmiotu procesu decyzyjnego) (w:) J. Olszewski (red.), Arbitraż i mediacja. Aktualne problemy funkcjonowania sądów polubownych i ośrodków mediacyjnych, Rzeszów 2009; A. Mudrecki, Postępowanie mediacyjne w pięć lat po reformie sądownictwa administracyjnego (w:) J. Glumińska-Pawlic (red.), Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika, Katowice 2009; M. J. Skrodzka, Mediacja w prawie podatkowym w ujęciu prawa cywilnego, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 8; M. Szelaǳ-Dylewski, Mediacja przed sądami administracyjnymi – zła regulacja czy zła praktyka? (w:) J. Czapska, M. Szelaǳ-Dylewski (red.), Mediacje w prawie..., *op. cit.*; D. Sasin-Knothe, Zaufanie jako pozaprawny czynnik stosowania mediacji w postępowaniu sądownoadministracyjnym (w:) P.J. Suwaj, J. Zimmermann (red.), Wpływ przemian cywilizacyjnych na prawo administracyjne i administrację publiczną, Warszawa 2013.

519 Tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm. – dalej zwana w skrócie p.p.s.a.

jej stosowania. Legislacyjne i koncepcyjne wady regulacji zostały obecnie usunięte w drodze nowelizacji p.p.s.a.

Mediacja została obecnie wprowadzona również w postępowaniu administracyjnym – zob. rozdział 5a k.p.a. Należy podzielić pogląd wyrażony wobec mediacji administracyjnej wprowadzanej nowelizacją k.p.a.: „mediacja ma (...) w tym przypadku charakter transformujący – jest możliwa nie tyle pod warunkiem uprzedniej modernizacji administracji publicznej, ale właśnie jako jeden ze sposobów zmiany kultury administrowania na bardziej przyjazny administrowanym”⁵²⁰.

Mediacja w sprawach podatkowych jest wykorzystywana w wielu państwach, nie tylko anglosaskich (Wielka Brytania, Kanada, Australia, USA), ale także takich jak Holandia, Włochy czy Chorwacja, o zbliżonej do polskiej kulturze prawnej. Na potrzebę wprowadzenia mediacji do podatkowych procedur przedsądowych od dawna wskazuje się w doktrynie⁵²¹; taki jest też głos praktyki podatkowej⁵²².

Zakres i podstawowe założenia mediacji określa art. 375. Przepis § 1 stanowi, że mediacja może być przeprowadzona w przypadkach, w których może zostać zawarta umowa podatkowa. Mediacja jest prowadzona celem doprowadzenia do zawarcia umowy. Mediacja może jednak nie zakończyć się porozumieniem stron i zawarciem umowy podatkowej. Nie znaczy to, że jej przeprowadzenie było zbędne lub przyniosło straty: w jej toku można było osiągnąć inne ważne wartości i korzyści. Nie zmienia to faktu, że podstawowym celem mediacji, jej kierunkowym założeniem przyświecającym podejmowanym w niej czynnościom jest osiągnięcie przez strony porozumienia.

Sprawę do mediacji kieruje organ podatkowy, który może to uczynić na wniosek lub za zgodą strony. Mediacja jest dobrowolna dla organu podatkowego i strony (zasada dobrowolności). Przepisy te oznaczają, że aby sprawa została skierowana do mediacji, potrzebna jest zgoda obu stron sporu. To rozwiązanie jest uzasadnione – mediacja prowadzona bez takiej zgody nie daje szans doprowadzenia do rozwiązania sporu (art. 375 § 2-3). Wniosek strony o skierowanie sprawy do mediacji powinien zawierać wskazanie jej przedmiotu. Wskazanie to może być ogólne.

Zgodnie z art. 375 § 4 mediacja jest jawna wyłącznie dla organu podatkowego, strony i mediatora (zasada poufności).

Przepis art. 376 określa czynności wstępne wymagane do przeprowadzenia mediacji. Przepis § 1 wskazuje postanowienie jako formę procesową, w której organ

520 Uzasadnienie nowelizacji k.p.a., s. 35.

521 Postulat taki został zawarty także (w:) Ministerstwo Gospodarki, Nowa ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji, Warszawa, 4 kwietnia 2014 r., s. 12-13.

522 Zob. np. Podatkowe PwC. Alternatywne metody rozwiązywania sporów podatkowych perspektywą mediacji podatkowej w Polsce, PwC Polska, <http://www.pwc.pl>

podatkowy kieruje sprawę do mediacji lub odmawia jej skierowania. Postanowienie to nie podlega zaskarżeniu; w szczególności strona nie może zaskarżyć postanowienia o odmowie skierowania sprawy do mediacji. Jest to wyrazem dobrowolności mediacji dla obu stron sporu, zatem także dla organu podatkowego.

Przed wydaniem postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji organ podatkowy przeprowadza czynności wstępne: odbiera zgodę strony na udział w mediacji po wyjaśnieniu jej celów i zasad mediacji, uzgadnia z podatnikiem osobę mediatora powołanego do przeprowadzenia mediacji oraz odbiera zgodę tego mediatora na przeprowadzenie mediacji (§ 2). Wynika z tego, że strona postępowania i organ podatkowy muszą uzgodnić osobę mediatora – dokonują jego wyboru z listy prowadzonej przez Szefa KAS. Swoboda wyboru mediatora ma ogromną rolę dla jej powodzenia – musi to być osoba, którą uczestnicy sporu (osoby reprezentujące organ podatkowy oraz stronę postępowania) darzą zaufaniem i która jest przez nie oceniana jako najbardziej odpowiednia do poprowadzenia mediacji w danej sprawie⁵²³.

Wybrany mediator może odmówić przeprowadzenia mediacji tylko z ważnych powodów (§ 3) Do powodów tych należy na przykład okoliczność pozostawiania z osobami zaangażowanymi w spór w relacji niepozwalającej na zachowanie bezstronności, długotrwała choroba, jednoczesne prowadzenie wielu innych mediacji itd.

Strona i mediator mogą wyrazić zgodę z dowolnej formie (także ustnie).

Przepis § 4 wymienia elementy postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji: oznaczenie organu podatkowego, a także wskazanie osoby uprawnionej do udziału w mediacji w imieniu organu podatkowego; oznaczenie strony, a jeżeli stroną jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, także wskazanie osoby fizycznej uprawnionej do udziału w mediacji w imieniu strony; przedmiot i zakres mediacji; imię i nazwisko mediatora powołanego do przeprowadzenia mediacji; termin zakończenia mediacji; pouczenie o możliwości wyrażenia sprzeciwu wobec zapoznania się przez mediatora z aktami sprawy. Termin zakończenia mediacji, określony w pierwotnie wydanym postanowieniu, nie może przekraczać dwóch miesięcy (§ 6). Organ podatkowy, działając na wniosek mediatora oraz za zgodą strony, może postanowieniem przedłużyć ten termin na czas oznaczony niezbędnym do zakończenia mediacji (§ 7). Termin ten nie jest wliczany do terminu załatwienia sprawy.

523 O wadze swobody wyboru mediatora także w: uzasadnienie projektu nowelizacji k.p.a., s. 39: „Zaufanie do mediatora i świadoma zgoda, aby mediację przeprowadziła określona osoba, ma (...) ogromne znaczenie dla powodzenia mediacji”.

Postanowienie o odmowie skierowania sprawy do mediacji doręcza się stronie (na zasadach ogólnych). Postanowienie o skierowaniu sprawy do mediacji doręcza się stronie oraz mediatorowi (§ 5).

Niezwłocznie po wydaniu postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji organ podatkowy przekazuje mediatorowi dane kontaktowe strony lub jej pełnomocnika (§ 8).

Zgodnie z art. 377 mediację prowadzi mediator wpisany na listę mediatorów prowadzoną przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. W przedmiocie wpisu na listę mediatorów i skreślenia z tej listy organ ten wydaje decyzję. Do mediatora stosuje się odpowiednio przepisy art. 101 § 1-3 (przepisy o wyłączeniu pracownika).

Kolejne przepisy określające charakter roli mediatora zawiera art. 378. Mediatorem prowadzącym mediację jest osoba wskazana w postanowieniu organu podatkowego o skierowaniu sprawy do mediacji. Mediator przy prowadzeniu mediacji zachowuje bezstronność i neutralność (zasada bezstronności i neutralności). Może zrezygnować z prowadzenia mediacji tylko z ważnych powodów, o których jest obowiązany niezwłocznie powiadomić organ podatkowy i stronę. Zapoznaje się z aktami sprawy i ma prawo sporządzania z nich notatek, odpisów i kopii oraz nieodpłatnego otrzymania ich kopii, chyba że strona w terminie tygodnia od dnia doręczenia postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji wyrazi sprzeciw wobec zapoznania się przez mediatora z aktami sprawy. Nie jest zatem wykluczone prowadzenie mediacji bez zapoznawania się mediatora z aktami sprawy (nie jest to osobliwość w porównaniu z mediacją prowadzoną w ramach lub na potrzeby rozwiązywania sporów w sprawach innych niż podatkowe).

Mediator ma prawo do wynagrodzenia i zwrotu wydatków związanych z przeprowadzeniem mediacji (art. 378 § 5). Zasady obliczania i wypłacania wynagrodzenia oraz zwrotu wydatków określa rozporządzenie wydane na podstawie upoważnienia ustawowego zawartego w art. 384 projektu. Wynagrodzenie mediatora oraz zwracane mu wydatki stanowią koszty postępowania; są one ponoszone przez państwo lub jednostkę samorządu terytorialnego (nie obciążają strony postępowania).

Przepis art. 379 projektu wymienia przypadki uzasadniające odwołanie mediatora przez organ podatkowy oraz tryb jego odwołania i powołania na jego miejsce mediatora kolejnego (o ile to nastąpi). Organ podatkowy odwołuje mediatora w razie wykreślenia go z listy mediatorów, utraty zaufania do niego przez organ podatkowy lub stronę, jego rezygnacji lub innych uzasadnionych okoliczności (np. wystąpienia w stosunku do niego przesłanek wyłączenia). Rozstrzygnięcie to zapada w drodze postanowienia wydanego z urzędu lub na wniosek strony; postanowienie to nie podlega zaskarżeniu. Wniosek strony jest dla organu wiążący, ponieważ

świadczy o spełnieniu się jednej z przesłanek odwołania: o utracie zaufania do mediatora przez stronę.

Jeżeli po odwołaniu mediatora organ podatkowy i strona zgodnie wyrażają wolę dalszego udziału w mediacji, organ podatkowy powołuje do jej prowadzenia innego mediatora. Czas, który upłynął od dnia doręczenia pierwotnie powołanemu mediatorowi postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji, zalicza się na poczet terminu zakończenia mediacji. Także powołanie nowego mediatora następuje w drodze postanowienia.

Przepis art. 380 określa przebieg mediacji. Jej wszczęcie następuje z chwilą doręczenia mediatorowi postanowienia organu podatkowego o skierowaniu sprawy do mediacji (§ 1). Następnie – zgodnie z § 2 – dalsze czynności dokonywane są już w toku mediacji, którą prowadzi mediator (a nie organ podatkowy). Mediator przeprowadza z organem podatkowym i stroną, w dogodnym dla nich i siebie miejscu i czasie, indywidualne lub wspólne spotkanie wstępne, podczas którego wyjaśnia im cele i zasady mediacji, a także poucza ich o możliwości cofnięcia zgody na uczestniczenie w mediacji aż do jej zakończenia. Jest to kolejne pouczenie (po dokonaniu jeszcze przez organ podatkowy przed wydaniem postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji w ramach wyjaśnienia stronie celów i zasad mediacji). Powtórzenie to zabieg celowy, stała zgoda strony na mediację jest związana z jedną z jej istotnych zasad: zasadą dobrowolności. Ponadto trwała utrzymująca się zgoda strony postępowania (której to zgody strona jest świadoma; świadomy jest jej również organ podatkowy) sprzyja osiągnięciu porozumienia – zawarciu umowy podatkowej. Strona w sposób świadomy i dobrowolny inwestuje bowiem swój czas i uwagę, a jej obecność na posiedzeniach mediacyjnych jest sama w sobie sygnałem dobrej woli i gotowości do rozmów. Buduje to dobrą atmosferę rozmów i sprzyja ich powodzeniu.

W ramach mediacji mediator przeprowadza jedno lub więcej posiedzeń mediacyjnych z udziałem organu podatkowego i strony w miejscu i czasie dogodnym dla uczestników. Miejszem tym nie musi być siedziba organu podatkowego; z reguły jednak zapewne nim będzie. Miejsce to powinno być wydzielone i odpowiednio urządzone (zaadaptowane do potrzeb mediacji). W szczególnych przypadkach, w tym jeżeli niemożliwe lub utrudnione jest bezpośrednie spotkanie organu podatkowego i strony, mediator może za zgodą organu podatkowego i strony przeprowadzić mediację w sposób pośredni, przekazując każdemu z nich informacje, propozycje i stanowisko dotyczące zawarcia umowy podatkowej i jej treści zajmowane przez innego uczestnika (§ 3). Taki sposób prowadzenia mediacji powinien być traktowany jako wyjątkowy, wyjątek taki może jednak okazać się uzasadniony (np. gdy osoby reprezentujące stronę oraz organ podatkowy nie mogą się spotkać

z powodów praktycznych, albo gdy stan ich relacji jest na tyle zły, że w toku mediacji można osiągnąć więcej, nie doprowadzając do ich bezpośredniego spotkania).

Mediator może także pomagać w sformułowaniu treści umowy podatkowej między organem podatkowym a stroną, o ile umowę taką uda się zawrzeć. Pomoc ta może być pożądana przez strony sporu – uczestników mediacji lub nie, może też wystąpić z różnym natężeniem – merytoryczny udział mediatora w rozmowach jest zróżnicowany. Jest on uzależniony zarówno od osobistej kompetencji merytorycznej mediatora, jak i od jego stylu prowadzenia mediacji. W tym kontekście jest istotne, że mediator może być prawnikiem (w szczególności specjalizującym się w prawie podatkowym), ale być nim nie musi. Strona i organ podatkowy, decydując o osobie mediatora, będą brać pod uwagę jego przygotowanie zawodowe w oparciu o ocenę, czy pożądanym w sprawie jest jego udział merytoryczny. W szczególności mediacja podatkowa może przyjąć postać mediacji facylitatywnej (klasycznej, wspomagającej, w której rolą mediatora jest wyłącznie ułatwienie porozumienia między stronami – mediator nie proponuje ani nie sugeruje rozwiązania sporu, stąd nie musi posiadać wiedzy merytorycznej odpowiadającej przedmiotowi tego sporu), ale może także być zbliżona do mediacji ewaluatywnej (ocennej, w której mediator, wyposażony w fachową wiedzę, może sugerować stronom rozwiązanie sporu; tak może stać się np. gdy mediatorem będzie autorytet prawa podatkowego). W każdym przypadku jednak decyzja o zawarciu umowy pozostaje decyzją strony i organu podatkowego. Także mediator będący specjalistą w dziedzinie prawa podatkowego powinien zważać na to, że jego podstawową rolą jest ułatwienie porozumienia między stroną a organem, które ma pozostać ich porozumieniem – ułatwienie im znalezienia wspólnego stanowiska, a nie rozstrzygnięcie sprawy (mediator nie jest arbitrem).

Przepis art. 381 dotyczy protokołu z przebiegu mediacji, który sporządza mediator. Protokół taki powinien być sporządzony niezwłocznie po przeprowadzeniu mediacji (§ 1). Elementy, które zawiera, wymienia § 2 – są to: oznaczenie sprawy, czas i miejsce przeprowadzenia mediacji, imię i nazwisko (nazwa) i adres strony, nazwa i adres organu podatkowego, imię i nazwisko mediatora, wynik mediacji, treść umowy podatkowej, o ile taką zawarto, podpis mediatora, a jeżeli zawarto umowę podatkową, także organu podatkowego i strony. Mediator przekazuje protokół z przebiegu mediacji organowi podatkowemu, który włącza go do akt sprawy i doręcza jego odpis stronie (§ 3). Z chwilą podpisania protokołu mediacja zostaje zakończona (§ 4); alternatywnie, jeżeli z jakichkolwiek przyczyn nie doszło do podpisania protokołu, zostaje ona zakończona z chwilą bezskutecznego upływu terminów do jej przeprowadzenia, określonych zgodnie z art. 376 § 4 pkt 5 lub § 7.

Umowa podatkowa może zostać zawarta w toku mediacji we wszystkich tych sprawach i w takim samym zakresie jak umowa zawierana bez udziału mediatora.

Podobnie jak w przypadku umowy zawartej bez udziału mediatora, organ podatkowy jest zobowiązany do odzwierciedlenia uzgodnień dokonanych z zobowiązanym w treści decyzji podatkowej.

Duże znaczenie dla powodzenia mediacji, a także dla jej prowadzenia z poszanowaniem wartości i interesów stron pozostających w sporze ma zasada poufności. W związku z prowadzoną mediacją mediatora dotyczy obowiązek zachowania tajemnicy skarbowej (por. art. 106 § 1 pkt 5).

Przepis art. 382 wskazuje, że nie podlegają włączeniu do akt sprawy inne nie należące uprzednio do akt sprawy dokumenty i informacje przekazane mediatorowi przez organ podatkowy i stronę w toku mediacji. Sensem tego przepisu jest zapobieżenie automatycznemu przenoszeniu do akt sprawy wszystkiego tego, co strona lub organ podatkowy przekazał mediatorowi w trakcie rozmów. Ma to stworzyć bardziej swobodną i sprzyjającą porozumieniu atmosferę rozmów. Zarazem przepis ten nie stoi na przeszkodzie temu, by dowody te zostały przez organ przeprowadzone w zwykłym postępowaniu podatkowym (także po mediacji). Nie ustanawia on więc zakazu dowodowego, lecz jedynie zapobiega automatyzmowi w przenoszeniu materiałów i informacji z mediacji do postępowania podatkowego.

Zakaz nie dotyczy dokumentów i informacji stanowiących podstawę do załatwienia sprawy zgodnie z umową podatkową.

W związku z tym przepisem pozostaje także art. 383, zgodnie z którym organ podatkowy i strona nie mogą powoływać się w toku postępowania podatkowego i sądowego na propozycje ugodowe, propozycje wzajemnych ustępstw lub inne oświadczenia składane w toku mediacji. Nie dotyczy to ustaleń zawartych w umowie podatkowej. Przepis ten również ma na celu zachowanie dobrej atmosfery rozmów i zapobieżenie zarówno nadużyciu otwartości jego uczestników, jak i obawom, że do nadużycia takiego dojdzie. Jest on odpowiednikiem art. 183⁴ § 3 kpc. oraz nowo wprowadzonego art. 96j § 3 k.p.a. Jak słusznie wskazano w uzasadnieniu projektu nowelizacji k.p.a. (komentując regulację podobnej treści), „sukces mediacji zależy w dużej mierze od przekonania jej uczestników, że mogą wyjawić swoje rzeczywiste interesy i intencje bez obawy, że zostaną one wykorzystane przez drugą stronę w dalszym toku postępowania przed organem administracji publicznej lub sądem administracyjnym”⁵²⁴.

Warto wskazać, że mediatorzy nie mogą być świadkami co do faktów, o których dowiedzieli się w związku z prowadzeniem mediacji, chyba że strona i organ podatkowy uczestniczący w mediacji zwolnią ich z obowiązku zachowania tajemnicy mediacji (art. 355 pkt 4).

524 Uzasadnienie projektu nowelizacji k.p.a., s. 39.

Przepis art. 384 udziela ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, działającemu w porozumieniu z Ministrem Sprawiedliwości, upoważnienia do wydania rozporządzenia określającego warunki, jakie powinni spełniać mediatorzy, z uwzględnieniem konieczności posiadania przez nich właściwej wiedzy, umiejętności oraz zachowania bezstronności i neutralności, sposób prowadzenia listy mediatorów oraz warunki dokonywania wpisów na nią i skreślenia z niej, a także wysokość i sposób wypłaty wynagrodzenia mediatorom i zwrotu na ich rzecz wydatków, mając na uwadze potrzebę skutecznego i efektywnego przeprowadzenia mediacji.

4.12. Postępowanie uproszczone

4.12.1. Potrzeba uproszczonego modelu postępowania

Obecny model postępowania podatkowego nie różnicuje w sposób wystarczający procedur spornych oraz procedur niespornych. Ten sztywny schemat modelu procesowego wymaga zasadniczych zmian. Niektóre kategorie spraw podatkowych mają zasadniczo nieskomplikowany stan faktyczny i na tle tych stanów nie ma potrzeby dokonywania pogłębionej wykładni prawa lub przeprowadzania złożonego postępowania dowodowego. Są już w obowiązującej ordynacji podatkowej pewne elementy uproszczenia procesu podatkowego, polegającego przykładowo na wyłączeniu w wybranych typach spraw 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 kontakcie⁵²⁵. Podatnicy oczekują podobnych rozwiązań w zakresie procedur podatkowych. Proponuje się więc realizować te potrzeby, wprowadzając model uproszczonego postępowania podatkowego, w którym niektóre elementy formalne procesu zostaną wyłączone za wiedzą i zgodą strony⁵²⁶.

Dla strony korzyścią z wprowadzenia rozwiązań upraszczających postępowanie będzie szybsze rozstrzygnięcie sprawy w zamian za rezygnację z pewnych gwarancji

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

526 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.

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.

4.12.2. Przesłanki postępowania uproszczonego

ROZDZIAŁ 12

POSTĘPOWANIE UPROSZCZONE

Art. 385. § 1. *Organ podatkowy pierwszej instancji, na wniosek strony lub za jej zgodą, może załatwić sprawę w postępowaniu uproszczonym, jeżeli:*

- 1) *rozstrzygnięcie może być wydane na podstawie dowodów przedstawionych przez stronę łącznie z wnioskiem o wszczęcie postępowania, faktów powszechnie znanych, faktów znanych z urzędu organowi, przed którym toczy się postępowanie lub możliwych do ustalenia w zakresie, o którym mowa w art. 342 § 4, lub*
- 2) *przewidywana kwota wymiaru nie przekracza 5000 zł.*

§ 2. Postępowanie uproszczone prowadzi się także w innych przypadkach, jeżeli ustawa tak stanowi.

§ 3. Postępowania uproszczonego nie prowadzi się w sprawach:

- 1) *w których występuje więcej niż jedna strona;*
- 2) *wymienionych w art. 320 § 1 pkt 2;*
- 3) *wznowienia postępowania, stwierdzenia nieważności oraz zmiany lub uchylecia decyzji ostatecznej.*

Kluczowe jest ustalenie kryteriów prowadzenia postępowania uproszczonego (art. 385 § 1). Pierwsze kryterium powinno odnosić się do kwestii dowodowych, gdy rozstrzygnięcie może być wydane na podstawie: dowodów przedstawionych przez stronę łącznie z wnioskiem o wszczęcie postępowania, faktów powszechnie znanych, faktów znanych z urzędu organowi, przed którym toczy się postępowanie lub możliwych do ustalenia w zakresie, o którym mowa w art. 342 § 4. Nie ma w tym przypadku potrzeby prowadzenia szerszego postępowania dowodowego angażującego stronę. Drugim kryterium dopuszczalności postępowania uproszczonego powinien być określony bezpośrednio w ustawie limit kwotowy. Proponuje się ustalenie limitu w wysokości 5000 zł. Taki limit obowiązuje już w zakresie propozycji korekty deklaracji podatkowej sporządzanej przez organ podatkowy w toku czynności sprawdzających. Proponowany przepis nie wymaga łącznego spełnienia tych kryteriów. Pozwoli to na zachowanie elastyczności i swobody strony w wyborze między postępowaniem uproszczonym a postępowaniem prowadzonym na zasadach ogólnych. Niespełnienie lub przekroczenie wskazanych kryteriów wymagać będzie prowadzenia dalszego postępowania na zasadach ogólnych.

Stworzyć należy możliwość prowadzenia postępowania uproszczonego także w innych przypadkach, poza wskazanymi kryteriami, jeżeli ustawa tak stanowi (art. 385 § 2).

Postępowania uproszczonego nie należy prowadzić w sprawach, w których występuje wiele stron (art. 385 § 3 pkt 1). Mogą to być sytuacje, gdy strony mają sporne interesy, np. w sprawie odpowiedzialności płatnika lub podatnika, gdzie należy przesądzić o winie za niepobranie podatku w prawidłowej wysokości. Sporne interesy stron mogą też ujawniać się w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności podatkowej osób trzecich lub orzekaniu odpowiedzialności podatkowej spadkobierców. Spór między stronami nie musi się jednak ujawnić w zakresie istoty sprawy, może też dotyczyć tylko trybu prowadzenia postępowania, tj. stosowania postępowania uproszczonego lub nie. Sytuacja, w której jedna strona wnosi o prowadzenie postępowania w trybie uproszczonym, a druga strona milczy lub zgłasza wniosek przeciwny, wymagałaby od organu podatkowego prowadzenia wstępnych konsultacji między stronami co do prowadzenia postępowania uproszczonego. Nie można wykluczyć, że czas trwania tych konsultacji byłby dłuższy niż czas trwania merytorycznego postępowania, co zaprzeczałoby istocie postępowania uproszczonego.

Postępowanie uproszczone nie jest adekwatne w sprawach wznowienia postępowania, stwierdzenia nieważności oraz zmiany lub uchylenia decyzji ostatecznej (art. 385 § 3 pkt 3). W tych sprawach badane muszą być kwestie dopuszczalności postępowania (przesłanki i termin) oraz, w niektórych ze wskazanych trybów, także kwestie merytoryczne sprawy. Dotrzymanie terminu 14 dni w tych kategoriach postępowań jest nierealne.

Obecna ustawa wyróżnia rodzaje spraw, w których występują elementy postępowania uproszczonego, takie jak brak postanowienia o wszczęciu postępowania lub brak zawiadomienia o wyznaczeniu terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Dotyczy to przykładowo także niektórych kategorii postępowania w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego w: podatku od spadków i darowizn, podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym; zaliczek na podatek dochodowy od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej. W tym zakresie elementy postępowania uproszczonego wynikają wprost z ustawy i nie są zależne od woli strony. To przemawia za wyłączeniem postępowania uproszczonego w zakresie takich kategorii spraw, aby nie krzyżować postępowania uproszczonego zależnego od woli strony z postępowaniem podatkowym prowadzonym na szczególnych zasadach określonych w ustawie. W sprawach wymienionych w art. 320 § 1 pkt 2 prowadzenie postępowania uproszczonego staje się zbędne.

4.12.3. Reguły postępowania uproszczonego

Art. 386. § 1. Wszczęcie postępowania uproszczonego z urzędu następuje na podstawie wystąpienia organu podatkowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub telefonicznie, do strony o wyrażenie zgody na prowadzenie postępowania na podstawie przepisów niniejszego rozdziału. Wyrażenie zgody może też nastąpić w postaci papierowej lub ustnie do protokołu, z zastrzeżeniem § 3. Przepis art. 48 stosuje się odpowiednio.

§ 2. Występując o wyrażenie zgody strony na postępowanie uproszczone, organ podatkowy informuje stronę o różnicach między postępowaniem uproszczonym a postępowaniem prowadzonym z pominięciem przepisów niniejszego rozdziału.

§ 3. Organ podatkowy utrwała, w formie adnotacji, wystąpienie do strony o wyrażenie zgody na postępowanie uproszczone oraz stanowisko strony.

§ 4. Zgody strony na postępowanie uproszczone nie można domniemywać.

Art. 387. § 1. Wszczęcie postępowania uproszczonego na wniosek strony wymaga wskazania przez stronę woli prowadzenia postępowania uproszczonego.

§ 2. W razie ujawnienia, w toku postępowania wszczętego na wniosek, przesłanek do prowadzenia postępowania uproszczonego, organ informuje stronę o możliwości wniesienia przez nią o prowadzenie takiego postępowania.

Art. 388. Do czasu wydania decyzji strona może cofnąć zgodę na prowadzenie postępowania uproszczonego lub cofnąć wniosek w zakresie prowadzenia postępowania uproszczonego.

Art. 389. § 1. Jeżeli w toku postępowania odpadną przesłanki prowadzenia postępowania uproszczonego oraz w przypadku, o którym mowa w art. 388, postępowanie kontynuuje się z pominięciem przepisów niniejszego rozdziału. Czynności podjęte w toku postępowania uproszczonego pozostają w mocy.

§ 2. Organ podatkowy niezwłocznie po ujawnieniu okoliczności wskazujących na odpadnięcie przesłanki prowadzenia postępowania uproszczonego zawiadamia o tym stronę za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub telefonicznie. Zawiadomienie organ podatkowy utrwała w formie adnotacji.

Art. 390. § 1. Decyzja wydana w trybie uproszczonym nie zawiera uzasadnienia faktycznego i prawnego.

§ 2. Strona może, w terminie 14 dni do dnia doręczenia decyzji wydanej w postępowaniu uproszczonym, wnieść o doręczenie uzasadnienia decyzji.

§ 3. W przypadku złożenia wniosku o uzasadnienie decyzji wydanej w postępowaniu uproszczonym termin do wniesienia odwołania biegnie od dnia doręczenia uzasadnienia decyzji.

Fundamentem postępowania uproszczonego powinien być brak postanowienia o jego wszczęciu (art. 320 § 1 pkt 1 lit. a), brak zawiadomienia o wyznaczeniu terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego oraz

uzasadnianie wydanej decyzji tylko na żądanie strony wniesione po doręczeniu rozstrzygnięcia⁵²⁷. Szybkie rozstrzygnięcie sprawy jest główną korzyścią, jaką strona powinna uzyskać, wnioskując albo wyrażając zgodę na postępowanie uproszczone. W projektowanym art. 288 § 3 proponuje się termin 14 dni do załatwienia sprawy w postępowaniu uproszczonym. Szybkość postępowania jest celem postępowania uproszczonego. Z tego przepisu należy też wywodzić normę zobowiązującą organ do dotrzymania tego terminu, jeżeli organ wyszedł z propozycją postępowania uproszczonego, zaakceptowaną przez stronę albo zgodził się na wniosek strony o takie postępowanie.

Dysponentem prowadzenia postępowania uproszczonego będzie strona, a nie organ. Zastosowanie trybu uproszczonego wymaga bezwzględnie zgody lub wniosku strony. Strona do momentu wydania decyzji winna zachować prawo żądania kontynuowania postępowania na zasadach ogólnych.

Zgodnie z proponowanym art. 386 § 1 wszczęcie postępowania uproszczonego z urzędu następuje na podstawie wystąpienia organu podatkowego za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub telefonicznie, do strony o wyrażenie zgody na ten tryb. Występując o wyrażenie zgody strony na postępowanie uproszczone, organ podatkowy jest zobowiązany poinformować stronę o różnicach między postępowaniem uproszczonym a postępowaniem prowadzonym z pominięciem niniejszego rozdziału (art. 386 § 2). Wystarczające będzie wyrażenie przez stronę zgody w formie ustnej lub środkiem komunikacji elektronicznej. Środki komunikacji elektronicznej są tańsze niż kontakty telefoniczne oraz zapewniają pewniejszą identyfikację odbiorcy. Kontakt telefoniczny powinien mieć miejsce, gdy nie ma możliwości komunikacji elektronicznej. Kontakty telefoniczne w zakresie zgody/żądania stron działania organu w trybie uproszczonym będą miały istotne znaczenie procesowe. Z tego względu powinny być rejestrowane, a nagrania powinny być przechowywane przez organy dla celów dowodowych i weryfikacyjnych w zakresie legalności i poprawności informacji udzielonej przez pracownika organu. Należy stworzyć system identyfikacji rozmówcy. W przypadku kontaktu bezpośredniego wystarczające powinno być wyrażenie pisemnej zgody na formularzu przygotowanym do tego celu. Strona ma prawo wyrazić zgodę na postępowanie uproszczone pisemnie lub ustnie do protokołu (art. 386 § 1). W przypadku wyrażania zgody na pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej przepis art. 48 stosuje się odpowiednio.

527 Podobne rozwiązanie przewidywał art. 108 § 2 ustawy z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. R.P. Nr 39, poz. 346), z tym że wówczas pisemne uzasadnienie decyzji było udzielane odpłatnie. Są też przykłady, gdy nie są sporządzane pisemne decyzje; tak jest według hiszpańskiej ordynacji podatkowej z 2003 r. (art. 103 ust. 2) „nie istnieje potrzeba sporządzania na piśmie decyzji w postępowaniach związanych z wykonaniem praw, stanowiących przedmiot zgłoszenia dokonanego przez zobowiązanego do zapłaty podatku, które zostało unieważnione, wygaśnięcie przedmiotu postępowania, rezygnacja lub odstąpienie zainteresowanych”. W takim przypadku, na wniosek podatnika, jest wydawane zaświadczenie o istnieniu wskazanych okoliczności.

Zgody strony na postępowanie uproszczone nie można domniemywać (art. 386 § 4). Dla celów dowodowych organ podatkowy powinien utrwalić, w formie adnotacji, wystąpienie do strony o wyrażenie zgody na postępowanie uproszczone oraz stanowisko strony. W przypadku wyrażenia zgody telefonicznie należy sporządzić adnotację (art. 387 § 3).

Strona może w każdym czasie cofnąć zgodę na prowadzenie postępowania uproszczonego lub cofnąć wniosek o wszczęcie postępowania uproszczonego, chyba że wydano decyzję (art. 388). Wycofanie wniosku nie prowadzi do umorzenia postępowania, ale oznacza, że postępowanie będzie nadal prowadzone na wniosek, z tym że nie znajdą już zastosowania przepisy niniejszego rozdziału. W przypadku wycofania zgody w telefonicznie sporządza się adnotację, co wynika z art. 339.

Postępowanie uproszczone można wszczynać nie tylko z urzędu, za zgodą strony, ale także na wniosek strony. Pomocne w tym zakresie będzie określenie wzoru takiego wniosku w standaryzowanym formularzu. Wniosek strony o postępowanie uproszczone powinien być jednoznaczny i niebudzący żadnych wątpliwości (art. 387 § 1). Nie można też wykluczyć sytuacji, w której strona nie wnioskowała o postępowanie uproszczone, będąc na początkowym etapie postępowania w przekonaniu, że kryteria postępowania uproszczonego nie są spełnione. Dopiero w toku postępowania wszczętego „na zasadach ogólnych” mogą ujawnić się przesłanki do prowadzenia postępowania w modelu uproszczonym. Organ powinien wtedy poinformować stronę o możliwości wnioskowania przez nią o dalsze prowadzenie takiego postępowania jako postępowania uproszczonego (art. 387 § 2). Możliwe powinno być „przejsię” z postępowania prowadzonego na zasadach ogólnych na postępowanie uproszczone. I odwrotnie, należy dopuścić „przejsię” z postępowania uproszczonego na postępowanie na zasadach ogólnych. W toku postępowania uproszczonego odpadną przesłanki jego prowadzenia w tym modelu, gdy przestaną być spełniane kryteria postępowania uproszczonego lub strona cofnie wniosek lub zgodę w tym zakresie. Okaże się, że wymagane jest przeprowadzenie postępowania dowodowego w szerszym zakresie albo kwota wymiaru przekroczy 5000 zł. W takim przypadku postępowanie podatkowe należy kontynuować na zasadach ogólnych (art. 389 § 1), a czynności podjęte w postępowaniu uproszczonym pozostają w mocy. Techniczne wykonanie tej reguły wymaga, aby organ podatkowy, niezwłocznie po ujawnieniu okoliczności wskazujących na odpadnięcie przesłanki prowadzenia postępowania uproszczonego, zawiadamiał o tym stronę za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub telefonicznie. W przypadku zawiadomienia telefonicznie należy sporządzić adnotację (art. 389 § 2).

Kolejnym elementem cechującym postępowanie uproszczone jest brak uzasadnienia decyzji. Postępowanie uproszczone spełni swoją rolę i ma szansę na szersze praktyczne zastosowanie, gdy organ podatkowy będzie mógł realnie dotrzymać

terminu rozstrzygnięcia sprawy. To zaś wymaga wyłączenia obowiązku uzasadnienia decyzji. Pozwoli to na szybsze opracowanie rozstrzygnięcia sprawy w decyzji. Postępowanie uproszczone w żadnym wypadku nie może jednak być postępowaniem zaocznym. Decyzja wydana w trybie uproszczonym nie zawiera więc uzasadnienia faktycznego i prawnego. Strona jest jednak uprawniona do żądania doręczenia uzasadnienia wydanej decyzji w terminie 14 dni od dnia jej doręczenia. Prawo wniesienia odwołania przysługuje od decyzji także wtedy, gdy strona wniosku o uzasadnienie decyzji nie złoży. Przedmiotem odwołania będzie wtedy decyzja bez uzasadnienia. Natomiast w przypadku złożenia wniosku o uzasadnienie decyzji wydanej w postępowaniu uproszczonym termin do wniesienia odwołania biegnie od dnia doręczenia uzasadnienia decyzji. Celowe jest wówczas oczekiwanie na uzasadnienie decyzji i stosowne przedłużenie terminu wniesienia odwołania. Wnosząc o uzasadnienie decyzji, strona może chcieć w pierwszej kolejności poznać bliżej motywy rozstrzygnięcia sprawy i od tego uzależnić ewentualne zaskarżenie decyzji (art. 390).

4.13. Zawieszenie postępowania

ROZDZIAŁ 13

ZAWIESZENIE POSTĘPOWANIA

Art. 391. § 1. *Organ podatkowy zawiesza postępowanie:*

- 1) *w razie śmierci strony, jeżeli postępowanie nie podlega umorzeniu jako bezprzedmiotowe;*
- 2) *w razie śmierci przedstawiciela ustawowego strony;*
- 3) *w razie utraty przez stronę lub jej przedstawiciela ustawowego zdolności do czynności prawnych;*
- 4) *gdy rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd;*
- 5) *w razie wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję uchylającą w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazującą sprawę do ponownego rozpatrzenia lub stwierdzającą nieważność decyzji;*
- 6) *w sprawie wznowienia, stwierdzenia nieważności, zmiany lub uchylecia decyzji ostatecznej w razie wniesienia skargi do sądu administracyjnego na tę decyzję;*
- 7) *w razie wystąpienia o opinię Rady.*

§ 2. *Jeżeli wysokość należności nie wynika z deklaracji podatkowej, organ podatkowy zawiesza postępowanie w sprawie dotyczącej odpowiedzialności osoby trzeciej do dnia, w którym decyzja wymiarowa zobowiązanego stanie się ostateczna, z zastrzeżeniem art. 244 § 4.*

§ 3. *Organ podatkowy może zawiesić postępowanie:*

- 1) w razie wystąpienia, na podstawie ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska lub przepisów prawa Unii Europejskiej, do organów innego państwa o udzielenie informacji niezbędnych do ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego, jeżeli nie ma żadnych innych okoliczności poza objętymi wystąpieniem, które mogą być przedmiotem dowodu albo
- 2) jeżeli wszczęta została procedura wzajemnego porozumiewania lub procedura arbitrażowa na podstawie ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, lub przepisów prawa Unii Europejskiej.

§ 4. Postanowienie w sprawie zawieszenia postępowania organ podatkowy doręcza stronie lub jej spadkobiercom, z zastrzeżeniem § 5.

§ 5. W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 1-3, postanowienie w sprawie zawieszenia postępowania pozostawia się w aktach sprawy do czasu ustalenia spadkobierców, kuratora lub przedstawiciela strony.

§ 6. W przypadkach, o których mowa w § 3, zawieszenie postępowania może następować wielokrotnie, z tym że okres łącznego zawieszenia postępowania nie może przekraczać 3 lat.

Art. 392. Organ podatkowy, który zawiesił postępowanie z przyczyn określonych w art. 391 § 1 pkt 1-3 i 7, nie podejmuje żadnych czynności, z wyjątkiem tych, które mają na celu podjęcie postępowania albo zabezpieczenie dowodu.

Art. 393. § 1. Organ podatkowy, który zawiesił postępowanie z przyczyny określonej w art. 391 § 1 pkt 4, wzywa równocześnie stronę do wystąpienia w oznaczonym terminie do właściwego organu lub sądu o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego, chyba że strona wykaże, że już zwróciła się w tej sprawie do właściwego organu lub sądu albo jest do tego uprawniony organ, przed którym toczy się postępowanie.

§ 2. Jeżeli strona nie wystąpiła do właściwego organu lub sądu w wyznaczonym terminie, organ podatkowy z urzędu zwróci się do właściwego organu lub sądu o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego.

Art. 394. § 1. Organ podatkowy na wniosek strony lub z urzędu, za zgodą strony oraz jeżeli nie sprzeciwiają się temu inne strony, może zawiesić postępowanie, gdy toczy się inne postępowanie, którego rozstrzygnięcie może mieć wpływ na treść wydawanej decyzji.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio, gdy toczy się postępowanie przed sądem, a orzeczenie sądu może mieć wpływ na treść wydawanej decyzji.

Art. 395. § 1. W przypadku gdy w więcej niż jednej sprawie, dotyczącej tej samej strony, stan faktyczny lub zagadnienie prawne jest podobne, na okres do wydania rozstrzygnięcia w jednej ze spraw, organ podatkowy na wniosek strony lub z urzędu za zgodą strony oraz jeżeli nie sprzeciwiają się temu inne strony, może zawiesić postępowanie w pozostałych sprawach.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio, gdy toczy się postępowanie przed sądem administracyjnym, a ocena prawna wyrażona w orzeczeniu sądu może mieć wpływ na treść wydawanej decyzji.

Art. 396. Organ podatkowy może na wniosek strony lub z urzędu za zgodą strony oraz jeżeli nie sprzeciwiają się temu inne strony, zawiesić postępowanie, jeżeli przepis mający wpływ na treść wydawanej decyzji jest przedmiotem postępowania:

- 1) przed Trybunałem Konstytucyjnym lub Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej lub
- 2) przed sądem administracyjnym w sprawie stwierdzenia nieważności aktu prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego.

Art. 397. § 1. Organ podatkowy może zawiesić postępowanie, jeżeli wystąpi o to strona, na wniosek której postępowanie zostało wszczęte, a nie sprzeciwiają się temu inne strony.

§ 2. Jeżeli w okresie 3 lat od daty zawieszenia postępowania żadna ze stron nie zwróci się o jego podjęcie, organ podatkowy umarza postępowanie.

§ 3. Postanowienie o zawieszeniu postępowania zawiera pouczenie o treści § 2.

Art. 398. Organ podatkowy podejmuje postępowanie z urzędu lub na wniosek strony, w drodze postanowienia, gdy ustanie przyczyna zawieszenia, z zastrzeżeniem art. 391 § 6, w szczególności:

- 1) w razie śmierci strony – po zgłoszeniu się lub po ustaleniu spadkobierców zmarłego;
- 2) w razie utraty zdolności do czynności prawnych – po ustanowieniu kuratora;
- 3) w razie braku przedstawiciela ustawowego – po jego ustanowieniu;
- 4) gdy rozstrzygnięcie sprawy jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd – w dniu uprawomocnienia się orzeczenia organu kończącego to postępowanie lub doręczenia organowi orzeczenia sądu ze stwierdzeniem jego prawomocności;
- 5) w razie wniesienia skargi do sądu administracyjnego, w przypadkach, o których mowa w art. 391 § 1 pkt 5 i 6 – w dniu doręczenia organowi orzeczenia sądu ze stwierdzeniem jego prawomocności;
- 6) w dniu wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub opublikowania sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w przypadku o którym mowa w art. 396 pkt 1;
- 7) w dniu doręczenia organowi orzeczenia sądu ze stwierdzeniem jego prawomocności, w przypadku o którym mowa w art. 396 pkt 2.

Art. 399. Na postanowienie w sprawie zawieszenia lub odmowy podjęcia zawieszzonego postępowania służy zażalenie.

Art. 400. Zawieszenie postępowania wstrzymuje bieg terminów przewidzianych w niniejszym dziale.

4.13.1. Uwagi ogólne

Zawieszenie postępowania w obecnej postaci jest instytucją mało elastyczną, ograniczającą się w istocie tylko do obiektywnych, czasowych przeszkód w prowadzeniu postępowania. Strona oraz organ podatkowy nie mogą korzystać z tej in-

stytucji w celu racjonalizacji i ekonomiki postępowania podatkowego. Pozostawiając z niewielkimi zmianami obecne regulacje w zakresie zawieszenia postępowania, należy jednocześnie wprowadzić nowe przesłanki zawieszenia postępowania dotyczące: związku między różnymi postępowaniami, w których zachodzi podobieństwo stanów faktycznych lub zagadnień prawnych oraz w przypadku, gdy przepis stanowiący podstawę prawną decyzji jest przedmiotem postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym lub Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Istotne jest, aby w zakresie tych nowych przesłanek zawieszenia między organem podatkowym a stroną istniał konsensus co do potrzeby i celowości zawieszenia postępowania.

Przepis art. 391 jest odpowiednikiem obecnego art. 201 o.p. Generalnie pozostawia się obecne rozwiązania w zakresie przesłanek zawieszenia postępowania, zachowując też ich podział na przesłanki obligatoryjne zawieszenia i przesłanki fakultatywne. Zachowuje się też obecne regulacje wskazujące na adresatów doręczenia postanowienia w sprawie zawieszenia. Tak jak obecnie, fakultatywne zawieszenie postępowania może następować wielokrotnie, z tym że okres łącznego zawieszenia postępowania nie może przekraczać 3 lat. W § 1 pkt 5 skreśla się wyrazy „przez ten organ”, co umożliwi stosowanie tego przepisu także w przypadku wskazania przez organ odwoławczy innego organu jako właściwego w sprawie. W § 1 pkt 6 proponuje się nową przesłankę wznowienia postępowania. Uchwała NSA z dnia 5 czerwca 2017 r., II GPS 1/17, stwierdza, że „W trakcie postępowania sądownoadministracyjnego można wszcząć postępowanie administracyjne w celu zmiany, uchylenia, stwierdzenia nieważności aktu lub wznowienia postępowania w sprawie kontrolowanego przez sąd rozstrzygnięcia, jednakże organ administracji publicznej obowiązany jest zawiesić to postępowanie na podstawie art. 97 § 1 pkt 4 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 23 z późn. zm.) do czasu prawomocnego zakończenia postępowania sądownoadministracyjnego.” Jak wskazano w uzasadnieniu tej uchwały: „Rozpatrzenie sprawy przez sąd powinno być traktowane, tak jak rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego w rozumieniu powołanych przepisów.” Jakkolwiek uchwała dotyczy przepisu k.p.a., to jednak argumentacja w niej przedstawiona w równym stopniu znajduje aktualność na gruncie przepisów o.p. W przepisie § 2 proponuje się nową, bardziej przejrzystą redakcję, zachowując regułę wynikającą z obecnego przepisu art. 201 § 2 o.p. Formę zawieszenia postępowania – postanowienie, na które służy zażalenie – reguluje się kompleksowo w przepisie art. 399. W przepisie § 3 pkt 2 proponuje się dodanie przesłanki zawieszenia w sytuacji, gdy wszczęta została procedura arbitrażowa na podstawie ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska lub przepisów prawa Unii Europejskiej. Zachowana zostanie spój-

ność regulacji, bo zawieszenie postępowania może nastąpić w razie wszczęcia procedury wzajemnego porozumiewania wynikającej ze wskazanych umów.

Przepis art. 392 jest odpowiednikiem obecnego art. 202 o.p. Zasadą nadal będzie, że organ podatkowy, który zawiesił postępowanie, nie podejmuje żadnych czynności, z wyjątkiem tych, które mają na celu podjęcie postępowania albo zabezpieczenie dowodu.

Przepis art. 393 jest odpowiednikiem obecnego art. 203 o.p. Gdy rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd, organ podatkowy, który zawiesił postępowanie, wzywa równocześnie stronę do wystąpienia w oznaczonym terminie do właściwego organu lub sądu o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego, chyba że strona wykaże, że już zwróciła się w tej sprawie do właściwego organu lub sądu. Jeżeli strona nie wystąpiła do właściwego organu lub sądu w wyznaczonym terminie, organ podatkowy z urzędu zwróci się do właściwego organu lub sądu o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego. Wyjątek wskazany w przepisie § 1 uzupełniono o sytuację, gdy organ jest uprawniony do samodzielnego wystąpienia o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego. Nie ma przeszkód, aby organ skorzystał ze swego uprawnienia bez konieczności zobowiązania strony do takiego wystąpienia.

Przepis art. 397 jest odpowiednikiem obecnego art. 204 o.p. Organ podatkowy może zawiesić postępowanie, jeżeli wystąpi o to strona, na wniosek której postępowanie zostało wszczęte, a nie sprzeciwiają się temu inne strony. Jeżeli w okresie 3 lat od daty zawieszenia postępowania żadna ze stron nie zwróci się o jego podjęcie, organ podatkowy umarza postępowanie. Poza zmianami redakcyjnymi rozszerzono możliwość zawieszenia każdego postępowania wszczętego na wniosek strony, a nie tylko, jak obecnie, postępowania w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Skoro strona może wnioskować o umorzenie każdego postępowania wszczętego na jej wniosek, to tym bardziej winno przysługiwać jej uprawnienie do wnioskowania o zawieszenie takiego postępowania.

Przepis art. 398 jest połączeniem obecnego art. 205 i 205a o.p. Oba wskazane przepisy zawierają regulacje procesowe dotyczące podjęcia zawieszzonego postępowania, które są w części identyczne, a w części różnią się semantycznie („ustąpiły przyczyny uzasadniające zawieszenie” oraz „ustanie przyczyna zawieszenia”). Nie ma uzasadnienia dla dalszego utrzymywania odrębności tych przepisów. Zastrzeżenie zawarte we wstępie do wyliczenia dotyczy sytuacji, gdy mimo istnienia przyczyn zawieszenia konieczne jest podjęcie postępowania z uwagi na upływ terminu wskazanego w przepisie szczególnym.

Okoliczności uzasadniające podjęcie zawieszzonego postępowania zasadniczo są identyczne jak w obecnym art. 205a o.p. W pkt 1 określającym przesłankę podjęcia zawieszzonego postępowania, po śmierci strony, zrezygnowano z ustano-

wienia kuratora spadku. Przepisy art. 666 i następne Kodeksu postępowania cywilnego określają zakres powinności i kompetencji kuratora spadku. Należy do nich w szczególności poszukiwanie spadkobierców i zarząd spadkiem nieobjętym. Przepisy prawa cywilnego nie przyznają jednak kuratorowi spadku nieobjętego uprawnień procesowych w zakresie reprezentacji nieobecnych, nieujawnionych spadkobierców. Nie ma więc przesłanek, aby kuratorowi spadku nieobjętego przyznawać status pełnomocnika w toku postępowania podatkowego. W konsekwencji ustanowienie takiego kuratora nie usuwa przeszkody do prowadzenia postępowania podatkowego, więc postępowanie nadal powinno pozostać w stadium zawieszenia.

Dodawane w art. 398 (obecnie art. 205a o.p.) w pkt 5 i 6 przesłanki podjęcia zawieszonego postępowania nawiązują bezpośrednio do przesłanek zawieszenia postępowania. Przesłanka wskazana w § 1 pkt 5 nawiązuje do wniesienia skargi do sądu administracyjnego w przypadkach, o których mowa w art. 391 § 1 pkt 5 i 6. Podjęcie zawieszonego postępowania nastąpi w dniu doręczenia organowi orzeczenia sądu ze stwierdzeniem jego prawomocności. Przesłanka wskazana w § 1 pkt 6 odnosi się do zawieszenia postępowania na podstawie art. 396 pkt 1; podjęcie postępowania nastąpi w razie wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub opublikowania sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Przesłanka wskazana w § 1 pkt 7 odnosi się do zawieszenia postępowania na podstawie art. 396 pkt 2; podjęcie postępowania nastąpi w dniu doręczenia organowi podatkowemu orzeczenia sądu administracyjnego w sprawie stwierdzenia nieważności aktu prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego. W zakresie § 1 pkt 4 i 5 sprecyzowano przesłankę podjęcia zawieszonego postępowania, odnosząc się do „doręczenia organowi orzeczenia ze stwierdzeniem jego prawomocności” zamiast nieprecyzyjnego „powzięcia przez organ wiadomości o uprawomocnieniu się orzeczenia”.

Formę zawieszenia postępowania, czyli postanowienie, na które służy zażalenie, kompleksowo uregulowano w przepisie art. 399.

Przepis art. 400 jest odpowiednikiem obecnego art. 206 o.p. Tak jak obecnie, zawieszenie postępowania wstrzymuje bieg terminów przewidzianych w niniejszym dziale.

4.13.2. Zawieszenie postępowania – sprawa reprezentatywna

Około 48% decyzji ostatecznych wydawanych przez dyrektorów izb skarbowych oraz dyrektorów izb celnych w sprawach podatkowych jest zaskarżana do sądu administracyjnego; w zakresie decyzji VAT wydawanych przez dyrektorów izb skarbowych ten współczynnik wynosi ok. 53%. Mimo wysokiego współczynnika zaskarżalności odsetek wyroków „korzystnych” dla organów podatkowych (odda-

lających skargi lub uwzględniających skargi kasacyjne organu) jest wysoki i wynosi 73% w zakresie wyroków WSA oraz 71% w zakresie wyroków NSA⁵²⁸. Efektem techniki samoobliczenia podatku jest powtarzalność działań podatnika w kolejnych okresach rozliczeniowych, bazujących na wcześniej przyjętym przez podatnika rozumieniu przepisów. Szczegółowe rozwiązania prawa materialnego wiążą czasem wynik bieżącego rozliczenia podatku z wynikami rozliczenia za wcześniejsze okresy. W szczególności jest to systemową cechą podatku od towarów i usług oraz skutkiem pozostających do wykorzystania z poprzednich okresów rozliczeniowych ulg podatkowych. Procesowym odbiciem takich rozwiązań prawa materialnego są serie postępowań „kaskadowych”, gdy wymiar podatku uzależniony jest od rozstrzygnięcia za poprzednie okresy rozliczeniowe. Podobne sprzężenia postępowań podatkowych występują np. w relacji między postępowaniem w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych oraz postępowaniem w zakresie podatku od towarów i usług. W takich relacjach nie występuje jednak przesłanka zawieszenia postępowania, ponieważ mimo związku między postępowaniami i wzajemnego wpływu rozstrzygnięcia w jednej sprawie na rozstrzygnięcie w drugiej sprawie nie istnieje relacja zagadnienia wstępnego, pozwalająca, a wręcz nakazująca zawieszenie postępowania⁵²⁹. Nie można w tym zakresie ustalić, które postępowanie jest pierwotne, a które wtórne. Zasadniczo oba takie postępowania mogą toczyć się równolegle i równocześnie mogą być wydawane rozstrzygnięcia w tych sprawach. Projektowany przepis art. 394 uprawnia więc organ podatkowy na wniosek strony lub z urzędu, za zgodą strony (oraz wobec braku sprzeciwu innych stron postępowania), do zawieszenia postępowania, gdy toczy się inne postępowanie, którego rozstrzygnięcie może mieć wpływ na treść wydawanej decyzji. Ta reguła powinna być stosowana analogicznie, gdy toczy się postępowanie przed sądem administracyjnym, a orzeczenie sądu może mieć wpływ na treść wydawanej decyzji za kolejne okresy rozliczeniowe. Podobnie w przypadku postępowań przed sądem powszechnym.

W praktyce pojawia się też multiplikacja postępowań przedmiotowo identycznych z uwagi na zastosowane przepisy prawa oraz taką samą istotę sporu za różne okresy rozliczeniowe. Często identyczne są też zagadnienia prawne lub stany faktyczne spraw prowadzonych za różne okresy rozliczeniowe. Serie analogicznych spraw są wówczas przedmiotem postępowania odwoławczego, a następnie po wniesieniu skarg, są przedmiotem postępowania sądownoadministracyjnego. Na podsta-

528 Dane dotyczące dyrektorów izb skarbowych oraz dyrektorów izb celnych, przekazane przez Ministerstwo Finansów Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego.

529 Przykładowo wyrok NSA z dnia 3 listopada 2000 r., I SA/Łd 594/98: „Rozstrzygnięcie w sprawie określenia wysokości podatku dochodowego nie stanowi zagadnienia wstępnego, od którego zależy wydanie decyzji dotyczącej określenia wysokości podatku od towarów i usług. Chociaż pożądanym jest, aby ustalenie wysokości obrotu w postępowaniu dotyczącym podatku od towarów i usług było skorelowane z ustaleniem wielkości przychodu w równoległym toczącym się postępowaniu w sprawie podatku dochodowego, to jednak postępowania te są odrębnymi postępowaniami i w każdym z nich organy powinny dokonać odpowiednich odrębnych ustaleń (...)”

wie obserwacji praktyki, a także często zauważanej „seryjności” sygnatur orzeczeń sądów administracyjnych, gdy sprawy mogły być objęte jedną skargą lub pozostają ze sobą w związku, założyć można, że znacząca część wyżej wskazanych sporów ogniskuje się na tym samym problemie powielanym w kolejnych decyzjach za kolejne okresy rozliczeniowe. Nie jest bezwzględnie konieczne prowadzenie równoległego sporu we wszystkich sprawach za kolejne okresy rozliczeniowe. Obecny przepis art. 201 § 1 pkt 2 o.p. przesłankę zawieszenia postępowania zawęży jedynie do rozstrzygnięcia kwestii prejudycjalnej przez inny organ lub sąd rozumianej w ten sposób, że „wydanie orzeczenia merytorycznego w sprawie będącej przedmiotem postępowania przed właściwym organem uwarunkowane jest uprzednim rozstrzygnięciem wstępnego zagadnienia prawnego (...)”⁵³⁰.

Ekonomia postępowania podatkowego i sądownoadministracyjnego uzasadnia stworzenie możliwości zawieszenia postępowania w tego typu sprawach i w pierwszej kolejności rozstrzygnięcia sporu co do sprawy „reprezentatywnej” – art. 395. Warunkiem zawieszenia będzie tożsamość podmiotowa i przedmiotowa spraw. Zakres zawieszenia postępowania oraz wybór sprawy „reprezentatywnej” będzie wynikiem porozumienia między stroną i organem zarówno co do zakresu postępowań zawieszonych, jak i okresu zawieszenia (do wydania decyzji ostatecznej lub prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego). W razie osiągnięcia porozumienia przedmiotem prowadzonego postępowania powinna być tylko sprawa merytorycznie „reprezentatywna”, tj. taka, w której (w zgodnej opinii organu i strony) ujawniają się wszystkie sporne aspekty spraw albo jest to (w zgodnej opinii organu i strony) sprawa pierwotna dla rozstrzygnięć za kolejne okresy rozliczeniowe. W konsekwencji wymaga to zawieszenia biegu terminu przedawnienia wymiaru zobowiązań pozostających w fazie zawieszenia postępowania; także z tego względu zgoda strony na zawieszenie jest istotna. Bez takiego porozumienia zawieszenie postępowania nie nastąpi, a wszystkie postępowania należy prowadzić równocześnie, zgodnie z ogólnym reżimem procesowym.

Energia i nakłady pracy strony postępowania, organu podatkowego oraz sądu administracyjnego powinny być skoncentrowane na sprawie wspólnie wskazanej jako sprawa „reprezentatywna”. Pozwoli to podatnikowi zracjonalizować wydatki procesowe oraz znieść ryzyko seryjnego wykonywania decyzji, które mogą okazać się wadliwe. Po rozstrzygnięciu sprawy uznanej przez organ podatkowy i stronę za „reprezentatywną” – w zależności od jej rozstrzygnięcia – z perspektywy organu zarysuje się mocniej kwestia kierunku rozstrzygnięcia w postępowaniach zawieszonych, a z perspektywy strony refleksji wymaga kwestia celowości wnoszenia kolejnych środków zaskarżenia na podjęte rozstrzygnięcia.

530 Wyrok NSA z dnia 7 marca 2001 r., III SA 32/00, CBOSA.

Zawieszenie postępowania w związku z identyfikowaniem „sprawy reprezentatywnej”, a co za tym idzie sporu wiodącego, powinno znaleźć odpowiednie zastosowanie, gdy toczy się postępowanie przed sądem administracyjnym, a ocena prawna wyrażona w orzeczeniu sądu może mieć wpływ na treść wydawanej decyzji (art. 395 § 2).

4.13.3. Zawieszenie postępowania w związku z postępowaniem przed Trybunałem Konstytucyjnym lub Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej

W przepisie art. 396 pkt 1 proponuje się, aby organ podatkowy mógł na wniosek strony lub z urzędu, za zgodą strony (oraz wobec braku sprzeciwu innych stron postępowania), zawiesić postępowanie, jeżeli przepis mający wpływ na treść decyzji jest przedmiotem postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym lub Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W przypadku zakończenia postępowania decyzją ostateczną, a następnie stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu stanowiącego podstawę decyzji lub wydania przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzeczenia mającego wpływ na treść wydanej decyzji zachodzi przesłanka wznowienia postępowania. Możliwość zawieszenia postępowania podatkowego w wielu przypadkach pozwoli na oczekiwanie na orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej bez podejmowania ryzyka wydawania decyzji ostatecznej, która następnie podlegałaby uchyleniu lub zmianie po wznowieniu postępowania w wyniku orzeczenia Trybunału. Także w tym przypadku podkreślić należy konsensualność zawieszenia postępowania między organem podatkowym oraz stroną. Analogicznie dotyczyć to będzie sytuacji, gdy przepis mający wpływ na treść wydawanej decyzji jest przedmiotem postępowania przed sądem administracyjnym w sprawie stwierdzenia nieważności aktu prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego (art. 396 pkt 2).

4.14. Decyzje

ROZDZIAŁ 14

DECYZJE

Art. 401. § 1. Organ podatkowy orzeka w sprawie w drodze decyzji, chyba że przepisy ustawy stanowią inaczej.

§ 2. Decyzja rozstrzyga sprawę co do jej istoty albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji.

Art. 402. § 1. Gdy postępowanie z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe, organ podatkowy wydaje decyzję o jego umorzeniu.

§ 2. Organ podatkowy może umorzyć postępowanie, jeżeli wystąpi o to strona, na której wniosek postępowanie zostało wszczęte, chyba że sprzeciwiają się temu inne strony lub zagraża to interesowi publicznemu.

Art. 403. § 1. Jeżeli przepis prawa uzależnia wydanie decyzji od zajęcia stanowiska przez inny organ (organ współdziałający), w tym wyrażenia opinii lub zgody, decyzję wydaje się po zajęciu stanowiska przez ten organ.

§ 2. Organ podatkowy prowadzący postępowanie zawiadamia stronę o wystąpieniu do organu współdziałającego.

§ 3. Organ współdziałający obowiązany jest wydać stanowisko niezwłocznie, jednak nie później niż w terminie 14 dni od dnia doręczenia wystąpienia o zajęcie stanowiska.

§ 4. Organ współdziałający może w razie potrzeby przeprowadzić postępowanie wyjaśniające.

§ 5. Organ współdziałający zajmuje stanowisko, w drodze postanowienia, na które służy zażalenie, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej.

§ 6. W przypadku niewydania stanowiska w terminie określonym w § 3, stosuje się odpowiednio przepisy rozdziału 2. O wniesieniu ponaglenia przez stronę organ współdziałający niezwłocznie informuje organ prowadzący postępowanie.

§ 7. Organ prowadzący postępowanie może z urzędu, na wniosek strony lub organu współdziałającego, zarządzić posiedzenie, jeżeli przyczyni się to do przyspieszenia zajęcia stanowiska. Organ prowadzący postępowanie może wezwać stronę na to posiedzenie. Przepisy rozdziału 9 stosuje się odpowiednio.

§ 8. Zarządzenie posiedzenia nie zwalnia organu współdziałającego z obowiązku rozpatrzenia ponaglenia.

Art. 404. § 1. Decyzja zawiera:

- 1) oznaczenie organu podatkowego;
- 2) datę jej wydania;
- 3) oznaczenie strony;
- 4) powołanie podstawy prawnej;
- 5) rozstrzygnięcie;
- 6) uzasadnienie faktyczne i prawne, z zastrzeżeniem § 10 oraz art. 390;
- 7) pouczenie, czy i w jakim trybie służy odwołanie lub skarga do sądu administracyjnego oraz o wysokości wpisu od skargi, jeżeli ma charakter stały albo o podstawie do wyliczenia wpisu o charakterze stosunkowym, a także możliwości ubiegania się przez stronę o zwolnienie od kosztów albo przyznanie prawa pomocy;
- 8) pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego bez wniesienia odwołania oraz o skutkach odrzucenia skargi przez sąd;

9) podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego, a jeżeli decyzja została wydana w postaci elektronicznej – kwalifikowany podpis elektroniczny albo podpis potwierdzony profilem zaufanym ePUAP.

§ 2. Decyzja w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości, podatku rolnym lub podatku leśnym, w tym w formie łącznego zobowiązania pieniężnego, sporządzona z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego, może zawierać podpis mechanicznie odtworzony osoby upoważnionej do jej wydania lub nadruk imienia i nazwiska wraz ze stanowiskiem służbowym tej osoby zamiast jej podpisu własnoręcznego.

§ 3. Decyzja nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji zawiera również pouczenie o odpowiedzialności karnej przewidzianej w art. 300 § 2 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2016 r. poz. 1137 z późn. zm.⁵³¹).

§ 4. W decyzji wydanej z zastosowaniem art. 35 organ podatkowy wskazuje także wymiar dokonany w związku z zastosowaniem tego przepisu.

§ 5. Decyzja organu podatkowego wydana z zastosowaniem art. 35 zawiera ustosunkowanie się do negatywnej opinii Rady.

§ 6. W decyzji organu odwoławczego uchylającej zaskarżoną decyzję w całości i przekazującej sprawę do ponownego rozpatrzenia organ odwoławczy wskazuje, jakie okoliczności należy wziąć pod uwagę przy ponownym rozpatrzeniu sprawy.

§ 7. Jeżeli decyzja uchylana przez organ odwoławczy zawiera wadę dającą podstawę do wznowienia postępowania lub stwierdzenia jej nieważności, organ odwoławczy stwierdza to w rozstrzygnięciu decyzji. Organ odwoławczy stwierdza jednocześnie, czy strona przyczyniła się do powstania wady stanowiącej przesłankę do wznowienia postępowania.

§ 8. Odrębne przepisy mogą określać także inne elementy, które powinna zawierać decyzja.

§ 9. Uzasadnienie faktyczne decyzji zawiera w szczególności wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym dał wiarę, oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności, uzasadnienie prawne zaś zawiera wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji z przytoczeniem przepisów prawa.

§ 10. Można odstąpić od uzasadnienia decyzji:

- 1) gdy uwzględnia ona w całości wniosek strony, chyba że decyzja została wydana na skutek odwołania lub udziela ulgi w spłacie podatku;
- 2) w sprawach wymienionych w art. 320 § 1 pkt 2 lit. b-d, jeżeli decyzja ma zostać wydana wyłącznie na podstawie danych zawartych w złożonym zeznaniu, złożonej informacji lub deklaracji.

531 Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz.U. z 2016 r. poz. 1137 i 2138 oraz z 2017 r. poz. 244, 768, 773, 952, 966 i 1214.

Art. 405. § 1. Decyzję doręcza się stronie na piśmie, w tym za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

§ 2. Odrębne przepisy wskazują przypadki, gdy decyzja nie podlega doręczeniu.

Art. 406. § 1. Organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia.

§ 2. Jeżeli przepisy nie wymagają doręczania decyzji, decyzja wiąże organ podatkowy od chwili jej wydania.

Art. 407. § 1. Strona może, w terminie 30 dni od dnia doręczenia decyzji, wnieść o uzupełnienie lub sprostowanie decyzji w zakresie:

- 1) rozstrzygnięcia;
- 2) pouczenia o prawie odwołania lub prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego;
- 3) elementów, o których mowa w art. 404 § 6.

§ 2. Organ podatkowy pierwszej instancji może, w terminie 14 dni od dnia otrzymania decyzji organu odwoławczego, wnieść o uzupełnienie lub sprostowanie tej decyzji w zakresie elementów, o których mowa w art. 404 § 6, z tym że organ pierwszej instancji nie staje się stroną postępowania. Wniosek doręcza się stronie.

§ 3. Organ podatkowy może z urzędu, w każdym czasie, uzupełnić albo sprostować decyzję w zakresie, o którym mowa w § 1.

§ 4. W przypadku wydania decyzji o uzupełnieniu lub sprostowaniu decyzji termin do wniesienia odwołania lub skargi biegnie od dnia doręczenia tej decyzji.

§ 5. Odmowa uzupełnienia lub sprostowania decyzji następuje w drodze postanowienia, na które służy zażalenie. Przepis § 4 stosuje się odpowiednio.

Art. 408. Nie może szkodzić stronie błędne pouczenie w decyzji co do prawa odwołania lub skargi do sądu administracyjnego albo brak takiego pouczenia.

Art. 409. § 1. Organ podatkowy może, z urzędu lub na wniosek strony, prostować w drodze postanowienia błędy rachunkowe oraz inne oczywiste omyłki w wydanej przez ten organ decyzji.

§ 2. Organ podatkowy, który wydał decyzję, na wniosek strony lub organu egzekucyjnego wyjaśnia, w drodze postanowienia, wątpliwości co do treści decyzji.

§ 3. Na postanowienie w sprawie sprostowania i wyjaśnienia służy zażalenie.

4.14.1. Uwagi ogólne

Przepisy dotyczące decyzji nie budzą istotnych wątpliwości w praktyce. Poza zmianami redakcyjnymi i uzupełnieniem w zakresie zajmowania stanowiska przez organ współdziałający obowiązujące przepisy należy zachować. Istotne zmiany proponuje się w zakresie uzupełniania lub prostowania decyzji.

Przepis art. 401 jest odpowiednikiem obecnego art. 207 o.p. Organ podatkowy orzeka w sprawie w drodze decyzji, chyba że przepisy ustawy stanowią inaczej. Decyzja rozstrzyga sprawę co do jej istoty albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji.

Przepis art. 402 jest odpowiednikiem obecnego art. 208 o.p. Zrezygnowano z wyliczenia szczegółowych przypadków bezprzedmiotowości postępowania, które i tak nie może być wyczerpujące.

Przepis art. 403 jest odpowiednikiem obecnego art. 209 o.p. Regułą postępowania, w świetle której jeżeli przepis prawa uzależnia wydanie decyzji od zajęcia stanowiska przez inny organ (organ współdziałający), w tym wyrażenia opinii lub zgody, decyzję wydaje się po zajęciu stanowiska przez ten organ, co do zasady pozostawia się bez zmian. W celu usunięcia wątpliwości co do momentu „zajęcia stanowiska” w § 3 precyzuje się to jako „wydanie”; termin na doręczenie stanowiska nie powinien być bowiem zaliczany do czasu na jego merytoryczne przygotowanie. W projektowanych przepisach organ właściwy do zajęcia stanowiska definiuje się jako „organ współdziałający” w celu zapewnienia przejrzystości kolejnych paragrafów tego artykułu. W § 6 precyzuje się kwestię terminów działania organu współdziałającego oraz zagadnienie ponaglenia, nakazując niezwłoczne informowanie organu prowadzącego postępowanie o wniesieniu ponaglenia przez stronę. W § 7 proponuje się nowe rozwiązanie procesowe polegające na prowadzeniu posiedzenia w trybie współdziałania, jeżeli przyczyni się to do przyspieszenia zajęcia stanowiska⁵³². Posiedzenie może zwołać z urzędu organ prowadzący postępowanie albo na wniosek strony. Posiedzenie można też zwołać na wniosek organu współdziałającego. Organ prowadzący postępowanie może wezwać stronę na to posiedzenie. Takie rozwiązanie, wspierane procesowo regulacjami dotyczącymi rozprawy, pozwoli na szybsze zakończenie postępowania. Zarządzenie posiedzenia nie zwalnia organu współdziałającego z obowiązku rozpatrzenia ponaglenia (§ 8).

Materia normowana w przepisie art. 405 odpowiada zakresowi regulacyjnemu obecnego art. 211 o.p. Zmiana polega na wskazaniu, że w formie pisemnej mieszczą się też środki komunikacji elektronicznej. W § 2 zastrzega się też, że odrębne przepisy mogą wskazywać przypadki, gdy decyzja jest wydawana, lecz nie podlega doręczeniu.

Przepis art. 406 jest odpowiednikiem obecnego art. 212 o.p. W mocy pozostaje zasada, że organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej

532 Szerszą analizę tego zagadnienia przedstawia Z. Kmiecik, Raport zespołu eksperckiego, *op.cit.*, s. 123-125 dostępny pod adresem <http://www.nsa.gov.pl/raport-eksperski-kpa.php> [dostęp 14.02.2017]. Analogiczne rozwiązanie wprowadzono w art. 106a k.p.a. wprowadzonym ustawą z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 935).

doręczenia. Zamiast wykazywania wyjątków od zasady doręczenia decyzji wskazano ogólnie na istnienie odrębnych przepisów w tym zakresie.

Przepis art. 407 jest odpowiednikiem obecnego art. 213 o.p. Pakiet proponowanych zmian wymaga gruntownej przebudowy systematyki przepisu w porównaniu do obecnego art. 213 o.p. Proponuje się wydłużenie terminu na wniesienie o uzupełnienie decyzji co do rozstrzygnięcia lub do prawa odwołania, prawa wniesienia skargi do sądu administracyjnego albo sprostowania zamieszczonego w decyzji pouczenia w tych kwestiach z 14 dni na 30 dni. Wzmocni to pozycję procesową strony.

W związku z nowymi wymogami decyzji, jakie wprowadza art. 404 § 6, przyznaje się też stronie uprawnienie do wnioskowania o uzupełnienie lub sprostowanie decyzji w tym zakresie. Nowym rozwiązaniem jest uprawnienie organu podatkowego pierwszej instancji do wniesienia do organu odwoławczego, w terminie 14 dni od otrzymania decyzji, o uzupełnienie lub sprostowanie decyzji kasacyjnej organu odwoławczego w zakresie elementów takiej decyzji, wymaganych przepisem art. 404 § 6. Celem tej zmiany jest przyspieszenie ponownego postępowania podatkowego w pierwszej instancji i wydanie nowej oraz prawidłowej decyzji. Wyliminoje to przypadki, gdy w wyniku np. niekompletności zaleceń decyzji kasacyjnej lub niezrozumienia przez organ pierwszej instancji, jakimi wadami była dotknięta decyzja dotychczasowa oraz jakie okoliczności należy wziąć pod uwagę przy ponownym rozpatrzeniu sprawy, dochodzi do wydania kolejnej decyzji, która może być kolejny raz uchylona przez organ odwoławczy. Organ podatkowy pierwszej instancji powinien otrzymać klarowne wskazówki w treści decyzji organu odwoławczego i nie może ich domniemywać. Samo istnienie proponowanego uprawnienia organu pierwszej instancji będzie dodatkowym bodźcem dla organu odwoławczego, aby respektować wymogi wskazane przepisem art. 404 § 6, bo wszelkie niedostatki decyzji kasacyjnej organu odwoławczego lub powierzchowność zaleceń tej decyzji zostaną uwzględnione i będą wymagały dodatkowego usunięcia. Uprawnienia procesowe są takie same, jak gdyby wniosek o uzupełnienie lub sprostowanie złożyła strona. Mimo uprawnienia do złożenia wniosku organ pierwszej instancji nie staje się stroną postępowania w zakresie sprostowania lub uzupełnienia. Brak przymiotu strony dla organu pierwszej instancji prowadzi do tego, że organowi nie przysługują też uprawnienia do składania środków zaskarżenia na rozstrzygnięcie organu odwoławczego, mimo że takie uprawnienia ma strona, która wniosku nie składała.

Realizując zasady ogólne jawności postępowania oraz zaufania wobec strony, nałożono na organ występujący z wnioskiem o uzupełnienie lub sprostowanie obowiązków doręczenia tego wniosku także stronie postępowania.

Przepis art. 408 jest odpowiednikiem obecnego art. 214 o.p. Należy zachować w mocy regulę, że nie może szkodzić stronie błędne pouczenie w decyzji co do prawa odwołania lub skargi do sądu administracyjnego albo brak takiego pouczenia.

Przepis art. 409 zachowuje obecnie obowiązujące unormowania (art. 215 o.p) w zakresie prostowania błędów rachunkowych oraz innych oczywistych omyłek znajdujących się w treści decyzji, a także wyjaśniania wątpliwości co do treści decyzji.

4.14.2. Elementy decyzji

Przepis art. 404 jest odpowiednikiem obecnego art. 210 o.p., określającego wymogi formalne co do treści decyzji. Zmiany mają charakter dostosowawczy i redakcyjny. W § 1 pkt 6 dodano zmiany dostosowawcze dotyczące wyjątków od sporządzania uzasadnienia decyzji. W § 1 pkt 7 poprawiono redakcję przepisu w zakresie dotyczącym pouczenia o wniesieniu skargi do sądu administracyjnego, wzorując się na obowiązujących regulacjach w tym zakresie dotyczących postanowień. Ponadto wprowadza się⁵³³ obowiązek pouczenia o wysokości wpisu od skargi do sądu, jeżeli ma charakter stały albo o podstawie do wyliczenia wpisu o charakterze stosunkowym, a także możliwości ubiegania się przez stronę o zwolnienie od kosztów albo przyznanie prawa pomocy. Pozwoli to stronie na odpowiednie przygotowanie się pod kątem finansowym do wniesienia skargi do sądu oraz zmniejszy liczbę czynności sądu podejmowanych w związku z nieuiszczeniem należnego wpisu. W § 1 pkt 8 dodano obowiązek pouczenia o prawie bezpośredniej skargi do sądu w związku z wprowadzaniem przepisem art. 419 oraz o skutkach odrzucenia takiej skargi przez sąd. W § 3 zamiast przytoczenia brzmienia art. 300 § 2 Kodeksu karnego proponuje się odesłanie do tego przepisu. W § 8 rozszerzono wyjątki w zakresie innych elementów decyzji (zamiast „składników”) także na odrębne przepisy, znajdujące się poza o.p. Nowe § 6 i 7 wskazują elementy decyzji organu odwoławczego. W decyzji organu odwoławczego uchylającej zaskarżoną decyzję w całości i przekazującej sprawę do ponownego rozpatrzenia organ odwoławczy wskazuje, jakie okoliczności należy wziąć pod uwagę przy ponownym rozpatrzeniu sprawy (§ 6). Jest to nawiązanie do kompetencji organu odwoławczego w zakresie wydania decyzji kasacyjnej. Obecnie regulacja jest zawarta w art. 233 § 2 o.p., lecz z uwagi na zakres regulacji właściwym miejscem jest przepis wskazujący elementy decyzji, a nie przepis kompetencyjny. Projektowany § 7 nie ma obecnie swojego normatywnego odpowiednika. Jeżeli decyzja uchylana przez organ odwoławczy zawiera wadę dającą podstawę do wznowienia postępowania lub stwierdzenia jej nieważności, organ odwoławczy stwierdza to w decyzji. Organ odwoławczy w rozstrzygnięciu stwierdza

⁵³³ Analogiczne rozwiązanie przewiduje przepis art. 107 § 1 pkt 9 k.p.a., zmieniony ustawą z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw, (Dz.U. poz. 935).

jednocześnie, czy strona przyczyniła się do powstania wady dającej podstawę do wznowienia postępowania. W § 10 pkt 2 proponuje się nowy wyjątek od obowiązku uzasadniania decyzji. Obowiązek taki nie powstaje, jeżeli decyzja ma zostać wydana wyłącznie na podstawie danych zawartych w: złożonym zeznaniu w podatku od spadków i darowizn, informacji w podatku od nieruchomości, informacji dotyczącej podatku rolnego i podatku leśnego, deklaracji do wymiaru zaliczek na podatek dochodowy od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej. W tym przypadku odrębne przepisy wyłączają obowiązek wydawania postanowienia o wszczęciu postępowania oraz zapoznawania z zebrany materiał dowodowy przed wydaniem decyzji.

4.15. Postanowienia

ROZDZIAŁ 15

POSTANOWIENIA

Art. 410. § 1. *W toku postępowania organ podatkowy wydaje postanowienia.*

§ 2. *Postanowienia dotyczą poszczególnych kwestii wynikających w toku postępowania podatkowego, lecz nie rozstrzygają o istocie sprawy, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej.*

Art. 411. § 1. *Postanowienie zawiera:*

- 1) *oznaczenie organu podatkowego;*
- 2) *datę jego wydania;*
- 3) *oznaczenie strony albo innych osób biorących udział w postępowaniu;*
- 4) *powołanie podstawy prawnej;*
- 5) *rozstrzygnięcie;*
- 6) *pouczenie, czy i w jakim trybie służy na nie zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego oraz o wysokości wpisu od skargi, jeżeli ma charakter stały albo o podstawie do wyliczenia wpisu o charakterze stosunkowym, a także możliwości ubiegania się przez stronę o zwolnienie od kosztów albo przyznanie prawa pomocy;*
- 7) *podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego, a jeżeli postanowienie zostało wydane w postaci elektronicznej – kwalifikowany podpis elektroniczny albo podpis potwierdzony profilem zaufanym ePUAP.*

§ 2. *Postanowienie zawiera uzasadnienie faktyczne i prawne, jeżeli służy na nie zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego oraz gdy wydane zostało na skutek zażalenia na postanowienie.*

Art. 412. *Postanowienie, na które służy zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego, doręcza się stronie.*

Art. 413. *Do postanowień stosuje się odpowiednio przepisy art. 402, art. 404 § 3 i § 6-8 oraz art. 405-409, a do postanowień, na które służy zażalenie, oraz postanowień, o których mowa w art. 422 § 1, stosuje się również rozdział 19, 20 i 22 oraz art. 438, z tym że zamiast decyzji wydaje się postanowienie.*

Przepisy dotyczące postanowień nie budzą istotnych wątpliwości w praktyce. Poza niewielkimi zmianami redakcyjnymi obowiązujące przepisy należy zachować w mocy.

Przepis art. 410 jest odpowiednikiem obecnego art. 216 o.p. Postanowienia dotyczą poszczególnych kwestii wynikających w toku postępowania podatkowego, lecz nie rozstrzygają o istocie sprawy, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej. W § 2 rozszerzono możliwość istnienia postanowień rozstrzygających sprawę także na mocy odrębnych przepisów, znajdujących się poza o.p.

Przepis art. 411 zachowuje w mocy obecne regulacje (art. 217 o.p.) w zakresie wymogów formalnych postanowień. Analogicznie jak w przypadku decyzji rozszerzono obowiązek pouczenia na informację o wysokości wpisu od skargi do sądu administracyjnego, jeżeli ma charakter stały albo o podstawie do wyliczenia wpisu o charakterze stosunkowym, a także o możliwości ubiegania się przez stronę o zwolnienie od kosztów albo przyznanie prawa pomocy w postępowaniu przed sądem administracyjnym.

Przepis art. 412 jest odpowiednikiem obecnego art. 218 o.p. W proponowanej zmianie ograniczono się do (zachowania) niezbędnej regulacji dotyczącej specyfiki postanowień. Przepis stanowi, że postanowienie, na które służy zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego, doręcza się stronie. W zakresie sposobu doręczania postanowień znajduje odpowiednie zastosowanie art. 405 dotyczący doręczania decyzji, do którego odsyła art. 413.

Przepis art. 413 jest odpowiednikiem obecnego art. 219 o.p. Zakres posiłkowego stosowania do postanowień, przepisów dotyczących decyzji pozostaje bez zmian, z wyjątkiem dodanego odesłania do rozdziału 22 działu III („Wygaśnięcie decyzji”).

4.16. Odwołania

ROZDZIAŁ 16

ODWOŁANIA

Art. 414. § 1. *Od decyzji organu podatkowego wydanej w pierwszej instancji służy stronie odwołanie tylko do jednej instancji albo skarga do sądu administracyjnego.*

§ 2. *Właściwy do rozpatrzenia odwołania jest organ podatkowy wyższego stopnia.*

Art. 415. § 1. W przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej lub przez samorządowe kolegium odwoławcze odwołanie od decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

Art. 416. § 1. W przypadku wydania w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu celno-skarbowego decyzji, o której mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, odwołanie od tej decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym.

§ 2. W przypadku wydania w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu celno-skarbowego decyzji innej niż decyzja, o której mowa w § 1, odwołanie od tej decyzji służy do dyrektora izby administracji skarbowej właściwego dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania podatkowego.

§ 3. Jeżeli nie można ustalić właściwego dyrektora izby administracji skarbowej zgodnie z § 2, odwołanie służy do dyrektora izby administracji skarbowej właściwego ze względu na siedzibę naczelnika urzędu celno-skarbowego, który wydał decyzję.

Art. 417. Odwołanie od decyzji organu podatkowego powinno zawierać zarzuty przeciw decyzji, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywać okoliczności lub dowody uzasadniające to żądanie.

Art. 418. § 1. Odwołanie wnosi się do właściwego organu odwoławczego za pośrednictwem organu podatkowego, który wydał decyzję.

§ 2. Odwołanie wnosi się w terminie 30 dni od dnia doręczenia:

- 1) decyzji stronie;
- 2) uzasadnienia decyzji, w przypadku, o którym mowa w art. 390 § 2;
- 3) zawiadomienia, o którym mowa w art. 270 § 1.

Art. 419. § 1. W przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję organu pierwszej instancji bez składania odwołania od tej decyzji, zgodnie z art. 57b ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2017 r. poz. 1369 i 1370), decyzja staje się ostateczna w dniu wniesienia skargi, z zastrzeżeniem § 2 i 4.

§ 2. Przepis § 1 nie ma zastosowania, jeżeli jest więcej niż jedna strona postępowania.

§ 3. W przypadku odrzucenia przez sąd administracyjny skargi złożonej w terminie traktuje się skargę jako odwołanie, a termin do wniesienia odwołania uznaje się za zachowany. Termin, o którym mowa w art. 421 § 1, rozpoczyna bieg w dniu otrzymania przez organ pierwszej instancji prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego o odrzuceniu skargi wraz z aktami sprawy.

§ 4. W przypadku odrzucenia skargi, o której mowa w § 1, przez sąd administracyjny, decyzja staje się nieostateczna, wszczęte postępowanie egzekucyjne ulega zawieszeniu z dniem

otrzymania przez organ podatkowy pierwszej instancji informacji o prawomocnym odrzuceniu skargi.

Art. 420. § 1. Jeżeli organ podatkowy, który wydał decyzję, uzna, że odwołanie wniesione przez stronę zasługuje na uwzględnienie w całości, wydaje nową decyzję, którą zmienia za skarżoną decyzję lub ją uchyla i umarza postępowanie.

§ 2. Od nowej decyzji służy stronie odwołanie.

Art. 421. § 1. Organ podatkowy, do którego wpłynęło odwołanie, przekazuje je wraz z aktami sprawy organowi odwoławczemu bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 14 dni od dnia otrzymania odwołania, chyba że w tym terminie wyda decyzję na podstawie art. 420.

§ 2. Organ podatkowy, przekazując sprawę, jest obowiązany ustosunkować się do przedstawionych zarzutów i poinformować stronę o sposobie ustosunkowania się do nich.

Art. 422. § 1. Organ odwoławczy stwierdza w drodze postanowienia:

- 1) niedopuszczalność odwołania;
- 2) uchybienie terminowi do wniesienia odwołania;
- 3) pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia, jeżeli nie spełnia warunków wynikających z art. 417.

§ 2. Postanowienia w sprawach wymienionych w § 1 pkt 1 i 3 są ostateczne, zaś na postanowienie wymienione w § 1 pkt 2 przysługuje zażalenie.

Art. 423. § 1. Podstawą ustaleń faktycznych w postępowaniu odwoławczym w zakresie mającym istotny wpływ na rozstrzygnięcie sprawy powinien być materiał dowodowy zgromadzony przez organ pierwszej instancji, z zastrzeżeniem § 2 oraz art. 425 § 3.

§ 2. Organ odwoławczy może przeprowadzić, na wniosek strony lub z urzędu, dodatkowe postępowanie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów zebranych w sprawie przez organ, który wydał decyzję, albo zlecić przeprowadzenie tego postępowania temu organowi.

Art. 424. § 1. Strona może cofnąć odwołanie przed wydaniem decyzji przez organ odwoławczy, z zastrzeżeniem § 2.

§ 2. Organ odwoławczy odmawia uwzględnienia cofnięcia odwołania, jeżeli zachodzi prawdopodobieństwo pozostawienia w mocy decyzji zawierającej wady, które stanowią podstawę do stwierdzenia nieważności decyzji lub stwierdzono istnienie przesłanek wznowienia postępowania w innych przypadkach niż uzasadniające wznowienie postępowania wyłącznie na wniosek strony.

Art. 425. § 1. Organ odwoławczy wydaje decyzję, w której:

- 1) utrzymuje w mocy decyzję organu pierwszej instancji albo
- 2) uchyla decyzję organu pierwszej instancji:
 - a) w całości lub w części – i w tym zakresie orzeka co do istoty sprawy lub uchylając tę decyzję – umarza postępowanie w sprawie,

b) w całości i przekazuje sprawę do rozpatrzenia właściwemu organowi pierwszej instancji, jeżeli decyzja ta została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości,

3) umarza postępowanie odwoławcze.

§ 2. Organ odwoławczy uchyla zaskarżoną decyzję w całości i przekazuje sprawę do ponownego rozpatrzenia organowi pierwszej instancji, gdy decyzja ta została wydana z naruszeniem przepisów postępowania, a konieczny do wyjaśnienia zakres sprawy ma istotny wpływ na jej rozstrzygnięcie.

§ 3. Po upływie terminu przedawnienia wymiaru w przypadku, o którym mowa w § 2, organ odwoławczy przeprowadza postępowanie wyjaśniające w zakresie niezbędnym do rozstrzygnięcia sprawy. Jeżeli przyczyni się to do przyspieszenia postępowania, organ odwoławczy może zlecić przeprowadzenie określonych czynności postępowania wyjaśniającego organowi, który wydał decyzję.

§ 4 Samorządowe kolegium odwoławcze uprawnione jest do wydania decyzji uchylającej i rozstrzygającej sprawę co do istoty jedynie w przypadku, gdy przepisy prawa nie pozostawiają sposobu jej rozstrzygnięcia uznaniu organu podatkowego pierwszej instancji. W pozostałych przypadkach samorządowe kolegium odwoławcze, uwzględniając odwołanie, ogranicza się do uchylecia zaskarżonej decyzji.

Art. 426. § 1. Organ odwoławczy, a także organ podatkowy, którego decyzja została uchylona, ponownie rozpatrując sprawę, nie mogą wydać decyzji na niekorzyść strony.

§ 2. Przepis § 1 nie ma zastosowania, gdy decyzja zawierała wady, które stanowią podstawę do stwierdzenia nieważności decyzji lub stwierdzono istnienie przesłanek wznowienia postępowania uzasadniających wznowienie postępowania z urzędu, z zastrzeżeniem § 3.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 2, gdy po przedawnieniu wymiaru wydano decyzję, w której orzeczono co do istoty sprawy, a decyzja organu pierwszej instancji zawierała wady, które stanowią podstawę do stwierdzenia nieważności decyzji lub stwierdzono istnienie przesłanek wznowienia postępowania, o których mowa w art. 444 § 1:

1) pkt 3, 4, 6-12 lub

2) pkt 1 lub 2 – jeżeli strona nie przyczyniła się do ich powstania, lub

3) pkt 5 – jeżeli niepowołanie przed dniem wydania decyzji nowych okoliczności lub nowych dowodów nastąpiło bez winy strony

– zwalnia się zobowiązanego z obowiązku zapłaty podatku w zakresie, w jakim zobowiązanie podatkowe wynikające z tej decyzji jest wyższe niż zobowiązanie wynikające z zaskarżonej decyzji.

§ 4. Przepis § 3 stosuje się odpowiednio do innych decyzji.

§ 5. Organ podatkowy określa w wydawanej decyzji także wysokość podatku objętego zwolnieniem, o którym mowa w § 3, a w przypadku uiszczenia podatku w zakresie objętym tym zwolnieniem zwraca nadpłatę.

§ 6. W zakresie objętym zwolnieniem, o którym mowa w § 3, nie wszczynają się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się, nie nalicza się odsetek za zwłokę oraz nie ustala się dodatkowego zobowiązania podatkowego.

Art. 427. Organ odwoławczy zwraca akta sprawy organowi pierwszej instancji niezwłocznie po upływie terminu do wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Art. 428. W sprawach nieuregulowanych w art. 414-427 w postępowaniu przed organami odwoławczymi mają odpowiednie zastosowanie przepisy o postępowaniu przed organami pierwszej instancji.

Przepisy projektu ordynacji podatkowej w zakresie odwołań w znacznej mierze utrzymały aktualne rozwiązania jako sprawdzone i niebudzące wątpliwości, ale także zmodyfikowano przepisy, których stosowanie implikowało pewne trudności lub wymagane było dostosowanie ich do zmienionych lub wprowadzonych instytucji, jak np. powszechnego przedawnienia wymiaru i poboru. Wprowadzono także możliwość złożenia bezpośrednio skargi do sądu administracyjnego na decyzję wydaną przez organ I instancji, przy czym zakres zaskarżenia ograniczono do zarzutów materialnoprawnych.

Przepis art. 414 utrzymuje zasadę dwuinstancyjności postępowania i dewolutywności odwołania oraz wskazuje na możliwość złożenia skargi do sądu administracyjnego bezpośrednio na decyzję organu pierwszej instancji. Z kolei w przepisie art. 415 pozostawiono brak dewolutywności odwołania w przypadku, gdy decyzja została wydana w pierwszej instancji przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej, samorządowe kolegium odwoławcze lub dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Na podstawie art. 416 § 1 zasada dewolutywności nie obowiązuje także w przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, o której mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy o KAS. Zgodnie z ustawą o KAS decyzje te są wydawane w sytuacji, gdy naczelnik urzędu celno-skarbowego sporządził wynik kontroli celno-skarbowej oraz w przypadku, gdy kontrolowana spółka cywilna, jawna, partnerska, komandytowa albo komandytowo-akcyjna została rozwiązana w trakcie kontroli celno-skarbowej, a także w przypadku postępowania podatkowego kończącego się decyzją, wydaną wspólnikom spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariuszom spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej, a dotyczącą odpowiedzialności za zobowiązania spółki.

Z kolei zgodnie z przepisem art. 416 § 2 w przypadku wydania w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu celno-skarbowego decyzji innej niż wskazana w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy o KAS, zasada dewolutywności została utrzymana. Odwołanie od takiej decyzji służy do dyrektora izby administracji skarbowej właściwego dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania podatkowego. W przypadku

gdy nie jest możliwe ustalenie właściwego dyrektora izby administracji skarbowej, odwołanie służy do dyrektora izby administracji skarbowej właściwego ze względu na siedzibę naczelnika urzędu celno-skarbowego, który wydał decyzję.

Przepisy art. 417 i 418 projektu ordynacji podatkowej wskazują na elementy, jakie powinno zawierać odwołanie oraz utrzymują obowiązek składania odwołania za pośrednictwem organu, który wydał decyzję.

Istotną nowość wprowadza przepis art. 418 § 2, który przewiduje wydłużenie terminu na złożenie odwołania do 30 dni (dotychczas było to 14 dni). Uzasadnieniem dla takiego wydłużenia jest coraz bardziej skomplikowany charakter postępowań dotyczących podatków. Proponowane, ponad dwukrotne, wydłużenie terminu zaskarżenia umożliwi lepsze przygotowanie strony do sformułowania zarzutów odwołania, dokładniejszą analizę zebranego w postępowaniu materiału dowodowego. Odwołanie nie powinno bowiem być jedynie sporządzoną pośpiesznie syntezą zarzutów i wniosków dowodowych, następnie uzupełnianą i rozwijaną przez skarżącego w tzw. pismach procesowych. Nie przewiduje się, by dłuższy termin sam w sobie generował wyższą skalę instancyjnej zaskarżalności, a może wywołać wręcz przeciwny efekt. Mocne przekonanie strony o potrzebie zaskarżenia rozstrzygnięcia pojawia się zazwyczaj bezpośrednio po doręczeniu decyzji i to przekonanie zwykle zostaje zwiększone przez napięcie związane z krótkim terminem zaskarżenia tego aktu. Dłuższy termin tworzy warunki do bardziej pogłębionej refleksji strony nad prawidłowością decyzji i celowością wnoszenia odwołania. Proponowana zmiana nie ogranicza prawa strony do wniesienia środka zaskarżenia w terminie krótszym, niż wskazuje ustawa.

Nową instytucją procesową jest wprowadzona w przepisie art. 419 § 1 możliwość złożenia skargi do sądu administracyjnego na decyzję organu pierwszej instancji bez konieczności składania odwołania. Skorzystanie z niej jest warunkowane akceptacją sposobu przeprowadzenia postępowania przez organ podatkowy i faktów, które organ uznał za udowodnione oraz dowodów, którym organ dał wiarę. Warunek ten jest realizowany zmianą przepisów ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, poprzez wskazanie jako dopuszczalnych zarzutów dla tego rodzaju skargi wyłącznie zarzutów dopuszczenia się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny będzie związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Długości postępowania podatkowego nie można rozpatrywać tylko przez pryzmat regulacji ordynacji podatkowej. Analiza wyroków Europejskiego Trybunału Praw Człowieka dotyczących przewlekłości postępowania sądowoadministracyjnego wskazuje, że istotny jest nie tyle czas trwania poszczególnych faz postępowania administracyjnego czy sądowoadministracyjnego, ile „całkowita długość postępowania”, tj. od momentu jego wszczęcia przez organ pierwszej instancji

do prawomocnego zakończenia wyrokiem sądu⁵³⁴. Zmiana procedury w tym zakresie bierze pod uwagę potrzebę zwiększenia szybkości załatwiania spraw.

W tym miejscu należy wskazać, że dwuinstancyjność postępowania podatkowego nie jest chroniona przepisami Konstytucji RP. W obowiązujących przepisach zasada dwuinstancyjności wynika z samej ordynacji podatkowej. Warto przypomnieć, że dwuinstancyjne postępowanie nie jest także powszechnie przyjęte w państwach europejskich, które w różny sposób kształtują możliwość kontroli decyzji administracyjnych: od postępowania jednoinstancyjnego z prawem do kontroli sądowej (Rosja), do postępowania trzyinstancyjnego (Irlandia do 2016 r.)⁵³⁵.

Złożenie odwołania i rozpatrzenie sprawy w drugiej instancji jest prawem podatnika, z którego może on, ale nie musi korzystać. Jednakże, zgodnie z obowiązującymi przepisami, rezygnacja z prawa do złożenia odwołania nie ma żadnej formy prawnej w prawie podatkowym i jest po prostu wynikiem bezskutecznego upływu terminu do złożenia odwołania⁵³⁶. W takim przypadku jednak brak jest możliwości zaskarżenia decyzji do sądu administracyjnego, bowiem warunkiem złożenia skargi jest wyczerpanie środków zaskarżenia, a tym samym uprzednie złożenie odwołania i rozpatrzenie go przez organ odwoławczy. W niektórych przypadkach, ograniczonych do sporu merytorycznego, zasadnym wydaje się wprowadzenie możliwości złożenia skargi do sądu administracyjnego bez konieczności uprzedniego składania odwołania.

Możliwość złożenia skargi na decyzję organu pierwszej instancji została ograniczona (w ramach zmienianych jednocześnie przepisów ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi) do przypadków, w których pomiędzy organem i stroną nie ma sporu odnośnie do ustalonego stanu faktycznego czy dowodów wpływających na ustalony stan faktyczny. Spór w takim wypadku ogranicza się do interpretacji przepisów prawa materialnego. W takiej sytuacji istnieje niewielka szansa na uchylenie decyzji przez organ drugiej instancji, w szczególności jeżeli do rozpatrzenia sprawy w drugiej instancji właściwy jest ten sam organ podatkowy. Dodatkowo strona często postrzega szanse uchylenia decyzji przez organ odwoławczy jako praktycznie zerowe w przypadku, gdy decyzja jest zgodna z interpretacjami przepisów podatkowych publikowanymi przez Krajową Informację Skarbową. Jednak podatnik ma prawo nie zgadzać się z takimi interpretacjami i poddać swoją sprawę kontroli sądów administracyjnych. W tym przypadku konieczność składania odwołania wydłużałaby stanowczo rozpoznanie i zakoń-

534 Problem obszernie analizuje Z. Kmiecik, *Przewlekłość postępowania administracyjnego w świetle ustaleń europejskiego case law (w): Analiza i ocena zmian kodeksu postępowania administracyjnego w latach 2010-2011*, red. M. Błachucki, T. Górzyńska, G. Sibiga, Warszawa 2012.

535 Por. Jak rewolucja KAS wpłynie na przedsiębiorców. Polska a inne kraje., Raport EY, styczeń 2017, s. 12-13.

536 Inne rozwiązania są przyjęte na gruncie prawa budowlanego oraz w nowelizacji przepisów o postępowaniu administracyjnym.

czenie sprawy, mimo przekonania strony o braku szans na zmianę stanowiska przez organ drugiej instancji. Generowałyby to także dodatkowe koszty zarówno po stronie organów, jak i podatników.

W celu przyspieszenia rozpoznania spraw wprowadzona została możliwość złożenia skargi już na decyzję organu pierwszej instancji w zakresie sporu merytorycznego, co w powiązaniu z wprowadzaną instytucją sprawy reprezentatywnej pozwoli znacząco skrócić czas trwania sporów o charakterze merytorycznym i obniżyć ponoszone koszty tak po stronie organów, podatnika, jak i sądów.

Wniesienie skargi do sądu nie będzie wymagało wcześniejszego wezwania do usunięcia naruszenia prawa mimo braku wyczerpania środków zaskarżenia. Organ będzie miał możliwość uwzględnienia takiej skargi w całości, zgodnie z przepisem art. 54 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. W celu rezygnacji z odwołania konieczne jest złożenie, w terminie do wniesienia odwołania (termin 30 dni), skargi obejmującej wyłącznie zarzuty naruszenia prawa materialnego, zgodnie ze zmianami proponowanymi w ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Z chwilą złożenia skargi decyzja staje się ostateczna i może być przymusowo egzekwowana. Podatnik, korzystając z tej możliwości, musi liczyć się z konsekwencjami waloru ostateczności decyzji pierwszej instancji. Jednak samodzielnie podejmuje decyzję o pominięciu rozpoznania sprawy w drugiej instancji i ponosi konsekwencje własnych decyzji. Podatnik zawsze może skorzystać z toku instancyjnego rozpoznania sprawy, nawet gdy nie podnosi zarzutów naruszenia przepisów proceduralnych i nie kwestionuje ustalonego stanu faktycznego.

Ze względu na ograniczenie zakresu skargi i związanie sądu administracyjnego zarzutami wyrażonymi w skardze (w ramach zmienianych przepisów ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi) w przypadku jej odrzucenia będzie ona traktowana jako odwołanie. Dla bezpieczeństwa obrotu prawnego i samych podatników oceny zarzutów powinny dokonywać sądy administracyjne jako najbardziej właściwe. Możliwość rezygnacji z odwołania na rzecz skargi do sądu administracyjnego jest dostępna dla wszystkich podatników. Nie można jednak pominąć tego, że niektórzy mogą mieć trudności z rozpoznaniem charakteru zarzutu. Skarga będzie podlegała odrzuceniu, jeśli będzie zawierała inne zarzuty niż naruszenia prawa materialnego. Brak jest także pewności, że organy zawsze będą prawidłowo dokonywały oceny charakteru zarzutów stawianych w skardze, co mogłoby skutkować rozpoznawaniem skarg jako odwołań nawet na wszelki wypadek, a tym samym pozbawiało podatników możliwości skorzystania z tej nowej instytucji i powodowało dalsze spory proceduralne. W przypadku gdy sąd odrzuci skargę ze względu na to, że zawiera zarzuty niedopuszczalne, będzie ona rozpoznawana jako odwołanie w toku kontroli instan-

cyjnej. W tym zakresie przyjmuje się, że odwołanie zostało złożone w terminie, jeśli skarga została wniesiona w terminie, jednak terminy procesowe są liczone od dnia przekazania akt sprawy do organu pierwszej instancji. Decyzja w takim przypadku straci walor ostateczności, ale nie wpłynie to na ważność i skuteczność czynności egzekucyjnych podjętych do dnia otrzymania przez organ podatkowy pierwszej instancji informacji o prawomocnym odrzuceniu skargi, bowiem z tym dniem postępowanie egzekucyjne zostanie zawieszona, a nie umorzona.

Należy zauważyć, że nowelizacja przepisów k.p.a.⁵³⁷ wprowadza możliwość zrzeczenia się odwołania od decyzji. Również wskutek takiego zrzeczenia się decyzja staje się ostateczna, a strona ma prawo do złożenia na nią skargi do sądu administracyjnego. Skarga taka jest jednak rozpoznawana w pełnym zakresie, bez ograniczonych zarzutów, a w przypadku jej odrzucenia decyzja pozostaje ostateczna. Nie można jednak pomijać różnic pomiędzy decyzjami w sprawach administracyjnych i niektórymi decyzjami w sprawach podatkowych, jak np. decyzji określających zobowiązanie podatkowe w wyższej wysokości niż zadeklarowana przez podatnika. Co do zasady, o wydanie korzystnej decyzji administracyjnej można wnioskować wiele razy; wskutek wydania decyzji negatywnej podatnik na ogół nie traci możliwości uzyskania jakiegoś uprawnienia w przyszłości. Takiej szansy nie dają sprawy z zakresu prawa podatkowego, tu ostateczne rozstrzygnięcia np. co do wysokości zobowiązania podatkowego są co do zasady definitywne.

W przypadku decyzji przyznającej uprawnienia, koncesje, pozwolenia (np. budowlane) są one niewykonalne do czasu, aż nie staną się ostateczne. Strona, zrzekając się odwołania, może po prostu wymusić szybszą ostateczność i wykonalność korzystnej dla siebie decyzji (np. rozpoczęcia budowy).

W przypadku prawa podatkowego celem omawianej instytucji, jak wyżej wskazano, jest szybsze uzyskanie sądowego rozstrzygnięcia sporu dotyczącego przepisów prawa materialnego, przy ustalonym i zaakceptowanym przez strony stanie faktycznym. Przyjęcie rozwiązania zbliżonego do zaproponowanego w ramach nowelizacji k.p.a. powodowałoby wręcz przeciwny efekt – w przypadku sporów podatkowych wydłużałoby to znacząco postępowanie. Prowadziłoby bowiem do licznych uchyleń decyzji ze względu na wady proceduralne, które zazwyczaj są usuwane w postępowaniu instancyjnym przez organy odwoławcze znacznie taniej i szybciej.

Wyłączono skorzystanie z możliwości złożenia bezpośredniej skargi do sądu administracyjnego w przypadku, gdy w sprawie występuje więcej niż jedna strona postępowania. W takiej sytuacji wola jednej ze stron do złożenia skargi nie mogłaby się realizować, jeśli druga strona złożyłaby odwołanie, tym samym przepi-

537 Ustawa z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 935).

sy te mogłyby powodować zbędne sytuacje konfliktowe pomiędzy stronami tego samego postępowania. Mając także na uwadze możliwość złożenia skargi bezpośrednio do sądu z pominięciem organu, skorzystanie z takiej możliwości przez jedną ze stron i złożenia jednocześnie odwołań przez inną stronę znacząco wydłużyłoby moment rozpoznania odwołań i załatwienia sprawy; tym samym instytucja ta nie przyniosłaby oczekiwanych rezultatów w zakresie przyspieszenia rozstrzygnięcia sporu.

Przepis art. 420 utrzymuje możliwość uwzględnienia przez organ w całości odwołania wniesionego przez podatnika (por. art. 226 o.p.).

W przypadku uznania odwołania podatnika w całości będzie wydawana nowa decyzja, którą organ podatkowy uchyli lub zmieni decyzję, od której wniesiono odwołanie. Podatnik, podtrzymując zarzuty nieuwzględnione przez organ wydający taką decyzję, będzie miał możliwość wniesienia odwołania od decyzji zmieniającej lub uchylającej pierwotną decyzję. W ramach prac rozważano wprowadzenie możliwości uwzględnienia odwołania przez organ podatkowy, który wydał decyzję, wyłącznie w części. Rozwiązanie takie nie zyskało akceptacji komisji, jako powodujące znacznie większe komplikacje dla podatników i organów niż jego brak. Organy mogłyby bowiem np. uwzględnić odwołanie wyłącznie w drobnej części (praktycznie nieistotnej w sprawie), co jednak zmuszałoby stronę do ponownego składania odwołania, a tym samym wpływałoby to zarówno na wydłużenie postępowania, jak i jego koszty ponoszone przez stronę i organ. Należy zauważyć także, że rozwiązanie takie nie dawałoby praktycznie żadnych istotnych korzyści podatnikom, bowiem zarzuty stawiane przez stronę, które zasługiwałyby na uwzględnienie przez organ pierwszej instancji i tak zostaną uznane za zasadne przez organ drugiej instancji. W przypadku gdy będzie miało to wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, będzie skutkowało uchyleniem całej decyzji.

W art. 421 bez zmian zachowano obowiązek przekazania odwołania bez zbędnej zwłoki, nie później niż z terminie 14 dni oraz ustosunkowania się do przedstawionych zarzutów i poinformowania strony o sposobie ustosunkowania się do nich.

Podobnie przepis art. 422 utrzymuje dotychczasową regułę, zgodnie z którą organ odwoławczy w formie postanowienia stwierdza niedopuszczalność odwołania, uchybienie terminowi do wniesienia odwołania, czy pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia.

Nowością jest przewidziana w przepisie art. 422 § 2 możliwość złożenia zażalenia na postanowienie stwierdzające uchybienie terminowi do wniesienia odwołania. Wprowadzenie tego rozwiązania uzasadniają liczne spory w tym zakresie, wynikające m.in. z ręcznego wypełniania przez listonoszy druków doręczeń i trudności z ustaleniem faktycznej daty doręczenia czy awizowania decyzji. W ramach zażalenia strona będzie mogła dowodzić faktu dochowania terminu.

Przepisy art. 423 zawierają regulację istotnie rozbudowaną w porównaniu do aktualnie obowiązującej w zakresie postępowania dowodowego prowadzonego przez organ odwoławczy lub konieczności uchylenia decyzji przez ten organ. Zmiany te zmierzają do pełnej realizacji zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego, gdzie w drugiej instancji ta sama sprawa powinna podlegać ponownemu rozpatrzeniu. Zasada ta nie jest w pełni realizowana, gdy organ odwoławczy prowadzi postępowanie dowodowe w istotnym zakresie, skutkujące ustaleniami faktycznymi różniącymi się istotnie od tych, które stanowiły podstawę faktyczną rozstrzygnięcia wydanego w I instancji. W takim przypadku trudno mówić o rozpatrywaniu tej samej sprawy ponownie⁵³⁸.

W celu realizacji zasady dwuinstancyjności w przepisie art. 423 § 1 wskazano wprost, że podstawą ustaleń faktycznych w postępowaniu odwoławczym w zakresie mającym istotny wpływ na rozstrzygnięcie sprawy powinien być materiał dowodowy zgromadzony przez organ pierwszej instancji. Zasada ta nie ma jednakże bezwzględnego charakteru i jest modyfikowana w § 2. Zgodnie z tym przepisem organ odwoławczy może przeprowadzić, na żądanie strony lub z urzędu, dodatkowe postępowanie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów – ale tylko tych, które zostały zebrane w sprawie przez organ wydający decyzję. Organ odwoławczy może też zlecić przeprowadzenie tego postępowania temu organowi, np. jeśli jest to uzasadnione ekonomiką postępowania.

Przepis art. 424 zachowuje prawo strony do cofnięcia odwołania do czasu wydania decyzji przez organ odwoławczy. Zachowano także ograniczenie tego prawa w sytuacji, gdyby istniało ryzyko pozostawienia w mocy decyzji wydanej z naruszeniem przepisów, które uzasadniałyby stwierdzenie jej nieważności albo wznowienia postępowania w innych przypadkach niż uzasadniających wznowienie postępowania wyłącznie na wniosek strony. W tym zakresie bowiem należy szanować prawo strony do cofnięcia odwołania, jeśli wzruszenie decyzji mogłoby nastąpić tylko z jej woli.

Bez fundamentalnych zmian pozostawiono przepisy dotyczące wydawania decyzji przez organ odwoławczy. Zmiany w tym zakresie dotyczą m.in. sytuacji wska-

538 D. Strzelec, Eliminowanie nieprawidłowości proceduralnych przez organ odwoławczy a zasada dwuinstancyjności postępowania, „Monitor Podatkowy” 2008, nr 5, „Aktualnie w wielu postępowaniach determinantem podejmowanych rozstrzygnięć – samodzielnie uzupełnić dowody, czy wydać decyzję kasacyjną – będzie perspektywa przedawnienia zobowiązania podatkowego, a nie взгляд na realizację gwarancji proceduralnych. W wielu sytuacjach, zwłaszcza gdy chodzi o braki w ustaleniu, czy też o nieprawidłowości w przeprowadzeniu dowodów, odnoszących się do faktów o kluczowym znaczeniu, do jakich doszło w postępowaniu pierwszoinstancyjnym, organ odwoławczy powinien wydać decyzję na podstawie art. 233 § 2 o.p. W przypadku uchybień proceduralnych (szczególnie gdy dotyczą gromadzenia dowodów w sprawie) organ odwoławczy w postępowaniu podatkowym, częściej niż administracyjnym, powinien korzystać z uprawnień kasacyjnych. Przemawia za tym złożoność spraw podatkowych, wyróżniających się z ogółu spraw rozpoznawanych przez organy administracji tym, iż dość często są bardziej skomplikowane i nierzadko wymagają poczynienia szeregu ustaleń faktycznych.”

zanej w przepisie art. 425 § 2, tj. uchylenia decyzji w całości i przekazania sprawy do rozpatrzenia właściwemu organowi pierwszej instancji, jeżeli decyzja ta została wydana z naruszeniem przepisów postępowania, a konieczny do wyjaśnienia zakres sprawy ma istotny wpływ na jej rozstrzygnięcie.

Nowością jest, wprowadzony w przepisie art. 425 § 3, obowiązek nałożony na organ odwoławczy przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w zakresie niezbędnym do rozstrzygnięcia sprawy, jeśli zachodzi przypadek określony w § 2 i upłynął termin przedawnienia wymiaru. W przypadku gdy przyczyni się to do przyspieszenia postępowania, organ odwoławczy może zlecić przeprowadzenie określonych czynności postępowania wyjaśniającego organowi, który wydał decyzję, pomimo upływu terminu przedawnienia wymiaru. Zmiana ta ma na celu umożliwienie rozstrzygnięcia sprawy przez organ odwoławczy, gdy uchylenie decyzji I instancji uniemożliwiłoby wydanie nowej decyzji przez organ pierwszej instancji ze względu na upływ terminu przedawnienia wymiaru.

Przepis art. 425 § 4 utrzymuje możliwość uchylenia decyzji pierwszej instancji i rozstrzygnięcia sprawy co do istoty przez samorządowe kolegium odwoławcze, wyłącznie gdy przepisy nie pozostawiają sposobu jej rozstrzygnięcia uznaniu organu podatkowego pierwszej instancji. W innych przypadkach sprawa jest ponownie rozstrzygana co do istoty przez organ pierwszej instancji.

W przepisie art. 426 § 1 wprowadzono zakaz *reformationis in peius* (zakaz pogarszania sytuacji strony odwołującej się) w szerszym zakresie niż dotychczas. Konieczność takiej zmiany wynika z licznych wątpliwości dotyczących skuteczności aktualnej regulacji w tym zakresie, które występują nadal mimo uchylenia w 2013 r. przepisów o wymiarze uzupełniającym (art. 230 o.p.). Przykładowo w literaturze wskazywano, że „Realność zakazu pogarszania sytuacji strony bywa w piśmiennictwie podważana”⁵³⁹ oraz że „podkreślić zatem należy przede wszystkim charakter i pozycję tej instytucji w postępowaniu podatkowym”. Szeroko skomentował ją Sąd Najwyższy⁵⁴⁰: „Respektowanie zakazu *reformationis in peius* w postępowaniu odwoławczym należy uznać za jedną z fundamentalnych zasad prawa procesowego w demokratycznym państwie prawa”. Zakaz pogarszania sytuacji strony składającej odwołanie powinien mieć ten sam zakres zarówno dla organu drugiej instancji, jak i organu, którego decyzja została uchylona, przy ponownym rozpatrzeniu sprawy (tzw. pośredni zakaz *reformationis in peius*)⁵⁴¹. Organy te, rozstrzygając sprawę, nie mogą wydać decyzji na niekorzyść strony, chyba że decyzja wcześniejsza zawiera-

539 H. Dzwonkowski, Komentarz do art. 234 ustawy – Ordynacja podatkowa (w:) H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz, ABC 2003, cyt. za Lex.

540 Wyrok SN z dnia 24 czerwca 1993 r., III ARN 33/93, „Państwo i Prawo” 1994, nr 9, poz. 111, z głosem M. Wierzbowskiego.

541 I. Krawczyk, Pośredni zakaz *reformationis in peius* – aspekt zgodności z Konstytucją RP, Białystok 2015 r., s. 197-211.

ła wady skutkujące stwierdzeniem jej nieważności lub wznowieniem postępowania z urzędu. Brak jest bowiem racji, by uniemożliwić organowi odwoławczemu orzeczenie na niekorzyść strony w przypadkach, w których ostateczna decyzja może być wzruszona, a nowa decyzja może być wydana na niekorzyść strony ze względu na wady kwalifikowane. Skutkowałoby to wyłącznie przedłużeniem postępowania i zwiększeniem jego kosztów zarówno dla strony, jak i dla organów podatkowych. Oczywiście wystąpienie wad kwalifikowanych decyzji wyznacza także granicę wydania decyzji na niekorzyść strony, bowiem np. zwiększenie kwoty zobowiązania podatkowego przez organ odwoławczy musi wiązać się z przesłankami stwierdzenia nieważności lub wznowienia postępowania i nie stanowi podstawy do pogarszania sytuacji strony w pozostałym zakresie.

Zmieniony zakaz *reformationis in peius* uwzględnia wprowadzoną instytucję przedawnienia wymiaru, po którym to okresie doręczona decyzja organu pierwszej instancji nie wywoła skutków prawnych. Z kolei w przypadku wydania decyzji przez organ pierwszej instancji przez upływem przedawnienia wymiaru organ odwoławczy nie może wydać decyzji na niekorzyść strony z wyjątkiem przypadków, w których wystąpią wskazane powyżej wady uzasadniające stosowanie trybów nadzwyczajnych.

Po upływie terminu przedawnienia wymiaru podatku (a tym samym organ pierwszej instancji nie mógłby już skutecznie doręczyć decyzji) również organ drugiej instancji nie powinien mieć możliwości orzekania na niekorzyść strony w postępowaniu instancyjnym. Nie wynika to jednak z samego zakazu *reformationis in peius*. W tym zakresie, zgodnie z przepisem art. 426 § 3, organy podatkowe w przypadkach, w których zgodnie z przepisem art. 426 § 2 mogą wydać decyzję na niekorzyść strony i zwiększyć jej zobowiązanie podatkowe, ale robią to po przedawnieniu wymiaru, powinny zastosować zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie podwyższenia zobowiązania względem zaskarżonej decyzji (nadwyżki ponad podatek wynikający z decyzji wydanej w I instancji).

Przepis dotyczy sytuacji, gdy stwierdzono istnienie przesłanek stwierdzenia nieważności lub wznowienia postępowania, lecz przesłanki te powstały lub ujawniły się bez winy i działania strony. W razie wystąpienia przesłanek wskazanych w art. 444 § 1 pkt 1 lub 2 zwolnienie nie będzie miało zastosowania w przypadku, gdy strona przyczyniła się do ich powstania. Z kolei w przypadku przesłanki wskazanej w art. 441 § 1 pkt 5 organ nie będzie stosował zwolnienia, gdy niepowołanie przed dniem wydania decyzji nowych okoliczności lub nowych dowodów nastąpiło z winy strony.

Strona nie może ponosić szkody, jeśli nie można przypisać jej winy w zakresie wystąpienia przesłanek uzasadniających orzekanie na jej niekorzyść po złożeniu odwołania. Nie jest jednak uzasadnione, by nie ponosiła konsekwencji, jeśli

niezgodnie z przepisami wpływała na przebieg postępowania. Weryfikacja decyzji obarczonej wadami kwalifikowanymi, powstałymi bez winy lub bez udziału strony postępowania, nie może powodować negatywnych konsekwencji dla strony. Termin przedawnienia wymiaru wyznacza okres, w ramach którego strona może oczekiwać, że zostanie jej wymierzony podatek, zaś po upływie przedawnienia wymiaru może liczyć na to, że podatek nie zostanie jej zwiększony. W przypadku gdy taka weryfikacja dokonywana jest przed terminem przedawnienia wymiaru, może ona odbywać się także na niekorzyść strony w zakresie wynikającym z przepisu art. 426 § 2. Po upływie terminu przedawnienia wymiaru strona ma prawo pozostawać w zaufaniu do tego, że później jej zobowiązanie już nie wzrośnie, jeżeli sama nie przyczyniła się do wadliwości postępowania. To zaufanie należy opierać na funkcji przedawnienia wymiaru, którą jest stabilizacja stosunków prawnopodatkowych.

Orzeczenie co do istoty sprawy musi być pełne, a więc uwzględniać kwotę wymierzaną dodatkowo, jeżeli wynikać to będzie z prawidłowo ustalonego stanu faktycznego i zastosowanych w sprawie przepisów, nawet jeśli nastąpi to po upływie terminu przedawnienia wymiaru. Jednak w tym zakresie nie ma podstaw do żądania wykonania zobowiązania, skoro ma to miejsce po upływie terminu przedawnienia wymiaru. Zatem wykazany w decyzji „domiar” nie będzie podlegać wykonaniu w związku z wprowadzaniem w przepisach zwolnieniem. Decyzja orzekająca co do istoty sprawy w tym zakresie będzie więc decyzją niejako techniczną.

Zgodnie z przepisem art. 426 § 4 reguły wynikające z art. 426 § 3 stosuje się odpowiednio do innych decyzji wymiarowych (np. w zakresie zwrotu podatku i jego zmniejszenia).

Zgodnie z przepisem art. 426 § 5 organ wskaże w decyzji, w jakim zakresie orzeczono co do istoty sprawy lub umorzono postępowanie w sprawie po upływie terminu przedawnienia wymiaru i na niekorzyść strony, podając też, w jakim zakresie zobowiązanie wynikające z nowej decyzji jest wyższe niż zobowiązanie wynikające z dotychczasowej decyzji i określi wysokość zwolnienia lub zwróci nadpłatę, jeżeli podatnik uiścił już podatek w tym zakresie.

Przedstawiona koncepcja jest zbliżona do instytucji „nieszkodzenia” w razie zmiany interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego. Wymagane było zatem wprowadzenie dodatkowo ochrony, w zakresie objętym zwolnieniem, polegającej na zakazie wszczynania postępowania karnego skarbowego lub umorzenia toczącego się postępowania, brakiem ustalania odsetek oraz dodatkowego zobowiązania podatkowego (art. 426 § 6 projektu).

Bez zmian pozostawiono w art. 427 aktualną regulację dotyczącą zwracania sprawy przez organ odwoławczy do organu pierwszej instancji niezwłocznie po upływie terminu do wniesienia skargi do sądu administracyjnego, a tym samym nie wcześniej niż przed upływem tego terminu.

Podobnie bez zmian pozostawiono przepis art. 428 będący odpowiednikiem obowiązującego przepisu art. 235 ordynacji podatkowej, nakazującego w sprawach nieuregulowanych w tym rozdziale odpowiednie stosowanie przepisów o postępowaniu przed organami pierwszej instancji.

4.17. Zażalenia

ROZDZIAŁ 17

ZAŻALENIA

Art. 429. § 1. *Na wydane w toku postępowania postanowienie służy zażalenie, gdy ustawa tak stanowi.*

§ 2. Zażalenie wnosi się w terminie 14 dni od dnia doręczenia:

- 1) postanowienia stronie;
- 2) zawiadomienia, o którym mowa w art. 270 § 1.

Art. 430. *Postanowienie, na które nie służy zażalenie, strona może zaskarżyć tylko w odwołaniu od decyzji.*

Art. 431. *W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale do zażaleń mają odpowiednie zastosowanie przepisy dotyczące odwołań, z wyłączeniem przepisów art. 416 § 1 i art. 419.*

W zakresie zażaleń utrzymano obowiązującą regulację, zgodnie z którą stronie przysługuje prawo do zażalenia na postanowienia, wyłącznie jeśli ustawa tak stanowi.

W art. 429 § 2 wydłużono dwukrotnie, na wzór rozwiązania przyjętego w zakresie terminu składania odwołań, termin na złożenie zażalenia. Przyjęty w projekcie ordynacji podatkowej termin to 14 dni. Za wydłużeniem terminu przemawia, podobnie jak przy odwołaniach, coraz bardziej skomplikowany charakter postępowań dotyczących podatków. Proponowane dwukrotne wydłużenie terminu zaskarżenia umożliwi lepsze przygotowanie strony do sformułowania zarzutów zażalenia oraz bardziej precyzyjne przygotowanie ewentualnych wniosków dowodowych. Strona, sporządzając zażalenie, nie powinna działać w pośpiechu, bowiem jego wynikiem są często pochopnie postawione zarzuty i nieprzemysłane wnioski dowodowe. Nie przewiduje się, by wydłużenie terminu na złożenie zażalenia zwiększyło zaskarżalność postanowień. Wręcz przeciwnie, może ono zmniejszyć ich liczbę i uprościć postępowanie. Pochopnie bowiem sporządzane zażalenie jest często uzupełniane kolejnymi dokumentami, nawet do tego stopnia, że zmieniają się główne przyczyny zaskarżenia. Dłuższy termin pozwoli stronie przygotować bardziej przemyślane zażalenie odnoszące się do istoty sprawy lub nawet, po analizie szans powodzenia środka zaskarżenia, zrezygnować z jego złożenia.

Proponowana zmiana nie ogranicza prawa strony wniesienia środka zaskarżenia wcześniej niż wskazuje ustawa, w tym w dotychczasowym terminie 7 dni.

Zachowano obowiązującą zasadę, że postanowienia, wobec których przepisy ustawy nie przewidują możliwości zażalenia, mogą być zaskarżone wyłącznie w odwołaniu od decyzji (art. 430). Utrzymano także zasadę, że w sprawach nieuregulowanych w tym rozdziale odpowiednie zastosowanie mają przepisy dotyczące odwołań (art. 431), przy czym wyłączono w tym zakresie stosowanie do zażeń nowej instytucji, polegającej na możliwości rezygnacji z odwołania na rzecz skargi do sądu administracyjnego. Ta nowa instytucja, pomijająca rozpatrzenie odwołania w drugiej instancji, dotyczy wyłącznie sporów o charakterze merytorycznym i obejmuje wyłącznie rozstrzygnięcie o istocie sprawy, a tym samym nie jest odpowiednia do postanowień.

Podobnie do postanowień nie będzie mieć zastosowania przepis art. 416 § 1, likwidujący dewolutywność odwołania w przypadku decyzji wydawany na podstawie art. 83 ust. 4 i 5 ustawy o KAS. W przypadku postanowień powinien rozpatrywać je organ wyższego stopnia, czyli dyrektor izby administracji skarbowej, a nie organ, który je wydał.

4.18. Wykonanie decyzji

ROZDZIAŁ 18

WYKONANIE DECYZJI

Art. 432. *Decyzja nieostateczna, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności.*

Art. 433. § 1. *Decyzji nieostatecznej może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności, gdy:*

- 1) *organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych lub*
- 2) *strona nie posiada majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia, lub*
- 3) *strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości.*

§ 2. *Przepis § 1 stosuje się, jeżeli organ podatkowy uprawdopodobni, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane.*

§ 3. *Rygor natychmiastowej wykonalności decyzji nadawany jest przez organ podatkowy pierwszej instancji w drodze postanowienia, na które służy zażalenie. Wniesienie zażalenia nie wstrzymuje wykonania decyzji.*

§ 4. *Postanowienie w sprawie rygoru natychmiastowej wykonalności może być wydane już w chwili wydania decyzji nieostatecznej i doręczone wraz z tą decyzją.*

§ 5. *Nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności nie skraca terminu płatności wynikającego z decyzji lub przepisu prawa.*

Art. 434. *Decyzja o zabezpieczeniu ma rygor natychmiastowej wykonalności z mocy prawa, chyba że przyjęto zabezpieczenie, o którym mowa w art. 626 § 2.*

Art. 435. *Nie nadaje się rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji:*

- 1) wymiarowej, w zakresie objętym wnioskiem, o którym mowa w art. 529 § 3;
- 2) wydanej z zastosowaniem art. 35;
- 3) jeżeli zawieszono postępowanie odwoławcze dotyczące tej decyzji na podstawie art. 394-396.

Art. 436. *Decyzja ostateczna podlega wykonaniu, chyba że wstrzymano jej wykonanie.*

Art. 437. § 1. *W przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję ostateczną organ podatkowy pierwszej instancji wstrzymuje wykonanie tej decyzji, w całości lub w części, do chwili uprawomocnienia się orzeczenia sądu administracyjnego:*

- 1) na wniosek – po przyjęciu zabezpieczenia wykonania zobowiązania wynikającego z decyzji wraz z odsetkami za zwłokę, o którym mowa w art. 626 § 2 – do wysokości zabezpieczenia i na czas jego trwania;
- 2) z urzędu lub na wniosek – jeżeli zachodzi prawdopodobieństwo uchylecia lub stwierdzenia nieważności decyzji lub spowodowania trudnych do odwrócenia skutków;
- 3) z urzędu – po prawomocnym wpisie hipoteki przymusowej lub wpisie zastawu skarbowego korzystających z pierwszeństwa zaspokojenia, które zabezpieczają wykonanie zobowiązania wynikającego z decyzji wraz z odsetkami za zwłokę – do wysokości odpowiadającej wartości przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego.

§ 2. *Wniosek, o którym mowa w § 1 pkt 1, podlega załatwieniu bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 14 dni. Niezałatwienie wniosku w tym terminie powoduje wstrzymanie wykonania decyzji do czasu doręczenia postanowienia w sprawie przyjęcia zabezpieczenia, chyba że przyczyny niezałatwienia wniosku w terminie zostały spowodowane przez stronę.*

§ 3. *W sprawach nieuregulowanych w § 1 przepisy oddziału 2 rozdziału 10 działu IV stosuje się odpowiednio.*

Art. 438. *Organ podatkowy, właściwy w sprawie wznowienia postępowania lub stwierdzenia nieważności decyzji, wstrzymuje, w toku tego postępowania, z urzędu lub na wniosek strony wykonanie decyzji ostatecznej, jeżeli zachodzi prawdopodobieństwo uchylecia lub stwierdzenia nieważności decyzji.*

Art. 439. *W sprawie wstrzymania wykonania decyzji wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.*

Art. 440. *Strona ma prawo dobrowolnie wykonać decyzję.*

Art. 441. *Wstrzymanie wykonania decyzji nie ma wpływu na naliczanie odsetek za zwłokę.*

Art. 442. *Ustanowienie hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego nie stanowi wykonania decyzji.*

Art. 443. *Przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio do wykonania postanowień.*

4.18.1. Stan obecny

Gruntowna reforma zasad wykonywania decyzji podatkowych została wprowadzona od 1 stycznia 2009 r. Kilka lat stosowania obecnie obowiązujących reguł wykonywania decyzji ostatecznych dostarcza danych pozwalających na diagnozę stosowania instytucji rygoru natychmiastowej wykonalności⁵⁴². Średnioroczna liczba postanowień w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności wydanych przez naczelników urzędów skarbowych w latach 2011-2013 wynosi 4173. Udział kwoty zaległości podatkowych wynikających z decyzji nieostatecznych wydanych w latach 2011-2013, którym nadano rygor natychmiastowej wykonalności do kwoty zaległości podatkowych, wyniósł ok. 13%. Oznacza to, że w badanym okresie decyzjom wymiarowym obejmującym ponad 85% zaległości podatkowych (2,8 mld zł w 2011 r., 4,7 mld zł w 2012 r. 5,4 mld zł w 2013 r.) nie nadano rygoru natychmiastowej wykonalności. W takich przypadkach podatnicy mogli prowadzić spór z organem podatkowym, nie obawiając się jednocześnie przymusowego dochodzenia spornej należności przez organy podatkowe w toku postępowania odwoławczego.

Efektywność nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności odzwierciedla udział kwoty podatków uiszczonych (wyegzekwowanych) z decyzji, którym nadano rygor natychmiastowej wykonalności, w kwocie podatków wynikających z tych decyzji. Wskaźnik ten wynosi za lata 2011-2013 ok. 8%. Natomiast ogólny wskaźnik efektywności egzekucji, liczony jako udział kwoty wyegzekwowanych zaległości podatkowych w kwocie zaległości podatkowych objętych tytułami wykonawczymi, wyniósł ok. 25%. Różnica między tymi wskaźnikami jest znaczna, ale należy mieć na względzie, że sprawy, w których zastosowano rygor natychmiastowej wykonalności, dotyczyły podmiotów, w stosunku do których istniało duże prawdopodobieństwo, że podatek nie zostanie uiszczony. Wysoki wskaźnik wykonania decyzji, którym nadano rygor natychmiastowej wykonalności, świadczyłby o tym, że nadanie rygoru odbywa się z naruszeniem przepisu art. 239b § 2 ordynacji podatkowej, jest przedwczesne albo nietrafne. Tak jednak nie jest. Prawdopodobieństwo niewykonania decyzji, przyjmowane przez organ przy nadawaniu rygoru natych-

542 Ordynacja podatkowa – Ocena skutków regulacji ex post, załącznik nr V.2 – rygor natychmiastowej wykonalności, <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs/6/12278502/12319080/dokument192445.pdf>.

miastowej wykonalności, faktycznie potwierdza się potem aż w ponad 90% przypadków⁵⁴³.

W postanowieniach w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności wskazywano następujące przesłanki:

- a) organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych – 49% rygorów,
- b) okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące – 26% rygorów,
- c) strona nie posiada majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia – 20% rygorów,
- d) strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości – 5% rygorów.

Z przedstawionych danych wynika, że prowadzenie wobec podatnika postępowania egzekucyjnego w zakresie innych należności pieniężnych było zdecydowanie najczęstszą przesłanką nadania rygoru natychmiastowej wykonalności. Przesłanka, że strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości, jest stosunkowo trudna do wykazania przez organ podatkowy, dlatego też jest rzadko wskazywana w postanowieniach o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności. A zatem rygor natychmiastowej wykonalności jest stosowany głównie w stosunku do podmiotów, które w sposób trwały nie regulują dobrowolnie swoich zobowiązań podatkowych.

Analizując strukturę podatków, w których był stosowany rygor natychmiastowej wykonalności, największy udział mają decyzje wymiarowe w podatku dochodowym od osób fizycznych (wszystkie formy opodatkowania) – 47% wszystkich decyzji, którym nadano rygor oraz decyzje w podatku od towarów i usług również 47%.

W latach 2011-2013 wskaźnik zaskarżalności postanowień o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności w trybie odwoławczym wynosił 15%. Dla porównania wskaźnik ten dla wszystkich decyzji wymiarowych wydanych przez naczelnika urzędu skarbowego, dyrektora urzędu kontroli skarbowej oraz dyrektora izby skar-

543 W Informacji Najwyższej Izby Kontroli z dnia 3 czerwca 2014 r. o wynikach kontroli „Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe” na str. 10, stwierdzono, że „Urzędy skarbowe działały z poszanowaniem interesów podatników, decydując o wykonaniu decyzji wymierzających zobowiązanie podatkowe (ostatecznych i nieostatecznych)”.

bowej wyniósł 4%, natomiast wskaźnik ten liczony tylko dla decyzji pokontrolnych wyniósł 22%. Wskaźnik uchylanych postanowień nadających rygor przez organy odwoławcze wyniósł 26% (dla porównania wskaźnik ten dla decyzji wymiarowych wyniósł aż 49%). Wskaźnik zaskarżalności do wojewódzkich sądów administracyjnych postanowień o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności wyniósł 13%. Dla porównania wskaźnik ten dla decyzji wymiarowych oscyluje między 45%-50%. Wskaźnik uchylanych przez sądy postanowień nadających rygor to zaledwie 10% zaskarżonych postanowień; dla porównania wskaźnik ten dla decyzji wymiarowych w różnych latach oscyluje ok. 23%-27% decyzji zaskarżonych do sądu.

Porównanie wskaźników odnoszących się do postanowień o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności oraz decyzji wymiarowych uprawnia do stwierdzenia, że instytucja nadania rygoru natychmiastowej wykonalności jest stosowana prawidłowo przez organy podatkowe (przynajmniej w zakresie organów KAS), o czym świadczą niższe niż dla decyzji wymiarowych odpowiednie wskaźniki uchylanych postanowień przez organy odwoławcze oraz wojewódzkie sądy administracyjne.

Szacuje się, że w badanym okresie w około 19% przypadków nieostateczne decyzje wymiarowe zostały wykonane dobrowolnie, ale tylko około 4% kwoty podatków wynikających z decyzji wymiarowych nieostatecznych jest uiszczane dobrowolnie. Standardem jest zatem wstrzymanie się z wykonywaniem decyzji nieostatecznej, od której złożono odwołanie do czasu rozpatrzenia odwołania. Strony postępowania podatkowego szeroko korzystają z możliwości wstrzymania się z wykonaniem spornej decyzji, mimo że stosownie do reguły wynikającej z art. 239h o.p. odsetki za zwłokę są naliczane w okresie wstrzymania wykonania decyzji.

Powyższe dane wskazują, że przepisy w zakresie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej oraz wstrzymywania wykonania decyzji ostatecznych zasadniczo sprawdziły się w praktyce, funkcjonują prawidłowo i nie wymagają radykalnej zmiany. Instytucja rygoru natychmiastowej wykonalności, po doświadczeniach kilku lat jej obowiązywania, wymaga jednak pewnych modyfikacji.

4.18.2. Zakres zmian

Przepis art. 432 jest odpowiednikiem obecnego art. 239a o.p. Decyzja nieostateczna, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności.

Przepis art. 433 jest odpowiednikiem obecnego art. 239b o.p. Zasadniczo pozostają w mocy omówione szczegółowo powyżej obecne regulacje określające prze-

słanki nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności i skutki nadania takiego rygoru.

W związku z modyfikacją zasad przedawnienia i proponowaną w niniejszym projekcie koncepcją rozdzielenia przedawnienia prawa do wymiaru od przedawnienia poboru bezprzedmiotowym będzie nadawanie rygoru natychmiastowej wykonalności w oparciu o przesłankę wskazaną aktualnie w art. 239b § 1 pkt 4 o.p. (do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego pozostały mniej niż 3 miesiące). W zakresie przedłużenia terminu przedawnienia wymiaru podatku powinny być rozpoznawane tylko takie okoliczności, które są związane z wymiarem. Wszczęcie i tok postępowań podatkowych winien być tak rozplanowany, aby postępowanie podatkowe zakończyło się przed upływem terminu przedawnienia wymiaru podatku. Ponieważ termin przedawnienia poboru podatku będzie liczony odrębnie, przesłanka zawarta obecnie w art. 239b § 1 pkt 4 o.p. stanie się bezprzedmiotowa.

Regulacje zawarte obecnie w art. 239b § 3 i 4 dotyczą wspólnej materii, więc proponuje się umiejscowienie ich w jednym § 3.

Obecnie wątpliwości praktyczne budzi kwestia momentu, w którym może być wydane postanowienie w sprawie rygoru natychmiastowej wykonalności w relacji do momentu wydania i doręczenia decyzji nieostatecznej, której to rygor ma zostać nadany. Proponowany § 4 usuwa te wątpliwości, wskazując, że postanowienie może być wydane już w momencie wydania decyzji nieostatecznej i doręczone wraz z tą decyzją.

Przepis art. 434 jest odpowiednikiem obecnego art. 239c o.p. Decyzja o zabezpieczeniu ma rygor natychmiastowej wykonalności z mocy prawa, chyba że przyjęto zabezpieczenie dobrowolne.

Przepis art. 435 jest odpowiednikiem obecnego art. 239d o.p. Zgodnie z tym przepisem zakazane jest nadawanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej w związku z wnioskiem o zastosowanie zasad ochrony przy interpretacjach indywidualnych oraz decyzji stosującej klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania. Poza uproszczeniem przepisu dodano nowy przypadek (pkt 3) odnoszący się do nowych przesłanek zawieszenia postępowania dotyczących: związku między różnymi postępowaniami, podobieństwa stanów faktycznych lub zagadnień prawnych w różnych postępowaniach oraz sytuacji, gdy przepis stanowiący podstawę prawną decyzji jest przedmiotem postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym lub Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Skoro zawieszenie postępowania podatkowego w tych okolicznościach wymaga porozumienia między organem podatkowym oraz stroną, to niedopuszczalne byłoby nadawanie decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności na okres zawieszenia postępowania odwoławczego.

Przepis art. 436, tak jak obecny art. 239e o.p., stanowi, że decyzja ostateczna podlega wykonaniu, chyba że wstrzymano jej wykonanie.

Przepis art. 437 jest odpowiednikiem obecnego art. 239f o.p. i generalnie zachowuje obecne regulacje w zakresie wykonywania decyzji ostatecznej zaskarżonej do sądu administracyjnego. Wstęp do wyliczenia w przepisie § 1 proponuje się przeredagować. Należy wyraźnie wskazać, co też wynika z dalszych regulacji, że wstrzymanie wykonania może dotyczyć całości lub części decyzji. Obecne przesłanki wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej, na którą wniesiono skargę do sądu administracyjnego, wiążą się z istnieniem zabezpieczenia majątkowego (zabezpieczenie dobrowolne, hipoteka przymusowa i zastaw skarbowy). Wstrzymanie wykonania decyzji jest limitowane wysokością tego zabezpieczenia. Obecnie art. 61 § 2 pkt 1 p.p.s.a. uprawnia organ do wstrzymania wykonania decyzji po wniesieniu skargi do sądu administracyjnego (za pośrednictwem tego organu) w każdej sytuacji, chyba że istnieją przesłanki, od których uzależnione jest nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności albo gdy ustawa szczególna wyłącza wstrzymanie jej wykonania. Wstrzymanie wykonania następuje z urzędu lub na wniosek skarżącego. Organ podatkowy nie jest uprawniony do wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej w przypadkach innych niż przewidziane w ordynacji podatkowej. Tak należy rozumieć przepis art. 61 § 2 pkt 1 p.p.s.a. stanowiący o tym, że „ustawa szczególna wyłącza wstrzymanie wykonania”. Organ podatkowy nie może obecnie wstrzymać wykonania decyzji ostatecznej zaskarżonej do sądu, gdy zachodzi prawdopodobieństwo uchylecia lub stwierdzenia nieważności decyzji lub spowodowania trudnych do odwrócenia skutków.

Obecnie obowiązujące przepisy art. 246 i 252 o.p. przyznają organowi podatkowemu kompetencję do wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej, gdy okoliczności sprawy wskazują na prawdopodobieństwo uchylecia decyzji w wyniku wznowienia postępowania lub prawdopodobieństwo stwierdzenia nieważności decyzji. Co istotne, wskazane przepisy nie wymagają zabezpieczenia majątkowego jako warunku wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej. Decyzja ostateczna zaskarżona do sądu administracyjnego podlega wykonaniu bez względu na to, czy i w jakim stopniu organ ocenia prawdopodobieństwo uchylecia decyzji przez sąd. Natomiast organ może wstrzymać wykonanie tej samej decyzji ostatecznej w toku postępowania w trybie nadzwyczajnym, gdy dostrzeże prawdopodobieństwo jej eliminacji z obrotu prawnego. Organ podatkowy dysponuje zatem większym marginesem uznania w zakresie wstrzymania wykonania decyzji, gdy postępowanie poprzedzające jej wydanie lub sama treść decyzji jest prawdopodobnie dotknięta kwalifikowanymi wadami. Decyzja ostateczna może być objęta wstrzymaniem wykonania wedle różnych reguł. Obecnie obowiązujące rozwiązania są niespójne i niekonsekwentne. Aby zachować symetrię regulacji, proponuje się (art. 437 § 1 pkt 2) wstrzymanie wykonania ostatecznej decyzji z urzędu lub na wniosek, jeżeli decyzja jest zaskar-

żona do sądu oraz, w związku ze skargą, zachodzi prawdopodobieństwo uchylecia lub stwierdzenia nieważności decyzji lub spowodowania trudnych do odwrócenia skutków⁵⁴⁴. Pojęcie „spowodowania trudnych do odwrócenia skutków” nawiązuje do przesłanki wstrzymania wykonania ostatecznej decyzji przez sąd administracyjny (art. 61 § 3 p.p.s.a.). Skoro z tego powodu uprawnienie do wstrzymania wykonania decyzji ma sąd, to powinien mieć je też organ podatkowy, jeżeli taką okoliczność dostrzeże.

Obecnie obowiązujące przepisy art. 246 i 252 o.p. regulują wstrzymanie wykonania decyzji ostatecznej, mimo że są umiejscowione w rozdziałach „Wznowienie postępowania” oraz „Stwierdzenie nieważności decyzji”. Właściwym miejscem dla kompletnej regulacji wstrzymania wykonania decyzji, także w związku z postępowaniem w sprawie wznowienia postępowania lub postępowaniem w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji, jest rozdział „Wykonanie decyzji” – art. 438.

W konsekwencji przedstawionych wyżej propozycji określenie formy wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej musi odnosić się zarówno do wstrzymania wykonania decyzji skarżonej do sądu, jak i decyzji weryfikowanej w trybach nadzwyczajnych. Z tego względu dotychczasowy art. 239f § 4 o.p. proponuje się umiejscowić jako samodzielny art. 439.

Przepis art. 440 ma bazę w obecnym przepisie art. 239g o.p. Aby usunąć potencjalne wątpliwości co do prawa strony wykonania decyzji nieostatecznej, której nie nadano rygoru natychmiastowej wykonalności, proponowany przepis formuluje generalne uprawnienie strony wykonania każdej decyzji bez względu na etap, na jakim znajduje się postępowanie podatkowe oraz na to, czy decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności, czy też wstrzymano jej wykonanie.

Projektowane przepisy art. 441-443 są odpowiednikami obecnych art. 239h-239j o.p. Nadal obowiązywać powinny reguły wyrażone w tych przepisach:

- wstrzymanie wykonania decyzji nie ma wpływu na naliczanie odsetek za zwłokę,
- ustanowienie hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego nie stanowi wykonania decyzji,
- przepisy rozdziału „Wykonanie decyzji” stosuje się odpowiednio do wykonania postanowień.

⁵⁴⁴ Organ, którego decyzję zaskarżono, może uwzględnić skargę we własnym zakresie, ale tylko wtedy, gdy uwzględni ją w całości (art. 54 § 3 p.p.s.a.).

4.19. Wznowienie postępowania

ROZDZIAŁ 19

WZNOWIENIE POSTĘPOWANIA

Art. 444. § 1. W sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli:

- 1) dowody, na których podstawie ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne, okazały się fałszywe;
- 2) decyzja wydana została w wyniku przestępstwa;
- 3) decyzja wydana została przez pracownika lub organ podatkowy, który podlega wyłączeniu;
- 4) strona nie z własnej winy brała udziału w postępowaniu;
- 5) wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanne organowi, który wydał decyzję;
- 6) decyzja wydana została bez uzyskania wymaganego prawem stanowiska innego organu;
- 7) decyzja została wydana na podstawie innej decyzji lub orzeczenia sądu, które następnie zostały uchylone, zmienione, których wygaśnięcie stwierdzono lub stwierdzono ich nieważność w sposób mogący mieć wpływ na treść wydanej decyzji;
- 8) decyzja została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny albo na podstawie przepisu znajdującego się w akcie prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego, którego nieważność stwierdził w części lub całości sąd administracyjny prawomocnym wyrokiem;
- 9) ratyfikowana umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania lub inna ratyfikowana umowa międzynarodowa, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, ma wpływ na treść wydanej decyzji;
- 10) wynik zakończonej procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej, prowadzonych na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, ma wpływ na treść wydanej decyzji;
- 11) orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ma wpływ na treść wydanej decyzji;
- 12) weszły w życie przepisy prawa krajowego usuwające niezgodność przepisów prawa krajowego z przepisami prawa Unii Europejskiej mające wpływ na treść wydanej decyzji.

§ 2. Jeżeli sfałszowanie dowodu lub popełnienie przestępstwa jest oczywiste, a wznowienie postępowania jest niezbędne w celu ochrony interesu publicznego, postępowanie z przyczyn określonych w § 1 pkt 1 lub 2 może być wznowione również przed wydaniem przez sąd orzeczenia stwierdzającego sfałszowanie dowodu lub popełnienie przestępstwa.

§ 3. Z przyczyn określonych w § 1 pkt 1 i 2 można wznowić postępowanie również w przypadku, gdy postępowanie przed sądem nie może być wszczęte na skutek upływu czasu lub z innych przyczyn, określonych w przepisach prawa.

§ 4. Przepis § 1 pkt 7 stosuje się odpowiednio do zarejestrowanego aktu poświadczenia dziedziczenia.

Art. 445. § 1. Wznowienie postępowania następuje z urzędu lub na wniosek strony złożony przed upływem terminu przedawnienia poboru, z zastrzeżeniem § 3.

§ 2. Wznowienie postępowania z przyczyny wymienionej w art. 444 § 1:

- 1) pkt 4 następuje wyłącznie na wniosek strony złożony w terminie miesiąca od dnia, w którym strona dowiedziała się o decyzji;
- 2) pkt 8, 11 i 12 następuje wyłącznie na wniosek strony;
- 3) pkt 9 następuje wyłącznie na wniosek strony złożony w terminie 3 miesięcy od dnia wejścia w życie ratyfikowanej umowy międzynarodowej.

§ 3. Wznowienie postępowania następuje na wniosek strony złożony w terminie 3 miesięcy od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej, jeżeli:

- 1) okres od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej do dnia upływu terminu przedawnienia poboru jest krótszy niż 3 miesiące lub
- 2) wejście w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacja sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej nastąpiło po upływie terminu przedawnienia poboru.

§ 4. Przepis § 3 stosuje się odpowiednio w przypadku:

- 1) wejścia w życie przepisów prawa krajowego usuwających niezgodność przepisów prawa krajowego z przepisami prawa Unii Europejskiej;
- 2) stwierdzenia nieważności aktu prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego przez sąd administracyjny prawomocnym wyrokiem.

§ 5. Wniosek o wznowienie postępowania powinien wskazywać przesłankę wznowienia, określać istotę i zakres żądania oraz wskazywać okoliczności lub dowody uzasadniające to żądanie, jeżeli strona na istnienie tych okoliczności lub dowodów się powołuje.

Art. 446. § 1. Organ odmawia wznowienia postępowania w szczególności, jeżeli:

- 1) wniosek został złożony z uchybieniem terminu;
- 2) sąd administracyjny oddalił skargę, a wskazana we wniosku przesłanka wznowienia stanowiła przedmiot prawomocnego rozstrzygnięcia sądu.

§ 2. Okoliczności, o których mowa w § 1, uwzględnia się również w zakresie wszczęcia postępowania z urzędu.

§ 3. W sprawie odmowy wznowienia postępowania wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.

Art. 447. § 1. Organ wyższego stopnia wznowia postępowanie i wyznacza organ właściwy we wznowionym postępowaniu, jeżeli przyczyną wznowienia postępowania jest działanie organu, który wydał decyzję w ostatniej instancji.

§ 2. W sprawie, o której mowa w § 1, wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.

Art. 448. Właściwym w sprawie wznowienia postępowania jest:

- 1) organ, który wydał w sprawie decyzję w ostatniej instancji;
- 2) organ wyznaczony zgodnie z art. 447;
- 3) Szef Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektor izby administracji skarbowej, naczelnik urzędu celno-skarbowego lub samorządowe kolegium odwoławcze, jeżeli decyzja w ostatniej instancji została wydana przez ten organ.

Art. 449. § 1. Organ podatkowy:

- 1) uchyla w całości lub w części decyzję dotychczasową, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek wznowienia i w tym zakresie orzeka co do istoty sprawy lub umarza postępowanie w sprawie;
- 2) odmawia uchylecia decyzji dotychczasowej w całości lub w części, jeżeli nie stwierdzi istnienia przesłanek wznowienia;
- 3) odmawia uchylecia decyzji dotychczasowej w całości lub w części, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek wznowienia, lecz w wyniku uchylecia mogłaby zostać wydana wyłącznie decyzja rozstrzygająca istotę sprawy tak samo jak decyzja dotychczasowa;
- 4) umarza postępowanie, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek wznowienia, lecz wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminu przedawnienia poboru.

§ 2. Przepis § 1 pkt 4 stosuje się tylko w przypadku wznowienia postępowania z urzędu.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 3 lub 4, organ podatkowy w rozstrzygnięciu stwierdza istnienie przesłanek wznowienia oraz wskazuje okoliczności uniemożliwiające uchylecie decyzji.

§ 4. W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 1, gdy po upływie terminu przedawnienia wymiaru wydano decyzję, w której orzeczono co do istoty sprawy, a przy wydaniu decyzji dotychczasowej stwierdzono istnienie przesłanek wznowienia postępowania, o których mowa w art. 444 § 1:

- 1) pkt 3, 4, 6-12 lub
- 2) pkt 1 lub 2 – jeżeli strona nie przyczyniła się do ich powstania lub

3) pkt 5 – jeżeli niepowołanie przed dniem wydania decyzji nowych okoliczności lub nowych dowodów nastąpiło bez winy strony

– zwalnia się zobowiązanego z obowiązku zapłaty podatku, w zakresie, w jakim zobowiązanie podatkowe wynikające z tej decyzji jest wyższe niż zobowiązanie wynikające z decyzji dotychczasowej; przepisy art. 426 § 4-6 stosuje się odpowiednio.

4.19.1. Uwagi ogólne

Tryb nadzwyczajny wzruszenia decyzji ostatecznej w wyniku wznowienia postępowania ma na celu weryfikację przeprowadzonego postępowania pod kątem enumeratywnie wskazanych przesłanek. Obecne przesłanki wznowienia postępowania są prawidłowo sformułowane i nie budzą w praktyce większych wątpliwości, a w każdym razie nie takich, które wymagałyby interwencji legislacyjnej. Doktryna i orzecznictwo sądowe dogłębnie wyjaśniają wszelkie możliwe problemy praktyczne. Stabilność przepisów pozwoli na zachowanie aktualności dorobku wykładni prawa dokonywanej w wieloletnim procesie ich stosowania.

4.19.2. Przesłanki wznowienia

Przepis art. 444 zachowuje wszystkie obecne (art. 240 § 1 o.p.) przesłanki wznowienia postępowania.

W porównaniu do obecnego stanu prawnego dodana została nowa przesłanka w § 1 pkt 8, gdy decyzja została wydana na podstawie przepisu znajdującego się w akcie prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego, którego nieważność stwierdził w części lub całości sąd administracyjny prawomocnym wyrokiem. Jest to sytuacja analogiczna do tej, gdy decyzja została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny.

Nową jest też przesłanka § 1 pkt 12, dotycząca sytuacji niezgodności przepisów prawa krajowego z przepisami prawa Unii Europejskiej, która została usunięta zmianą legislacyjną w przepisach prawa krajowego (np. po opinii Komisji przed TSUE). Argumentacja za poszerzeniem uprawnień zobowiązanego w wyniku stwierdzenia przez TSUE niezgodności przepisów prawa krajowego z przepisami prawa Unii Europejskiej została przedstawiona w części uzasadnienia dotyczącej nadpłat.

W stosunku do obecnego stanu prawnego dodany został przepis § 4. Zarejestrowany akt poświadczenia dziedziczenia może być uchylony lub zmieniony na podstawie art. 679 kpc. Ten akt nie jest decyzją ani orzeczeniem sądu, więc obecnie mogą istnieć wątpliwości co do wznowienia postępowania podatkowego, gdy

decyzja organu podatkowego była oparta na zarejestrowanym akcie poświadczenia dziedziczenia, który został następnie zmieniony lub uchylony.

4.19.3. Dopuszczalność wznowienia postępowania a przedawnienie

Przepis art. 445 zawiera regulacje obecnego art. 241 o.p., ale ulega też istotnym zmianom. Dopuszczalność wznowienia postępowania powinna być powiązana z terminem przedawnienia poboru podatku. Alternatywne rozwiązanie, polegające na powiązaniu dopuszczalności wznowienia postępowania z terminem przedawnienia wymiaru, prowadziłyby do tego, że w obrocie prawnym pozostawałyby decyzje, co do których istnieją poważne zastrzeżenia w zakresie legalności postępowania poprzedzającego ich wydanie lub legalności podstaw prawnych ich wydania. Mimo tych wątpliwości co do legalności postępowania, po terminie przedawnienia wymiaru decyzja podlegałaby wykonaniu, także wykonaniu przymusowemu. Takie rozwiązanie nie służyłoby ochronie słuszych interesów strony postępowania oraz godziłoby w zasadę praworządności i zasadę zaufania. Należy pozostawić możliwość weryfikacji decyzji wymiarowej nawet po upływie terminu przedawnienia wymiaru, jeżeli postępowanie jest dotknięte kwalifikowanymi wadami. Inne rozwiązanie byłoby akceptacją i zamrożeniem stanu nielegalności. To termin przedawnienia poboru powinien wyznaczać dopuszczalność wznowienia postępowania. Ta okoliczność powinna być rozpoznawana zarówno w przypadku wniosku strony (art. 446 § 1), jak i w przypadku wszczynania postępowania z urzędu (art. 446 § 2). Złożenie wniosku strony przed upływem terminu przedawnienia poboru oznacza skuteczne wszczęcie tego postępowania i konieczność jego przeprowadzenia także wówczas, gdy termin przedawnienia poboru upłynie w toku postępowania. Analogicznie będzie w przypadku wszczęcia postępowania z urzędu. Gdyby możliwość wzruszenia decyzji ostatecznej w trybie wznowienia postępowania limitowana była terminem przedawnienia wymiaru, w którym ma doręczyć decyzję organ podatkowy I instancji, to zaistniałyby sytuacje, w których wydanie decyzji wymiarowej pod koniec wskazanego terminu faktycznie uniemożliwiłoby jej wzruszenie w trybie wznowienia.

W art. 445 § 2 pkt 1 dokonuje się zmiany redakcyjnej, zastępując wyrazy „powzięcia (przez stronę) wiadomości o wydaniu decyzji” wyrazami „strona dowiedziała się o decyzji”. Przepis stanie się bardziej czytelny, a ponadto szerzej ujmuje przesłankę, abstrahując od momentu „wydania” decyzji. Wystarczające, że strona ogólnie wie, że taka decyzja jest, bez znaczenia, czy wie o wydaniu decyzji, czy np. o jej doręczeniu lub wykonywaniu.

W przeciwieństwie do obecnego art. 241 § 2 pkt 2 o.p. projektowany art. 445 § 2 pkt 1 znosi, co do zasady, termin na złożenie wniosku o wznowienie postępowania, jeżeli decyzja została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności

z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny albo orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ma wpływ na treść wydanej decyzji. Obecnie obowiązujący termin jednego miesiąca na wznowienie postępowania ze wskazanych przyczyn wydaje się nawet nie tyle zbyt krótki⁵⁴⁵, co zbędny. Podkreślić należy, że przyczyną wznowienia postępowania jest wadliwość w stanowieniu prawa lub w implementacji prawa UE do prawa krajowego. Są to okoliczności przez stronę niezawinione, tak jak i wiele innych przesłanek wznowienia postępowania, dla których wnioski strony nie jest limitowany terminem. Strona nie powinna być w tym zakresie ograniczona co do terminu, w jakim należy złożyć wniosek o wznowienie postępowania. Nie można akceptować sytuacji, w której upływ czasu (terminu przedawnienia poboru) zalegalizuje decyzje ostateczne, mimo że okazuje się, że przykładowo podstawy prawne takiej decyzji były niezgodne z Konstytucją. Ponadto zaproponowana zmiana niweluje nierówność pomiędzy podatnikami tylko ze względu na zastosowanie odmiennych technik powstawania zobowiązań podatkowych bądź też wynikanie zobowiązania podatkowego z decyzji określającej jego wysokość, a nie z deklaracji podatkowej⁵⁴⁶. Powyższe odnosi się także do sytuacji, gdy weszły w życie przepisy prawa krajowego usuwające niezgodność przepisów prawa krajowego z przepisami prawa Unii Europejskiej (§ 4 pkt 1) lub stwierdzono nieważność aktu prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego przez sąd administracyjny prawomocnym wyrokiem (§ 4 pkt 2).

Co do zasady, strona zainteresowana wznowieniem postępowania powinna być obligowana do złożenia wniosku przed upływem terminu przedawnienia poboru. Pewność prawa wymaga, aby nie dopuszczać do sytuacji, w której zobowiązanie podatkowe może być reaktywowane i można po upływie terminu przedawnienia poboru nadal prowadzić postępowanie w sprawie przedawnionego zobowiązania bez jakichkolwiek ograniczeń czasowych. Powyższa zasada ulega jednak modyfikacji w tak szczególnej sytuacji jak wydanie decyzji ostatecznej na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny albo orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ma wpływ na treść wydanej decyzji. Projektowany art. 445 § 3 stanowi, że wznowienie postępowania następuje na wniosek strony złożony w terminie 3 miesięcy od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej, jeżeli:

545 Termin bywa uznawany za zbyt krótki, aby strona rozpoznała celowość i zakres inicjowania wznowienia postępowania. Określenie dłuższego terminu w jednostkowych sprawach i wyłączenie terminu z ordynacji podatkowej miało miejsce ustawą z dnia 22 listopada 2013 r. zmieniającą ustawę o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2014 r. poz. 19).

546 P. Pietrasz (red.), Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych, Warszawa-Białystok 2013, s. 330.

- okres od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej do dnia upływu terminu przedawnienia poboru jest krótszy niż 3 miesiące lub
- wejście w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacja sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej nastąpiło po upływie terminu przedawnienia poboru.

Proponowane rozwiązanie wymaga więc od strony zachowania 3-miesięcznego terminu na złożenie wniosku o wznowienie postępowania, jeżeli zbliża się termin przedawnienia poboru lub termin ten już upłynął. Projektowany przepis umożliwia weryfikację zobowiązania wymierzonego decyzją ostateczną w każdym przypadku, gdy Trybunał Konstytucyjny stwierdza niekonstytucyjność podstawy prawnej takiej decyzji albo orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ma wpływ na treść wydanej decyzji ostatecznej. Założyć należy, że w przypadku wykonania decyzji ostatecznej dotkniętej takimi wadami jej uchylenie lub zmiana w wyniku wznowienia postępowania doprowadzi do ujawnienia nadpłaty.

4.19.4. Wymiar w wyniku wznowienia postępowania a przedawnienie

Projektowany przepis art. 449 § 1 jest odpowiednikiem obecnego art. 245 o.p. Zmiany wynikają z likwidacji wstępnej fazy postępowania (§ 1 – wstęp do wyliczenia) oraz sprecyzowania przepisu dotyczącego tożsamości rozstrzygnięcia decyzji (§ 1 pkt 3). Proponowane sformułowanie wskazujące, że rozstrzygnięcie byłoby „takie samo jak”, zamiast „takie jak”, w decyzji dotychczasowej wskazuje na potencjalność identyczności sentencji także w zakresie zawartych w niej kwot, a nie tylko tożsamości rodzaju rozstrzygnięcia.

Modyfikuje się obecny przepis art. 245 § 1 pkt 3 lit. b) o.p. Zgodnie z proponowanym art. 449 § 1 pkt 4 organ podatkowy będzie zobligowany umorzyć wznowione z urzędu postępowanie, jeżeli wydanie nowej decyzji orzekającej, co do istoty sprawy, musiałoby nastąpić po upływie terminu przedawnienia poboru. Celem przepisu jest zapobieżenie sytuacji, w której organ podatkowy z urzędu wznowiałby postępowanie tuż przed upływem terminu przedawnienia poboru i następnie wydawałby po tym terminie decyzję. Takiego ograniczenia nie proponuje się jednak w zakresie postępowania wznowionego na wniosek strony. W przypadku wniosku strony wznowione postępowanie powinno być rozstrzygnięte także po upływie terminu przedawnienia poboru.

Przepis art. 449 § 4 dotyczy sytuacji, gdy stwierdzono istnienie przesłanek wznowienia, lecz przesłanki te powstały lub ujawniły się bez winy i działania strony oraz, w następstwie tego, organ podatkowy orzeka w nowej decyzji, co do istoty

sprawy, po upływie terminu przedawnienia wymiaru. Z tego tytułu strona nie może ponosić szkody. Opóźniona weryfikacja decyzji ostatecznej dotkniętej wadami procesowymi powstałymi bez winy lub bez udziału strony postępowania nie może powodować negatywnych konsekwencji dla strony. Termin przedawnienia wymiaru jest terminem, w którym strona może oczekiwać, że zostanie jej wymierzony podatek. Jeżeli taka weryfikacja dokonuje się przed terminem przedawnienia wymiaru, to może odbywać się to także na niekorzyść strony. Po upływie terminu przedawnienia wymiaru, a w szczególności wobec pozostawania w obrocie prawnym decyzji ostatecznej wymierzającej podatek lub w inny sposób orzekającej co do istoty sprawy, strona ma prawo pozostawać w zaufaniu do tego, że później jej zobowiązanie już nie wzrośnie, jeżeli sama nie przyczyniła się do wadliwości postępowania. To zaufanie należy opierać na funkcji przedawnienia wymiaru, którą jest pewność prawa oraz na ostatecznym statusie decyzji.

Orzeczenie co do istoty sprawy po uchyleniu dotychczasowej decyzji musi być pełne, a więc uwzględniać kwotę wymierzaną dodatkowo, jeżeli będzie taka merytoryczna potrzeba, po upływie terminu przedawnienia wymiaru. Jednak w tym zakresie nastąpi zwolnienie z zobowiązania, skoro jego wymiar ma miejsce po upływie terminu przedawnienia wymiaru. Ten „domiar” nie będzie więc podlegał wykonaniu. Decyzja orzekająca co do istoty sprawy będzie decyzją techniczną. Decyzja wskaże, w jakim zakresie, po upływie terminu przedawnienia wymiaru, orzeczono co do istoty sprawy lub umorzono postępowanie w sprawie na niekorzyść strony. Przedstawiona koncepcja jest zbliżona do instytucji „nieszkodzenia” w razie zmiany interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, z tym że tu dochodzi do spóźnionej zmiany decyzji na niekorzyść strony. Istota tej nowej formuły nieszkodzenia jest uregulowana w przepisach dotyczących postępowania odwoławczego; przepisy art. 426 § 4-6 stosuje się odpowiednio.

4.19.5. Jednofazowe postępowanie

Postępowanie w sprawie wznowienia postępowania jest prowadzone dwuetapowo. W pierwszej kolejności ocenia się dopuszczalność wznowienia postępowania w tzw. postępowaniu wznowieniowym (wstępnym). W drugiej kolejności prowadzi się postępowanie co do istnienia przesłanek wznowienia postępowania (kwalifikowanych wad procesowych), a w razie ich stwierdzenia ponownie prowadzi się postępowanie w sprawie zakończonej decyzją ostateczną, niejako „otwierając” to postępowanie jako postępowanie wznowione. Uproszczenia wymaga prowadzenie postępowania w tym trybie. Dwufazowość tego trybu postępowania nie ma silnego uzasadnienia, gdy przesłanki wznowienia nie są wynikiem działania organu, który wydał decyzję w ostatniej instancji. Należy wprowadzić jednofazowe postępowanie, gdy przesłanki wznowienia powstają niezależnie do organu. Takie postępowanie będzie szybsze i prostsze. Prawa przysługujące stronie postępowania podatkowego

w żadnej mierze nie doznają uszczerbku poprzez zniesienie wstępnej fazy, tj. postępowania wznowieniowego.

Koncepcja przedawnienia założona w niniejszym projekcie oddzielająca przedawnienie wymiaru od przedawnienia poboru wymaga też zasadniczej przebudowy zakresu stosowania trybu wznowienia postępowania.

Obecnie obowiązujący art. 243 o.p. nakazuje badać w ramach postępowania wstępnego (wznowieniowego) dopuszczalność wznowienia postępowania. Sprowadza się to zasadniczo do weryfikacji spełnienia wymogów formalnych wniosku oraz sprawdzenia, czy nie został uchybiony termin do wnioskowania o wznowienie postępowania. Weryfikację pozytywną kończy niezaskarżalne postanowienie, po czym rozpoczyna się druga, właściwa faza postępowania (wznowione), w której bada się istnienie przesłanek wznowienia oraz, w razie ich potwierdzenia, prowadzi się postępowanie zmierzające do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej co do jej istoty. W przypadku stwierdzenia braków formalnych wniosku nieusuniętych w wyznaczonym terminie lub uchybienia terminu złożenia wniosku jest wydawana decyzja odmawiająca wznowienia postępowania, a więc nie dochodzi wówczas to drugiej fazy postępowania. Obecnie pierwsza faza postępowania jest wyraźnie oddzielona od drugiej fazy przez wydanie aktu administracyjnego dopuszczającego prowadzenie właściwego postępowania (postanowienie) lub tego odmawiającego (decyzja). W każdym przypadku stwierdzenia dopuszczalności wznowienia postępowania należy wydać i doręczyć stronie postanowienie. Taka dwufazowość postępowania nie jest konieczna, gdy właściwym w obu tych fazach postępowania jest ten sam organ. W praktyce sprowadza się to do tego, że organ sam siebie musi dopuścić do wznowienia postępowania, a trzeba podkreślić, że strona wnosi o wznowienie postępowania, a nie o orzeczenie o dopuszczalności wznowienia postępowania. Strona z góry zakłada, że wniosek jest dopuszczalny, skoro go składa.

W odniesieniu do obecnego art. 243 o.p. proponuje się uproszczenie procedury poprzez eliminację odrębności wstępnej fazy tego postępowania, jeżeli przesłanki wznowienia nie są wynikiem działania organu, który wydał decyzję w ostatniej instancji. Jeżeli nie ma przeszkód formalnych co do dopuszczalności wznowienia postępowania, organ podatkowy od razu przejdzie do zasadniczej części postępowania. Zagadnienie dotrzymania terminu wniosku nadal będzie badane przez organ, a jeżeli termin zostanie uchybiony, organ odmówi wznowienia postępowania.

Dwufazowość postępowania należy zachować w sytuacji, gdy organ lub jego pracownicy przyczynili się do powstania przesłanek wznowienia postępowania (art. 447). W praktyce dotyczyć to będzie przesłanki wznowienia polegającej na: ujawnieniu przestępstwa urzędniczego w wydaniu decyzji oraz na wydaniu decyzji przez organ polegający wyłączeniu. W takim przypadku można założyć, że organ, którego działanie wytworzyło okoliczności uzasadniające wznowienie, może

nie być dość obiektywny w stwierdzeniu dopuszczalności wznowienia postępowania. O wznowieniu, a więc stwierdzeniu istnienia przesłanki wznowienia, powinien wtedy orzekać organ wyższego stopnia nad organem, który wydał decyzję w ostatniej instancji. Ten organ wyznaczy też organ właściwy w sprawie przeprowadzenia wznowionego postępowania, tj. drugiej fazy i wydania decyzji w sprawie.

Właściwą formą rozstrzygnięcia w sprawie odmowy wznowienia postępowania jest postanowienie, na które służy zażalenie, co wynika z regulacji ogólnych. Odmowa wznowienia postępowania nie rozstrzyga o istocie sprawy, więc decyzja będzie tu formą nadmiarową. Prawa strony, w tym prawo do sądu, będzie zachowane w uprawnieniu do żalenia się na postanowienie.

W projektowanym art. 448 zachowuje się obecnie obowiązującą (art. 244 § 1 o.p.) kompetencję organu, który wydał w sprawie decyzję w ostatniej instancji w sprawie wznowienia postępowania, a także regulacje szczególne dotyczące Szeffa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej, naczelnika urzędu celno-skarbowego lub samorządowego kolegium odwoławczego.

W przypadku gdy przyczyną wznowienia postępowania jest działanie organu wydającego decyzję w ostatniej instancji, zachowuje się, wynikającą obecnie z art. 243 o.p., dewolucję właściwości do wznowienia postępowania na organ wyższego stopnia (pkt 2). Wznowienie postępowania upodabnia się w takiej sytuacji do trybu stwierdzenia nieważności, gdy także mamy do czynienia z wadliwym działaniem organu, uzewnętrznionym w wydaniu decyzji. Właściwym w sprawie będzie wtedy organ wyższego stopnia.

4.19.6. Modyfikacje postępowania wznowieniowego

Należy podnieść sprawność postępowania w trybach nadzwyczajnych. Skoro wobec odwołania, a więc środka procesowego w trybie zwyczajnym, są obecnie określone minimalne wymogi formalne (art. 222 o.p.), to tym bardziej analogiczne wymogi formalne powinien spełniać wniosek składany w trybach nadzwyczajnych. Wniosek o wznowienie postępowania powinien wskazywać przesłankę wznowienia, określać istotę i zakres żądania oraz wskazywać okoliczności lub dowody uzasadniające to żądanie, jeżeli strona na istnienie tych okoliczności lub dowodów się powołuje (art. 445 § 5).

Ekonomika postępowania wymaga, aby nie prowadzić postępowania w sprawie, jeżeli dane zagadnienie zostało już zweryfikowane przez sąd administracyjny. Zgodnie z art. 134 § 1 p.p.s.a. sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy, nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Obecnie obowiązujący art. 249 § 1 pkt 2 o.p. w zakresie trybu stwierdzenia nieważności nakazuje odmowę wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności

ści, jeżeli skarga na decyzję ostateczną została oddalona przez sąd administracyjny. Tworzy to domniemanie, że taka decyzja nie może być dotknięta ciężkimi wadami, skoro sąd administracyjny, który w pierwszej instancji nie jest przecież związany granicami skargi, takich wad nie dostrzegł. Nie ma obecnie analogicznej regulacji dotyczącej wznowienia postępowania. Zaznaczyć należy, że z uwagi na swoją specyfikę przesłanki wznowienia postępowania, inaczej niż większość przesłanek stwierdzenia nieważności, mogą powstać lub zostać ujawnione już po prawomocnym rozstrzygnięciu sprawy przez sąd. Analogiczna sytuacja może też powstać w przypadku stwierdzenia nieważności decyzji; po prawomocnym rozstrzygnięciu sprawy przez sąd może zostać ujawnione naruszenie powagi rzeczy osądzonej (art. 249 § 1 pkt 2 o.p.). Nie można *a priori* założyć, że w każdym przypadku po prawomocnym oddaleniu skargi przez sąd postępowanie prowadzące do wydania tej ostatecznej i prawomocnej decyzji było wolne do wad stanowiących przesłankę wznowienia postępowania. Domniemanie prawidłowości decyzji po kontroli sądowej jest uzasadnione w zakresie wznowienia postępowania tylko wtedy, gdy przesłanka wznowienia, która jest podnoszona we wniosku strony, stanowiła przedmiot prawomocnego rozstrzygnięcia sądu. Wtedy zagadnienie istnienia przesłanki jest ujawnione w postępowaniu sądownoadministracyjnym i sąd je bada. Strona może w odwołaniu i następnie w skardze do sądu administracyjnego podnosić zarzuty co do prawidłowości postępowania, identyczne z przesłankami wznowienia postępowania. Podnoszona we wniosku przesłanka wznowienia postępowania może pokrywać się z rozstrzygnięciem sądu. Wyrok prawomocny ma powagę rzeczy osądzonej co do tego, co w związku ze skargą stanowiło przedmiot rozstrzygnięcia (art. 171 p.p.s.a.). W takim przypadku organ podatkowy, będąc związanym orzeczeniem sądu, byłby zobligowany wydać decyzję odmawiającą uchylecia decyzji dotychczasowej. Projektowany art. 446 § 1 pkt 2 zawiera więc nową przesłankę odmowy wznowienia postępowania, gdy sąd administracyjny oddalił skargę, a wskazana we wniosku przesłanka wznowienia stanowiła przedmiot prawomocnego rozstrzygnięcia sądu.

Katalog przesłanek odmowy wznowienia postępowania nie może mieć charakteru zamkniętego, bo mogą istnieć inne przeszkody do rozpatrzenia wniosku, np. wynikające z niedopełnienia braków formalnych wniosku, brakiem zdolności procesowej, brakiem statusu ostateczności decyzji. Dlatego też przepis posługuje się sformułowaniem „w szczególności”, analogicznie do obecnego art. 249 o.p. Przeszkody wznowienia postępowania na wniosek, czyli przekroczenie terminu przedawnienia poboru lub oddalenie skargi przez sąd administracyjny, należy uwzględniać też w zakresie wznowienia z urzędu (art. 446 § 2).

Obecnie obowiązujący przepis art. 246 o.p. dotyczący wstrzymania wykonania decyzji, która w wyniku wznowienia postępowania zostanie prawdopodobnie uchylona, będzie stanowić część kompleksowej regulacji wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej w rozdziale „Wykonanie decyzji”.

4.20. Stwierdzenie nieważności decyzji

ROZDZIAŁ 20

STWIERDZENIE NIEWAŻNOŚCI DECYZJI

Art. 450. Organ podatkowy stwierdza, w całości lub w części, nieważność decyzji ostatecznej, która:

- 1) została wydana z oczywistym naruszeniem przepisów o właściwości;
- 2) została wydana bez podstawy prawnej;
- 3) została wydana z rażącem naruszeniem prawa;
- 4) dotyczy sprawy już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną;
- 5) została skierowana do osoby niebędącej stroną w sprawie.

Art. 451. § 1. Postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji wszczyna się z urzędu lub na wniosek strony złożony przed upływem terminu przedawnienia poboru.

§ 2. Wniosek o stwierdzenie nieważności decyzji powinien wskazywać przesłankę stwierdzenia nieważności, określać istotę i zakres żądania oraz wskazywać okoliczności lub dowody uzasadniające to żądanie, jeżeli strona na istnienie tych okoliczności lub dowodów się powołuje.

Art. 452. § 1. Organ podatkowy odmawia wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej w szczególności, jeżeli:

- 1) upłynął termin przedawnienia poboru lub
- 2) sąd administracyjny oddalił skargę, chyba że wniosek oparty jest na art. 450 pkt 4.

§ 2. Okoliczności, o których mowa w § 1, uwzględnia się również w zakresie wszczęcia postępowania z urzędu.

§ 3. W sprawie odmowy wszczęcia postępowania wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.

Art. 453. Właściwym w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji jest:

- 1) organ wyższego stopnia;
- 2) dyrektor izby administracji skarbowej, jeżeli decyzja została wydana przez naczelnika urzędu celno-skarbowego;
- 3) Szef Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektor izby administracji skarbowej lub samorządowe kolegium odwoławcze, jeżeli decyzja została wydana przez ten organ;
- 4) Szef Krajowej Administracji Skarbowej, jeżeli decyzja została wydana przez dyrektora izby administracji skarbowej, z tym że w tym przypadku postępowanie może być wszczęte wyłącznie z urzędu.

Art. 454. § 1. Organ podatkowy:

- 1) stwierdza nieważność decyzji dotychczasowej, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek stwierdzenia nieważności;
- 2) odmawia stwierdzenia nieważności decyzji dotychczasowej, jeżeli nie stwierdzi istnienia przesłanek stwierdzenia nieważności;
- 3) umarza postępowanie, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek stwierdzenia nieważności, lecz wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminu przedawnienia poboru.

§ 2. Przepis § 1 pkt 3 stosuje się tylko w przypadku wszczęcia z urzędu postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 3, organ podatkowy w rozstrzygnięciu stwierdza istnienie przesłanek stwierdzenia nieważności oraz wskazuje okoliczności uniemożliwiające stwierdzenie nieważności decyzji.

§ 4. W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 1, gdy w wyniku stwierdzenia nieważności decyzji, po upływie terminu przedawnienia wymiaru wydano decyzję, w której orzeczono co do istoty sprawy, zwalnia się zobowiązanego z obowiązku zapłaty podatku, w zakresie, w jakim zobowiązanie podatkowe wynikające z tej decyzji jest wyższe niż zobowiązanie wynikające z decyzji dotychczasowej. Przepis art. 426 § 4-6 stosuje się odpowiednio.

4.20.1. Uwagi ogólne

W zakresie stwierdzania nieważności decyzji ostatecznej zmiany polegają na modyfikacji i aktualizacji przesłanek stosowania tego trybu. Rozwiązania w zakresie procedury w ramach tego trybu wzruszania decyzji ostatecznej zasadniczo pozostają bez większych zmian. Znaczące zmiany są natomiast związane z nowym modelem przedawnienia. Zmiany dotyczą dopuszczalności wniosku o stwierdzenie nieważności decyzji, jak też skutków nowej decyzji wymiarowej wydanej po stwierdzeniu nieważności decyzji dotychczasowej. W tym zakresie zmiany są analogiczne do tych proponowanych w zakresie wznowienia postępowania.

W zakresie systematyki tego rozdziału w jego obecnym brzmieniu zwraca uwagę jego niespójność w porównaniu do rozdziału „Wznowienie postępowania” oraz szczątkowość lub brak niektórych istotnych regulacji, np. określających rodzaje rozstrzygnięć wydawanych w postępowaniu. Systematyka rozdziału została więc uporządkowana wedle następującego schematu: przesłanki, tryb i termin wszczęcia, treść wniosku, przesłanki negatywne, właściwość organu, katalog rozstrzygnięć, „zasada nieszkodzenia” nową decyzją.

4.20.2. Przesłanki stwierdzenia nieważności

Projektowany przepis art. 450 jest odpowiednikiem obecnego art. 247 § 1 o.p. Cztery obecne przesłanki stwierdzenia nieważności decyzji znajdują się w projektowanym przepisie bez żadnych zmian. Dotyczy to przypadku, gdy decyzja: zosta-

ła wydana bez podstawy prawnej, została wydana z rażącym naruszeniem prawa, dotyczy sprawy już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną lub została skierowana do osoby niebędącej stroną w sprawie (pkt 2-5).

Proponuje się rezygnację z trzech obecnych przesłanek stwierdzenia nieważności decyzji (art. 247 § 1 pkt 6-8 o.p), którymi są: trwała niewykonalność decyzji w dniu jej wydania, wada decyzji powodująca jej nieważność na mocy wyrażnie wskazanego przepisu prawa oraz gdy wykonanie decyzji prowadziło do czynu zagrożonego karą. Blisko 20 lat obowiązywania tych przesłanek w obecnej o.p. nie dostarczyło praktycznych doświadczeń ich stosowania. Przesłanki te zaczerpnięte z przepisu art. 156 k.p.a. na gruncie spraw podatkowych nie występują, więc nie ma potrzeby dalszego utrzymywania w mocy wskazanych przepisów.

Wprowadza się możliwość stwierdzenia nieważności także w części, co umożliwi elastyczne rozstrzygnięcie w tym trybie w zależności od konstrukcji sentencji decyzji ostatecznej.

Obecnie każde naruszenie przepisów o właściwości stanowi podstawę do stwierdzenia nieważności decyzji. Takie naruszenie prawa jest traktowane jako najpoważniejsza wada decyzji administracyjnej.

4.20.3. Oczywistość naruszenia właściwości

Zasadniczej modyfikacji dokonuje się w zakresie przesłanki związanej z naruszeniem przepisów o właściwości, dodając warunek „oczywistości” tego naruszenia – art. 450 pkt 1⁵⁴⁷. Wzruszenie decyzji jako nieważnej powinno następować jedynie w przypadku „oczywistości” braku kompetencji organu⁵⁴⁸.

W zakresie spraw podatkowych, z uwagi na wyspecjalizowany charakter administracji skarbowej, stosunkowo rzadko zdarzają się przypadki naruszenia właściwości rzeczowej i instancyjnej. Poważnym problemem są natomiast wątpliwości w zakresie ustalenia właściwości miejscowej. Organy podatkowe zobligowane są z urzędu do przestrzegania swojej właściwości rzeczowej i miejscowej. Specyfika prowadzenia działalności gospodarczej wymaga od podatnika mobilności w zakresie wyboru miejsca jej prowadzenia, siedziby itp. Jest to proces naturalny i pożądany. Niestety, sprzyja to też patologicznemu generowaniu przez nieuczciwych podatników takich stanów faktycznych w aspekcie właściwości miejscowej, które mają na celu uniknięcie kontaktu z organem podatkowym. W szczególności chodzi o sy-

547 Analogicznie w rozporządzeniu Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym; według art. 101 ust. 1, pkt a) tego rozporządzenia, władza nadzorcza, a gdy chodziło o decyzję władzy naczelnej – ta władza mogła uchylić z urzędu lub na wniosek osoby interesowanej, jako nieważną, każdą decyzję, która wydana została przez władzę oczywiście niewłaściwą.

548 Analogiczny postulat zgłaszają R. Hauser i J. Drachal, Raport zespołu eksperckiego, *op.cit.*, s. 206-209 dostępny pod adresem <http://www.nsa.gov.pl/raport-ekspercko-kpa.php>.

tujacze częstych zmian adresów siedzib i miejsc prowadzenia działalności gospodarczej, podawanie nieistniejących adresów lub adresów istniejących, lecz w rzeczywistości niestanowiących adresu siedziby lub prowadzenia działalności gospodarczej. Zjawiska te są coraz częstsze i w znacznym stopniu utrudniają nawiązanie kontaktu z podatnikami i sprawdzenie wywiązywania się z wykonywania obowiązków podatkowych. Powoduje to wątpliwości procesowe przy ustalaniu właściwości miejscowej, co często prowadzi do powstawania negatywnych sporów o właściwość. Organy mają świadomość, że błąd w kwestii właściwości miejscowej będzie miał bardzo poważne skutki. Organy podatkowe, inicjując negatywne spory o właściwość, nie tyle unikają rozstrzygnięcia sprawy, co chcą mieć pewność, że są organami właściwymi w danej sprawie. W bardziej skomplikowanych stanach faktycznych takiej pewności zagwarantować nie można. Każde naruszenie przepisów o właściwości miejscowej jest bowiem kwalifikowaną wadą skutkującą stwierdzeniem nieważności decyzji ostatecznej. Z kolei wyeliminowanie z obrotu decyzji rodzi dalsze skutki, np. anulowanie skutków zastosowania środków egzekucyjnych, powstanie nadpłaty, konieczność wypłaty oprocentowania nadpłaty, odszkodowania i ewentualnego wdrożenia procedury odpowiedzialności urzędniczej. Wyeliminowanie z obrotu prawnej decyzji z powodu wydania jej przez organ niewłaściwy powoduje zazwyczaj konieczność ponownego przeprowadzenia postępowania podatkowego i wydania decyzji przez właściwy organ. Wiąże się to zawsze z dodatkowymi kosztami, a często jest już niemożliwe z uwagi na przedawnienie. Automatyzm w zakresie wzruszenia każdej decyzji wydanej z naruszeniem właściwości wydaje się obecnie nieproporcjonalny w stosunku do rodzaju wady oraz skutków, jakie taka wada pociąga, czyli bezwzględna i całkowita eliminacja z obrotu prawnej wydanej decyzji, ze skutkiem wstecznym. Procesowe konsekwencje naruszenia właściwości, a szczególnie naruszenia właściwości miejscowej są zdecydowanie niewspółmierne do skali tego naruszenia. Priorytetem powinna być jakość przeprowadzonego postępowania i prawidłowość rozstrzygnięcia. Własne działania nakierowane na świadome wytworzenie niejasnego stanu faktycznego i złożoność systemu prawnego podatnicy wykorzystują jako instrumenty służące unikaniu kontaktu z organami podatkowymi i kwestionowaniu decyzji podatkowych tylko z powodu wady tej decyzji w zakresie ustalenia właściwości miejscowej.

Powyższe znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych⁵⁴⁹. Z drugiej strony, nie ma ani możliwości, ani potrzeby budowania tak kazuistycznych przepisów o właściwości, aby dały niesporne rozwiązanie każdej potencjalnej sytuacji. Obecne skutki naruszenia właściwości, a szczególnie naruszenia właściwości miejscowej, nie przystają do rzeczywistości społeczno-gospodarczej.

549 Przykładowe opisy skomplikowanych stanów faktycznych: wyrok NSA z dnia 8 czerwca 2011 r., I FSK 940/10; wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2008 r., I FSK 140/07; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 21 października 2008 r., I SA/Po 776/08; wyrok WSA w Opolu z dnia 16 kwietnia 2008 r., I SA/Op 48/08, CBOSA.

Najważniejsze z punktu widzenia podatnika powinno być dochowanie przez organ podatkowy wszelkich prawnych standardów przy wymiarze i poborze podatków. Standardy te w zakresie organów Krajowej Administracji Skarbowej są takie same na obszarze całego kraju. Organy podatkowe właściwe rzeczowo i instancyjnie, niezależnie od ich właściwości miejscowej, prowadzą postępowania i wydają decyzje na podstawie tych samych przepisów prawa. Tym samym rozstrzygnięcia organów podatkowych właściwych rzeczowo i instancyjnie, bez względu na właściwość miejscową, powinny być jednakowe w takim samym stanie faktycznym i prawnym. Proponowane zmiany doprowadzą także do ograniczenia negatywnych sporów o właściwość. Istnienie tych sporów prowadzi do opóźnień we wszczynaniu postępowań podatkowych, co w niektórych przypadkach może prowadzić nawet do przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jednocześnie organy podatkowe tak jak dotychczas zobowiązane będą do przestrzegania z urzędu przepisów o właściwości.

Tylko oczywisty, ewidentny charakter naruszenia właściwości na tle określonego stanu faktycznego powinien prowadzić do stwierdzenia nieważności decyzji. Jeżeli jest dopuszczalna taka wykładnia przepisów, która uzasadni kompetencje organu, który decyzję wydał, a ta decyzja zyskała przymiot ostateczności oraz decyzja nie jest dotknięta innymi ciężkimi wadami, to nie ma uzasadnionych powodów, aby taka decyzja podlegała eliminacji z obrotu prawnego.

4.20.4. Stwierdzenie nieważności a przedawnienie

Zmiany polegające na powiązaniu wszczynania postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji z przedawnieniem poboru podatku są analogiczne do zmian w zakresie wznowienia postępowania. Uzasadnienie przedstawione do zmian w zakresie wznowienia postępowania zachowuje więc swoją aktualność także do projektowanych art. 451 § 1, art. 452 oraz do art. 453. W zakresie art. 454 trzeba zwrócić uwagę na istotną różnicę. Inaczej niż w przypadku przesłanek wznowienia postępowania, strona nie może przyczynić się ani zawinąć powstaniu przesłanek stwierdzenia nieważności decyzji. W każdym przypadku wydania, po upływie terminu przedawnienia wymiaru, nowej decyzji w miejsce decyzji, której nieważność stwierdzono, wymiar wynikający z tej nowej decyzji albo inne rozstrzygnięcie na niekorzyść strony nie będzie wywoływać skutków.

Z obecnego art. 249 § 1 pkt 1 o.p. wynika 5-letni termin na dopuszczalność prowadzenia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji, liczony od dnia doręczenia decyzji. Oznacza to, że mogą występować sytuacje, gdy w obrocie prawnym będzie pozostawać decyzja ostateczna, a zobowiązanie z niej wynikające będzie wykonalne i może być pobierane po upływie okresu 5 lat od doręczenia decyzji, ale nie będzie można tej decyzji wzruszyć, nawet gdy decyzja będzie dotknięta ciężkimi wadami. Stabilność decyzji ostatecznej nie może być sytuowana ponad le-

galnością decyzji. Analogicznie jak w przypadku wznowienia postępowania, w każdym czasie do upływu terminu przedawnienia poboru (na wniosek złożony przed upływem terminu przedawnienia poboru) powinna istnieć możliwość eliminacji decyzji z obrotu prawnego, tym bardziej gdy decyzja jest dotknięta ciężkimi wadami powstałymi wyłącznie w wyniku działania organu podatkowego.

Projektowany przepis art. 454 § 4 opiera się na tych samych argumentach, które przedstawiono w uzasadnieniu do art. 449 § 4. W tym zakresie zmiany są analogiczne do zmian proponowanych w zakresie wznowienia postępowania.

4.20.5. Zmiany w postępowaniu w sprawie stwierdzenia nieważności

Przepis art. 452 § 1 pkt 2 zachowuje obecną przesłankę odmowy wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności w związku z oddaleniem skargi na decyzję ostateczną przez sąd administracyjny (art. 249 § 1 pkt 2 o.p.). Formą odmowy wszczęcia postępowania powinno być postanowienie, na które służy zażalenie. Odmowa wszczęcia postępowania nie rozstrzyga o istocie sprawy, więc decyzja jest tu formą nadmiarową. Prawa strony, w tym prawo do sądu, będą zachowane w uprawnieniu do żalenia się na postanowienie.

Należy podnieść sprawność postępowania w trybach nadzwyczajnych. Skoro wobec odwołania, a więc środka procesowego w trybie zwyczajnym są obecnie określone minimalne wymogi formalne (art. 222 o.p.), to tym bardziej analogiczne wymogi formalne powinien spełniać wniosek składany w trybach nadzwyczajnych. Wniosek o stwierdzenie nieważności decyzji powinien wskazywać konkretną przesłankę, określać istotę i zakres żądania oraz wskazywać okoliczności lub dowody uzasadniające to żądanie (art. 451 § 2).

Projektowany przepis art. 453 jest odpowiednikiem obecnego art. 248 § 2 o.p. określającego właściwość poszczególnych organów w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji. Zrezygnowano z zachowania obecnego art. 248 § 3 o.p., ponieważ z art. 401 wynika już forma decyzji jako forma domyślna do rozstrzygania spraw. Nie ma więc potrzeby, aby to dodatkowo potwierdzać.

Projektowany przepis art. 454 § 1 nie ma swojego odpowiednika w obecnych przepisach dotyczących stwierdzenia nieważności. Przepis jest wzorowany na obecnym art. 245 o.p. Wskazanie katalogu potencjalnych sposobów zakończenia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji jest potrzebnym dopełnieniem tej procedury. Dodać należy, że z uwagi na specyfikę tego trybu, inaczej niż w przypadku wznowienia postępowania, organ właściwy w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji nie może prognozować, czy nowa decyzja orzekająca co do istoty byłaby taka sama jak decyzja dotychczasowa, ponieważ właściwym do wydania nowej decyzji jest inny organ.

Obecnie obowiązujący przepis art. 252 o.p. dotyczący wstrzymania wykonania decyzji, która zostanie prawdopodobnie unieważniona, stanowi część kompleksowej regulacji wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej w rozdziale „Wykonanie decyzji”.

4.21. Uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej

ROZDZIAŁ 21

UCHYLENIE LUB ZMIANA DECYZJI OSTATECZNEJ

Art. 455. Decyzja ostateczna, na mocy której strona nie nabyła prawa, może być uchylona lub zmieniona, jeżeli przemawia za tym interes publiczny lub ważny interes strony.

Art. 456. § 1. Decyzja ostateczna, na mocy której strona nabyła prawo, może być za jej zgodą uchylona lub zmieniona, jeżeli przepisy szczególne nie sprzeciwiają się uchyleniu lub zmianie takiej decyzji i przemawia za tym interes publiczny lub ważny interes strony.

§ 2. Organ nie może wydać decyzji na niekorzyść strony.

Art. 457. § 1. Przepisów art. 455 i 456 nie stosuje się do decyzji wymiarowych.

§ 2. Uprawnienie, o którym mowa w art. 455 i 456, nie przysługuje samorządowemu kolegium odwoławczemu.

Art. 458. § 1. Decyzja ostateczna, na podstawie której udzielono pomocy publicznej, może być uchylona lub zmieniona również bez zgody strony, w przypadku wydania decyzji Komisji Europejskiej o obowiązku zwrotu pomocy.

§ 2. Przepisów art. 457 i art. 461 nie stosuje się.

Art. 459. Decyzja ostateczna ustalająca lub określająca wysokość zobowiązania podatkowego może być zmieniona, z urzędu lub na wniosek strony, jeżeli po jej wydaniu nastąpiła zmiana okoliczności mających wpływ na jej treść. Przepis stosuje się odpowiednio do decyzji umarzającej postępowanie w przypadku, o którym mowa w art. 323.

Art. 460. Decyzja ostateczna może być uchylona, jeżeli została ona wydana z zastrzeżeniem dopełnienia przez stronę określonych czynności, a strona nie dopełniła ich w wyznaczonym terminie.

Art. 461. § 1. Postępowanie podatkowe w sprawie uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej wszczyna się z urzędu lub na wniosek strony złożony przed upływem terminu przedawnienia poboru, z zastrzeżeniem § 2.

§ 2. Postępowanie podatkowe w sprawie uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej, w przypadku, o którym mowa w art. 459 lub art. 460, wszczyna się z urzędu lub na wniosek strony złożony przed upływem terminu przedawnienia wymiaru.

§ 3. Umorzenie postępowania z powodu upływu terminu przedawnienia poboru dotyczy tylko postępowania wszczętego z urzędu.

§ 4. W przypadku, o którym mowa w art. 459, gdy zmieniono decyzję po upływie terminu przedawnienia wymiaru, zwalnia się zobowiązanego z obowiązku zapłaty podatku, w zakresie, w jakim zobowiązanie podatkowe wynikające z tej decyzji jest wyższe niż zobowiązanie wynikające z decyzji dotychczasowej. Przepis art. 426 § 4-6 stosuje się odpowiednio.

Art. 462. Organem właściwym w sprawie uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej jest organ, który wydał tę decyzję.

4.21.1. Uwagi ogólne

W zakresie nadzwyczajnego trybu uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej proponuje się zmiany dostosowawcze do nowego modelu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Proponuje się uelastycznienie zmiany decyzji wymiarowej w związku ze zmianą okoliczności wpływających na treść decyzji. Obecne przepisy tego rozdziału wielokrotnie wskazują, że formą rozstrzygnięcia spraw jest decyzja. Zrezygnowano z takich regulacji, ponieważ z art. 401 wynika już forma decyzji jako forma domyślna do rozstrzygnięcia spraw i nie ma potrzeby, aby to dodatkowo potwierdzać.

Projektowany przepis art. 455 jest odpowiednikiem obecnego art. 253 o.p. Decyzja ostateczna, na mocy której strona nie nabyła prawa, może być uchylona lub zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli przemawia za tym interes publiczny lub ważny interes strony.

Projektowany przepis art. 456 stanowi, że decyzja ostateczna, na mocy której strona nabyła prawo, może być za jej zgodą uchylona lub zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli przepisy szczególne nie sprzeciwiają się uchyleciu lub zmianie takiej decyzji i przemawia za tym interes publiczny lub ważny interes strony. Organ nie może wydać decyzji na niekorzyść strony. Ten przepis jest odpowiednikiem obecnego art. 253a o.p.

W miejsce obecnych przepisów art. 253 § 3 o.p. oraz art. 253a § 2 o.p., wyłączających kompetencje samorządowego kolegium odwoławczego do uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej w ramach uznania administracyjnego, proponuje się uregulować tę kwestię w jednym miejscu – w art. 457.

Przepis art. 457 zachowuje obecne wyłączenie stosowania trybów uznaniowych wobec decyzji wymiarowych (obecnie art. 253b o.p.), ujmując je bardziej syntetycznie zamiast kazuistyki obecnego przepisu. Zaznaczyć należy, że zakres wyłączenia stosowania tego przepisu ulega poszerzeniu w związku z rozbudowaniem katalogu decyzji wymiarowych (art. 13 pkt 2).

Projektowany przepis art. 460 jest odpowiednikiem obecnego art. 255 o.p. Decyzja ostateczna może być uchylona, jeżeli została wydana z zastrzeżeniem dopełnienia przez stronę określonych czynności, a strona nie dopełniła ich w wyznaczo-

nym terminie. Modyfikuje się obecną treść przepisu w zakresie kompetencji organu do uchylenia decyzji. Organem właściwym jest organ, który „decyzję wydał” (art. 462) zamiast obecnej regulacji wskazującej na organ pierwszej instancji. Pozwoli to zapobiec wątpliwościom związanym z wygaszaniem decyzji organu pierwszej instancji, gdy pozostaje w mocy decyzja ostateczna organu odwoławczego utrzymująca w mocy tę decyzję. Obecne rozwiązanie jest też sprzeczne z zakresem regulacyjnym rozdziału, stanowiącego o uchyleniu lub zmiany decyzji ostatecznej, bowiem dopuszcza sytuację, w której to nie decyzja ostateczna będzie uchylana.

Obecne przepisy rozdziału nie są kompletne w zakresie trybu uchylania lub zmiany decyzji. Przykładowo art. 254 § 1 o.p. nie określa trybu, w jakim może być zainicjowane postępowanie w sprawie zmiany decyzji. Wprawdzie z przepisów ogólnych wynika, że postępowanie podatkowe może być wszczęte zarówno z urzędu, jak i na wniosek, ale należy podkreślić, że w orzecznictwie sądów administracyjnych wyprowadzono pogląd, wedle którego postępowanie w sprawie zmiany decyzji może zostać wszczęte jedynie z urzędu⁵⁵⁰. Jednocześnie należy zauważyć, że w przypadku innych trybów wzruszenia decyzji ostatecznej (stwierdzenie nieważności, wznowienie postępowania) ustawodawca dopuszcza ich inicjowanie zarówno z wniosku strony, jak i z urzędu przez organ podatkowy. Z tego względu zasadne jest wyraźne wskazanie, że z żądaniem zmiany decyzji może wystąpić również strona (art. 461), która najczęściej szybciej od organu podatkowego nabywa wiedzę dotyczącą zaistnienia okoliczności, które uzasadniają zmianę.

Podobnie jak w przypadku wznowienia postępowania oraz stwierdzenia nieważności decyzji, także w przypadku uchylenia lub zmiany decyzji konieczne jest dostosowanie terminu dopuszczalności stosowania tego trybu do nowego modelu przedawnienia. Termin 5 lat liczony od dnia doręczenia decyzji, określony w obecnym art. 256 o.p., oznaczałby pozostawienie w obrocie prawnym decyzji, co do której istnieją przesłanki zmiany lub uchylenia, a nawet istnieje taka konieczność. Termin dopuszczający postępowanie w tym trybie należy więc powiązać z terminem przedawnienia poboru. Założyć trzeba, że w większości przypadków okoliczności stanowiące przesłankę uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej ujawnią się już po terminie przedawnienia wymiaru.

Przepisy art. 455 i art. 456 mają zupełnie inny charakter i cel niż przepisy art. 459 i art. 460. Te dwa ostatnie przepisy mają na celu zmianę decyzji wymiarowej lub jej uchylenie. Te przepisy same w sobie stanowią więc szczególną odmianę decyzji wymiarowych, a więc termin dopuszczalności ich zastosowania należy powiązać z przedawnieniem wymiaru. Jednocześnie analogicznie do wydania nowej decyzji

550 W wyroku NSA z dnia 1 grudnia 2004 r., FSK 583/04, CBOSA, wyrażono pogląd, wedle którego wszczęcie postępowania na żądanie strony nastąpić może jedynie wówczas, gdy przepis prawa normuje możliwość żądania określonego zachowania się organu administracji.

wymiarowej w wyniku wznowienia postępowania i stwierdzenia nieważności decyzji po upływie terminu przedawnienia, należy wprowadzić normę chroniącą zobowiązanego przed zwiększeniem jego ciężaru po upływie terminu przedawnienia wymiaru. Zgodnie z art. 461 § 3, gdy zmieniono decyzję po przedawnieniu wymiaru, zwalnia się zobowiązanego z obowiązku zapłaty podatku w zakresie, w jakim zobowiązanie podatkowe wynikające ze zmienionej decyzji jest wyższe niż zobowiązanie wynikające z decyzji dotychczasowej. Przepis art. 426 § 4-6 stosuje się odpowiednio.

Zamiast regulować właściwość organu do zmiany lub uchylecia decyzji ostatecznej w każdym artykule, powtarzając, że jest to „organ wydający decyzję”, proponuje się unormować to w odrębnym artykule (art. 462) wzorem systematyki innych rozdziałów dotyczących wzruszenia decyzji ostatecznych.

4.21.2. Zmiana lub uchylene decyzji ostatecznej a pomoc publiczna

W aktualnie obowiązującym stanie prawnym dochodzenie zwrotu nielegalnej pomocy publicznej na poziomie krajowym uregulowano wyłącznie w przypadkach, w których Komisja Europejska wyda decyzję o nakazie windykacji. Szczegółowe rozwiązania w tym zakresie zawierają przepisy ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (art. 25-28 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej). Regulacje tej ustawy (art. 27) wprowadzają szczególną procedurę odzyskiwania zwrotu nielegalnej pomocy. Ta procedura może być realizowana przez wzruszenie decyzji stanowiącej podstawę udzielonej pomocy lub decyzję nakazującą zwrot udzielonej pomocy. Treść art. 27 ust. 1 pkt 1 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, normując zmianę lub uchylene decyzji, zawiera wyłączenia stosowania art. 253a § 3 o.p. (możliwość zmiany decyzji na niekorzyść) oraz art. 256 o.p. (możliwość bezterminowej zmiany lub uchylene decyzji). Taka konstrukcja przepisu pozwala przyjąć, że właściwym trybem zmiany lub uchylene decyzji, na podstawie której udzielono pomocy publicznej, jest tryb normowany w art. 253a o.p.⁵⁵¹ To z kolei skłania do wniosku, że przepisy ordynacji podatkowej nie są kompletne w zakresie przesłanek zastosowania trybu wzruszenia decyzji ostatecznej. Z treści art. 27 ust. 1 pkt 1 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej wynikają bowiem inne przesłanki i warunki wzruszenia decyzji ostatecznej, do których nie ma odniesienia w ordynacji podatkowej. Obecnej systematyki rozwiązania nie można zaakceptować. Akt typu kodeksowego, jakim jest ordynacja podatkowa, powi-

551 Taka konkluzja nie odnosi się jednak do decyzji stanowiących podstawę pomocy publicznej wydanych na podstawie Kodeksu postępowania administracyjnego. W przypadku takich decyzji zastosowanie powinien mieć przepis art. 155 k.p.a., na co wskazuje wykładnia systemowa. Trudno wyjaśnić brak w art. 27 ust. 1 pkt 1 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej odwołania się do analogicznych przepisów k.p.a.

nien być kompletny w zakresie trybu wzruszania decyzji ostatecznych. Taki stan zostanie osiągnięty poprzez dodanie nowego przepisu art. 458 § 1 stanowiącego, że decyzja ostateczna, na podstawie której udzielono pomocy publicznej, może być uchylona lub zmieniona, również bez zgody strony, w przypadku wydania decyzji Komisji Europejskiej o obowiązku zwrotu pomocy. Zachowując specyfikę stosowania tego trybu, wynikającą obecnie z przepisu art. 27 ust. 1 pkt 1 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, należy też dodać § 2, który wyłączy stosowanie przepisów art. 457 i art. 461. Wyłączenie stosowania tych przepisów oznacza, że decyzja organu podatkowego (podmiotu udzielającego pomocy) może być dla strony (beneficjenta pomocy) niekorzystna. Wyłączenie stosowania art. 461 skutkuje natomiast brakiem limitu czasowego na wydanie decyzji w sprawie uchylecia lub zmiany decyzji stanowiącej podstawę udzielenia pomocy. Takie rozwiązanie jest uzasadnione treścią przepisu art. 15 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia nr 659/99⁵⁵², zgodnie z którą kompetencje Komisji w zakresie windykacji pomocy podlegają dziesięcioletniemu okresowi przedawnienia, a okres przedawnienia rozpoczyna bieg w dniu, w którym bezprawnie przyznano pomoc beneficjentowi albo w charakterze pomocy indywidualnej, albo w ramach programu pomocowego.

4.21.3. Zmiana lub uchylenie ostatecznej decyzji wymiarowej

Jednym z przewidzianych przepisami obowiązującej ordynacji podatkowej nadzwyczajnych trybów wzruszenia decyzji ostatecznej jest jej zmiana w okolicznościach wskazanych w art. 254 o.p. Przepis ten stanowi, iż ostateczna decyzja ustalająca lub określająca wysokość zobowiązania podatkowego na dany okres może być zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, przy łącznym spełnieniu następujących warunków:

- a) po jej doręczeniu nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania,
- b) skutki wystąpienia tych okoliczności zostały uregulowane w przepisach prawa podatkowego obowiązujących w dniu wydania decyzji.

Ponadto, zgodnie z art. 254 § 2 o.p., zmiana decyzji ostatecznej może dotyczyć tylko okresu, za który ustalono lub określono wysokość zobowiązania podatkowego.

Podkreślić należy, iż praktyczne znaczenie analizowanego przepisu jest szczególnie duże w zakresie takich podatków, jak: rolny, leśny oraz od nieruchomości, w których podatnikom będącym osobami fizycznymi ustala się wysokość zobowią-

⁵⁵² Rozporządzenie Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE (Dz.Urz. UE L 83).

zania na dany rok podatkowy w drodze stosownej decyzji ustalającej. W ustawach regulujących zasady opodatkowania nieruchomości znalazło się unormowanie, wedle którego, jeżeli w ciągu roku podatkowego nastąpiło wygaśnięcie obowiązku podatkowego lub zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, organ podatkowy dokonuje zmiany decyzji, którą ustalono ten podatek⁵⁵³. Sytuacje, o których stanowi wskazana regulacja, mają powszechny charakter i stąd konieczność zmian w analizowanej regulacji.

Podkreślić też należy, iż w aktualnym, jak i proponowanym brzmieniu analizowany przepis nie dotyczy decyzji, które są wydawane po zakończeniu okresu rozliczeniowego (np. w podatku od towarów i usług, czy w podatku dochodowym). Z istoty tych decyzji wynika, że nie mogą być one wydane w trakcie takiego okresu (w trakcie miesiąca, kwartału czy roku, za który naliczany jest podatek). Zatem zmiany okoliczności faktycznych czy prawnych rzutujących na poprawność takich decyzji mają miejsce przed dniem ich wydania, co oznacza, że ich zmiana w analizowanym trybie nie jest możliwa. Jeżeli natomiast po ich wydaniu ujawnione zostaną takie okoliczności, które zaistniały przed wydaniem decyzji, to decyzja ostateczna już w dacie wydania była wadliwa, a więc należy ją wzruszyć w trybie wznowienia postępowania lub stwierdzenia nieważności decyzji.

Zmiana decyzji w aktualnym i projektowanym stanie prawnym będzie możliwa jedynie w zakresie decyzji ustalających lub określających wysokość zobowiązania podatkowego „z góry” na dany okres rozliczeniowy. Tylko bowiem w tym przypadku na poprawność takiej decyzji może mieć wpływ zmiana okoliczności, która zaistniała po wydaniu decyzji, a więc okoliczności te nie istniały w dacie jej wydania. Jako przykłady podatków, w których takie decyzje ustalające lub określające wysokość zobowiązania „z góry” przed zakończeniem okresu rozliczeniowego są wydawane, można wskazać oprócz powołanych wyżej podatków lokalnych także zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych opłacany w formie karty podatkowej.

Aktualnie art. 254 o.p. znajduje zastosowanie wyłącznie w tych przypadkach, w których skutki zaistnienia zmian okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania podatkowego zostały uregulowane w przepisach szczególnych. W tym kontekście zauważyć należy, iż ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie podatku od nieruchomości oraz ustawy o podatku rolnym i leśnym w odniesieniu do podatku rolnego i leśnego reguluje konsekwencje zmian stanu faktycznego jedynie w odniesieniu do decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego. Regulacje te nie odnoszą się do decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego. W konsekwencji nie jest,

⁵⁵³ Zob. art. 6 ust. 8 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, art. 6 ust. 4 ustawy o podatku leśnym oraz art. 6 ust. 7 ustawy o podatku rolnym.

w świetle art. 254 o.p., możliwa zmiana decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego m.in. w tych podatkach. Jest to sytuacja niezrozumiała, gdyż brak jest racjonalnych podstaw do tego, aby nie była możliwa zmiana wydanej na dany rok decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w identycznych sytuacjach jak te, które umożliwiają taką zmianę przy decyzjach ustalających (np. zbyciu nieruchomości po doręczeniu decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego na dany rok). W tym kontekście zasadna jest zmiana obowiązującej regulacji w ten sposób, iż zastosowanie analizowanego trybu nie będzie wymagało bezpośredniej podstawy w przepisach innych niż art. 458. Zatem przesłanki zmiany ostatecznej decyzji będzie wskazywał wyłącznie ten przepis.

Obecnie przesłanką zmiany decyzji określoną w art. 254 § 1 o.p. jest wyłącznie zmiana okoliczności faktycznych, gdy tymczasem przepisy ustaw regulujących konstrukcję poszczególnych podatków wskazują, iż zmiana decyzji może wiązać się z wygaśnięciem obowiązku podatkowego lub zaistnieniem zdarzenia mającego wpływ na wysokość opodatkowania w danym roku. Zatem w literaturze przedmiotu wskazuje się, że ustawy te nie ograniczają możliwości zmiany decyzji wyłącznie do sytuacji związanych z okolicznościami faktycznymi⁵⁵⁴. W szczególności na wysokość opodatkowania mogą mieć wpływ także okoliczności prawne, takie jak np. zmiana w trakcie roku wysokości stawki podatkowej, czy też wprowadzenie zwolnienia podatkowego. Sytuacje takie mogą wynikać zarówno z działań ustawodawcy⁵⁵⁵, jak i rad gmin, które podejmują uchwały podatkowe. Podkreślić przy tym należy, iż w doktrynie nie kwestionuje się uprawnienia rady gminy do wprowadzania w trakcie roku rozwiązań korzystnych dla podatnika, takich jak niższe stawki lub zwolnienia podatkowe⁵⁵⁶. W konsekwencji zmiany stanu prawnego w trakcie roku podatkowego dochodzi do sytuacji, w której właściwe organy podatkowe nie mogą samodzielnie zmienić decyzji ustalających lub określających, albowiem zmiana stanu prawnego nie jest zmianą okoliczności faktycznych⁵⁵⁷. Z powyższego wynika potrzeba zmiany obecnie obowiązującej regulacji w ten sposób, iż zastosowanie przedmiotowego trybu nadzwyczajnego wzruszenia decyzji powinno być możliwe w każdym przypadku zmiany okoliczności, które mają wpływ na treść takiej decyzji. Umożliwi to zmianę decyzji zarówno w wtedy, gdy zmieniają się okoliczności faktyczne, jak i prawne.

554 Zob. R. Dowgier, *Ordynacja podatkowa w praktyce gminnych organów podatkowych – stan obecny i kierunki zmian*, Warszawa 2014, s. 274 i nast.

555 Dla przykładu, w trakcie roku wprowadzono ustawowe zwolnienie z podatku od nieruchomości dla będących własnością Skarbu Państwa gruntów pokrytych wodami jezior o ciągłym dopływie lub odpływie wód powierzchniowych oraz gruntów zajętych pod sztuczne zbiorniki wodne – zmianą dopływów wód powierzchniowych – zmianą wprowadzoną z dniem 30 lipca 2005 r. ustawą z dnia 3 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Prawo wodne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 130, poz. 1087 z późn. zm.).

556 Por. L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 79-80.

557 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 lipca 2009 r., I SA/Kr 659/09, CBOSA.

Obowiązujący art. 254 o.p. uzależnia możliwość zmiany decyzji od zmiany okoliczności faktycznych, która miała miejsce już po doręczeniu decyzji. W konsekwencji nie jest możliwe zastosowanie tego trybu w przypadku, gdy zmiana taka zaistnieje w okresie pomiędzy wydaniem a doręzeniem decyzji. W takim przypadku decyzja nie może być zmieniona, a jednocześnie, ponieważ w dacie wydania decyzja była prawidłowa, nie jest też możliwe stwierdzenie jej nieważności lub wznowienie postępowania. W obu tych trybach przesłanki ich zastosowania ocenia się bowiem na dzień wydania decyzji. Zasadna jest więc zmiana analizowanej regulacji w ten sposób, iż podstawą do zmiany decyzji będzie zmiana okoliczności, które mają wpływ na treść decyzji, a która zaistniała już po jej wydaniu, a nie doręczeniu. Z oczywistych przyczyn, co wynika z faktu stosowania art. 459 wyłącznie do decyzji ostatecznych, proponowane rozwiązanie umożliwi zmianę takiej decyzji tylko w przypadkach, w których po jej wydaniu i skutecznym doręczeniu ujawniona zostanie zmiana okoliczności rzutujących na jej poprawność.

W obecnym stanie prawnym przepis art. 254 § 1 o.p. nie może być stosowany do sytuacji, w której spadkobierca – któremu ostateczną decyzją ustalono zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn – z tytułu nabycia spadku, po wydaniu decyzji ostatecznej, wykonał świadczenie z tytułu zachowku. Taka sytuacja dyskryminuje tego spadkobiercę w świetle art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji RP w stosunku do spadkobiercy, który świadczenie to wykonał przed wydaniem tej decyzji, albowiem nie dopuszcza obniżenia podstawy opodatkowania o poniesione długi spadkowe (art. 7 ust. 1 i 2 w związku z art. 6 ust. 1 pkt 2a u.p.s.d.) po wydaniu decyzji ostatecznej⁵⁵⁸. Obecny art. 254 o.p. dotyczący decyzji „na dany okres” może mieć zastosowanie w przedmiotowej sytuacji jedynie w wyniku *analogia legis*, bo decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn nie jest decyzją „na dany okres”. Dlatego pominięcie w art. 459 projektu wyrażenia „na dany okres” wyeliminuje tę wadliwość obecnego przepisu art. 254 § 1 o.p.

W proponowanym brzmieniu art. 459 nie zawiera odpowiednika art. 254 § 2 o.p. Przepis ten stanowi, iż zmiana decyzji ostatecznej może dotyczyć tylko okresu, za który ustalono lub określono wysokość zobowiązania podatkowego. Regulacja ta wydaje się zbędna, gdyż zakres postępowania związanego ze zmianą decyzji ostatecznej limituje zakres tej decyzji. Nie jest więc dopuszczalna zmiana decyzji w ten sposób, aby nowa decyzja objęła okresy rozliczeniowe, których nie dotyczyła decyzja zmieniana.

558 Zob. wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2014 r., II FSK 225/12 z glosą B. Brzezińskiego, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2014, nr 4 s. 313-315, który słusznie zauważa, że wysokość obciążenia podatkowego nie może zależeć od szybkości działania organu podatkowego czy biegu spraw związanych ze spadkiem.

Przepis stosuje się odpowiednio do decyzji umarzającej postępowanie w przypadku, o którym mowa w art. 323. Może powstać bowiem sytuacja⁵⁵⁹, że pomimo początkowego umorzenia postępowania z uwagi na bagatelność kwoty wymiaru, na skutek zmiany okoliczności faktycznych pojawi się potrzeba dokonania wymiaru na kwotę wyższą niż określona w art. 323.

4.22. Wygaśnięcie decyzji

ROZDZIAŁ 22

WYGAŚNIĘCIE DECYZJI

Art. 463. § 1. Organ podatkowy, który wydał decyzję, stwierdza jej wygaśnięcie, w całości lub w części, jeżeli:

- 1) stała się bezprzedmiotowa;
- 2) została wydana z zastrzeżeniem dopełnienia przez stronę określonego warunku, a strona nie dopełniła tego warunku;
- 3) strona nie dopełniła przewidzianych w tej decyzji lub w przepisach prawa podatkowego warunków uprawniających do skorzystania z ulg;
- 4) strona nie dopełniła określonych w przepisach prawa podatkowego warunków uprawniających do skorzystania z ryczałtowych form opodatkowania.

§ 2. Organ podatkowy drugiej instancji, który stwierdził wygaśnięcie własnej decyzji, stwierdza także wygaśnięcie decyzji organu pierwszej instancji.

§ 3. W przypadkach, o których mowa w § 1 pkt 3 i 4, decyzja stwierdzająca wygaśnięcie decyzji wywołuje skutki prawne od dnia doręczenia decyzji, której wygaśnięcie się stwierdza.

Art. 464. Postępowanie podatkowe w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji wszczynają się z urzędu lub na wniosek strony złożony przed upływem terminu przedawnienia poboru.

Instytucja wygaśnięcia decyzji nie budzi istotnych wątpliwości w praktyce stosowania. Obecne przepisy art. 259 o.p. (wygaśnięcie decyzji odraczającej termin płatności podatku lub rozkładającej płatność na raty) zostaną umiejscowione w rozdziale „Ulgi w spłacie”, a przepis art. 259a (wygaśnięcie decyzji stwierdzającej nadpłatę) jest umiejscowiony w rozdziale „Nadpłaty”. Poprawi to przejrzystość ustawy i pozwoli jej adresatowi na rozpoznanie wszelkich zagadnień związanych z tymi obszarami w jednym miejscu.

Nie ma potrzeby dokonywania zmian w zakresie przesłanek wygaśnięcia decyzji. Projektowany art. 463 jest odwzorowaniem obecnego art. 258 o.p. Jednocześnie dopuszcza się możliwość wygaśnięcia decyzji w części, jeżeli tylko części decyzji

⁵⁵⁹ Analogiczne rozwiązania zawierają obecnie przepisy: art. 6 ust. 8a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, art. 6 ust. 3a ustawy o podatku leśnym oraz art. 6 ust. 6a ustawy o podatku rolnym.

dotyczyć będą przesłanki wygaśnięcia. Pozwoli to na stabilizację decyzji w pozostałym zakresie.

Bazując na analogicznych regulacjach projektowanych w trybach nadzwyczajnych dotyczących decyzji ostatecznych, także w zakresie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji, proponuje się powiązanie tej instytucji z przedawnieniem poboru oraz uzupełnienie o podstawowe regulacje procesowe (art. 464).

Dotychczasowy rozdział 21 działu IV o.p. „Odpowiedzialność odszkodowawcza” nie znalazł się w niniejszym projekcie. Obecna regulacja art. 260 odsyłająca do prawa cywilnego nie ma żadnej wartości normatywnej, a jest jedynie informacją. Odpowiedzialność odszkodowawcza jest materią prawa cywilnego.

4.23. Kary porządkowe

ROZDZIAŁ 23

KARY PORZĄDKOWE

Art. 465. § 1. *Strona, pełnomocnik strony, świadek lub biegły, którzy mimo prawidłowego wezwania organu podatkowego, bezzasadnie:*

- 1) *nie stawili się osobiście, mimo że byli do tego zobowiązani lub*
 - 2) *odmówili lub nie dokonali w terminie wyznaczonym w wezwaniu złożenia wyjaśnień, zeznań, wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin, przedłożenia tłumaczenia dokumentacji obcojęzycznej lub udziału w innej czynności, do której dokonania wezwał organ podatkowy, lub*
 - 3) *odmówili okazania lub nie przedstawili w wyznaczonym terminie dokumentów, których obowiązek posiadania wynika z przepisów prawa, w tym ksiąg podatkowych, dowodów księgowych będących podstawą zapisów w tych księgach, lub*
 - 4) *bez zezwolenia tego organu opuścili miejsce przeprowadzenia czynności przed jej zakończeniem*
- mogą zostać ukarani karą porządkową do 3000 zł.*

§ 2. *W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 2 i 3, jeżeli stroną jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, organ podatkowy może zamiast osoby wskazanej w § 1 ukarać karą porządkową osobę, która według przepisów dotyczących ustroju danej osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej jest jej ustawowym reprezentantem, członkiem organu uprawnionego do jej reprezentowania lub jest upoważniona do prowadzenia jej spraw. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio.*

§ 3. *Przepis § 1 stosuje się również do:*

- 1) *osób posiadających przedmiot oględzin, które odmawiają jego okazania;*

- 2) uczestników rozprawy, którzy poprzez swoje niewłaściwe zachowanie utrudniają jej przeprowadzenie pomimo wcześniejszego wezwania przez kierującego rozprawą do zaprzestania takiego zachowania;
- 3) osób, którym podatnik zlecił prowadzenie lub przechowanie ksiąg podatkowych lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach (biura rachunkowe), jeżeli osoby te odmówią okazania lub nie przedstawią w wyznaczonym terminie ksiąg rachunkowych lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach;
- 4) osób, organów administracji publicznej lub instytucji wezwanych na podstawie art. 669.

§ 4. W przypadku, o którym mowa w § 3 pkt 4, jeżeli wezwana była osoba prawna lub inna jednostka organizacyjna, ukaraniu podlega jej kierownik lub pracownik, którego obowiązkiem było uczynić zadość wezwaniu.

§ 5. Kary porządkowej nie nakłada się, jeżeli dokonanie czynności jest uzależnione od wyrażenia zgody przez stronę lub innego uczestnika postępowania, a zgoda taka nie została wyrażona.

Art. 466. § 1. W sprawie kary porządkowej właściwy jest organ podatkowy, który prowadzi lub prowadził postępowanie, w którym zaistniały zdarzenia, o których mowa w art. 465.

§ 2. W sprawie kary porządkowej rozstrzyga się w drodze postanowienia, na które służy zażalenie.

§ 3. Termin płatności kary porządkowej wynosi 7 dni od dnia doręczenia postanowienia o nałożeniu kary.

§ 4. Nałożenie kary porządkowej nie wyklucza możliwości zastosowania wobec opornego świadka, biegłego lub osób wymienionych w art. 465 § 3, środków przymusu przewidzianych w przepisach szczególnych.

Art. 467. § 1. Organ podatkowy przy nakładaniu kary porządkowej i określaniu jej wysokości bierze pod uwagę w szczególności:

- 1) wagę, czas trwania i skutki niezgodnego z prawem zachowania;
- 2) okoliczności, w których doszło do niezgodnego z prawem zachowania;
- 3) stopień zawinienia strony;
- 4) działania podjęte przez stronę w celu usunięcia skutków niezgodnego z prawem zachowania.

§ 2. Kary porządkowej nie nakłada się, jeżeli do niezgodnego z prawem zachowania doszło na skutek klęski żywiołowej, działania siły wyższej, wypadku losowego lub innych szczególnych zdarzeń, których strona nie mogła przewidzieć, ani którym nie mogła zapobiec.

§ 3. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio do osób innych niż strona, o których mowa w art. 465.

Art. 468. § 1. *Po upływie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym miało miejsce zdarzenie, o którym mowa w art. 465, doręczenie postanowienia organu pierwszej instancji o nałożeniu kary porządkowej nie wywołuje skutków prawnych.*

§ 2. *Termin przedawnienia poboru kary porządkowej wynosi 1 rok od dnia, w którym postanowienie w sprawie kary stało się ostateczne.*

§ 3. *Do kar porządkowych przepisy rozdziału 8 działu II stosuje się odpowiednio.*

§ 4. *Kary porządkowe podlegają ściągnięciu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.*

4.23.1. Uwagi ogólne

Kodeks postępowania administracyjnego od dnia 1 czerwca 2017 r. zawiera dział IVa „Administracyjne kary pieniężne”. Należy więc poddać analizie relacje tych przepisów k.p.a. z przepisami dotyczącymi kar porządkowych, aby odpowiedzieć na pytanie, czy zachowanie w ordynacji podatkowej autonomicznych względem k.p.a. regulacji w zakresie kar porządkowych jest systemowo uzasadnione. Przepis art. 189b k.p.a. przez administracyjną karę pieniężną rozumie określoną w ustawie sankcję o charakterze pieniężnym, nakładaną przez organ administracji publicznej, w drodze decyzji, w następstwie naruszenia prawa polegającego na niedopełnieniu obowiązku albo naruszeniu zakazu ciążącego na osobie fizycznej, osobie prawnej albo jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej. Podkreślić należy, że w definicji administracyjnej kary pieniężnej mieszczą się tylko kary nakładane w drodze decyzji, podczas gdy kary porządkowe są nakładane w drodze postanowienia. Jednak to nie forma działania organu jest najbardziej istotna. Treść przepisu wskazuje, że administracyjne kary pieniężne są wynikiem jurysdykcyjnych działań organów administracji wynikających z naruszania zakazów lub niestosowania się do nakazów wynikających z przepisów prawa. To przepisy prawa reglamentują uprawnienia adresata normy prawnej lub zakazują mu określonego zachowania. Przepis art. 189c k.p.a. wskazuje nawet, że te nakazy lub zakazy powinny brać źródło w przepisach ustawy. Administracyjne kary pieniężne mogą realizować różne cele, jednak ich rdzeniem jest przymuszenie do respektowania norm prawa administracyjnego. Natomiast kary porządkowe mają na celu zdyscyplinowanie uczestników postępowania podatkowego i usprawnienie przebiegu postępowania. Proces wymierzania administracyjnych kar pieniężnych należy zatem postrzegać w kontekście stosowania instrumentów władztwa administracyjnego. Nałożenie administracyjnej kary pieniężnej jest samodzielną sprawą administracyjną, co potwierdza treść art. 1 pkt 5 k.p.a. Postępowanie w sprawie nałożenia kary porządkowej jest natomiast postępowaniem wpadkowym wobec postępowania podatkowego i jest ściśle powiązane z tokiem tego postępowania. Elementem istotnie odróżniającym kary porządkowe od administracyjnych kar pieniężnych jest to, że naruszane przez uczestnika postępowania nakazy lub zakazy określo-

nego zachowania w toku postępowania wynikają z wezwania organu podatkowego, a nie bezpośrednio z ustawy. Niezależnie od powyższych uwag natury systemowej zauważyć należy potencjalne komplikacje procesowe, które związane byłyby z wszczynaniem w związku z postępowaniem podatkowym odrębnego postępowania, w reżimie k.p.a., w sprawie nałożenia kary porządkowej w drodze decyzji. Organ podatkowy prowadziłby wówczas odrębne postępowanie z wyłączeniem ordynacji podatkowej, co rodziłoby trudne do praktycznego rozwiązania implikacje, np. w zakresie przepisów o wyłączeniu pracownika lub organu, tajemnicy skarbowej, pełnomocnictwach. Wszelkie związki procesowe postępowania podatkowego oraz wpadkowego postępowania w sprawie nałożenia kary porządkowej zostałyby przecięte. Powyższe argumenty przemawiają za zachowaniem odrębności ordynacji podatkowej w zakresie regulacji kar porządkowych.

Przepisy dotyczące kar porządkowych były przedmiotem istotnej modyfikacji dokonanej z mocą od dnia 1 stycznia 2016 r. W obecnej postaci przepisy te generalnie odpowiadają potrzebom praktyki. Największym mankamentem jest jednak brak jakichkolwiek dyrektyw miarkowania kar porządkowych. Nakładając karę porządkową, należy uwzględnić w szczególności: rodzaj i rozmiar negatywnych następstw zachowania strony, rodzaj i stopień naruszeń, motywację i sposób zachowania się osoby karanej, a także jej warunki osobiste, w tym zdolności płatnicze. Należy wziąć pod uwagę także uporczywość działania strony. Zdecydowanemu skróceniu powinny ulec terminy do wymiaru i poboru kar porządkowych. Należy sprecyzować, w zakresie jakich czynności odmowa udziału może skutkować nałożeniem kary.

4.23.2. Przesłanki nałożenia kary porządkowej

Przepis art. 465 odpowiada obecnemu przepisowi art. 262 o.p., wskazując podmioty mogące zostać ukarane oraz rodzaje zachowania podlegające karze porządkowej.

Ujednolicono podstawową przesłankę nakładania kary porządkowej jako „bezzasadność” określonego działania lub zaniechania strony, umieszczając ją we wstępie do wyliczenia w art. 465 § 1 zamiast obecnego rozproszenia tej przesłanki w przepisach dotyczących poszczególnych okoliczności uprawniających do nałożenia kary porządkowej. Dla odmiany, w art. 262 § 1 pkt 1 o.p. występuje pojęcie „bez uzasadnionej przyczyny”.

W przepisie art. 465 proponuje się serię zmian precyzujących przesłanki nakładania kary porządkowej. W § 1 pkt 2 w zakresie odmowy udziału w innej czynności dookreślono, że dotyczy to czynności, „do której dokonania wezwał organ podatkowy”. W § 2 uściślono, że nałożenie kary porządkowej na osobę, która według przepisów dotyczących ustroju danej osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej

niemającej osobowości prawnej jest jej ustawowym reprezentantem, członkiem organu uprawnionego do jej reprezentowania lub jest upoważniona do prowadzenia jej spraw, może dotyczyć tylko tych sytuacji, gdy wezwanie nie jest kierowane personalnie do żadnej osoby w tej jednostce. Członek zarządu nie powinien odpowiadać za działania i zaniechania innych osób, do których imiennie kierowane jest wezwanie organu. Członek zarządu powinien natomiast odpowiadać, gdy wezwanie jest kierowane do jednostki, bez wskazywania konkretnej osoby w jej strukturach. Ponadto wyraźnie wskazano, że ukaranie członka zarządu lub innej osoby zarządzającej lub reprezentującej osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej może nastąpić „zamiast” karania strony, czyli tej osoby prawnej lub jednostki. Osoba prawna i osoba fizyczna nią zarządzająca nie powinna być karana jednocześnie za ten sam czyn (*ne bis in idem*). W § 3 pkt 1 uściślono pojęcie „osoby trzeciej”, aby unikać mylnego powiązania z osobami trzecimi odpowiadającymi za zaległości podatkowe. W § 3 pkt 2 sprecyzowano, że uczestników rozprawy, którzy poprzez swoje niewłaściwe zachowanie utrudniają jej przeprowadzenie, można ukarać dopiero po „wcześniejszym wezwaniu przez kierującego rozprawą do zaprzestania takiego zachowania”; wydaje się, że ostrzeżenie w tym zakresie będzie wystarczające do zapewnienia sprawnego przebiegu rozprawy.

Obecny przepis art. 262 § 2 o.p. stanie się zbędny w kontekście przepisu art. 465 § 5.

4.23.3. Postępowanie w sprawie kar porządkowych

Obecnie obowiązujące przepisy określają maksymalną wysokość kary porządkowej w wysokości 2800 zł. Kwota ta może być podwyższana w każdym roku o wskaźnik inflacji, zgodnie z mechanizmem waloryzacyjnym określonym w art. 262a o.p. Wysokość kwoty określa corocznie obwieszczenie ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Takie rozwiązanie jest niepraktyczne przy obecnym, niskim poziomie inflacji. Od początku obowiązywania ordynacji podatkowej w 1998 r. kwota wzrosła jedynie o 300 zł, co jednak wymagało wydawania obwieszczenia corocznie. Lepszym, stabilniejszym rozwiązaniem będzie stałe określenie kwoty w ustawie w wysokości 3000 zł (art. 465 § 1 *in fine*) a konto potencjalnych korekt inflacyjnych oraz jednoczesna rezygnacja z mechanizmu waloryzacyjnego w obecnym art. 262a o.p.

Projektowane przepisy art. 465 § 3 pkt 4 oraz § 4 są konsekwencją wprowadzenia w niniejszym projekcie nowej procedury „odtworzenie akt” i mają zapewnić sprawną realizację tej procedury. Dodawane przepisy są wzorowane na art. 293 p.p.s.a.

W projektowanym art. 466 reguluje się kwestie procesowe nakładania kar porządkowych. W § 1 odpowiadającym obecnemu art. 263 § 1 o.p. jednoznacznie

określa się ogólną właściwość organu podatkowego w sprawie kary porządkowej zamiast specyfikowania kwestii nałożenia lub uchylenia kary. Postępowanie może się toczyć przed organem pierwszej instancji oraz, w fazie odwoławczej, przed organem drugiej instancji i w takim przypadku obecnie obowiązujący przepis nie daje jasnej odpowiedzi, czy kompetencja do nakładania kary porządkowej przenosi się wraz z odwołaniem do organu, przed którym toczy się postępowanie w drugiej instancji. Zmieniony przepis precyzuje więc, że właściwość organu nie wygasa wraz z zakończeniem postępowania przed tym organem. Kompetencja organu w sprawie kary porządkowej powinna być powiązana z zaistnieniem w toku postępowania przed tym organem zdarzeń stanowiących przesłankę nałożenia kary porządkowej. Przepis art. 466 § 2 odpowiada obecnemu art. 262 § 5 o.p. Ponieważ na postanowienie w sprawie nałożenia kary porządkowej służy zażalenie, to wszelkie kwestie związane z winą strony lub innego uczestnika postępowania albo usprawiedliwieniem niewykonania czynności, do których organ podatkowy wzywał, powinny być rozstrzygane w ramach postępowania zażaleniowego. To uzasadnia rezygnację z odrębnego trybu uchylania kary porządkowej w wyniku usprawiedliwienia niewystawienia lub niewykonania innych obowiązków, jaki wynika z obecnie obowiązującego art. 262 § 6 o.p. Te kwestie mogą i powinny być rozpatrzone w zwykłym postępowaniu zażaleniowym, jeżeli strona je podnosi w zażaleniu. Organ, który wydał postanowienie nakładające karę porządkową, może to postanowienie uchylić, uwzględniając zażalenie w całości, co pokrywa się ze skutkiem regulowanym w uchylanym przepisie art. 262 § 6 o.p. Przepis art. 466 § 3 odpowiada obecnemu art. 262 § 5a o.p.

Przepis art. 466 § 4 odpowiada obecnemu art. 263 § 3 o.p. Obecnie nałożenie kary porządkowej nie wyklucza możliwości zastosowania wobec opornego świadka lub biegłego środków przymusu przewidzianych w przepisach szczególnych. Przepis nie zawiera jednak analogicznej regulacji wobec innych osób wymienionych w art. 465 § 3, tj. posiadacza przedmiotu oględzin, osoby przechowującej księgi rachunkowe lub dokumenty, uczestnika rozprawy, wobec którego są nieskuteczne inne środki dyscyplinujące albo osób lub organów posiadających fragmenty odtwarzanych akt sprawy. Propozycja zmiany uzupełnia tę lukę.

Zastosowanie w zakresie postanowień w sprawie kary porządkowej znajdującej też tryby nadzwyczajnej (art. 413).

4.23.4. Miarkowanie kary porządkowej

Kara porządkowa ma charakter sankcji zmierzającej do przymuszenia strony lub innego uczestnika postępowania do określonego zachowania. Mimo że nie jest to instytucja prawa karnego, to jednak zawiera w sobie cechy represyjności. Co za tym idzie, konieczne jest uzupełnienie regulacji o niezbędne minimum, wymaga-

ne wobec tego typu norm w zakresie adekwatności i proporcjonalności kary w stosunku do przewinienia⁵⁶⁰. Proponuje się wprowadzenie w art. 467 § 1 obowiązku uwzględniania przez organ podatkowy przy nakładaniu kary porządkowej, a także przy określaniu jej wysokości, w szczególności takich okoliczności, jak:

- 1) waga, czas trwania i skutki niezgodnego z prawem zachowania,
- 2) okoliczności, w których doszło do niezgodnego z prawem zachowania,
- 3) stopień zawinienia strony,
- 4) działania podjęte przez stronę w celu usunięcia skutków niezgodnego z prawem zachowania.

Projektowany art. 467 § 2 zakazuje nakładania kary porządkowej, jeżeli do niezgodnego z prawem zachowania doszło na skutek klęski żywiołowej, działania siły wyższej, wypadku losowego lub innych szczególnych zdarzeń, których strona nie mogła przewidzieć, ani którym nie mogła zapobiec. W takiej sytuacji trudno stronie przypisywać winę. Wskazane regulacje będą miały też odpowiednie zastosowanie do innych niż strona uczestników postępowania (art. 467 § 3).

4.23.5. Przedawnienie kary porządkowej

Obecnie obowiązujący art. 263 § 4 o.p. przewiduje 3-letni termin na nałożenie kary porządkowej oraz termin przedawnienia poboru nałożonej kary wynoszący 5 lat wraz z wszelkimi opcjami przedłużenia tego terminu, na które pozwala obecnie obowiązujący art. 70 o.p. Takie rozwiązania są chybione. Kara porządkowa będzie efektywna i skuteczna dla usprawnienia postępowania, jeżeli będzie nałożona niezwłocznie. W innym wypadku, np. nałożenia kary po 3 latach od zdarzenia, musi być odbierana jako zwykła represja finansowa. Ponadto okoliczności związane ze zdarzeniem będące przedmiotem kary są wówczas trudne do odtworzenia. Zgodnie z projektowanym art. 468 § 1, po upływie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym miało miejsce zdarzenie uzasadniające nałożenie kary porządkowej, doręczanie postanowienia organu pierwszej instancji o jej nałożeniu nie wywołuje skutków prawnych. Analogicznie zasadniczego skrócenia wymagają przepisy dotyczące poboru nałożonej kary. Proponuje się, aby przedawnienie poboru kary porządkowej wynosiło 1 rok od dnia, w którym postanowienie w sprawie kary stało się ostateczne (art. 468 §2).

560 Analogiczny postulat zgłaszają M. Niezgódka-Medek i M. Szubiakowski, Raport zespołu eksperckiego działającego przy Prezesie Naczelnego Sądu Administracyjnego „Reforma prawa o postępowaniu administracyjnym”, Warszawa, czerwiec 2016 r., s. 287-288 dostępny pod adresem <http://www.nsa.gov.pl/raport-ekspertki-kpa.php>. Postulat ten został zrealizowany we wprowadzonym od 1 czerwca 2017 r. przepisie art. 189d k.p.a.

Do nałożonych kar porządkowych powinny mieć zastosowanie odpowiednie przepisy dotyczące ulg w spłacie zobowiązań podatkowych (art. 468 § 3). W celu usunięcia potencjalnych wątpliwości należy wyraźnie wskazać na poddanie kar egzekucji administracyjnej (art. 468 § 4).

4.24. Koszty postępowania

ROZDZIAŁ 24

KOSZTY POSTĘPOWANIA

Art. 469. § 1. Jeżeli dalsze przepisy nie stanowią inaczej, koszty postępowania ponosi organ podatkowy, przed którym toczy się postępowanie.

§ 2. Koszty ustanowienia i działania adwokata, radcy prawnego lub doradcy podatkowego ustanowionego tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym ponosi organ podatkowy, który zwracał się o ustanowienie tego pełnomocnika.

Art. 470. § 1. Do kosztów postępowania zalicza się koszty:

- 1) podróży, wynagrodzenie oraz inne należności świadków, biegłych i tłumaczy, ustalone zgodnie z przepisami zawartymi w dziale 2 tytułu III ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 623 oraz z 2017 r. poz. 85 i 1557);
- 2) podróży, wynagrodzenie oraz inne należności mediatorów;
- 3) wymienione w pkt 1, związane z osobistym stawiennictwem strony, jeżeli postępowanie zostało wszczęte z urzędu albo gdy strona została błędnie wezwana do stawienia się;
- 4) związane z osobistym stawiennictwem strony poza obszar województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa, oraz koszty stawiennictwa związane ze skorzystaniem przez stronę z prawa wglądu do akt sprawy, jeżeli postępowanie zostało wszczęte z urzędu przez organ podatkowy niewłaściwy miejscowo lub wyznaczony na podstawie art. 87, ustalone zgodnie z przepisami zawartymi w dziale 2 tytułu III ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych;
- 5) związane z osobistym stawiennictwem strony poza obszar województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa, oraz koszty stawiennictwa związane ze skorzystaniem przez stronę z prawa wglądu do akt sprawy, jeżeli postępowanie jest prowadzone w sprawie, o której mowa w art. 562 § 1, ustalone zgodnie z przepisami zawartymi w dziale 2 tytułu III ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych;
- 6) oględzin;
- 7) doręczenia pism;
- 8) tłumaczenia na język polski dokumentacji przedłożonej przez stronę;
- 9) sporządzania kopii akt sprawy lub uwierzytelnionych odpisów akt sprawy, uwierzytelnienia kopii akt sprawy lub kopii zapisu dźwięku lub obrazu.

§ 2. Organ podatkowy może zaliczyć do kosztów postępowania również inne wydatki bezpośrednio związane z rozstrzygnięciem sprawy.

Art. 471. § 1. Organ podatkowy zwraca koszty postępowania, o których mowa w art. 470 § 1 pkt 1-5, na wniosek.

§ 2. Wniosek o zwrot poniesionych kosztów podróży należy zgłosić organowi podatkowemu prowadzącemu postępowanie, przed wydaniem decyzji w sprawie, pod rygorem utraty roszczenia.

Art. 472. Stronę obciążają koszty:

- 1) które zostały poniesione w związku z dokonaniem czynności w jej interesie albo na jej wniosek, a nie wynikają z ustawowego obowiązku organów prowadzących postępowanie;
- 2) stawiennictwa uczestników postępowania na rozprawę, która nie odbyła się w wyniku niesprawiedliwionego niestawiennictwa strony, która złożyła wniosek o przeprowadzenie rozprawy;
- 3) tłumaczenia na język polski dokumentacji przedłożonej przez stronę;
- 4) sporządzania kopii akt sprawy lub uwierzytelnionych odpisów akt sprawy, uwierzytelnienia kopii akt sprawy lub kopii zapisu dźwięku lub obrazu;
- 5) przewidziane w odrębnych przepisach;
- 6) powstałe z jej winy, a w szczególności koszty:
 - a) o których mowa w art. 473,
 - b) wynikłe wskutek zatajenia lub nieprzedstawienia dowodu w wyznaczonym terminie,
 - c) wynikłe wskutek złożenia wyjaśnień lub zeznań niezgodnych z prawdą.

Art. 473. § 1. Osobę, która przez niewykonanie obowiązków, o których mowa w art. 465 § 1, spowodowała dodatkowe koszty postępowania, można obciążyć tymi kosztami.

§ 2. Jeżeli dodatkowe koszty spowodowała więcej niż jedna osoba i nie można wyodrębnić odpowiedzialności, osoby te odpowiadają solidarnie.

§ 3. Przepisów § 1 i 2 nie stosuje się w razie uchylecia kary porządkowej.

Art. 474. § 1. Organ podatkowy, przed którym toczyło się lub toczy postępowanie w danej instancji, ustala wysokość kosztów postępowania, które obowiązana jest ponieść strona lub osoba, o której mowa w art. 473.

§ 2. W uzasadnionych przypadkach, w szczególności gdy strona żąda dokonania czynności, która nie wynika z ustawowego obowiązku organów prowadzących postępowanie, wiążącej się z kosztami przekraczającymi kwotę 5000 zł, organ podatkowy może ustalić zaliczkę na poczet kosztów postępowania, którą obowiązana jest zapłacić strona przed dokonaniem tej czynności.

§ 3. Nie ustala się kosztów postępowania w przypadku, gdy ich wysokość nie przekracza 50 zł.

Art. 475. *W sprawie kosztów postępowania wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.*

Art. 476. § 1. *Po upływie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym zakończono postępowanie w danej instancji, doręczenie postanowienia o ustaleniu kosztów postępowania nie wywołuje skutków prawnych.*

§ 2. Przepisy art. 468 § 2-4 stosuje się odpowiednio.

Art. 477. *Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wysokość opłaty za sporządzenie kopii oraz odpisu dokumentów, jak również wysokość opłaty za sporządzenie i przekazanie kopii zapisu obrazu lub dźwięku, mając na uwadze szacunkowe nakłady pracy z tym związane oraz koszty wykorzystanych materiałów, a także zapewnienie, aby wysokość opłaty odpowiadała rzeczywistym kosztom sporządzenia i przekazania kopii dokumentów, zapisu obrazu lub dźwięku.*

Przepisy regulujące zagadnienie kosztów postępowania podatkowego nie wywołują istotnych wątpliwości w praktyce. Z tego względu nie są w tym zakresie konieczne daleko idące zmiany legislacyjne. Sprecyzowania wymaga regulacja w kwestii obciążania strony zaliczką na poczet kosztów postępowania. W związku z nowym modelem przedawnienia modyfikacji wymaga kwestia przedawnienia ustalania oraz poboru kosztów postępowania.

Przepis art. 469 odpowiada obecnemu przepisowi art. 264 o.p. Obecny przepis stanowi, że jeżeli dalsze przepisy nie stanowią inaczej, koszty postępowania przed organami podatkowymi ponosi Skarb Państwa, województwo, powiat lub gmina. Prostszy i bardziej jednoznaczny dla strony będzie wskazanie na organ, przed którym toczy się postępowanie, abstrahując od budżetowego systemu finansowania organu.

Systematyka wewnętrzna tego rozdziału wymaga, aby to w tym artykule (§ 2) umiejscowić obecny przepis art. 267 § 1a o.p. dotyczący obciążenia kosztami ustanowienia tymczasowego pełnomocnika szczególnego. Koszty te powinien ponieść organ występujący o ustanowienie takiego pełnomocnika, a nie Skarb Państwa. Tym samym zbędne staje się wykazywanie tych kosztów w katalogu kosztów postępowania, co czyni obecny art. 265 § 1 pkt 6 o.p.

Przepis art. 470 odpowiada obecnemu przepisowi art. 265 o.p. Zachowano obecne rozwiązania enumeratywnie określające rodzaje kosztów zaliczanych do kosztów postępowania. W proponowanym brzmieniu art. 470 porządkuje się kwestię wynagrodzenia przysługującego biegłym i tłumaczom. Obecnie istnieją wątpliwości w praktyce dotyczące tego, jak traktować to wynagrodzenie, czy jako część „innych należności” zgodnie z § 1 pkt 1, do których stosuje się przepisy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych, czy jako odrębną kategorię kosztów postępowania ustalaną samodzielnie przez organ, bez potrzeby posiłkowania się przepisami o kosztach sądowych w sprawach cywilnych. Właściwym jest ten pierwszy kierunek

interpretacyjny⁵⁶¹ i dlatego tę kategorię kosztów uwzględnia się w § 1 pkt 1. Projektowany przepis § 1 pkt 2 do kosztów postępowania podatkowego zalicza także koszty podróży i inne należności oraz wynagrodzenie mediatora ustalane na podstawie rozporządzenia wydanego na podstawie art. 384. W art. 470 w § 1 pkt 7 wykreślono wyraz „urzędowych”; w istocie organ podatkowy innych pism niż pisma urzędowe nie wytwarza i nie doręcza. Przepis art. 470 § 1 pkt 9 do kosztów postępowania zalicza też koszty sporządzania odpisów lub kopii akt sprawy lub uwierzytelnionych odpisów akt sprawy, uwierzytelnienia kopii akt sprawy lub kopii zapisu dźwięku lub obrazu, skoro na mocy (niezmienianego) art. 472 takimi kosztami można obciążyć stronę postępowania. Precyzuje się, że chodzi o koszty ponoszone przez organ, a nie koszty sporządzania tych kopii przez stronę za pomocą własnych, przenośnych urządzeń.

Przepis art. 471 odpowiada obecnemu przepisowi art. 266 o.p. Co do zasady, organ podatkowy zwraca koszty postępowania na wniosek, przy czym wniosek o zwrot poniesionych kosztów podróży należy zgłosić organowi podatkowemu prowadzącemu postępowanie, przed wydaniem decyzji w sprawie, pod rygorem utraty roszczenia.

W art. 472 zachowano obecne rozwiązania zawarte w art. 267 o.p. odnośnie do wskazania, jakie koszty i w jakich sytuacjach obciążają stronę. W treści przepisu uwzględniono też koszty uwierzytelnienia kopii akt sprawy lub kopii zapisu dźwięku lub obrazu.

Przepis art. 473 odpowiada obecnemu przepisowi art. 268 o.p. W mocy pozostawić należy obowiązujące zasady obciążania dodatkowymi kosztami osoby, która w wyniku zachowań penalizowanych karą porządkową doprowadziła do powstania tych dodatkowych kosztów. Uchylenie kary porządkowej automatycznie znosi możliwość obciążenia dodatkowymi kosztami. Zamiast odpowiedzialności solidarnej „kilku” osób powodujących dodatkowe koszty postępowania sprecyzowano, że jeżeli dodatkowe koszty spowodowała więcej niż jedna osoba i nie można wyodrębnić odpowiedzialności, te osoby odpowiadają solidarnie. Przede wszystkim nakazuje się więc organowi prowadzić ustalenia w kierunku personalizacji przyczynienia się do powstania dodatkowych kosztów. Dopiero w ostateczności możliwe jest solidarne obciążenie odpowiedzialnością różnych osób. Zrezygnowano też ze wskazania, że tych osób musi być „kilka”, aby spełniona została dyspozycja przepisu. Nie ma jasności, czy ten zaimek oznacza więcej niż dwa czy więcej niż trzy, za maksymalną liczbę zamykającą zakres „kilku” uznaje się dziewięć. Takie dookreślenia minimalnej i maksymalnej liczby osób nie są potrzebne w projektowanym przepisie. Reguły dotyczące solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe

561 Tak też w wyroku NSA z dnia 29 stycznia 2016 r., II FSK 2997/13, CBOSA.

należy stosować tu odpowiednio. Określanie formy obciążania dodatkowymi kosztami (obecny art. 268 § 3 o.p.) staje się zbędne w kontekście art. 475, który formę zaskarżalnego postanowienia ustanawia wobec wszystkich typów rozstrzygnięć dotyczących kosztów postępowania.

Przepis art. 474 w części odpowiada obecnemu przepisowi art. 269 o.p. W stosunku do obecnego stanu prawnego proponuje się jednak zmiany polegające na sprecyzowaniu organu podatkowego właściwego w sprawie ustalenia wysokości kosztów postępowania, którymi zostaje obciążona strona. Organem tym jest organ, przed którym toczyło się lub toczy w danej instancji postępowanie, w którym powstały koszty.

Obecnie obowiązujący przepis art. 267 § 2 o.p. kreuje uznaniowe uprawnienie organu podatkowego do żądania od strony zaliczki na pokrycie kosztów postępowania, opierając się na przesłance „uzasadnionych przypadków”. Tak szeroka swoboda w nakładaniu na stronę tego obowiązku wymaga ograniczenia. Żądanie uiszczenia zaliczki na poczet kosztów postępowania powinno być stosowane wyjątkowo. Projektowany przepis art. 474 § 2 precyzuje więc przesłankę „uzasadnionych przypadków”, odnosząc ją w szczególności do sytuacji, gdy strona żąda dokonania czynności, która nie wynika z ustawowego obowiązku organów prowadzących postępowanie oraz wiążącej się z kosztami przekraczającymi kwotę 5000 zł.

Obecnie obowiązujący przepis art. 269 § 2 o.p. nakazuje organowi podatkowemu odstąpić od ustalenia kosztów postępowania, jeżeli ich wysokość nie przekracza czterokrotności kosztów upomnienia, gdy organ stwierdzi, że wydatki na postępowanie (w sprawie ustalenia kosztów) oraz koszty poboru ustalonych kosztów nie przekroczą kwoty stanowiącej równowartość czterokrotności kosztów upomnienia. W miejsce tej dość skomplikowanej normy proponuje się jako zasadę, odstąpienie od ustalenia kosztów postępowania w przypadku, gdy ich wysokość nie przekracza 50 zł (art. 474 § 3). Postępowanie w sprawie ustalenia kosztów poniżej kwoty 50 zł prawie na pewno przyniesie nowe, większe koszty niż koszty ustalone.

Art. 475, tak jak obecny art. 270a op., stanowi, że w sprawie kosztów postępowania wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.

Obecnie obowiązujący art. 271 o.p. przewiduje 3-letni termin na ustalenie kosztów postępowania oraz termin przedawnienia poboru ustalonych kosztów w terminie 5 lat wraz z wszelkimi opcjami przedłużenia tego terminu, na jakie pozwala obecnie obowiązujący art. 70 o.p. Takie rozwiązania są chybione. Okoliczności związane ze zdarzeniem, które pociąga za sobą koszty po dłuższym czasie, są trudne do odtworzenia. Zgodnie z projektowanym art. 476 po upływie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym zakończono postępowanie w danej instancji, doręczenie postanowienia o ustaleniu kosztów postępowania nie wywołuje skutków prawnych. Analogicznie zasadniczego skrócenia wymagają przepisy dotyczące poboru

kosztów. Proponuje się termin przedawnienia poboru wynoszący 1 rok od dnia, w którym postanowienie w sprawie ustalenia kosztów stało się ostateczne.

W miejsce obecnego przepisu art. 270 o.p. stanowiącego uprawnienie organu podatkowego do umarzania lub rozkładania na raty ustalonych wobec strony kosztów postępowania wystarczające będzie odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów dotyczących ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Analogicznie dotyczy to poddania kosztów postępowania podatkowego egzekucji administracyjnej. Taki stan zostanie osiągnięty przez odpowiednie zastosowanie analogicznych regulacji dotyczących kar porządkowych (art. 476 § 2).

Przepis art. 477 odpowiada obecnemu przepisowi art. 270b o.p., który zawiera delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia, wysokości opłaty za sporządzenie kopii oraz odpisu dokumentów, jak również wysokość opłaty za sporządzenie i przekazanie kopii zapisu obrazu lub dźwięku, mając na uwadze szacunkowe nakłady pracy z tym związane oraz koszty wykorzystanych materiałów, a także zapewnienie, aby wysokość opłaty odpowiadała rzeczywistym kosztom sporządzenia i przekazania kopii dokumentów, zapisu obrazu lub dźwięku.

5. Postępowania szczególne

5.1. Identyfikacja i ewidencja podatników

5.1.1. Uwagi ogólne

Podstawowym założeniem projektowanych przepisów ordynacji podatkowej jest całościowe ujęcie regulacji składających się na część ogólną prawa podatkowego. Znajdują się w niej wszystkie przepisy zaliczane do ogólnego prawa podatkowego, z uwzględnieniem specyfiki polskiego systemu prawa. Przyjęcie racjonalnego układu zawartości merytorycznej ordynacji podatkowej jest jednym z podstawowych zadań projektowanych przepisów ordynacji podatkowej. Od dawna kwestią dyskusyjną była sprawa tego, co powinno się znaleźć w projektowanych przepisach ogólnych prawa podatkowego, a w chwili obecnej jest uregulowane w innych aktach. Niewątpliwie dobrze ukształtowane przepisy dotyczące identyfikacji i ewidencji podatników, które obecnie uregulowano w ustawie o identyfikacji i ewidencji podatników, są przepisami ogólnego prawa podatkowego⁵⁶² i powinny być zawarte w projektowanych przepisach, co zostało wyraźnie wyartykułowane w Kierunkowych założeniach ordynacji podatkowej.

562 Zob. J. Małecki (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 145 i 308; por. także R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 145; C. Kosikowski, *Administracja podatkowa* (w:) *Encyklopedia podatkowa*, Warszawa 1998, s. D/1 i następane.

Zaproponowane rozwiązania legislacyjne są charakterystyczne dla dojrzałej kodyfikacji części ogólnej prawa podatkowego i są zgodne z postulatami zarówno doktryny, jak i instytucji międzynarodowych. Przykładowo w art. 31 Modelowego kodeksu podatkowego Międzynarodowego Funduszu Walutowego⁵⁶³ reguluje się zagadnienie numerów identyfikacji podatkowej i w tym zakresie określa m.in. procedurę ich nadawania przez organy władzy publicznej i zasady posługiwania się nimi przez podatników⁵⁶⁴.

Systemy zintegrowane, do których zaliczamy również ewidencje podatników, tworzone przez administrację państwową, najczęściej posługują się identyfikatorami cyfrowymi. Nadanie identyfikatora stwarza bowiem możliwość natychmiastowej lokalizacji oraz odtworzenia wszystkich sytuacji związanych z konkretną osobą czy podmiotem. Numer identyfikacyjny umożliwia określenie wszystkich czynności dokonanych przez dany podmiot, a kod numeryczny pozwala na szybkie podjęcie decyzji przez administrację, poprawia jej efektywność, ogranicza biurokrację, szybko wyszukuje już przetworzone dane, a jednocześnie umożliwia praktycznie jednoczesne rozpatrzenie tysięcy spraw o podobnym stanie faktycznym przy zastosowaniu jednakowych kryteriów.

Wszystkie obowiązujące przepisy w zakresie ewidencji i identyfikacji podatników zostały uwzględnione w projektowanych przepisach, jednakże niektóre z nich ze względu na zakres regulacji i układ ordynacji podatkowej uregulowano w innych rozdziałach ordynacji podatkowej. Dotyczy to przede wszystkim zagadnień dotyczących tajemnicy skarbowej uregulowanej w art. 105-123, zastosowania środków komunikacji elektronicznej (art. 46-56) oraz właściwości organów podatkowych do celów ewidencyjnych (art. 75-90).

Ponadto przepisy dotyczące ewidencji płatników składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenia zdrowotne zostały przeniesione do ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 963 z późn. zm.), a projektowane przepisy ordynacji podatkowej w zakresie identyfikacji i ewidencji będą miały odpowiednie zastosowanie. Takie rozwiązanie legislacyjne w sposób wymierny przyczyni się do przejrzystości przepisów projektu ordynacji podatkowej regulujących zupełnie odmienną materię.

Projektowane przepisy w zakresie identyfikacji i ewidencji podatników oparto na obecnych rozwiązaniach i zostały podzielone na cztery oddziały: przepisy ogól-

563 Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000.

564 W prawie niemieckim kwestię identyfikacji podatników reguluje ustawa z 16 marca 1976 r. – Prawo daninowe (Abgabenordnung (AO), BGBl. z 2002 r. Nr I, s. 3869, z późn. zm.). Przepisy od § 139a do § 139d tego aktu ustanawiają instytucję tzw. znaku identyfikacyjnego podatników (*Identifikationsmerkmal*).

ne, postępowanie w sprawie nadania numeru identyfikacji podatkowej, zasady posługiwania się identyfikatorem podatkowym oraz rejestr podatników.

5.1.2. Przepisy ogólne

DZIAŁ IV

POSTĘPOWANIA SZCZEGÓLNE

ROZDZIAŁ 1

IDENTYFIKACJA I EWIDENCJA PODATNIKÓW

Oddział 1

Przepisy ogólne

Art. 478. § 1. Podatnicy, płatnicy oraz inne podmioty, jeżeli odrębne ustawy tak stanowią, podlegają obowiązkowi ewidencyjnemu, z zastrzeżeniem § 2.

§ 2. Obowiązkowi ewidencyjnemu nie podlegają podatnicy, którzy uzyskali numer identyfikacyjny na podstawie art. 132 ust. 5 oraz art. 134a ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Art. 479. § 1. Identyfikatorem podatkowym jest:

- 1) numer PESEL – w przypadku podatników będących osobami fizycznymi objętymi rejestrem PESEL nieprowadzących działalności gospodarczej lub niebędących zarejestrowanymi podatnikami podatku od towarów i usług;
- 2) NIP – w przypadku pozostałych podmiotów podlegających obowiązkowi ewidencyjnemu, o którym mowa w art. 478.

§ 2. NIP nie może mieć ukrytego lub jawnego charakteru znaczącego, określającego pewne cechy podatnika lub płatnika.

Obowiązkowi ewidencyjnemu podlegają podatnicy, płatnicy oraz inne podmioty, o ile odrębne ustawy tak stanowią (art. 478 § 1). Ze względu na zdefiniowanie pojęcia podatnika oraz płatnika zrezygnowano z cywilistycznego rozróżnienia podmiotów prawa podlegających obowiązkowi ewidencyjnemu: osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej. To przepisy prawa materialnoprawnego z zakresu prawa podatkowego decydować będą o obowiązku ewidencyjnym. Podmiot podatku, jako instytucja prawa pozytywnego, powinien być rozpatrywany wyłącznie na tle konkretnego podatku, ponieważ właściwy z punktu widzenia celów konkretnego podatku katalog podatników buduje każda ustawa podatkowa⁵⁶⁵.

565 B. Brzeziński, Kierunki zmian przepisów ogólnych ordynacji podatkowej, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 3-4, s. 40.

Z dniem 1 września 2011 r. nastąpiły zmiany w zakresie identyfikacji podmiotów podlegających obowiązkowi ewidencyjnemu w Polsce. W celu zmniejszenia ustawowych obowiązków jednostek wobec administracji podatkowej i lepszemu wykorzystaniu danych, które i tak są gromadzone przez administrację, przyjęto, że obok numeru NIP, dla wybranej grupy podatników identyfikatorem podatkowym jest numer PESEL. Projektowany przepis art. 479 jest odpowiednikiem obecnego art. 3 ustawy o identyfikacji i ewidencji podatników, zgodnie z którym identyfikatorem podatkowym jest numer PESEL – w przypadku podatników będących osobami fizycznymi objętymi rejestrem PESEL, nieprowadzących działalności gospodarczej lub niebędących zarejestrowanymi podatnikami podatku od towarów i usług, natomiast NIP – w przypadku pozostałych podmiotów podlegających obowiązkowi ewidencyjnemu, o którym mowa w art. 478. W konsekwencji powyższego, jeżeli identyfikatorem podatkowym podmiotu, w tym osoby fizycznej, jest NIP, to taki podmiot podlega obowiązkowi ewidencyjnemu w pełnym zakresie, czyli dokonania zgłoszenia identyfikacyjnego i uzyskania NIP oraz aktualizacji danych objętych tym zgłoszeniem w terminach określonych w art. 485-486.

Ponadto wraz z określeniem reguł identyfikacji podatkowej proponuje się w art. 479 § 2 projektu ordynacji podatkowej konieczność takiego formułowania numerów identyfikacji podatników i płatników, by nie posiadały one ukrytego lub jawnego charakteru znaczącego, określającego pewne cechy podatnika albo płatnika podatku. W związku z tym należy wskazać, że z jednej strony NIP, podobnie jak PESEL, jest numerem niepowtarzalnym i jedynym dla danego podmiotu, który ma go identyfikować dla celów podatkowych, a jednocześnie jest nadawany na cały okres bytu danej jednostki organizacyjnej albo na całe życie osoby fizycznej.

5.1.3. Postępowanie w sprawie nadania numeru identyfikacji podatkowej

Oddział 2

Postępowanie w sprawie nadania numeru identyfikacji podatkowej

Art. 480. § 1. *Podatnicy, z zastrzeżeniem art. 481 § 3, są obowiązani do dokonania zgłoszenia identyfikacyjnego do naczelnika urzędu skarbowego albo organu właściwego na podstawie odrębnych przepisów.*

§ 2. *Zgłoszenia identyfikacyjnego, o którym mowa w § 1, dokonuje się jednokrotnie, bez względu na rodzaj oraz liczbę opłacanych przez podatnika podatków, formę opodatkowania, liczbę oraz rodzaje prowadzonej działalności gospodarczej oraz liczbę prowadzonych przedsiębiorstw.*

§ 3. *Zgłoszenie identyfikacyjne podatnika będącego użytkownikiem portalu, podatnika będącego zarejestrowanym użytkownikiem konta ePUAP oraz przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, zawiera również adres elektroniczny.*

§ 4. Zgłoszenie identyfikacyjne przedsiębiorcy w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej opodatkowanego wyłącznie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych lub kartą podatkową, może zawierać adres elektroniczny.

Art. 481. § 1. Zgłoszenie identyfikacyjne osób fizycznych zawiera nazwisko, imiona, imiona rodziców, datę i miejsce urodzenia, płeć, nazwisko rodowe, obywatelstwo lub obywatelstwa, pełny adres miejsca zamieszkania, rodzaj i numer dowodu tożsamości oraz numer PESEL w przypadku osób fizycznych objętych tym rejestrem oraz dane kontaktowe, informacje o rodzaju prowadzonej dokumentacji rachunkowej oraz podmiocie, który ją prowadzi.

§ 2. Zgłoszenie identyfikacyjne podatników będących osobami fizycznymi wykonujących działalność gospodarczą zawiera dane, o których mowa w § 1, nazwę (firmę), adres głównego miejsca wykonywania działalności gospodarczej, adresy dodatkowych miejsc wykonywania działalności, numer identyfikacyjny REGON, organ ewidencyjny, wykaz rachunków bankowych, adres miejsca przechowywania dokumentacji rachunkowej, przedmiot wykonywanej działalności określony według obowiązujących standardów klasyfikacyjnych oraz przewidywaną liczbę zatrudnionych.

§ 3. Zgłoszenia identyfikacyjnego nie dokonują podatnicy będący osobami fizycznymi objętymi rejestrem PESEL nieprowadzący działalności gospodarczej lub niebędący zarejestrowanymi podatnikami podatku od towarów i usług.

Art. 482. § 1. Zgłoszenie identyfikacyjne podatników wpisanych do Krajowego Rejestru Sądowego zawiera dane:

- 1) objęte treścią wpisu w Krajowym Rejestrze Sądowym, z wyłączeniem rejestru dłużników niewypłacalnych, przekazywane automatycznie za pośrednictwem systemu teleinformatycznego;
- 2) uzupełniające: skróconą nazwę (firmę), wykaz rachunków bankowych, adresy miejsc prowadzenia działalności, rodzaj prowadzonej dokumentacji rachunkowej, podmiot prowadzący dokumentację rachunkową, adres miejsca przechowywania dokumentacji rachunkowej, dane kontaktowe, w przypadku osobowych spółek handlowych i podmiotów podlegających wpisowi do rejestru przedsiębiorców na zasadach określonych dla spółek osobowych – dane dotyczące poszczególnych wspólników, w tym ich identyfikatory podatkowe i daty przystąpienia do spółki oraz przewidywaną liczbę zatrudnionych.

§ 2. Podatnicy wpisani do Krajowego Rejestru Sądowego dokonują zgłoszenia identyfikacyjnego wyłącznie w zakresie danych uzupełniających wskazanych w § 1 pkt 2, w terminie 21 dni od dnia dokonania wpisu podmiotu do Krajowego Rejestru Sądowego.

§ 3. Zgłoszenie identyfikacyjne podatników niebędących osobami fizycznymi zawiera: pełną i skróconą nazwę (firmę), formę organizacyjno-prawną, pełny adres siedziby, numer identyfikacyjny REGON, organ rejestrowy lub ewidencyjny i numer nadany przez ten organ, wykaz rachunków bankowych, adresy miejsc prowadzenia działalności, rodzaj prowadzonej dokumentacji rachunkowej, podmiot prowadzący dokumentację rachunkową, adres miejsca przechowywania dokumentacji rachunkowej, przedmiot wykonywanej działalności określony

według obowiązujących standardów klasyfikacyjnych, dane kontaktowe oraz przewidywaną liczbę zatrudnionych, a ponadto:

- 1) w przypadku zakładów (oddziałów) osób prawnych oraz innych wyodrębnionych jednostek wewnętrznych będących podatnikami – NIP oraz inne dane dotyczące jednostki macierzystej;
- 2) w przypadku spółek cywilnych, osobowych spółek handlowych i podmiotów podlegających wpisowi do rejestru przedsiębiorców na zasadach określonych dla spółek osobowych – dane dotyczące wspólników, w tym również identyfikator podatkowy poszczególnych wspólników;
- 3) w przypadku podatkowych grup kapitałowych – dane dotyczące spółek wchodzących w skład grupy, w tym również NIP nadane tym spółkom.

Art. 483. § 1. W przypadku dokonywania zgłoszenia identyfikacyjnego przez pełnomocnika lub kuratora sądowego do zgłoszenia dołącza się uwierzytelnioną lub poświadczoną urzędowo kopię pełnomocnictwa szczególnego, postanowienia sądu albo urzędowe potwierdzenie odbioru pełnomocnictwa szczególnego.

§ 2. W przypadku udzielenia pełnomocnictwa szczególnego wyłącznie do dokonania zgłoszenia identyfikacyjnego do zgłoszenia dołącza się oryginał pełnomocnictwa szczególnego lub urzędowe potwierdzenie odbioru.

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzory formularzy zgłoszeń identyfikacyjnych i formularzy zgłoszeń aktualizacyjnych oraz zgłoszeń w zakresie danych uzupełniających, o których mowa w art. 482 § 1 pkt 2, w art. 42 ust. 3a pkt 2 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej i w art. 43 ust. 5b pkt 2 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, z wyjątkiem zgłoszeń osób fizycznych będących przedsiębiorcami, biorąc pod uwagę kompletność przekazywanych danych niezbędnych do ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, konieczność przekazywania danych uzupełniających do krajowego rejestru urzędowego podmiotów gospodarki narodowej oraz Centralnego Rejestru Płatników Składek.

§ 4. Do zgłoszeń identyfikacyjnych oraz zgłoszeń aktualizacyjnych podatników będących osobami fizycznymi wykonującymi działalność gospodarczą stosuje się formularz wniosku o wpis do CEIDG, zgodnie z ustawą o swobodzie działalności gospodarczej.

Art. 484. § 1. Podatnicy będący osobami fizycznymi rozpoczynającymi działalność gospodarczą w ramach wniosku o wpis do CEIDG składają zgłoszenie identyfikacyjne albo aktualizacyjne.

§ 2. W przypadku określonym w § 1 podatnicy prowadzący działalność gospodarczą, zgodnie z art. 490, są obowiązani dokonać zgłoszenia aktualizacyjnego w celu uzupełnienia danych, w szczególności wykazu rachunków bankowych.

§ 3. Naczelnik urzędu skarbowego przekazuje niezwłocznie sądowi prowadzącemu rejestr przedsiębiorców albo organowi prowadzącemu ewidencję działalności gospodarczej informację zwrotną o NIP nadanym przedsiębiorcy rozpoczynającemu działalność gospodarczą, nie później jednak niż w ciągu 3 dni roboczych od jego nadania.

Art. 485. § 1. Podatnicy podatku od towarów i usług lub podatku akcyzowego są obowiązani dokonać zgłoszenia identyfikacyjnego przed dniem dokonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu jednym z tych podatków, z tym że osoby fizyczne są obowiązane dokonać zgłoszenia identyfikacyjnego tylko w przypadku dokonywania zgłoszenia rejestracyjnego, o którym mowa w art. 96 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług oraz w art. 16 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym. Zgłoszenia identyfikacyjnego dokonuje się niezależnie od zgłoszenia rejestracyjnego.

§ 2. Podatnicy, z wyłączeniem osób fizycznych objętych rejestrem PESEL nieprowadzących działalności gospodarczej lub niebędących zarejestrowanymi podatnikami podatku od towarów i usług oraz płatnicy podatków podlegający obowiązkowi ewidencyjnemu, są obowiązani dokonać zgłoszenia identyfikacyjnego nie później niż w terminie przewidzianym do złożenia pierwszej deklaracji, zeznania, informacji bądź oświadczenia albo wraz z dokonaniem pierwszej wpłaty podatku lub zaliczki na podatek.

§ 3. Obowiązek, o którym mowa w § 2, dotyczy również podatników, którzy nie posiadają identyfikatora podatkowego, a uzyskali przychody na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ze stosunku pracy, umowy zlecenia, umowy o dzieło lub innej o podobnym charakterze, a także działalności wykonywanej osobiście.

§ 4. Obowiązek, o którym mowa w § 2 i 3, może być dokonany za pośrednictwem płatnika.

Art. 486. W przypadku gdy z przepisów prawa podatkowego wynikają różne terminy dokonania czynności, o których mowa w art. 485, zgłoszenia identyfikacyjnego dokonuje się jeden raz, w terminie najwcześniejszym.

Art. 487. § 1. Nadanie NIP następuje przy użyciu CRP KEP, po dokonaniu zgłoszenia identyfikacyjnego.

§ 2. Nadanie NIP podatnikowi wpisanemu do Krajowego Rejestru Sądowego następuje automatycznie, bezpośrednio po zamieszczeniu w CRP KEP za pośrednictwem systemu teleinformatycznego danych przekazanych z Krajowego Rejestru Sądowego, a w przypadku oddziału przedsiębiorcy zagranicznego – po zamieszczeniu w CRP KEP danych uzupełniających potwierdzających status płatnika składek ubezpieczeniowych.

§ 3. Informacja w przedmiocie NIP jest przekazywana automatycznie za pośrednictwem systemu teleinformatycznego przez CRP KEP odpowiednio do Krajowego Rejestru Sądowego lub CEIDG bezpośrednio po jego nadaniu, unieważnieniu, uchyleniu lub przywróceniu.

§ 4. Przekazanie do Krajowego Rejestru Sądowego informacji o NIP może nastąpić w terminie 3 dni roboczych, jeżeli w związku z nadaniem NIP zachodzi konieczność przeprowadzenia przez naczelnika urzędu skarbowego postępowania wyjaśniającego w przedmiocie ustalenia, czy podatnikowi nie został uprzednio nadany NIP – po jego zakończeniu w CRP KEP ustala się lub nadaje NIP.

§ 5. Przekazanie do CEIDG informacji o nadaniu NIP następuje nie później niż następnego dnia roboczego po dniu wpływu do naczelnika urzędu skarbowego poprawnego zgłoszenia identyfikacyjnego.

Art. 488. § 1. Naczelnik urzędu skarbowego wydaje potwierdzenie nadania NIP.

§ 2. W przypadku osób fizycznych objętych rejestrem PESEL potwierdzenie nadania NIP zawiera również numer PESEL.

§ 3. Potwierdzenie nadania NIP jest wydawane niezwłocznie, nie później niż w terminie 3 dni roboczych od dnia wpływu poprawnego zgłoszenia identyfikacyjnego do naczelnika urzędu skarbowego.

§ 4. Potwierdzeniem nadania NIP dla podatników wpisanych do Krajowego Rejestru Sądowego lub CEIDG jest ujawnienie tego numeru w Krajowym Rejestrze Sądowym lub CEIDG.

Art. 489. § 1. Naczelnik urzędu skarbowego wydaje decyzję o odmowie nadania NIP w przypadku:

- 1) braku możliwości potwierdzenia tożsamości lub istnienia podatnika;
- 2) stwierdzenia, że dokonane zgłoszenie identyfikacyjne nie spełnia wymogów określonych dla tego zgłoszenia;
- 3) stwierdzenia, że podatnikowi został nadany NIP;
- 4) ustalenia przez organ podatkowy, że dane adresowe siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej podatnika są fałszywe, fikcyjne lub wskazany adres siedziby nie spełnia warunków dla uznania go za faktyczną siedzibę podatnika;
- 5) wystąpienia o nadanie NIP przez podatników, o których mowa w art. 481 § 3.

§ 2. Naczelnik urzędu skarbowego unieważnia z urzędu, w drodze decyzji, NIP nadany podatnikowi, w przypadku:

- 1) wielokrotnego nadania NIP, biorąc pod uwagę interes prawny i gospodarczy podatnika;
- 2) nadania NIP na podstawie danych o których mowa w § 1 pkt 4.

§ 3. Do podatników wpisanych do Krajowego Rejestru Sądowego § 1 i § 2 pkt 2 nie mają zastosowania.

§ 4. Nie można posługiwać się unieważnionym NIP, a unieważniony NIP nie może zostać ponownie nadany.

§ 5. Naczelnik urzędu skarbowego uchyla z urzędu, w drodze decyzji, NIP, jeżeli po dokonaniu rejestracji podatnik zmienił dane adresowe swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej i po zmianie dane wyczerpują znamiona wskazane w § 1 pkt 4.

§ 6. Z chwilą ustania przesłanek uzasadniających uchylenie NIP na skutek zmiany danych adresowych w odpowiednim rejestrze lub ewidencji następuje przywrócenie NIP w CRP KEP. Do przywrócenia NIP stosuje się odpowiednio przepisy art. 483.

Art. 490. § 1. Podatnicy, o których mowa w art. 485, mają obowiązek aktualizowania danych objętych zgłoszeniem identyfikacyjnym przez dokonanie zgłoszenia aktualizacyjnego do naczelnika urzędu skarbowego, nie później niż w terminie 7 dni od dnia, w którym nastąpiła zmiana danych. Podatnicy wpisani do Krajowego Rejestru Sądowego dokonują zgłoszenia

aktualizacyjnego w zakresie danych uzupełniających wskazanych w art. 482 oraz w zakresie daty wystąpienia wspólnika ze spółki.

§ 2. W przypadku zmiany adresu miejsca zamieszkania przez podatnika będącego osobą fizyczną objętą rejestrem PESEL nieprowadzącą działalności gospodarczej, posiadającą NIP, a nie objętą rejestrem PESEL lub niebędącą zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług, za dokonanie aktualizacji uznaje się podanie przez tego podatnika aktualnego adresu miejsca zamieszkania w składanej deklaracji. Podatnicy mogą również dokonać aktualizacji adresu miejsca zamieszkania według wzoru określonego na podstawie art. 483 § 3.

§ 3. Aktualizacji danych ewidencyjnych dotyczących podatkowych grup kapitałowych dokonuje wskazana w umowie spółka reprezentująca grupę. Obowiązek ten jest niezależny od obowiązku aktualizacji danych, który ciąży na każdej ze spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej.

§ 4. Do aktualizacji danych objętych zgłoszeniem identyfikacyjnym stosuje się:

- 1) odpowiednio przepisy art. 483 § 1 i 2;
- 2) wzory formularzy zgłoszeń aktualizacyjnych określone w odrębnych przepisach albo formularz wniosku o wpis do CEIDG, zgodnie z ustawą z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej.

Art. 491. § 1. Zgłoszenia identyfikacyjne oraz zgłoszenia aktualizacyjne mogą być składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

§ 2. Pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej udzielone na podstawie art. 134-135 ma zastosowanie do zgłoszeń, o których mowa w § 1.

§ 3. Zgłoszenia określone w § 6 mogą być składane przez pełnomocnika za pomocą środków komunikacji elektronicznej, jeżeli zostało złożone do właściwego naczelnika urzędu skarbowego pełnomocnictwo, o którym mowa w art. 483 § 1.

§ 4. Zawiadomienie o odwołaniu pełnomocnictwa składa się do właściwego naczelnika urzędu skarbowego.

§ 5. Potwierdzenia w postaci elektronicznej, złożenia zgłoszenia za pomocą środków komunikacji elektronicznej dokonuje:

- 1) naczelnik urzędu skarbowego;
- 2) elektroniczna skrzynka podawcza systemu teleinformatycznego.

§ 6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, rodzaje zgłoszeń, które mogą być składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej, mając na względzie potrzebę upowszechniania tej formy składania zgłoszeń oraz ułatwienie uzyskania numeru identyfikacji podatkowej.

Art. 492. § 1. Zgłoszenie składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej powinno zawierać:

1) dane w ustalonym formacie elektronicznym, zawarte we wzorze zgłoszenia określonym w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 483 § 3;

2) podpis elektroniczny.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw informatyzacji, określi, w drodze rozporządzenia:

1) sposób przysyłania zgłoszeń za pomocą środków komunikacji elektronicznej;

2) rodzaje podpisu elektronicznego, którym powinny być opatrzone poszczególne typy zgłoszeń.

§ 3. Wydając rozporządzenie, o którym mowa w ust. 2, minister właściwy do spraw finansów publicznych uwzględni konieczność zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w zgłoszeniach oraz ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem, w szczególności poprzez weryfikację podpisu i znakowanie czasem.

Zgodnie z proponowanym art. 480 przyjęto aktualnie obowiązujące zasady dotyczące nadawania numeru identyfikacji podatkowej, zgodnie z którymi podatnicy i płatnicy podatków mają obowiązek złożyć zgłoszenie identyfikacyjne do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, jednakże zgłoszenie takie dokonuje się tylko jeden raz, bez względu na rodzaj oraz liczbę opłacanych przez podatnika podatków, formę opodatkowania, liczbę oraz rodzaj prowadzonej działalności gospodarczej czy liczbę prowadzonych przedsiębiorstw (art. 480 § 2). Jedyny wyjątek dotyczy podatników będących osobami fizycznymi, objętych rejestrem PESEL, nieprowadzących działalności gospodarczej lub niebędących zarejestrowanymi podatnikami podatku od towarów i usług (art. 481 § 3). Obowiązek identyfikacyjny nie aktualizuje się w przypadku dokonania przez osobę fizyczną objętą rejestrem PESEL określonych czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą, ponieważ powstaje on dopiero w przypadku podjęcia działalności gospodarczej, przed dokonaniem pierwszej czynności (art. 485 § 1).

Przepis art. 480 § 3 wprowadza dodatkowe elementy w zgłoszeniu identyfikacyjnym podatnika będącego użytkownikiem portalu, podatnika będącego zarejestrowanym użytkownikiem konta ePUAP oraz przedsiębiorców w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej. Ten dodatkowy element to adres elektroniczny. Zauważyć jednak należy, że obowiązek ten nie dotyczy przedsiębiorców opodatkowanych wyłącznie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych lub kartą podatkową. Przepis ten koresponduje z art. 294 projektu. W art. 294 projektu wskazano mianowicie podmioty, którym doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej jest zasadą.

Należy zapewnić samorządowym organom podatkowym odpowiedni dostęp do CRP KEP celem prawidłowej realizacji postanowień przepisów regulujących do-

ręczanie pism określonym podmiotom za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Jednocześnie proponuje się pozostawienie kazuistycznych regulacji odnoszących się do poszczególnych grup podatników i płatników podatków w związku z realizacją przez nich obowiązku identyfikacyjnego – samodzielnie albo przez pełnomocnika, względnie kuratora. Poszczególne przepisy stanowią w tych wypadkach przepisy o charakterze czysto technicznym, wskazują bowiem dane, które należy podać w przypadku zgłoszenia, w zależności od podmiotu, który dokonuje tej czynności (art. 482-484). Dla ułatwienia dokonania zgłoszenia identyfikacyjnego w art. 483 § 3 zawarto obligatoryjną delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia, wzorów formularzy zgłoszeń identyfikacyjnych i formularzy zgłoszeń aktualizacyjnych. Podmioty podlegające obowiązkowi ewidencyjnemu będą mogły wykorzystać w tym celu środki komunikacji elektronicznej.

Proponowane przepisy art. 487 zawierają natomiast regulacje dotyczące samego procesu nadawania NIP, które są tożsame z zasadami obowiązującymi od 1 stycznia 2012 r. na podstawie ustawy o identyfikacji i ewidencji podatników. Uproszczony tryb nadawania identyfikatora podatkowego polega na nadaniu go przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, jako organu prowadzącego Centralny Rejestr Podmiotów Krajowej Ewidencji Podatników (CRP KEP) i administratora danych, w formie czynności materialno-technicznej, po dokonaniu zgłoszenia identyfikacyjnego. W tym celu Szef KAS posługuje się CRP KEP, który prowadzi w postaci elektronicznej i uzupełnia w nim dane dotyczące KRS, numeru identyfikacyjnego REGON, numeru PESEL oraz rodzaju i numeru dowodu tożsamości na podstawie informacji otrzymanych od organów prowadzących rejestry urzędowe zawierające te dane.

W projektowanych przepisach nie przywrócono zatem obowiązującej do końca 2011 roku reguły nadawania NIP w formie decyzji – po przeprowadzeniu postępowania jurysdykcyjnego, z zachowaniem wszelkich gwarancji procesowych przysługujących stronie. Po nadaniu NIP przez Szefa KAS właściwy naczelnik urzędu skarbowego jest jednak zobligowany do niezwłocznego wydania zaświadczenia potwierdzającego nadanie NIP, nie później jednak niż w terminie 3 dni roboczych od dnia wpływu poprawnego zgłoszenia identyfikacyjnego (art. 488). Ustawa precyzować też będzie moment potwierdzenia nadania NIP dla podmiotów wpisanych do Krajowego Rejestru Sądowego lub Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, tj. z chwilą ujawnienia tego faktu w tych rejestrach.

W nowych przepisach ordynacji podatkowej nałożono również obowiązek dokonania zgłoszenia identyfikacyjnego na podatników, którzy nie posiadają identyfikatora podatkowego, ale uzyskali przychody na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej

ze stosunku pracy, umowy zlecenia, umowy o dzieło lub innej o podobnym charakterze, a także działalności wykonywanej osobiście. Takie zgłoszenie może dokonać za pośrednictwem płatnika.

W art. 489 projektu zawarto natomiast zamknięty katalog przesłanek, zarówno podmiotowych, jak i przedmiotowych, do wydania decyzji o odmowie nadania NIP oraz o unieważnieniu NIP. Naczelnik urzędu skarbowego odmawia nadania NIP w przypadku:

- a) braku możliwości potwierdzenia tożsamości lub istnienia podmiotu,
- b) stwierdzenia, że dokonane zgłoszenie nie spełnia wymogów określonych dla tego zgłoszenia,
- c) ponownego wystąpienia o nadanie NIP lub wystąpienia o nadanie NIP przez podatnika będącego osobą fizyczną objętą rejestrem PESEL nieprowadzącą działalności gospodarczej lub niebędącą zarejestrowanym podatnikiem VAT,
- d) ustalenia przez organ podatkowy, że dane adresowe siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej podatnika są fałszywe, fikcyjne lub wskazany adres siedziby nie spełnia warunków dla uznania go za faktyczną siedzibę podatnika,
- e) wystąpienia o nadanie NIP przez osoby fizyczne objęte rejestrem PESEL nieprowadzące działalności gospodarczej lub niebędące zarejestrowanymi podatnikami podatku od towarów i usług.

W przypadku natomiast wielokrotnego nadania NIP (który może być nadany jednokrotnie) lub nadania NIP na podstawie fałszywych lub fikcyjnych danych adresowych, a także gdy adres siedziby nie spełnia warunków dla uznania go za faktyczną siedzibę podatnika, naczelnik urzędu skarbowego unieważnia z urzędu NIP nadany podmiotowi. Przedmiotowej przesłanki organy podatkowe nie mogą jednak interpretować dowolnie. Na uwagę zasługuje bowiem orzecznictwo TSUE⁵⁶⁶, zgodnie z którym artykuły 213, 214 i 273 dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, by organ skarbowy państwa członkowskiego odmawiał nadania numeru identyfikacji podatkowej do celów podatku od wartości dodanej spółce z tego tylko powodu, że w mniemaniu tego organu nie posiada ona środków materialnych, technicznych i finansowych do wykonywania zgłaszanej działalności gospodarczej. Wskazano również, iż właścicielowi udziałów tej spółki uprzednio wielokrotnie nadawano taki numer dla innych przedsiębiorstw, które nie prowadziły rzeczywistej działalności gospodarczej oraz których

⁵⁶⁶ Zob. wyrok TSUE z 14 marca 2013 r. w sprawie C-527/11 *Valsts iejumu dienests* przeciwko *Ablesio SIA*, LexisNexis nr 5042931.

udziały były przekazywane innym osobom wkrótce po otrzymaniu rzeczono- go numeru. Organ nie może odmówić nadania NIP, gdy nie ustali, w świetle obiektyw- nych czynników, że istnieją poważne przesłanki pozwalające podejrzewać, że nada- ny numer identyfikacji podatkowej do celów podatku od wartości dodanej zostanie wykorzystany do popełnienia oszustwa. Przy unieważnianiu wielokrotnie nadane- go NIP naczelnik urzędu skarbowego powinien natomiast wziąć pod uwagę interes prawny i gospodarczy podmiotu.

W art. 490 nałożono natomiast na podmioty obowiązek aktualizowania danych objętych zgłoszeniem identyfikacyjnym w terminie 7 dni od dnia, kiedy nastąpi- ła zmiana danych. Przedmiotowa aktualizacja dotyczy wszelkich podmiotów, które uprzednio były zobowiązane do dokonania zgłoszenia identyfikacyjnego, jednakże osoby fizyczne objęte rejestrem PESEL nieprowadzące działalności gospodarczej lub niebędące zarejestrowanymi podatnikami podatku od towarów i usług dokonują tej czynności w składanych deklaracjach. Zgłoszenie aktualizacyjne będzie dokonywa- ne na odpowiednim wzorze formularza, a dla ułatwienia tej czynności podmiot zo- bowiązany będzie mógł wykorzystać środki komunikacji elektronicznej.

5.1.4. Zasady posługiwania się identyfikatorem podatkowym

Oddział 3

Zasady posługiwania się identyfikatorem podatkowym

Art. 493. § 1. *Podatnicy są obowiązani podawać identyfikator podatkowy w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych.*

§ 2. *W sprawach, o których mowa w § 1, podatnicy mają obowiązek podawać identyfika- tor podatkowy na żądanie:*

- 1) *organów administracji rządowej i samorządowej;*
- 2) *organów podatkowych;*
- 3) *przedstawicieli Najwyższej Izby Kontroli;*
- 4) *banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych;*
- 5) *stron czynności cywilnoprawnych;*
- 6) *płatników oraz inkasentów podatków.*

§ 3. *Płatnicy i inkasenci, o których mowa w § 2 pkt 6, są obowiązani żądać od podatni- ków podania identyfikatora podatkowego i podawać go organom podatkowym na dokumen- tach związanych z wykonywaniem zobowiązań podatkowych.*

§ 4. *Osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości praw- nej oraz inne podmioty będące podatnikami na podstawie przepisów prawa polskiego oraz ratyfikowanych umów międzynarodowych, których Rzeczpospolita Polska jest stroną, w tym także mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd za granicą, w przypadku uzyskania*

numeru służącego identyfikacji dla celów podatkowych w innym państwie, są obowiązane podawać ten numer na żądanie:

- 1) organów podatkowych;
- 2) płatników;
- 3) organów i instytucji ubezpieczeń społecznych;
- 4) podmiotów określonych w art. 42 ust. 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Art. 494. § 1. NIP nadany podatnikowi nie przechodzi na następcę prawnego, z wyjątkiem:

- 1) przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa lub przedsiębiorstwa komunalnego w jednoosobową spółkę gminy;
- 2) przekształcenia spółki cywilnej w spółkę handlową lub spółki handlowej w inną spółkę handlową;
- 3) przekształcenia stowarzyszenia zwykłego w stowarzyszenie.

§ 2. W przypadku śmierci lub ustania bytu prawnego podatnika, nadany NIP wygasa, z wyjątkiem przypadków wymienionych w § 1.

Proponowany przepis art. 493 formułuje natomiast obowiązki podatników i płatników związane z posługiwaniem się identyfikatorem podatkowym. Projektowany przepis w sposób przejrzysty wyraża podstawowe reguły określające zarówno katalog sytuacji, w których podatnicy i płatnicy zobowiązani będą do posługiwania się NIP, jak i kategorie podmiotów, względem których będą oni zobligowani do okazania się tym numerem. Podatnicy prowadzący działalność gospodarczą oraz zarejestrowani w podatku od towarów i usług⁵⁶⁷, jak również płatnicy podatków będą zobowiązani do podawania identyfikatora podatkowego na dokumentach związanych z wykonywaniem zobowiązań podatkowych oraz niepodatkowych należności budżetowych, do których poboru są zobowiązane organy podatkowe.

W art. 493 § 2 wskazano natomiast taksatywnie organy władzy publicznej oraz inne podmioty, wobec których podatnicy i płatnicy winni podawać identyfikator podatkowy. W przypadku natomiast uzyskania przez określony podmiot, w tym także podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd za granicą, numeru służącego identyfikacji dla celów podatkowych w innym państwie, jest on obowiązany podać ten numer na żądanie m.in:

567 Zob. wyrok NSA z 27 lutego 2013 r., I FSK 443/12, w którym sąd stwierdził, że faktura VAT otrzymana przez podatnika od podmiotu niezarejestrowanego jako podatnik dla potrzeb VAT daje prawo do odliczenia podatku, gdy faktura zawiera informacje wymagane przez art. 22 ust. 3 lit. b VI dyrektywy (obecnie art. 226 dyrektywy 2006/112/WE), a w szczególności numer identyfikacji podatkowej dostawcy (usługodawcy) pozwalający na ustalenie jego tożsamości, mimo jego niezarejestrowania dla celów VAT.

- 1) organów podatkowych;
- 2) płatników podatków;
- 3) organów i instytucji ubezpieczeń społecznych;
- 4) podmiotów określonych w art. 42 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Proponuje się również uregulować zasady następstwa prawnego w zakresie NIP, zgodnie z którymi za wyjątkiem sytuacji enumeratywnie wymienionych w przepisie, nadany NIP wygasa w przypadku zgonu lub ustania bytu prawnego podatnika lub płatnika (art. 490). W przypadku zatem osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą lub będących zarejestrowanymi podatnikami podatku od towarów i usług, a także innych podmiotów, które w wyniku łączenia, podziału albo przekształcenia stały się nowym podmiotem praw i obowiązków, obowiązywać będzie generalna reguła, iż dotychczasowy NIP nie przechodzi na następcę prawnego, a nowo powstały podmiot musi dokonać nowego zgłoszenia identyfikacyjnego w celu uzyskania nowego NIP. Wyjątki od tej zasady podlegające w związku z tym wykładni zwięzającej zostały wymienione *expressis verbis* w § 1. Problematyka następstwa prawnego została kompleksowo uregulowana w dziale II projektowanej ordynacji podatkowej, jednakże ze względu na pewien szczególny typ stosunku podatkowoprawnego oraz niektóre rozwiązania w ustawach regulujących poszczególne podatki⁵⁶⁸ należy ją traktować jako szczegółową regulację⁵⁶⁹.

Zaproponowane rozwiązania prawne nie pokrywają się z regulacjami działu II, a ściślej rzecz ujmując, art. 494 przewiduje następstwo prawne w obszarze kształtowanych przez nią stosunków prawnopodatkowych w węższym zakresie, niż czyni to dział II, który generuje ogólną zasadę w odniesieniu do wszelkich stosunków w obszarze prawa podatkowego. Pozycja następców prawnych oraz podmiotów przekształconych została ukształtowana analogicznie, tzn. podlegają regule kontynuacji w zakresie prawa i obowiązków podatkowo-prawnych, chyba że odrębne ustawy lub ratyfikowane umowy międzynarodowe stanowią inaczej⁵⁷⁰.

568 Zob. ograniczenie prawa do odliczenia straty przez następcę prawnego w art. 7 ust. 3 pkt 5 oraz ust. 4 i 4a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

569 A. Olesińska, *Następstwo w prawie podatkowym (w:) Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 284.

570 *Ibidem*, s. 284-285.

5.1.5. Rejestr podatników

Oddział 4

Rejestr podatników

Art. 495. § 1. Dokumentacja związana z nadaniem NIP oraz aktualizowaniem danych zawartych w zgłoszeniach identyfikacyjnych jest gromadzona i przechowywana w urzędach skarbowych, a dokumentacja złożona za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub za pośrednictwem systemu teleinformatycznego jest gromadzona i przechowywana w CRP KEP.

§ 2. Dokumentacja, o której mowa w § 1, nie podlega przekazaniu do archiwów państwowych.

§ 3. Naczelnik urzędu skarbowego wydaje:

- 1) zaświadczenie o nadaniu NIP podatnikowi, który się nim posługuje, na jego wniosek;
- 2) informację o nadanym NIP podmiotowi, na wniosek osoby trzeciej zawierający dane podmiotu, o którego NIP wystąpiono.

§ 4. Szef Krajowej Administracji Skarbowej oraz naczelnicy urzędów skarbowych udostępniają NIP organom prowadzącym urzędowe rejestry na podstawie odrębnych przepisów, na ich wniosek zawierający dane niezbędne do identyfikacji podmiotu. Wniosek i NIP organy otrzymują za pośrednictwem elektronicznej platformy usług administracji publicznej (ePU-AP), o której mowa w art. 19a ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne lub innych środków komunikacji elektronicznej.

§ 5. Wzory wniosków, o których mowa w § 4, udostępnia się w Biuletynie Informacji Publicznej ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Art. 496. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej prowadzi w systemie teleinformatycznym CRP KEP i jest administratorem danych w nim zawartych.

§ 2. CRP KEP służy:

- 1) gromadzeniu wybranych danych ewidencyjnych z rejestru PESEL dotyczących osób fizycznych objętych tym rejestrem oraz danych wynikających:
 - a) ze zgłoszeń identyfikacyjnych i aktualizacyjnych podatników,
 - b) z innych dokumentów związanych z obowiązkami wynikającymi z odrębnych przepisów;
- 2) weryfikacji danych, o których mowa w pkt 1, oraz porównaniu ich z rejestrami urzędowymi prowadzonymi na podstawie odrębnych przepisów;
- 3) wymianie danych z rejestrem PESEL, CEIDG, krajowym rejestrem urzędowym podmiotów gospodarki narodowej, Krajowym Rejestrem Sądowym, Centralnym Rejestrem Płatników Składek.

§ 3. Naczelnicy urzędów skarbowych zamieszczają w CRP KEP dane zawarte w dokumentacji, o której mowa w art. 495 § 1, dane z dokumentów, o których mowa w § 2 pkt 1 lit. b, oraz dane uzupełniające, o których mowa w art. 42 ust. 3a pkt 2 ustawy z dnia 29 czerwca

1995 r. o statystyce publicznej i w art. 43 ust. 5b pkt 2 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, jeżeli nie są one zamieszczone za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub za pośrednictwem systemu teleinformatycznego.

§ 4. CRP KEP przekazuje automatycznie za pośrednictwem systemu teleinformatycznego dane uzupełniające podmiotu wpisanego do Krajowego Rejestru Sądowego, o których mowa w art. 42 ust. 3a pkt 2 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej, do krajowego rejestru urzędowego podmiotów gospodarki narodowej bezpośrednio po ich zamieszczeniu w CRP KEP. Przepis stosuje się odpowiednio do zmiany danych.

§ 5. CRP KEP przekazuje automatycznie za pośrednictwem systemu teleinformatycznego dane objęte treścią wpisu w Krajowym Rejestrze Sądowym oraz dane uzupełniające podmiotu, o których mowa w art. 43 ust. 5b pkt 2 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, do Centralnego Rejestru Płatników Składek bezpośrednio po ich zamieszczeniu w CRP KEP. Przepis stosuje się odpowiednio do zmiany danych.

§ 6. Minister właściwy do spraw wewnętrznych po zarejestrowaniu osoby fizycznej w rejestrze PESEL jest obowiązany przekazywać niezwłocznie z tego rejestru do CRP KEP następujące dane: nazwisko, imię, numer PESEL oraz informację o dacie zgonu.

§ 7. Minister właściwy do spraw informatyzacji, po otrzymaniu od Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji o zaewidencjonowaniu osoby fizycznej objętej rejestrem PESEL w CRP KEP, niezwłocznie przekazuje posiadane dane z rejestru PESEL w zakresie określonym w art. 481 § 1.

§ 8. W przypadku zmiany danych, o których mowa w § 6 i 7, minister właściwy do spraw wewnętrznych niezwłocznie przekazuje zmienione dane.

§ 9. Przekazywanie danych przez ministra właściwego do spraw wewnętrznych następuje przy wykorzystaniu środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (Dz.U. z 2017 r. poz. 1219 i 1579) i na zasadach określonych w ustawie z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz w ustawie z dnia 24 września 2010 r. o ewidencji ludności (Dz.U. z 2017 r. poz. 657).

§ 10. Szef Krajowej Administracji Skarbowej i naczelnik urzędu skarbowego uzupełniają w CRP KEP dane dotyczące numeru podmiotu w Krajowym Rejestrze Sądowym, numeru identyfikacyjnego REGON, numeru PESEL oraz rodzaju i numeru dowodu tożsamości na podstawie informacji otrzymanych od organów prowadzących rejestry urzędowe zawierające te dane.

Art. 497. CRP KEP jest wykorzystywany przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz organy Krajowej Administracji Skarbowej do realizacji celów i zadań ustawowych.

Art. 498. § 1. W zakresie nieuregulowanym w niniejszym rozdziale do postępowań w sprawie odmowy nadania NIP, unieważnienia, uchylecia nadanego NIP, wydawania potwierdzeń nadania NIP oraz zaświadczeń i informacji o nadanym NIP stosuje się odpowiednio przepisy działu III, z zastrzeżeniem § 2.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w art. 489 § 1 pkt 4, nie stosuje się art. 351 § 1.

§ 3. Decyzji o unieważnieniu lub o uchyleniu NIP nadaje się rygor natychmiastowej wykonalności.

Art. 499. Przepisy niniejszego rozdziału dotyczące podatników, stosuje się odpowiednio do innych zobowiązanych podmiotów, jeżeli podlegają obowiązkowi ewidencyjnemu.

W art. 495-497 projektowanych przepisów zawarto propozycje regulacji w zakresie kontynuacji funkcjonowania Centralnego Rejestru Podmiotów – Krajowej Ewidencji Podatników, który jest prowadzony przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w systemie teleinformatycznym. Ten kompletny i zintegrowany w skali kraju system ewidencji podatników oraz płatników został utworzony dla potrzeb organów podlegających lub nadzorowanych przez Szefa KAS.

Wyłączne prerogatywy w tym względzie zachowa zatem Szef KAS, a naczelnicy urzędów skarbowych będą jedynie:

- 1) gromadzić i przechowywać dokumentację związaną z nadaniem NIP oraz aktualizowaniem danych zawartych w zgłoszeniach identyfikacyjnych (art. 495 § 1),
- 2) wydawać decyzje o odmowie nadania NIP i decyzji o unieważnieniu NIP (art. 489 § 1 i 2), potwierdzeń nadania NIP (art. 488 § 1), zaświadczeń o nadaniu NIP oraz informacji o nadaniu NIP (art. 495 § 3),
- 3) obok Szefa KAS udostępniać NIP organom prowadzącym urzędowe rejestry na podstawie odrębnych przepisów (art. 495 § 4).

Według założeń CRP KEP powinien zapewnić:

- 1) identyfikację podmiotów przez gromadzenie danych ewidencyjnych pochodzących z rejestru PESEL,
- 2) identyfikację podatników w ramach całego kraju przez gromadzenie i weryfikację danych wynikających ze zgłoszeń identyfikacyjnych i aktualizacyjnych podmiotów,
- 3) spójność i poprawność dla całego systemu ewidencji podatników przez zintegrowanie w jednym miejscu pochodzących z różnych urzędów skarbowych danych ewidencyjnych podmiotów,
- 4) usprawnienie i przyspieszenie procesu rejestracji podmiotów i nadawania NIP oraz wykorzystywanie danych w nim zgromadzonych do realizacji celów i zadań ustawowych⁵⁷¹.

571 T. Lewandowski, P. Ostojski, Zasady ewidencji i identyfikacji płatników i podatników. Komentarz, LexisNexis/el.

W art. 498 projektu wskazano natomiast, iż w sprawach nieuregulowanych w tym rozdziale będą miały odpowiednio zastosowanie przepisy działu III ordynacji podatkowej z wyłączeniem niektórych artykułów.

5.2. Interpretacje i informacje dotyczące przepisów prawa podatkowego

5.2.1. Uwagi ogólne

Centralizacja procesu wydawania interpretacji indywidualnych od 1 lipca 2007 r. miała m.in. zapobiec rozbieżnemu stosowaniu prawa podatkowego oraz doprowadzić do stworzenia jednolitej bazy wiedzy o tych interpretacjach. Ten proces nie objął interpretacji wydawanych przez podatkowe organy samorządowe. Efektem tego jest brak wiedzy o ilości tego rodzaju interpretacji i ich treści. Obecnie każda z gmin wydaje indywidualne interpretacje podatkowe, co z założenia musi prowadzić do dużego ich zróżnicowania.

Wraz ze zmianami obowiązującej Ordynacji podatkowej wielokrotnie nowelizowano również przepisy dotyczące wydawania przez organy podatkowe indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Spór o kształt indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego na tle regulacji przyjętych w Ordynacji podatkowej zapoczątkowany został podważeniem przez Trybunał Konstytucyjny ich mocy wiążącej⁵⁷². W uzasadnieniu wyroku podkreślono, iż ewolucja podejścia ustawodawcy doprowadziła w istocie do przekształcenia instytucji służącej niewiążącemu wyjaśnieniu (także w indywidualnych przypadkach) problemów prawa podatkowego w abstrakcyjną wykładnię przepisów oddziałującą swoją mocą nie tylko na organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, ale również na sferę praw i obowiązków samych podatników. Po tym wyroku najbardziej istotna zmiana w zakresie indywidualnych interpretacji nastąpiła od 1 stycznia 2005 r.⁵⁷³. Wprowadzono całkowitą zmianę ich charakteru prawnego i mocy wiążącej. Utrzymano zasadę, że zastosowanie się do wydanej interpretacji nie może szkodzić podatnikowi (płatnikowi, inkasentowi), jednakże nadano jej całkowicie nowy charakter.

W kolejnej nowelizacji Ordynacji podatkowej w ustawie z dnia 16 listopada 2006 r.⁵⁷⁴ wprowadzono nowy, zmieniony system udzielania wiążących interpretacji. Jak wyjaśniono w uzasadnieniu rządowego projektu tej nowelizacji, miał on na celu zwiększenie pewności i stabilności prawa podatkowego, poprawę relacji między podatnikami a organami podatkowymi oraz ułatwienie podatnikom wykonywania ich obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego.

572 Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03, (OTK-A 2004/5/41, Dz.U.2004/122/1288).

573 Art. 27 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. wprowadzającej ustawę o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 173, poz. 1808 ze zm.).

574 Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1590).

Istotny zakres zmian dotyczący interpretacji przepisów prawa podatkowego został wprowadzony w nowelizacji Ordynacji podatkowej z dnia 10 września 2015 r.⁵⁷⁵ Wzmocniono rolę i znaczenie interpretacji ogólnych wydawanych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz uregulowano ich wymogi formalne. W ustawie nowelizującej z dnia 16 grudnia 2016 r.⁵⁷⁶ obok interpretacji ogólnych i indywidualnych przepisów prawa podatkowego, wprowadzono objaśnienia podatkowe, jako ogólne wyjaśnienia dotyczące praktycznych aspektów stosowania prawa podatkowego. W odróżnieniu od interpretacji ogólnych nie dotyczą one wyłącznie wykładni przepisów, lecz obejmują również praktyczne ich zastosowanie wraz z podaniem przykładowych sytuacji.

W ten sposób ewolucyjnie został wprowadzany system wydawania interpretacji ogólnych i objaśnień podatkowych oraz udzielania interpretacji na indywidualny wniosek zainteresowanego, ogólnie dostępna baza udzielonych interpretacji oraz system weryfikacji nieprawidłowych interpretacji. Spowodowało to, że obecnie spór podatkowy w znacznej części przeniósł się z postępowania podatkowego na udzielanie wiążących interpretacji.

Istnienie różnych podatków, form opodatkowania, częste ich zmiany, obowiązywanie regulacji unijnych oraz prawa międzynarodowego prowadzi do wzrostu skomplikowania prawa, niepewności co do jego treści, a więc również interpretacji i stosowania. Stanowi to źródło potencjalnych konfliktów pomiędzy interesem podatników a administracją podatkową, reprezentującą interesy fiskalne państwa. Z tych względów wprowadzone w obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej instytucje ogólnych oraz indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego należy traktować jako istotne rozszerzenie zakresu ochrony praw i wolności ekonomicznych podatnika. Interpretacje są też ważnym, stabilizującym elementem rozwiązywania sporów między podatnikiem a organem podatkowym. Stanowią również jedną z ważniejszych rękojmi ochrony praw podmiotowych podatników. Niewątpliwie na podstawie interpretacji podatnik uzyskuje wiedzę w zakresie reguł, które razem z przepisami prawa podatkowego współtworzą potencjalną sytuację prawną każdego adresata prawa podatkowego. Podmioty te kształtują swoje poczucie pewności prawa i bezpieczeństwa prawnego nie tylko na podstawie ustaw podatkowych, lecz także na podstawie tego, jak administracja podatkowa stosuje prawo podatkowe. Z podanych powodów należy podzielić dominujące poglądy o konieczności utrzymania w nowej ordynacji podatkowej rozwiązań dotyczących

575 Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649).

576 Ustawa z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców (Dz.U. poz. 2255).

interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz nie podzielać tych poglądów, które opowiadają się za ich wyeliminowaniem⁵⁷⁷.

Przystępność administracji podatkowej w krajach UE i poza nią jest różna, a procedura uzyskiwania stanowiska władz skarbowych – niejednolita. Z reguły im bardziej „przyjazna” jest administracja, tym szybciej i w bardziej bezpośredni sposób możliwe jest uzyskanie potwierdzenia swojego stanowiska w sprawie stosowania przepisów podatkowych. Im zaś bardziej restrykcyjne podejście władz skarbowych w danym państwie, tym większe znaczenie zyskuje moc wiążąca uzyskanych interpretacji, gwarantująca pewną ochronę podatnikowi.

W wielu państwach Unii Europejskiej można uzyskać wiążące informacje o tamtejszych przepisach podatkowych⁵⁷⁸. Jednak w każdym kraju inny jest ich zakres tematyczny czy publiczna dostępność. W Europie nie ma jednego modelu wiążących informacji podatkowych. Nie wprowadzono bowiem jednolitych unijnych reguł w tej sprawie. Stało się tak jedynie w przypadku unijnego prawa celnego, które zapewnia możliwość uzyskania wiążących informacji o klasyfikacji taryfowej towarów i o ich pochodzeniu. Wiele europejskich krajów ogranicza zakres udzielania wiążących interpretacji. Przykładowo w Danii organy podatkowe nie odpowiadają na pytania dotyczące VAT, cła i podatków związanych ze spadkami. W Holandii interpretacje mogą dotyczyć tylko niektórych spraw związanych z opodatkowaniem międzynarodowych struktur biznesowych. Podobnie jest we Francji, gdzie interpretacje dotyczą niewielu zagadnień, głównie międzynarodowego opodatkowania. W Czechach i Słowacji zakres wydawanych wiążących informacji jest ograniczony tylko do spraw cen transferowych. We wszystkich krajach system interpretacji podlega ciągłej ewolucji. Następuje poszukiwanie optymalnych sposobów wyważenia z jednej strony interesu fiskalnego państwa, a drugiej strony interesu obywateli związanego z ochroną ich uzasadnionych oczekiwań związanych z działaniem w zaufaniu do treści interpretacji prawa podatkowego⁵⁷⁹.

Interpretacje są wydawane głównie przez władze skarbowe poszczególnych krajów. Jednak w Szwecji zajmuje się tym specjalna Rada ds. Uprzednich Interpretacji Podatkowych. Jest to instytucja niezależna od organów podatkowych, złożona z osób z dużym doświadczeniem w pracy w administracji, sądach oraz w sektorze prywatnym. Na zupełnie inne rozwiązanie zdecydowano się w Danii. Tam również powołano specjalną radę, ale jest ona dobierana według klucza politycznego. W Polsce interpretację otrzymuje się najpóźniej po 3 miesiącach od złożenia wniosku. To całkiem krótki termin w porównaniu z innymi krajami. W Danii i w Hiszpanii władze mają na to pół roku. System przyspieszonych interpretacji

577 Por. W. Modzelewski, „Prof-Modzelewski – o tym co zmienić w Ordynacji podatkowej.html”

578 W. Morawski, Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana, Warszawa 2012, s. 344 i nast.

579 *Ibidem*, s. 395.

wprowadzono w Portugalii, gdzie organy podatkowe mają na odpowiedź zasadniczo 150 dni. Ale istnieje także procedura ekspresowa, za którą trzeba zapłacić od 2,5 tys. do 25,5 tys. euro, zależnie od stopnia skomplikowania sprawy, o którą pyta podatnik. Jednak w większości krajów europejskich nie pobiera się opłat za wydanie interpretacji. Opłaty za interpretacje istnieją w krajach skandynawskich: Danii, Finlandii i Szwecji, a także w Niemczech.

Wiążących interpretacji w ogóle nie mają podatnicy w wielu krajach europejskich, np. w Wielkiej Brytanii, Irlandii, Cyprze, Grecji i Luksemburgu. Oczywiście mogą uzyskiwać od tamtejszych władz skarbowych różne wyjaśnienia co do swoich bieżących i przyszłych działań w świetle prawa podatkowego. Chociaż takie informacje nie mają mocy wiążącej, to w praktyce podatnicy często o nie występują. Z informacji podawanych przez administracje podatkowe tych krajów wynika, że w praktyce organy skarbowe postępują według wydanych interpretacji (tj. są one „etycznie wiążące”). Sytuacja może wyglądać odmiennie, jeśli podatnik postępuje inaczej, niż to przedstawił we wniosku o interpretację, albo gdy zmienia się przepisy. W krajach systemu prawa precedensowego (tj. w Wielkiej Brytanii i Irlandii) wpływ na to może mieć także ustalenie wykładni prawa przez sądy.

Od 1 stycznia 2017 r. wprowadzono ograniczony obowiązek monitorowania przez Komisję Europejską wydawanych przez kraje członkowskie wiążących interpretacji przepisów prawa podatkowego⁵⁸⁰. Dyrektywa jest jednym z pomysłów na ukrócenie uchylania się od płacenia podatków przez przedsiębiorstwa. Zobowiązuje państwa członkowskie do automatycznej wymiany informacji o wydawanych *ex ante* transgranicznych interpretacjach prawa podatkowego oraz o uprzednich porozumieniach cenowych. Obowiązek automatycznej wymiany informacji o interpretacjach podatkowych wprowadza art. 76 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami⁵⁸¹.

W zakresie problematyki dotyczącej indywidualnych interpretacji podatkowych pozostaje również poddanie ich kontroli sądowej (art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a. oraz art. 14c § 3 o.p.) zarówno w aspekcie formalnym, jak i zastosowanych w nich przepisów materialnego prawa podatkowego⁵⁸². Spowodowało to znaczne obciążenie sądów administracyjnych ilością rozpoznawanych skarg na indywidualne interpretacje oraz skarg kasacyjnych od wyroków wydanych w tych sprawach wnoszonych zarówno przez podatników, jak i organy interpretacyjne. W 2016 r. wpłynęło do wojewódzkich sądów administracyjnych 20828 skarg na akty i inne czynności w sprawach podatkowych, z tego 2456 stanowiły skargi na interpretacje indywidu-

580 Dyrektywa 2015/2376 zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, Dz.Urz.UE L 332/1.

581 Dz.U. poz.648.

582 Zob uchwała NSA z dnia 8 stycznia 2007 r., I FPS 1/06, ONSAIWSA 2007, nr 2, poz. 27.

alne. W analogicznym okresie do Naczelnego Sądu Administracyjnego wpłynęło 6995 skarg kasacyjnych od orzeczeń sądów pierwszej instancji w sprawach podatkowych, z tego 1249 to skargi kasacyjne od orzeczeń sądów pierwszej instancji kontrolujących interpretacje indywidualne⁵⁸³. Spowodowało to znaczne wydłużenie, sięgające dwóch lat, okresu oczekiwania na rozpoznanie sprawy szczególnie przez Naczelną Sąd Administracyjny. Oceniając tę sytuację krytycznie, podkreślano, że w założeniu indywidualna interpretacja ma za zadanie dać podatnikowi pewność w zakresie prawidłowości dokonywanych przez niego rozliczeń podatkowych, jednak w praktyce przedłużające się postępowanie w tym przedmiocie tylko pogłębia niepewność, gdyż podatnik nie wie, w jaki sposób powinien interpretować przepisy. Długotrwałe oczekiwanie na rozstrzygnięcie w sprawie nierzadko skutkuje utratą przez podatnika płynności finansowej, np. w sytuacji gdy oczekuje on na stwierdzenie nadpłaty w znacznej kwocie lub wydanie interpretacji potwierdzającej jego stanowisko co do rozumienia przepisów kluczowych z jego punktu widzenia, przykładowo w zakresie stawek podatku od towarów i usług⁵⁸⁴. Opowiadając się za utrzymaniem sądowej kontroli interpretacji w obecnym kształcie, zwracano przede wszystkim uwagę na znaczny odsetek spraw, w których sądy nie podzieliły stanowiska Ministra Finansów. Ponadto podkreślano, że kontrola sądowa administracji ma szczególnie istotne znaczenie z punktu widzenia prawa podatkowego. Obok prawa karnego to ono bowiem najmocniej ingeruje w prawa i wolności obywatelskie, przede wszystkim własność, która zgodnie z Konstytucją podlega szczególnej ochronie.

Z kolei za odstępniem od sądowej kontroli interpretacji podatkowych przemawia przede wszystkim to, że wydanie interpretacji podatkowej nie mieści się aktualnie w pojęciu „sprawy” w rozumieniu art. 45 ust. 1 Konstytucji RP. Wskazana forma działania administracji podatkowej nie determinuje sytuacji prawnej jej adresatów, oprócz uprawnienia wniesienia skargi do sądu administracyjnego na taką formę działania administracji podatkowej. Mając na uwadze standardy prawa do sądu, można dojść do wniosku, że sądowa kontrola interpretacji indywidualnych nie jest w obowiązującym stanie prawnym nieodzowna. Utrzymywanie stanu prawnego gwarantującego prawo do sądu celem kontroli indywidualnych interpretacji, wobec postępującego wzrostu ilości „realnych” sporów podatkowych rozstrzyganych przez sądy administracyjne, jest równoznaczne z utrzymywaniem stanu inflacji prawa do sądu⁵⁸⁵.

583 Dane ze sprawozdań rocznych NSA dostępnych na stronie www.nsa.gov.pl.

584 Por. PKPP Lewiatan, Czarna lista barier dla rozwoju przedsiębiorczości 2014 r., Forum Obywatelskiego Rozwoju, „Analiza FOR” 2014, nr 12.

585 Por. P. Pietrasz, Sądowa kontrola pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanych w indywidualnych sprawach – aspekt doktrynalny i orzeczniczy ujęcie krytyczne, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2015 r., nr 1.

Zgłaszano również postulaty zachowania dotychczasowej zaskarżalności indywidualnych interpretacji z jednoczesną zmianą w zakresie modelu ich sądowej kontroli⁵⁸⁶. W tym zakresie odwołano się do charakteru indywidualnych interpretacji, jako działania niewładczego, informującego o obowiązującym prawie, a mówiąc ściślej, o uzasadnionych możliwościach jego stosowania, które prowadzi do jednolitości stosowania oraz do przestrzegania prawa podatkowego, przekonując do tego i przedstawiając w tym zakresie określone propozycje. Interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane są w specjalnie w tym celu uregulowanej w rozdziale 1a działu II ordynacji podatkowej procedurze, której prawidłowe przeprowadzenie daje wynik w postaci wydania i następnie doręczenia pisma zawierającego urzędową informację o stosowaniu i wykładni prawa podatkowego⁵⁸⁷.

Dostrzegając istniejące problemy na tle zaskarżalności do sądów administracyjnych indywidualnych interpretacji, opowiedziano się za utrzymaniem w nowej ordynacji podatkowej rozwiązania, zgodnie z którym tego rodzaju akty niewładczego działania uprawnionych organów podlegają kontroli sądowej (dotychczasowy art. 14c § 3 o.p.). Zaproponowano jednak zmianę modelu sądowej kontroli tego rodzaju aktów podlegających zaskarżeniu poprzez wprowadzenie zmian w ustawie z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (dodanie art. 180a p.p.s.a. w ustawie – Przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa, polegającej na wprowadzeniu wstępnej kontroli Naczelnego Sądu Administracyjnego skarg kasacyjnych wnoszonych od wyroków sądów pierwszej instancji w sprawach skarg na interpretacje przepisów prawa podatkowego. Kierunek zmian w tym zakresie został zapoczątkowany wprowadzeniem od 15 sierpnia 2015 r. art. 57a p.p.s.a.⁵⁸⁸. Zatem już obecnie, odmiennie niż w innych sprawach, sąd administracyjny pierwszej instancji jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną⁵⁸⁹.

W ramach przyjętych rozwiązań dotyczących wyłącznie interpretacji ogólnych wprowadzono możliwość pytań prawnych organu uprawnionego do wydawania tego rodzaju interpretacji do Naczelnego Sądu Administracyjnego (art. 505 § 3).

Zgodnie z przedstawionymi propozycjami czynności stanowiące wykonanie przewidzianych w ordynacji podatkowej uprawnień i obowiązków w zakresie interpretacji prawa podatkowego powinny stanowić merytorycznie poprawną, dostęp-

586 Zob. J. Brolik, *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 273-284.

587 Zob. wyrok TK z dnia 25 września 2014 r., K 49/12 oraz uchwała NSA z dnia 7 lipca 2014 r., II FPS 1/14 ONSAiWSA 2015, nr 1, poz. 3.

588 Art. 1 pkt 18 ustawy z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. poz. 658).

589 Por. art. 134 § 1 p.p.s.a.

ną, przekonującą pomoc prawną dla podatników, dzięki czemu zostanie zrealizowana zasada ich bezpieczeństwa prawnego na gruncie, niekiedy bardzo trudnego do wykładni i przestrzegania, prawa podatkowego. Jednym z podstawowych celów interpretacji ogólnych i interpretacji indywidualnych powinno pozostać dążenie do ujednolicenia stosowania prawa podatkowego, na podstawie którego organy podatkowe dokonują oceny przestrzegania tego samego prawa przez różnych podatników. W tym zakresie zasadniczymi gwarancjami ochrony praw podatników powinno pozostać upublicznienie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz ustawowa gwarancja ochrony prawnej w przypadku zastosowania się do niej. Jednocześnie jednym z głównych zadań powinno pozostać wspieranie podatników w dobrowolnym i prawidłowym wypełnianiu przez nich obowiązków podatkowych, a także podnoszenie ich świadomości w tym zakresie. W zakresie realizacji podstawowych celów nowej ordynacji podatkowej oraz wzmocnienia gwarancji wynikających z obowiązywania interpretacji przepisów prawa podatkowego za celowe uznano:

- 1) dalsze wzmocnienie znaczenia interpretacji ogólnych. Obok dotychczas obowiązujących zasad, w ramach przyjętych rozwiązań dotyczących wyłącznie interpretacji ogólnych, wprowadzono możliwość pytań prawnych organu uprawnionego do wydawania tego rodzaju interpretacji do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Wprowadzenie tego rodzaju rozwiązania wymaga równoległej zmiany w ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (dział VI – uchwały NSA – art. 264 § 2);
- 2) pełną centralizację procesu wydawania interpretacji indywidualnych. Kierunek centralizacji procesu wydawania interpretacji zgodny z założeniami nowej ordynacji podatkowej został przyjęty w przepisach reformujących funkcjonowanie administracji celnej i skarbowej⁵⁹⁰. W tym zakresie należy dodatkowo wprowadzić jednolite zasady w odniesieniu do wszystkich interpretacji przepisów prawa podatkowego niezależnie od tego, czy dany podatek stanowi dochód budżetu państwa czy jednostek samorządu terytorialnego. W ten sposób stworzony zostanie nowoczesny, sprawny ogólnokrajowy punkt jednolitej informacji na temat podatków dla podatników i pracowników administracji podatkowej. Stanowić to będzie również gwarancję jednolitych procedur oraz standardów w zakresie udzielania indywidualnych interpretacji.

Dla sprawnego działania tego rozwiązania za uzasadnione należy uznać określenie zasad współdziałania i wymiany informacji pomiędzy centralnie zarządzaną

⁵⁹⁰ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1947) oraz ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948).

Krajową Informacją Skarbową a podatkowymi organami samorządowymi. Współpraca ta powinna obejmować system przekazywania informacji dla samorządowych organów podatkowych o złożonych wnioskach podatników oraz uzyskiwania ich wstępnego stanowiska co do przedmiotu interpretacji.

Zachowując co do zasady kształt aktualnie obowiązujących przepisów dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego, wprowadzono zmiany polegające na dodaniu nowych rozwiązań oraz pominięciu tych przepisów, których stosowanie wzbudziło kontrowersje.

W pierwszej kolejności dokonano zmiany w systematyce ustawy. Dotychczas przepisy o interpretacjach przepisów prawa podatkowego usytuowane były w dziale II ordynacji podatkowej „Organy podatkowe i ich właściwość” (rozdział 1a; art. 14a–14s). To usytuowanie pomiędzy przepisami określającymi organy podatkowe oraz ich właściwość mogło zostać uznane za odpowiednie w sytuacji, gdy ograniczone było do jednego przepisu kompetencyjnego (art. 14 § 1 pkt 2, § 3-6 o.p. w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2003 r.)⁵⁹¹. Z wprowadzeniem z dniem 1 stycznia 2003 r. zmian polegających na dodaniu nowych jednostek redakcyjnych (art. 14-14c) i określeniu odrębnej procedury wydawania wiążących interpretacji to usytuowanie należało uznać za nieodpowiednie. W późniejszym okresie te rozwiązania były rozbudowywane do obecnego systemu z własną odrębną procedurą i organami właściwymi wyłącznie w tego rodzaju sprawach. Z tego względu zaproponowano usytuowanie tych przepisów w dziale IV nowej ordynacji podatkowej „Postępowania szczególne”. Taką szczególną, odrębną procedurę stanowi obecnie postępowanie w sprawie interpretacji ogólnych oraz interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego. Ponadto w ramach systematyki rozdziału 1 działu „Interpretacje i informacje dotyczące przepisów prawa podatkowego” wprowadzono dodatkowy podział, wyodrębniając cztery oddziały systematyzujące tematycznie przepisy z tego zakresu. Pozwala to na czytelniejsze usystematyzowanie tych przepisów oraz rozdzielenie poszczególnych instytucji. Przyczynia się również to poprawy ich przejrzystości, co powinno wpłynąć na łatwiejsze stosowanie tych regulacji przez zainteresowanych oraz organy KAS.

Kolejne nowe rozwiązanie dotyczy obowiązku wydawania z urzędu przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, obok interpretacji ogólnych oraz objaśnień podatkowych, informacji o treści przepisów prawa podatkowego. Ten szczególnie obowiązek dotyczy przede wszystkim nowych przepisów (art. 501).

Należy przy tym zaznaczyć, iż już w chwili obecnej funkcjonują obszary działania administracji podatkowej, w których podatnikom udzielane są ustnie infor-

⁵⁹¹ Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169, poz. 1387 z późn. zm).

macje podatkowe. Od 2005 r. funkcjonuje infolinia Krajowej Informacji Podatkowej (KIP), w której podatnicy mogą uzyskać szczegółowe informacje podatkowe w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od towarów i usług, podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku od spadków i darowizn oraz podatku akcyzowego. Równocześnie już w obecnym stanie prawnym, w podobnym zakresie (poza podatkiem akcyzowym), podatnicy mogą uzyskać istotne dla nich informacje od pracowników obsługi w urzędach skarbowych, także telefonicznie. Zarówno w przypadku informacji dostępnych w infolinii KIP, jak i informacji udzielanych telefonicznie przez pracowników obsługi brak jest szczegółowej regulacji dotyczącej konsekwencji prawnych lub służbowych udzielenia podatnikowi błędnych informacji.

W zakresie interpretacji ogólnych nowym rozwiązaniem jest przewidziana dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych możliwość przedstawiania pytań prawnych do Naczelnego Sądu Administracyjnego (art. 505 § 3). Wystąpienie z pytaniem prawnym musi być usprawiedliwione występowaniem rozbieżności powstałych w orzecznictwie sądowym w zakresie niezbędnym do wydania interpretacji ogólnej. Uprawnienie przyznane ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych do występowania z pytaniami prawnymi do NSA stanowi wyłącznie o dalszym wzmocnieniu interpretacji ogólnych. Na tym etapie powinno ostatecznie dochodzić do rozwiązywania problemów wykładni przepisów materialnego prawa podatkowego. Zapobiegnie to powstawaniu licznych sporów przed sądami administracyjnymi na etapie kontroli indywidualnych interpretacji oraz ograniczy kształtowanie rozbieżnego orzecznictwa sądowego. W praktyce, o czym świadczą dotychczasowe pytania kierowane przez składy orzekające NSA, rozbieżne orzecznictwo sądów na tle indywidualnych interpretacji prowadziło do podjęcia uchwał przez NSA dopiero w przypadku wielu tego rodzaju spraw zawisłych przed tym sądem.

W zakresie interpretacji indywidualnych, przede wszystkim dążąc do pełnej centralizacji wydawania tego rodzaju interpretacji, nie przewidziano dopuszczalności ich wydawania przez podatkowe organy samorządowe. Zgodnie z aktualnie obowiązującym art. 14j § 1 o.p. organami obowiązany do udzielenia interpretacji są stosownie do swojej właściwości: wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa. Przyjęcie takiej zasady oznacza, że wnioskodawca nie ma żadnej dowolności w wyborze organu udzielającego interpretacji. Musi natomiast zwrócić się z wnioskiem o wydanie interpretacji do jednego z organów wymienionych w art. 14j § 1, wtedy gdy przedmiotem interpretacji są przepisy prawne dotyczące danin publicznych dla wymiaru, poboru i egzekucji, w których właściwy jest ten organ. Wówczas też wnioskodawca nie mógł wystąpić o wydanie interpretacji indywidualnej przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub upoważniony przez niego organ (od 1 marca 2017 r. dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej). Obecnie dotyczy to następujących podatków i opłat poz-

stających we właściwości rzeczowej wójta (burmistrza lub prezydenta miasta): podatku od nieruchomości, podatku rolnego, podatku leśnego, podatku od środków transportowych, opłaty targowej, opłaty miejscowej, opłaty uzdrowiskowej, opłaty reklamowej, opłaty od posiadania psów. W roli organów wydających interpretacje indywidualne nie mogą w obecnym stanie prawnym występować starostowie oraz marszałkowie województw, ponieważ przepisy prawa podatkowego w zasadzie nie przewidują dla nich kompetencji dotyczących wymiaru, poboru i egzekucji danin publicznych (z wyjątkami dotyczącymi opłaty eksploatacyjnej pobieranej na podstawie prawa geologicznego i górniczego).

Dane uzyskane z dużych miast wskazują, że liczba wydawanych tego rodzaju interpretacji indywidualnych jest nieznaczną (np. w 2014 r. w Warszawie wydano 28 interpretacji, w Krakowie – 15, w Łodzi – 14, w Katowicach – 11, w Szczecinie, Gdańsku, Wrocławiu, Poznaniu, Lublinie, Rzeszowie, Białymstoku, Olsztynie, Kielcach wydano mniej niż 10 interpretacji, w Opolu i Zielonej Górze nie wydano żadnej interpretacji).

Ponadto w latach 2012-2014 w zakresie podatków pobieranych przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast) złożono zaledwie 26 wniosków o wydanie interpretacji ogólnej, a tylko jeden wniosek spełniał przesłanki do jej wydania, co świadczy o niedużej skali rozbieżnych interpretacji odnoszących się do tego samego stanu faktycznego⁵⁹².

Podane dane o niewielkiej ilości wydanych interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego przez uprawnione samorządowe organy podatkowe przemawiają za ich objęciem jednolitą procedurą. Centralizacja procesu wydawania interpretacji indywidualnych od 2007 r. miała m.in. zapobiec rozbieżnemu stosowaniu prawa podatkowego oraz doprowadzić do stworzenia jednolitej bazy wiedzy o tych interpretacjach. Ten proces nie objął interpretacji wydawanych przez podatkowe organy samorządowe. Efektem tego jest brak pełnej bazy danych o tym, jaka ilość tego rodzaju interpretacji jest wydawana oraz jaka jest ich treść. Z tego względu wzmocnienie centralnego systemu wydawania interpretacji powinno objąć również tego rodzaju interpretacje w odniesieniu do podatków stanowiących dochody samorządowe. Po pierwsze, w aktualnym stanie tego rodzaju rozwiązanie stosowane jest w odniesieniu do stanowiących dochody gmin podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku od spadków i darowizn oraz PIT opłacanego w formie karty podatkowej. Po drugie, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, odpowiedzialny za sprawność systemu udzielania interpretacji, również obecnie sprawuje nadzór nad wydawaniem interpretacji. W tym zakresie korzysta z uprawnienia zmiany interpretacji indywidualnych (art. 14e § 1 o.p.). Z kolei minister właściwy do spraw fi-

592 Na podstawie danych przekazanych Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego przez Ministerstwo Finansów.

nansów publicznych dla zapewnienia jednolitości stosowania przepisów prawa podatkowego wydaje interpretacje ogólne w zakresie wszystkich podatków (art. 14a § 1 pkt 1 o.p.).

Co do możliwej negatywnej reakcji gmin na wprowadzenie tego rodzaju rozwiązania należy wyjaśnić, że obowiązujące ustawy określają tryb i zasady ustalania przez jednostki samorządu terytorialnego wysokości podatków, a także opłat lokalnych. Artykuł 168 Konstytucji RP traktuje o władztwie podatkowym samorządu terytorialnego, ale tylko w odniesieniu do podatków i opłat lokalnych. W tym zakresie gmina może ustalać wysokość tych danin; tak więc wspomniane władztwo podatkowe samorządu terytorialnego jest ograniczone i tylko w małym stopniu samorząd ma wpływ na ustalanie wysokości danin. Akty prawa miejscowego mogą w szczególności określać stawki podatków i innych opłat, ustawodawca musi jednak wyznaczyć zakres swobody regulacyjnej przysługującej upoważnionym organom. Zważywszy jednak na kategorię brzmienia art. 217 Konstytucji, gwarancyjną funkcję art. 84 Konstytucji i brak innej niż art. 168 Konstytucji regulacji odnoszącej się do realizacji władztwa daninowego przez jednostki samorządu terytorialnego, należy uznać, że to organ władzy ustawodawczej rozstrzyga o ustanowieniu podatków i opłat, o nadaniu im charakteru lokalnego oraz granicach, w jakich jednostki samorządu terytorialnego mogą zrealizować prawo do ustalania wysokości tych podatków i opłat. W granicach wyznaczonych przez zasadę decentralizacji, zastrzeżenie na poziomie konstytucyjnym dla jednostek samorządu terytorialnego kompetencji do stanowienia o wysokości podatków lub opłat lokalnych należy rozumieć jako przekazanie – przyznanie, a nie przekazanie – przeniesienie wykonywania kompetencji prawodawczej o określonej treści. Przyznanie to musi odpowiadać wymaganiom stawianym przez konstytucyjną koncepcję źródeł prawa (art. 87 ust. 2, art. 88 ust. 1, art. 94 Konstytucji)⁵⁹³. Jak dowodzi orzecznictwo sądowe, główne spory interpretacyjne koncentrują się na wykładni przepisów poszczególnych ustaw podatkowych⁵⁹⁴. Zatem interpretacja tych przepisów przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej nie może zostać zakwalifikowana jako ograniczenie autonomii gmin, które zachowują uprawnienie przewidziane w art. 168 Konstytucji.

Ponadto w procedurze wydawania indywidualnych interpretacji dotyczących tego rodzaju podatków i opłat przewidziano gwarancje dla organów samorządowych, zapewniając dostęp do złożonych wniosków o wydanie interpretacji oraz możliwość przedstawienia własnego stanowiska w sprawie, obowiązek odniesienia się przez organ interpretacyjny w treści interpretacji do stanowiska przedstawionego przez właściwy organ samorządowy (art. 514 § 1-4). Interpretacje indywidualne

593 Por. wyrok TK z dnia 28 listopada 2013 r., K 17/12, OTK-A 2013, nr 8, poz. 125.

594 Por. uzasadnienie wyroku TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, OTK-A 2011, nr 7, poz. 71.

tego rodzaju, obok ich publikacji na ogólnych zasadach, będą również zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty lub marszałka województwa. Natomiast nie uwzględniono dotychczasowych rozwiązań ograniczających dopuszczalność wydawania indywidualnych interpretacji, gdy wniosek dotyczy przepisów prawa podatkowego, regulujących właściwość, uprawnienia i obowiązki organów podatkowych (art. 14b § 2a o.p.) oraz tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przeszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a lub stanowić nadużycie prawa (art. 14b § 5b o.p.)⁵⁹⁵. W pierwszym przypadku nie podzielono poglądu, że istniała konieczność ograniczenia dopuszczalności wydawania indywidualnych interpretacji, jeżeli w złożonym wniosku podniesione zostały kwestie procesowe, tzn. prawa regulującego postępowanie podatkowe czy też przepisów o charakterze proceduralnym regulujących uprawnienia i obowiązki organu podatkowego. Wprowadzenie tego ograniczenia nie znajduje uzasadnienia w wyłączeniu z zakresu przepisów prawa podatkowego tego rodzaju norm (art. 13 pkt 10 projektu). Ponadto wbrew poglądom wyrażonym w orzecznictwie⁵⁹⁶ rozwiązanie to w sposób istotny i pozbawiony uzasadnienia ogranicza uprawnienia podatników do uzyskania interpretacji.

Drugi z przepisów ograniczających dopuszczalność wydania indywidualnej interpretacji (art. 14b § 5b o.p.) wprowadza pełną uznaniowość i arbitralność w ocenie przez organ potencjalnego zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub nadużycia prawa w zakresie VAT. Wystarczy, jeżeli organ właściwy w sprawie wydania interpretacji uzna, że w danym przypadku zastosowanie powinna mieć klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania bądź nadużycia prawa w zakresie VAT. Biorąc pod uwagę szczególne regulacje w zakresie stosowania przepisów o klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania (art. 119a – art. 119j o.p.), gwarancje instytucjonalne, że przepisy te nie będą nadużywane przez organy administracji, przyjęcie tego rodzaju rozwiązania dopuszczającego rozstrzygnięcie wstępne takich kwestii, zanim zebrany zostanie jakikolwiek materiał dowodowy, uznać należy za przedwczesne. Stanowić to będzie ponad wszelką wątpliwość źródło dodatkowych sporów pomiędzy zainteresowanymi, którym tylko z tego tytułu odmówiono wydania interpretacji, a organem interpretacyjnym, rozstrzyganych przez sądy administracyjne. Nie wydaje się również uzasadnione angażowanie na tym etapie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w wydawanie wstępnej opinii w sytuacji braku jakiegokolwiek materiału dowodowego. Ponadto dostatecznym zabezpieczeniem jest pozbawienie w tego rodzaju sytuacjach mocy ochronnej indywidualnych

595 Art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2016 r. poz. 710 i 846).

596 Por. wyrok NSA z dnia 8 stycznia 2014 r., II FSK 143/12.

interpretacji (obecnie art. 14na o.p.). Rozwiązanie zawierające wyłączenie ochrony z interpretacji indywidualnej przyjęto również w art. 533 projektu.

5.2.2. Przepisy ogólne oraz informacje o treści przepisów prawa podatkowego

ROZDZIAŁ 2

INTERPRETACJE I INFORMACJE DOTYCZĄCE PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Oddział 1

Przepisy ogólne oraz informacje o treści przepisów prawa podatkowego

Art. 500. § 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, w szczególności:

- 1) dokonując ich interpretacji, z urzędu lub na wniosek (interpretacje ogólne),
 - 2) wydając z urzędu informacje ogólne dotyczące treści przepisów prawa podatkowego oraz wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego, dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe)
- przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

§ 2. Na zasadach i w zakresie uregulowanym w niniejszym rozdziale interpretacje indywidualne wydaje Szef Krajowej Administracji Skarbowej i Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej.

Art. 501. W przypadku istotnej zmiany lub wprowadzenia nowych przepisów prawa podatkowego minister właściwy do spraw finansów publicznych wydaje z urzędu, bez zbędnej zwłoki, także przed ich wejściem w życie, informacje i wyjaśnienia, w jakim zakresie przepisy te wpływają na prawa i obowiązki podatnika (informacje ogólne).

Art. 502. Minister właściwy do spraw finansów publicznych z urzędu zmienia wydane informacje ogólne oraz objaśnienia podatkowe, jeżeli stwierdzi ich nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Art. 503. Informacje ogólne oraz objaśnienia podatkowe są zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych pod nazwami „Informacje ogólne” oraz „Objaśnienia podatkowe” wraz z oznaczeniem daty ich zamieszczenia.

Art. 504. Przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio do należności innych zobowiązanych niż podatnik oraz do należności, o których mowa w art. 156 § 1.

Powołanie z dniem 1 marca 2017 r. Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i przejście przez ten organ niektórych kompetencji ministra właściwego do spraw finansów publicznych spowodowało, że z tym dniem ogólny nadzór w sprawach podatkowych sprawuje ten organ (art. 14 § 1 o.p.)⁵⁹⁷. Również w projekcie nowej ordynacji podatkowej w art. 77 § 1 przyjęto, że Szef Krajowej Administracji Skarbowej sprawuje ogólny nadzór w sprawach podatkowych. Po tych zmianach minister właściwy do spraw finansów publicznych posiada kompetencje wyłącznie w zakresie legislacji podatkowej oraz wydawania interpretacji ogólnych. To właśnie z tego tytułu należy od ministra właściwego do spraw finansów publicznych oczekiwać, że potrafi prawidłowo odczytać (zrozumieć) i potem stosować przepisy prawa podatkowego.

Z tego względu w art. 500 § 1 zawężono uprawnienia ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydawania interpretacji ogólnych przepisów prawa podatkowego na zasadach przewidzianych w oddziale 2 tego rozdziału. Z kolei obowiązek informowania o treści przepisów prawa podatkowego skoncentrowany zostanie na nowych przepisach. W tym zakresie nałożono na ministra właściwego do spraw finansów publicznych obowiązek wydawania z urzędu i bez zbędnej zwłoki, także przed ich wejściem w życie, informacji, w jakim zakresie przepisy te wpływają na prawa i obowiązki podatnika (art. 501). Powinno to przyczynić się do upowszechnienia wiedzy na temat nowych rozwiązań podatkowych, tak aby podatnicy nie byli zaskakiwani ich wprowadzeniem oraz zapobiec potencjalnym sporom na tle ich stosowania, tym bardziej że informacja w tym zakresie będzie publikowana w sposób powszechnie dostępny.

Przedmiotem interpretacji ogólnych i indywidualnych oraz informacji i objaśnień są przepisy prawa podatkowego w rozumieniu przyjętym w art. 13 pkt 10 projektu. Podobnie jak dotychczas (art. 3 pkt 2 i 3 w związku z pkt 1 o.p.) oznacza to, że interpretacji (zarówno ogólnej, jak i indywidualnej) podlegają nie tylko *stricto* przepisy ustaw podatkowych, ale także przepisy innych ustaw wprowadzających opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe. W odniesieniu do organów Krajowej Administracji Skarbowej obowiązki jej Szefa w tym zakresie wynikają przede wszystkim z jego kompetencji w zakresie sprawowania nadzoru ogólnego w sprawach podatkowych. To właśnie z tego tytułu należy od Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oczekiwać działań, dzięki którym podległe mu organy potrafią prawidłowo odczytać (zrozumieć) i potem stosować przepisy prawa podatkowego. Większość obowiązków w zakresie wydawania interpretacji indywidualnych i informacji o przepisach prawa podatkowego skoncentrowano w specjalnie do tego celu utworzonym organie Krajowej Administracji Skarbowej, jakim jest od dnia 1

597 Art. 14 § 1 o.p. w brzmieniu nadanym w art. 28 pkt 4 ustawy oraz ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948).

marca 2017 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej⁵⁹⁸. Należy przy tym zaznaczyć, iż już w chwili obecnej funkcjonują obszary działania administracji podatkowej, w których podatnikom udzielane są telefonicznie informacje podatkowe.

W art. 500 i art. 502 przewidziano obowiązek aktualizowania informacji i objaśnień podatkowych w zależności od zmieniającego się orzecznictwa sądowego oraz obowiązek ich publikacji.

W art. 504 przewidziano, że na tych samych zasadach interpretacje i informacje o przepisach prawa podatkowego będą udzielane innym zobowiązanym, a więc obok podatników – płatnikom, inkasentom, osobom trzecim oraz następcom prawnym w zakresie ich należności. Ponadto przedmiotem interpretacji mogą być należności zrównane z zaległością podatkową (art. 156 § 1). Rozwiązanie to stanowi akceptację obecnie obowiązujących reguł na gruncie art. 14p o.p., potwierdzonych w orzecznictwie sądowym⁵⁹⁹. W orzecznictwie potwierdzono m.in. legitymację osoby trzeciej do wszczęcia postępowania o wydanie interpretacji indywidualnej. W takiej sytuacji organ nie może odmówić wszczęcia postępowania interpretacyjnego.

5.2.3. Interpretacje ogólne

Oddział 2

Interpretacje ogólne

Art. 505. § 1. *Minister właściwy do spraw finansów publicznych dokonuje interpretacji przepisów prawa podatkowego, z urzędu lub na wniosek, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.*

§ 2. Wnioskodawcą nie może być organ administracji publicznej.

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może wystąpić do Naczelnego Sądu Administracyjnego z wnioskiem w sprawie rozstrzygnięcia rozbieżności powstałych w orzecznictwie sądowym w zakresie niezbędnym do wydania interpretacji, o której mowa w § 1.

§ 4. Interpretacja ogólna powinna zawierać w szczególności:

- 1) opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego;*
- 2) wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym.*

Art. 506. *Minister właściwy do spraw finansów publicznych wydaje bez zbędnej zwłoki interpretację ogólną w przypadku wpłynięcia znacznej liczby wniosków o wydanie interpre-*

598 Por. art. 11 ust. 1 pkt 3 oraz art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, (Dz. U. poz. 1947).

599 Por. wyrok NSA z dnia 5 maja 2015 r., II FSK 839/13.

tacji indywidualnych dotyczących takich samych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych, złożonych w takim samym stanie prawnym.

Art. 507. § 1 Wniosek o wydanie interpretacji ogólnej powinien zawierać uzasadnienie konieczności wydania interpretacji ogólnej, w szczególności:

- 1) przedstawienie zagadnienia oraz wskazanie przepisów prawa podatkowego wymagających wydania interpretacji ogólnej;
- 2) wskazanie:
 - a) niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w określonych decyzjach, postanowieniach oraz interpretacjach indywidualnych wydanych przez organy podatkowe w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takich samych stanach prawnych lub
 - b) rozbieżności w orzecznictwie sądowym związanych z wykładnią przepisów prawa podatkowego.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych pozostawia wniosek o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia, jeżeli:

- 1) nie są spełnione warunki, o których mowa w § 1, lub
- 2) wniosek nie spełnia innych wymogów określonych przepisami prawa, lub
- 3) przedstawione we wniosku zagadnienie jest przedmiotem interpretacji ogólnej i stan prawny nie uległ w tym zakresie zmianie.

§ 3. W sprawie pozostawienia wniosku o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie. Postanowienie nie zawiera danych identyfikujących stronę postępowania, w którym wydano decyzję, postanowienie lub interpretację indywidualną, wskazaną we wniosku o wydanie interpretacji ogólnej. Przepisy rozdziałów 15 i 17 działu III stosuje się odpowiednio.

§ 4. Prawo dostępu do akt sprawy dotyczącej wydania interpretacji ogólnej nie obejmuje danych identyfikujących stronę postępowania, w którym wydano decyzję, postanowienie lub interpretację indywidualną, wskazaną we wniosku o wydanie interpretacji ogólnej.

§ 5. Na pisemne żądanie ministra właściwego do spraw finansów publicznych organy podatkowe przekazują niezwłocznie akta dotyczące wskazanych we wniosku o wydanie interpretacji ogólnej decyzji, postanowień oraz interpretacji indywidualnych.

Art. 508. Wniosek o wydanie interpretacji ogólnej podlega opłacie w wysokości 40 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Opłata podlega zwrotowi w przypadku wydania interpretacji ogólnej. Przepisy art. 524 § 2-8 stosuje się odpowiednio.

Art. 509. W sprawach dotyczących wydawania interpretacji ogólnych na wniosek przepisy art. 78, rozdziałów 6, 7, 10, 11 i 12 działu I oraz przepisy art. 289 § 1, art. 319 § 2 i 4, art. 321, art. 328, art. 329 § 1, 3, 4 i 6, art. 330, art. 331, art. 519 oraz rozdziałów 3, 4, 7 działu III stosuje się odpowiednio.

Art. 510. § 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w celu usprawnienia obsługi wnioskodawców może upoważnić, w drodze rozporządzenia, dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej do wydawania, jako organ pierwszej instancji, postanowień, o których mowa w art. 507 § 3, oraz wykonywania czynności, o których mowa w art. 507 § 5.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, biorąc pod uwagę zapewnienie sprawności postępowania, określi, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku o wydanie interpretacji ogólnej, który zawiera w szczególności dane identyfikujące wnioskodawcę, dane wskazane w art. 507 § 1 oraz sposób uiszczenia opłaty.

Art. 511. Minister właściwy do spraw finansów publicznych z urzędu zmienia wydaną interpretację ogólną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Art. 512. Interpretacje ogólne są publikowane, bez zbędnej zwłoki, w Dzienniku Urzędowym ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego tego ministra.

W przepisach tego oddziału uregulowano całościowo podstawy prawne interpretacji ogólnych wydawanych zarówno z urzędu, jak i na wniosek. Istota ogólnych interpretacji podatkowych tkwi w tym, że mają one na celu zapewnienie jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz inne organy administracji publicznej stosujące przepisy prawa podatkowego. Jednolitość tę nie jest łatwo utrzymać, skoro interpretacja i stosowanie prawa podatkowego należy do samodzielnych kompetencji organów podatkowych oraz do niezawisłych sądów i trybunałów, w tym do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Aby wydać z urzędu interpretację ogólną wskazującą na potrzebę jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego, organ właściwy powinien prowadzić w sposób stały i ciągły odpowiednią obserwację i analizę orzecznictwa podatkowego organów podatkowych oraz sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego, a także Trybunału Sprawiedliwości UE. Tylko bowiem na tej podstawie będzie możliwa ocena, czy występuje niejednolitość w stosowaniu przepisów prawa podatkowego, w jakim zakresie i z jakiego powodu. Wtedy też można podejmować odpowiednie działania organizacyjne (wydawanie interpretacji ogólnych) lub legislacyjne (projektowanie zmian ustawowych lub zmian rozporządzeń wykonawczych).

Z tych względów uprawnienie do wydawania tego rodzaju interpretacji w art. 505 § 1 przyznane zostało ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych jako jego wyłączna kompetencja. W tym zakresie, na podstawie art. 510 § 1, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w drodze rozporządzenia może uzyskać jedynie upoważnienie do wydania postanowienia o pozostawieniu wniosku o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpoznania, jeżeli wniosek nie spełnia ściśle określonych wymogów lub wydana została interpretacja ogólna w sprawie zagadnienia prawnego przedstawionego we wniosku (art. 507 § 2). Może zostać również upo-

ważniony do skompletowania postępowań, w których, zdaniem wnioskodawcy, doszło do rozbieżnej interpretacji przepisów prawa podatkowego (art. 507 § 5).

Jednocześnie w art. 505 § 1 nie wskazano w sposób jednoznaczny na krąg podmiotów uprawnionych do złożenia wniosku o wydanie interpretacji ogólnej. Zastrzeżono jedynie, że wnioskodawcą nie może być organ administracji publicznej (art. 505 § 2). Oznacza to, że wnioskodawcą może być każdy podmiot, z wyjątkiem organu administracji publicznej. Zapewniono korzystanie z prawa składania wniosku o wydanie interpretacji ogólnej wszystkim uprawnionym, niezależnie od powodu, z jakiego sięgają do instytucji interpretacji ogólnych. Zrezygnowano z dotychczasowego rozwiązania (art. 14a § 1 o.p.), wykluczającego możliwość złożenia wniosku o wydanie interpretacji ogólnej w sprawach, w których w dniu złożenia wniosku w stosunku do wnioskodawcy toczy się postępowanie podatkowe lub postępowanie kontrolne organu kontroli skarbowej albo w sprawach, w których zostało przez wnioskodawcę wniesione odwołanie od decyzji lub zażalenie na postanowienie. Oznacza to, że wnioskowanie o wydanie interpretacji ogólnej nie wymaga wykazania przez wnioskodawcę powodu i celu wydania interpretacji ogólnej. Szczególnie predestynowanymi do występowania z wnioskiem o wydanie interpretacji ogólnej powinny stać się organizacje przedsiębiorców lub inne organizacje samorządu zawodowego lub gospodarczego. Reprezentowane przez nich podmioty powinny być traktowane jednolicie w ramach tożsamyh faktycznych i prawnych stanów podatkowych. Samorząd gospodarczy lub zawodowo-gospodarczy może, poprzez korzystanie z prawa do składania wniosków o wydanie interpretacji ogólnych, zapewnić jednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego w stosunku do podmiotów, których interesy reprezentuje w obliczu władzy publicznej.

Przyznanie ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych kompetencji do dokonywania wykładni przepisów prawa podatkowego w drodze wydawanych interpretacji ogólnych stanowi rozwiązanie wyjątkowe. Z ustrojowego punktu widzenia kompetencje do dokonywania wykładni prawa są zastrzeżone dla Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego. Kompetencji tych nie ma nawet Trybunał Konstytucyjny, który w swoich orzeczeniach dokonuje wykładni prawa w zakresie niezbędnym do oceny ich zgodności z Konstytucją RP. Nie ma ich także żaden organ administracji publicznej, w tym Rada Ministrów i pozostali ministrowie. Kompetencje przyznane ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych w art. 505 § 3 rozszerzono na możliwość składania wniosku do Naczelnego Sądu Administracyjnego o rozstrzygnięcie wątpliwości na tle wykładni przepisów prawa podatkowego. Wniosek ten musi być jednak usprawiedliwiony wskazaniem rozbieżności powstałych w orzecznictwie sądowym w zakresie niezbędnym do wydania interpretacji ogólnej. Należy również zwrócić uwagę na regulację art. 511 nakładającą na ministra właściwego do spraw finansów publicznych obowiązek zmiany z urzędu wydanej interpretacji ogólnej, jeżeli stwier-

dzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Kierując się potrzebą podniesienia skuteczności interpretacji ogólnych na płaszczyźnie kształtowania jednolitego stosowania prawa podatkowego, w art. 505 § 4 uregulowano wymogi formalne interpretacji ogólnych. W przepisie tym wskazano, że interpretacja ta zawiera w szczególności opis zagadnienia, w świetle którego jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego oraz wyjaśnienie zakresu i stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym. Regulacja ta zapewni możliwość zestawienia treści interpretacji ogólnych z zagadnieniami wskazywanymi we wnioskach o interpretacje indywidualne oraz w wydanych interpretacjach indywidualnych. Wymogi te musi spełniać zarówno interpretacja ogólna wydana z urzędu, jak i na wniosek, a zgodnie z tym przepisem dotyczą one w szczególności opisu zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego oraz wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym.

Z kolei art. 506 zawiera nową regulację, zobowiązującą ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania bez zbędnej zwłoki interpretacji ogólnej, jeżeli wpłynie znacząca liczba wniosków o interpretacje indywidualne, dotyczących takich samych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych, złożonych w takim samym stanie prawnym. Wprowadzenie tego rodzaju rozwiązania usprawiedliwiała dotychczasowa praktyka wydawania interpretacji ogólnych. Do 1 stycznia 2012 r. minister właściwy do spraw finansów publicznych wydawał ogólne interpretacje podatkowe tylko z urzędu. W czasie obowiązywania tego rozwiązania prawnego nie wykazał się w tym względzie szczególną aktywnością. W 2007 r. nie wydał żadnej interpretacji ogólnej, w 2008 r. wydał ich 9, w 2009 r. – 6, w 2010 r. – również 6, a w 2011 r. – 9. Na tle niejednolitego w skali państwa orzecznictwa organów podatkowych należy uznać te wielkości za wręcz symboliczne. Dodatkowo przy wydawaniu interpretacji ogólnych koncentrowano się przede wszystkim na usuwaniu niezgodności przepisów prawnych z Konstytucją RP, gdy o niezgodności takiej orzekł Trybunał Konstytucyjny. Zmiana treści art. 14a obowiązująca od 1 stycznia 2012 r.⁶⁰⁰ sprawiła, że minister właściwy do spraw finansów publicznych wydaje ogólne interpretacje podatkowe nie tylko z urzędu, lecz również ma obowiązek wydawania ich na wniosek. Zmiana ta spowodowała, że tylko w ciągu jednego miesiąca obowiązywania tej zasady wpłynęły 4 wnioski o wydanie interpretacji ogólnych. Nowe rozwiązanie kwestii wydawania interpretacji ogólnej potwierdziło, że aktyw-

600 Por. art. 9 ustawy z dnia 16 września 2011 r. o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców (Dz.U. Nr 232, poz. 1378).

ność Ministra Finansów w tym obszarze była zbyt nikła. Zaproponowane rozwiązanie nie pozostawia możliwości wyboru co do obowiązku wydania interpretacji ogólnej, szczególnie wtedy gdy stosowanie przepisów prawa podatkowego prowadzi do licznych sporów przed organami podatkowymi i sądami administracyjnymi.

W art. 507 w sposób kompleksowy uregulowano wymogi, jakie musi spełnić wniosek o wydanie interpretacji ogólnej oraz skutki procesowe w wypadku, jeżeli złożony wniosek nie spełnia przewidzianych w tym przepisie wymogów. Zgodnie z art. 507 § 1 wniosek o wydanie interpretacji ogólnej powinien w szczególności: przedstawiać zagadnienie oraz wskazać przepisy prawa podatkowego wymagające wydania interpretacji ogólnej; zawierać wskazanie niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w określonych decyzjach, postanowieniach oraz interpretacjach indywidualnych wydanych przez organy podatkowe w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych i w takich samych stanach prawnych lub rozbieżności w orzecznictwie sądowym związanych z wykładnią przepisów prawa podatkowego. Zagadnienie będące przedmiotem wniosku o wydanie interpretacji ogólnej musi mieć charakter konkretny i powinno wiązać się z niejednolitością stosowania przepisów prawa podatkowego w odniesieniu do jednego stanu faktycznego i prawnego. Łącznie z podaniem zagadnienia, we wniosku należy wskazać na przepisy prawa podatkowego wymagające wydania interpretacji ogólnej. Chodzi tutaj o przepisy, które zdaniem wnioskodawcy są stosowane niejednolicie przez organy podatkowe. Wskazanie takich przepisów powinno być również konkretne, a więc zawierać oznaczenie numeracji artykułu (artykułów) i ustępu (ustępów) bądź paragrafów. Nie wystarczy ogólnie wskazać na przepisy całej ustawy podatkowej lub na wszystkie przepisy innego aktu normatywnego. Nie jest natomiast wymagane, odmiennie niż przy interpretacjach indywidualnych, aby wnioskodawca przedstawił własne stanowisko w sprawie i zaproponował kierunek rozstrzygnięcia co do treści interpretacji ogólnej. Jednocześnie, biorąc pod uwagę zapewnienie sprawności postępowania w tego rodzaju sprawach, w art. 510 § 2 przewidziano delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych dla określenia w drodze rozporządzenia wzoru wniosku o wydanie interpretacji ogólnej, zawierającego w szczególności dane identyfikujące wnioskodawcę, omówione wskazania dotyczące samego wniosku oraz sposób uiszczenia opłaty.

W art. 507 § 2 wskazano, że wniosek o wydanie interpretacji ogólnej zostanie pozostawiony bez rozpatrzenia w przypadku, gdy nie są spełnione warunki, o których mowa w § 1 lub wniosek nie spełnia innych wymogów formalnych określonych przepisami prawa oraz przedstawione we wniosku zagadnienie jest przedmiotem interpretacji ogólnej i stan prawny nie uległ w tym zakresie zmianie. Ponadto w art. 507 § 3 wskazano, że rozstrzygnięcie w tej sprawie ma formę postanowienia, na które służy zażalenie. Odesłano również w tym zakresie, w sprawach dotyczących interpretacji ogólnych na wniosek, do rozdziałów 15 i 17 działu III. Postano-

wienie nie zawiera danych identyfikujących stronę postępowania, w którym wydano decyzję, postanowienie lub interpretację indywidualną, wskazaną we wniosku o wydanie interpretacji ogólnej.

Wniosek o wydanie interpretacji ogólnej podlega opłacie na analogicznych zasadach jak wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej (art. 508). Opłata ta podlega jednak zwrotowi w przypadku wydania interpretacji ogólnej. Interpretacje ogólne podlegają publikacji w Dzienniku Urzędowym ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz zamieszczane są Biuletynie Informacji Publicznej tego ministra (art. 512). W art. 509 dokonano odesłań do odpowiedniego stosowania wskazanych przepisów postępowania (dział III), zapewniając sprawność postępowania w sprawach interpretacji ogólnych wydawanych na wniosek. W stosunku do stanu aktualnego zrezygnowano z odesłania do przepisów o karach porządkowych (rozdział 23 w dziale III), które dotychczas nie miały praktycznego zastosowania w tych sprawach.

5.2.4. Interpretacje indywidualne

Oddział 3

Interpretacje indywidualne

Art. 513. § 1. *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną).*

§ 2. *Wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego.*

§ 3. *Składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego.*

§ 4. *Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatków, dla których właściwym organem jest samorządowy organ podatkowy, zawiera wskazanie organu pierwszej instancji właściwego w sprawie.*

§ 5. *Wnioskujący o wydanie interpretacji indywidualnej składa oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego. W razie złożenia fałszywego oświadczenia wydana interpretacja indywidualna nie wywołuje skutków prawnych.*

§ 6. *Nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego, które w dniu złożenia wniosku o interpretację są przedmiotem toczącego się postępowania.*

nia podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego.

§ 7. Jeżeli przedstawione we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym, wydaje się postanowienie o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna, z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku. W tym przypadku w postanowieniu wskazuje się oznaczenie interpretacji ogólnej wraz z podaniem miejsca jej publikacji. Na wydane postanowienie przysługuje zażalenie.

§ 8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku, o którym mowa w § 1, zawierający dane identyfikujące wnioskodawcę oraz dane wskazane w § 2-5, a także sposób uiszczenia opłaty, o której mowa w art. 524, mając na względzie konieczność ujednoczenia formy składanych wniosków oraz zapewnienia sprawnej obsługi wnioskodawców.

Art. 514. § 1. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej przed wydaniem interpretacji, o której mowa w art. 513 § 1, dotyczącej podatków, dla których właściwym organem jest samorządowy organ podatkowy, zobowiązany jest do wystąpienia o stanowisko tego organu.

§ 2. Wniosek, o którym mowa w art. 513 § 2, dotyczący podatków wskazanych w § 1 wraz z projektem interpretacji indywidualnej, dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej przedstawia bez zbędnej zwłoki właściwemu samorządowemu organowi podatkowemu.

§ 3. Właściwy samorządowy organ podatkowy w terminie 14 dni od dnia przedstawienia mu wniosku może przedłożyć dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej pisemne stanowisko w zakresie wniosku, o którym mowa w § 1. Brak stanowiska w tym terminie uważa się za akceptację projektu interpretacji indywidualnej.

§ 4. Przepisy § 1-3 stosuje się odpowiednio w przypadku zmiany interpretacji indywidualnej.

Art. 515. § 1. Z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej może wystąpić dwóch lub więcej zainteresowanych uczestniczących w tym samym zaistniałym stanie faktycznym albo mających uczestniczyć w tym samym zdarzeniu przyszłym (wniosek wspólny).

§ 2. Zainteresowani składający wniosek, o którym mowa w § 1, wskazują jeden podmiot, który jest zainteresowanym w sprawie interpretacji, oraz składają oświadczenie, o którym mowa w art. 513 § 5.

§ 3. Interpretację indywidualną lub postanowienie w sprawie doręcza się podmiotowi wskazanemu jako zainteresowany. Pozostałym zainteresowanym doręcza się odpis interpretacji lub postanowienia.

§ 4. W zakresie nieuregulowanym w § 1-3 przepisy niniejszego oddziału stosuje się odpowiednio.

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku wspólnego zawierającego dane identyfikujące zainteresowanych oraz dane wskazane w § 2 i w art. 513 § 2 -5, a także sposób uiszczenia opłaty, o której mowa w art. 524

§ 2, mając na względzie konieczność ujednoczenia formy składanych wniosków oraz zapewnienia sprawnej obsługi wnioskodawców.

Art. 516. Z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej może wystąpić zamawiający w rozumieniu ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1579) w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia ceny w związku z udzielanym zamówieniem publicznym. Przepisu art. 513 § 5 nie stosuje się.

Art. 517. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej niespełniający wymogów określonych w art. 513 § 3 lub innych wymogów określonych przepisami prawa pozostawia się bez rozpatrzenia.

Art. 518. § 1. Interpretacja indywidualna zawiera wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie.

§ 2. Interpretacja indywidualna, o której mowa w art. 514, zawiera wskazanie stanowiska przedstawionego przez samorządowy organ podatkowy wraz z uzasadnieniem, w jakim zakresie stanowisko to uznaje się za nieprawidłowe.

§ 3. W razie uznania stanowiska wnioskodawcy za nieprawidłowe, interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym.

§ 4. Interpretacja indywidualna zawiera pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Prawo do skargi w przypadku interpretacji, o której mowa w art. 515, przysługuje podmiotowi zainteresowanemu w sprawie interpretacji wskazanemu we wniosku wspólnym o wydanie interpretacji.

§ 5. Interpretacja indywidualna wydana w postaci elektronicznej jest opatrzona kwalifikowanym podpisem elektronicznym albo podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePU-AP.

Art. 519. § 1 Interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Do biegu tego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 288 § 5.

§ 2. W przypadku doręczenia interpretacji indywidualnej za pomocą środków komunikacji elektronicznej interpretację indywidualną uważa się za wydaną z zachowaniem terminu, o którym mowa w § 1, jeżeli zawiadomienie, o którym mowa w art. 307 § 1, zostało przesłane przed upływem tego terminu.

§ 3. Wnioskodawca może w każdym czasie wystąpić z żądaniem poinformowania go telefonicznie albo za pomocą środków komunikacji elektronicznej o dacie wydania interpretacji indywidualnej oraz o zawartej w niej ocenie jego stanowiska albo o innym sposobie rozstrzygnięcia sprawy. Informację przekazuje się niezwłocznie, a w przypadku gdy wnioskodawca wystąpił z tym żądaniem przed wydaniem interpretacji indywidualnej – nie później niż w dniu roboczym następującym po dniu wydania tej interpretacji albo innego rozstrzygnięcia w sprawie.

Art. 520. W razie niewydania interpretacji indywidualnej w terminie określonym w art. 519 uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie.

Art. 521. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może z urzędu:

- 1) zmienić wydaną interpretację indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej;
- 2) uchylić wydaną interpretację indywidualną i umorzyć postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej, jeżeli w dniu jej wydania istniały przesłanki odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej.

Art. 522. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może z urzędu:

- 1) zmienić interpretację indywidualną w wyniku uwzględnienia skargi do sądu administracyjnego na podstawie art. 54 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi;
- 2) stwierdzić wygaśnięcie interpretacji indywidualnej, jeżeli jest ona niezgodna z interpretacją ogólną wydaną w takim samym stanie prawnym;
- 3) uchylić wydaną interpretację indywidualną i wydać postanowienie, o którym mowa w art. 513 § 7;
- 4) zmienić postanowienie, o którym mowa w art. 513 § 7, w przypadku zmiany interpretacji ogólnej wskazanej w tym postanowieniu;
- 5) uchylić postanowienie, o którym mowa w art. 513 § 7, jeżeli przedstawiony we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe nie odpowiadają zagadnieniu będącemu przedmiotem wskazanej w postanowieniu interpretacji ogólnej i rozpatrzyć wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej.

Art. 523. § 1. Zmiana interpretacji indywidualnej, o której mowa w art. 521 i art. 522, następuje w odniesieniu do opisanego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, na podstawie którego wydana została zmieniona interpretacja.

§ 2. Uchylenie lub stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji indywidualnej oraz zmiana lub uchylenie postanowienia, o którym mowa w art. 513 § 7, następuje w formie postanowienia, na które służy zażalenie.

§ 3. Zmianę interpretacji indywidualnej oraz postanowienia, o których mowa w § 2, doręcza się podmiotowi, któremu w danej sprawie zostały wydane interpretacja indywidualna lub postanowienie, albo jego następcy prawnemu.

§ 4. Stwierdzając wygaśnięcie interpretacji indywidualnej, w postanowieniu wskazuje się oznaczenie interpretacji ogólnej wraz z podaniem miejsca jej publikacji.

Art. 524. § 1. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej podlega opłacie w wysokości 40 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku.

§ 2. Opłata za wniosek wspólny jest ustalana jako iloczyn kwoty określonej zgodnie z § 1 i 5 oraz liczby zainteresowanych wskazanych we wniosku.

§ 3. W przypadku gdy przedmiotem wniosku jest szczególnie skomplikowany stan faktyczny lub zdarzenie przeszłe, dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej ustala, w drodze postanowienia, opłatę, która wynosi 2000 zł. Opłata podlega wpłacie w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia.

§ 4. Na postanowienie, o którym mowa w § 3, przysługuje zażalenie. Złożenie zażalenia nie wstrzymuje postępowania w sprawie wydania interpretacji.

§ 5. W przypadku wystąpienia w jednym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej odrębnych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych, pobiera się opłatę od każdego przedstawionego we wniosku odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego.

§ 6. Zwrot nienależnej opłaty następuje nie później niż w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania interpretacji.

§ 7. Opłata od wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej podlega zwrotowi wyłącznie w przypadku:

- 1) wycofania wniosku – w całości;
- 2) wycofania części wniosku w odniesieniu do przedstawionego w nim odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego – w odpowiedniej części;
- 3) uiszczenia jej w kwocie wyższej od należnej – w odpowiedniej części.

§ 8. Opłata od wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stanowi dochód budżetu państwa.

Art. 525. W sprawach dotyczących interpretacji indywidualnej stosuje się odpowiednio art. 78, art. 289 § 1, art. 319 § 2 i 4, art. 321, art. 328, art. 329 § 1, 3, 4 i 6, art. 330 i art. 331, art. 402, art. 407 w zakresie uzupełniania lub sprostowania co do skargi do sądu administracyjnego, art. 408, art. 409 § 1 i 3 oraz przepisy rozdziałów 6, 7, 8, 10, 11 i 12 działu I, rozdziałów 3, 4, 7, 15 i 17 działu III.

Art. 526. § 1. Interpretacja indywidualna, jej zmiana oraz postanowienia, o których mowa w art. 522 pkt 3-5, wraz z informacją o dacie doręczenia, są niezwłocznie przekazywane organom podatkowym właściwym ze względu na zakres spraw będących przedmiotem interpretacji.

§ 2. Interpretacja indywidualna, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, jest niezwłocznie zamieszczana w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

§ 3. W Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej zamieszcza się informację o zmianie, uchyleniu oraz stwierdzeniu wygaśnięcia interpretacji indywidualnej.

§ 4. W Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej zamieszcza się informacje o nieprawidłowych interpretacjach indywidualnych, które z powodu śmierci, likwidacji lub rozwiązania wnioskodawcy, dla którego interpretacja indywidualna została wydana, nie mogą zostać zmienione, uchylone lub nie można stwierdzić ich wygaśnięcia.

§ 5. Interpretacje, o których mowa w art. 514, umieszcza się także w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego właściwy samorządowy organ podatkowy. Przepisy § 3 i 4 stosuje się odpowiednio.

Interpretacje indywidualne stanowią odpowiedź na wniosek zainteresowanego, złożony w sprawie wydania interpretacji i są kierowane do wnioskodawców. Interpretacja indywidualna prawa podatkowego stanowi swoistą formę i wynik działania administracji podatkowej, której nie można utożsamiać z czynnością materialno-techniczną ani też z indywidualnym aktem administracyjnym⁶⁰¹.

Istotą interpretacji indywidualnej jest rozstrzygnięcie, czy wnioskodawca prawidłowo postrzega, jakie skutki prawne na gruncie określonych przepisów prawa podatkowego wywołuje przedstawiony przez niego stan faktyczny albo zdarzenie przyszłe. Organ wydający interpretację przepisów prawa podatkowego nie może prowadzić postępowania ani podejmować rozstrzygnięć zastrzeżonych dla innego trybu orzekania, w tym w kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej czy postępowaniu podatkowym prowadzonym w oparciu o konkretną dokumentację. W tym znaczeniu interpretacja indywidualna nie stanowi abstrakcyjnego wyjaśnienia przepisów prawnych, lecz jest dokonaniem oceny prawnej stanowiska wnioskującego na tle zindywidualizowanego stanu faktycznego, który jest przedstawiany przez zainteresowanego we wniosku o udzielenie interpretacji. Organ, wydając interpretację, nie ustanawia żadnej normy indywidualnej, lecz jedynie przedstawia swój pogląd dotyczący rozumienia treści przepisów prawa podatkowego i sposobu ich zastosowania w odniesieniu do określonej sprawy indywidualnej, której zakres przedmiotowy w tym wypadku jest określony stanem faktycznym lub zdarzeniem przyszłym, przedstawionym przez pytającego we wniosku. W tym zakresie postępowanie przed organami w sprawie o interpretację ma charakter autonomiczny w stosunku do postępowania podatkowego.

Ukształtowane w ten sposób, aktualnie obowiązujące ogólne zasady wydawania i charakter indywidualnych interpretacji zostały zachowane w projekcie. Uwzględniono w nim również kompetencje organów Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie wydawania indywidualnych interpretacji. Zgodnie z art. 513 § 1 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną). Podmiotem (zainteresowanym) uprawnionym do złożenia wniosku

601 Wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2011 r., II FSK 1242/10.

o wydanie interpretacji indywidualnych może być każdy, kto przedstawi wyczerpujący opis zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego, stanowiącego podatkowy stan faktyczny oraz zajmie wobec tego stanu własne stanowisko w sprawie jego oceny prawnej, a także spełni pozostałe wymagania stawiane wnioskowi. Z tego wynika, że wnioskodawcą może być zarówno podmiot będący podatnikiem, płatnikiem, inkasentem, osobą odpowiedzialną za zobowiązania podatnika, jak i podmiot niewystępujący jeszcze w tej roli, lecz przewidujący lub wręcz projektujący możliwość znalezienia się w niej. Wniosek o wydanie interpretacji może być formułowany zarówno na tle istniejącego już stanu faktycznego, a więc zdarzeń lub czynności, które miały już miejsce, jak również w kontekście przyszłego, hipotetycznego stanu faktycznego, czyli dopiero planowanych przedsięwzięć wnioskodawcy, który chce wiedzieć, jakie będą skutki prawnopodatkowe zamierzonych przez niego działań (art. 513 § 2). Istotne jest jednak, aby określony we wniosku stan faktyczny przedstawiony został w sposób wyczerpujący. Własne stanowisko podatnika powinno ściśle korespondować z zakresem złożonego wniosku i zadaniem w jego ramach pytaniem (art. 513 § 3).

Na podstawie tych regulacji wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej powinien spełniać następujące wymagania: musi być złożony na piśmie; może dotyczyć tylko indywidualnej sprawy zainteresowanego; może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego, jak i zdarzeń przyszłych; informacje te muszą być przedstawione w sposób wyczerpujący; przedmiotem wniosku nie mogą być te elementy stanu faktycznego, które w dniu złożenia wniosku są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo były przedmiotem decyzji lub postanowienia w sprawie, która została już rozstrzygnięta co do istoty. Z tego względu wniosek musi zawierać w tym zakresie oświadczenie wnioskodawcy, złożone pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania (art. 513 § 5); musi zawierać własne stanowisko zainteresowanego w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego lub zdarzenia przedstawionego we wniosku.

Przepisy art. 513 § 1-4 stawiają przed zainteresowanym udzieleniem interpretacji wymagania związane z tym, aby był złożony na piśmie i w sposób wyczerpujący przedstawiał stan faktyczny sprawy oraz zawierał własne stanowisko wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Jednocześnie wykluczona została możliwość złożenia wniosku, którego przedmiotem jest stan faktyczny objęty już postępowaniem podatkowym, kontrolą podatkową, kontrolą celno-skarbową albo sprawa została już rozstrzygnięta co do istoty w decyzji lub w postanowieniu organu podatkowego (art. 513 § 6).

Wnioskodawca nie może żądać od organu wydającego interpretację indywidualną zajęcia stanowiska w sprawie, która jest dopiero w toku lub została już rozstrzygnięta. Aby do wydania takiej interpretacji nie doszło, od wnioskodawcy wy-

maga się złożenia oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Gdyby jednak wnioskodawca złożył oświadczenie niezgodne z prawdą, a organ wydał interpretację indywidualną, to interpretacja ta nie wywołuje skutków prawnych w sprawie podatkowej (art. 513 § 5), a wnioskodawca ponosi odpowiedzialność karną przewidzianą w przepisach kodeksu karnego.

Ponadto zgodnie z art. 513 § 7, jeżeli przedstawiony we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym, wydaje się postanowienie o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna, z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku. W tym przypadku w postanowieniu wskazuje się oznaczenie interpretacji ogólnej wraz z podaniem miejsca jej publikacji. Na wydane postanowienie przysługuje zażalenie.

W art. 513 § 8 przewidziano delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych dla określenia w drodze rozporządzenia wzoru wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, zawierającego w szczególności dane identyfikujące wnioskodawcę, omówione wskazania dotyczące samego wniosku oraz sposób uiszczenia opłaty.

W art. 515 § 1 przewidziano możliwość złożenia wniosku o wydanie interpretacji przez kilka podmiotów, które są zaangażowane w dane zdarzenie i dla których z danego zdarzenia mogą wynikać skutki podatkowe (wniosek wspólny). Oznacza to, iż wszystkie strony danego zdarzenia, jeżeli chcą uzyskać stanowisko organu podatkowego co do skutków podatkowych wynikających dla nich z danego zdarzenia, mogą złożyć wspólny wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, przedstawiając w nim to zdarzenie. Składającym wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej może być zatem grupa podmiotów (dwóch lub więcej), w przypadku gdy w tym samym zdarzeniu, będącym jego przedmiotem, zaangażowanych jest więcej niż jeden podmiot – „wspólny wniosek”, a skutki podatkowe z tego zdarzenia powstają dla zainteresowanych. Przykładem takich sytuacji, w których proponowane rozwiązanie może znaleźć zastosowanie, są zagadnienia dotyczące np. opodatkowania i stawki VAT, obowiązków płatnik – podatnik w podatkach dochodowych, wypłata przez spółkę udziałowcom dochodów z dywidendy oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych, zbycie wspólnego składnika majątku przez małżonków, zagadnienia dotyczące spadkobierców i obdarowanych, nabywców akcji prywatyzowanego przedsiębiorstwa. Wniosek może dotyczyć jednego podatku lub różnych podatków, jeżeli interpretacja przepisów różnych ustaw jest wzajemnie sprzężona, np. VAT-PCC, podatek dochodowy – podatek od spadków i darowizn.

Zgodnie z art. 515 § 2 wszyscy zainteresowani wskażą jeden podmiot, który będzie stroną postępowania w sprawie interpretacji, a także jej ewentualnej zmiany, uchylecia lub wygaśnięcia. W celu uzupełnienia braków formalnych wniosku (np. o doprecyzowanie opisu stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego będącego przedmiotem wniosku) organ będzie występował wyłącznie do zainteresowanego wskazanego we wniosku i on też będzie udzielał organowi wyjaśnień. Czynności dokonywane w postępowaniu przez innych zainteresowanych (niewskazanych przez składających wniosek wspólny) będą bezskuteczne. Wspólny wniosek będzie musiał zawierać oświadczenia wszystkich zainteresowanych, że zdarzenie objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie jest w stosunku do poszczególnych wnioskodawców przedmiotem toczącego się wobec nich postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w wydanej dla nich decyzji lub postanowieniu organu podatkowego. Wniosek taki powinien spełniać wszystkie warunki przewidziane dla wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej, z tym że wspólny wniosek powinien zawierać wyczerpujący opis zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz przedstawienie własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego dla wszystkich zainteresowanych, którzy złożyli wniosek wraz z uzasadnieniem. W przypadku gdy wniosek nie będzie spełniał warunków formalnych (np. nie będzie zawierał pełnego opisu zdarzenia lub nie zostaną dołączone stosowne oświadczenia), wówczas organ będzie wydawał postanowienie o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia.

Na wspólny wniosek złożony przez kilku wnioskodawców organ, właściwy dla wskazanego zainteresowanego, będzie wydawał jedną interpretację, która będzie doręczana tylko podmiotowi wskazanemu przez wnioskodawców jako strona postępowania. W interpretacji tej organ będzie dokonywał oceny prawnej stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego dla wszystkich wnioskodawców wraz z uzasadnieniem tej oceny. Ochrona z wydanej interpretacji będzie przysługiwać wszystkim zainteresowanym, którzy wystąpili z wnioskiem i będzie wywoływała skutki od dnia doręczenia interpretacji podmiotowi wskazanemu we wniosku przez zainteresowanych. Interpretacja zostanie też przekazana do wiadomości organom podatkowym i celno-skarbowym właściwym dla wszystkich zainteresowanych.

W art. 515 § 3 uregulowano kwestię doręczeń interpretacji i postanowień wydawanych na podstawie wniosków wspólnych. Przewidziano, że interpretację lub postanowienie doręcza się podmiotowi wskazanemu jako strona. Pozostałym wskazanym zainteresowanym doręcza się odpis interpretacji lub postanowienia. W art. 515 § 5 proponuje się również wprowadzenie delegacji umożliwiającej ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych określenie, w drodze rozporządzenia,

wzoru wspólnego wniosku oraz sposobu uiszczenia opłaty, mając na względzie konieczność zapewnienia sprawnej obsługi wnioskodawców.

W art. 516 przyznano podmiotowi zamawiającemu w rozumieniu ustawy – Prawo zamówień publicznych możliwość wystąpienia z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej. W przepisie wskazano, że podmiot zamawiający będzie mógł wystąpić z wnioskiem przed przeprowadzeniem postępowania o udzielenie zamówienia publicznego w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia ceny. Jednakże do wniosku tego nie będzie miał zastosowania art. 513 § 5 dotyczący składania oświadczenia. Oznacza to, że zamawiający, który złoży wniosek, nie będzie składał oświadczenia, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli celno-skarbowej. Wynika to z faktu, że kwestie te dotyczą nie zamawiającego, ale podmiotów, które ewentualnie będą ubiegać się o udzielenie zamówienia publicznego lub złożą ofertę, a skutki podatkowe wynikające ze zdarzeń objętych zamówieniem publicznym, co do zasady, powstaną już po wydaniu interpretacji, w związku z tym nie mogą być przedmiotem toczących się postępowań oraz wydanych decyzji lub postanowień.

Zgodnie z art. 517 wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej niespełniający opisanych wymogów (art. 513 § 3) lub innych wymogów określonych przepisami prawa, np. w sytuacji gdy brak będzie podpisu wnioskodawcy lub pełnomocnictwa, pozostawia się bez rozpatrzenia. W tego rodzaju sprawach właściwy organ wydaje postanowienie, na które zainteresowanemu przysługuje zażalenie, zgodnie z odesłaniami w art. 525 do rozdziałów 15 i 17 działu III.

W art. 514 § 1-4 uregulowano szczególny tryb postępowania w sprawach wydania interpretacji indywidualnych dotyczących podatków, dla których właściwym organem podatkowym jest wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa. W tych wypadkach, po złożeniu wniosku przez zainteresowanego, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej przed wydaniem interpretacji zobowiązany jest do wystąpienia o stanowisko tego organu. W tym celu wniosek wraz z projektem interpretacji indywidualnej Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej przedstawia bez zbędnej zwłoki właściwemu wójtowi, burmistrzowi (prezydentowi miasta), staroście lub marszałkowi województwa. Z kolei właściwy organ samorządowy w terminie 14 dni od dnia przedstawienia mu wniosku może przedłożyć Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej pisemne stanowisko w zakresie przekazanego wniosku. Brak stanowiska w tym terminie uważa się za akceptację projektu interpretacji indywidualnej. Opisaną procedurę stosuje się odpowiednio w przypadku zmiany interpretacji indywidualnej.

W art. 518 § 1 i 3 wskazano wymogi, jakie powinna spełniać interpretacja indywidualna. Interpretacja ta powinna zawierać ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym. Ocena dokonana w interpretacji winna polegać na stwierdzeniu, czy stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe bądź nieprawidłowe. Z tego względu zasadniczym elementem interpretacji indywidualnej jest wyrażenie oceny co do stanowiska wnioskodawcy zaprezentowanego we wniosku. Wykonanie tego obowiązku zamyka się w zasadzie stwierdzeniem: stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe albo stanowisko wnioskodawcy jest nieprawidłowe. Jeśli ocena stanowiska wnioskodawcy jest pozytywna, to interpretacja może ograniczyć się do stwierdzenia, że stanowisko wnioskodawcy ocenia się jako prawidłowe. Istotne natomiast znaczenie ma uzasadnienie prawne interpretacji indywidualnej w razie negatywnej oceny stanowiska strony. W takim przypadku konieczne jest zawarcie w interpretacji wskazania stanowiska, które organ uznał za prawidłowe oraz uzasadnienia prawnego tego stanowiska.

Ocena ta powinna być jednoznaczna. Osoba zainteresowana ma bowiem uzyskać stanowisko organu w zakresie stosowania prawa w konkretnym, przedstawionym przez nią stanie faktycznym. Udzielenie interpretacji niejednoznacznej, wariantowej jest niezgodne z istotą tej instytucji⁶⁰². Tylko indywidualna interpretacja podatkowa, która jest jednoznaczna, precyzyjna i bezwarunkowa, wypełnia funkcję informacyjną i gwarancyjną, nadaną instytucji interpretacji indywidualnej, zapewniając wyjaśnienie sprawy oraz umożliwia stronie zastosowanie się do wskazań z interpretacji i uzyskanie pewności oceny prawnej swojego postępowania.

W art. 518 § 2 wprowadzono dodatkowe wymogi, jakim musi odpowiadać indywidualna interpretacja w sprawach dotyczących podatków, dla których właściwym organem podatkowym jest wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa. Ze względu na szczególny tryb wydawania tego rodzaju interpretacji, wprowadzony w art. 514 § 1-4, w przepisie tym stwierdzono, że obok innych wymogów ogólnych tego rodzaju interpretacja zawiera wskazanie stanowiska przedstawionego przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty lub marszałka województwa wraz z uzasadnieniem, w jakim zakresie stanowisko to uznaje się za nieprawidłowe. Oznacza to dodatkowy obowiązek szczegółowego odniesienia się organu interpretacyjnego do stanowiska właściwego organu samorządowego w przypadku odmiennej oceny przedstawionej w interpretacji. Tego rodzaju rozwiązanie usprawiedliwione jest tym, że organy te są właściwe rzeczowo w poborze podatków występujących w interpretacji oraz tym, że źródłem prawa w tym zakresie jest również prawo miejscowe.

602 Wyroki NSA z dnia 3 września 2010 r., II FSK 1690/09; z dnia 6 września 2013 r., II FSK 2616/11.

Z kolei w art. 518 § 4 utrzymano dotychczasowe rozwiązanie, że interpretacjom indywidualnym nie jest nadawana określona forma prawna aktu indywidualnego. W takim zakresie interpretacja indywidualna jest jedynie wyjaśnieniem znaczenia przepisów prawa podatkowego, a przez to nie stanowi aktu lub czynności dotyczących uprawnień i obowiązków w rozumieniu art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Potwierdza to wprowadzenie do wymienionej ustawy przepisu art. 3 § 2 pkt 4a, na mocy którego kontrolą sądu administracyjnego objęte są także pisemne interpretacje prawa podatkowego wydane w sprawach indywidualnych. Dodanie tego przepisu wskazuje na to, że ustawodawca świadomie nie zmierzał do nadania interpretacjom indywidualnym określonej formy prawnej aktu indywidualnego (np. decyzji lub postanowienia)⁶⁰³. Z tych względów, podobnie jak poprzednio w art. 14c § 3 o.p., w nowej ordynacji podatkowej brak jest przepisu potwierdzającego wprost prawo wnioskodawcy do zaskarżenia wydanej interpretacji indywidualnej. Pośrednio wyraża to prawo omawiany przepis, który nakazuje, aby w interpretacji znalazło się pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Sądowa kontrola interpretacji indywidualnych powinna dotyczyć: oceny zgodności wydanej interpretacji z materialnym prawem podatkowym; dochowania wymaganej procedury wydawania interpretacji oraz jej doręczenia; respektowania reguł kompetencji przy wydawaniu interpretacji⁶⁰⁴.

W omawianym art. 518 § 4 uzupełniono dotychczasową regulację o wskazanie podmiotu legitymowanego do wniesienia skargi w przypadku interpretacji indywidualnej wydawanej na wniosek wspólny (art. 515 § 1 i 2). Zaproponowano, aby tym podmiotem był podmiot wskazany jako zainteresowany przez składających wnioski wspólny. Na podstawie art. 50 § 1 p.p.s.a. uprawnionym do wniesienia skargi jest m.in. każdy, kto ma w tym interes prawny. Konieczność jednoznacznego uregulowania tej kwestii wynikała z różnych poglądów prezentowanych w tym zakresie. Przykładowo w uzasadnieniu projektu ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych ustaw⁶⁰⁵ w części odnoszącej się do art. 14r o.p. wskazano, że w art. 14r § 3 uregulowano kwestię doręczeń interpretacji i postanowień wydawanych na podstawie wniosków wspólnych. Przewidziano, że interpretację lub postanowienie doręcza się podmiotowi wskazanemu jako strona. Pozostałym wskazanym zainteresowanym doręcza się ich odpis. Czynność ta ma umożliwić każdemu z nich ewentualne skorzystanie z prawa do skargi do sądu administracyjnego⁶⁰⁶.

Dopuszczenie możliwości zaskarżenia interpretacji indywidualnej przez wszystkich zainteresowanych może w dalszej kolejności spowodować wątpliwości

603 Por. art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217 poz. 1590).

604 Por. uchwała NSA z dnia 8 stycznia 2007 r., I FPS 1/06.

605 Dz.U. poz. 1649.

606 Por. nr druku 3462 – Sejm RP VII kadencji

w zakresie stosowania art. 57a p.p.s.a., zgodnie z którym skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Ponadto, zgodnie z art. 51 p.p.s.a., kilku uprawnionych do wniesienia skargi może w jednej sprawie występować w roli skarżących, jeżeli ich skargi dotyczą tej samej decyzji, postanowienia, innego aktu lub czynności albo bezczynności organu lub przewlekłego prowadzenia postępowania. Zauważyć należy, że wśród form działania organów administracji publicznej wymienionych w art. 51 p.p.s.a. nie ma pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanych w indywidualnej sprawie (art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a.). Jeżeli dodatkowo uwzględni się specyfikę postępowania interpretacyjnego, nasuwa się wątpliwość, czy prawo wniesienia skargi do sądu przysługuje wszystkim zainteresowanym. W praktyce sądowej na tle powyższych regulacji prawnych mogą wystąpić wątpliwości interpretacyjne związane z ustaleniem właściwego sądu administracyjnego do rozpoznania tego rodzaju skarg. Tego rodzaju sytuacja wystąpi w przypadku zaskarżenia interpretacji podatkowej (lub postanowienia), a także przewlekłości postępowania, wydanej z wniosku wspólnego (tj. wielokrotność skarg na to samo działanie lub przewlekłe prowadzenie postępowania przez organ interpretacyjny), którzy zamieszkują (lub mają siedzibę) w różnych województwach⁶⁰⁷.

W art. 518 § 5 uregulowano wymogi interpretacji indywidualnej wydawanej w postaci elektronicznej. Podobnie jak obecnie (art. 14c § 4 o.p.) interpretacja indywidualna wydana w postaci elektronicznej jest opatrzona bezpiecznym podpisem elektronicznym weryfikowanym za pomocą ważnego kwalifikowanego certyfikatu lub podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP. Rozwiązania te uwzględniają wymogi dotyczące wprowadzenia pojęcia „kwalifikowany podpis elektroniczny” oraz wprowadzenia definicji „podpis potwierdzony profilem zaufanym ePUAP”⁶⁰⁸.

W art. 519 § 1 uregulowano termin do wydania indywidualnej interpretacji. Przyjęte w tym zakresie rozwiązania nie wprowadzają zmian do obecnie obowiązujących zasad (art. 14d § 1-3 o.p.). Termin na wydanie interpretacji wynikający z tego przepisu ma charakter mieszany – materialno-procesowy. Z jego wpływem

607 Por. rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 22 lutego 2017 r. w sprawie przekazania rozpoznawania innym wojewódzkim sądom administracyjnym niektórych spraw z zakresu działania dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (Dz.U. poz. 367).

608 Por. art. 63 pkt 3 ustawy z dnia 5 września 2016 r. o usługach zaufania oraz identyfikacji elektronicznej, (Dz.U. poz. 1579).

wiąże się bowiem skutek identyczny jak z wydaniem interpretacji indywidualnej, a zatem wpływa on na ukształtowanie praw i obowiązków zainteresowanego zarówno w obszarze prawa podatkowego, jak i w zakresie odpowiedzialności za przestępstwa lub wykroczenia karne skarbowe. Jednocześnie z upływem terminu następuje także skutek procesowy w postaci utraty kompetencji organu do wydania interpretacji indywidualnej⁶⁰⁹. Konsekwencją niedotrzymania przez organ interpretacyjny ustawowego 3-miesięcznego terminu określonego dla wydania interpretacji jest związanie organu stanowiskiem uprawnionego podmiotu zawartym we wniosku (tzw. milcząca interpretacja z art. 520).

W art. 519 § 2 uregulowano sytuację dotyczącą daty wszczęcia postępowania na żądanie zainteresowanego wniesione za pomocą środków komunikacji elektronicznej. W związku z tym konieczne jest również precyzyjne wskazanie zachowania terminu, o którym mowa w § 1, w przypadku doręczenia interpretacji indywidualnej za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Z kolei rozwiązanie przyjęte w art. 519 § 3 stanowi realizację wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 września 2014 r., K 49/12, dotyczącego pojęcia niewydania interpretacji przyjętego w art. 14o o.p. oraz postanowienia sygnalizacyjnego z dnia 29 października 2014 r., S 5/14, w którym Trybunał Konstytucyjny przedstawił Sejmowi Rzeczypospolitej Polskiej uwagi dotyczące stwierdzonej w ustawie – Ordynacja podatkowa luki w prawie, której usunięcie jest niezbędne dla zapewnienia spójności systemu prawnego Rzeczypospolitej Polskiej. Luka ta, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, polegała na braku urzędowej formy zakomunikowania zainteresowanemu o wydaniu (sporządzeniu i podpisaniu) interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w terminie określonym w art. 14d ustawy oraz o pozytywnym lub negatywnym charakterze tej interpretacji.

Trybunał podkreślił, że „brak takiego uregulowania jest wadą rozważanej instytucji, której wyeliminowanie Trybunał sygnalizuje Sejmowi Rzeczypospolitej Polskiej”, a usunięcie tej luki w prawie jest niezbędne dla zapewnienia spójności systemu prawnego i zagwarantowania optymalnej ochrony interesów podatnika. Wypełniając wskazanie Trybunału Konstytucyjnego w zakresie odpowiedniego unormowania sposobu komunikowania organu na żądanie wnioskodawcy o wydaniu na jego wniosek interpretacji indywidualnej oraz o zawartej w niej ocenie jego stanowiska albo o innym sposobie rozstrzygnięcia sprawy, w przepisie tym wyjaśniono, że wnioskodawca może w każdym czasie wystąpić z żądaniem poinformowania go telefonicznie albo za pomocą środków komunikacji elektronicznej o dacie wydania interpretacji indywidualnej oraz o zawartej w niej ocenie jego stanowiska albo o innym sposobie rozstrzygnięcia sprawy. Informację przekazuje się niezwłocznie, a w przypadku gdy wnioskodawca wystąpił z tym żądaniem przed wydaniem inter-

609 Por. wyrok NSA z dnia 25 listopada 2011 r., II FSK 1362/09.

pretacji indywidualnej – nie później niż w dniu roboczym następującym po dniu wydania tej interpretacji albo innego rozstrzygnięcia w sprawie.

Kolejnym przepisem powiązanim z regulacją dotyczącą terminu wydania interpretacji jest art. 520 regulujący skutki niewydania indywidualnej interpretacji w terminie. Również w tym wypadku nie wprowadzono zmian w stosunku do stanu prawnego obecnie obowiązującego (art. 14o o.p.). Jak już wyjaśniono, konsekwencją niedotrzymania przez organ interpretacyjny ustawowego 3-miesięcznego terminu określonego dla wydania interpretacji jest związanie organu stanowiskiem uprawnionego podmiotu zawartym we wniosku (tzw. milcząca interpretacja). W sposób dorozumiany przyjmuje się, że stanowisko przedstawione przez zainteresowanego we wniosku jest prawidłowe. W tej sytuacji bezzasadne jest wydawanie w sprawie interpretacji. Poprzez wejście do obrotu prawnego milczącej interpretacji odpada podstawa prawna wydania w sprawie interpretacji.

Kwestia terminu wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego była przedmiotem wielu orzeczeń sądowych⁶¹⁰.

Poglądy prezentowane w orzecznictwie sądowym zaaprobowane zostały przez Trybunał Konstytucyjny, który orzekł, że „Art. 14o § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.), rozumiany w ten sposób, że pojęcie «niewydanie interpretacji» nie oznacza braku jej doręczenia w terminie określonym w art. 14d powołanej ustawy, jest zgodny z zasadą zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.”⁶¹¹ Kończąc trwający od początku obowiązywania tej regulacji spór dotyczący skutków „milczących interpretacji”, Trybunał Konstytucyjny sformułował wskazania odnoszące się do potrzeby zmiany obowiązujących przepisów⁶¹². Wskazania te zrealizowano w opisanym art. 507 § 3.

W art. 521 i art. 522 uregulowano kompetencje Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej do zmiany oraz uchylenia z urzędu wydanej interpretacji indywidualnej. Uprawnienia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w tym zakresie, określone w art. 521, wynikają ze sprawowania ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych (art. 77 § 1) i dotyczą zmiany wydanej interpretacji indywidualnej, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Zgodnie z tym przepisem nieprawidłowość interpretacji uzasadniająca jej zmianę wystąpi wówczas, gdy przyjęte w niej wyjaśnienie przepisów prawa podatkowego nie znajduje dostatecznego uzasadnie-

610 Uchwała pełnego składu Izby Finansowej NSA z dnia 14 grudnia 2009 r., II FPS 7/09; ONSAiWSA 2010, nr 3, poz. 38, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2010, nr 4, poz. 39.

611 Wyrok TK z dnia 25 września 2014 r., K 49/12.

612 Por. postanowienie sygnalizacyjne TK z dnia 29 października 2014 r., S 5/14.

nia we wnioskach wypływających z poprawnej wykładni tego prawa⁶¹³. Rozwiązanie to umożliwi zmianę zaskarżonej do sądu interpretacji indywidualnej do dnia rozpoczęcia w sprawie pierwszej rozprawy przed sądem administracyjnym. Z kolei uprawnienie do uchylenia wydanej interpretacji indywidualnej i umorzenia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej dotyczy sytuacji, w której w dniu jej wydania istniały przesłanki do odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej (np. z wnioskiem wystąpił podmiot niebędący zainteresowanym w rozumieniu przepisów o interpretacjach indywidualnych lub wniosek nie dotyczył przepisów prawa podatkowego). Uprawnienia Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w tym zakresie wynikają z kompetencji do prowadzenia spraw dotyczących interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego⁶¹⁴. Uprawnienia te obejmują zmianę interpretacji indywidualnej na etapie rozpatrywania wezwania do usunięcia naruszenia prawa i są związane z trybem sądowej kontroli interpretacji indywidualnych. Również uprawnienie do stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnej – w sytuacji jej niezgodności z aktualną interpretacją ogólną wydaną w takim samym stanie prawnym – procedura ta znajdzie zastosowanie do interpretacji indywidualnych wydanych przed dniem opublikowania interpretacji ogólnej. Z kolei uprawnienie do uchylenia wydanej interpretacji indywidualnej dotyczy wydania interpretacji, pomimo że w sprawie istniały podstawy do odmowy jej wydania (art. 513 § 7). W takiej sytuacji Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej powinien w drodze postanowienia uchylić wydaną interpretację indywidualną z jednoczesnym stwierdzeniem, że do zdarzenia opisanego we wniosku zastosowanie znajduje interpretacja ogólna oraz stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku. Na postanowienie, w którym wskazana będzie konkretna interpretacja ogólna mająca zastosowanie w sprawie wraz z miejscem jej publikacji, będzie służyło zażalenie, a następnie skarga do sądu administracyjnego. Ponadto organ ten uprawniony będzie do zmiany postanowienia, o którym mowa w art. 513 § 7, w sytuacji zmiany interpretacji ogólnej wskazanej w tym postanowieniu, uchylenia tego postanowienia, jeżeli przedstawiony we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe nie odpowiada zagadnieniu będącemu przedmiotem wskazanej w nim interpretacji ogólnej. W takim przypadku po uchyleniu postanowienia wydawana będzie przez organ upoważniony interpretacja indywidualna.

W art. 523 § 1 uregulowano zasadę, w myśl której zmiana interpretacji indywidualnej następuje tylko w odniesieniu do opisanego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, który został przedstawiony we wniosku, na podstawie którego wydana została zmieniana interpretacja. Rozwiązanie to usuwa pojawiające się wątpliwości w zakresie możliwości uzupełniania stanu faktycznego na etapie zmiany interpretacji indywidualnej, co w istocie zmieniałoby przedmiot spra-

613 Por. wyroki NSA z dnia 23 kwietnia 2010 r., II FSK 2113/08; z dnia 17 czerwca 2011 r., II FSK 1568/10.

614 Art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1947).

wy. W § 2 art. 523 uregulowano formę aktu administracyjnego w sprawie uchylenia interpretacji – w tym przypadku wydawane będzie postanowienie, na które będzie służyło zażalenie, a w dalszej kolejności skarga do sądu administracyjnego. W przepisie tym uregulowano także, że w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnej stojącej w sprzeczności z interpretacją ogólną, organ również powinien wydać postanowienie, na które będzie służyło zażalenie, a w dalszej kolejności skarga do sądu administracyjnego. Analogicznie zmiana postanowienia lub jego uchylenie będzie dokonywane także w formie postanowienia.

W art. 523 § 3 uregulowano zasady doręczenia zmiany, uchylenia lub stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnej oraz zmiany lub uchylenia postanowienia, o którym mowa w art. 513 § 7, poprzez jednoznaczne wskazanie, że doręczanie następuje podmiotowi, któremu w danej sprawie została wydana interpretacja lub postanowienie albo jego następcy prawnemu. Art. 523 § 4 zawiera regulację, w myśl której organ, stwierdzając wygaśnięcie interpretacji indywidualnej, będzie wskazywać w postanowieniu interpretację ogólną, w oparciu o którą stwierdził nieaktualność stanowiska przedstawionego w interpretacji indywidualnej oraz miejsce publikacji tej interpretacji ogólnej. W razie stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji zastosowanie będą miały odpowiednio wszystkie zasady ochrony jak w przypadku zmiany interpretacji.

W art. 524 § 1 uregulowano obowiązek wnoszenia opłaty od wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji, jej wysokość, warunki jej zwrotu. Utrzymano dotychczasową podstawową wysokość opłaty (art. 14f § 4 o.p.). W dalszym ciągu wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej podlega opłacie w wysokości 40 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Również, tak jak dotychczas, uregulowana w art. 524 § 2 opłata za wspólny wniosek będzie stanowiła iloczyn kwoty opłaty od zwykłego wniosku, tj. 40 zł razy liczba wnioskodawców składających wspólny wniosek. Przyjęcie takiego rozwiązania uzasadnione jest tym, że w przypadku, gdyby każdy z wnioskodawców nie złożył wspólnego wniosku, tylko zwykły, wówczas każdy z nich ponosiłby opłatę w wysokości 40 zł, chyba że wystąpią okoliczności, o których mowa w § 5.

Podobnie w przypadku wystąpienia w jednym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej odrębnych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych, pobiera się opłatę od każdego przedstawionego we wniosku odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego (art. 524 § 5).

Wysokość opłaty od wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej budziła wątpliwości. Początkowo opłata za wydanie indywidualnych interpretacji wynosiła 75 zł, jednakże zgodnie z ustawą z dnia 10 lipca 2008 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 888) ustalona została w wysokości 40 zł. Minister Finansów, po analizie kosztów wy-

dania interpretacji, zaproponował ich zróżnicowanie w zależności od rodzaju przedsiębiorcy, który o interpretację występuje. I tak, opłata za jeden stan faktyczny wynosi 40 zł, jeżeli zainteresowanym jest mikroprzedsiębiorca; 80 zł dla małego przedsiębiorcy; 200 zł dla średniego przedsiębiorcy; 1000 zł dla dużego przedsiębiorcy; 40 zł dla pozostałych. Tożsame zasady miały dotyczyć podmiotów zagranicznych oraz wspólników spółek osobowych. Propozycje te zostały ocenione krytycznie. Z jednej strony podniesienie opłat za wydanie interpretacji zrekompensować miało koszty, jakie ponoszą organy w związku z pracami związanymi z wydawaniem interpretacji indywidualnych (zgodnie z informacjami podawanymi przez Ministerstwo Finansów koszt wydania jednej interpretacji wynosi około 1000 zł) i może okazać się skuteczną zaporą dla nadmiernej ilości składanych wniosków o wydanie indywidualnej interpretacji. Z drugiej zaś strony, zróżnicowanie opłat wprowadzi uprzywilejowanie niektórych podmiotów, tj. mikro- i małych przedsiębiorców.

Kierując się tymi informacjami, zaproponowano w art. 524 § 3 podwyższoną opłatę w przypadku, gdy przedmiotem wniosku jest szczególnie skomplikowany stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe. Wysokość opłaty w takiej sytuacji będzie wynosić 2000 zł. Opłata w tej wysokości w tego rodzaju sprawach stanowić będzie częściową rekompensatę kosztów ponoszonych przez organy w związku wydaniem interpretacji. W takiej sytuacji Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej określi wysokość opłaty w drodze postanowienia, na które będzie przysługiwało zainteresowanemu zażalenie, a następnie skarga do sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 2 p.p.s.a.). Stanowić to będzie gwarancję żądania podwyższonej opłaty wyłącznie w sytuacjach wskazanych w tym przepisie. Równocześnie gwarancję dla zainteresowanego stanowi to, że spór o wysokość opłaty nie będzie wstrzymywał postępowania w sprawie wydania interpretacji.

W art. 524 § 6 i 7 uregulowano zwrot nienależnie uiszczony opłaty. Dotyczy to przede wszystkim wycofania w całości lub w części wniosku o wydanie interpretacji. Przewidziano również uiszczenie opłaty przez wnioskodawcę w nadmiernej wysokości. Taka sytuacja może mieć miejsce w szczególności wobec obowiązku obliczenia liczby odrębnych stanów faktycznych i zdarzeń przyszłych, od których zależy wysokość opłaty. W takich sytuacjach opłata jest zwracana w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania interpretacji.

Zgodnie z art. 524 § 8 opłata stanowi dochód budżetu państwa (można ją uznać za niepodatkową należność budżetową).

W art. 525, podobnie jak w treści art. 14h o.p., zaproponowano, że w sprawach dotyczących interpretacji mają odpowiednie zastosowanie wymienione przepisy ustawy. Przyjęcie takiej konstrukcji, tj. zastosowania wymienionych w tym przepisie uregulowań do spraw dotyczących interpretacji, przesądza o możliwości stosowania wymienionych przepisów przez organy uprawnione do wydawania indywidu-

alnych interpretacji. Odpowiednie stosowanie przepisów polega na uwzględnieniu pewnych odmienności i specyfiki instytucji lub rozwiązania prawnego, do których mają być stosowane przepisy. Nie sformułowano dla tych sytuacji odrębnych przepisów, lecz odesłano do przepisów już obowiązujących, uważając, że mogą być one stosowane także do określonych instytucji lub rozwiązań prawnych, tyle że stosowane odpowiednio z uwzględnieniem specyfiki postępowania w sprawie wydania na wniosek zainteresowanego indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Podobnie jak w przypadku interpretacji ogólnych zrezygnowano z odesłania do przepisów o karach porządkowych (rozdział 23 w dziale III).

Wydane interpretacje indywidualne podlegają doręczeniu przede wszystkim wnioskodawcy. W art. 526 § 1, podobnie jak w dotychczasowym art. 14i o.p., ustanowiono przekazanie ich także organom podatkowym, właściwym rzeczowo i miejscowo ze względu na zakres spraw będących przedmiotem interpretacji. Zakłada się bowiem, że wnioskodawca zechce zrobić użytek z uzyskanej interpretacji indywidualnej w ten sposób, że zastosuje się do niej w konkretnym stanie faktycznym lub zdarzeniu przyszłym, opisanym i ocenionym we wniosku oraz stanowisku uznanym przez organ wydający interpretację indywidualną za prawidłowe. Przekazaniu podlega zarówno wydana interpretacja indywidualna, jak i załączona do niej informacja o dacie doręczenia jej wnioskodawcy. Jeżeli wnioskodawca powołała się przed właściwymi organami podatkowymi na wydaną interpretację, z której chce skorzystać w konkretnej sprawie, to wówczas organy dysponujące przekazaną im interpretacją będą mogły ustalić, czy w sprawie tej występuje tożsamy stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe z tym, które zawiera interpretacja. Odpowiednio do rezultatów podjętych ustaleń i ocen nastąpi rozstrzygnięcie sprawy podatkowej podatnika powołującego się na pozyskaną wcześniej interpretację indywidualną.

Z kolei w art. 526 § 2-5 uregulowano obowiązek publikacji interpretacji indywidualnych. Zgodnie z tymi rozwiązaniami interpretacje indywidualne podlegają zamieszczeniu w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Warunkiem zamieszczenia w Biuletynie jest jednakże usunięcie danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji. Chodzi w szczególności o dane dotyczące imienia i nazwiska lub nazwy bądź firmy wnioskodawcy, jego adresu zamieszkania lub siedziby, a także adresu miejsca objętego stanem faktycznym lub zdarzeniem przyszłym, rodzaju wykonywanej działalności gospodarczej itp. W tym samym Biuletynie zamieszcza się informację o zmianie, uchyleniu oraz stwierdzeniu wygaśnięcia interpretacji indywidualnej oraz informacje o nieprawidłowych interpretacjach indywidualnych, które z powodu śmierci, likwidacji lub rozwiązania wnioskodawcy, dla którego interpretacja indywidualna została wydana, nie mogą

zostać zmienione, uchylone lub nie można stwierdzić ich wygaśnięcia. W ten sposób zminimalizowano ryzyko powoływania się przez podatników na nieprawidłowe lub nieaktualne interpretacje przepisów prawa podatkowego (zachowując jednak tekst interpretacji wycofanej z obrotu prawnego).

Proponuje się zamieszczanie w BIP informacji o tym, że interpretacja jest nieprawidłowa, jednakże nie może być zmieniona ze względu na śmierć wnioskodawcy będącego osobą fizyczną albo likwidację lub rozwiązanie wnioskodawcy będącego osobą prawną lub jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, dla których interpretacja ta została wydana, a nie ma następców prawnych. W takim przypadku nie ma możliwości dokonania prawnie skutecznej zmiany interpretacji indywidualnej (brak możliwości doręczenia zmiany), przez co nieracjonalne jest wydawanie interpretacji zmieniającej. Obiektywne (niezależne od organu) przeszkody w dokonaniu zmiany interpretacji nie mogą uzasadniać utrwalenia nieprawidłowej interpretacji poprzez eksponowanie jej w BIP bez zastrzeżeń o jej nieprawidłowości. Analogiczne rozwiązanie będzie stosowane w przypadku, gdy interpretacje z powyższych przyczyn nie będą mogły być uchylone lub nie może być stwierdzone ich wygaśnięcie.

Dodatkowo interpretacje indywidualne dotyczące podatków, dla których właściwym organem podatkowym jest wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa, umieszcza się także w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego właściwego wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty lub marszałka województwa.

5.2.5. Ochrona z tytułu zastosowania się do interpretacji ogólnych oraz interpretacji indywidualnych

Oddział 4

Ochrona z tytułu zastosowania się do interpretacji ogólnych oraz interpretacji indywidualnych

Art. 527. § 1. *Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.*

§ 2. *Zastosowanie się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował, również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.*

§ 3. *W zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, która uległa zmianie, której wygaśnięcie stwierdzono, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykro-*

czenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę i nie ustala się dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług.

§ 4. O każdym przypadku nieuwzględnienia interpretacji ogólnej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej organ wydający decyzję zawiadamia w terminie 14 dni od wydania decyzji:

- 1) Szefa Krajowej Administracji Skarbowej – w przypadku, o którym mowa w § 1;
- 2) ministra właściwego do spraw finansów publicznych – w przypadku, o którym mowa w § 2.

Art. 528. W przypadku gdy zdarzenie, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miało miejsce przed opublikowaniem interpretacji ogólnej lub przed doręczeniem interpretacji indywidualnej, zastosowanie się do tej interpretacji nie zwalnia z obowiązku zapłaty podatku.

Art. 529. § 1. Zastosowanie się do interpretacji, która następnie została zmieniona, której wygaśnięcie stwierdzono lub która nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, powoduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji, jeżeli:

- 1) zobowiązanie nie zostało prawidłowo wykonane w wyniku zastosowania się do interpretacji, która uległa zmianie, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, oraz
- 2) zdarzenie, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miało miejsce po opublikowaniu interpretacji ogólnej albo po doręczeniu interpretacji indywidualnej.

§ 2. Zwolnienie, o którym mowa w § 1, obejmuje:

- 1) w przypadku rocznego rozliczenia podatków – okres do końca roku podatkowego, w którym opublikowano zmienioną interpretację ogólną, doręczono zmienioną interpretację indywidualną lub stwierdzono jej wygaśnięcie albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności;
- 2) w przypadku kwartalnego rozliczenia podatków – okres do końca kwartału, w którym opublikowano zmienioną interpretację ogólną, doręczono zmienioną interpretację indywidualną lub stwierdzono jej wygaśnięcie albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności, oraz kwartał następny;
- 3) w przypadku miesięcznego rozliczenia podatków – okres do końca miesiąca, w którym opublikowano zmienioną interpretację ogólną, doręczono zmienioną interpretację indywidualną lub stwierdzono jej wygaśnięcie albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności, oraz miesiąc następny.

§ 3. Na wniosek zobowiązanego, który zastosował się do interpretacji, w decyzji określającej lub ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego organ podatkowy określa również

wysokość podatku objętego zwolnieniem, o którym mowa w § 1, albo – w przypadku uiszczenia podatku w zakresie objętym tym zwolnieniem stwierdza nadpłatę.

§ 4. Organ podatkowy informuje podatnika o dacie doręczenia odpisu orzeczenia, o którym mowa w § 2, podając jednocześnie informację, z jakim dniem kończy się okres zwolnienia z obowiązku płacenia podatku wynikającego z uchylonej przez orzeczenie interpretacji.

Art. 530. § 1. Przepisy art. 527-529 stosuje się odpowiednio w przypadku:

- 1) zastosowania się przez spółkę do interpretacji indywidualnej wydanej przed powstaniem spółki na wniosek osób planujących utworzenie tej spółki – w zakresie dotyczącym działalności tej spółki;
- 2) zastosowania się przez podatkową grupę kapitałową w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych do interpretacji indywidualnej wydanej przed powstaniem grupy, na wniosek spółki planującej utworzenie tej grupy, w zakresie działalności tej podatkowej grupy kapitałowej;
- 3) zastosowania się przez oddział lub przedstawicielstwo do interpretacji indywidualnej dotyczącej działalności tego oddziału lub przedstawicielstwa wydanej przed powstaniem tego oddziału lub przedstawicielstwa na wniosek tworzącego je przedsiębiorcy.

§ 2. W przypadkach, o których mowa w § 1, zmianę, uchylenie lub stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji indywidualnej albo zmianę lub uchylenie postanowienia, o którym mowa w art. 513 § 7, doręcza się odpowiednio spółce, podatkowej grupie kapitałowej w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, oddziałowi lub przedstawicielstwu, wskazanym przez wnioskującego o wydanie interpretacji indywidualnej.

§ 3. Przepisy art. 527 i art. 529 stosuje się odpowiednio w przypadku:

- 1) uchylenia interpretacji indywidualnej – na podstawie art. 522 pkt 3;
- 2) zmiany lub uchylenia postanowienia, o którym mowa w art. 513 § 7.

Art. 531. Przepisy art. 527-529 stosuje się odpowiednio do wykonawcy zamówienia publicznego, o którym mowa w art. 516.

Art. 532. W przypadku zastosowania się przez zobowiązanego w danym okresie rozliczeniowym do informacji ogólnych oraz objaśnień podatkowych stosuje się odpowiednio przepisy art. 527-530.

Art. 533. Przepisów art. 527-529 nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przysze będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi przedmiot decyzji wydanej:

- 1) w związku z zastosowaniem art. 35;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Wydanie interpretacji załatwia tylko daną sprawę interpretacyjną, polegającą na udzieleniu informacji o stosowaniu i wykładni prawa podatkowego, co samoistnie nie oddziałuje bezpośrednio na prawa i obowiązki zainteresowanego uzy-

skaniem interpretacji. Interpretacja przepisów prawa podatkowego zaczyna działać w obszarze praw i obowiązków podmiotu materialnego prawa podatkowego, kiedy i jeżeli ten do niej się zastosuje, natomiast zastosowanie się do interpretacji nie jest składnikiem ich treści oraz wydawania i nie jest obowiązkiem zainteresowanego. Pismo uprawnionego organu podatkowego, stanowiącego w rozważanym kontekście organ interpretacyjny, zawiera tylko informację o stosowaniu i wykładni prawa podatkowego, nie zaś rozstrzygnięcie o jego stosowaniu.

Złożenie wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przez podmiot zainteresowany co do zasady powoduje powstanie wyłącznie stosunku procesowego. O zaistnieniu stosunku o charakterze materialnym można natomiast mówić dopiero w przypadku zastosowania się przez zainteresowanego do interpretacji indywidualnej. W takiej bowiem sytuacji pojawiają się wzajemne prawa i obowiązki organu podatkowego oraz adresata indywidualnej interpretacji, uregulowane w przepisach omawianego oddziału (art. 527-533). Analizę obowiązujących aktualnie regulacji prawnych dotyczących pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego przeprowadził w swoim orzecznictwie Naczelny Sąd Administracyjny⁶¹⁵. W uzasadnieniu uchwały z dnia 7 lipca 2014 r., II FPS 1/14, NSA wyjaśnił, że indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego to forma zewnętrznego, jednostronnego działania administracji podatkowej, jak również czynność uprawnionych organów wykonujących administrację publiczną, która nie ma charakteru władczego rozstrzygnięcia i nie stanowi załatwienia sprawy w zakresie realizacji praw i obowiązków podatkowych zainteresowanego. Należy szczególnie podkreślić, że zastosowanie się podmiotu prawa do treści wydanej interpretacji, a nie jej udzielenie i wydanie, tworzy związaną z nią ochronę prawną. Jest to działanie niewładcze, informujące o obowiązującym prawie, a mówiąc ściślej, o uzasadnionych możliwościach jego stosowania, które prowadzić ma do jednolitości stosowania oraz do przestrzegania prawa podatkowego, przekonując do tego i przedstawiając w tym zakresie określone propozycje. Z kolei w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 września 2014 r., K 49/12⁶¹⁶, oceniając charakter prawny interpretacji, stwierdzono, że interpretacje indywidualne prawa podatkowego nie kształtują same przez się w sposób władczy praw ani obowiązków podatnika i nie determinują jego sytuacji prawnej. Stanowią jedynie swoisty „drogowskaz” czy też „dekla-

615 Zob. uchwała NSA z dnia 7 lipca 2014 r., II FPS 1/14, ONSAIWSA 2015, nr 1, poz. 3. W uchwale wyjaśniono, że „Unormowanie zawarte w art. 134 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.) nie ma zastosowania w przypadku zaskarżenia do sądu administracyjnego indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.”

616 Zob. wyrok TK z dnia 25 września 2014 r., K 49/12; OTK-A 2014, nr 8, poz. 94. W wyroku TK stwierdził, że „Art. 140 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749, 1101, 1342 i 1529, z 2013 r. poz. 35, 1027, 1036, 1145, 1149 i 1289 oraz z 2014 r. poz. 183, 567 i 915), rozumiany w ten sposób, że pojęcie «niewydanie interpretacji» nie oznacza braku jej doręczenia w terminie określonym w art. 14d polowanej ustawy, jest zgodny z zasadą zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.”

rację poglądów” aparatu fiskalnego na przedstawione zagadnienie prawne i dopiero późniejsze autonomiczne decyzje podatnika (płatnika, inkasenta) mogą rodzić określone skutki. Konsekwencją udzielenia informacji podatkowej nie jest w żadnej mierze konkretyzacja przysługującego podatnikowi uprawnienia lub ciężącego na nim obowiązku, bo zarówno przedmiot opodatkowania, jak i zakres obowiązku podatkowego i moment jego powstania oraz stawki podatkowe określane są ustawami podatkowymi. Tym samym czynności organów podatkowych, polegające na informowaniu „o zakresie stosowania prawa”, nie mogą prowadzić ani do wykreowania bądź skonkretyzowania obowiązku, ani też do jego zniesienia bądź ograniczenia.

Specyfika wprowadzonych z dniem 1 lipca 2007 r. indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego jako aktu niewładczego działania administracji podatkowej wynika z przyjętego założenia, że mają one pełnić dwojakiego rodzaju funkcje, a mianowicie informacyjną oraz gwarancyjną⁶¹⁷. Założenie to w zakresie funkcji informacyjnej zostało zrealizowane w art. 14b § 1 oraz art. 14c § 1 i 2 o.p. Natomiast funkcję gwarancyjną interpretacji indywidualnych zapewniono, wprowadzając przepisy o tzw. „nieszkodzeniu” podmiotowi, który zastosował się do wydanej interpretacji (art. 14k § 1 i 3, art. 14m oraz art. 14n o.p.). Ze swej istoty wydanie interpretacji indywidualnej powinno zatem oznaczać, że zainteresowany pozna poglądy organu podatkowego w zakresie rozumienia określonych przepisów prawa podatkowego na tle stanu faktycznego opisanego we wniosku, jak również to, że będzie miał realną możliwość powołania się na to stanowisko w razie ewentualnych sporów z organami podatkowymi. W interesie wnioskodawcy i w zgodzie z funkcjami interpretacji indywidualnej jest przedstawienie wyczerpującego i dokładnego opisu zaistniałych lub przyszłych zdarzeń w sposób, który je właściwie konkretyzuje. Bez niego mogłaby bowiem zostać zrealizowana wyłącznie funkcja informacyjna i to w znacznym uproszczeniu, a nie funkcja gwarancyjna interpretacji indywidualnej.

Przedstawione funkcje informacyjna oraz gwarancyjna interpretacji podatkowych zostały co do zasady utrzymane w przepisach wyodrębnionego oddziału 4 „Ochrona z tytułu zastosowania się do interpretacji ogólnych oraz interpretacji indywidualnych”.

W art. 527 (dotychczasowy art. 14k o.p.) uregulowano zasadę nieszkodzenia. Oznacza ona, iż podmiot, który zastosował się do interpretacji, nie może z tego tytułu ponosić negatywnych skutków prawnych. W omawianym przepisie zostały zawarte gwarancje dla zobowiązanego, że zastosowanie się przez niego do interpretacji ogólnej oraz indywidualnej (przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi

617 Por. wyroki NSA z dnia 6 września 2013 r., II FSK 2616/11; z dnia 27 września 2013 r., II FSK 330/12 i II FSK 334/12; z dnia 6 lutego 2014 r., II FSK 201/13, CBOSA.

podatkowemu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną) nie może mu szkodzić. Zgodnie z przyjętymi kryteriami oceny stosowania zasady nieszkodzenia w art. 527 § 2 określono skutki prawne zastosowania się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą – stan faktyczny związany z interpretacją zaistniał przed opublikowaniem tej interpretacji. Z kolei w art. 527 § 1 określono skutki prawne zastosowania się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną – stan faktyczny zaistniał przed doręczeniem interpretacji indywidualnej lub doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną. Zgodnie z zasadą nieszkodzenia w tego rodzaju sprawach w zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, w stosunku do której stwierdzono jej wygaśnięcie, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę i nie ustala się dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług (art. 527 § 3 – wąski zakres zastosowania zasady nieszkodzenia). Okres ochrony liczy się od dnia opublikowania interpretacji ogólnej w Dzienniku Urzędowym ministra właściwego do spraw finansów publicznych do dnia publikacji interpretacji ogólnej zastępującej poprzednio opublikowaną interpretację. Natomiast w odniesieniu do interpretacji indywidualnych okres ochrony liczy się od dnia doręczenia interpretacji do dnia doręczenia wnioskodawcy nowej, zmienionej interpretacji. W przypadku uchylenia interpretacji indywidualnej przez sąd administracyjny okres ochrony trwa do dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu uchylającego interpretację indywidualną. W sytuacjach objętych powyższymi przepisami, gdy podatnik podjął określone działania, a następnie wystąpił z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej i zastosował się do niej, nie może podlegać pełnej ochronie prawnej i oczekiwać zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku. Interpretacja ta nie wpływała na działanie podatnika kształtujące stan faktyczny, skoro miał on miejsce przed otrzymaniem interpretacji indywidualnej. W takiej sytuacji podatnik nie może oczekiwać zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku. Nie ma bowiem związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy zastosowaniem się podatnika do interpretacji a obowiązkiem podatkowym oraz wynikającym z niego zobowiązaniem podatkowym. Zastosowanie się do interpretacji ma natomiast wpływ na samo wykonanie zobowiązania podatkowego, które pod wpływem interpretacji może być niewłaściwie zrealizowane. Przepis art. 528 (dotychczasowy art. 14l o.p.) nie wiąże skutków podatkowych zastosowania się do interpretacji przed jej opublikowaniem (interpretacja ogólna) lub doręczeniem (interpretacja indywidualna), mimo iż przedmiot interpretacji obejmuje zdarzenie, któremu odpowiada stan faktyczny ujęty w interpretacji. Dlatego

też zastosowanie się do takiej interpretacji nie zwalnia z obowiązku zapłaty podatku, który powstał przed opublikowaniem lub doręczeniem interpretacji.

O każdym przypadku nieuwzględnienia interpretacji ogólnej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej organ wydający decyzję zawiadamia w terminie 14 dni od wydania decyzji Szefa Krajowej Administracji Skarbowej lub ministra właściwego do spraw finansów publicznych (art. 527 § 4).

Z kolei zasada nieszkodzenia w szerszym zakresie ukształtowana została w art. 529 (dotychczasowy art. 14m o.p.), który przewiduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku, jednakże warunkiem tego zwolnienia jest spełnienie dwóch zasadniczych przesłanek – zobowiązanie podatkowe nie zostało prawidłowo wykonane jako konsekwencja zastosowania się do interpretacji, a skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce po opublikowaniu interpretacji ogólnej lub doręczeniu interpretacji indywidualnej. Stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji nie może wystąpić w momencie doręczenia interpretacji indywidualnej. W takiej sytuacji podatnik uzależnia podjęcie swojego zachowania od skutków podatkowych, jakie ono wywoła, a zatem ochrona podatnika wynikająca z tych działań opartych na zaufaniu do organów interpretacyjnych musi być pełna. Zgodnie z art. 529 § 1 w przypadku zastosowania się do interpretacji, która następnie została zmieniona lub co do której następnie stwierdzono jej wygaśnięcie, będzie można zastosować zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji. W art. 529 § 2 określono, że zwolnienie to będzie obejmowało, w zależności od sposobu rozliczenia podatku, okres do końca roku podatkowego (kwartału, miesiąca), w którym stwierdzono wygaśnięcie interpretacji indywidualnej. Organ podatkowy na wniosek podatnika ma obowiązek pisemnego poinformowania go o wysokości podatku objętego zwolnieniem oraz o tym, z jakim dniem kończy się okres zwolnienia z obowiązku płacenia podatku. W przypadku uiszczenia podatku w zakresie objętym zwolnieniem określa wysokość nadpłaty (art. 529 § 3). Wniosek o określenie wysokości podatku objętego zwolnieniem na podstawie art. 529 § 3 może zostać złożony dopiero w prowadzonym postępowaniu podatkowym⁶¹⁸.

W art. 530 (dotychczasowy art. 14n o.p.) ochroną prawną dotyczącą podmiotów, które zastosowały się do interpretacji prawa podatkowego, w sytuacjach określonych w art. 527 i art. 529, objęto także podmioty wymienione w tym przepisie. Ochrona wiąże się jednakże tylko z zastosowaniem się tych podmiotów do interpretacji indywidualnych⁶¹⁹. W art. 530 § 1 wymienia się następujące podmioty ochro-

618 Por. prawomocny wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 3 grudnia 2010 r., I SA/Wr 1178/10.

619 Por. wyroki NSA: z dnia 17 listopada 2015 r., II FSK 2085/13; z dnia: 27 maja 2015 r., II FSK 884/13; z dnia 27 lutego 2013 r., II FSK 1385/11; z dnia 11 grudnia 2012 r., II FSK 830/11; z dnia 21 listopada 2012 r., II FSK

ny: spółki prawa handlowego i spółkę cywilną w zakresie interpretacji indywidualnej wydanej przed powstaniem spółki na wniosek osób planujących jej utworzenie; podatkową grupę kapitałową, która zastosowała się do interpretacji indywidualnej wydanej przed powstaniem grupy na wniosek spółki planującej utworzenie tej grupy; oddział lub przedstawicielstwo przedsiębiorcy w zakresie interpretacji indywidualnej dotyczącej działalności oddziału lub przedstawicielstwa, wydanej przed ich powstaniem, na wniosek tworzącego je przedsiębiorcy.

Art. 530 § 2 precyzuje sytuację doręczenia zmiany, uchylenia lub stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji lub zmiany postanowienia o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanego we wniosku zastosowanie znajduje interpretacja ogólna z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku, którą doręcza się spółce, podatkowej grupie kapitałowej, oddziałowi lub przedstawicielstwu, wskazanym przez wnioskującego o wydanie interpretacji. W art. 530 § 3 określono, że przepisy art. 527 i art. 529 stosuje się odpowiednio do zmiany postanowienia o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zastosowanie znajduje interpretacja ogólna i stwierdzającego bezprzedmiotowość wniosku, o którym mowa w art. 513 § 7, na podstawie art. 522 pkt 4 oraz do uchylenia interpretacji indywidualnej na podstawie art. 522 pkt 3. Analogiczne zasady ochrony będą miały zastosowanie do uchylenia postanowienia, jeżeli przedstawiony we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe nie odpowiada zagadnieniu będącemu przedmiotem wskazanej w nim interpretacji ogólnej.

W art. 531 (dotychczasowy art. 14s § 2 o.p.) określono, że ochrona wynikająca z zastosowania się do interpretacji indywidualnej przysługuje wykonawcy zamówienia w ramach zamówienia publicznego. Na potrzeby uregulowania kwestii występowania przez podmiot zamawiający z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej zastosowano wyjątek od zasady tożsamości osoby wnioskodawcy i zainteresowanego (w rozumieniu przepisów ordynacji podatkowej) jako warunku niezbędnego do uzyskania interpretacji indywidualnej. Wynika to z tego, iż zamawiający we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej nie będzie pytał o własną sytuację prawnopodatkową, ale o sytuację prawnopodatkową podmiotu, który będzie realizował zamówienie po rozstrzygnięciu przetargu, często nieskonkretyzowanego w chwili składania wniosku.

W art. 532 przewidziano pełną ochronę dla podatników, którzy zastosowali się do ogólnej informacji dotyczącej treści przepisów prawa podatkowego oraz objaśnień podatkowych.

W art. 533 (dotychczasowy art. 14na o.p.) uregulowano kwestie ochrony z interpretacji indywidualnych, m.in. w przypadku zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (pkt 1)⁶²⁰. W związku z wprowadzeniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wyłączono ochronę prawną z tytułu zastosowania się do interpretacji indywidualnej dotyczącej zdarzenia, które stanowi unikanie opodatkowania. Nie ma uzasadnienia, aby podmiot, który unika opodatkowania, korzystał z ochrony wynikającej z uzyskanej interpretacji indywidualnej oraz mógł powoływać się na nieograniczone bezpieczeństwo prawne. Z uwagi na skutki ochronne interpretacji podatkowych (zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku) brak proponowanego rozwiązania w zasadniczy sposób ograniczał będzie, a niejednokrotnie wyłączał stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Dlatego wyłączono ochronę prawną, uregulowaną w art. 527-529. W przypadku stwierdzenia w postępowaniu podatkowym przez organ podatkowy lub organ celno-skarbowy, że stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe, będące przedmiotem interpretacji indywidualnej, stanowi element (część) czynności stanowiących przedmiot decyzji w związku z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, podatnikowi nie będzie przysługiwała ochrona z tytułu wydanej interpretacji indywidualnej. Podobnie w przypadku, gdy stwierdzenie nadużycia prawa w podatku od towarów i usług nastąpi już po wydaniu interpretacji indywidualnej, nie zapewni ona podatnikowi ochrony prawnej, a organy podatkowe będą mogły wyegzekwować podatek, naliczyć odsetki oraz wszcząć postępowanie karne skarbowe jako sankcję za próbę nadużycia prawa podatkowego (art. 533 pkt 2).

5.3. Konsultacja skutków podatkowych transakcji

ROZDZIAŁ 3

KONSULTACJA SKUTKÓW PODATKOWYCH TRANSAKCJI

Art. 534. § 1. *Organ podatkowy pierwszej instancji na wniosek zainteresowanego i po przeprowadzeniu z nim konsultacji wydaje decyzję w sprawie skutków podatkowych w zakresie danego podatku i transakcji, zwaną dalej „decyzją w sprawie skutków podatkowych”, dotyczącą czynności lub zdarzeń, których dokonywał lub w których brał udział zainteresowany, zwanych dalej w tym rozdziale „transakcjami”.*

§ 2. *Decyzja w sprawie skutków podatkowych może dotyczyć w szczególności transakcji, w wyniku których dochodzi do przeniesienia własności składników majątkowych lub przekazania ich do używania oraz udzielania pożyczek lub kredytów, a także realizacji procesów restrykturyzacyjnych lub wspólnych przedsięwzięć.*

620 Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846).

§ 3. Decyzja w sprawie skutków podatkowych może dotyczyć wyłącznie skutków podatkowych transakcji, które wystąpiły przed złożeniem przez zainteresowanego wniosku o konsultację.

§ 4. Decyzji w sprawie skutków podatkowych nie wydaje się w zakresie skutków podatkowych transakcji, które w dniu złożenia wniosku o konsultację są przedmiotem postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej.

§ 5. Decyzji w sprawie skutków podatkowych nie wydaje się, jeżeli transakcja jest przedmiotem:

- 1) porozumień w sprawach ustalania cen transakcyjnych, o których mowa w rozdziale 4;
- 2) opinii zabezpieczającej, o której mowa w oddziale 2 rozdziału 5.

§ 6. W razie wszczęcia z urzędu postępowania podatkowego w sprawie, w której został złożony wniosek o konsultację, żądanie zawarte we wniosku podlega rozpatrzeniu w tym postępowaniu, a postępowanie wszczęte wnioskiem podlega umorzeniu.

Art. 535. § 1. Wniosek o konsultację zawiera:

- 1) oznaczenie wnioskodawcy;
- 2) wskazanie podatku, którego dotyczy;
- 3) wskazanie rodzaju, przedmiotu i wartości transakcji;
- 4) wyczerpujący opis przebiegu transakcji wraz ze wskazaniem występujących między uczestniczącymi w niej podmiotami związków, o których mowa w art. 25 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych;
- 5) własne stanowisko wnioskodawcy co do skutków podatkowych transakcji.

§ 2. Do wniosku należy załączyć dokumentację dotyczącą transakcji, w szczególności oryginały lub uwierzytelnione kopie umów.

Art. 536. Przed złożeniem wniosku o konsultację zainteresowany może zwrócić się do organu podatkowego o wyjaśnienie wszelkich wątpliwości dotyczących przeprowadzenia konsultacji w jego indywidualnej sprawie.

Art. 537. § 1. W toku postępowania w sprawie skutków podatkowych organ podatkowy i wnioskodawca mogą odbywać spotkania uzgodnieniowe.

§ 2. Ze spotkania uzgodnieniowego sporządza się protokół.

Art. 538. § 1. Do czasu wydania decyzji w sprawie skutków podatkowych wnioskodawca może zmienić swoje stanowisko co do skutków podatkowych transakcji.

§ 2. Przed wydaniem decyzji w sprawie skutków podatkowych organ podatkowy doręcza wnioskodawcy projekt rozstrzygnięcia, wyznaczając mu czternastodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie tego projektu.

§ 3. Przepisy art. 140 § 1 i 2 stosuje się odpowiednio.

Art. 539. § 1. Decyzja w sprawie skutków podatkowych zawiera ocenę stanowiska wnioskodawcy co do skutków podatkowych transakcji wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym, z zastrzeżeniem art. 540.

§ 2. W razie uznania stanowiska wnioskodawcy za nieprawidłowe decyzja w sprawie skutków podatkowych zawiera także wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym, z zastrzeżeniem art. 540.

Art. 540. § 1. W razie zaistnienia przesłanek wskazanych w przepisach art. 130 § 2 lub 4, w decyzji w sprawie skutków podatkowych organ podatkowy dokonuje wymiaru w zakresie skutków podatkowych transakcji objętej wnioskiem o konsultację. W uzasadnieniu tej decyzji organ podatkowy informuje, że w pozostałym zakresie deklaracja wywołuje skutki prawne.

§ 2. Do decyzji, o której mowa w § 1, nie stosuje się art. 539.

Art. 541. § 1. Wniosek o konsultację podlega opłacie wpłacanej na rachunek organu właściwego w sprawie konsultacji w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku.

§ 2. Z zastrzeżeniem § 3, wysokość opłaty od wniosku o konsultację wynosi 1% wartości transakcji będącej przedmiotem konsultacji, przy czym dla konsultacji dotyczącej:

- 1) transakcji niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – nie mniej niż 500 zł i nie więcej niż 2 000 zł;
- 2) transakcji związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i wniosków składanych przez:
 - a) mikroprzedsiębiorców i małych przedsiębiorców w rozumieniu ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej – nie mniej niż 1000 zł i nie więcej niż 15 000 zł,
 - b) średnich przedsiębiorców w rozumieniu ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej – nie mniej niż 2500 zł i nie więcej niż 50 000 zł,
 - c) pozostałych przedsiębiorców w rozumieniu ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej – nie mniej niż 5000 zł i nie więcej niż 100 000 zł.

§ 3. W przypadku gdy wniosek o konsultację dotyczy części przedmiotu transakcji, jako wartość transakcji, o której mowa w § 2, przyjmuje się wartość tej części.

§ 4. W razie braku możliwości ustalenia wartości zgodnie z § 2 wysokość opłaty od wniosku o konsultację odpowiada połowie wartości górnej granicy przedziałów kwotowych wskazanych w § 2.

§ 5. W przypadku wystąpienia w jednym wniosku o konsultację w sprawie skutków podatkowych więcej niż jednej transakcji opłatę pobiera się odrębnie od każdej transakcji objętej wnioskiem.

§ 6. W przypadku wystąpienia w jednym wniosku o konsultację w sprawie skutków podatkowych transakcji w więcej niż jednym podatku opłatę pobiera się odrębnie od każdego podatku objętego wnioskiem.

§ 7. *Oplata stanowi dochód budżetu państwa, chyba że organem właściwym w zakresie podatku, którego dotyczy konsultacja, jest samorządowy organ podatkowy. W takim przypadku opłata stanowi dochód budżetu właściwej jednostki samorządu terytorialnego.*

§ 8. *Oplata podlega zwrotowi w przypadku:*

- 1) *o którym mowa w art. 534 § 6 – w całości;*
- 2) *cofnięcia wniosku przed doręczeniem wnioskodawcy projektu rozstrzygnięcia, o którym mowa w art. 538 § 2 – w połowie;*
- 3) *uiszczenia jej w kwocie wyższej niż należna – w odpowiedniej części.*

§ 9. *Zwrot opłaty, o którym mowa w § 8, następuje w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie skutków podatkowych.*

Art. 542. § 1. *Jeżeli w toku postępowania w sprawie skutków podatkowych organ stwierdzi, że wartość transakcji, która może być przedmiotem konsultacji, jest wyższa od podanej we wniosku, organ ten ustala wysokość opłaty uzupełniającej, obliczonej zgodnie z art. 541.*

§ 2. *Do opłaty uzupełniającej art. 541 stosuje się odpowiednio, z tym że opłata ta podlega wpłacie w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia w sprawie jej ustalenia.*

§ 3. *Na postanowienie w sprawie ustalenia opłaty uzupełniającej służy zażalenie.*

Art. 543. § 1. *Przepisy niniejszego rozdziału nie ograniczają możliwości późniejszego wydania w wyniku postępowania podatkowego decyzji wymiarowej w zakresie tego samego podatku oraz za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy, którego dotyczy decyzja w sprawie skutków podatkowych.*

§ 2. *W decyzji wymiarowej, o której mowa w § 1, organ podatkowy uwzględnia treść decyzji w sprawie skutków podatkowych, w tym dokonany w niej wymiar.*

§ 3. *Z dniem, w którym decyzja wymiarowa, o której mowa w § 1, stanie się ostateczna, decyzja w sprawie skutków podatkowych wygasa w zakresie objętym decyzją wymiarową, na co organ podatkowy wskazuje w uzasadnieniu decyzji wymiarowej.*

Art. 544. *W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy działu III.*

Rozdział 3 reguluje przebieg procedury szczególnej, konsultacyjno-porzuceniowej, pozwalającej na konsultację skutków podatkowych transakcji, a także określa skutki prawne wydanej w niej decyzji, zwanej „decyzją w sprawie skutków podatkowych”. W ramach tej procedury wnioskodawca oraz organ podatkowy będą mogli w trybie konsultacji dokonać uzgodnień dotyczących skutków podatkowych dokonanych przez wnioskodawcę czynności – jeszcze przed zaistnieniem ewentualnego sporu.

W procedurze tej zobowiązany będzie mógł uzyskać wiążące potwierdzenie konsekwencji podatkowych opisanych w tym wniosku zdarzeń lub procesów gospodarczych. Do cech procedury konsultacyjnej należy to, że w jej ramach będą do-

konywane ustalenia faktyczne, prowadzone postępowanie dowodowe, a także dokonywane uzgodnienia między organami podatkowymi a podatnikami (np. co do ustalenia wartości transakcji, poziomu stosowanych cen itd.). W wyniku przeprowadzenia procedury będzie wydawane rozstrzygnięcie władcze (decyzja). Cechy te odróżniają ją od postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej.

Dla wnioskodawców pragnących uzyskać ochronę w zakresie, w jakim konieczna jest analiza stanu faktycznego, procedura konsultacyjna będzie stanowić formę komplementarną wobec dotychczasowego postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej. W tym ostatnim bowiem przypadku stan faktyczny nie jest badany, a jedynie przyjmowany na podstawie opisu zawartego we wniosku podatnika. Procedura stanowi odpowiedź na zgłaszane od lat postulaty udzielenia podatnikom legitymacji procesowej do wnioskowania o przeprowadzenie postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, umożliwiające weryfikację prawidłowości samoobliczenia na wniosek.

W wielu państwach „zwykłe” procedury prowadzące do wydania interpretacji indywidualnych (*private tax rulings*) są ukształtowane w sposób zakładający większy, niż to jest w Polsce udział wnioskodawcy w postępowaniu oraz większą możliwość oddziaływania na wynik tego postępowania w drodze konsultacji i negocjacji. Procedury podobne do konsultacyjnej obowiązują z sukcesem w innych, rozwiniętych jurysdykcjach podatkowych⁶²¹.

Istotę i przedmiot procedury oddaje art. 534. Zgodnie z jego § 1 organ podatkowy I instancji na wniosek zainteresowanego i w porozumieniu z nim wydaje decyzję w sprawie skutków podatkowych czynności lub zdarzeń, których dokonywał lub w których brał udział zainteresowany. Wydawana decyzja, zwana dalej decyzją w sprawie skutków podatkowych, dotyczy konkretnego podatku. Postępowanie konsultacyjne jest wszczynane na wniosek zainteresowanego i zostaje zakończone wydaniem decyzji podatkowej w sprawie skutków podatkowych transakcji. Z przepisów wynika również to, że decyzja jest wydawana w porozumieniu z zainteresowanym – w ten sposób podkreślony zostaje *quasi*-konsensualny charakter tej procedury. Wprawdzie kończy się ona wydaniem aktu władczego (decyzji), to jednak zakłada się, że w trakcie postępowania prowadzącego do jej wydania mogą być dokonywane uzgodnienia pomiędzy zainteresowanym i organem. Przepis ten, przez użycie słów „w zakresie danego podatku”, stanowi również, że decyzja w sprawie skutków podatkowych wydawana jest w odniesieniu do jednego podatku – wskazanego we wniosku przez zainteresowanego. To oznacza, że w odniesieniu do danej transakcji będzie można prowadzić kilka jednoczesnych postępowań oraz wydać kilka decyzji w sprawie skutków podatkowych w różnych podatkach; każde takie

621 Por. np. w USA Pre-Filing Agreement Program <http://www.irs.gov/Businesses/Pre-Filing-Agreement-Program>; procedura ta może być stosowana przed złożeniem deklaracji podatkowej.

postępowanie oraz decyzja będą odrębne (co będzie wiązać się również z koniecznością wniesienia odrębnej opłaty). W każdym przypadku kompetencję do przeprowadzenia postępowania konsultacyjnego i wydania w nim decyzji ma organ pierwszej instancji właściwy do poboru danego podatku.

Przepis § 2 zawiera przykładowy katalog czynności lub zdarzeń, w zakresie których będzie mogła zostać wydana decyzja w sprawie skutków podatkowych. Przepis ten wymienia czynności lub zdarzenia, w wyniku których dochodzi do przeniesienia własności składników majątkowych lub przekazania ich do używania, udzielania pożyczek lub kredytów, a także realizacji procesów restrukturyzacyjnych lub wspólnych przedsięwzięć.

Treść tego przepisu odzwierciedla przekonanie, że procedura będzie przydatna i wykorzystywana do oceny konsekwencji podatkowych transakcji o skomplikowanej strukturze, obarczonych dużym ryzykiem podatkowym dla podmiotów gospodarczych (np. zdarzeń restrukturyzacyjnych: przekształcenia, łączenia, podziału spółek itd.; wyceny wartości przedmiotu opodatkowania; oceny charakteru przedmiotu transakcji – np. tego, czy przedmiot ten stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa itd.). Zawarty w przepisie katalog nie jest zamknięty – zainteresowany będzie mógł zwrócić się do organu podatkowego o orzeczenie w sprawie skutków podatkowych także innych czynności lub zdarzeń. Ograniczenie zakresu, w jakim możliwość ta będzie dostępna, narzucają jednak kolejne przepisy § 3-5; dodatkowe ograniczenie wynika z konieczności poniesienia opłaty za korzystanie z tej procedury.

Przepis § 3 stanowi, że decyzja w sprawie skutków podatkowych może dotyczyć wyłącznie skutków podatkowych transakcji, które wystąpiły przed złożeniem przez zainteresowanego wniosku o konsultację. Zatem nie wydaje się decyzji w sprawie przyszłych (w tym hipotetycznych) czynności lub zdarzeń, lecz takich tylko, które już zaszły i których skutki podatkowe już wystąpiły przed złożeniem wniosku przez zainteresowanego. Co więcej, jeżeli transakcja wywołuje skutki rozciągnięte w czasie (np. w postaci możliwości ujęcia w rachunku podatkowym kosztów uzyskania przychodów z tytułu odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej składnika majątkowego wniesionego aportem), decyzję wydaje się tylko w zakresie tych skutków podatkowych, które wystąpiły przed złożeniem wniosku. Takie ograniczenie jest konsekwencją przyjętej konstrukcji decyzji w sprawie skutków podatkowych, która może stanowić decyzję wymiarową. Decyzja ta może jednak wywołać pewne skutki także dla rozliczenia za inne, przeszłe i przyszłe, okresy ze względu na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań.

Zgodnie z § 4 nie wydaje się decyzji w sprawie skutków podatkowych w zakresie skutków podatkowych transakcji, które w dniu złożenia wniosku o konsultację są przedmiotem postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli cel-

no-skarbowej. Postępowanie będzie zatem prowadzone pod warunkiem, że w momencie jego wszczęcia nie jest w tym samym zakresie prowadzone jurysdykcyjne postępowanie podatkowe lub kontrola podatkowa albo celno-skarbowa (w szczególności w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego). Na przeszkodzie jego wszczęciu nie będzie natomiast stać toczące się lub już zakończone postępowanie w sprawie wydania interpretacji podatkowej (i *vice versa* – wszczęcie procedury konsultacyjnej nie stoi na przeszkodzie złożeniu wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej). Jest oczywiste, że procedura konsultacyjna nie może zostać wszczęta w sytuacji, gdy postępowanie podatkowe w sprawie zobowiązania podatkowego zostało wcześniej rozstrzygnięte co do istoty. Taka procedura musiałaby bowiem zostać zakończona wydaniem drugiej decyzji w tej samej sprawie.

Jednocześnie procedura będzie pozostawać bez wpływu na możliwość wszczęcia i prowadzenia postępowania podatkowego wymiarowego w pełnym zakresie, tj. nie tylko w zakresie skutków podatkowych danej transakcji, a całego zobowiązania podatkowego za dany okres. Stanowi o tym § 6. W razie wszczęcia z urzędu postępowania podatkowego w sprawie, w której został złożony wniosek o konsultację, żądanie zawarte we wniosku podlega rozpatrzeniu w tym postępowaniu, a postępowanie wszczęte wnioskiem podlega umorzeniu.

Wreszcie, zgodnie z § 5 decyzji w sprawie skutków podatkowych, nie wydaje się w sprawach, o których mowa w oddziale 3 rozdziału 2 lub oddziale 2 rozdziału 5 działu IV, a zatem w sprawach, w których właściwą drogą jest wystąpienie o zawarcie porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych lub o wydanie opinii zabezpieczającej.

Przepis art. 535 wymienia elementy wniosku o konsultację (wniosku o wydanie decyzji w sprawie skutków podatkowych). Zgodnie z § 1 wniosek taki zawiera oznaczenie wnioskodawcy, wskazanie podatku, którego dotyczy, wskazanie rodzaju, przedmiotu i wartości transakcji, wyczerpujący opis przebiegu transakcji wraz ze wskazaniem występujących między uczestniczącymi w niej podmiotami związków, o których mowa w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych lub art. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a także własne stanowisko wnioskodawcy co do skutków podatkowych transakcji. Co istotne, zgodnie z § 2, do wniosku należy załączyć dokumentację dotyczącą transakcji, w szczególności oryginały lub uwierzytelnione kopie umów.

Przepis wskazuje elementy samego wniosku; nie oznacza on jednak, że postępowanie podatkowe wszczęte wnioskiem ogranicza się z konieczności jedynie do tych elementów i zawartych w nim informacji. Procedura uregulowana w rozdziale 3 stanowi typ postępowania podatkowego, a ze względu na treść art. 544 znajdują w niej odpowiednie zastosowanie – w zakresie nieuregulowanym – przepisy działu

III. To oznacza, że mają w niej zastosowanie w szczególności przepisy o postępowaniu dowodowym.

Zgodnie z art. 536 przed złożeniem wniosku o konsultację zainteresowany może zwrócić się do organu podatkowego o wyjaśnienie wszelkich wątpliwości dotyczących przeprowadzenia konsultacji w jego indywidualnej sprawie. Wątpliwości te mogą dotyczyć zarówno przebiegu procedury, jak i szans na uzyskanie satysfakcjonującego wnioskodawcę wyniku tej procedury. Przepis ten jest wzorowany na podobnym przepisie dotyczącym postępowania w sprawach ustalenia cen transakcyjnych. Jest on przejawem nasilenia cech konsensualnych tej procedury. Ma też zapobiegać występowaniu przez zainteresowanego z wnioskiem o konsultację, gdy w sposób oczywisty wniosek ten nie może doprowadzić do pożądanego przezeń rezultatu. Stworzenie zainteresowanym możliwości pozyskania wstępnej orientacji co do szans uzyskania decyzji w sprawie skutków podatkowych jest zasadne w sytuacji, gdy postępowanie jest obciążone istotną opłatą.

Stosownie do art. 537 § 1-2 w toku postępowania organ podatkowy i wnioskodawca mogą odbywać spotkania uzgodnieniowe, z których sporządza się protokół.

Istotną treść niesie również art. 538. Zgodnie z § 1 do czasu wydania decyzji w sprawie skutków podatkowych wnioskodawca może zmienić swoje stanowisko co do skutków podatkowych transakcji. Stosownie do § 2 przed wydaniem decyzji w sprawie skutków podatkowych organ podatkowy doręcza wnioskodawcy projekt rozstrzygnięcia, wyznaczając mu czternastodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie tego projektu. Stosownie do § 3 przepisy art. 140 § 1-2 stosuje się odpowiednio, tj. wnioskodawca może po otrzymaniu projektu rozstrzygnięcia, a przez wydaniem decyzji, dokonać korekty deklaracji.

To oznacza, że do czasu wydania decyzji wnioskodawca zachowuje swobodę co do sposobu postępowania. Otrzymał projekt rozstrzygnięcia – a tym samym pozyskał wiedzę na temat sposobu, w jaki sprawa będzie rozstrzygnięta – wnioskodawca może postąpić według swojego uznania: albo wycofać wniosek (co jest możliwe na zasadach ogólnych i spowoduje umorzenie postępowania), albo zmienić swoje stanowisko co do skutków podatkowych transakcji (co może spowodować zmianę stanowiska organu podatkowego, a w konsekwencji także zmianę treści rozstrzygnięcia zawartego w decyzji), albo skorygować deklarację (np. zgodnie z oczekiwaniami organu podatkowego), albo wreszcie nie czynić nic (w takim przypadku decyzja zostanie wydana zgodnie z projektem, następnie zaś wnioskodawca będzie mógł zdecydować o jej zaskarżeniu lub pozostawieniu tak, by stała się ostateczna i się uprawomocniła). Pozwoli to wnioskodawcy decydować o tym, czy w razie gdy uzgodnienia z organem podatkowym będą prowadzić do rezultatu dla niego niesatysfakcjonującego, doprowadzić do nieefektywnego zakończenia proce-

dury (umorzenia postępowania), czy też wejść na drogę sporu z organem (zaskarżyć wydaną decyzję).

W postępowaniu konsultacyjnym są wydawane decyzje. Decyzje te, na zasadach ogólnych, są wiążące dla organu podatkowego i podatnika oraz podlegają zaskarżeniu w trybie odwoławczym i przez wniesienie skargi do sądu administracyjnego. Decyzje ostateczne będą mogły zostać wzruszone w razie wystąpienia jednej z przesłanek uzasadniających stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej lub wznowienie postępowania prowadzącego do wydania decyzji.

Kolejne przepisy – art. 539 i 540 – określają treść decyzji w sprawie skutków podatkowych. Treść ta jest zróżnicowana w zależności od tego, czy zachodzą powody wydania decyzji wymiarowej.

Zgodnie z art. 539 § 1-2 decyzja w sprawie skutków podatkowych zawiera ocenę stanowiska wnioskodawcy co do skutków podatkowych transakcji wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym tej oceny. W razie uznania stanowiska wnioskodawcy za nieprawidłowe decyzja w sprawie skutków podatkowych zawiera także wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym. Jednak przepis ten nie znajdzie zastosowania w razie zaistnienia przesłanek wskazanych w przepisach art. 130 § 2 i 4, tj. w razie stwierdzenia, że złożona deklaracja lub dokonane rozliczenie są nieprawidłowe, w związku z czym zachodzą przesłanki wydania decyzji wymiarowej (określającej). W takim przypadku w decyzji w sprawie skutków podatkowych organ podatkowy dokonuje wymiaru podatku w zakresie skutków podatkowych transakcji objętej wnioskiem o konsultację (art. 540 § 1-2). Taka decyzja ma charakter cząstkowy: ma przymiot powagi rzeczy osądzonej tylko w odniesieniu do tego wycinka zobowiązania podatkowego, które było przedmiotem postępowania oraz staje się przedmiotem orzekania decyzją w sprawie skutków podatkowych. Dlatego w uzasadnieniu tej decyzji organ podatkowy informuje jej adresata o tym, że w pozostałym zakresie złożona przez niego deklaracja wywołuje skutki prawne.

Przepis art. 540 § 1-2 nie przewiduje możliwości wydawania decyzji ustalających, ponieważ w ich przypadku samo złożenie przez podatnika informacji podatkowej uruchamia (wszyscy) zwykle postępowanie podatkowe.

W razie wydania cząstkowej decyzji wymiarowej nie jest konieczne odrębne orzekanie przez organ podatkowy w sposób wskazany w art. 539, tj. wskazanie oceny stanowiska wnioskodawcy co do skutków podatkowych transakcji oraz prawidłowego stanowiska organu podatkowego w ramach rozstrzygnięcia. Na zasadach ogólnych stanowisko takie organ podatkowy będzie miał obowiązek sformułować w uzasadnieniu decyzji (tak jak w każdej innej decyzji wydanej w postępowaniu jurysdykcyjnym).

Przepisy art. 541-542 dotyczą opłaty, którą wnioskodawca obowiązany jest wnieść, aby uzyskać decyzję w sprawie skutków podatkowych transakcji. Wniosek o konsultację podlega opłacie wpłacanej na rachunek organu właściwego w sprawie konsultacji w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku (§ 1).

Opłata została skalkulowana na poziomie umożliwiającym pokrycie kosztów przeprowadzenia przez organ podatkowy procedur, a zarazem odzwierciedlającym korzyści, jakich może oczekiwać wnioskodawca z jej przeprowadzenia (które naturalnie są większe w przypadku transakcji o większej wartości).

Stosownie do § 2 wysokość opłaty od wniosku o konsultację wynosi 1 procent wartości transakcji będącej przedmiotem konsultacji, przy czym dla konsultacji dotyczącej transakcji niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – nie mniej niż 500 zł i nie więcej niż 2000 zł; transakcji związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i wniosków składanych przez: a) mikroprzedsiębiorców i małych przedsiębiorców – nie mniej niż 1000 zł i nie więcej niż 15 000 zł; b) średnich przedsiębiorców – nie mniej niż 2500 zł i nie więcej niż 50000 zł; c) pozostałych przedsiębiorców – nie mniej niż 5000 zł i nie więcej niż 100000 zł.

W przypadku gdy wniosek o konsultację dotyczy części przedmiotu transakcji, jako wartość transakcji, o której mowa w § 2, przyjmuje się wartość tej części (§ 3). Może to mieć miejsce przykładowo w sytuacji, gdy wnioskodawca występuje o konsultację skutków podatkowych nabycia nieruchomości wniesionej aportem do spółki w ramach wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa. Wtedy wniesienie wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa jest w rozumieniu omawianych przepisów transakcją, jednak opłata obliczana będzie nie od wartości całego przedsiębiorstwa, a jedynie od wartości nieruchomości, której dotyczy wniosek.

W razie niemożności ustalenia wartości transakcji będącej przedmiotem konsultacji opłata od wniosku o konsultację ma charakter ryczałtowy; jej wysokość odpowiada połowie wartości górnej granicy przedziałów kwotowych wskazanych w § 2, odpowiednio. Wynosi ona zatem, odpowiednio, 1000 zł, 7500 zł, 25000 zł i 50000 zł (§ 4).

Jeżeli jednym wnioskiem zainteresowany występuje o konsultację w sprawie skutków podatkowych więcej niż jednej transakcji lub w więcej niż jednym podatku, opłatę pobiera się odrębnie od każdej transakcji oraz każdego podatku (§ 5-6).

W przypadku gdy organem właściwym w zakresie podatku, którego dotyczy konsultacja, jest samorządowy organ podatkowy (wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta lub marszałek województwa), opłata stanowi dochód budżetu jednostki samorządu terytorialnego. W innych przypadkach stanowi ona dochód budżetu państwa (§ 7).

Przepisy przewidują także trzy przypadki, w których opłata podlega zwrotowi (§ 8). Podlega ona zwrotowi w całości, gdy po wszczęciu postępowania w sprawie skutków podatkowych zostanie wszczęte z urzędu pełne postępowanie w sprawie zobowiązania podatkowego. Racją takiego rozwiązania jest to, że skoro organ podatkowy sam widzi potrzebę przeprowadzenia takiego postępowania, nie ma podstaw, by jego kosztami obciążać zainteresowanego – pierwotnego wnioskodawcę. Takie postępowanie jest bowiem prowadzone na zasadach ogólnych i jak każde inne standardowe postępowanie jurysdykcyjne powinno być dla zobowiązanego bezpłatne.

Opłata podlega także zwrotowi, lecz jedynie w połowie, w razie cofnięcia wniosku przez zainteresowanego przed doręczeniem wnioskodawcy projektu rozstrzygnięcia. Cofnięcie wniosku może mieć miejsce na różnych etapach rozpatrywania wniosku przez organ podatkowy; zwrot połowy kwoty ma za zadanie sprawić, by został pokryty koszt dotychczas podjętych czynności (które okazują się nieefektywne i podjęte na próżno; wobec cofnięcia wniosku postępowanie zostanie umorzone). Ma także zapobiegać czysto taktycznemu wnoszeniu przez zainteresowanych o konsultację – po to tylko, by przekonać się wstępnie, jakie jest zdanie organu podatkowego. Takiemu wstępnemu rozeznaniu ma służyć poprzedzające wszczęcie postępowania na wniosek zainteresowanego spotkanie wstępne, o którym mowa w art. 536, a nie sama procedura konsultacyjna. Natomiast jeżeli wnioskodawca cofa wniosek już po otrzymaniu projektu rozstrzygnięcia, zwrot choćby części opłaty nie byłby zasadny – przed sporządzeniem takiego projektu organ podatkowy przeprowadza bowiem wszystkie czynności umożliwiające rozpatrzenie wniosku.

Opłata podlega zwrotowi w odpowiedniej części, jeśli została uiszczona w kwocie wyższej niż należna.

Zwrot opłaty następuje w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie skutków podatkowych (§ 9).

Przepis art. 542 odnosi się do przypadku, gdy w toku postępowania w sprawie skutków podatkowych organ stwierdzi, że wartość transakcji, która może być przedmiotem konsultacji, jest wyższa od podanej we wniosku. Organ ten ustala wówczas wysokość opłaty uzupełniającej, obliczonej według tego samego algorytmu, co wskazany zgodnie z art. 541. Do opłaty tej stosują się pozostałe przepisy ujęte w art. 541 (między innymi dotyczące zwrotu opłaty), z tym że opłata uzupełniająca podlega wpłacie w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia w sprawie jej ustalenia. Na postanowienie w sprawie ustalenia opłaty uzupełniającej służy zażalenie (§ 3).

Ważna regulacja została ujęta w art. 543. Zgodnie z § 1 przepisy rozdziału 3 nie ograniczają możliwości wydania w wyniku postępowania podatkowego decyzji wy-

miarowej w zakresie tego samego podatku za ten sam rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy, którego dotyczy decyzja w sprawie skutków podatkowych.

Jednocześnie charakter wiążący decyzji w sprawie skutków podatkowych dla organów podatkowych wyraża się w tym, że w postępowaniu podatkowym organy te nie będą mogły zająć stanowiska różniącego się od wyrażonego w tej decyzji (w jej zakresie przedmiotowym, wycinkowym w porównaniu z zakresem postępowania podatkowego mającego za przedmiot określenie zobowiązania podatkowego). Zgodnie z § 2 w decyzji wymiarowej, o której mowa w § 1, organ podatkowy uwzględni treść decyzji w sprawie skutków podatkowych, w tym wymiar podatku dokonany w niej na podstawie art. 540. Z dniem, w którym decyzja wymiarowa, o której mowa w § 1, stanie się ostateczna, decyzja w sprawie skutków podatkowych wygasa w zakresie objętym decyzją wymiarową. Organ podatkowy wskazuje na to w uzasadnieniu decyzji wymiarowej (§ 3). Jeżeli zatem decyzja w sprawie skutków podatkowych dotyczyła rozliczenia za kilka okresów, natomiast przedmiotem decyzji wymiarowej był tylko jeden okres (np. jeden rok podatkowy w podatku dochodowym od osób prawnych), decyzja w sprawie skutków podatkowych wygasa tylko w odniesieniu do rozliczenia za ten jeden okres (rok).

Wreszcie, zgodnie z art. 544, w sprawach nieuregulowanych w rozdziale 4 stosuje się odpowiednio przepisy działu III, a zatem wszelkie przepisy o postępowaniu podatkowym. Postępowanie w sprawie skutków podatkowych transakcji różni się od postępowania w sprawie określenia zobowiązania podatkowego głównie tym, że zostaje wszczęte na wniosek (podlegający opłacie), jego przedmiot jest ograniczony do skutków podatkowych danej transakcji oraz poszerzone są w nim (względem zwykłego postępowania jurysdykcyjnego) możliwości zarządzania przez wnioskodawcę jego przebiegiem. Co do innych aspektów, w tym zwłaszcza postępowania dowodowego, nie różni się ono natomiast od standardowego postępowania wymiarowego. Do konsultacji skutków podatkowych transakcji stosuje się też dział I.

5.4. Porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych

ROZDZIAŁ 4

POROZUMIENIA W SPRAWACH USTALENIA CEN TRANSAKCYJNYCH

Art. 545. § 1. *Szef Krajowej Administracji Skarbowej, zwany w niniejszym rozdziale „organem właściwym w sprawie porozumienia”, na wniosek podmiotu krajowego, uznaje porównywalność istotnych warunków ustalonych pomiędzy tym podmiotem krajowym a powiązanim z nim podmiotem lub podmiotami z warunkami, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, oraz potwierdza prawidłowość wyboru metody ustalania cen transakcyjnych w uznanych przez ten organ warunkach, w tym określa:*

- 1) *profil funkcjonalny podmiotów powiązanych, których dotyczą uznane warunki, obejmujący w szczególności pełnione funkcje, ponoszone ryzyka i zaangażowane aktywa;*

2) algorytm kalkulacji ceny transakcyjnej;

3) inne reguły stosowania metody ustalania cen transakcyjnych.

§ 2. Organ właściwy w sprawie porozumienia, na wniosek podmiotu krajowego, uznaje porównywalność istotnych warunków ustalonych w umowie o podziale kosztów zawartej z powiązaniem z nim podmiotem lub podmiotami z warunkami, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niezależne, w tym:

1) profil funkcjonalny podmiotów powiązanych, pomiędzy którymi została zawarta umowa o podziale kosztów, obejmujący w szczególności pełnione funkcje, ponoszone ryzyka i zaangażowane aktywa;

2) algorytm podziału kosztów;

3) inne reguły podziału kosztów.

§ 3. W sprawach, o których mowa w § 1 i 2, wydaje się decyzje w sprawie porozumienia.

§ 4. Przez cenę transakcyjną rozumie się cenę przedmiotu transakcji zawieranej pomiędzy podmiotami powiązanimi w rozumieniu przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług.

§ 5. Przez podmiot krajowy rozumie się osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, mającą miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, powiązaną w rozumieniu art. 25 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych z innym podmiotem oraz zagraniczny zakład w rozumieniu tych przepisów, położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

§ 6. Przez podmiot zagraniczny rozumie się osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę, lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, powiązaną w rozumieniu art. 25 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych z innym podmiotem oraz zagraniczny zakład w rozumieniu tych przepisów, położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Art. 546. Na wniosek podmiotu krajowego w sprawach, o których mowa w art. 545, organ właściwy w sprawie porozumienia może porozumiewać się z władzą podatkową właściwą dla podmiotu zagranicznego powiązanego z podmiotem krajowym (porozumienie dwustronne) lub władzami podatkowymi właściwymi dla podmiotów zagranicznych powiązanych z podmiotem krajowym (porozumienie wielostronne), w przypadku gdy warunki, o których mowa w art. 545 § 1, dotyczą podmiotu lub podmiotów zagranicznych.

Art. 547. Decyzji w sprawie porozumienia nie wydaje się w zakresie transakcji:

1) zakończonych przed dniem złożenia wniosku, o którym mowa w art. 545;

- 2) rozpoczętych przed dniem złożeniem wniosku, o którym mowa w art. 545, a które w dniu złożenia wniosku są objęte postępowaniem podatkowym, kontrolą podatkową, kontrolą celno-skarbową lub postępowaniem przed sądem administracyjnym.

Art. 548. § 1. W przypadku gdy władza podatkowa właściwa dla podmiotu zagranicznego nie wyraża zgody na zawarcie porozumienia lub istnieje uzasadnione prawdopodobieństwo niewyrażenia takiej zgody w terminie 6 miesięcy od dnia wystąpienia o nią, organ właściwy w sprawie porozumienia zawiadamia o tym wnioskodawcę.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1, wnioskodawca może w terminie 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia:

- 1) wycofać wniosek o zawarcie porozumienia – za zwrotem połowy wniesionej opłaty;
- 2) zmienić wniosek o zawarcie porozumienia dwustronnego na wniosek o zawarcie porozumienia jednostronnego – za zwrotem jednej czwartej wniesionej opłaty;
- 3) zmienić wniosek o zawarcie porozumienia wielostronnego na wniosek o zawarcie porozumienia dwustronnego, jeżeli władza podatkowa tylko jednego państwa wyraża zgodę na zawarcie porozumienia – za zwrotem jednej czwartej wniesionej opłaty;
- 4) zaakceptować zawarcie porozumienia dwustronnego lub wielostronnego bez uwzględnienia tych podmiotów zagranicznych powiązanych, których dotyczą przeszkody wymienione w § 1 – bez zmiany wysokości opłaty.

Art. 549. Przed złożeniem wniosku, o którym mowa w art. 545, podmiot zainteresowany zawarciem porozumienia może zwrócić się do organu właściwego w sprawie porozumienia o wyjaśnienie wszelkich wątpliwości dotyczących zawierania porozumienia w indywidualnej sprawie, w szczególności celowości jego zawierania, zakresu niezbędnych informacji, trybu i przypuszczalnego terminu zawarcia porozumienia oraz przewidywanych warunków i czasu jego obowiązywania.

Art. 550. § 1. W sprawach, o których mowa w art. 545 § 1, wnioskujący obowiązany jest do wskazania wybranej metody ustalania ceny transakcyjnej, w szczególności wskazania jednej z metod, o których mowa w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych lub przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych, i przedstawienia propozycji jej stosowania oraz warunków, o których mowa w art. 545 § 1, wraz z uzasadnieniem i dokumentami mającymi wpływ na przedstawione propozycje, w tym:

- 1) opisu sposobu stosowania proponowanej metody w odniesieniu do przedmiotu wniosku, w szczególności do wskazania:
 - a) algorytmu kalkulacji ceny transakcyjnej,
 - b) prognoz finansowych, na których opiera się kalkulacja ceny transakcyjnej,
 - c) analizy danych porównawczych, jakie wykorzystano do kalkulacji ceny transakcyjnej;
- 2) okoliczności mogących mieć wpływ na prawidłowe ustalenie ceny transakcyjnej, w szczególności:

- a) warunków ustalonych między podmiotami, w tym opisu przebiegu transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi, która ma być przedmiotem decyzji, o której mowa w art. 545 § 3,
 - b) analizy aktywów, funkcji i ryzyk podmiotów powiązanych wnioskujących o wydanie decyzji w sprawie porozumienia, a także opisu przewidywanych kosztów związanych z transakcją, o której mowa w lit. a,
 - c) opisu strategii gospodarczej podmiotów powiązanych, o których mowa w art. 545 § 1, i innych okoliczności, jeżeli ta strategia lub okoliczności mają wpływ na cenę transakcyjną,
 - d) danych dotyczących sytuacji gospodarczej w branży, w której prowadzi działalność wnioskodawca, w tym danych dotyczących operacji gospodarczych zawieranych przez podmioty niepowiązane, które wykorzystano do sporządzenia kalkulacji ceny transakcyjnej,
 - e) struktury organizacyjnej i kapitałowej wnioskodawcy oraz podmiotów, o których mowa w art. 545 § 1, oraz opisu stosowanych przez te podmioty zasad rachunkowości finansowej;
- 3) dokumentów mających istotny wpływ na warunki, o których mowa w art. 545 § 1, w szczególności tekstów umów, porozumień i innych dokumentów wskazujących na zamiary podmiotów powiązanych;
 - 4) propozycji okresu obowiązywania porozumienia wraz ze wskazaniem, czy wniosek dotyczy porozumienia rozpoczynającego się od dnia złożenia wniosku;
 - 5) wykazu podmiotów powiązanych, biorących udział w ustalaniu warunków, wraz z ich pisemną zgodą na przedłożenie organowi właściwemu w sprawie porozumienia wszelkich dokumentów dotyczących przedmiotu decyzji w sprawie porozumienia i złożenia niezbędnych wyjaśnień;
 - 6) opisu założeń krytycznych, na których oparta jest zdolność metody do dokładnego odzwierciedlenia cen transakcyjnych zgodnie z zasadą ceny rynkowej.

§ 2. Wnioskujący o zawarcie porozumienia, o którym mowa w art. 545 § 2, jest obowiązany do przedstawienia propozycji warunków, o których mowa w art. 545 § 2, wraz z uzasadnieniem i dokumentami mającymi wpływ na przedstawione propozycje, w tym:

- 1) wybranej metody podziału kosztów;
- 2) opisu sposobu stosowania proponowanej metody w odniesieniu do przedmiotu decyzji w sprawie porozumienia, w szczególności do wskazania:
 - a) algorytmu podziału kosztów,
 - b) prognoz finansowych, na których opiera się kalkulacja ceny transakcyjnej,
 - c) analizy danych porównawczych, jakie wykorzystano do kalkulacji ceny transakcyjnej;
- 3) okoliczności mogących mieć wpływ na prawidłowe ustalenie ceny transakcyjnej, w szczególności:

- a) warunków ustalonych między podmiotami powiązаныmi w związku z zawarciem umowy o podziale kosztów, w tym zasad przystąpienia do umowy i odstąpienia od umowy o podziale kosztów,
 - b) analizy aktywów, funkcji i ryzyk podmiotów powiązanych, które mają być objęte decyzją w sprawie porozumienia,
 - c) opisu przewidywanych kosztów i wartości wkładów związanych z przedmiotem wniosku,
 - d) opisu strategii gospodarczej podmiotów powiązanych, o których mowa w art. 545 § 2, i innych okoliczności, jeżeli ta strategia lub te okoliczności mają wpływ na algorytm podziału kosztów,
 - e) danych dotyczących sytuacji gospodarczej w branży, w której prowadzi działalność wnioskodawca, w tym danych dotyczących operacji gospodarczych zawieranych przez podmioty niepowiązane, które wykorzystano do sporządzenia kalkulacji ceny transakcyjnej,
 - f) struktury organizacyjnej i kapitałowej wnioskodawcy oraz podmiotów, z którymi została zawarta umowa o podziale kosztów, oraz opisu stosowanych przez te podmioty zasad rachunkowości finansowej;
- 4) dokumentów mających istotny wpływ na wysokość ceny transakcyjnej, w szczególności tekstów umów, porozumień i innych dokumentów wskazujących na zamiary podmiotów powiązanych;
- 5) propozycji okresu obowiązywania decyzji wraz ze wskazaniem, czy wniosek dotyczy porozumienia rozpoczynającego się od dnia złożenia wniosku;
- 6) wykazu podmiotów powiązanych, pomiędzy którymi została zawarta umowa o podziale kosztów, wraz z ich zgodą na przedłożenie organowi właściwemu w sprawie porozumienia wszelkich dokumentów dotyczących porozumienia i złożenia niezbędnych wyjaśnień;
- 7) opisu założeń krytycznych, na których oparta jest zdolność wskazanej we wniosku metody podziału kosztów do dokładnego odzwierciedlenia zasady ceny rynkowej, w szczególności warunków przystąpienia do umowy i odstąpienia od umowy o podziale kosztów.

Art. 551. § 1. W razie istnienia wątpliwości dotyczących wybranej przez wnioskującego metody ustalania ceny transakcyjnej i zasad jej stosowania lub wątpliwości do treści dokumentów załączonych do wniosku, organ właściwy w sprawie porozumienia zwraca się o wyjaśnienie tych wątpliwości lub przedłożenie dokumentów uzupełniających.

§ 2. W celu wyjaśnienia wątpliwości, o których mowa w § 1, organ właściwy w sprawie porozumienia może organizować spotkanie uzgodnieniowe.

§ 3. Ze spotkania uzgodnieniowego sporządza się protokół. Przebieg spotkania uzgodnieniowego może być ponadto utrwalony za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk lub na informatycznych nośnikach danych.

Art. 552. § 1. Do czasu wydania decyzji w sprawie porozumienia wnioskodawca może zmienić, z zastrzeżeniem § 2, propozycję wyboru metody ustalania ceny transakcyjnej lub warunków, o których mowa w art. 545.

§ 2. Jeżeli w toku postępowania organ właściwy w sprawie porozumienia stwierdzi, że przedstawione przez wnioskodawcę warunki różnią się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, lub istnieją inne przeszkody, które nie pozwalają na zaakceptowanie metody ustalania ceny transakcyjnej lub metody podziału kosztów, lub warunków, o których mowa w art. 545, zawiadamia o tych przeszkodach wnioskodawcę. Zawiadomienie powinno zawierać uzasadnienie faktyczne i prawne. Wnioskodawca w terminie 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia może zmienić wniosek lub złożyć dodatkowe wyjaśnienia i dokumenty.

§ 3. W przypadku wycofania wniosku po doręczeniu zawiadomienia, o którym mowa w § 2, organ właściwy w sprawie porozumienia wydaje decyzję o umorzeniu postępowania w sprawie porozumienia, wskazując przeszkody zawarcia porozumienia przedstawione w zawiadomieniu. Decyzję tę przekazuje się niezwłocznie naczelnikowi urzędu skarbowego i naczelnikowi urzędu celno-skarbowego właściwego dla wnioskodawcy.

Art. 553. § 1. Decyzja w sprawie porozumienia nie może dotyczyć okresu sprzed dnia złożenia wniosku.

§ 2. Organ właściwy w sprawie porozumienia niezwłocznie doręcza odpis decyzji, o której mowa w § 6 i w art. 545 § 3, również podmiotowi powiązanemu z wnioskodawcą, wskazanemu w decyzji w sprawie porozumienia.

§ 3 Decyzję, o której mowa w § 6 i w art. 545 § 3, doręcza się naczelnikowi urzędu skarbowego i naczelnikowi urzędu celno-skarbowego właściwym dla podmiotów krajowych, o których mowa w art. 545.

§ 4. Termin obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia nie może być dłuższy niż 5 lat.

§ 5. Decyzja, o której mowa w § 6 i w art. 545 § 3, może być odnawiana na kolejne okresy, nie dłuższe niż 5 lat, na wniosek podmiotu krajowego, o którym mowa w art. 545, jeżeli elementy decyzji, o której mowa w § 6 i w art. 545 § 3, nie uległy istotnej zmianie. Wniosek w sprawie odnowienia decyzji powinien być złożony nie później niż na 6 miesięcy przed upływem okresu obowiązywania decyzji, o której mowa w § 6 i w art. 545 § 3, i powinien zawierać opis zmian elementów tej decyzji wraz z uzasadnieniem.

§ 6. Odnowienie decyzji w sprawie porozumienia następuje w drodze decyzji.

§ 7. Początkiem terminu obowiązywania decyzji, o której mowa w § 6, jest dzień następujący po dniu, w którym upłynął termin obowiązywania odpowiednio decyzji, o której mowa w § 6 lub art. 545 § 3.

Art. 554. § 1. Postępowanie w sprawie, o której mowa w art. 545, powinno być zakończone bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu 6 miesięcy od dnia jego wszczęcia, z zastrzeżeniem § 2 i 3.

§ 2. Postępowanie w sprawie porozumienia dwustronnego powinno być zakończone bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu roku od dnia jego wszczęcia.

§ 3. Postępowanie w sprawie porozumienia wielostronnego powinno być zakończone bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu 18 miesięcy od dnia jego wszczęcia.

Art. 555. § 1. W przypadku zmiany stosunków gospodarczych powodującej rażąco nieadekwatność wyboru metody ustalania ceny transakcyjnej lub warunków, o której mowa w art. 545, decyzja w sprawie porozumienia oraz decyzja, o której mowa w art. 553 § 6, może być zmieniona lub uchylona przez organ właściwy w sprawie porozumienia przed upływem ustalonego okresu jej obowiązywania. Zmiana lub uchylenie decyzji następuje na wniosek strony lub z urzędu.

§ 2. Postępowanie wszczęte na wniosek strony:

- 1) w sprawie zmiany decyzji powinno być zakończone bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia jego wszczęcia;
- 2) w sprawie uchylecia decyzji powinno być zakończone bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca od dnia jego wszczęcia.

Art. 556. § 1. W przypadku niestosowania w okresie obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia lub decyzji, o której mowa w art. 553 § 6, metody ustalania ceny transakcyjnej lub niespełnienia warunków, określonych w tej decyzji, organ właściwy w sprawie porozumienia stwierdza z urzędu wygaśnięcie tej decyzji.

§ 2. Decyzja stwierdzająca wygaśnięcie, o której mowa w § 1, wywołuje skutki prawne od dnia doręczenia decyzji, której wygaśnięcie stwierdza.

Art. 557. § 1. Wniosek, o którym mowa w art. 545, art. 546 oraz w art. 553 § 5, podlega opłacie wpłacanej na rachunek organu właściwego w sprawie porozumienia, w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku.

§ 2. Wysokość opłaty od wniosku w sprawie porozumienia wynosi 1 procent wartości transakcji będącej przedmiotem porozumienia, przy czym dla porozumienia:

1) jednostronnego:

- a) dotyczącego wyłącznie podmiotów krajowych – wynosi nie mniej niż 5000 zł i nie więcej niż 50 000 zł,
- b) dotyczącego podmiotu zagranicznego – wynosi nie mniej niż 20 000 zł i nie więcej niż 100 000 zł;

2) dwustronnego lub wielostronnego – wynosi nie mniej niż 50 000 zł i nie więcej niż 200 000 zł.

§ 3. Wysokość opłaty od wniosku o odnowienie decyzji stanowi odpowiednio połowę wysokości opłaty należnej od wniosku, o którym mowa w art. 545 lub art. 546.

§ 4. W przypadku wystąpienia w jednym wniosku odrębnych transakcji lub przedmiotów umowy o podziale kosztów, opłatę pobiera się od każdej transakcji przedstawionej we wniosku lub każdego przedmiotu umowy o podziale kosztów.

Art. 558. § 1. Jeżeli w toku postępowania w sprawie zawarcia porozumienia organ właściwy w sprawie porozumienia stwierdzi, iż wartość transakcji, która może być przedmiotem porozumienia, została we wniosku podana w zaniżonej wysokości, organ ten ustala wysokość opłaty uzupełniającej, obliczonej zgodnie z art. 557 § 2.

§ 2. Na postanowienie w sprawie opłaty uzupełniającej służy zażalenie.

Art. 559. *Oplaty, o których mowa w art. 557 i art. 558, stanowią dochód budżetu państwa.*

Art. 560. *W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy działu III.*

Art. 561. *Przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio w stosunkach pomiędzy podmiotem mającym siedzibę lub zakład na terytorium jednego państwa a jego zagranicznym zakładem w rozumieniu przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych, w zakresie przypisania części dochodu do podmiotu krajowego.*

Instytucja uprzednich porozumień cenowych została wprowadzona do polskiego systemu prawa podatkowego ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁶²², która dodała do przepisów ustawy dział IIa „Porozumienia w sprawach ustalania cen transakcyjnych”. Przepisy w tym zakresie weszły w życie 1 stycznia 2006 r.

Wedle danych Ministerstwa Finansów do chwili obecnej, tj. do 2017 roku, wydano 43 pozytywne decyzje w sprawie zawarcia porozumienia oraz 15 innych rozstrzygnięć w związku z zainicjowanymi postępowaniami. Wydane rozstrzygnięcia obejmują: zawarte porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych (43); postanowienia o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia (4); decyzje umarzające postępowanie (5); decyzję odmawiającą przedłużenia terminu obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia (1); decyzję stwierdzającą wygaśnięcie decyzji z uwagi na jej bezprzedmiotowość (4); decyzję uchylającą decyzję ministra finansów (1). Jednocześnie na dzień 08.05.2017 rozpatrywane są 21 wnioski o zawarcie porozumienia cenowego, w tym: 7 wniosków o zawarcie porozumienia jednostronnego; 13 wniosków o zawarcie porozumienia dwustronnego; 1 wniosek o zawarcie porozumienia wielostronnego. W okresie obowiązywania przepisów łącznie do Ministerstwa Finansów wpłynęło 76 wniosków o zawarcie porozumienia, w tym: 55 o zawarcie porozumienia jednostronnego, 19 o zawarcie porozumienia dwustronnego oraz 2 o zawarcie porozumienia wielostronnego. Większa liczba podatników skorzystała z możliwości spotkania wstępnego, co tłumaczyć można brakiem formalizmu w tym zakresie oraz brakiem opłat z tego tytułu⁶²³.

Z dniem 1 stycznia 2016 r. na podstawie ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw⁶²⁴ wprowadzono m.in. liczne modyfikacje w przepisach o porozumieniach w sprawie cen transakcyjnych, m.in. zmiana usunęła wątpliwości interpretacyjne dotyczące licz-

622 Dz.U. Nr 143, poz. 1199.

623 Do grudnia 2010 r. do Ministra Finansów wpłynęło 60 zapytań z prośbą o konsultacje wstępne, <http://www.kpmg.com/PL/pl/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/TaxAlert-Najnowsze-statystyki-dotyczace-porozumien-cenowych.pdf>, [dostęp 9.12.2012].

624 Dz.U. poz. 1649.

by podmiotów, których dotyczy APA oraz zniosła ograniczenia w odniesieniu do przedmiotu i rodzaju porozumienia, rozszerzając zakres APA na umowy o podziale kosztów. Z uwagi na ten fakt zdecydowano się przyjąć te przepisy, nie wprowadzając w tym względzie żadnych istotnych modyfikacji. Regulacja dotycząca „Porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych” znajduje się w rozdziale 4 działu IV ustawy w art. 545-561.

Porządkującą zmianą jest przeniesienie z dotychczasowego słowniczka definicji ceny transakcyjnej oraz podmiotu krajowego i zagranicznego do art. 545 projektowanego aktu.

Dotychczasowe przepisy działu IIa nie regulowały wyczerpująco przebiegu postępowania w sprawie porozumienia. Przyjęte unormowania dotyczą tylko niektórych kwestii, które ze względu na specyfikę postępowania w sprawie porozumienia wymagają odrębnej regulacji. Natomiast w myśl art. 560 w kwestiach nieuregulowanych stosuje się odpowiednio przepisy działu III ordynacji podatkowej.

5.5. Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania

5.5.1. Postępowanie w przypadku unikania opodatkowania

ROZDZIAŁ 5

PRZECIWDZIAŁANIE UNIKANIU OPODATKOWANIA

Oddział 1

Postępowanie w przypadku unikania opodatkowania

Art. 562. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wszczyna postępowanie podatkowe lub, w drodze postanowienia, w całości lub w części przejmuje do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe lub kontrolę celno-skarbową, jeżeli w sprawach:

- 1) określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego,
 - 2) określenia wysokości straty,
 - 3) określenia wysokości nadpłaty albo zwrotu podatku,
 - 4) o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy lub zapisobiercy windykacyjnego
- może być wydana decyzja na podstawie art. 35.

§ 2. W przypadku podatków, do których wymiaru uprawniony jest samorządowy organ podatkowy, wszczęcie lub przejęcie postępowania podatkowego przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej następuje na wniosek tego organu.

§ 3. Przejmując kontrolę celno-skarbową, Szef Krajowej Administracji Skarbowej zawieszają ją z urzędu i jednocześnie wszczyna postępowanie podatkowe. Do zawieszenia kontroli celno-skarbowej przepisy art. 399 i art. 400 stosuje się odpowiednio.

§ 4. W postanowieniu, o którym mowa w § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej wskazuje, w jakim zakresie przejmuje postępowanie.

§ 5. Czynności dokonane przez organ podatkowy przed przejęciem kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego pozostają w mocy.

§ 6. Postanowienie o przejęciu postępowania doręcza się stronie albo kontrolowanemu oraz organowi, który prowadził postępowanie.

Art. 563. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może, w toku postępowania, zasięgnąć opinii Rady co do zasadności zastosowania art. 35.

§ 2. Na wniosek strony zgłoszony w odwołaniu od decyzji wydanej w sprawie, o której mowa w art. 562 § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej zasięga opinii Rady, chyba że opinia została już wydana. Decyzja w sprawie, o której mowa w art. 562 § 1, wydana w pierwszej instancji zawiera pouczenie o prawie złożenia wniosku o zasięgnięcie opinii Rady.

§ 3. Występując o opinię, Szef Krajowej Administracji Skarbowej przekazuje akta sprawy Radzie. O wystąpieniu o opinię Szef Krajowej Administracji Skarbowej niezwłocznie informuje stronę.

Art. 564. § 1. Rada może zwrócić się do strony oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o udzielenie informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy, w której Szef Krajowej Administracji Skarbowej zwrócił się do Rady o wydanie opinii.

§ 2. Strona i Szef Krajowej Administracji Skarbowej z własnej inicjatywy mogą przedłożyć Radzie swoje stanowisko na piśmie. Strona może dostarczyć Radzie dodatkowe dokumenty.

§ 3. Na zaproszenie przewodniczącego w posiedzeniu Rady, którego przedmiotem jest wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 35 lub w jego części może uczestniczyć przedstawiciel Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz strona, jej przedstawiciel lub pełnomocnik. Zaproszenie przedstawiciela Szefa Krajowej Administracji Skarbowej do udziału w posiedzeniu wymaga skierowania zaproszenia w takim samym zakresie także do strony.

§ 4. Rada wydaje pisemną opinię co do zasadności zastosowania art. 35 wraz z uzasadnieniem.

§ 5. Opinię wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania akt sprawy. Do tego terminu nie wlicza się terminów wyznaczonych przez Radę na udzielenie przez stronę lub Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy.

§ 6. Opinię doręcza się Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej oraz stronie.

§ 7. Członek Rady, który nie zgadza się ze stanowiskiem zawartym w opinii Rady lub z jego uzasadnieniem, może zgłosić zdanie odrębne, sporządzając jego pisemne uzasadnienie. Członkowie Rady mogą zgłosić wspólne zdanie odrębne. Zdanie odrębne podlega doręczeniu wraz z opinią Rady.

§ 8. Po wydaniu opinii Rada niezwłocznie zwraca akta sprawy Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 9. Jeżeli Rada nie wyda opinii w terminie, o którym mowa w § 5, niezwłocznie zwraca akta sprawy Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 10. Niewydanie opinii przez Radę w terminie, o którym mowa w art. § 5, nie stanowi przeszkody do wydania decyzji.

Art. 565. § 1. Podmiot inny niż strona postępowania zakończonego decyzją wydaną w sprawie, o której mowa w art. 562 § 1, uczestniczący w czynności, której skutki podatkowe określono w tej decyzji, może skorygować swoją deklarację, uwzględniając treść decyzji, a także wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w razie umorzenia postępowania w następstwie skorygowania deklaracji, na podstawie art. 140 § 1.

§ 3. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio do skorygowania deklaracji przez stronę postępowania zakończonego decyzją, o której mowa w art. 562 § 1, lub decyzją o umorzeniu postępowania w następstwie skorygowania deklaracji, na podstawie art. 140 § 1, w zakresie zobowiązania podatkowego lub nadpłaty albo zwrotu podatku innych niż te, których dotyczyło postępowanie zakończone taką decyzją.

Art. 566. § 1. W razie stwierdzenia, że w sprawie nie zachodzą przesłanki zastosowania art. 35, Szef Krajowej Administracji Skarbowej umarza postępowanie albo przekazuje sprawę właściwemu organowi podatkowemu. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy.

§ 2. W przypadku wydania decyzji na podstawie art. 35 Szef Krajowej Administracji Skarbowej przekazuje przejęte postępowanie kontrolne organowi kontroli celno-skarbowej.

§ 3. W sprawie przekazania, o którym mowa w § 1 i 2, wydaje się postanowienie.

§ 4. Postanowienie, o którym mowa w § 3, doręcza się stronie oraz organowi, którego sprawa lub postępowanie są przekazywane.

Art. 567. W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się przepisy działu III.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej będzie uprawniony do wszczęcia postępowania podatkowego lub przejęcia do dalszego prowadzenia toczącego się postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej, jeżeli istnieje możliwość zastosowania klauzuli. Czynności podjęte w postępowaniu przez dotychczasowe organy podatkowe pozostaną w mocy (art. 562 § 5). Przejęcie toczącego się postępowania następować będzie w drodze niezaskarżalnego postanowienia, które doręczane będzie stronie oraz właściwemu uprzednio w sprawie organowi podatkowemu (art. 562 § 1 i 6). W postanowieniu o wszczęciu postępowania podatkowego lub o przejęciu postępowania zostanie wyznaczony zakres, w jakim Szef KAS będzie prowadzić postępowanie (art. 562 § 4).

W przypadku stwierdzenia, że w sprawie nie zachodzą przesłanki zastosowania klauzuli, Szef KAS umorzy postępowanie i przekaże je właściwemu organowi

podatkowemu (art. 566). Umorzenie postępowania przez Szefa KAS – mimo braku stwierdzenia unikania opodatkowania – nie zawsze byłoby zasadne. Przepis przewidujący przekazanie sprawy właściwemu organowi podatkowemu (nawet wówczas, gdy to Szef KAS wszczął postępowanie), jest ważny i niezbędny. Jeśli bowiem Szef KAS nie stwierdził występowania unikania opodatkowania, to mogą zachodzić inne przesłanki wymagające przeprowadzenia postępowania podatkowego przez właściwy organ.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania będzie stosowana przez wydanie decyzji ustalającej lub określającej prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego za dany rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy albo w innej decyzji wymiarowej. Kompetencja Szefa KAS obejmować będzie wymiar zobowiązań podatkowych (ustalenie/określenie) lub wydanie innej decyzji dotyczącej rozliczenia podatnika za oznaczony okres rozliczeniowy, jeżeli w tej decyzji zostanie zastosowana klauzula. Jeżeli Szef KAS w toku postępowania (na podstawie analizy materiału dowodowego lub w związku ze złożoną korektą) stwierdzi brak przesłanek zastosowania klauzuli, wówczas umorzy postępowanie w sprawie stosowania klauzuli. W takim przypadku wymiar zobowiązania podatkowego (jednak bez stosowania klauzuli) będzie mógł zostać zrealizowany w decyzji właściwego organu podatkowego na zasadach ogólnych.

Szef KAS może zasięgnąć opinii Rady do spraw Unikania Opodatkowania co do zasadności zastosowania art. 35 w prowadzonym postępowaniu (art. 563). Opinia tego niezależnego od administracji podatkowej eksperckiego ciała doradczego będzie wydawana na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego lub postępowania odwoławczego. Na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego uprawnionym do złożenia wniosku byłby wyłącznie Szef KAS, jeśli dostrzeża uzasadnione przesłanki do zastosowania klauzuli. Wraz z wnioskiem Szef KAS zobowiązany będzie do przedstawienia analizy i stanowiska co do wystąpienia przesłanek do zastosowania klauzuli. Szef KAS będzie obligatoryjnie składać wniosek o wydanie opinii przez Radę, jeśli podatnik w odwołaniu o to się zwróci (art. 563 § 2). W decyzji organu pierwszej instancji, wydanej na podstawie art. 35, będzie zawarte pouczenie o prawie złożenia wniosku o zasięgnięcie opinii Rady do spraw Unikania Opodatkowania. Mimo braku wniosku podatnika, aż do zakończenia postępowania organ prowadzący postępowanie będzie mógł wystąpić do rady z wnioskiem o wydanie opinii. Uzyskanie takiej opinii nie będzie jednak obligatoryjne.

Złożenie wniosku o opinię Rady powodować będzie obligatoryjne zawieszenie postępowania podatkowego (art. 391 § 1 pkt 7). Organ podatkowy, który zawiesił postępowanie z tej przyczyny, nie podejmuje żadnych czynności, z wyjątkiem tych, które mają na celu podjęcie postępowania albo zabezpieczenie dowodu (zmiana art. 392). Postępowanie podatkowe będzie podjęte po otrzymaniu przez ministra wła-

ściwego do spraw finansów publicznych opinii Rady, ewentualnie po bezskutecznym upływie terminu 3-miesięcznego, gdyby Rada w tym czasie nie wydała opinii.

Opinia Rady do spraw Unikania Opodatkowania nie będzie wiążąca dla organów podatkowych, aczkolwiek w decyzji organ podatkowy byłby obowiązany odnieść się do jej treści w szczególności wówczas, jeśli opinia byłaby korzystna dla podatnika, a mimo to uznano zasadność zastosowania klauzuli (art. 404 § 5). Opinia Rady stanowiłaby część akt sprawy.

5.5.2. Opinie zabezpieczające

Oddział 2

Opinie zabezpieczające

Art. 568. § 1. *Zainteresowany może zwrócić się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wydanie opinii zabezpieczającej.*

§ 2. *Zainteresowani mogą wystąpić ze wspólnym wnioskiem.*

§ 3. *Wniosek może dotyczyć czynności planowanej, rozpoczętej lub dokonanej.*

Art. 569. § 1. *Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej powinien zawierać dane istotne z punktu widzenia skutków podatkowych czynności, w tym w szczególności:*

- 1) *dane identyfikujące wnioskodawcę;*
- 2) *wskazanie podmiotów dokonujących czynności;*
- 3) *wyczerpujący opis czynności wraz ze wskazaniem występujących pomiędzy podmiotami związków, o których mowa w art. 25 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych;*
- 4) *wskazanie celów, których realizacji czynność ma służyć;*
- 5) *wskazanie ekonomicznego lub gospodarczego uzasadnienia czynności;*
- 6) *określenie skutków podatkowych, w tym korzyści podatkowych, będących rezultatem czynności objętych wnioskiem;*
- 7) *przedstawienie własnego stanowiska w sprawie.*

§ 2. *Do wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej może być załączona dokumentacja dotycząca czynności, w szczególności oryginały lub kopie umów lub ich projektów.*

§ 3. *Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej niespełniający wymogów określonych w § 1 lub innych wymogów określonych przepisami prawa pozostawia się bez rozpatrzenia.*

§ 4. *Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zwrócić się o wyjaśnienie wątpliwości co do danych zawartych we wniosku lub zorganizować spotkanie uzgodnieniowe w celu wyjaśnienia tych wątpliwości.*

Art. 570. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydaje opinię zabezpieczającą, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do czynności objętych wnioskiem nie ma zastosowania art. 35.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej odmawia wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do czynności objętych wnioskiem może mieć zastosowanie art. 35. Odmawiając wydania opinii zabezpieczającej, wskazuje się okoliczności świadczące o tym, że do czynności może mieć zastosowanie art. 35.

§ 3. Opinia zabezpieczająca oraz odmowa wydania opinii zabezpieczającej zawierają pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

§ 4. W razie odmowy wydania opinii zabezpieczającej wnioskodawca może przyjąć, że objęta wnioskiem czynność stanowiąca unikanie opodatkowania nie została dokonana. Przepisy art. 35 § 2-5 stosuje się odpowiednio

Art. 571. Złożenie wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej nie stanowi przeszkody do prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej.

Art. 572. Opinia zabezpieczająca zawiera w szczególności:

- 1) wyczerpujący opis czynności, której dotyczył wniosek;
- 2) ocenę, że do czynności, o których mowa w pkt 1, nie ma zastosowania przepis art. 35;
- 3) pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Art. 573. § 1. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej załatwia się bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Do terminu określonego w § 1 nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 288 § 5.

§ 2. W razie niewydania opinii zabezpieczającej w terminie określonym w § 1 stosuje się odpowiednio art. 520.

Art. 574. § 1. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej podlega opłacie w wysokości 20 000 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku.

§ 2. Opłata podlega zwrotowi w przypadku:

- 1) wycofania wniosku – w połowie;
- 2) uiszczenia jej w kwocie wyższej niż należna – w odpowiedniej części.

§ 3. Zwrot nienależnie uiszczonej opłaty następuje nie później niż w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej.

§ 4. Koszty postępowania, o których mowa w art. 470 § 1 pkt 1, obciążają wnioskodawcę.

Art. 575. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może z urzędu uchylić lub zmienić wydaną opinię zabezpieczającą lub odmowę wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli jest ona sprzeczna z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do zmiany opinii zabezpieczającej wydanej w związku z zastosowaniem art. 520.

Art. 576. § 1. W razie wycofania wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej przepisy art. 402 i 404-406 stosuje się odpowiednio.

§ 2. Decyzja wydana w sytuacji, o której mowa w § 1, jest ostateczna.

Art. 577. § 1. Przepisy działu III stosuje się odpowiednio, chyba że przepisy niniejszego rozdziału stanowią inaczej.

§ 2. W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się przepisy art. 513 § 4 i 5, art. 517, art. 518 § 4, art. 519 § 2 i 3, art. 523 § 1 i 3, art. 524 § 8, art. 526 § 2-4, art. 527-529 oraz art. 551 § 3.

W art. 568-577 uregulowane zostały zasady i tryb wydawania opinii zabezpieczających. Zgodnie z art. 568 § 1 oraz art. 75 § 2 pkt 6 właściwym w zakresie wydawania opinii zabezpieczającej będzie Szef KAS. Stosownie do art. 568 § 1 Szef KAS na wniosek zainteresowanego wydaje, w jego indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą przed zastosowaniem wobec niego przepisów rozdziału 1 „Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania” w okolicznościach przedstawionych we wniosku. Opinię taką na wniosek zainteresowanego Szef KAS wyda w razie stwierdzenia, że planowane lub dokonane przez zainteresowanego czynności, przedstawione przez niego we wniosku, nie stanowią unikania opodatkowania w rozumieniu art. 35. Procedura wydawania opinii zabezpieczających w indywidualnych sprawach będzie szeroko ujmowała możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, uwzględniając też zawarte w tej klauzuli aspekty gospodarcze planowanych działań i relacje korzyści gospodarczych i podatkowych. Przedmiotem tej opinii nie będzie ocena stanowiska wnioskodawcy, ale ocena, czy w okolicznościach przedstawionych we wniosku istnieją przesłanki do zastosowania klauzuli.

Wniosek może dotyczyć czynności dokonanej, rozpoczętej lub dopiero planowanej. W art. 569 wskazane są elementy, jakie powinien zawierać wniosek o wydanie opinii. Są to w szczególności:

- 1) wyczerpujący opis czynności dokonanej, rozpoczętej lub dopiero planowanej wraz ze wskazaniem występujących pomiędzy podmiotami związków, o których mowa w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych;
- 2) wskazanie celów, których realizacji czynność ma służyć;
- 3) wskazanie ekonomicznego lub gospodarczego uzasadnienia czynności;
- 4) określenie skutków podatkowych, w tym korzyści podatkowych, będących lub mających być rezultatem czynności opisanych we wniosku,
- 5) przedstawienie własnego stanowiska przez wnioskodawcę.

Jak wskazano w pkt 4, wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej zawierać powinien wskazanie korzyści podatkowych będących rezultatem czynności objętych wnioskiem. Warto zauważyć, że wskazanie tego elementu może być korzystne dla wnioskodawcy, gdyż będzie to pozwalało ocenić organowi, czy wskazane przez wnioskodawcę istotne korzyści ekonomiczne i biznesowe uzasadniają przyjętą przez niego konstrukcję prawną przeważają nad ewentualnymi korzyściami podatkowymi. Do wniosku może być załączona dokumentacja dotycząca czynności, w szczególności oryginały lub kopie umów lub ich projektów.

Ponieważ art. 569 *in principio* stanowi o tym, że wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej powinien zawierać dane istotne z punktu widzenia skutków podatkowych czynności, dane takie mogą objąć także elementy niewskazane wprost w szczegółowym katalogu zawartym w art. 569. Organ prowadzący postępowanie w sprawie wydania opinii może zwrócić się do wnioskodawcy o przedstawienie takich dodatkowych elementów.

Opinia zabezpieczająca będzie wskazywać na brak przesłanek zastosowania klauzuli. W art. 572 uregulowane zostały elementy opinii. Opinia zabezpieczająca zawierała będzie wyczerpujący opis przedstawionej we wniosku czynności, a także ocenę, że przedstawiona we wniosku czynność (lub zespół czynności) nie stanowi unikania opodatkowania, a zatem nie występują przesłanki zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Jeżeli natomiast te przesłanki istnieją, wówczas nastąpi odmowa wydania opinii zabezpieczającej (art. 570 § 2), która wymagać będzie uzasadnienia stanowiska. Każdy sposób załatwienia wniosku o wydanie opinii będzie wiązać się z prawem wniesienia skargi do sądu administracyjnego, o czym organ będzie pouczał wnioskodawcę.

Ze względu na skomplikowany charakter spraw proponuje się, aby opinie zabezpieczające były wydawane bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku (art. 573 § 1). Do tego terminu nie będzie wliczało się terminów i okresów, o których mowa w art. 288 § 5. Niewydanie przez organ w tym terminie opinii zabezpieczającej wywoła skutek tzw. milczącej opinii zabezpieczającej oznaczający, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania opinii, została wydana opinia zabezpieczająca stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie. Skutek ten będzie analogiczny jak w przypadku milczących interpretacji ze względu na odesłanie do art. 520 (art. 573 § 2).

Przebieg procedury wydawania opinii zabezpieczającej będzie zbliżony do obecnej procedury porozumienia w sprawie ustalenia cen transakcyjnych, co uzasadnia wprowadzenie odpowiedniej opłaty (art. 574 § 1). Jej wysokość uzasadniona jest wysokim stopniem skomplikowania postępowania, które będzie się toczyło w sprawie wydania opinii oraz koniecznością ponoszenia zwiększonych nakładów

na jego prowadzenie. Postępowanie to bowiem będzie obejmowało nie tylko przepisy polskiego prawa podatkowego, ale również z uwagi na podmioty będące nierezidentami, zaangażowane w opisane we wniosku konstrukcje prawne, będzie wymagało znajomości ustawodawstwa podatkowego zagranicznych administracji, analizy dokumentów i umów, w tym również w obcych językach. Zauważyć należy, że wysokość opłaty za opinie zabezpieczające będzie znacząco niższa od opłaty za wnioski o uznanie metody ustalania ceny transakcyjnej (wysokość opłaty od wniosku w sprawie porozumienia dotyczącego ustalenia cen transakcyjnych wynosi nawet 200 tys. zł). Podkreślić zarazem należy to, że klauzula ma mieć zastosowanie wyłącznie do takich czynności, przy których wysokość uzyskanych przez podatnika korzyści podatkowych wynosi co najmniej 100 000 zł. Wysokość opłaty za wydanie opinii zabezpieczającej pozostaje zatem w odpowiedniej proporcji do korzyści podatkowej, której będzie dotyczyć wniosek. Przy tak określonym „proggu stosowności” klauzuli wysokość opłaty nie będzie bowiem stanowić bariery skłaniającej podatnika do zaniechania wystąpienia o opinię.

W razie cofnięcia wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej opłata podlegać będzie zwrotowi w połowie (art. 574 § 2 pkt 1).

Zgodnie z zaproponowanymi regulacjami Szef KAS będzie mógł, z urzędu, uchylić lub zmienić wydaną opinię zabezpieczającą lub odmowę wydania opinii zabezpieczającej, gdyby były one (lub stałyby się) sprzeczne z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (art. 575).

Analogiczny, jak w przypadku interpretacji podatkowych, będzie zakres podmiotowy ochrony prawnej związanej z zastosowaniem się wnioskodawcy do uzyskanej opinii. Intencją projektodawcy jest objęcie ochroną wyłącznie wnioskodawcy; z ochrony natomiast nie będą korzystali inni uczestnicy opisanych zdarzeń czy konstrukcji prawnych. Kilka podmiotów będzie jednak mogło wystąpić ze wspólnym wnioskiem dotyczącym tej samej czynności. Zastosowanie się wnioskodawcy do wydanej przez organ opinii zabezpieczającej, stwierdzającej, że przedstawiona we wniosku konstrukcja prawna nie stanowi unikania opodatkowania, będzie dawało podatnikowi ochronę polegającą na niemożności zastosowania w stosunku do niego klauzuli. Nie ma przy tym znaczenia, czy czynność, której dotyczy opinia zabezpieczająca, została dokonana przed, czy po uzyskaniu opinii. W postępowaniu dotyczącym wydania opinii w sprawie zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania znajdują odpowiednie zastosowanie przepisy regulujące zasady ogólne postępowania podatkowego (praworządności, zaufania do organów podatkowych, prawdy obiektywnej, czynnego udziału strony, szybkości i prostoty postępowania), a także inne przepisy regulujące postępowanie podatkowe, w szczególności: dotyczące pełnomocnictw, doręczeń, obliczania terminów oraz wskazane przepisy procedury wydawania interpretacji indywidualnych (art. 577). W zakresie

procedury wydawania opinii zabezpieczającej, inaczej niż to jest w przypadku wydawania interpretacji indywidualnych, w razie istnienia wątpliwości dotyczących wniosku lub załączonych dokumentów organ uprawniony będzie mógł zwrócić się o ich wyjaśnienie lub przedłożenie dokumentów uzupełniających.

Na opinię zabezpieczającą zainteresowanemu będzie przysługiwała skarga do sądu administracyjnego, skoro samo zastosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w sprawach wymiarowych jest – i nadal powinno być – przedmiotem kognicji sądów administracyjnych. Skarga przysługuje także na odmowę wydania opinii zabezpieczającej, pozostawienie bez rozpatrzenia wniosku o jej wydanie oraz na decyzję umarzającą, wydawaną w razie cofnięcia wniosku o wydanie opinii.

W razie odmowy wydania opinii zabezpieczającej wnioskodawca (lub – w przypadku wniosku wspólnego – wnioskodawcy) może przyjąć, że objęta wnioskiem czynność, co do której stwierdzono, że stanowi ona unikanie opodatkowania, nie została dokonana (art. 570 § 4). Jest on zatem uprawniony do przyjęcia dla celów podatkowych fikcji prawnej na wzór tej, którą przyjąłby organ podatkowy, stosując klauzulę. Odpowiednie zastosowanie przepisów art. 35 § 2-5 oznacza w tym przypadku, że wnioskodawca może uznać, iż nie dokonał żadnej czynności lub że zamiast czynności sztucznej dokonał czynności odpowiedniej. Regulacja ta ma za zadanie zapewnić podatnikom możliwość odwrócenia skutków podatkowych dokonanego unikania opodatkowania bez konieczności władczej interwencji organów podatkowych (Szefa KAS).

5.6. Umowa o współdziałanie

ROZDZIAŁ 6

UMOWA O WSPÓLDZIAŁANIE

Art. 578. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej, a w przypadku podatków, do których ustalania lub określania uprawniony jest samorządowy organ podatkowy, właściwy samorządowy organ podatkowy, i podatnik o istotnym znaczeniu gospodarczym lub społecznym, mogą zawrzeć umowę o współdziałanie.

§ 2. Umowa o współdziałanie zostaje zawarta w formie pisemnej na wniosek lub za zgodą podatnika.

§ 3. Umowa o współdziałanie ma na celu zapewnienie przestrzegania przez podatnika prawa podatkowego w warunkach wzajemnego zaufania między organem podatkowym a podatnikiem, przejrzystości i zrozumienia przez organ podatkowy charakteru prowadzonej przez podatnika działalności.

§ 4. W umowie o współdziałanie podatnik zobowiązuje się ponad obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego do:

- 1) zachowania odpowiednich uzgodnionych z organem podatkowym procedur wewnętrznej kontroli poprawności rozliczenia podatkowego;
- 2) ujawniania organowi podatkowemu bez zwłoki wszelkich istotnych do opodatkowania informacji na temat swojej działalności;
- 3) zgłaszania organowi podatkowemu bez wezwania wszelkich istotnych zagadnień podatkowych potencjalnie spornych między nim a organem podatkowym;
- 4) informowania o planowanych i zrealizowanych operacjach prowadzących do uzyskania korzyści podatkowej przez niego lub inne podmioty zaangażowane w te operacje.

§ 5. W umowie o współdziałanie organ podatkowy, o którym mowa w § 1, zobowiązuje się do:

- 1) dostosowania formy i częstotliwości kontroli podatkowej oraz kontroli celno-skarbowej poprawności rozliczenia podatkowego podatnika do skuteczności wewnętrznej kontroli poprawności tego rozliczenia;
- 2) udzielania bez zwłoki konsultacji i wyrażania stanowiska co do wskazanych przez podatnika istotnych zagadnień podatkowych.

§ 6. Umowa o współdziałanie zostaje zawarta na czas oznaczony wynoszący od roku do 5 lat.

§ 7. Następca prawny podatnika nie wstępuje w jego prawa i obowiązki wynikające z umowy o współdziałanie.

Art. 579. Umowa o współdziałanie zawiera:

- 1) oznaczenie organu podatkowego;
- 2) oznaczenie podatnika;
- 3) datę zawarcia;
- 4) wskazanie wzajemnych zobowiązań stron;
- 5) oznaczenie osób odpowiedzialnych za wykonywanie umowy przez organ podatkowy i podatnika oraz osób właściwych do utrzymywania bieżących relacji między organem podatkowym i podatnikiem;
- 6) termin obowiązywania;
- 7) podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego;
- 8) podpis podatnika.

Art. 580. § 1. Organ podatkowy, o którym mowa w art. 578 § 1, i podatnik mogą w każdym czasie wypowiedzieć umowę o współdziałanie. Okres wypowiedzenia wynosi 6 miesięcy i może być skrócony za zgodą strony i organu podatkowego.

§ 2. Wypowiedzenie umowy o współdziałanie następuje poprzez złożenie drugiej stronie oświadczenia w formie pisemnej.

Art. 581. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z ministrem do spraw rozwoju, po zasięgnięciu opinii Rady Dialogu Społecznego oraz Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu, określi w drodze rozporządzenia kategorie podatników o istotnym znaczeniu gospodarczym lub społecznym, z którymi może zostać zawarta umowa o współdziałanie, oraz określi wzór umowy, mając na względzie charakterystykę tych kategorii podmiotów, potrzebę zapewnienia przestrzegania przez nie przepisów prawa podatkowego oraz właściwego wykorzystania zasobów Krajowej Administracji Skarbowej.

Art. 582. Do zawarcia i wykonywania umowy o współdziałanie stosuje się odpowiednio przepisy art. 328-330 oraz rozdziałów 3, 6 i 7 działu III.

Rozdział 6 zawiera podstawową regulację programu poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (*co-operative compliance*). Zgodnie z ideą programu, którą jest niepoddana drobiazgowej formalizacji współpraca między podatnikami a organami podatkowymi, ordynacja podatkowa wraz z wydanym na jej podstawie rozporządzeniem wykonawczym będzie zawierać jedynie najważniejsze przepisy: ustanawiać ramę prawną programu. Jego konkretny kształt zależy natomiast od praktyki wypracowanej przez administrację podatkową.

Program ma na celu zapewnienie przestrzegania prawa podatkowego poprzez nawiązanie ścisłych relacji między organami podatkowymi a podatnikami. Istotę programów poprawnego rozliczenia opartego na współpracy oddaje hasło wskazane w raporcie OECD z 2013 r. pt. „Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance”⁶²⁵: „przejrzystość w zamian za pewność”. „Przejrzystość” – ponieważ podatnik będący uczestnikiem programu zobowiązuje się do ujawnienia organowi podatkowemu bez zwłoki wszelkich istotnych dla opodatkowania informacji na temat swojej działalności oraz zgłaszania wszelkich materialnych zagadnień podatkowych potencjalnie spornych między nim a organem. „Pewność” – ponieważ organ podatkowy „w czasie rzeczywistym”, tj. również bez zwłoki, udziela – po konsultacji z samym podatnikiem oraz w duchu porozumienia i zrozumienia dla biznesu – odpowiedzi na nurtujące podatnika pytania. „Siedem filarów” programu to:

- ze strony organów: 1) zrozumienie oparte na znajomości biznesu, 2) bezstronność, 3) proporcjonalność, 4) otwartość (jawność i przejrzystość) oraz 5) szybkie reagowanie,

625 Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, OECD 2013, <http://www.oecd.org/tax/administration/co-operative-compliance.htm>. Por. także wcześniejszy raport Study into the Role of Tax Intermediaries, Forum on Tax Administration, OECD 2008, <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>; IFA Initiative on the Enhanced Relationship. Key Issues Report, International Fiscal Association 2012, <http://www.ifa.nl>; Bronżewska K., Cooperative Compliance. A New Approach to Managing Taxpayer Relations, IBFD 2016. W literaturze polskiej zob. K. Bronżewska, Nadzór horyzontalny – kontrola najwyższą formą zaufania?, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 5; H. Filipczyk, Program poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (*cooperative compliance*) jako instrument zwalczania unikania opodatkowania, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 1.

– ze strony podatników: 6) jawność i 7) przejrzystość⁶²⁶.

Program pozwoli organom podatkowym okazać podatnikom większe zaufanie i lepiej alokować swoje zasoby.

Program tego rodzaju jest maksymalnie odformalizowany co do procedur i oparty na osobistym zobowiązaniu biorących w nim udział osób będących decydentami w podmiocie gospodarczym oraz w organie podatkowym – na porozumieniu między podatnikiem a administracją oraz na dobrej woli i zaufaniu okazywanym przez obie strony w praktyce. Każda ze stron może swobodnie zdecydować o przystąpieniu oraz ewentualnym wystąpieniu z programu. Decydując się na udział w programie, każda ze stron przyjmie na siebie obowiązki w zakresie przekazywania informacji i sprawowania kontroli nad prawidłowością rozliczenia.

Programy ścisłej współpracy między strategicznymi podatnikami a administracją podatkową (*co-operative compliance*, początkowo określane zbiorczą nazwą *enhanced cooperation*), zaczęto wprowadzać w pierwszej dekadzie XXI wieku (ok. 2005 r.), początkowo w Holandii⁶²⁷, Irlandii i USA. Obecnie programy *co-operative compliance* zostały wprowadzone lub są wprowadzane w kilkudziesięciu państwach⁶²⁸. Raport OECD z 2013 r. wskazał 24 państwa, w których wdrożono program. Według nowszych danych 85% z 56 państw rozwiniętych i „rynków wschodzących”, które zostały objęte badaniem OECD Forum on Tax Administration, przyjęło specjalny model przestrzegania prawa podatkowego dla największych podatników (*large business*), a 32 z nich wdrożyły lub planują wdrożyć program *co-operative compliance* w ścisłym sensie⁶²⁹. Programy te są wprowadzane także w państwach takich jak Rosja oraz afrykańskie państwa rozwijające się⁶³⁰. Są one promowane również w Kodeksie podatnika Unii Europejskiej (pkt 4.2.3).

Także w dokumencie programowym „Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017-2020” w ramach Kierunku II: „Pobór należności podatkowych i niepodatkowych budżetu państwa przez organy podatkowe

626 Por. *Co-operative Compliance...*, *op. cit.*, s. 19 i nast.; *Study into the Role...*, *op. cit.*, rozdz. 7 i 8.

627 Program „horyzontalnego monitoringu”. W jego sprawie zob. Tax and Customs Administration, *Guide to Horizontal Monitoring within the medium to very large businesses segment*, Haga 2010. Zob. także H. Gribnau, *Taxation, Reciprocity and Communicative Regulation*, „*Tilburg Law Review*” 2015, nr 20, s. 191-212; H. Gribnau, *Horizontal Monitoring: Some procedural tax law issues* (w:) R. Russo (red.), *Tax Assurance*, Deventer 2015, s. 183-216; R. Happé, *Multinationals, Enforcement Covenants, and Fair Share* (w:) J. Freedman (red.), *Beyond Boundaries. Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Oxford University Centre for Business Taxation, Oxford 2008, s. 157-176; *Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration, Tax supervision – Made to measure*, Haga 2012.

628 Programy wdrożone w Australii, Holandii, Wielkiej Brytanii i USA opisano w: K. Bronźewska, *Cooperative Compliance...*, *op. cit.*, s. 104-228.

629 OECD (2015), *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris 2015, s. 128-132.

630 Zob. J.L. Pemberton, A. Majdańska, *Can Cooperative Compliance Help Developing Countries Address the Challenges of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative?*, „*Bulletin For International Taxation*” 2016, vol. 70, s. 595-600.

i celne” jako jedno z działań, które „pomogą zmniejszyć lukę podatkową”, wskazano „wdrożenie mechanizmów współpracy z wybranymi kluczowymi podatnikami w zakresie monitoringu horyzontalnego, czyli skupienie się na dobrych relacjach między organem podatkowym i podatnikiem, które będzie skutkowało podpisaniem umowy o prawidłowym wypełnianiu obowiązków podatkowych, a także wykrywanie ryzyka w oparciu o ramy nadzoru podatkowego (*tax control framework*)” (s. 11)⁶³¹.

W dokumentach OECD sugerowane są trzy alternatywne sposoby wdrożenia programu rozliczenia opartego na współpracy (*co-operative compliance*):

- jednostronne oświadczenie lub deklaracja organu administracji;
- karta przyjęta wspólnie przez lub w imieniu wszystkich interesariuszy; lub
- formalne lub nieformalne indywidualne porozumienie między organem podatkowym a podatnikiem⁶³².

W projekcie ordynacji podatkowej przyjęto to trzecie rozwiązanie; przy czym porozumienie to ma (z uwagi na wymogi polskiej kultury prawnej) podstawę ustawową⁶³³. Jednocześnie regulacja nie jest szczegółowa. Nadmierna jurydyzacja umowy o współdziałanie podważyłaby naturę stosunku opartego na zaufaniu i jego niesformalizowany charakter.

Należy wskazać, że podatnikom nie przysługuje uprawnienie do zawarcia umowy, tj. nie mogą w oparciu o przepisy prawa domagać się od organu podatkowego jej zawarcia. To, czy organ podatkowy wejdzie w szczególną relację z podatnikiem, czy też nie, leży w sferze władzy dyskrecyjnej organu. Jednocześnie na zasadach ogólnych – po to, by nie naruszać zaufania podatników do władzy publicznej oraz by zachować zasadę bezstronności i równego traktowania – organy powinny kierować się spójną polityką w zakresie traktowania podatników także w odniesieniu do decyzji, czy i z kim (z jakim podmiotem) zostanie zawarta umowa o współdziałanie (w ramach kategorii podmiotów strategicznych wyznaczonej rozporządzeniem).

Symetrycznie, organ podatkowy nie może domagać się od podatnika wstąpienia w tę relację oraz przyjęcia na siebie szczególnych obowiązków z tym związanych. Nie może także wywodzić negatywnych dla podatnika konsekwencji z faktu, że ten nie był zainteresowany zawarciem umowy o współdziałanie.

631 Dokument ten przewiduje także „opracowanie i wdrożenie modelu segmentacji klientów KAS oraz określenie szczególnych kryteriów obsługi największych podmiotów gospodarczych (oraz osób fizycznych o wysokich przychodach)” (s. 9).

632 Study into the Role..., *op. cit.*, s. 43. Zob. także OECD Tax Intermediaries Study, Working Paper 6 – The Enhanced Relationship, July 2007.

633 Praktyka w innych państwach jest zróżnicowana. W Wielkiej Brytanii i Irlandii nie zawiera się pisemnego porozumienia; w Holandii (w ramach tzw. *horizontal monitoring*) porozumienie takie jest zawierane.

Umowę o współdziałanie, będącą podstawą relacji, mogą zawrzeć organ podatkowy i podatnik o istotnym znaczeniu gospodarczym lub społecznym (art. 578 § 1). Organem podatkowym, który zawiera taką umowę, może być wyłącznie Szef Krajowej Administracji Skarbowej, a w przypadku podatków należących do właściwości samorządowych organów podatkowych – właściwy samorządowy organ podatkowy. Kategorie podatników, z którymi może zostać zawarta umowa o współdziałanie, zostaną określone w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 581.

Umowa o współdziałanie zostaje zawarta w formie pisemnej na wniosek lub za zgodą podatnika (art. 578 § 2). Inicjatywa zawarcia umowy może więc wyjść albo od organu podatkowego, albo od podatnika. Cel umowy określa § 3: zgodnie z tym przepisem umowa o współdziałanie ma na celu zapewnienie przestrzegania przez podatnika prawa podatkowego w warunkach wzajemnego zaufania między organem podatkowym a podatnikiem, przejrzystości i zrozumienia przez organ podatkowy charakteru prowadzonej przez podatnika działalności.

Wzajemne obowiązki stron określają w sposób ogólny § 4-5. I tak, w umowie tej podatnik zobowiązuje się ponad obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego do: zachowania odpowiednich uzgodnionych z organem podatkowym procedur wewnętrznej kontroli poprawności rozliczenia podatkowego; ujawniania organowi podatkowemu bez zwłoki wszelkich istotnych dla opodatkowania informacji na temat swojej działalności; zgłaszania organowi podatkowemu bez wzwania wszelkich istotnych zagadnień podatkowych potencjalnie spornych między nim a organem podatkowym; informowania o planowanych i zrealizowanych operacjach prowadzących do uzyskania korzyści podatkowej przez niego lub inne podmioty zaangażowane w te operacje. Z kolei organ podatkowy zobowiązuje się do: dostosowania formy i częstotliwości kontroli (podatkowej oraz kontroli celno-skarbowej) poprawności rozliczenia podatkowego podatnika do skuteczności wewnętrznej kontroli poprawności tego rozliczenia; udzielania bez zwłoki konsultacji i wyrażania stanowiska co do wskazanych przez podatnika istotnych zagadnień podatkowych.

Zgodnie z charakterem programu poprawnego rozliczenia opartego na współpracy obowiązki zostały określone w sposób ogólny i scharakteryzowane w taki sposób, że ich wypełnianie będzie podlegać ocenom drugiej strony. Umowa o współdziałanie nie kreuje praw i obowiązków podlegających prawnej ochronie lub egzekucji. Jedyłą „sankcją”, jaka grozi za jej nierealizowanie, jest jej wypowiedzenie.

Należy podkreślić, że przez zawarcie umowy podatnik nie uzyskuje żadnych dodatkowych korzyści co do zakresu i rozmiaru jego obciążeń podatkowych – jego obowiązki w zakresie materialnego prawa podatkowego pozostają takie same, jak gdyby umowy nie zawarto. Prawna ochrona jego uzasadnionych oczekiwań co do

poprawności i trwałości stanowiska zajętego przez organ podatkowy w toku odbywanych na co dzień konsultacji ma miejsce na zasadach ogólnych.

Przez udział w programie podatnik może natomiast osiągnąć inne korzyści. Po pierwsze, zaletą takiego udziału dla podatników jest uzasadnione oczekiwanie mniej licznych i uciążliwych kontroli. Kontrolę własnego rozliczenia będzie bowiem przeprowadzał zasadniczo sam podatnik. Warunkiem udziału w programie będą dobrze funkcjonujące wewnętrzne procedury rozliczeń u przedsiębiorcy – „ład podatkowy”. Niezawodne funkcjonowanie procedur wewnętrznych powinno być weryfikowane przez audyt jeszcze przed zawarciem porozumienia z podatnikiem⁶³⁴.

Po drugie, podatnik może liczyć na to, że organ podatkowy będzie na bieżąco wyrażał swoje stanowisko co do istotnych (materialnych) kwestii podatkowych. Pozwoli to na ograniczenie sporów co do poprawności jego rozliczenia, w tym zwłaszcza takich sporów, które mogłyby wystąpić po dłuższym czasie.

Elementy umowy o współdziałanie wymienia art. 579. Zgodnie z tym przepisem zawiera ona: oznaczenie organu podatkowego, oznaczenie podatnika, datę zawarcia, wskazanie wzajemnych zobowiązań stron, oznaczenie osób odpowiedzialnych za wykonywanie umowy przez organ podatkowy i podatnika oraz osób właściwych do utrzymywania bieżących relacji między organem podatkowym i podatnikiem, termin obowiązywania, podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego oraz podpis podatnika. Ważne jest oznaczenie osób odpowiedzialnych za wykonywanie umowy. To od ich osobistej rzetelności i zaangażowania oraz od dobrego osobistego kontaktu między nimi będzie zależeć sukces umowy.

Zgodnie z art. 578 § 6 umowa o współdziałanie zostaje zawarta na czas oznaczony wynoszący od roku do 5 lat. Stosownie do § 7 następcą prawny podatnika nie wstępuje w jego prawa i obowiązki wynikające z umowy o współdziałanie. Jest to pochodna osobistego charakteru zobowiązania przyjętego umową oraz dużej wrażliwości ładu podatkowego – który jest warunkiem zawarcia i dobrego funkcjonowania umowy – na zmiany organizacyjne i restrukturyzacyjne, jakim podlega podatnik.

Organ podatkowy i podatnik mogą w każdym czasie wypowiedzieć umowę o współdziałanie. Okres wypowiedzenia wynosi 6 miesięcy i może być skrócony za

634 Stosowanym standardem może być COSO Integrated Internal Control Framework (rekomendowane m.in. przez holenderską NTCA). Zob. także OECD (2016), *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, OECD Publishing, Paris 2016; The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (COSO) (1992) *Internal Control-Integrated Network*; Memorandum Tax Control Network. From a focus on risks to being in control: a different approach, Netherlands Tax and Customs Administration, TCF Working Group, marzec 2008.

zgoda strony i organu podatkowego (art. 580 § 1). Wypowiedzenie umowy o współdziałanie następuje poprzez złożenie drugiej stronie oświadczenia w formie pisemnej (§ 2).

Wypowiedzenie umowy o współdziałanie nie jest obwarowane żadnymi warunkami co do tego, jakie zachowania mogą lub powinny spowodować takie wypowiedzenie. Jest jasne, że podobnie jak przy wyrażeniu zgody na zawarcie umowy, organ podatkowy przy wypowiedzeniu umowy powinien kierować się względami obiektywnymi, dającymi się uzasadnić i zrozumieć, tworzącymi spójną politykę.

Przepis art. 581 zawiera delegację ustawową dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych w porozumieniu z ministrem do spraw rozwoju, do określenia (po zasięgnięciu opinii Rady Dialogu Społecznego i Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu) w drodze rozporządzenia kategorii podatników o istotnym znaczeniu gospodarczym lub społecznym, z którymi może zostać zawarta umowa o współdziałanie oraz wzoru umowy.

Program będzie adresowany tylko do podmiotów strategicznych dla budżetu państwa, ponieważ są one w stanie zapewnić należyte funkcjonowanie wewnętrznych mechanizmów kontrolnych, ich kontrola przez organy podatkowe tradycyjnymi metodami jest trudna i wymaga zaangażowania znaczących zasobów, a udział w programie wiąże się z zobowiązaniem podatnika do powstrzymania się od agresywnego planowania podatkowego.

Określona rozporządzeniem wykonawczym treść umowy jest taka sama dla wszystkich uczestników programu – wszystkich podatników, którzy zawrą umowę o współdziałanie. Nie podlega ona negocjacji. Podobne rozwiązanie przyjęto w Holandii w programie *horizontal monitoring*⁶³⁵. Jednocześnie przebieg realizacji umowy będzie zindywidualizowany, m.in. dlatego, że inne i specyficzne dla każdego z podatników mogą być procedury wewnętrznej kontroli poprawności rozliczenia. Przebieg realizacji umowy należy do praktyki administrowania i nie wymaga dalszych unormowań w ordynacji podatkowej lub wydanym na jej podstawie rozporządzeniu.

Stosownie do art. 582 do zawarcia i wykonywania umowy o współdziałanie mają zastosowanie zawarte w dziale III przepisy dotyczące podań, wezwań, metryk, protokołów i adnotacji oraz udostępniania akt (art. 328-330 oraz przepisy rozdziałów 3, 6 i 7).

635 Zob. wzór Individual Compliance Agreement (https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/individual_compliance_agreement_dv4091z1edeng.pdf)

5.7. Czynności sprawdzające

ROZDZIAŁ 7

CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCE

Art. 583. § 1. Organy podatkowe pierwszej instancji, z zastrzeżeniem § 2, dokonują czynności sprawdzających, mających na celu:

- 1) sprawdzenie terminowości:
 - a) składania deklaracji,
 - b) wpłacania podatków, w tym również pobieranych przez płatników oraz inkasentów;
- 2) stwierdzenie formalnej poprawności dokumentów, o których mowa w pkt 1;
- 3) ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami;
- 4) weryfikację poniesionych przez podatnika wydatków i uzyskanych przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych – w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych;
- 5) weryfikację danych i dokumentów będących podstawą dokonywanej przez podatników rejestracji podatkowej lub aktualizowania danych objętych zgłoszeniem identyfikacyjnym;
- 6) weryfikację wartości rzeczy lub praw majątkowych.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej lub organ podatkowy upoważniony przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w zakresie wymiany z Państwami Członkowskimi Unii Europejskiej informacji o podatku od towarów i usług, dokonuje czynności sprawdzających odnoszących się do dokumentów składanych do tego organu.

Art. 584. § 1. W razie stwierdzenia, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami, organ podatkowy w zależności od charakteru i zakresu uchybień:

- 1) koryguje deklarację, dokonując stosownych poprawek lub uzupełnień, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku albo kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza kwoty 5000 zł lub
- 2) zwraca się do składającego deklarację o jej skorygowanie, a w razie potrzeby również o złożenie niezbędnych wyjaśnień, wskazując przyczyny, z powodu których informacje zawarte w deklaracji podaje się w wątpliwość.

§ 2. Organ podatkowy:

- 1) uwierzytelnia kopię skorygowanej deklaracji, o której mowa w § 1 pkt 1;
- 2) doręcza podatnikowi uwierzytelnioną kopię skorygowanej deklaracji wraz z informacją o związanej z korektą deklaracji zmianie wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty

nadpłaty lub zwrotu podatku albo kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia lub wysokości straty, albo informacją o braku takich zmian, oraz pouczeniem o prawie wniesienia sprzeciwu.

§ 3. Przepisu § 2 nie stosuje się, gdy zmiana dokonana w wyniku korekty deklaracji, o której mowa w § 1 pkt 1, nie przekracza kwoty 50 zł. W takim przypadku organ podatkowy koryguje deklarację i informuje podatnika o zmianie wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku albo kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych lub wysokości straty. Do informacji wskazanej w zdaniu poprzednim przepis art. 318 stosuje się odpowiednio.

§ 4. Na korektę, o której mowa w § 1 pkt 1, podatnik może wnieść sprzeciw do organu, który dokonuje korekty, w terminie 14 dni od dnia doręczenia uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji lub przekazania informacji, o której mowa w § 3. Wniesienie sprzeciwu anuluje korektę.

§ 5. W razie niewniesienia sprzeciwu w terminie korekta deklaracji, o której mowa w § 1 pkt 1, wywołuje skutki prawne jak korekta deklaracji złożona przez podatnika.

§ 6. Przepisy § 1–5 stosuje się odpowiednio do załączników do deklaracji oraz deklaracji składanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Art. 585. § 1. Organ podatkowy może zażądać złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji, a także wezwać do jej złożenia, jeżeli deklaracja nie została złożona mimo takiego obowiązku.

§ 2. W razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji organ podatkowy może wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień, uzupełnienia lub skorygowania deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych.

§ 3. W przypadku weryfikacji poniesionych przez podatnika wydatków i uzyskanych przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych – w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu przychodów niezjawiających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych organ może wezwać do złożenia niezbędnych wyjaśnień i przedstawienia dowodów.

Art. 586. § 1. Jeżeli ocena zasadności zwrotu podatku wymaga przeprowadzenia czynności sprawdzających, a termin zwrotu podatku wynikający z odrębnych przepisów nie może zostać zachowany, organ podatkowy wskazuje nowy termin załatwienia sprawy.

§ 2. W sprawie wskazania nowego terminu zwrotu, o którym mowa w § 1, organ podatkowy wydaje postanowienie, na które służy zażalenie.

Art. 587. § 1. Organ podatkowy, w związku z postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową, może zażądać od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą:

- 1) przedstawienia dokumentów mających istotne znaczenie w zakresie objętym postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową u podatnika w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności;

2) przekazania, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciągu z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych zapisanego w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 353 § 2, jeżeli kontrahent podatnika prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych; przepis art. 54 § 5 pkt 1 stosuje się odpowiednio.

§ 2. Z czynności sprawdzających u kontrahenta podatnika sporządza się protokół.

§ 3. Czynności określone w § 1 pkt 2 kontrahent podatnika jest obowiązany wykonać na własny koszt.

§ 4. Przepisy § 1-3 stosuje się także do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą uczestniczących w dostawie tego samego towaru lub świadczeniu tej samej usługi będących zarówno dostawcami, jak i nabywcami biorącymi udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie towaru lub świadczeniu usługi. W takim przypadku żądanie, o którym mowa w § 1, może dotyczyć wyłącznie dokumentów związanych z tą dostawą towaru lub tym świadczeniem usługi.

§ 5. Jeżeli miejsce zamieszkania, siedziba lub miejsce wykonywania działalności kontrahenta podatnika znajdują się poza obszarem działania organu prowadzącego postępowanie lub kontrolę, czynności sprawdzających, o których mowa w § 1, na zlecenie tego organu może także dokonać organ właściwy miejscowo.

§ 6. Jeżeli ze zgromadzonego w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub czynności sprawdzających materiału dowodowego wynika potrzeba uzyskania informacji lub dokumentów, o których mowa w § 1 pkt 1, od podatnika niewykonyującego działalności gospodarczej, organ podatkowy może zwrócić się do tego podatnika o przedłożenie tych informacji lub dokumentów.

Art. 588. § 1. Jeżeli ze złożonej deklaracji wynika, że podatnik skorzystał z przysługujących mu ulg podatkowych, organ podatkowy może zwrócić się do niego o okazanie dokumentów lub o złożenie kopii lub wydruku dokumentów, których posiadania przez podatnika, w określonym czasie, wymaga przepis prawa.

§ 2. Na uzasadniony wniosek podatnika czynności opisanych w § 1 można dokonać w miejscu zamieszkania lub siedzibie podatnika, miejscu prowadzenia działalności gospodarczej albo prowadzenia ksiąg rachunkowych.

§ 3. Banki, na żądanie naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego, są obowiązane do sporządzania i przekazywania informacji o zdarzeniach stanowiących podstawę do skorzystania przez podatnika z ulg podatkowych, jeżeli zostały wykazane w deklaracji złożonej przez podatnika.

§ 4. Przepis § 3 stosuje się również do zakładów ubezpieczeń, funduszy inwestycyjnych i dobrowolnych funduszy emerytalnych, w zakresie prowadzonych indywidualnych kont emerytalnych i indywidualnych kont zabezpieczenia emerytalnego, oraz do domów maklerskich, banków prowadzących działalność maklerską, towarzystw funduszy inwestycyjnych, zarządzających ASI w rozumieniu ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i za-

rządzeniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (Dz.U. z 2016 r. poz. 1896, z późn. zm.⁶³⁶) i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych.

§ 5. Informacje, o których mowa w § 3 i 4, oznacza się klauzulą: „tajemnica skarbowa”, a jego przekazanie następuje w trybie przewidzianym dla dokumentów zawierających informacje niejawne o klauzuli „zastrzeżone”.

Art. 589. § 1. Organ podatkowy, za zgodą podatnika, może dokonać oględzin, jeżeli jest to niezbędne do zweryfikowania zgodności stanu faktycznego z danymi wynikającymi ze złożonej przez podatnika deklaracji.

§ 2. W przypadku określonym w § 1 pracownik organu podatkowego, w porozumieniu z podatnikiem, ustala termin dokonania oględzin. Pismo podatnika lub podpisaną przez podatnika adnotację, potwierdzającą ustalenie terminu oględzin dołącza się do akt sprawy.

§ 3. W razie nieudostępnienia przedmiotu oględzin w uzgodnionym terminie organ podatkowy może wyznaczyć nowy termin przeprowadzenia oględzin.

§ 4. Pracownik organu podatkowego sporządza protokół z przeprowadzonych oględzin, który dołącza do akt sprawy.

Art. 590. Przepisy art. 584-589 stosuje się odpowiednio w przypadku złożenia deklaracji lub wniosku o zwrot podatku.

Art. 591. Przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio do wszystkich zobowiązanych.

Art. 592. W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 353 oraz przepisy rozdziałów 1, 2, 3, 4, 6 z wyłączeniem art. 333, rozdziałów 7, 10, 11, 15, 17, 23, 24 oraz art. 328, art. 329 i art. 342 § 4 i 5 działu III.

Institucja czynności sprawdzających jest niezbędna ze względu na upowszechnienie w materialnym prawie podatkowym powstawania zobowiązań podatkowych z mocy prawa, a w konsekwencji szerokiego stosowania samoobliczenia tych zobowiązań lub obliczenia ich przez płatników. Konieczne jest zatem wyposażenie organów podatkowych w instrumenty prawne, które pozwolą im na bezkonfliktowe i stosunkowo proste weryfikowanie prawidłowości wywiązywania się z tego obowiązku. Czynności kontrolne powinny być traktowane jako pewnego rodzaju czynności o charakterze kontrolnym, choć o jasno sprecyzowanym i zawężonym względem innych procedur celu⁶³⁷. Projekt zakłada pozostawienie czynności sprawdzających jako postępowania szczególnego (odrębnego), które będzie prowadzone poza jurysdykcyjnym postępowaniem podatkowym, stanowiący typ postępowania quasi-kontrolnego⁶³⁸. Należy jednak podkreślić, iż nowe przepisy w zakresie czyn-

636 Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz.U. z 2016 r. poz. 1948 i 2260 oraz z 2017 r. poz. 724, 768, 791 i 1089.

637 Zob. D. Strzelec, M. Łoboda, Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego, Warszawa 2017, s. 93.

638 Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny. Warszawa 2015, s. 1124.

ności sprawdzających zachowują swoją odrębność w porównaniu do kontroli podatkowej czy postępowania podatkowego⁶³⁹.

Celem zaproponowanych przepisów jest z jednej strony zmodyfikowanie obecnych regulacji w zakresie czynności sprawdzających, w szczególności poprzez zwiększenie ich roli w systemie obsługi podatnika, z drugiej natomiast gwarancji procesowych w trakcie ich przeprowadzania. Projektowane zmiany uwzględniają również unifikację struktur administracji podatkowej wprowadzonych ustawą z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.

Czynności sprawdzające są najprostszą formą kontaktu organu podatkowego z podatnikiem, a jednocześnie najmniej uciążliwą. Określa się je jako wstępną kontrolę o charakterze formalnym⁶⁴⁰. Podobnie jak w obecnie obowiązujących przepisach czynności sprawdzające zostały uregulowane odrębnie jako postępowanie szczególne o najmniej sformalizowanym charakterze w porównaniu z kontrolą podatkową i postępowaniem jurysdykcyjnym. Jednocześnie należy jednak, co do zasady, wprowadzić pierwszeństwo prowadzenia przez organ podatkowy czynności sprawdzających, zanim zostanie wszczęta kontrola podatkowa czy postępowanie podatkowe. Z założenia bowiem czynności sprawdzające mogą prowadzić do zweryfikowania wysokości zobowiązania przez podatnika lub przez organ podatkowy w trybie korekty, a zatem w takim przypadku nie będzie konieczne prowadzenie kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. Reasumując, czynności sprawdzające będą dotyczyć przede wszystkim oceny działania zobowiązanych od strony formalnej i nie służą do załatwienia kwestii spornych pomiędzy zobowiązanymi składającymi deklaracje a organami podatkowymi⁶⁴¹. Zaproponowane regulacje są w dużej mierze odzwierciedleniem przepisów zawartych w dziale V obecnej ordynacji podatkowej Czynności sprawdzające (art. 272-art. 280).

Istota czynności sprawdzających polega na:

- a) zbadaniu terminowości składania deklaracji podatkowych oraz przyczyn niezłożenia deklaracji, pomimo istnienia obowiązku jej złożenia;
- b) sprawdzaniu terminowości wpłacania zadeklarowanych podatków, w tym również pobieranych przez płatników oraz inkasentów;
- c) stwierdzeniu formalnej i rachunkowej poprawności dokumentów przedstawionych przy składaniu deklaracji lub wpłaceniu podatków;
- d) ustaleniu stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami;

639 Por. wyrok z 3 lutego 2011 r., III SA/Wa 1452/10 oraz z 13 kwietnia 2004 r., I SA/Ld 620/03.

640 Por. R. Kubacki, Ordynacja podatkowa. Kontrola podatkowa, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 5, s. 31.

641 Zob. S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, Ordynacja podatkowa – Komentarz, Warszawa 2013, s. 983 i nast.

- e) weryfikacji poniesionych przez podatnika wydatków i uzyskanych przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych;
- f) weryfikacji danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej.

Ostatnie dwa punkty zostały dodane do obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej w ostatnim czasie i realizują postulaty wyartykułowane w kierunkowych założeniach. Niezbędne jest jednak rozszerzenie zakresu przedmiotowego czynności sprawdzających o weryfikację wartości rzeczy lub praw majątkowych (art. 583 § 1 pkt 6), z tym jednak zastrzeżeniem, iż dokonuje się ich zgodnie z trybem szczególnym uregulowanym w rozdziale 9 działu IV nowej ordynacji podatkowej „Ustalanie wartości rzeczy i praw majątkowych”. W art. 583 § 2 proponuje się pozostawienie dotychczasowych regulacji w zakresie prowadzenia czynności sprawdzających w zakresie wymiany z państwami członkowskimi Unii Europejskiej informacji o podatku od towarów i usług przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej lub organ wyznaczony przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. W szczególności dotyczy to wykorzystywanych przy wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów dokumentów wywozu oraz dokumentów niezbędnych do potwierdzenia identyfikacji zgłoszeń na wniosek podatnika.

Projektowany art. 584 jest odpowiednikiem obecnego art. 274 ordynacji podatkowej i dotyczy korygowania stwierdzonych w ramach czynności sprawdzających uchybień mniejszej wagi. Celem tej regulacji jest ograniczenie w sprawach niebudzących kontrowersji obowiązku kontaktów zobowiązanego z organami podatkowymi. Tym samym w razie uchybień mniejszej wagi, tj. o skutkach finansowych nieprzekraczających 5000 zł, organ podatkowy ma możliwość wezwania podatnika do złożenia korekty deklaracji lub sam dokonuje stosownych poprawek lub uzupełnień. Wybór sposobu uzależniony jest od charakteru oraz zakresu zmian. W przypadku dokonania korekty przez organ podatkowy, gdy zobowiązany nie wyrazi sprzeciwu w ciągu 14 dni po otrzymaniu uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji wraz z informacją dotyczącą jej skutków finansowych, korekta dokonana przez organ podatkowy wywoła taki sam skutek prawny jak autokorekta deklaracji. Wniesienie sprzeciwu anuluje korektę organu podatkowego.

Proponuje się również w art. 584 § 3 wprowadzenie nowej instytucji w ramach czynności sprawdzających, która polega na uproszczonej korekcie deklaracji z urzędu przez organy podatkowe, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza 50 zł. Procedura ta miałaby zastosowanie w przypadku stwier-

dzenia przez organ podatkowy oczywistych omyłek i błędów rachunkowych oraz wypełnienia deklaracji niezgodnie z ustalonymi wymogami, co nie wymaga jakiegokolwiek udziału podatnika. Większość błędów stwierdzonych w trakcie czynności sprawdzających nie ma wpływu na wysokość zobowiązania podatkowego lub wpływa w stopniu minimalnym. Takie rozwiązanie z jednej strony pozwoli ograniczyć koszty funkcjonowania administracji skarbowej, z drugiej natomiast przyniesie wymierne oszczędności zobowiązanym. Proponowana regulacja ograniczy również obowiązki biurowe organów podatkowych do niezbędnego minimum, ponieważ w tym przypadku jedynie koryguje się deklarację i zawiadamia się o tym fakcie zobowiązanego, bez konieczności doręczenia kserokopii skorygowanej deklaracji. Organ podatkowy zawiadamia podatnika za pomocą środków komunikacji elektronicznej, telefonicznie albo przy użyciu innych środków łączności.

Projektowany przepis art. 585 § 1 uprawnia natomiast organy podatkowe do żądania wyjaśnień w ramach czynności sprawdzających kwestii związanych z niedopełnieniem obowiązku złożenia deklaracji bez konieczności wszczynania postępowań podatkowych. Fakultatywny charakter tego przepisu oznacza, iż organy podatkowe mają wybór, czy w przypadku, gdy zobowiązany nie składa deklaracji, w pierwszej kolejności wyjaśnić przyczyny takiego stanu, a tym samym umożliwić mu dobrowolne wywiązanie się z obowiązku, czy też skorzystać z władczego środka, tj. wszcząć postępowanie podatkowe i określić zobowiązanie w drodze decyzji.

Podobnie jak w obecnie obowiązujących przepisach pozostawiono również fakultatywny charakter czynności sprawdzających w przypadku wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji (art. 585 § 2). Organ podatkowy może bowiem wezwać składającego deklarację do udzielenia w wyznaczonym terminie niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji. Tym samym możliwe jest złożenie korekty deklaracji nie tylko w przypadku nieprawidłowości, które mają nie tylko charakter formalny, ale również gdy istnieją wątpliwości co do rzetelności wykazanych w niej danych⁶⁴².

Projekt zakłada również możliwość wezwania przez organ podatkowy do złożenia niezbędnych wyjaśnień i przedstawienia dowodów (art. 585 § 3) w przypadku weryfikacji poniesionych przez podatnika wydatków i uzyskanych przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych – w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Powyższe jest niezbędne do sprawnego wyjaśnienia stanu faktycznego bez konieczności wszczynania postępowania podatkowego w tym zakresie. Wielokrotnie bowiem organy podatkowe nie miały możliwości weryfikacji

642 M. Niezgodka-Medek (w:) S. Babiarz, *Ordynacja podatkowa... op. cit.*, s. 994.

posiadanych informacji bez wszczęcia postępowania podatkowego w tym zakresie. Jednocześnie dodany przepis stanowi podstawę prawną do żądania od podatników przedłożenia stosowych wyjaśnień i dokumentów, czyli konkretną podstawę działań mających urzeczywistnić cel określony w art. 583, na której brak zwracano uwagę w literaturze przedmiotu⁶⁴³.

Proponowany przepis art. 586 bazuje natomiast na obecnym art. 274b ordynacji podatkowej i jest odzwierciedleniem bogatego orzecznictwa sądów administracyjnych⁶⁴⁴ oraz poglądów doktryny w zakresie przedłużania terminów zwrotu podatku. Zgodnie z proponowanym przepisem organ podatkowy wskazuje nowy termin przedmiotowego zwrotu w ramach czynności sprawdzających w formie postanowienia, które musi zawierać uzasadnienie faktyczne i prawne, ponieważ rozstrzyga o istocie sprawy, a tym samym podlega zaskarżeniu do wojewódzkiego sądu administracyjnego.

W art. 587 zawarto przepisy dotyczące tzw. kontroli krzyżowych, które pozwalają organom podatkowym w związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową (tylko po wszczęciu tych postępowań) na sprawdzenie prawidłowości i rzetelności dokumentów będących w posiadaniu jego kontrahentów w zakresie objętym prowadzonym postępowaniem. Zakres podmiotowy kontroli krzyżowej obejmuje również podmioty prowadzące działalność gospodarczą uczestniczące w dostawie tego samego towaru lub świadczeniu tej samej usługi będących zarówno dostawcami, jak i nabywcami biorącymi udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie towaru lub świadczeniu usługi. Jednakże w takim przypadku żądanie może dotyczyć wyłącznie dokumentów związanych z tą dostawą towaru lub tym świadczeniem usługi (art. 587 § 4). W tym zakresie, wzorując się na przepisach ustawy o kontroli skarbowej (zob. dotychczasowy art. 13b ust. 2), z dniem 1.01.2017 r. wprowadzono do dotychczasowego art. 274c ordynacji podatkowej zmiany poprzez dodanie § 1c. Ujednolicono tym samym zakres podmiotowy kontroli krzyżowej niezależnie od tego, czy podejmowanej w ramach kontroli podatkowej, czy nowej kontroli celno-skarbowej. *De facto* oznacza to, iż w ramach kontroli krzyżowej podejmowanej na podstawie art. 583 przez naczelników urzędów skarbowych mamy do czynienia ze zrównaniem zakresu podmiotowego tych czynności nie tylko na bezpośredniego kontrahenta kontrolowanego, ale również na inne podmioty uczestniczące w łańcuchu dostaw towarów i usług, podobnie jak na gruncie art. 79 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej⁶⁴⁵.

643 Zob. D. Strzelec, *Opodatkowanie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych*, wyd. 2, Warszawa 2015, s. 265.

644 Por. uchwały 7 sędziów NSA z dnia 22 kwietnia 2002 r., FPS 1/02 oraz FPS 5/02, ONSA 2002, nr 4, poz. 135 i 137, a także wyroki NSA z dnia 18 października 2013 r., I FSK 1479/12 oraz I FSK 1480/12.

645 D. Strzelec, *Nowe zasady kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego – realna czy iluzoryczna po-prawa sytuacji kontrolowanych?*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 3.

Natomiast w przypadku konieczności uzyskania informacji lub dokumentów od podatników niewykonujących działalności gospodarczej organy podatkowe mogą zwrócić się do nich o przedłożenie tych informacji lub dokumentów (art. 587 § 6).

Proponowany art. 588 umożliwia organom podatkowym ustalanie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami, w przypadku gdy ze złożonej deklaracji wynika, że podatnik skorzystał z przysługujących mu ulg podatkowych. Czynności sprawdzające w tym zakresie mają już charakter merytoryczny, a nie tylko formalno-techniczny, jednakże ustalenia dokonane w ramach tych wstępnych czynności nie zamykają organom podatkowym możliwości weryfikacji ulg w ramach prowadzonego później postępowania podatkowego. Zgodnie z tymi przepisami organy podatkowe mogą żądać od podatnika okazania dokumentów źródłowych lub kserokopii, jednakże żądanie takie może dotyczyć jedynie takich dokumentów, do których posiadania obligują przepisy prawa. Odnośnie do weryfikacji rzetelności deklaracji w zakresie ulg podatkowych, analogicznie jak w obecnych przepisach, organy będą mogły wykorzystywać w ramach czynności sprawdzających nie tylko dokumenty będące w posiadaniu podatnika, ale również uzyskane od banków, zakładów ubezpieczeń, funduszy inwestycyjnych, dobrowolnych funduszy emerytalnych czy spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych (art. 588 § 3 i 4).

Podobnie jak w obecnie obowiązujących przepisach w art. 589 pozostawiono organom podatkowym uprawnienie do korzystania w ramach czynności sprawdzających ze środków dowodowych w postaci oględzin w celu zweryfikowania stanu faktycznego z danymi wynikającymi z deklaracji. Proponuje się również, aby w przypadku dokonywania oględzin pracownik organu działał w porozumieniu z podatnikiem, w tym przede wszystkim wspólnie ustalał dogodny termin przeprowadzenia takiego dowodu.

W art. 562 wskazano natomiast, iż w sprawach nieuregulowanych w tym rozdziale będą miały odpowiednio zastosowanie przepisy taksatywnie wymienione w tym przepisie z działu III nowej ordynacji podatkowej, jednakże najistotniejsze znaczenie przy dokonywaniu czynności sprawdzających powinny mieć odpowiednio stosowane zasady ogólne zawarte w dziale I projektowanych przepisów.

5.8. Kontrola podatkowa

5.8.1. Uwagi ogólne

W zakresie kontroli podatkowej podstawowym celem projektowanych przepisów jest stworzenie ram prawnych, które usprawnią procedurę kontroli podatkowej z jednoczesnym zagwarantowaniem kontrolowanemu szerokich uprawnień proce-

sowych. Projekt zakłada unormowanie jednolitej, zintegrowanej procedury kontroli podatkowej, która jest jednocześnie odrębną instytucją od postępowania podatkowego. Nie można bowiem zapominać, że działania organów podatkowych podejmowane na podstawie przepisów regulujących postępowanie podatkowe o jurysdykcyjnym charakterze służą załatwianiu spraw podatkowych w formie decyzji podatkowych, w których następuje władcze orzekanie o obowiązkach lub uprawnieniach określonych podmiotów. Kontrola podatkowa jest natomiast wykorzystywana do badania, czy obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego są realizowane. Z jednej strony ich celem jest więc niedopuszczenie do wszczynania zbędnych postępowań podatkowych, w sytuacji gdy zobowiązani prawidłowo wywiązują się z obowiązków, z drugiej zaś wstępne zbadanie sprawy i zebranie materiału dowodowego, który będzie mógł być wykorzystany w ewentualnym postępowaniu jurysdykcyjnym, w przypadku gdy takie obowiązki nie są respektowane⁶⁴⁶.

Warto również zauważyć, iż do systemu prawa podatkowego wprowadzono odrębną regulację w zakresie kontroli dla podatników co do zasady wywiązujących się z obowiązków podatkowych oraz bardziej rygorystyczną procedurę kontroli nakierowaną na zwalczanie szeroko rozumianej przestępczości skarbowej. Istotna jest więc dywersyfikacja procedury kontroli, a kryteria stosowania tych procedur powinny nawiązywać do wagi nieprawidłowości lub stopnia szkodliwości popełnionych przestępstw skarbowych i potrzeby szybkiego zabezpieczenia materiału dowodowego. Powyższe uwarunkowania, mające na celu zwalczanie szarej strefy gospodarczej oraz skuteczne ściganie najpoważniejszych przestępstw o charakterze finansowym, były podstawą do przyznania naczelnikowi urzędu celno-skarbowego określonych w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej szczególnych uprawnień kontrolnych zawartych w normach prawnych regulujących kontrolę celno-skarbową. Kontrola podatkowa prowadzona przez naczelnika urzędu skarbowego z założenia powinna być natomiast skierowana do podatników wywiązujących się z obowiązków podatkowych. Granica pomiędzy tymi dwoma reżimami kontroli została wprowadzona w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej.

Należy jednak podkreślić, iż pomimo rozróżnienia tych dwóch instytucji nastąpiło w pewnym sensie zbliżenie procedur kontrolnych przestrzegania przepisów prawa podatkowego po wejściu w życie z dniem 1.3.2017 r. ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Ustawa ta wprowadziła bowiem kontrolę celno-skarbową, w ramach której istnieje wiele instytucji prawnych podobnych do tych, które obecnie funkcjonują w ramach kontroli podatkowej. W przepisach tych wprowadzono również szerokie odesłanie do odpowiedniego stosowania taksatywnie

646 Zob. D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2017, s. 173 i nast.

wymienionych przepisów ordynacji podatkowej. Można mieć nadzieję, iż w ciągu następnych kilku lat nastąpi połączenie tych dwóch procedur z jednoczesnym wskazaniem przepisów, które nie będą miały zastosowania w tzw. twardych procedurach kontrolnych. Wyodrębnienie zaostrzonej procedury kontrolnej jest bowiem uzasadnione wobec podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, których cechuje wysokie prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości na wielką skalę oraz rozmiar, złożoność oraz stopień oddziaływania, wpływające na system bezpieczeństwa finansowego państwa (rezygnacja z instytucji uprzedniego zawiadomienia o kontroli, brak właściwości miejscowej, zabezpieczenie dokumentów itp.).

Zaproponowane rozwiązania legislacyjne w zakresie kontroli podatkowej kierunkowo opiera się na obecnych rozwiązaniach ordynacji podatkowej oraz ustawie o swobodzie działalności gospodarczej i zostały podzielone na cztery oddziały: przepisy ogólne, wszczęcie kontroli, czynności kontrolne oraz zakończenie i dokumentowanie kontroli podatkowej.

5.8.2. Przepisy ogólne

ROZDZIAŁ 8

KONTROLA PODATKOWA

Oddział 1

Przepisy ogólne

Art. 593. § 1. *Kontrolę podatkową u podatników, płatników, inkasentów oraz następców prawnych, zwanych dalej „kontrolowanymi”, przeprowadzają organy podatkowe pierwszej instancji, z zastrzeżeniem § 3.*

§ 2. *Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego i poinformowanie kontrolowanego o stwierdzonych nieprawidłowościach, tak aby kontrolowany mógł dokonać korekty deklaracji po zakończonej kontroli.*

§ 3. *Szef Krajowej Administracji Skarbowej przeprowadza kontrolę podatkową, której celem jest sprawdzenie stosowania uznanej przez ten organ metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi.*

Art. 594. *Do prowadzenia kontroli podatkowej kontrolowanego będącego przedsiębiorcą stosuje się przepisy rozdziału 5 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.*

Art. 595. § 1 *Kontrola podatkowa nie może być ponownie wszczęta w tej samej sprawie, z zastrzeżeniem § 2.*

§ 2. *W zakresie spraw rozstrzygniętych decyzją ostateczną organu podatkowego kontrola podatkowa może być ponownie wszczęta, jeżeli jest niezbędna do przeprowadzenia postępo-*

wania w sprawie stwierdzenia nieważności, stwierdzenia wygaśnięcia, uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej lub wznowienia postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną.

Art. 596. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może uzgadniać z obcymi władzami przeprowadzenie kontroli jednoczesnych.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej, występując do obcej władzy o przeprowadzenie kontroli jednoczesnej, podaje uzasadnienie wszczęcia takiej kontroli oraz czas jej przeprowadzenia.

§ 3. W przypadku gdy obca władza wystąpiła o przeprowadzenie kontroli jednoczesnej, Szef Krajowej Administracji Skarbowej potwierdza, w drodze postanowienia, przystąpienie do kontroli albo odmawia przeprowadzenia kontroli, uzasadniając przyczynę odmowy.

W nowych regulacjach proponuje się przede wszystkim wyeksponowanie i uzupełnienie celu kontroli podatkowej, który z jednej strony polega na sprawdzeniu przez organ podatkowy wywiązywania się przez kontrolowanych z obowiązków, z drugiej natomiast służy poinformowaniu kontrolowanego o ewentualnie stwierdzonych nieprawidłowościach, tak aby zobowiązany mógł dokonać korekty deklaracji po zakończonej kontroli (art. 593 § 2). Celem kontroli jest ustalenie istniejącego stanu faktycznego odnoszącego się do działalności zobowiązanego w zakresie mającym znaczenie dla realizacji obowiązków wynikających z przepisów prawa. Z drugiej strony służy ona określeniu tych obowiązków i jednocześnie praw, które mu przysługują. Kontrola podatkowa nie jest zatem nakierowana na rozstrzygnięcie indywidualnej sprawy podatkowej w drodze decyzji, lecz ma na celu zbadanie stanu faktycznego oraz stwierdzenie, czy rozliczenie podatkowe jest zgodne z przepisami prawa podatkowego.

Zaproponowane przepisy w zakresie kontroli podatkowej obejmują ponadto sprawdzenie stosowania uznanej przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi (art. 593 § 3).

Przez ostatnie lata system kontroli w Polsce uległ znacznym przeobrażeniom. Podkreślenia wymaga fakt, iż w projekcie ordynacji podatkowej kontrola podatkowa uregulowana jest przede wszystkim w dziale IV, jednak ważny zakres regulacji jej dotyczący jest obecnie umiejscowiony także w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej. Projektowana ustawa zakłada pozostawienie szczególnej ochrony podmiotów prowadzących działalność gospodarczą poprzez pełne stosowanie przepisów rozdziału 5 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (art. 594).

Oprócz rozszerzenia celu kontroli podatkowej wprowadzono również ograniczenia możliwości prowadzenia kontroli podatkowej w zakresie spraw, które zostały rozstrzygnięte decyzją ostateczną organu podatkowego, a więc decyzją, od której nie przysługuje odwołanie w zwykłym postępowaniu podatkowym. W art. 595 § 2 wskazano jednak sytuację, gdy wydanie decyzji podatkowej dopuszcza odstępianie

od zasady trwałości decyzji podatkowych przez zastosowanie instytucji prawnych: wznowienia postępowania, stwierdzenia nieważności decyzji, uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej, wygaśnięcia decyzji. Jeśli właściwy organ podatkowy zamierza w sprawie wszcząć jedno z wymienionych w tych przepisach postępowań, może zostać ono poprzedzone kontrolą podatkową, mimo wcześniejszego określenia lub ustalenia obowiązków w drodze decyzji ostatecznej. W pozostałych przypadkach ponowne prowadzenie kontroli podatkowej będzie niedozwolone, a ewentualne uzupełnienie materiału dowodowego może nastąpić jedynie w ramach postępowania podatkowego. W porównaniu do obecnie obowiązujących przepisów ograniczono zakres ponownej kontroli podatkowej do trybów nadzwyczajnych, ponieważ w pozostałych przypadkach ustalenie stanu faktycznego oraz stwierdzenie, czy jest on zgodny z przepisami prawa podatkowego, może nastąpić w ramach prowadzonego postępowania podatkowego. Powyższe z całą pewnością skróci czas postępowania, co przełoży się na obniżenie kosztów zarówno po stronie administracji, jak i podatnika.

W art. 596 projektu zaproponowano regulacje w zakresie przeprowadzania kontroli jednoczesnych z obcymi władzami. W porównaniu do dotychczas obowiązujących przepisów uzupełniono projektowane regulacje o przepisy dotyczące formy przystąpienia do tego rodzaju kontroli. W przypadku gdy obca władza wystąpiła o przeprowadzenie kontroli jednoczesnej, Szef Krajowej Administracji Skarbowej potwierdza przystąpienie do kontroli albo odmawia przeprowadzenia kontroli, uzasadniając przyczynę odmowy, a formą właściwą jest postanowienie.

5.8.3. Wszczęcie kontroli

Oddział 2

Wszczęcie kontroli

Art. 597. *Kontrolę podatkową wszczyna się z urzędu.*

Art. 598. § 1. *Organy podatkowe zawiadamiają kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, z zastrzeżeniem art. 600.*

§ 2. *Kontrolę wszczyna się nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli.*

§ 3. *Jeżeli kontrola nie zostanie wszczęta w terminie 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, wszczęcie kontroli wymaga ponownego zawiadomienia.*

§ 4. *Wszczęcie kontroli przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia wymaga zgody lub wniosku kontrolowanego.*

Art. 599. § 1. *Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej zawiera:*

1) *oznaczenie organu;*

- 2) datę i miejsce wystawienia;
- 3) oznaczenie kontrolowanego;
- 4) wskazanie zakresu kontroli;
- 5) pouczenie o prawie złożenia korekty deklaracji;
- 6) pouczenie o prawie ustanowienia pełnomocnika;
- 7) pouczenie o sankcjach grożących za utrudnianie kontroli podatkowej;
- 8) podpis osoby upoważnionej do zawiadomienia, a jeżeli zawiadomienie zostało wydane w postaci elektronicznej, kwalifikowanym podpisem elektronicznym lub podpisem potwierdzony profilem zaufanym ePUAP.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, o którym mowa, uwzględniając elementy zawiadomienia określone w § 1 oraz możliwość wyrażenia zgody lub złożenia wniosku wskazanych w art. 598 § 4.

Art. 600. § 1. Nie zawiadamia się o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, jeżeli:

1) kontrola:

- a) dotyczy zasadności zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług,
- b) ma być wszczęta na żądanie organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze o przestępstwo lub przestępstwo skarbowe,
- c) dotyczy opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych,
- d) dotyczy niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej,
- e) dotyczy okresu rozliczeniowego, w którym podatnik mimo ciążącego na nim obowiązku nie złożył deklaracji,
- f) ma być podjęta w oparciu o informacje uzyskane na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu,
- g) zostaje wszczęta w trybie, o którym mowa w art. 603 § 1,
- h) ma charakter doraźny dotyczący ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy rejestrującej, użytkowania kasy rejestrującej lub sporządzania spisu z natury,
- i) dotyczy podatku od wydobycia niektórych kopalin,
- j) ma charakter doraźny dotyczący sprawdzenia zachowania warunków zawieszenia działalności gospodarczej lub okoliczności zawarcia transakcji z kontrahentem na potrzeby innej kontroli,
- k) dotyczy podatku od nieruchomości, rolnego oraz leśnego w zakresie sposobu użytkowania przedmiotu opodatkowania;

2) organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że kontrolowany:

- a) jest zobowiązany w postępowaniu egzekucyjnym w administracji,

b) nie ma miejsca zamieszkania lub adresu siedziby albo doręczenie pism na podane adresy było bezskuteczne lub utrudnione.

§ 2. Przepis § 1 pkt 1 stosuje się również w razie konieczności rozszerzenia zakresu kontroli na inne okresy rozliczeniowe z uwagi na nieprawidłowości stwierdzone w wyniku dokonanych już czynności kontrolnych.

Art. 601. § 1. Kontrola podatkowa jest przeprowadzana na podstawie imiennego upoważnienia udzielonego przez:

- 1) naczelnika urzędu skarbowego lub osobę zastępującą naczelnika urzędu skarbowego – pracownikom izby administracji skarbowej obsługującej tego naczelnika;
- 2) samorządowy organ podatkowy lub osobę zastępującą albo skarbnika jednostki samorządu terytorialnego – pracownikom urzędu gminy (miasta), starostwa lub urzędu marszałkowskiego;
- 3) Szefa Krajowej Administracji Skarbowej lub osobę zastępującą Szefa Krajowej Administracji Skarbowej – pracownikom urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

§ 2. Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli podatkowej zawiera:

- 1) oznaczenie organu, datę i miejsce wystawienia;
- 2) wskazanie podstawy prawnej;
- 3) imię i nazwisko kontrolującego (kontrolujących);
- 4) numer legitymacji służbowej kontrolującego (kontrolujących);
- 5) oznaczenie kontrolowanego;
- 6) określenie zakresu kontroli;
- 7) datę rozpoczęcia i przewidywany termin zakończenia kontroli;
- 8) podpis osoby udzielającej upoważnienia, z podaniem zajmowanego stanowiska lub funkcji;
- 9) informację o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli w przypadkach określonych w art. 600 § 1;
- 10) pouczenie o prawach i obowiązkach kontrolowanego wynikających z przepisów niniejszego rozdziału.

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór imiennego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej, uwzględniając elementy upoważnienia określone w § 2.

§ 4. Upoważnienie, które nie spełnia wymagań, o których mowa w § 2, nie stanowi podstawy do przeprowadzenia kontroli.

§ 5. Zakres kontroli nie może wykraczać poza zakres wskazany w upoważnieniu.

§ 6. Dokumenty z czynności kontrolnych dokonanych na podstawie upoważnienia, które nie spełnia wymagań, o których mowa w § 2, lub wykraczających poza zakres wskazany w upoważnieniu nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym.

Art. 602. § 1. Wszczęcie kontroli podatkowej, z zastrzeżeniem § 5 i art. 603, następuje przez doręczenie kontrolowanemu upoważnienia do jej przeprowadzenia oraz okazanie legitymacji służbowej.

§ 2. Kontrolowany jest obowiązany ustanowić pełnomocnika na wypadek swojej nieobecności w czasie kontroli, jeżeli nie ustanowił pełnomocnika ogólnego lub szczególnego.

§ 3. Jeżeli kontrolowanym jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, upoważnienie doręcza się oraz okazuje się legitymację służbową członkowi zarządu, wspólnikowi albo innej osobie upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw (reprezentant kontrolowanego).

§ 4. Jeżeli kontrolowanym jest zakład podmiotu zagranicznego, upoważnienie doręcza się oraz okazuje się legitymację służbową osobie faktycznie kierującej, nadzorującej lub reprezentującej działalność prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

§ 5. W razie niemożności wszczęcia kontroli w trybie wskazanym w § 1-4 z powodu nieobecności kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika kontrolujący wzywa kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika do stawienia się w siedzibie organu podatkowego w terminie 7 dni od dnia doręczenia wezwania.

§ 6. W przypadku niestawienia się osoby wzywanej w terminie, o którym mowa w § 5, kontrolę uznaje się za wszczętą w dniu upływu tego terminu.

§ 7. W przypadku wszczęcia kontroli w trybie § 6 upoważnienie do kontroli doręcza się niezwłocznie, gdy kontrolowany, reprezentant kontrolowanego lub pełnomocnik stawi się w miejscu prowadzenia kontroli lub w siedzibie organu podatkowego.

§ 8. W razie niemożności prowadzenia czynności kontrolnych z powodu nieobecności kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika, w szczególności gdy nie jest zapewniony dostęp do dokumentów związanych z przedmiotem kontroli, kontrola może być zawieszona do czasu umożliwienia przeprowadzenia tych czynności.

§ 9. Do czasu trwania kontroli nie wlicza się okresu zawieszenia, o którym mowa w § 8.

§ 10. Kontrola podatkowa, która została zawieszona, może być podjęta w każdym czasie, od momentu umożliwienia przeprowadzenia czynności, o których mowa w § 8.

§ 11. Kontrola podatkowa, która została zawieszona, podlega umorzeniu, jeżeli w ciągu 5 lat od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu nie ustanie przyczyna zawieszenia lub nastąpi przedawnienie wymiaru.

Art. 603. § 1. Kontrola podatkowa może być wszczęta po okazaniu legitymacji służbowej kontrolowanemu, gdy czynności kontrolne są niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia.

§ 2. W razie nieobecności kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika kontrola podatkowa może być wszczęta po okazaniu legitymacji służbowej pracownikowi kontrolowanego, który może być uznany za osobę, o której mowa w art. 97 Kodeksu cywilnego, lub w obecności przywołanego świadka, którym powinien być funkcjonariusz publiczny, niebędący jednak pracownikiem organu przeprowadzającego kontrolę.

§ 3. W przypadkach, o których mowa w § 1 i 2, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli należy doręczyć niezwłocznie, gdy kontrolowany, reprezentant kontrolowanego lub pełnomocnik stawi się w miejscu prowadzenia kontroli lub siedzibie organu.

§ 4. W przypadku niestawienia się kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika w miejscu o którym mowa w § 3, organ podatkowy, nie później jednak niż w terminie 7 dni od dnia wszczęcia kontroli, wysyła upoważnienie do przeprowadzenia kontroli na adres zamieszkania lub siedziby kontrolowanego.

§ 5. Dokumenty z czynności kontrolnych dokonanych z naruszeniem obowiązku, o którym mowa w § 3 i 4, nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym.

§ 6. Organ podatkowy może zawiesić kontrolę podatkową, jeżeli w okresie 30 dni od dnia jej wszczęcia nie zostaną ustalone dane identyfikujące kontrolowanego.

§ 7. Kontrola podatkowa, która została zawieszona, może być podjęta w każdym czasie, gdy zostaną ustalone dane identyfikujące kontrolowanego.

§ 8. Kontrola podatkowa, która została zawieszona, podlega umorzeniu, jeżeli w ciągu 5 lat od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu nie zostaną ustalone dane identyfikujące kontrolowanego lub nastąpi przedawnienie wymiaru.

§ 9. Przepisów § 6-8 nie stosuje się do kontrolowanego będącego przedsiębiorcą.

§ 10. Postanowienie o zawieszeniu kontroli oraz postanowienie o umorzeniu kontroli pozostawia się w aktach sprawy.

Zgodnie z art. 597 kontrolę podatkową podejmuje się wyłącznie z urzędu. Wszczęcie kontroli podatkowej na wniosek zobowiązanego jest zatem niedopuszczalne, a ewentualne żądanie takiego podmiotu można traktować jako informację o stanie faktycznym uzasadniającym potrzebę rozważenia zasadności wszczęcia kontroli z urzędu. Zgodnie natomiast z art. 598 § 1, tak jak dotychczas, organy podatkowe są zobligowane do zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, z wyjątkiem sytuacji enumeratywnie wskazanych w przepisie art. 600.

W porównaniu z obowiązującymi przepisami katalog przypadków, kiedy nie zawiadamia się kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, został uzupełniony o kontrole dotyczące podatku od nieruchomości, rolnego oraz leśnego, ale jedynie w zakresie sposobu użytkowania przedmiotu opodatkowania. Wcześniejsze zawiadomienie praktycznie uniemożliwia organom podatkowym ustalenie faktycznego użytkowania, ponieważ podatnicy mają odpowiedni czas na dostosowanie przedmiotu opodatkowania do pierwotnie złożonej informacji.

Kontrola podatkowa może być wszczęta nie wcześniej niż po upływie 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, chyba że kontrolowany wyraził zgodę lub sam o to wniósł o jej wcześniejsze przeprowadzenie. Zrezygnowano natomiast ze zbędnego, biurokratycznego obowiązku sporządzenia adnotacji z tego faktu. Informacja ta jest bowiem znana zarówno kontrolowanemu, jak i organowi podatkowemu, a jednocześnie jest obowiązkowym elementem protokołu kontroli.

Zwiększenie gwarancji ochrony praw podatników było celem instytucji uprzedzenia o zamiarze przeprowadzenia kontroli wprowadzonej nowelizacją Ordynacji podatkowej z dnia 7.11.2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw⁶⁴⁷, obowiązującej od 1.01.2009 r. oraz zmianą ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz o zmianie niektórych innych ustaw z dnia 19.12.2008 r.⁶⁴⁸, która weszła w życie 7.03.2009 r. Każda kontrola organów państwa, w tym kontrola podatkowa, winna być prowadzona w sposób budzący do nich zaufanie, co wynika generalnie z zasady demokratycznego państwa prawnego, ujętej w art. 2 Konstytucji RP. Odzwierciedlenie powyższej zasady ma również zastosowanie w toku kontroli podatkowej. Instytucja zawiadamiania ma na celu ochronę podatnika, przede wszystkim prowadzącego działalność gospodarczą, przed jej zdeorganizowaniem w wyniku niezapowiedzianej kontroli podatkowej. Jednocześnie instytucja ta pozwala sprawnie i szybko przeprowadzić czynności kontrolne, ponieważ kontrolowany dowiaduje się z zawiadomienia o zakresie kontroli, co pozwala mu odpowiednio przygotować wszystkie niezbędne dokumenty i księgi rachunkowe, a niejednokrotnie zapewnić odpowiednie warunki pracy pracownikom organu podatkowego. Z drugiej strony, pozwala mu skorygować deklaracje podatkowe, a jeżeli jest ona zgodna z oczekiwaniami organu podatkowego, w sposób wymierny przyczyni się to do skrócenia czasu ewentualnej kontroli podatkowej. Ponadto funkcjonujący w Polsce skomplikowany system podatkowy i konsekwencje prawnofinansowe błędnego zastosowania norm prawnych przez podatników, płatników, czy inkasentów wymagają kompleksowej obsługi swoich spraw w trakcie kontroli przez profesjonalnych pełnomocników, czyli osoby kompetentne do reprezentacji i współpracy z kontrolującymi. Uprzedzenie o zamiarze przeprowadzenia kontroli pozwala kontrolowanemu na znalezienie odpowiedniego pełnomocnika do konkretnego zakresu kontroli wskazanemu w upoważnieniu⁶⁴⁹.

W art. 599 nowej ordynacji podatkowej zawarto katalog niezbędnych elementów zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej oraz delegację ustawową dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzenia wzoru takiego zawiadomienia. Oprócz niezbędnych elementów

647 Dz.U. Nr 209, poz. 1318.

648 Dz.U. z 2009 r. Nr 18, poz. 97.

649 Zob. D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2017, s. 129.

każdego dokumentu urzędowego, czyli oznaczenia organu, daty i miejsca wystawienia, oznaczenia kontrolowanego oraz podpisu osoby upoważnionej, organy podatkowe są zobligowane do wskazania w zawiadomieniu zakresu kontroli oraz szeregu praw podatnika, ale także grożących mu sankcji związanych z kontrolą podatkową. Katalog niezbędnych informacji zawartych w zawiadomieniu uzupełniono o dodatkowe, ale istotne z punktu widzenia kontrolowanego pouczenia: o prawie ustanowienia pełnomocnika oraz o sankcjach grożących za utrudnianie kontroli podatkowej (art. 599 § 1 pkt 6-7). Ponadto w porównaniu do obecnie obowiązujących przepisów ordynacji podatkowej zrezygnowano z jednej przesłanki wyłączającej obowiązek zawiadomienia o kontroli podatkowej, tj. w przypadku skazania prawomocnym wyrokiem za popełnione przestępstwa skarbowe, przestępstwa przeciwko obroto- wi gospodarczemu, przestępstwa z ustawy o rachunkowości oraz wykroczenia polegające na utrudnianiu kontroli. Korzystanie przez organy podatkowe z tego wyłączenia miało miejsce niezmiernie rzadko, a jednocześnie dotyczyłoby podatników, którzy już wcześniej spełniali inną przesłankę, która zwalniała organy podatkowe z obowiązku zawiadomienia go o kontroli.

Zgodnie z art. 601 § 1 kontrola podatkowa jest prowadzona na podstawie imiennego upoważnienia wydanego przez organ podatkowy, a doręczenie tego upoważnienia wszczyna kontrolę, wskutek której powstają określone uprawnienia oraz obowiązki kontrolującego i kontrolowanego. Wszczęcie kontroli podatkowej następuje zatem z chwilą doręczenia kontrolowanemu lub osobie wyznaczonej do jego reprezentowania, względnie ustanowionemu pełnomocnikowi, imiennego upoważnienia do przeprowadzenia tej kontroli, z jednoczesnym okazaniem legitymacji służbowej. W przypadku kontroli podatkowej prowadzonej przez naczelnika urzędu skarbowego legitymacja ta musi być zgodna ze wzorem określonym w rozporządzeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych wydanego na podstawie delegacji ustawowej określonej w art. 3 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (art. 602 § 1).

W przypadku podmiotów będących osobą prawną lub jednostką niemającą osobowości prawnej upoważnienie do kontroli doręcza się członkowi zarządu, wspólnikowi albo innej osobie upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw (art. 602 § 3). Przepisy powszechnie obowiązujące oraz akty wewnętrzne obowiązujące w danym podmiocie (statut, umowa spółki) decydują o tym, jakie osoby są upoważnione do reprezentowania osoby prawnej lub jednostek niemających osobowości prawnej. Powyższa kwestia powinna być ustalona przed rozpoczęciem kontroli, ponieważ doręczenie i okazanie ww. dokumentów niewłaściwym osobom oznacza, że kontrola podatkowa nie została skutecznie podjęta. Doręczenie kontrolowanemu przedmiotowego upoważnienia stanowi bowiem formalną przesłankę dopuszczalności prowadzenia kontroli podatkowej. Ponadto, jeżeli kontrolowanym jest zakład podmiotu zagranicznego, upoważnienie

doręcza się oraz okazuje się legitymację służbową osobie faktycznie kierującej, nadzorującej lub reprezentującej działalność prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (art. 602 § 4).

Warto również wskazać, iż w kontroli podatkowej będą miały odpowiednie zastosowanie przepisy działu I, w tym rozdziału 7 regulującego instytucję pełnomocnika, co w konsekwencji oznacza, iż w przypadku ustanowienia pełnomocnika ogólnego wszczęcie kontroli powinno nastąpić poprzez doręczenie upoważnienia i okazanie legitymacji służbowej temu pełnomocnikowi. Organ ma zatem obowiązek przed wszczęciem kontroli podatkowej sprawdzić w Centralnym Rejestrze Pełnomocnictw Ogólnych, czy został ustanowiony taki pełnomocnik, ponieważ z jednej strony udzielenie pełnomocnictwa ogólnego pozwala umocowanemu pełnomocnikowi na prowadzenie i działanie w każdej sprawie danego podatnika przed organami podatkowymi, z drugiej natomiast to uniwersalne upoważnienie do reprezentacji przed organami podatkowymi oznacza możliwość wszczęcia m.in. kontroli podatkowej (doręczenie upoważnienia do kontroli podatkowej). W przypadku ustanowienia pełnomocnika szczególnego przez kontrolowanego skuteczne wszczęcie kontroli może nastąpić także przez doręczenie upoważnienia i okazanie odpowiednich dokumentów temu pełnomocnikowi, jeśli jest on obecny w miejscu wszczęcia kontroli.

Jednocześnie art. 602 § 2 projektowanych przepisów wprowadza wymóg ustanowienia pełnomocnika na wypadek nieobecności kontrolowanego w czasie kontroli, jeżeli nie ustanowiono pełnomocnika ogólnego lub szczególnego. Obligatoryjne ustanowienie pełnomocnika ma umożliwić dokonywanie czynności kontrolnych przez kontrolujących.

Nieobecność osób wymienionych powyżej nie ogranicza możliwości wszczęcia kontroli podatkowej, ponieważ zgodnie z art. art. 602 § 5-7 moment wszczęcia kontroli zostaje jedynie przesunięty w czasie. Organ podatkowy jest bowiem zobligowany wezwać kontrolowanego lub inne osoby wymienione powyżej do stawienia się w miejscu prowadzenia kontroli następnego dnia po upływie 7 dni od dnia doręczenia wezwania, a jeżeli wezwanie okaże się nieskuteczne i wymienione osoby się nie stawiają, datą wszczęcia kontroli będzie dzień, w którym upłynie ten termin. W takim przypadku kontrolujący ma obowiązek doręczyć upoważnienie, gdy kontrolowany stawi się w miejscu prowadzenia kontroli. To rozwiązanie ma zapobiec utrudnieniu podjęcia kontroli podatkowej przez celową nieobecność kontrolowanych lub reprezentujących ich osób w miejscu, w którym wszczynana jest kontrola. Pomimo formalnego wszczęcia kontroli podatkowej nieobecność kontrolowanego lub reprezentujących go osób może faktycznie uniemożliwić przeprowadzenie kontroli, a w szczególności gdy nie jest zapewniony dostęp do dokumentów związanych z przedmiotem kontroli. W takim przypadku organ podatkowy jest zobowiązany

w formie postanowienia zawiesić kontrolę do czasu umożliwienia przeprowadzenia czynności kontrolnych (art. 602 § 8). Przepis ten zawiera koniunkcję pomiędzy nieobecnością podmiotów w nim wymienionych a brakiem możliwości przeprowadzenia czynności kontrolnych, a w szczególności brakiem dostępu do dokumentów związanych z przedmiotem kontroli, co oznacza, że warunkiem zawieszenia kontroli podatkowej jest wystąpienie obu tych przesłanek łącznie.

W proponowanych przepisach pozostawiono dotychczasowe regulacje w zakresie trybu uproszczonego wszczęcia kontroli podatkowej, będącego jednocześnie trybem nadzwyczajnym (art. 603). W praktyce stosowany jest on w nielicznych przypadkach, jednakże wszczęcie w tym trybie zawsze kończy się ustaleniami organów podatkowych. Wszczęcie kontroli podatkowej w tym trybie uwarunkowane jest jednak szczególnymi przesłankami, o których mowa w art. 603 § 1. Muszą bowiem zaistnieć okoliczności faktyczne uzasadniające niezwłoczne przeprowadzenie kontroli, a jednocześnie czynności kontrolne są niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia.

Dopiero po spełnieniu powyższych przesłanek, których ocena należy do kontrolujących, wszczęcie kontroli podatkowej może nastąpić po okazaniu legitymacji służbowej, zaś samo upoważnienie do przeprowadzenia kontroli podatkowej doręcza się bez zbędnej zwłoki, gdy osoba ta stawi się w miejscu prowadzenia kontroli lub siedzibie organu, jednak nie później niż w terminie 7 dni roboczych od dnia wszczęcia kontroli. W przypadku niespełnienia ww. obowiązku dokumenty z czynności kontrolnych nie będą mogły, zgodnie z art. 603 § 5, stanowić dowodu w sprawie, chyba że nie można ustalić danych identyfikujących kontrolowanego.

Kolejnym uproszczeniem jest możliwość wszczęcia kontroli podatkowej w tym trybie, czyli poprzez okazanie legitymacji służbowej (art. 603 § 2) pracownikowi kontrolowanego lub innej osobie wykonującej czynności na rzecz kontrolowanego w miejscu wszczęcia kontroli⁶⁵⁰, ale jedynie w sytuacji, gdy kontrolujący nie zastaną kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika. Również w tym przypadku upoważnienie do przeprowadzenia kontroli podatkowej doręcza się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 7 dni roboczych od dnia wszczęcia kontroli (art. 603 § 4).

W przypadku wszczęcia kontroli podatkowej „na legitymację”, gdy ustanowiono pełnomocnika, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli musi być doręczone właśnie jemu, a nie kontrolowanemu, oczywiście nie później niż w terminie 7 dni od dnia wszczęcia kontroli. Proponowany przepis art. 603 § 4 nie daje bowiem

650 Zgodnie z art. 97 kc. osobę czynną w lokalu przedsiębiorstwa przeznaczonym do obsługi publiczności poczytuje się w razie wątpliwości za umocowaną do dokonywania czynności prawnych, które zazwyczaj bywają dokonywane z osobami korzystającymi z usług tego przedsiębiorstwa.

możliwości wyboru adresata czynności wszczęcia kontroli podatkowej ze względu na instytucję pełnomocnika ogólnego uregulowanego w dziale I ordynacji podatkowej.

Proponuje się również wprowadzenie instytucji zawieszenia kontroli podatkowej w przypadku braku możliwości ustalenia danych identyfikacyjnych kontrolowanego w okresie 30 dni od dnia wszczęcia kontroli (art. 603 § 6-10). Wydaje się, iż instytucja ta będzie stosowana niezmiernie rzadko, chyba że kontrolowany będzie unikał kontaktu z kontrolującymi. Reasumując, organ podatkowy w drodze postanowienia może zawiesić kontrolę podatkową jedynie w przypadku nieustalenia danych identyfikacyjnych kontrolowanego i to w ściśle określonym terminie 30 dni od dnia wszczęcia kontroli. Po zawieszeniu kontroli organ podatkowy będzie miał możliwość podjęcia kontroli podatkowej, jeżeli dane identyfikujące kontrolowanego zostaną ustalone (art. 603 § 7), a jeżeli nie zostaną ustalone w ciągu 5 lat od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu kontroli podatkowej, zawieszona kontrola podlega umorzeniu (art. 603 § 8).

5.8.4. Czynności kontrolne

Oddział 3

Czynności kontrolne

Art. 604. § 1. *Czynności kontrolnych dokonuje się w obecności kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika, chyba że kontrolowany zrezygnuje z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych.*

§ 2. *Oświadczenie o rezygnacji z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych składa dane jest na piśmie. W razie odmowy złożenia oświadczenia kontrolujący dokonuje odpowiedniej adnotacji, dołączając ją do protokołu.*

§ 3. *W przypadku gdy w toku kontroli kontrolowany, reprezentant kontrolowanego lub pełnomocnik jest nieobecny, lecz nie zrezygnowano z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych, czynności kontrolne mogą być wykonywane w obecności innych osób, o których mowa w art. 603 § 2.*

Art. 605. § 1. *Czynności kontrolne prowadzone są w siedzibie kontrolowanego, w innym miejscu przechowywania dokumentacji lub w miejscach związanych z prowadzoną przez niego działalnością i w godzinach jej prowadzenia, a w przypadku skrócenia w toku kontroli czasu prowadzenia działalności – czynności kontrolne mogą być prowadzone przez 8 godzin dziennie.*

§ 2. *W przypadku gdy księgi podatkowe są prowadzone lub przechowywane poza siedzibą kontrolowanego, kontrolowany na żądanie kontrolującego obowiązany jest zapewnić dostęp do ksiąg w swojej siedzibie albo w miejscu ich prowadzenia lub przechowywania, jeżeli udostępnienie ich w siedzibie może w znacznym stopniu utrudnić prowadzenie przez kontrolowanego bieżącej działalności.*

§ 3. Przepisy § 1 i 2 stosuje się również w przypadku, gdy kontrolowany prowadzi działalność w lokalu mieszkalnym.

Art. 606. Kontrola lub poszczególne czynności kontrolne za zgodą kontrolowanego mogą być przeprowadzane również w siedzibie organu podatkowego, jeżeli może to usprawnić prowadzenie kontroli lub kontrolowany zrezygnował z uczestniczenia w czynnościach kontrolnych.

Art. 607. § 1. Kontrolujący, w zakresie wynikającym z upoważnienia, są w szczególności uprawnieni do:

- 1) wstępu na grunt oraz do budynków, lokali lub innych pomieszczeń kontrolowanego;
- 2) wstępu do lokali mieszkalnych w przypadku, o którym mowa w art. 589 § 1;
- 3) żądania okazania majątku podlegającego kontroli oraz do dokonania jego oględzin;
- 4) żądania udostępniania akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli oraz do sporządzania z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków i udokumentowanego pobierania danych w postaci elektronicznej;
- 5) zbierania innych niezbędnych materiałów w zakresie objętym kontrolą;
- 6) zabezpieczania zebranych dowodów;
- 7) legitymowania osób w celu ustalenia ich tożsamości, jeżeli jest to niezbędne dla potrzeb kontroli;
- 8) żądania przeprowadzenia spisu z natury;
- 9) przesłuchiwania świadków, kontrolowanego oraz innych osób wymienionych w art. 609 § 4;
- 10) zasięgnięcia opinii biegłych.

§ 2. Kontrolujący może zażądać wydania, na czas trwania kontroli, za pokwitowaniem:

- 1) próbek towarów;
- 2) akt, ksiąg i dokumentów, o których mowa w § 1 pkt 4:
 - a) w razie powzięcia uzasadnionego podejrzenia, że są one nierzetelne, lub
 - b) gdy kontrolowany nie zapewnia kontrolującemu warunków umożliwiających wykonywanie czynności kontrolnych związanych z badaniem tej dokumentacji, a w szczególności nie udostępnia kontrolującemu samodzielnego pomieszczenia i miejsca do przechowywania dokumentów.

§ 3. Przeglądanie akt postępowania przygotowawczego i sądowego, akt spraw sądowych, a także dokumentów zawierających informacje niejawne lub stanowiące tajemnicę zawodową oraz sporządzanie z nich odpisów i notatek następuje z zachowaniem właściwych przepisów.

Art. 608. § 1. Kontrolujący może w razie uzasadnionej potrzeby wezwać, w pilnych przypadkach także ustnie, pomocy organu Policji, Straży Granicznej lub straży miejskiej (gminnej), jeżeli trafi na opór uniemożliwiający lub utrudniający przeprowadzenie czynności kontrolnych, albo zwrócić się o ich asystę, gdy zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że na taki opór

natrafi. Jeżeli opór stawia żołnierz czynnej służby wojskowej, kontrolujący wzywa do pomocy właściwy organ wojskowy, chyba że zwłoka grozi udaremnieniem czynności kontrolnych, a na miejscu nie ma organu wojskowego.

§ 2. Organy wymienione w § 1 nie mogą odmówić udzielenia pomocy lub asysty.

§ 3. Minister właściwy do spraw wewnętrznych w porozumieniu z Ministrem Obrony Narodowej określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy zakres obowiązków organów udzielających pomocy lub asystujących przy wykonywaniu czynności kontrolnych, tryb udzielania pomocy lub asysty, sposób dokumentowania przebiegu pomocy lub asysty oraz właściwość miejscową organów do udzielenia pomocy lub asysty.

§ 4. Wydając rozporządzenie, o którym mowa w § 3, uwzględnia się w szczególności zróżnicowanie zakresu obowiązków organów udzielających pomocy w zależności od sposobu stawiania oporu.

Art. 609. § 1. Kontrolowany, jego pracownik oraz osoby współdziałające z kontrolowanym są obowiązani umożliwić wykonywanie czynności, o których mowa w art. 607, w szczególności:

- 1) umożliwić, nieodpłatnie, filmowanie, fotografowanie, dokonywanie nagrań dźwiękowych oraz utrwalanie stanu faktycznego za pomocą innych nośników informacji, jeżeli film, fotografia, nagranie lub informacja zapisana na innym nośniku może stanowić dowód lub przyczynić się do utrwalenia dowodu w sprawie będącej przedmiotem kontroli;
- 2) przedstawić, na żądanie kontrolującego, tłumaczenie na język polski sporządzonej w języku obcym dokumentacji dotyczącej spraw będących przedmiotem kontroli;
- 3) przekazać, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciąg z ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych zapisany w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 353 § 2, jeżeli kontrolowany prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych; przepis art. 54 § 5 pkt 1 stosuje się odpowiednio.

§ 2. Czynności określone w § 1 pkt 2 i 3 kontrolowany jest obowiązany wykonać na własny koszt.

§ 3. Kontrolowany ma obowiązek w wyznaczonym terminie udzielać wszelkich wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli, dostarczać kontrolującemu żądane dokumenty oraz zapewnić kontrolującemu warunki do pracy, w tym w miarę możliwości udostępnić samodzielne pomieszczenie i miejsce do przechowywania dokumentów.

§ 4. Reprezentant kontrolowanego, pracownik oraz osoby współdziałające z kontrolowanym są obowiązani udzielić wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli, w zakresie wynikającym z wykonywanych czynności lub zadań.

§ 5. Kontrolujący są uprawnieni do wstępu na teren jednostki kontrolowanej oraz poruszania się po tym terenie na podstawie legitymacji służbowej bez potrzeby uzyskiwania przepustki oraz nie podlegają rewizji osobistej przewidzianej w regulaminie wewnętrznym tej jednostki; podlegają natomiast przepisom o bezpieczeństwie i higienie pracy obowiązującym w kontrolowanej jednostce.

Art. 610. § 1. Kontrolujący ma prawo wstępu na teren, do budynku lub lokalu mieszkalnego kontrolowanego w celu:

1) dokonania oględzin, jeżeli:

- a) zostały one wskazane jako miejsce wykonywania działalności gospodarczej lub jako siedziba kontrolowanego,
- b) jest to niezbędne dla ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego lub podstawy opodatkowania,
- c) jest to niezbędne do zweryfikowania faktu poniesienia wydatków na cele mieszkaniowe uprawniających do skorzystania z ulg podatkowych;

2) dokonania oględzin oraz przeszukania lokali mieszkalnych, innych pomieszczeń lub rzeczy, jeżeli powzięto informację o prowadzeniu niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej albo w przypadku gdy są tam przechowywane przedmioty, księgi podatkowe, akta lub inne dokumenty mogące mieć wpływ na ustalenie istnienia obowiązku podatkowego lub określenie wysokości zobowiązania podatkowego.

§ 2. Czynności wymienione w § 1 pkt 2 przeprowadzają upoważnieni pracownicy organu podatkowego po uzyskaniu, na wniosek organu podatkowego, zgody prokuratora rejonowego. Przed przystąpieniem do tych czynności kontrolowanemu okazuje się postanowienie prokuratora o wyrażeniu na nie zgody. Przepisy Kodeksu postępowania karnego o przeszukaniu odnoszące się do Policji mają także zastosowanie do kontrolujących. Sporządza się protokół tych czynności, który wymaga zatwierdzenia przez prokuratora. W razie odmowy zatwierdzenia protokołu materiały i informacje zebrane w toku czynności nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym.

§ 3. Czynności wymienione w § 1 pkt 1 dokonywane są za zgodą kontrolowanego. W razie braku takiej zgody przepis § 2 stosuje się odpowiednio.

§ 4. W przypadku gdy nieruchomości lub ich części albo rzeczy znajdują się w posiadaniu osób trzecich, osoby te są obowiązane je udostępnić, w celu przeszukania lub oględzin, na żądanie organu podatkowego. Przepisy § 2 i 3 stosuje się odpowiednio.

Art. 611. § 1. Kontrolowanego zawiadamia się o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków lub opinii biegłych przynajmniej na 3 dni robocze przed terminem ich przeprowadzenia, a dowodu z oględzin nie później niż bezpośrednio przed podjęciem tych czynności.

§ 2. Przepisy § 1 nie stosuje się, jeżeli kontrolowany jest nieobecny, a okoliczności sprawy uzasadniają natychmiastowe przeprowadzenie dowodu.

Art. 612. § 1 Naczelnik urzędu skarbowego w toku kontroli podatkowej może przekazać sprawę naczelnika urzędu celno-skarbowego do prowadzenia kontroli celno-skarbowej na podstawie odrębnych przepisów, po wyrażeniu uprzednio zgody przez ten organ. Czynności podjęte w trakcie kontroli podatkowej pozostają w mocy, a dowody zebrane w sprawie stanowią dowody, o których mowa w odrębnych przepisach.

§ 2. Kontrolujący sporządza protokół z przeprowadzonych czynności kontrolnych w trzech egzemplarzach, przy czym jeden egzemplarz protokołu kontrolujący doręcza kontrolowanemu, a drugi przekazuje naczelnikowi urzędu celno-skarbowego.

§ 3. Do protokołu z czynności kontrolnych stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące protokołu kontroli, z wyłączeniem art. 614 § 2 pkt 7-9.

W art. 604 proponuje się, aby czynności kontrolne były dokonywane w obecności kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub jego pełnomocnika, chyba że sam zrezygnuje z tego prawa, składając odpowiednie oświadczenie na piśmie. Czynności kontrolne prowadzone będą w siedzibie kontrolowanego, w innym miejscu przechowywania dokumentacji lub w miejscach związanych z prowadzoną przez niego działalnością i w godzinach jej prowadzenia, jednakże w przypadku gdy księgi podatkowe są prowadzone lub przechowywane poza siedzibą kontrolowanego, kontrolowany na żądanie kontrolującego obowiązany jest zapewnić dostęp do ksiąg w swojej siedzibie albo w miejscu ich prowadzenia lub przechowywania, jeżeli udostępnienie ich w siedzibie może w znacznym stopniu utrudnić prowadzenie przez kontrolowanego bieżącej działalności (art. 605). W art. 606 zaproponowano również, aby za zgodą kontrolowanego kontrola lub poszczególne czynności kontrolne mogły być przeprowadzane również w siedzibie organu podatkowego, jeżeli może to usprawnić prowadzenie kontroli lub kontrolowany zrezygnował z uczestniczenia w czynnościach kontrolnych.

Katalog uprawnień kontrolujących został natomiast zawarty w art. 607-610, który w przeciwieństwie do kontroli celno-skarbowej ma charakter otwarty. Tak szeroki zakres uprawnień wynika z konieczności wyposażenia kontrolujących w adekwatne do zakresu ich działania instrumenty. Nie oznacza to jednak, iż pracownicy organów podatkowych prowadzący kontrole podatkowe będą za każdym razem wykorzystywać wszystkie przysługujące uprawnienia, jest to bowiem uzależnione od rodzaju, miejsca oraz zakresu wykonywanych zadań. Powinni oni z nich korzystać w sposób, który umożliwi im najskuteczniejszą realizację celu kontroli podatkowej.

Ponadto w przypadku, gdy kontrolujący natrafi na opór uniemożliwiający lub utrudniający przeprowadzenie czynności kontrolnych, w razie uzasadnionej potrzeby może wezwać funkcjonariuszy Policji, Straży Granicznej lub straży miejskiej (gminnej) lub zwrócić się o ich asystę, gdy zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że na taki opór natrafi (art. 608). Jeżeli opór stawia żołnierz czynnej służby wojskowej, kontrolujący wzywa do pomocy właściwy organ wojskowy, chyba że zwłoka grozi udaremnieniem czynności kontrolnych, a na miejscu nie ma organu wojskowego. Jednocześnie gdy kontrolujący zwróć się o taką pomoc, organy te nie mogą odmówić jej udzielenia lub asysty. Szczegółowy zakres obowiązków organów udzielających pomocy lub asystujących przy wykonywaniu czynności kontrolnych, tryb

udzielania, sposób dokumentowania przebiegu pomocy lub asysty oraz właściwość miejscową organów do udzielenia pomocy lub asysty określa rozporządzenie ministra właściwego do spraw wewnętrznych w porozumieniu z Ministrem Obrony Narodowej wydanym na podstawie art. 608 § 3.

W ślad za uprawnieniami kontrolujących w trakcie kontroli podatkowej w art. 609 zawarto również podstawowe obowiązki, jakie przepisy ordynacji podatkowej nakładają na kontrolowanego, pracowników oraz osoby z nim współdziałające, podmiot prowadzący albo przechowujący księgi podatkowe lub dokumenty.

W art. 612 projektowanych przepisach proponuje się również stworzenie procedury przejęcia kontroli przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, po uprzednim wyrażeniu przez niego zgody. Analogicznie jak w przypadku postępowania podatkowego (art. 88) naczelnik urzędu skarbowego powinien mieć bowiem możliwość przekazania spraw w sytuacjach, gdy rozmiary, złożoność i stopień oddziaływania występujących uchybień w sposób istotny wpływają na system bezpieczeństwa finansowego państwa. Po przejęciu kontroli przez właściwego naczelnika urzędu celno-skarbowego kontrolujący będą wykonywać czynności kontrolne w ramach kontroli celno-skarbowej uregulowanej w cyt. ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej. W porównaniu z obecnie obowiązującymi przepisami Ordynacji podatkowej zrezygnowano z warunku, który musiał być spełniony, aby można było przekazać sprawę do prowadzenia kontroli celno-skarbowej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego. Biorąc również pod uwagę ekonomikę postępowania, ale przede wszystkim zasadę pewności prawa, proponuje się również wprowadzenie zakazu retroaktywności procesowej, zgodnie z którym wszelkie czynności kontrolne podjęte w ramach kontroli podatkowej pozostają w mocy. Przekazanie sprawy naczelnikowi urzędu celno-skarbowemu nie powinny wpływać na skutki procesowe ukształtowane w toku kontroli podatkowej. Podjęcie decyzji (po uprzednim wyrażeniu zgody) o przekazaniu sprawy do dalszego prowadzenia przez naczelnika urzędu celno-skarbowego obliuguje kontrolujących do sporządzenia protokołu z przeprowadzonych czynności kontrolnych w trzech egzemplarzach i przekazanie jednego egzemplarza kontrolowanemu, drugiego naczelnikowi urzędu celno-skarbowego a trzeci pozostawia w aktach sprawy.

5.8.5. Zakończenie i dokumentowanie kontroli podatkowej

Oddział 4

Zakończenie i dokumentowanie kontroli podatkowej

Art. 613. § 1. *Kontrola powinna zostać zakończona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie wskazanym w upoważnieniu, o którym mowa w art. 601.*

§ 2. *O każdym przypadku niezakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu, o którym mowa w art. 601, kontrolujący obowiązany jest zawiadomić na piśmie kontrolo-*

wanego, podając przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli i wskazując nowy termin jej zakończenia.

§ 3. Dokumenty dotyczące czynności kontrolnych dokonanych po upływie tego terminu nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym, chyba że został wskazany nowy termin zakończenia kontroli.

Art. 614. § 1. Przebieg kontroli kontrolujący dokumentuje w protokole kontroli. Stan faktyczny może być ponadto utrwalony za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk lub na informatycznych nośnikach danych.

§ 2. Protokół kontroli zawiera w szczególności:

- 1) wskazanie kontrolowanego;
- 2) wskazanie osób kontrolujących;
- 3) określenie przedmiotu i zakresu kontroli;
- 4) określenie miejsca i czasu przeprowadzenia kontroli;
- 5) opis dokonanych ustaleń faktycznych;
- 6) dokumentację dotyczącą przeprowadzonych dowodów;
- 7) ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli, w tym stwierdzone nieprawidłowości;
- 8) pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji;
- 9) pouczenie o obowiązku zawiadomienia organu podatkowego przez kontrolowanego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości, oraz skutkach niedopełnienia tego obowiązku.

§ 3. Załącznik do protokołu kontroli stanowią protokoły czynności, o których mowa w art. 611 § 1.

§ 4. W protokole kontroli mogą być zawarte również ustalenia dotyczące badania ksiąg w zakresie przewidzianym w art. 352. W tym przypadku nie sporządza się odrębnego protokołu badania ksiąg, o którym mowa w art. 352 § 6.

§ 5. Protokół kontroli jest sporządzany w dwóch egzemplarzach. Jeden egzemplarz protokołu kontroli kontrolujący doręcza kontrolowanemu, z wyłączeniem załączonych do protokołu kontroli fotokopii, odpisów i wydruków z akt, ksiąg oraz innych, dokumentów udostępnionych przez kontrolowanego, które zostały zwrócone przez kontrolującego, czyniąc o tym wzmiankę w protokole kontroli.

Art. 615. § 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z Ministrem Sprawiedliwości oraz ministrem właściwym do spraw informatyzacji określi, w drodze rozporządzenia, sposób zabezpieczania, odtwarzania i wykorzystywania dowodów utrwalonych za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk lub na informatycznych nośnikach danych, uwzględniając rodzaje czynników zewnętrznych, których działanie może spowodować

zniszczenie lub uszkodzenie dowodu, obecność przedstawiciela organu kontrolującego podczas ich odtwarzania, formę oznakowania dowodu oraz ewidencjonowania czynności odtworzenia i wykorzystania dowodu.

§ 2. Przepisów § 1 nie stosuje się do danych uzyskanych zgodnie z art. 361.

Art. 616. § 1. W przypadku stwierdzenia w toku kontroli, że organ przeprowadzający kontrolę był niewłaściwy miejscowo w momencie wszczęcia kontroli, kontrolujący sporządza protokół z czynności kontrolnych. Czynności podjęte we wszczętej kontroli podatkowej pozostają w mocy.

§ 2. Protokół z czynności kontrolnych jest sporządzany w trzech egzemplarzach, przy czym jeden egzemplarz protokołu kontrolujący doręcza kontrolowanemu, a drugi przekazuje organowi podatkowemu właściwemu w sprawie.

§ 3. Do protokołu z czynności kontrolnych stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące protokołu kontroli, z wyłączeniem art. 614 § 2 pkt 7 i 9.

Art. 617. § 1. Kontrolowany, który nie zgadza się z ustaleniami zawartymi w protokole kontroli, może w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia przedstawić zastrzeżenia lub wyjaśnienia, wskazując równocześnie stosowne wnioski dowodowe.

§ 2. Organ podatkowy jest obowiązany rozpatrzyć zastrzeżenia, o których mowa w § 1, i w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania zawiadomić kontrolowanego o sposobie ich załatwienia, wskazując w szczególności, które zastrzeżenia nie zostały uwzględnione, wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym.

§ 3. W przypadku niezłożenia wyjaśnień lub zastrzeżeń w terminie określonym w § 1, przyjmuje się, że kontrolowany nie kwestionuje ustaleń kontroli podatkowej.

Art. 618. § 1. Jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości, kontrolowany ma obowiązek zawiadomienia organu podatkowego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej.

§ 2. W razie niedopełnienia obowiązku przewidzianego w § 1 pismo uważa się za doręczone pod dotychczasowym adresem lub adresem elektronicznym z upływem ostatniego dnia okresu, o którym mowa w art. 302 § 1 lub art. 307 § 3, a pismo pozostawia się w aktach sprawy.

Art. 619. § 1. Przepisy dotyczące kontrolowanego stosuje się odpowiednio do reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika, z wyłączeniem art. 600 § 1 pkt 2 oraz art. 618.

§ 2. Jeżeli pełnomocnik jest nieobecny w miejscu prowadzenia kontroli, podczas gdy jest obecny kontrolowany, pisma doręcza się kontrolowanemu, a czynności kontrolnych dokonuje się w obecności kontrolowanego.

§ 3. Kontrola zostaje zakończona w dniu doręczenia protokołu kontroli.

Art. 620. W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 263, art. 269, art. 288 § 5, art. 289-293i art. 328-330 oraz przepisy rozdziałów 3, 4, 6 z wyłączeniem art. 333, rozdziałów 7-11, 15, 17, 23, 24 działu III.

Zgodnie z proponowanym art. 613 § 1 zakończenie kontroli podatkowej winno nastąpić bez zbędnej zwłoki i nie później niż w terminie wskazanym w upoważnieniu do jej przeprowadzenia. Obowiązuje przy tym zasada szybkości i prostoty postępowania przewidziana w zasadach ogólnych działu I projektowanych przepisów. Kontrolujący jest bowiem zobligowany działać wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do osiągnięcia celu kontroli podatkowej. Ponadto organ podatkowy, udzielając upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej, nie zawsze jest w stanie precyzyjnie przewidzieć, w jakim terminie istnieje możliwość zakończenia kontroli, dlatego w art. 613 § 2 proponuje się dopuszczenie przedłużenia terminu zakończenia kontroli podatkowej. Czynności kontrolne dokonywane w trakcie kontroli podatkowej mogą bowiem dotyczyć okoliczności faktycznych o różnym stopniu skomplikowania. Zachowano również zasadę skutków prawnych dotyczących dokumentowania czynności kontrolnych dokonanych po upływie terminu zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli nie wyznaczono nowego terminu. Dokumenty takie nie mogą stanowić dowodu w ewentualnym postępowaniu podatkowym (art. 613 § 3).

Realizacja podstawowej zasady pisemności kontroli podatkowej została zawarta w art. 614, nakładającym obowiązek sporządzenia protokołu kontroli, który będzie zawierał opis stanu faktycznego w zakresie objętym kontrolą oraz ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli podatkowej, a jednocześnie zostanie odzwierciedlony przebieg poszczególnych czynności wykonywanych w jej toku. Dokumentowanie wszystkich przeprowadzonych czynności w ramach prowadzonej kontroli podatkowej zagwarantuje bowiem transparentność podejmowanych działań przez kontrolujących, a jednocześnie będzie stanowiło dowód zaistniałego stanu faktycznego. W postępowaniu podatkowym protokół taki będzie pełnił rolę środka dowodowego, chyba że zostanie zakwestionowany przez kontrolowanego. Skutkiem doręczenia protokołu kontroli podatkowej jest jej zakończenie.

W art. 617 proponuje się natomiast, analogicznie jak w obecnie obowiązujących przepisach, pozostawienie instytucji zastrzeżeń do protokołu kontroli podatkowej, która umożliwi kontrolowanemu w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu żądanie przedstawienia dodatkowych dowodów w zakresie objętym kontrolą. Instytucja ta jest również swoistą prezentacją stanowiska kontrolowanego oraz polemiki z ustaleniami faktycznymi oraz oceną prawną zawartą w tym protokole. Organ podatkowy jest obowiązany rozpatrzyć zastrzeżenia i w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania zawiadomić kontrolowanego o sposobie ich załatwienia, wskazując w szczególności, które zastrzeżenia nie zostały uwzględnione, wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym.

Na zakończenie warto również wskazać na skutki zakończenia kontroli podatkowej, w tym przede wszystkim:

- 1) prawo do skorygowania deklaracji,
- 2) możliwość wszczęcia postępowania podatkowego,
- 3) obowiązek kontrolowanego zawiadomienia o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli w jej toku ujawniono nieprawidłowości.

W art. 620 wskazano natomiast, iż w sprawach nieuregulowanych w tym rozdziale będą miały odpowiednio zastosowanie przepisy taksatywnie wymienione oraz niektóre przepisy z działu III nowej ordynacji podatkowej.

5.9. Ustalanie wartości rzeczy lub praw majątkowych

ROZDZIAŁ 9

USTALANIE WARTOŚCI RZECZY LUB PRAW MAJĄTKOWYCH

Art. 621. § 1. Jeżeli z przepisów prawa podatkowego wynika obowiązek określenia przez zobowiązanego wartości rzeczy lub praw majątkowych, a zobowiązany nie określił wartości tych rzeczy lub praw, organ podatkowy w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego wzywa zobowiązanego do określenia tej wartości w terminie nie krótszym niż 14 dni od dnia doręczenia wezwania, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej.

§ 2. Organ podatkowy może wezwać zobowiązanego do podwyższenia lub obniżenia wartości rzeczy lub praw majątkowych w terminie, o którym mowa w § 1, jeżeli w ocenie organu podatkowego wskazana przez zobowiązanego wartość rzeczy lub praw majątkowych znacznie odbiega od wartości rynkowej.

§ 3. W wezwaniu, o którym mowa w § 2, organ podatkowy wskazuje wartość rzeczy lub praw majątkowych według własnej, wstępnej oceny oraz przesłanki, którymi kierował się przy jej dokonaniu i wzywa zobowiązanego do wskazania przyczyn uzasadniających podanie wartości znacznie odbiegającej od tej wartości.

Art. 622. § 1 Jeżeli zobowiązany, pomimo wezwania, o którym mowa w art. 621 § 1 i 2, nie określił wartości, nie dokonał zmiany wartości lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy określi wartość rzeczy lub praw majątkowych.

§ 2. W sprawach, o których mowa w § 1, organ podatkowy sporządza protokół.

§ 3. W przypadku gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne, organ podatkowy może powołać biegłego.

§ 4. W przypadku wydania opinii, o której mowa w § 3, organ podatkowy określi wartość rzeczy lub praw majątkowych z uwzględnieniem opinii biegłego.

Art. 623. § 1. Koszty opinii biegłego ponosi organ podatkowy, z zastrzeżeniem § 2.

§ 2. Koszty opinii biegłego ponosi zobowiązany, jeżeli nie określił wartości albo nie dokonał zmiany wartości w wyznaczonym terminie lub określił wartość w ten sposób, że jest niższa co najmniej o 33% od wartości ustalonej w opinii biegłego.

§ 3. W sprawach, o których mowa w § 2, organ podatkowy wydaje postanowienie, na które służy zażalenie.

Na podstawę opodatkowania często istotny wpływ mają zasady ustalania wartości rynkowej rzeczy lub praw majątkowych, które obecnie są odmiennie uregulowane w kilku ustawach podatkowych: w ustawie o podatku od spadków i darowizn⁶⁵¹, ustawie o podatku akcyzowym⁶⁵², ustawie o zwrocie nadpłaty w podatku akcyzowym zapłaconym z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego albo importu samochodu osobowego⁶⁵³, ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych⁶⁵⁴, ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych⁶⁵⁵, ustawie o podatku od towarów i usług⁶⁵⁶ czy ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych⁶⁵⁷. Powyższe przepisy przede wszystkim odmiennie regulują samo pojęcie „wartości rynkowej”, które w pewnych granicach jest względne, a w konsekwencji może wywoływać wątpliwości i spory w procesie stosowania prawa⁶⁵⁸. Mając jednak na uwadze odmienny charakter podstawy opodatkowania, w powyższych przepisach prawa podatkowego nie ujednotwiono samej definicji tego pojęcia, jednakże zasadne jest uregulowanie procedury ustalania wartości rzeczy lub praw majątkowych dla celów podatkowych, mającej zastosowanie, co do zasady, do wszystkich podatków.

W trakcie prac nad projektem ordynacji podatkowej szeroko dyskutowana była kwestia, czy ustalanie wartości rzeczy lub praw majątkowych powinno być odrębnym postępowaniem szczególnym, czy też powinno być prowadzone w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. Ostatecznie zdecydowano na to drugie rozwiązanie, co ma swoje uzasadnienie w samym procesie weryfikacji tych wartości.

651 Art. 8 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 833 z późn. zm.).

652 Art. 104 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 43 z późn. zm.).

653 Art. 3 ustawy z dnia 9 maja 2008 r. o zwrocie nadpłaty w podatku akcyzowym zapłaconym z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego albo importu samochodu osobowego (Dz.U. Nr 118, poz. 745).

654 Art. 19 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 2032 z późn. zm.).

655 Art. 14 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1888 z późn. zm.).

656 Art. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 z późn. zm.).

657 Art. 6 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz. U z 2017 r. poz. 1150 z późn. zm.).

658 Por. B. Brzeziński, Wybrane problemy ustalania wartości rynkowej akcji spółek dla celów podatkowych, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 4, s. 79-80.

W ramach proponowanej procedury ustalania wartości zasadą będzie określanie jej w pierwszej kolejności przez podatnika. W art. 621 § 1 zawarto generalną zasadę, iż organ podatkowy będzie wzywał zobowiązanego do określenia wartości rzeczy lub praw majątkowych, jeżeli mimo ciążącego na nim obowiązku go nie dopełnił. Termin do dokonania tej czynności nie może być jednak krótszy niż 14 dni od dnia doręczenia wezwania. Ta sama zasada dotyczy sytuacji, gdy zdaniem organu wartość ta jest zawyżona lub zaniżona (art. 621 § 2). W tym przypadku organ jest jednak zobowiązany do wskazania wartości oraz przesłanek, którymi kierował się przy jej wyliczeniu, a podatnik w odpowiedzi na wezwanie wskazuje przyczyny uzasadniające podanie wartości znacznie odbiegającej od tej wartości (art. 621 § 3). W wielu przypadkach wskazanie przesłanek ustalenia takiej wartości przez organ podatkowy lub zobowiązanego przyczyni się do pełnego wyjaśnienia stanu faktycznego i uwzględnienia argumentów, które przemawiają za taką, a nie inną wyceną. Konsekwencją powyższego będzie szybkie i koncyliacyjne załatwienie sprawy.

Jeżeli jednak podatnik nie określi wartości rzeczy albo wartość określona przez niego nie będzie odpowiadała według wstępnej oceny organu podatkowego wartości rynkowej, organ ten będzie prowadził uproszczoną procedurę mającą na celu ustalenie tej wartości (art. 622). Zaproponowane rozwiązanie określa zarówno zasady przeprowadzenia wstępnej oceny wartości, jak również zasady ustalania wartości rynkowej rzeczy, w sytuacji gdy do ustalania tej wartości będzie powoływany biegły. W przypadku gdy zobowiązany nie dokonał zmiany wartości lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, proponuje się, aby organ podatkowy określi wartość rzeczy lub praw majątkowych (art. 622 § 1), sporządzając na tę okoliczność protokół, który będzie stanowił dowód w ewentualnym postępowaniu podatkowym lub kontroli podatkowej.

Projekt przewiduje również możliwość powołania przez organ podatkowy biegłego, jeżeli w sprawie wymagane są wiadomości specjalne. Co do zasady koszty takiej opinii ponosi organ podatkowy, chyba że zobowiązany nie określił wartości albo nie dokonał zmiany wartości w wyznaczonym terminie lub określił wartość niższą co najmniej o 33% od wartości ustalonej w opinii biegłego. W takim przypadku koszty te ponosi zobowiązany. W projekcie proponuje się, aby w sprawie kosztów biegłego organ podatkowy wydał postanowienie, na które służy zażalenie (art. 623 § 1-3).

5.10. Zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego

5.10.1. Zabezpieczenie przymusowe

ROZDZIAŁ 10

ZABEZPIECZENIE WYKONANIA ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO

Oddział 1

Zabezpieczenie przymusowe

Art. 624. § 1. Zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku zobowiązanego, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności gdy zobowiązany trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. W przypadku zabezpieczenia na majątku wspólnym małżonków przepis art. 225 § 3-6 stosuje się odpowiednio.

§ 2. Zabezpieczenia w okolicznościach wymienionych w § 1 można dokonać również w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, przed wydaniem decyzji wymiarowej.

§ 3. W przypadku zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego przed wydaniem decyzji wymiarowej zabezpieczeniu podlega również kwota odsetek za zwłokę należnych od zobowiązania na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu.

§ 4. W przypadku, o którym mowa w § 2, organ podatkowy na podstawie posiadanych danych co do wysokości podstawy opodatkowania określa w decyzji o zabezpieczeniu przybliżoną kwotę należności podlegającej zabezpieczeniu wraz z ewentualnymi odsetkami za zwłokę należnymi na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu.

§ 5. Zabezpieczenie wykonania decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji lub wykonanie decyzji o zabezpieczeniu, o której mowa w § 4, następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, z zastrzeżeniem art. 626 § 1.

Art. 625. Przepis art. 624 stosuje się odpowiednio do zabezpieczenia na majątku:

- 1) osób, o których mowa w art. 244, art. 245, art. 246 i 247, po doręczeniu im decyzji orzekającej o odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie przez spółkę lub inny podmiot wykonane, w szczególności gdy spółka lub inna osoba prawna trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić postępowanie egzekucyjne;
- 2) podatnika, o którym mowa w art. 251, po doręczeniu decyzji orzekającej o odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe podmiotu dokonującego na jego rzecz dostawy towarów, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie przez dostawcę wykonane, w szczególności gdy dostawca trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań

o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić postępowanie egzekucyjne.

Proponowane rozwiązania dotyczące zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego wzorowane są na obowiązujących przepisach ordynacji podatkowej. Rozwiązania te zostały sprawdzone w praktyce, a orzecznictwo sądów administracyjnych wyjaśniło nieostre pojęcia użyte w ich treści (uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego)⁶⁵⁹. Zasadnicza zmiana polega na rezygnacji z wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu (obowiązujący art. 33a o.p.) oraz rozszerzeniu katalogu podmiotowego i przedmiotowego zabezpieczenia. Obecne przepisy przewidują wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu jako skutek wydania decyzji wymiarowej. Rozwiązania te eliminują możliwość kontroli administracyjnej, a także sądowej, decyzji o zabezpieczeniu. Obecne rozwiązania naruszają zatem prawo do sądowej kontroli działania administracji w zakresie zabezpieczenia, a więc także w zakresie ingerencji w majątek zobowiązanego. Zabezpieczenie, co prawda, nie jest ingerencją definitywną, ale skutek ten może być bardzo dotkliwy dla podatnika, szczególnie dla prowadzącego działalność gospodarczą⁶⁶⁰. Rozszerzenie katalogu podmiotowego polega na objęciu możliwością ustanowienia zabezpieczenia wszystkich zobowiązanych do zapłaty należności podatkowych (podatnik, płatnik, inkasent, osoba trzecia i następca prawny). Obecne uregulowania dają taką możliwość wobec podatnika, płatnika i inkasenta oraz niektórych kategorii osób trzecich. Jednocześnie porównanie tych kategorii z podmiotami, na których majątku można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy – a są to sposoby zabezpieczenia zobowiązania podatkowego – potwierdza brak uzasadnienia w ograniczaniu kategorii podmiotów podlegających zabezpieczeniu (tutaj już katalog obejmuje wszystkich potencjalnie zobowiązanych). Enumeratywne wymienienie w projekcie ordynacji podatkowej wszystkich rodzajów decyzji wymiarowych dało możliwość objęcia zabezpieczeniem należności wynikających z decyzji wymiarowych. Podobnie jak w przypadku podmiotowego zakresu zabezpieczenia w przypadku obecnych regulacji katalog decyzji podlegających zabezpieczeniu i katalog decyzji dających podstawę do ustanowienia zastawu skarbowego i hipoteki przymusowej był różny. Projekt ujednocila te katalogi poprzez odwołanie się do zdefiniowanego w słowniczku pojęcia „decyzja wymiarowa”.

Regulacje dotyczące zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego zostały pogrupowane w oddziałach w celu zwiększenia przejrzystości regulacji („Zabezpieczenie przymusowe”, „Zabezpieczenie dobrowolne”, „Hipoteka przymusowa”, „Zastaw skarbowy” oraz „Oświadczenie o rzeczach i prawach majątkowych”).

659 Wyrok NSA z dnia 23 września 2016 r., I FSK 1719/14; wyrok NSA z dnia 8 września 2016 r., I FSK 349/15.

660 Wyrok TK z dnia 8 października 2013 r., SK 40/12; uchwała NSA z dnia 22 października 2011 r., I FPS 1/11.

Zabezpieczenie wykonania decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji lub wykonanie decyzji o zabezpieczeniu następuje poprzez wykonanie zarządzenia zabezpieczenia lub poprzez przyjęcie zabezpieczenia dobrowolnego (art. 624 § 5).

Warunkiem dokonania zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego jest wystąpienie uzasadnionej obawy niewykonania tego zobowiązania (art. 624 § 1). Przepisy wskazują na przykładowe okoliczności uzasadniające dokonanie zabezpieczenia. Podanie wyczerpującego katalogu jest niemożliwe. Bogate orzecznictwo sądów administracyjnych, wypracowane na podstawie obowiązujących przepisów i wyjaśniające pojęcia nieostre, pozostanie aktualne w odniesieniu do proponowanych rozwiązań. Zabezpieczenia wykonania można dokonać zarówno przed terminem płatności, jak i po jego upływie, jak również w trakcie postępowania podatkowego (kontroli celno-skarbowej) zmierzającego do wydania decyzji wymiarowej (art. 624 § 2). Zabezpieczenie może służyć także wstrzymaniu wykonania decyzji ostatecznej w przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego (art. 437).

Zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego odbywa się w dwóch etapach: poprzez wydanie i doręczenie decyzji o zabezpieczeniu (pierwszy etap) i realizację tej decyzji w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (zarządzanie zabezpieczenia) lub przyjęcie zabezpieczenia dobrowolnego (art. 626 § 1). W decyzji o zabezpieczeniu organ uzasadnia przyczynę dokonania zabezpieczenia oraz wskazuje przybliżoną kwotę zobowiązania wraz z odsetkami za zwłokę (art. 624 § 4).

5.10.2. Zabezpieczenie dobrowolne

Oddział 2

Zabezpieczenie dobrowolne

Art. 626. § 1. *Zabezpieczenie wykonania decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji lub wykonanie decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 624, następuje w formie określonej w § 2.*

§ 2. *Zabezpieczenie wykonania decyzji następuje przez przyjęcie przez organ podatkowy, na wniosek strony, zabezpieczenia wykonania zobowiązania wynikającego z tej decyzji wraz z odsetkami za zwłokę, w formie:*

- 1) gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej;
- 2) poręczenia banku;
- 3) weksla z poręczeniem wekslowym banku;
- 4) czeku potwierdzonego przez krajowy bank wystawcy czeku;

- 5) zastawu rejestrowego na prawach z papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa lub Narodowy Bank Polski – według ich wartości nominalnej;
- 6) uznania kwoty na rachunku depozytowym organu podatkowego;
- 7) pisemnego, nieodwołalnego upoważnienia organu podatkowego, potwierdzonego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, do wyłącznego dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku lokaty terminowej.

§ 3. W razie złożenia wniosku o zabezpieczenie w formie określonej w § 2 zabezpieczenie w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w zakresie objętym tym wnioskiem, może nastąpić po wydaniu postanowienia o odmowie przyjęcia zabezpieczenia.

§ 4. Jeżeli wniosek o zabezpieczenie w formie określonej w § 2 złożono po ustanowieniu zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, zakres zabezpieczenia ustanowionego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji uchyla się lub zmienia, w zakresie przyjętego zabezpieczenia.

Art. 627. Gwarantem lub poręczycielem może być osoba wpisana do wykazu gwarantów, o którym mowa w art. 52 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (Dz.U. z 2016 r. poz. 1880 i 1948 oraz z 2017 r. poz. 379 i 1086).

Art. 628. § 1. Strona może dowolnie wybrać formę lub formy zabezpieczenia, o których mowa w art. 626 § 2.

§ 2. W przypadku przyjęcia zabezpieczenia, o którym mowa w art. 626 § 2, strona może wystąpić o przedłużenie terminu przyjętego zabezpieczenia.

Art. 629. W sprawie przyjęcia zabezpieczenia, o którym mowa w art. 626 § 2, lub przedłużenia terminu przyjętego zabezpieczenia, o którym mowa w art. 628 § 2, wydaje się postanowienie, na które przysługuje zażalenie.

Decyzja o zabezpieczeniu może zostać również wykonana poprzez przyjęcie przez organ podatkowy dobrowolnego zabezpieczenia w formie wskazanej przez przepisy. Katalog form zabezpieczenia dobrowolnego jest zamknięty (art. 626 § 2). W literaturze podnoszono wątpliwości co do zasadności istnienia dobrowolnego zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego⁶⁶¹. Należy jednak brać pod uwagę także te sytuacje, w których dobrowolne zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego jest dla podmiotu gospodarczego korzystniejsze niż zapłata podatku. Powodem, dla którego podmiot gospodarczy decyduje się np. na złożenie kwoty należności podatkowej w depozycie organu podatkowego, a nie jej zapłacie na rachunek organu podatkowego, jest zupełnie odmienny efekt księgowy tych z pozoru identycznych ekonomicznie operacji (identycznych, ponieważ prowadzących do pozbawienia władania środkami pieniężnymi). Księgowy efekt depozytu nie skutkuje koniecznością wykazania zmniejszenia majątku podatnika, co jest

661 W. Morawski, A. Nita (w:) Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych, Nowelizacja Ordynacji podatkowej, Warszawa 2016, s. 36.

konsekwencją zapłaty należności. Efekt ten jest szczególnie istotny dla podatników posiadających zobowiązania kredytowe.

5.10.3. Hipoteka przymusowa

Oddział 3

Hipoteka przymusowa

Art. 630. § 1. Skarbowi Państwa i jednostce samorządu terytorialnego przysługuje hipoteka na wszystkich nieruchomościach zobowiązanego z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w sposób przewidziany w art. 129 pkt 2, a także z tytułu zaległości podatkowych w podatkach stanowiących ich dochód oraz odsetek za zwłokę od tych zaległości, zwana dalej „hipoteką przymusową”.

§ 2. W zakresie zobowiązań podatkowych stanowiących dochód jednostki samorządu terytorialnego pobieranych przez urzędy skarbowe wniosek o wpis hipoteki przymusowej do sądu składa właściwy naczelnik urzędu skarbowego.

§ 3. Przedmiotem hipoteki przymusowej może być:

- 1) część ułamkowa nieruchomości, jeżeli stanowi udział podatnika;
- 2) nieruchomość stanowiąca przedmiot współwłasności łącznej podatnika i jego małżonka;
- 3) nieruchomość stanowiąca przedmiot współwłasności łącznej współników spółki cywilnej lub część ułamkowa nieruchomości stanowiąca udział współników spółki cywilnej – z tytułu zaległości podatkowych spółki.

§ 4. Przedmiotem hipoteki przymusowej może być także:

- 1) użytkowanie wieczyste wraz z budynkami i urządzeniami na użytkowanym gruncie stanowiącymi własność użytkownika wieczystego lub udział w tym prawie;
- 2) spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub udział w tym prawie;
- 3) wierzytelność zabezpieczona hipoteką;
- 4) statek morski lub statek morski w budowie wpisane do rejestru okrętowego.

§ 5. Do hipotek określonych w § 3 i 4 stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące hipoteki na nieruchomości.

Art. 631. § 1. Hipoteka przymusowa powstaje przez dokonanie wpisu do księgi wieczystej, z zastrzeżeniem art. 632 § 2.

§ 2. Podstawą wpisu hipoteki przymusowej jest:

- 1) doręczona decyzja wymiarowa;
- 2) tytuł wykonawczy lub zarządzenie zabezpieczenia, jeżeli może być wystawione, na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji bez wydawania decyzji wymiarowej, o której mowa w pkt 1.

§ 3. Wpisu hipoteki przymusowej do księgi wieczystej dokonuje właściwy sąd rejonowy, a w przypadku hipoteki morskiej przymusowej właściwa izba morską na wniosek organu podatkowego.

Art. 632. § 1. Organy podatkowe mogą występować z wnioskiem o założenie księgi wieczystej dla nieruchomości zobowiązanego.

§ 2. Jeżeli przedmiot hipoteki przymusowej nie posiada księgi wieczystej, zabezpieczenie zobowiązań podatkowych dokonywane jest przez złożenie wniosku o wpis do zbioru dokumentów.

Art. 633. Zaspokojenie z przedmiotu hipoteki przymusowej następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, chyba że z przedmiotu hipoteki jest prowadzona egzekucja przez sądowy organ egzekucyjny.

Podobnie jak prawo prywatne prawo publiczne przyjęło formę zabezpieczenia poprzez ustanowienie hipoteki przymusowej (zabezpieczenie rzeczowe skuteczne wobec każdorazowego właściciela przedmiotu zabezpieczenia). Ordynacja podatkowa w formie katalogu zamkniętego wskazuje składniki majątkowe, na których można ustanowić hipotekę oraz rozstrzygnięcia podatkowe, które stanowią podstawę wpisu hipoteki (art. 630 i 631).

Hipoteka przymusowa (podatkowa) powstaje w ten sam sposób jak hipoteka prywatna poprzez wpis w księdze wieczystej. Obowiązują te same zasady pierwszeństwa jak w przypadku zwykłych hipotek: hipoteka, która powstała wcześniej ma pierwszeństwo przed hipoteką powstałą później. Zasada ta nie przewiduje uprzywilejowania hipotek podatkowych.

5.10.4. Zastaw skarbowy

Oddział 4

Zastaw skarbowy

Art. 634. § 1. Skarbowi Państwa i jednostkom samorządu terytorialnego z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w sposób przewidziany w art. 129 pkt 2, a także z tytułu zaległości podatkowych stanowiących ich dochód oraz odsetek za zwłokę od tych zaległości przysługuje zastaw skarbowy na wszystkich będących własnością zobowiązanego oraz stanowiących współwłasność łączną zobowiązanego i jego małżonka rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych, jeżeli wartość rynkowej poszczególnych rzeczy lub praw wynosi w dniu ustanowienia zastawu co najmniej 15000 zł, z zastrzeżeniem § 2.

§ 2. Zastawem skarbowym nie mogą być obciążone rzeczy lub prawa majątkowe niepodlegające egzekucji oraz mogące być przedmiotem hipoteki.

Art. 635. Organ podatkowy dokonuje spisu rzeczy ruchomych oraz zbywalnych praw majątkowych, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego.

Art. 636. § 1. Rejestr Zastawów Skarbowych, zwany dalej „rejestrem zastawów”, jest prowadzony w systemie teleinformatycznym przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 2. Wpis do rejestru zastawów obejmuje:

- 1) datę ustanowienia zastawu skarbowego;
- 2) podstawę prawną wniosku o wpis zastawu skarbowego;
- 3) oznaczenie organu występującego z wnioskiem o wpis zastawu skarbowego;
- 4) dane dotyczące podmiotu, o którym mowa w art. 634 § 1: imię i nazwisko lub nazwę (firmę), miejsce zamieszkania lub adres siedziby oraz identyfikator podatkowy, a w przypadku nierezydenta – numer paszportu lub inny numer identyfikacyjny, jeżeli nie posiada identyfikatora podatkowego, oraz znany adres do doręczeń w Rzeczypospolitej Polskiej;
- 5) dane identyfikujące przedmiot zastawu skarbowego;
- 6) wysokość zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej zabezpieczonej zastawem skarbowym;
- 7) datę wygaśnięcia i wykreślenia zastawu skarbowego.

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, wyznaczyć organ Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania zadań Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie prowadzenia rejestru zastawów, mając na względzie konieczność zapewnienia sprawnego funkcjonowania tego rejestru oraz wymiany informacji pomiędzy organami uprawnionymi do występowania o wpis zastawu skarbowego do tego rejestru oraz organami egzekucyjnymi.

Art. 637. § 1. Podstawą wniosku o wpis zastawu skarbowego do rejestru zastawów jest doręczona decyzja wymiarowa.

§ 2. W przypadku zobowiązań podatkowych powstających w sposób przewidziany w art. 129 pkt 1 podstawę wniosku o wpis zastawu skarbowego stanowi również deklaracja, jeżeli wykazane w niej zobowiązanie podatkowe nie zostało wykonane. Wpis zastawu skarbowego nie może być dokonany wcześniej niż po upływie 14 dni od upływu terminu płatności zobowiązania podatkowego.

Art. 638. § 1. Zastaw skarbowy powstaje z dniem wpisu do rejestru zastawów.

§ 2. O kolejności wpisu rozstrzyga czas wpływu wniosku do organu prowadzącego rejestr zastawów. Za czas wpływu wniosku uważa się godzinę, z dokładnością co do minuty, w której w danym dniu wniosek wpłynął do organu. Wnioski, które wpłynęły w tym samym czasie, uznaje się za złożone równocześnie.

§ 3. O dokonaniu wpisu zastawu skarbowego organ prowadzący rejestr zastawów zawiadamia podatnika, płatnika lub inkasenta, następcę prawnego lub osobę trzecią odpowiadającą za zobowiązanie podatkowe lub zaległość podatkową oraz organ, na wniosek którego dokonano wpisu.

§ 4. Wpisem w rejestrze zastawów jest również wykreślenie.

Art. 639. § 1. Zastaw skarbowy jest skuteczny wobec każdorazowego właściciela przedmiotu zastawu i ma pierwszeństwo przed jego wierzycielami osobistymi.

§ 2. Zastaw skarbowy wpisany wcześniej ma pierwszeństwo przed zastawem skarbowym wpisanym później.

§ 3. W przypadku gdy rzecz ruchoma lub zbywalne prawo majątkowe zostały obciążone zastawem ujawnionym w innym rejestrze prowadzonym na podstawie odrębnych ustaw, zastaw wpisany wcześniej ma pierwszeństwo przed zastawem wpisanym później.

§ 4. Zaspokojenie z przedmiotu zastawu skarbowego następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, chyba że z ruchomości lub zbywalnego prawa majątkowego jest prowadzona egzekucja przez sądowy organ egzekucyjny.

Art. 640. § 1. Organ prowadzący rejestr zastawów dokonuje wpisu zastawu skarbowego na wniosek organu uprawnionego do występowania w imieniu Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

§ 2. Wnioski i inne dokumenty przesyła się do organu prowadzącego rejestr zastawów za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Art. 641. § 1. Wnioski o wpis składa się na urzędowym formularzu.

§ 2. Rozpoznając wniosek o wpis, organ prowadzący rejestr zastawów bada:

- 1) treść i formę wniosku;
- 2) zgodność danych wskazanych we wniosku z dostępnymi mu danymi zgromadzonymi w systemach teleinformatycznych, przy pomocy których są prowadzone rejestry publiczne osób, ruchomości lub zbywalnych praw majątkowych.

§ 3. Brak wymaganej treści lub niezachowanie wymaganej formy wniosku, lub niezgodność danych, o których mowa w § 2, stanowi przeszkodę do dokonania wpisu. Organ prowadzący rejestr zastawów informuje organ, który wystąpił o dokonanie wpisu, o przyczynie niedokonania wpisu.

Art. 642. § 1. Wypis z rejestru zastawów wydaje naczelnik urzędu skarbowego, do którego wpłynął wniosek zainteresowanego. Wypis zawiera informacje w zakresie obciążenia ruchomości lub zbywalnego prawa majątkowego zastawem skarbowym, inne niż dane, o których mowa w art. 636 § 2 pkt 4, a także informacje dotyczące wysokości zabezpieczonego zastawem skarbowym zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej, oznaczenie organu, na wniosek którego wpisano zastaw skarbowy do rejestru zastawów, numer jego wniosku o wpis oraz datę powstania zastawu skarbowego.

§ 2. Naczelnik urzędu skarbowego, do którego wpłynął wniosek zainteresowanego, wydaje, na wniosek tego zainteresowanego, zaświadczenie o:

- 1) braku wpisu zainteresowanego do rejestru zastawów;
- 2) wpisie zainteresowanego do rejestru zastawów jako właściciela obciążonych zastawem skarbowym ruchomości lub zbywalnego prawa majątkowego wraz z danymi dotyczącymi:
 - a) przedmiotu zastawu skarbowego,

- b) wysokości zabezpieczonych zastawem skarbowym zobowiązania podatkowego lub załębności podatkowej,
- c) organu, na wniosek którego wpisano zastaw skarbowy do rejestru zastawów, i numeru jego wniosku o wpis,
- d) daty powstania zastawu skarbowego.

§ 3. Naczelnicy urzędów skarbowych przetwarzają dane z rejestru zastawów w zakresie niezbędnym do wydawania wypisów z rejestru i zaświadczeń.

§ 4. Wypisy z rejestru zastawów i zaświadczenia mają moc dokumentów urzędowych.

§ 5. Za wydanie wypisu z rejestru zastawów i zaświadczenia pobiera się opłatę stanowiącą dochód budżetu państwa w wysokości nie większej niż 50 zł. W przypadku nieuiszczenia opłaty wniosek o wydanie wypisu lub zaświadczenia pozostawia się bez rozpatrzenia.

§ 6. Wydanie wypisu z rejestru zastawów i zaświadczenia nie narusza przepisów o tajemnicy skarbowej.

§ 7. Wypisy i zaświadczenia mogą być sporządzane w postaci elektronicznej, zgodnie z art. 307.

Art. 643. § 1. Rejestr zastawów jest dostępny w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego organ prowadzący ten rejestr.

§ 2. Bezpłatne wyszukiwanie w rejestrze zastawów informacji, o których mowa w art. 642 § 1, odbywa się za pośrednictwem aplikacji zamieszczonej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego organ prowadzący ten rejestr. Przepis art. 642 § 6 stosuje się odpowiednio.

Art. 644. Dostęp do rejestru zastawów zapewnia się organom uprawnionym do występowania o wpis zastawu skarbowego do tego rejestru oraz organom egzekucyjnym w zakresie niezbędnym do wykonywania ich ustawowych zadań.

Art. 645. Zastaw skarbowy wygasa:

- 1) z mocy prawa, z dniem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego albo
- 2) z dniem:
 - a) sprzedaży przedmiotu zastawu skarbowego w postępowaniu egzekucyjnym lub upadłościowym albo
 - b) wykreślenia wpisu z rejestru zastawów.

Art. 646. § 1. Organ, na wniosek którego ustanowiono zastaw skarbowy, może wydać decyzję w sprawie wykreślenia zastawu skarbowego z rejestru zastawów, na wniosek:

- 1) osoby powołującej się na swoje prawo własności ruchomości lub zbywalne prawo majątkowe, jeżeli ruchomość lub zbywalne prawo majątkowe obciążone zastawem skarbowym w dniu jego powstania nie stanowiły własności zobowiązanego;
- 2) zobowiązanego, któremu w dniu powstania zastawu skarbowego nie przysługiwało prawo własności obciążonej zastawem skarbowym ruchomości lub zbywalne prawo majątkowe.

§ 2. Ostateczną decyzję o wykreśleniu zastawu skarbowego doręcza się również organowi prowadzącemu rejestr zastawów, który z urzędu wykreśla zastaw skarbowy z tego rejestru.

Art. 647. Na wniosek organu uprawnionego do występowania w imieniu Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, o którym mowa w art. 640, wykreśla się zastaw skarbowy z rejestru zastawów w przypadku stwierdzenia przez ten organ:

- 1) wygaśnięcia zastawu skarbowego zgodnie z art. 645 pkt 1 i 2 lit. a;
- 2) utraty zasadności istnienia zastawu skarbowego, w szczególności znacznego obniżenia wartości przedmiotu tego zastawu;
- 3) ustanowienia innego zabezpieczenia zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej zabezpieczonych uprzednio tym zastawem skarbowym.

Art. 648. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

- 1) strukturę rejestru zastawów,
 - 2) sposób przysyłania wniosków o wpis zastawu skarbowego do rejestru zastawów i innych dokumentów,
 - 3) wzór wniosku o wpis zastawu skarbowego do rejestru zastawów,
 - 4) wzór wniosku o wydanie wypisu z rejestru zastawów i zaświadczenia,
 - 5) wysokość opłaty za wydanie wypisu z rejestru zastawów i zaświadczenia,
 - 6) tryb zapewnienia dostępu do rejestru zastawów organom uprawnionym do występowania o wpis zastawu skarbowego do tego rejestru oraz organom egzekucyjnym, innym niż naczelnicy urzędów skarbowych
- przy uwzględnieniu potrzeby zapewnienia bezpieczeństwa przysyłania dokumentów, ujednolicenia treści składanych wniosków, sprawności postępowania w sprawie dokonywania wpisu, ułatwienia pozyskiwania informacji zawartych w rejestrze, sprawności wydawania wypisów z rejestru zastawów i zaświadczeń oraz kosztów związanych z wydaniem wypisu z tego rejestru i zaświadczenia.

Zastaw skarbowy jest zabezpieczeniem rzeczowym na przedmiotach, które nie mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej (art. 634). W projekcie wprowadzono kwotowy próg minimalnej wartości przedmiotu zastawu i zrezygnowano z waloryzowania tej kwoty o wskaźnik wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych. Waloryzowanie tej kwoty było uzasadnione wysoką stopą inflacji i w obecnej sytuacji straciło to swoje uzasadnienie, polegające na urealnianiu tej kwoty. Kwota minimalnej wartości rzeczy lub praw mogących być przedmiotem zastawu skarbowego została zaproponowana w wysokości 15 000 zł.

Uregulowanie w projekcie ordynacji podatkowej zasad ustalania wartości rzeczy i praw majątkowych pozwoliło na odniesienie minimalnej kwoty wartości rze-

czy (praw), które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego do wartości rynkowej.

Zastaw skarbowy jest wzorowany na zastawie rejestrowym i powstaje w momencie wpisu do rejestru zastawów. Utrzymana zostanie zasada, że istnieje tylko jeden Rejestr Zastawów Skarbowych (art. 636 § 1). Będzie go prowadzić Szef Krajowej Administracji Skarbowej. Wpis do rejestru zastawów będzie obejmował między innymi informacje pozwalające ustalić podmiot zobowiązany oraz uprawniony z tytułu zastawu, datę ustanowienia zastawu, wysokość zobowiązania zabezpieczonego zastawem oraz dane identyfikujące przedmiot zastawu skarbowego (art. 636 § 2).

Podstawą wniosku o wpis zastawu będzie doręczona decyzja wymiarowa (art. 637).

W celu zapewnienia pewności obrotu gospodarczego zastaw skarbowy będzie powstawał z chwilą wpisu do rejestru zastawów skarbowych, a zobowiązany będzie informowany o dokonaniu wpisu (art. 638).

Pozostawiono bez zmian podstawową zasadę wynikającą z istoty zastawu skarbowego jako instrumentu zabezpieczającego, polegającą na tym, że uprawniony z tytułu zastawu ma pierwszeństwo w zaspokojeniu swojej należności przed wierzycielami osobistymi i to bez względu kto jest aktualnym właścicielem przedmiotu zastawu (art. 639 § 1). O pierwszeństwie zastawów skarbowych decyduje kolejność wpisów, przy czym jeżeli oprócz zastawu skarbowego istnieją inne zastawy wpisane do rejestru prowadzonego na podstawie odrębnych ustaw, to także o pierwszeństwie decyduje kolejność wpisu (art. 639 § 2 i 3). Zastaw skarbowy zatem nie wyprzedza zastawów ustanowionych na podstawie innych ustaw, czym realizuje zasadę równego traktowania wierzycieli zobowiązanego, nie uprzywilejowując wierzyciela publicznoprawnego.

Wpis zastawu skarbowego następuje na podstawie wniosku organu uprawnionego do występowania w imieniu Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego (art. 640 § 1). Wnioski o wpis składane są na urzędowym formularzu (art. 641 § 1).

Organ dokonujący wpisu bada wniosek pod względem formalnym i odmawia dokonania wpisu w przypadku, gdy wniosek nie ma wymaganej treści lub nie zachowano wymaganej formy wniosku lub dane we wniosku nie są zgodne z danymi wymaganymi przez ustawę (art. 641 § 2). Organ będzie dokonywał wpisu lub nie będzie dokonywał tej czynności, informując tylko w formie czynności materialno-technicznej właściwy podmiot publiczny, który złożył wniosek. Działania wewnętrzzadministracyjne nie będą przybierały postaci postępowania w sprawie podatkowej.

Podmioty zainteresowane nadal będą miały możliwość uzyskania wypisu z rejestru (art. 642 § 1). Wypis z rejestru zastawów będzie wydawał naczelnik urzędu skarbowego, do którego wpłynął wniosek zainteresowanego. Nie będzie więc to organ, który prowadzi rejestr. Z uwagi na jego elektroniczną postać nie powinno to wywoływać problemów praktycznych. Wypis będzie zawierać informacje w zakresie obciążenia ruchomości lub zbywalnego prawa majątkowego zastawem skarbowym, inne niż dane podmiotu, którego należność jest zabezpieczana, a także informacje dotyczące wysokości zabezpieczonego zastawem skarbowym zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej, oznaczenie organu, na wniosek którego wpisano zastaw skarbowy do rejestru zastawów, numer jego wniosku o wpis oraz datę powstania zastawu skarbowego.

Oprócz wypisów naczelnik będzie wydawał zaświadczenia o (art. 642 § 2):

- 1) braku wpisu zainteresowanego do rejestru zastawów;
- 2) wpisie zainteresowanego do rejestru zastawów jako właściciela obciążonych zastawem skarbowym ruchomości lub zbywalnego prawa majątkowego wraz z danymi dotyczącymi:
 - a) przedmiotu zastawu skarbowego,
 - b) wysokości zabezpieczonych zastawem skarbowym zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej,
 - c) organu, na wniosek którego wpisano zastaw skarbowy do rejestru zastawów, i numeru jego wniosku o wpis,
 - d) daty powstania zastawu skarbowego.

Wypisy z rejestru zastawów i zaświadczenia będą miały moc dokumentów urzędowych.

Za wydanie wypisu z rejestru zastawów i zaświadczenia będzie pobierana opłata stanowiąca dochód budżetu państwa w wysokości nie większej niż 50 zł. Jej wysokość ustali minister właściwy do spraw finansów publicznych. W przypadku nieuiszczenia opłaty wniosek o wydanie wypisu lub zaświadczenia będzie pozostawiony bez rozpatrzenia (art. 642 § 5).

Utrzymana zostanie także mniej sformalizowana możliwość dostępu do rejestru zastawów. Rejestr ten będzie bowiem dostępny w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego organ prowadzący ten rejestr (art. 643).

Przepisy precyzyjnie wskazują przyczyny wygaśnięcia zastawu skarbowego i określają moment jego wygaśnięcia (art. 645).

Zgodnie z art. 646 organ, na wniosek którego ustanowiono zastaw skarbowy, będzie mógł wydać decyzję w sprawie wykreślenia zastawu skarbowego z rejestru zastawów na wniosek:

- 1) osoby powołującej się na swoje prawo własności ruchomości lub zbywalne prawo majątkowe, jeżeli ruchomość lub zbywalne prawo majątkowe obciążone zastawem skarbowym w dniu jego powstania nie stanowiły własności podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego lub osoby trzeciej odpowiadającej za zobowiązanie podatkowe lub zaległości podatkowe;
- 2) podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego lub osoby trzeciej odpowiadającej za zobowiązanie podatkowe lub zaległości podatkowe, którym w dniu powstania zastawu skarbowego nie przysługiwało prawo własności obciążonej zastawem skarbowym ruchomości lub zbywalne prawo majątkowe.

Warto także zauważyć, że sama decyzja o wykreśleniu zastawu niczego jeszcze nie zmieni w sytuacji prawnej właściciela przedmiotu zastawu, gdyż dopiero wykreślenie spowoduje wygaśnięcie tego ograniczonego prawa rzeczowego. W tym celu rozstrzygnięcie organu musi stać się ostateczne, następnie powinno zostać doręczono również organowi prowadzącemu rejestr zastawów, który z urzędu wykreśli zastaw skarbowy z tego rejestru.

W art. 647 określono także drugą grupę sytuacji, gdy zastaw skarbowy będzie wykreślany. W tym wypadku wykreślenie będzie następowało na wniosek organu uprawnionego do występowania w imieniu Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, który uprzednio złożył wniosek o jego wpis. Organ prowadzący rejestr dokona wykreślenia bez podstawy w postaci decyzji o wykreśleniu. Przepis ten ustanawia 3 przesłanki wykreślenia zastawu skarbowego. Są to:

- 1) wygaśnięcie zastawu skarbowego zgodnie z art. 645 pkt 1 i 2 lit. a (wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, sprzedaż przedmiotu zastawu skarbowego w postępowaniu egzekucyjnym lub upadłościowym);
- 2) utrata zasadności istnienia zastawu skarbowego, w szczególności znaczne obniżenie wartości przedmiotu tego zastawu;
- 3) ustanowienie innego zabezpieczenia zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej zabezpieczonych uprzednio tym zastawem skarbowym.

Przepis art. 647 pkt 2 pozwala uniknąć utrzymywania zastawów, które nie mają realnego znaczenia. Trzeba pamiętać, że kryterium ustanowienia zastawu jest odpowiednia wartość przedmiotu zastawu w momencie jego ustanawiania, a zwłaszcza w przypadku ruchomości może ona dość szybko się zmniejszać.

Natomiast przepis art. 647 pkt 2 i 3 będzie stanowił wyraźną podstawę do działania organu podatkowego polegającego na zastąpieniu zastawu skarbowego inną formą zabezpieczenia lub rezygnacji z istniejącego zastawu.

5.10.5. Oświadczenie o rzeczach i prawach majątkowych

Oddział 5

Oświadczenie o rzeczach i prawach majątkowych

Art. 649. § 1. *W toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego, organ podatkowy wzywa stronę postępowania lub kontrolowanego do złożenia oświadczenia o:*

- 1) *nieruchomościach oraz prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej;*
- 2) *rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego.*

§ 2. *Strona lub kontrolowany mogą odmówić złożenia oświadczenia.*

§ 3. *Oświadczenie składa się pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania nie podlega niepodanie szacunkowej wartości rzeczy lub praw majątkowych albo podanie wartości nieodpowiadającej rzeczywistej wartości ujawnionych rzeczy lub praw.*

§ 4. *Organ podatkowy jest obowiązany uprzedzić osobę wezwaną o prawie odmowy złożenia tego oświadczenia oraz o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania.*

§ 5. *Minister właściwy do spraw finansów publicznych w celu zapewnienia jednolitości składanych oświadczeń określi, w drodze rozporządzenia, wzór formularza oświadczenia, o którym mowa w § 1, uwzględniając:*

- 1) *dane identyfikujące osobę składającą oświadczenie;*
- 2) *rodzaj, miejsce położenia i powierzchnię nieruchomości, rodzaj prawa majątkowego, które może być przedmiotem hipoteki przymusowej, miejsce położenia rzeczy, w stosunku do której przysługuje prawo majątkowe, numer księgi wieczystej lub zbioru dokumentów i oznaczenie sądu właściwego do prowadzenia księgi wieczystej lub zbioru dokumentów, stan prawny nieruchomości wraz z ewentualnymi obciążeniami oraz szacunkową wartość nieruchomości lub praw;*
- 3) *rodzaj rzeczy ruchomych oraz zbywalnych praw majątkowych, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego, dane identyfikujące te rzeczy lub prawa, ich stan prawny wraz z ewentualnymi obciążeniami oraz szacunkową wartość rzeczy ruchomych lub praw.*

Art. 650. *W sprawach nieuregulowanych w niniejszym dziale stosuje się odpowiednio przepisy działu III.*

W celu zwiększenia efektywności ustanowienia zabezpieczenia przewidziana została możliwość wezwania strony do wyjawienia przedmiotów majątkowych, na których można ustanowić zabezpieczenie w postaci hipoteki oraz zastawu (art. 649).

Do spraw regulowanych tym rozdziałem będą miały zastosowanie odpowiednio przepisy dotyczące postępowań podatkowych (art. 650).

5.11. Wydawanie zaświadczeń

5.11.1. Przepisy ogólne

ROZDZIAŁ 11

WYDAWANIE ZAŚWIADCZEŃ

Oddział 1

Przepisy ogólne

Art. 651. § 1. Organ podatkowy wydaje zaświadczenie na wniosek zainteresowanego.

§ 2. Zaświadczenie zainteresowanemu wydaje się, jeżeli:

- 1) urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego wymaga przepis prawa;
- 2) ma interes prawny w urzędowym potwierdzeniu określonych faktów lub stanu prawnego.

§ 3. Organ podatkowy, na wniosek kontrahenta podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, wydaje zaświadczenie w zakresie informacji, o których mowa w art. 105 § 3. W przypadku gdy wniosek dotyczy deklaracji lub innego dokumentu, których termin złożenia nie upłynął, a podatnik nie złożył takiej deklaracji lub innego dokumentu, organ podatkowy odmawia wydania zaświadczenia. Kserokopię wydanego kontrahentowi podatnika zaświadczenia organ podatkowy przesyła równocześnie podatnikowi.

§ 4. Zaświadczenie potwierdza stan faktyczny lub prawny istniejący w dniu jego wydania.

§ 5. Zaświadczenie wydaje się w granicach żądania zainteresowanego.

§ 6. Zaświadczenie powinno być wydane bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku o jego wydanie.

Art. 652. § 1. W przypadku gdy stan faktyczny lub prawny istniejący w dniu wydania zaświadczenia był w rzeczywistości inny niż przedstawiony w jego treści, organ podatkowy w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku lub stwierdzenia tego faktu wydaje na wniosek lub z urzędu nowe zaświadczenie, w którym uwzględnia rzeczywisty stan faktyczny lub prawny oraz stwierdza utratę ważności poprzedniego zaświadczenia.

§ 2. Zaświadczenie, o którym mowa w § 1, organ podatkowy doręcza zainteresowanemu, któremu uprzednio wydał zaświadczenie.

Art. 653. § 1. Organ podatkowy jest obowiązany wydać zaświadczenie, jeżeli chodzi o potwierdzenie faktów albo stanu prawnego, wynikających z prowadzonych przez ten organ ewidencji, rejestrów lub z innych danych znajdujących się w jego posiadaniu.

§ 2. Organ podatkowy przed wydaniem zaświadczenia może przeprowadzić w niezbędnym zakresie postępowanie wyjaśniające.

Art. 654. Odmowa wydania zaświadczenia lub zaświadczenia o treści żądanej przez zainteresowanego następuje w drodze postanowienia, na które służy zażalenie.

Przepisy o zaświadczeniach w sprawach podatkowych pojawiły się w ustawie – Ordynacja podatkowa od dnia 1 stycznia 2003 r. Wcześniej regulacja ich wydawania zawarta była w art. 217-220 k.p.a., a przepisy te stosowało się w sprawach podatkowych z mocy art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a. Określenie „zaświadczenie” nie zostało zdefiniowane w języku prawnym. Nie jest to zresztą konieczne albowiem art. 651 § 4 projektu (art. 306a § 3 o.p.) dostatecznie jasno wyjaśnia istotę tego dokumentu urzędowego. W języku prawniczym pojęcie zaświadczenie „występuje – podobnie jak dwa inne wyrazy bliskoznaczne «świadcstwo» i «poświadczenie» – równie powszechnie, jak i w języku potocznym”⁶⁶². Podkreśla się równocześnie, że „zaświadczenie można definiować jako – wydane potwierdzenie określonych faktów lub stanu prawnego, wydane przez właściwy organ administracji na żądanie osoby ubiegającej się o nie”⁶⁶³. Jest to więc akt wiedzy, a nie akt woli tego organu administracyjnego (podatkowego). Jego przedmiotem nie może być więc akt wykładni prawa, czyli proces ustalenia norm prawnych na podstawie przepisów prawnych dokonywany przed ich zastosowaniem⁶⁶⁴. W obrocie prawnym zaświadczenia mogą występować pod różnymi nazwami, np. świadectwa⁶⁶⁵, certyfikat kompetencji zawodowych⁶⁶⁶, certyfikat akredytacji⁶⁶⁷, potwierdzenie⁶⁶⁸, wypis z rejestru, kartoteki i wykazu z operatu ewidencji gruntów i budynków⁶⁶⁹.

Wydawanie zaświadczeń jest uproszczoną formą prowadzenia postępowania. W piśmiennictwie trafnie wykazuje się, że pojęcie „zaświadczenie” charakteryzuje się pięcioma przesłankami:

a) jest to akt przewidziany przepisami prawa;

662 Z.R. Kmiecik, Instytucja zaświadczenia w prawie administracyjnym, Lublin 2002, s. 13.

663 H. Kmiecik, Zaświadczenia, Warszawa 2011, s. 8.

664 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 marca 2007 r., I SA/Wa 1767/06, CBOSA.

665 Świadectwo oceny laboratoryjnej, o którym mowa w art. 50 ust. 4 pkt 1 ustawy z dnia 9 listopada 2012 r. o nasiennictwie (Dz.U. z 2017 r. poz. 633 z późn. zm.).

666 Art. 37 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym (Dz.U. z 2017 r. poz. 2200).

667 Art. 24 ust. 1 ustawy z dnia 13 kwietnia 2016 r. o systemach oceny zgodności i nadzorze rynku (Dz.U. z 2017 r. poz. 1398).

668 Zob. art. 13 ust. 3 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. z 2011 r. Nr 171, poz. 1016) – w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 września 2011 r.

669 Zob. art. 24 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. z 2016 r. poz. 1629 z późn. zm.).

- b) wydawany jest na żądanie podmiotu, który się o niego ubiega;
- c) podmiot ubiegający się o zaświadczenie musi uprawdopodobnić swój interes prawny w jego uzyskaniu;
- d) zaświadczenie jako akt potwierdza zaistnienie określonych faktów lub stwierdza stan prawny;
- e) zaświadczenie jako akt wydawany jest przez organ podatkowy⁶⁷⁰.

Zatem już tylko z uwagi na treść art. 651 § 1-2 i 4 projektu będącego odpowiednikiem art. 306a § 2-3 o.p. nie można podzielić poglądu, by był to tylko akt o charakterze faktycznym⁶⁷¹. Za poglądem C. Kosikowskiego, przedstawionym w wyliczeniu, przemawia choćby treść art. 657 § 1 pkt 1-2 i § 2 w związku z art. 238 § 6 projektu będących odpowiednikami art. 306g § 1 pkt 1-2 w związku z art. 112 § 6 o.p., które w zbliżonej treści obowiązywały od wejścia w życie ustawy – Ordynacja podatkowa. Przepisy te wyraźnie wskazują, że zaświadczenie, o którym mowa w art. 657 w związku z art. 238 § 6 projektu (art. 306g w związku z art. 112 § 6 o.p.), wywołuje skutki prawne polegające na braku odpowiedzialności podatkowej nabywcy przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części za te zaległości podatkowe, które nie zostały wykazane w zaświadczeniu. Zatem to nie zaświadczenie, ale przepisy prawa te skutki prawne wywołują. Zaświadczenie wywołuje skutki prawne, ale nie rozstrzyga o prawach i obowiązkach podmiotu ubiegającego się o zaświadczenie⁶⁷². Jest charakterystyczne to, że przepisów art. 306g o.p. i art. 112 § 6 o.p. nie stosuje się do należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne⁶⁷³, co oznacza, że przedsiębiorcy nie są w tym zakresie objęci ochroną, tak jak podatnicy nabywcy przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. To oznacza, że przedsiębiorcy za należności z tytułu składek na ubezpieczenie odpowiadają bez ograniczenia na ogólnych zasadach wskazanych w art. 112 § 1-5 o.p.

Do art. 651 § 1, 2 i 5 projektu (a także do art. 652 § 2, art. 654, art. 655 § 2, § 4 pkt 1 lit. b i § 5) wprowadzono pojęcie zainteresowanego, którym będzie osoba, ubiegająca się o zaświadczenie, dotychczas wskazana w art. 306a § 1 i 2 pkt 1 i 2 o.p.

Przepis art. 651 § 3 projektu jest rozwiązaniem związanym z art. 105 § 3 projektu (zob. uzasadnienie do tego przepisu) i określa on tryb udostępnienia przez organ

670 C. Kosikowski (w.): J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013, s. 1509.

671 Zob. K. Chorąży, Z.R. Kmiecik, Wydawanie zaświadczeń – kwestie nie rozstrzygnięte w literaturze, „Samorząd Terytorialny” 2000, nr 6, s. 70-76.

672 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2009 r., III SA/Wa 331/08, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 lutego 2011 r., III SA/GI 1924/10, CBOSA; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 11 maja 2010 r., I SA/Bd 289/10, CBOSA.

673 Art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2016 r. poz. 963 z późn. zm.).

podatkowy informacji niestanowiących tajemnicy skarbowej. Kontrahent podatnika powinien wówczas złożyć wniosek o wydanie zaświadczenia o treści informacji wskazanych w art. 105 § 3 projektu. Podatnik, dla realizacji zasady z art. 20 § 1 projektu, otrzyma od organu podatkowego przydającego jego kontrahentowi zaświadczenie jego kserokopię. Pojęcie „kontrahent podatnika” należy rozumieć w znaczeniu potocznym.

W art. 651 § 2 pkt 2 projektu (art. 306a § 2 pkt 2 o.p.) zostało wskazane, że przesłanką wydania zaświadczenia jest wykazanie przez zainteresowanego interesu prawnego. Charakterystyczne jest, że przesłanka ta nie powinna być utożsamiana z przesłanką z art. 651 § 2 pkt 1 projektu (art. 306a § 2 pkt 1 o.p.) wskazującą na przypadek obowiązku wydania zaświadczenia, gdy urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego wymaga przepis prawa. Co istotne „przesłanka wykazania interesu prawnego może być ograniczona tylko do tych przypadków, w których ordynacja podatkowa uzależnia obowiązek wydania przez organ zaświadczenia od tego, czy organ ten może określić treść zaświadczenia na podstawie posiadanych przez siebie rejestrów, ewidencji bądź innych danych”⁶⁷⁴. Z drugiej zaś strony Z. Janowicz i J. Lang⁶⁷⁵ twierdzą, że w przypadku gdy zainteresowany powołuje się na interes prawny w wydaniu zaświadczenia, to obowiązkiem i to bezwzględnym tego organu jest jego wydanie bez względu na to, czy stan rzeczy, który ma potwierdzić organ, wynika z prowadzonych przez niego ewidencji, rejestrów lub innych danych czy nie. Wydaje się, że powyższe poglądy Z. Janowicza i J. Langa nie są trafne, albowiem przepis art. 306b § 1 o.p. (art. 652 § 1 projektu) wyraźnie wiąże obowiązek wydania zaświadczenia w przypadku, o którym mowa w art. 306a § 2 o.p. (art. 651 § 2 pkt 2 projektu), z możliwością potwierdzenia faktów lub stanu prawnego w prowadzonych: ewidencji, rejestrach lub w innych danych znajdujących się w jego posiadaniu. Natomiast postępowanie wyjaśniające, o którym mowa w art. 306b § 2 o.p. (art. 652 § 2 projektu), może być przeprowadzone tylko w zakresie niezbędnym i uzupełniającym dane wynikające z ewidencji, rejestrów lub innych danych znajdujących się w posiadaniu organu. Wynika to z wykładni systemowej art. 652 projektu.

Jest charakterystyczne, że art. 651 § 6 projektu (art. 306a § 5 o.p.) przewiduje, podobnie jak art. 217 § 3 k.p.a., identyczny termin do wydania zaświadczenia. Z uwagi na konieczność zapewnienia w tym zakresie spójności systemowej należało te rozwiązania utrzymać. Dostrzec jednak należy, że w systemie prawa istnieją też rozwiązania odmienne. Zgodnie bowiem z § 4 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 20 marca 2007 r. w sprawie zaświadczeń o pomocy *de minimis* i po-

674 Z.R. Kmieciak, Instytucja zaświadczenia..., s. 75.

675 Z. Janowicz, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa–Poznań 1992, s. 553; J. Lang, Zaświadczenia w rozumieniu Kodeksu postępowania administracyjnego, „Organizacja – Metody – Technika” 1988, nr 2, s. 15-16.

mocy *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie⁶⁷⁶, zaświadczenie o pomocy *de minimis* i zaświadczenie o pomocy *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie wydaje się z urzędu w dniu udzielenia pomocy publicznej będącej pomocą *de minimis* albo pomocą *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie, a w przypadku pomocy:

- 1) udzielonej na podstawie decyzji – wraz z tą decyzją w dniu jej wydania;
- 2) w formie ulgi podatkowej udzielonej na podstawie aktu normatywnego bez wymogu wydania decyzji – w terminie 2 miesięcy od dnia udzielenia pomocy publicznej. Przy tym zgodnie z § 4 ust. 2 tego rozporządzenia „beneficjent pomocy może wystąpić o wydanie zaświadczenia o pomocy *de minimis* albo zaświadczenia o pomocy *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie przed upływem terminu, o którym mowa w ust. 1 pkt 2”.

Oznacza to modyfikację rozwiązań ustawowych tak co do trybu, jak i terminu wydawania zaświadczeń.

Termin maksymalny do wydania zaświadczenia wynosi 7 dni od dnia złożenia wniosku; obowiązuje on również w przypadku wydania postanowienia o odmowie wydania zaświadczenia. W przypadku zaś bezczynności w załatwieniu sprawy wydania zaświadczenia we właściwym terminie lub terminie ustalonym na podstawie art. 140 o.p. albo prowadzenia postępowania dłużej niż to jest niezbędne do załatwienia sprawy (art. 290 § 1 pkt 1 i 2 projektu) stronie służy ponaglenie, którego złożenie wywołuje skutek w postaci wyczerpania środków zaskarżenia (art. 52 § 1 p.p.s.a.) i umożliwia stronie złożenie skargi do sądu administracyjnego. Ponaglenie to nie ma charakteru środka zaskarżenia, a służy tylko do zasygnalizowania przekroczenia terminu załatwienia sprawy. Stanowisko organu wyższego stopnia nie rozstrzyga istoty sprawy i kończy postępowania w sprawie. Ponaglenie jest tylko wymogiem formalnym wniesienia skargi do sądu. Stąd też istnieje obowiązek przekazania ponaglenia organowi wyższego stopnia bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 7 dni od dnia jego otrzymania (art. 290 § 3 projektu).

Racjonalizacja obowiązku wydawania zaświadczeń polega na przeniesieniu dotychczasowego art. 306d § 3-5 o.p. do nowego rozdziału o stosowaniu środków komunikacji elektronicznej (art. 50 § 1-3), zaś art. 306d § 1 i 2 o.p. do art. 342 § 4 i 5. Uznać należy, że te ostatnie przepisy mają charakter przepisów o dowodach. Są one ściśle związane z postępowaniem dowodowym⁶⁷⁷. Nie jest celowe eliminowanie obowiązku wydawania zaświadczeń w oparciu o dane przybliżone, czy w oparciu o akta prowadzonych a niezakończonych spraw (art. 306f § 2 o.p.), albowiem byłoby to często niekorzystne dla spadkobierców, zapisobierców zwykłych czy zapi-

676 Dz.U. z 2015 r. poz. 1983 z późn. zm.

677 Zob. Z.R. Kmiecik, Instytucja zaświadczenia..., s. 43-47.

sobierców windykacyjnych, którzy mają podjąć decyzję co do przyjęcia lub odrzucenia spadku (art. 656 § 2).

Na gruncie art. 651 projektu utrzymano, co do zasady, regulację, że zaświadczenie wydaje się na żądanie zainteresowanego. Oznacza to, że „przepisy prawa nie dają podstaw do wystawiania zaświadczeń z urzędu”⁶⁷⁸. Przepis art. 654 jest odpowiednikiem dotychczasowego przepisu art. 306c o.p. i reguluje kwestię formy prawnej, w której dochodzi do odmowy wydania zaświadczenia lub zaświadczenia o treści żądanej przez zainteresowanego. Jest to postanowienie zaskarżalne zażaleniem. Należy zauważyć trafny pogląd wyrażony w wyroku WSA w Lublinie z dnia 29 stycznia 2016 r., I SA/Lu 866/15, CBOSA, o treści następującej: „Ze względu na milczenie ustawodawcy, co do formy potwierdzenia stanowiska wnioskodawcy zawartego we wniosku, o którym mowa w art. 14a o.p., także formy potwierdzenia uchybienia terminowi do wydania interpretacji prawa podatkowego, strona postępowania może, korzystając z uprawnień przewidzianych w dziale VIIIa o.p., wystąpić do właściwego organu podatkowego o wydanie zaświadczenia potwierdzającego określony stan faktyczny dotyczący uchybienia terminowi do wydania interpretacji, a tym samym związania organów podatkowych i organów kontroli skarbowej właściwych dla wnioskodawcy obowiązującym w sprawie stanowiskiem strony”. W takim bowiem przypadku zaświadczenie opiera się na innych danych znajdujących się w posiadaniu organu podatkowego (art. 653 § 1 projektu), o czym mówi art. 306b § 1 o.p., a strona ma interes prawny w uzyskaniu zaświadczenia (art. 651 § 2 pkt 2 projektu, art. 306a § 2 o.p.).

Do nowych przepisów zaliczyć należy art. 652 dopuszczający możliwość wydania (z urzędu lub na wniosek) nowego zaświadczenia, o ile rzeczywisty stan faktyczny lub prawny istniejący w dniu wydania zaświadczenia był inny niż przedstawiony w dotychczasowym zaświadczeniu. Regulacja ta ma w założeniu wyeliminować niedogodności osób ubiegających się o wydanie zaświadczenia, przyspieszyć obieg dokumentów i odbiurokratyzować życie publiczne. Ma ona też na celu realizację zasady określonej w art. 16 projektu, a więc udzielenia zainteresowanemu wsparcia w samodzielnym i prawidłowym oraz dobrowolnym wykonaniu jego praw i obowiązków. Dotychczas zainteresowany mógł, w przypadku wadliwej treści zaświadczenia, skorzystać z instytucji żądania przeprowadzenia przeciwdowodu, o ile zaświadczenie było mu niezbędne do przedłożenia w prowadzonym postępowaniu, np. innym podatkowym czy administracyjnym, uregulowanej w art. 194 § 3 w związku z art. 188 o.p., art. 76 § 3 w związku z art. 78 § 1 k.p.a., czy nawet z instytucji skargi z art. 227 k.p.a. Projektowany przepis art. 652 niewątpliwie rozszerzy wachlarz tych uprawnień zainteresowanych. Zainteresowany ubiegający się o zaświadczenie może bowiem skorzystać nową instytucją z art. 106 § 7 projektu, z którego wynika, że „organ podat-

678 J. Borkowski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego, Warszawa 2000, s. 735.

kowy na wniosek zobowiązanego udostępnia dane, o których mowa w art. 105 § 1-3 podmiotom przez nich wskazanym w zakresie określonym we wniosku. Osoby, którym te dane udostępniono, obowiązane są w tym zakresie do zachowania tajemnicy skarbowej”. Oznacza to, że w takim przypadku organ podatkowy może dane zaświadczenie przekazać wskazanemu przez tego zainteresowanego podmiotowi, np. bankowi, notariuszowi, innemu organowi podatkowemu itd. także w formie elektronicznej. Wprowadzenie tej regulacji uzasadnione jest również postulatami organów podatkowych, które nie mają dotychczas skutecznego instrumentu prawnego, mogącego doprowadzić do wyeliminowania z obrotu prawnego wydanego, a błędnego faktycznie zaświadczenia. Wprowadzone w projektowanym art. 652 rozwiązanie jest trybem quasi-nadzwyczajnym funkcjonującym w przepisach prawa, choćby w art. 5 ust. 3a ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej⁶⁷⁹. Zbliżony tryb przewidziany jest także w art. 20 ustawy z dnia 8 lipca 2005 r. o realizacji prawa do rekompensaty z tytułu pozostawienia nieruchomości poza obecnymi granicami Rzeczypospolitej Polskiej⁶⁸⁰. Przepis ten jest także realizacją zasad z art. 19 i 23 projektu. Charakterystyczne jest to, że tryb wydawania zaświadczeń z urzędu, o których mowa w art. 652 § 1 projektu, jest wyjątkiem od zasady określonej w art. 651 § 1, który wprost wykazuje, że zaświadczenie wydaje się na żądanie zainteresowanego ubiegającego się o zaświadczenie, a to oznacza, że powinien być rozumiany ściśle. Należy mieć tu na uwadze także to, że zaświadczenie, o którym mowa, wydane z urzędu, jest konsekwencją wcześniejszego zaświadczenia, które zostało wydane na wniosek. W przypadku gdyby zaświadczenie, o którym mowa w art. 652 § 1 projektu, było wydawane na wniosek zainteresowanego, zastosowanie wprost miałyby także art. 651 § 4 projektu. Jest charakterystyczne, że tego rodzaju rozwiązania nie przewiduje kodeks postępowania administracyjnego. Przepis art. 653 wskazuje na istotę postępowania wyjaśniającego, przewidzianego w § 2. Polega ono na „badaniu okoliczności wynikających z posiadanych przez organ ewidencji, rejestrów i innych danych pod kątem możliwości urzędowego stwierdzenia znanych faktów lub stanu prawnego, w zakresie danych, które pozostają w dyspozycji organu mającego wydać zaświadczenie. Oznacza to, że ustalenia czynione przez organ są ograniczone, bowiem organ wydający zaświadczenie nie ma kompetencji do wykorzystywania na potrzeby jego wystawienia danych, które nie znajdują się w jego dyspozycji. Organ podatkowy nie może co do zasady, analizować zmian w stanie prawnym i wyprowadzać z nich stosownych wniosków ani oceniać wcześniej wydanego zaświadczenia⁶⁸¹. Zakresem postępowania wyjaśniającego będzie objęte, jeżeli strona się na niego powołuje, istnienie interesu prawnego. Ma ono więc na celu usunię-

679 Dz.U. z 2016 r. poz. 1808 z późn. zm.

680 Dz.U. z 2016 r. poz. 2042 z późn. zm.; wyrok NSA z dnia 30 września 2011 r., I OSK 15/11, CBOSA; wyrok NSA z dnia 7 lutego 2014 r., I OSK 1791/12, CBOSA; wyrok NSA z dnia 23 września 2014 r., II FSK 2273/12, CBOSA.

681 Wyrok NSA z dnia 8 września 2009 r., I OSK 104/09, CBOSA.

cie wątpliwości co do znanych, bo istniejących już faktów lub stanu prawnego⁶⁸². Jeżeli strona w tym postępowaniu wykaże swój interes prawny, to organ podatkowy nie może odmówić wydania zaświadczenia⁶⁸³. Zakres prowadzonego postępowania wyjaśniającego jest wprawdzie w orzecznictwie sądów administracyjnych przedmiotem sporów⁶⁸⁴, to istnienie tej rozbieżności nie oznacza konieczności jej likwidacji w projektowanych przepisach ordynacji podatkowej. Kwestia ta powinna być rozstrzygnięta w ramach rozpatrywania konkretnej sprawy. Zapewni to bowiem realizację zasad ogólnych wskazanych w art. 16, art. 18, art. 26 projektu. Jeżeli dane niezbędne do wydania zaświadczenia nie znajdują się w dyspozycji organu, który to zaświadczenie ma wydać bądź też gdy stwierdzony zostanie brak zgodności między treścią żądania a stanem rzeczy wynikającym z ewidencji, rejestrów lub innych danych znajdujących się w jego posiadaniu, organ ten odmawia wydania zaświadczenia na podstawie art. 306c *in fine* o.p.⁶⁸⁵ Osoba ubiegająca się o zaświadczenie nie może tu wykorzystać trybu z art. 652 projektu, ale może żądać od tego innego organu, by ten przekazał zaświadczenie temu pierwszemu organowi podatkowemu zgodnie z art. 106 § 7 projektu.

Przepis art. 657 § 6 jest powtórzeniem art. 306e § 5 o.p. Jest to przepis wprowadzający domniemanie prawne niewzruszalne.

5.11.2. Przepisy szczególne o wydawaniu zaświadczeń

Oddział 2

Przepisy szczególne o wydawaniu zaświadczeń

Art. 655. § 1. *Zaświadczenie o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzające stan zaległości wydaje się na podstawie dokumentacji danego organu podatkowego oraz informacji otrzymanych od innych organów podatkowych.*

§ 2. *Przed wydaniem zaświadczenia, o którym mowa w § 1, organ podatkowy ustala, czy w stosunku do zainteresowanego nie jest prowadzone postępowanie mające na celu ustalenie lub określenie wysokości jego zobowiązań podatkowych. Jeżeli takie postępowanie jest prowadzone i zgromadzony materiał dowodowy pozwala na jego zakończenie, powinna być niezwłocznie wydana decyzja ustalająca lub określająca wysokość zobowiązań podatkowych, w celu wykazania ich w zaświadczeniu.*

§ 3. *Nie można odmówić wydania zaświadczenia, jeżeli nie jest możliwe doręczenie decyzji kończącej postępowanie, o którym mowa w § 2, przed upływem terminu określonego w art.*

682 Wyrok NSA z dnia 10 czerwca 2011 r., I OSK 1139/10, CBOSA.

683 Zob. uchwała TK z dnia 21 czerwca 1995 r., W 16/94, OTK 1995, nr 1, poz. 24.

684 Zob. np. wyrok NSA z dnia 8 sierpnia 2007 r., I OSK 1280/06, CBOSA; WSA w Warszawie z dnia 15 grudnia 2009 r., II SA/Wa 1616/09, CBOSA; wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2006 r., I OSK 1227/06, CBOSA; wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2006 r., II FSK 528/05, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 marca 2011 r., I SA/Kr 1151/10, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 czerwca 2010 r., IV SA/Wa 661/10, „Wspólnota” 2010, nr 35, s. 44; wyrok NSA z dnia 2 kwietnia 2010 r., II FSK 1945/08.

685 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 26 maja 2011 r., I SA/Po 283/11, CBOSA.

651 § 6. Wydając zaświadczenie, o którym mowa w tym przepisie, organ podatkowy informuje o prowadzonym postępowaniu lub jego zakończeniu.

§ 4. Na żądanie zainteresowanego w zaświadczeniu podaje także informacje:

1) czy w stosunku do niego prowadzone jest:

- a) postępowanie mające na celu ujawnienie jego zaległości podatkowych i określenie ich wysokości,
- b) postępowanie egzekucyjne w administracji, również w zakresie innych niż podatkowe zobowiązań zainteresowanego,
- c) postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe;

2) dotyczące:

- a) okresów, z których pochodzą zaległości, i ich tytułów,
- b) podatków, których termin płatności został odroczone lub których płatność została rozłożona na raty.

§ 5. Jeżeli zapłata zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę została odroczone lub rozłożona na raty, uznaje się, że zainteresowany, o którym mowa w § 4, do dnia upływu terminów, o których mowa w art. 218 § 1, nie posiada zaległości podatkowych.

§ 6. W zakresie, o którym mowa w art. 435 pkt 1 i 2, uznaje się, że do czasu wydania ostatecznej decyzji nie istnieje zaległość podatkowa.

§ 7. Przepisy § 1-3 i 5 stosuje się odpowiednio w zakresie odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 159.

Art. 656. § 1. Organ podatkowy na wniosek osoby, która uprawdopodobni, że może być spadkobiercą, zapisobiercą windykacyjnym lub zapisobiercą zwykłym, wydaje zaświadczenie o wysokości znanych temu organowi zobowiązań podatkowych i należności spadkodawcy wymienionych w art. 265 § 2.

§ 2. Jeżeli postępowanie podatkowe w sprawie określenia wysokości należności podatkowych spadkodawcy nie zostało zakończone, w zaświadczeniu, o którym mowa w § 1, podaje się ich przybliżoną wysokość na podstawie posiadanych danych co do podstawy opodatkowania.

Art. 657. § 1. Organ podatkowy w zakresie, o którym mowa w art. 238 § 1, wydaje zaświadczenie o wysokości zaległości podatkowych zbywającego:

1) na wniosek zbywającego;

2) na wniosek nabywcy, za pisemną zgodą zbywającego.

§ 2. W zaświadczeniu, o którym mowa w § 1, organ podatkowy określa wysokość zaległości podatkowych zbywającego na dzień wydania zaświadczenia.

§ 3. Przepisy § 1-2 stosuje się odpowiednio do należności wymienionych w art. 230 § 1 pkt 2-5, objętych zakresem odpowiedzialności nabywcy.

Art. 658. § 1. Organ podatkowy, za pisemną zgodą podatnika, wydaje zaświadczenie o wysokości jego zaległości podatkowych na żądanie:

- 1) jednostek organizacyjnych, które na podstawie ustaw regulujących zasady ich funkcjonowania uprawnione są do udzielania kredytów (pożyczek);
- 2) kontrahentów podatników prowadzących działalność gospodarczą oraz dzierżawców i użytkowników rzeczy lub praw majątkowych – w zakresie opodatkowania dzierżawionej lub użytkowanej rzeczy lub prawa majątkowego;
- 3) małżonka podatnika, z zastrzeżeniem § 2, a także rozwiedzionego małżonka w zakresie zaległości powstałych w czasie trwania ustroju wspólności majątkowej;
- 4) wspólnika spółek wymienionych w art. 244 § 1.

§ 2. Zgoda podatnika nie jest wymagana, jeżeli z żądaniem wydania zaświadczenia, o którym mowa w § 1, występuje jego małżonek pozostający z nim we wspólności majątkowej. Małżonek podatnika składa pisemne oświadczenie o pozostawaniu z podatnikiem we wspólności majątkowej pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania.

§ 3. Na żądanie byłego wspólnika spółki cywilnej organ podatkowy wydaje zaświadczenie o wysokości zaległości podatkowych rozwiązanej spółki cywilnej.

§ 4. Na żądanie właściciela przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego organ podatkowy wydaje temu właścicielowi zaświadczenie o wysokości zobowiązania podatkowego, zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę, kosztów upomnienia, kosztów egzekucyjnych zabezpieczonych hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym oraz objętego wnioskiem o wpis hipoteki, jeżeli hipoteka nie jest wpisana.

§ 5. Na wniosek właściciela przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, który zapłacił należności zabezpieczone tą hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym, organ podatkowy wydaje temu właścicielowi zaświadczenie o wysokości zapłaconej należności zabezpieczonej hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym.

Art. 659. § 1. Na wniosek banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej zamierzających udzielić zobowiązanemu kredytu, za jego pisemną zgodą, organ podatkowy wydaje zaświadczenie dotyczące spraw podatkowych tego zobowiązanego, w tym deklaracji wykazujących zwrot podatku, o kwotach i terminach dokonywanych zwrotów oraz o zajęciach egzekucyjnych wierzytelności z tytułu zwrotu podatku.

§ 2. Na wniosek banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, za pisemną zgodą zobowiązanego, do zaświadczenia dołącza się uwierzytelnioną kopię deklaracji wykazującej zwrot podatku.

Art. 660. § 1. Na wniosek podatnika organ podatkowy wydaje zaświadczenie o wysokości jego dochodu lub obrotu.

§ 2. W razie śmierci podatnika zaświadczenie, o którym mowa w § 1, wydaje się na wniosek wstępnego, zstępnego lub małżonka, którzy uprawdopodobnią, że mogą być spadkobiercami albo na wniosek osoby, która uprawdopodobni, że może być zapisobiorcą windykacyjnym lub zapisobiercą zwykłym.

§ 3. W zaświadczeniach dotyczących wysokości dochodu lub obrotu stwierdza się wyłącznie, czy wnioskodawca jest lub nie jest podatnikiem:

- 1) podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, z określeniem wysokości obrotu;
- 2) podatku dochodowego (we wszystkich formach opodatkowania); w przypadku opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych na zasadach ogólnych – z określeniem wysokości dochodu przyjętego do podstawy opodatkowania, a w przypadku osób prawnych – z określeniem wysokości dochodu przyjętego do podstawy opodatkowania, jak również kwoty podatku należnego.

Art. 661. Organ podatkowy na wniosek podatnika wydaje zaświadczenie o jego miejscu zamieszkania lub siedzibie dla celów podatkowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (certyfikat rezydencji).

Art. 662. W sprawach nieuregulowanych w art. 651-660 oraz art. 661 stosuje się odpowiednio przepisy rozdziałów 1-3, 5 i 7 działu I, rozdziałów 1-6, z wyłączeniem art. 333, rozdziałów 7-8, 13, 15, 17 i 24 działu III.

Art. 663. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

- 1) tryb wydawania zaświadczeń, uwzględniając w szczególności odpowiednią organizację czynności związanych z wydawaniem zaświadczeń oraz możliwość doręczania zaświadczeń w postaci elektronicznej;
- 2) właściwość miejscową i rzeczową organów podatkowych do wydawania zaświadczeń, uwzględniając rodzaj zobowiązania podatkowego;
- 3) wzór rejestru zaświadczeń oraz szczegółowy sposób jego prowadzenia, uwzględniając treść wniosku o wydanie zaświadczenia, datę złożenia wniosku lub wyrażenia zgody na wydanie zaświadczenia, sposób załatwienia wniosku, treść wydanego zaświadczenia oraz dane identyfikujące wnioskodawcę, biorąc pod uwagę uproszczenie i usprawnienie procesu wydawania zaświadczeń;
- 4) wzór ewidencji przekazanych lub otrzymanych informacji w sprawach zaświadczeń oraz szczegółowy sposób jej prowadzenia, uwzględniając w szczególności dane identyfikujące osobę, której dotyczy zaświadczenie, treść przekazanych lub otrzymanych informacji, dane identyfikujące osobę lub organ przekazujący informacje;
- 5) wzory zaświadczeń, uwzględniając w szczególności zakres danych wykazywanych w zaświadczeniu oraz dane identyfikujące wnioskodawcę i organ wydający zaświadczenie;
- 6) wzór oświadczenia, o którym mowa w art. 658 § 2, uwzględniając dane identyfikujące małżonków.

Art. 664. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór zaświadczenia, o którym mowa w art. 661, uwzględniając zakres danych wykazywanych w zaświadczeniu oraz dane identyfikujące wnioskodawcę i organ wydający zaświadczenie.

W zakresie przepisów o wydawaniu zaświadczeń jest rzeczą charakterystyczną, że istnieją one także w ustawach podatkowych, np. w art. 18 ust. 2, art. 110 ust. 6, art. 110a ust. 2a ustawy o podatku akcyzowym, czy w art. 127 ust. 11a w związku z ust. 8 pkt 6 ustawy o podatku od towarów i usług, jednakże są to uregulowania szczególne odnoszące się tylko do zagadnień określonych w przepisach tych ustaw. Przepisy ogólne o ich wydawaniu zawarte w ordynacji podatkowej, a więc art. 651-654, będą miały do nich zastosowanie. Z tego też powodu celowe było wyodrębnienie z przepisów o wydawaniu zaświadczeń przepisów ogólnych art. 651-654 projektu.

Przepisy art. 655, 656, 657, 658, 659, 660, 661, 662, 663, 664 są odpowiednikami dotychczasowych art. 306e, 306f, 306g, 306h, 306ha, 306i, 306l, 306k, 306j i 306n o.p. z niezbędnymi dostosowaniami związanymi z wprowadzeniem jako następców prawnych spadkodawcy zapisobierców windykacyjnych w zakresie zapisanego im przedsiębiorstwa. Regulują one następujące kwestie:

- art. 655 projektu (art. 306e o.p.) – wydania zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzające stan zaległości podatkowej ewentualnie o zaświadczeniu informującym o prowadzeniu postępowania podatkowego bądź egzekucyjnego w administracji, czy w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe,
- art. 656 projektu (art. 306f o.p.) – wydania zaświadczenia o wysokości zobowiązań podatkowych i innych należności spadkodawcy, o których mowa w art. 265 § 2 projektu (art. 98 § 2 o.p.),
- art. 657 projektu (art. 306g o.p.) – wydania zaświadczenia o zaległościach podatkowych zbywającego, o którym mowa w art. 238 projektu (art. 112 o.p.) oraz treści zaświadczenia,
- art. 658 projektu (art. 306h o.p.) – wydania zaświadczenia o wysokości zaległości podatkowych podatnika na żądanie innych podmiotów (udzielających kredytów/pożyczek, kontrahentów podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, dzierżawców lub użytkowników nieruchomości, małżonka podatnika oraz rozwiedzionego małżonka podatnika, byłego współnika spółki cywilnej, właściciela przedmiotu hipoteki przymusowej),
- art. 659 projektu (art. 306ha o.p.) – wydania zaświadczenia dla banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej zamierzających udzielić zobowiązaniem kredytu (a więc nie tylko jak jest aktualnie podatnikowi),
- art. 660 projektu (art. 306i o.p.) – wydania zaświadczenia o wysokości dochodu lub obrotu podatnika, a w razie jego śmierci na wniosek wstępnego, zstępnego lub małżonka, jeżeli uprawdopodobnią, że mogą być spadkobiercą, zapisobiercą windykacyjnym lub zwykłym,
- art. 661 projektu (art. 306l o.p.) – wydania zaświadczenia o miejscu zamieszkania lub siedzibie podatnika na terytorium RP (certyfikat rezydencji),

- art. 662 projektu (art. 306k o.p.) – odpowiedniego stosowania do zaświadczeń innych przepisów projektu ordynacji podatkowej (obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej),
- art. 663 projektu (art. 306j o.p.) – delegacji dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzeń trybu wydania zaświadczeń, właściwości miejscowej i rzeczowej organów podatkowych do wydania zaświadczeń, a także wzoru rejestru zaświadczeń, wzoru ewidencji przekazanych lub otrzymanych informacji w sprawach zaświadczeń i wzorów zaświadczeń,
- art. 664 projektu (art. 306n o.p.) – upoważnienia ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzenia wzoru zaświadczenia o miejscu zamieszkania lub siedzibie podatnika na terytorium RP.

W projekcie przepisów o wydawaniu zaświadczeń ujednociono obowiązek wyrażenia zgody na wydanie zaświadczenia na piśmie (art. 657 § 1 pkt 2, art. 658 § 1 i § 2, art. 659 § 1 i 2). Obowiązujące obecnie przepisy o pisemności zgody postanawiają w art. 306ha § 1 i 2 o.p., ale już nie w art. 306g § 1 pkt 2, art. 306h § 1 i § 2 o.p. Wprawdzie o pisemnej zgodzie podatnika jest mowa w § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie zaświadczeń wydawanych przez organy podatkowe⁶⁸⁶, to jednak zagadnienie tej formy powinno być jednolicie uregulowane w ustawie – Ordynacja podatkowa.

W projekcie ordynacji podatkowej regulację wydawania zaświadczeń dostosowano do przepisów ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami⁶⁸⁷. Zmiany w tym zakresie polegały na skreśleniu § 6 art. 306a o.p. i art. 306m o.p., i te projekt uwzględnia, a zmiany dokonane w art. 662 (art. 306k o.p.) i w art. 664 (art. 306n o.p.) mają charakter dostosowawczy.

Regulacja zawarta w art. 655 § 3 polega na tym, że w zaświadczeniu, o którym tu mowa, będzie podawana informacja tylko o prowadzeniu postępowania podatkowego albo o zakończeniu postępowania, w sytuacji gdy nie jest możliwe doręczenie decyzji kończącej postępowanie. Informacja o prowadzonym postępowaniu będzie mogła być podawana tylko na żądanie zainteresowanego ubiegającego się o wydanie zaświadczenia, w sytuacji określonej w art. 655 § 4 pkt 1 lit. a projektu. W zaświadczeniu nie mogą być potwierdzone przez organ wszystkie okoliczności wskazywane przez zainteresowanego. Dlatego w celu wyeliminowania okoliczności spornych w art. 306e § 3 o.p. (art. 655 § 3 projektu) postanawia się, by – o ile to jest możliwe przed upływem terminu do wydania zaświadczenia – zakończyć prowadzone postępowania, których przedmiotem jest ustalenie lub określenie wysokości

686 Dz.U. poz. 2355 z późn. zm.

687 Dz.U. poz. 648.

zobowiązań podatkowych i wydać decyzję. Natomiast brak możliwości zakończenia postępowania, o którym mowa w § 2 i 3 art. 306e o.p. (art. 655 § 2 i 3 projektu), przed upływem terminu do wydania zaświadczenia niezależnie od skutków prawnych tego postępowania i ich wpływu na aktualność zaświadczenia, prowadzi do obowiązku wydania zaświadczenia informującego o prowadzonym postępowaniu i jego niezakończeniu. Natomiast wydanie decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania podatkowego, nawet nieostatecznej lub niezapoatrzonej w rygor natychmiastowej wykonalności, prowadzi do wydania postanowienia o odmowie wydania zaświadczenia (art. 654 projektu, art. 306c o.p.). Organ w takim przypadku nie może stwierdzić, że zaległość podatkowa nie istnieje i zaznaczyć, że prowadzone jest postępowanie podatkowe⁶⁸⁸. W wyroku z dnia 7 lipca 2015 r., II FSK 1547/13 (CBOSA) Naczelny Sąd Administracyjny wyraził bowiem następujący trafny pogląd: „Dwuinstancyjność postępowania podatkowego jest kategorią o charakterze konstrukcyjnym i ustrojowym w polskim modelu administracji publicznej. W art. 306e § 3 o.p. chodzi nie o takie, ustrojowe rozumienie pojęcia «postępowanie», lecz o zespół działań procesowych konkretnego organu podatkowego prowadzącego konkretny proces zmierzający do zastosowania w indywidualnej sprawie normy prawa materialnego. W efekcie nie ma sprzeczności pomiędzy odmową wydania postanowienia o niezaleganiu w podatkach w sytuacji, kiedy organ pierwszej instancji zakończył już prowadzone przez siebie postępowanie podatkowe, a art. 306e § 3 o.p., który nie pozwala odmówić wydania zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach, jeśli nie można ukończyć postępowania podatkowego w terminie 7 dni od złożenia wniosku o zaświadczenie”. Mieć tu na uwadze należy to, że przecież zainteresowany wnosi o wydanie zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach.

Zauważyć tu należy, że zgodnie z art. 18 na § 1 u.p.e.a.⁶⁸⁹ zostanie utworzony Rejestr Należności Publicznoprawnych. Zgodnie z art. 18d § 2 u.p.e.a. do rejestru nie będzie się wprowadzać danych dotyczących zobowiązanego i wysokości jego należności pieniężnych i odsetek (art. 18b § 2 u.p.e.a.) w przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego na ostateczną decyzję, postanowienie lub inne orzeczenie, o którym mowa w art. 18b § 1 pkt 2, do czasu zakończenia prawomocnym orzeczeniem postępowania sądownoadministracyjnego. Brak wpisu nie oznacza przecież, że w takiej sytuacji nie istnieje zaległość podatkowa. Dlatego sytuacja ta nie mogła być objęta projektowanymi przepisami o wydawaniu zaświadczeń.

Gdyby w kwestii wydawania zaświadczeń o niezaleganiu w podatkach prawidłowe było traktowanie jako zasady wywiedzionej z art. 306e § 2 i § 3 o.p. (art. 655 § 2 i 3 projektu) stanowiska, że dopiero wydanie decyzji ostatecznej wobec wnio-

688 Wyroki NSA: z dnia 19 września 2014 r., II FSK 2248/12, CBOSA; z dnia 26 sierpnia 2014 r., II FSK 2202/12, CBOSA; z dnia 12 marca 2013 r., I FSK 472/12, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2013, nr 3, s. 291-293.

689 Przepis ten do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji został wprowadzony przez art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 2 kwietnia 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ułatwienia dochodzenia wierzytelności (Dz.U. poz. 933) i wejdzie w życie od dnia 1 stycznia 2018 r.

skodawcy skutkuje niemożnością wydania mu zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach, a wcześniej organ podatkowy zobowiązany jest zaświadczenie takie mu wydać, to zbędne byłoby tworzenie w obrębie regulacji normującej wydawanie zaświadczeń o niezaleganiu w podatkach (art. 306e o.p.) dodatkowego przepisu ustanawiającego taką zasadę dla wskazanego w nim zakresu⁶⁹⁰. W takich przypadkach przecież istnieje zaległość podatkowa (której wprawdzie nie można egzekwować), od której nalicza się odsetki za zwłokę. Warunkiem jest tu jednak doręczenie decyzji organu podatkowego, gdyż wówczas wchodzi ona do obrotu prawnego (art. 212 o.p., art. 406 § 1 projektu)⁶⁹¹.

Przepisy art. 656 oraz art. 660 § 2 zostały zmienione w związku z wprowadzeniem do proponowanej ustawy jako kategorii następców prawnych zapisobierców windykacyjnych, którzy zgodnie z art. 981⁵ kc. mogą zapis windykacyjny przyjąć albo odrzucić.

Przepis art. 656 § 1 i 2 jest konsekwencją zmiany usytuowania zapisobierców zwykłych jako osób trzecich, a nie następców prawnych. Zaświadczenie zapisobiercy zwykłemu umożliwi podjęcie decyzji co do przyjęcia lub odrzucenia zapisu zwykłego (art. 972 kc.). Informacja o wysokości zobowiązań podatkowych i innych należności spadkodawcy ma znaczenie dla określonych w tym przepisie podmiotów także i po złożeniu oświadczenia o przyjęciu spadku, mimo że zaświadczenie takie nie wywołuje skutków prawnych takich jak w przypadku nabywcy przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

5.12. Odtwarzanie akt

ROZDZIAŁ 12

ODTWARZANIE AKT

Art. 665. Odtworzeniu ulegają akta, bez względu na postać, zaginione lub zniszczone w całości lub w części. W przypadku zakończenia postępowania odtworzeniu podlega decyzja ostateczna lub inny dokument związany z zakończeniem postępowania oraz ta część akt, która jest niezbędna do ustalenia treści tej decyzji lub dokumentu i do wszczęcia oraz prowadzenia w szczególności postępowania w jednym z trybów nadzwyczajnych albo postępowania przed sądem administracyjnym lub cywilnym.

Art. 666. § 1. Organ podatkowy wszczyna postępowanie w sprawie odtworzenia akt z urzędu lub na wniosek zainteresowanego.

§ 2 Wniosek o odtworzenie akt sprawy będącej w toku zgłosić można w ciągu lat trzech od dnia zaginięcia lub zniszczenia akt, a wniosek o odtworzenie akt sprawy zakończonej – w ciągu lat dziesięciu od tego dnia.

690 Wyrok NSA z dnia 9 maja 2012 r., II FSK 2163/10, CBOSA.

691 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 17 maja 2016 r., III SA/GI 2500/15, CBOSA.

Art. 667. § 1. Do odtworzenia akt w toku postępowania właściwy jest organ podatkowy prowadzący to postępowanie lub prowadzący ostatnio to postępowanie.

§ 2. Jeżeli właściwy byłby organ odwoławczy, organ ten przekaze sprawę organowi pierwszej instancji, chyba że chodzi o odtworzenie tylko akt tego organu.

§ 3. W razie zaginięcia lub zniszczenia akt w sprawie zakończonej, w tym decyzją ostateczną, postępowanie przeprowadza organ podatkowy pierwszej instancji.

Art. 668. We wniosku o odtworzenie akt należy określić dokładnie sprawę, dołączyć wszelkie urzędowo poświadczone odpisy znajdujące się w posiadaniu zobowiązanego lub zainteresowanego oraz wskazać znane mu miejsca, w których dokumenty lub ich odpisy się znajdują.

Art. 669. § 1. Organ podatkowy wzywa osoby, organy administracji publicznej lub instytucje wskazane we wniosku oraz znane temu organowi z urzędu do złożenia w określonym terminie poświadczonych urzędowo odpisów dokumentów będących w ich posiadaniu albo do złożenia oświadczenia, że ich nie posiadają.

§ 2. Jeżeli wezwany nie posiada dokumentu lub odpisu, a był w jego posiadaniu, powinien wyjaśnić, gdzie dokument lub odpis się znajduje.

Art. 670. Jeżeli poświadczone urzędowo odpisy zostaną złożone, organ podatkowy dołącza je do akt.

Art. 671. Jeżeli odtworzenia akt nie można przeprowadzić na zasadach przewidzianych w art. 665-670, organ podatkowy wzywa zainteresowanego do złożenia oświadczenia co do treści zaginionych lub zniszczonych pism oraz dowodów na zawarte w nich twierdzenia, nie wyłączając prywatnych odpisów oraz innych pism i notatek, które mogą być pomocne przy odtworzeniu akt.

Art. 672. § 1. Organ podatkowy przeprowadza z urzędu czynności w celu odtworzenia akt, uwzględniając każdą okoliczność, która może mieć znaczenie dla ustalenia treści zaginionych lub zniszczonych akt. Organ podatkowy bierze w szczególności pod uwagę dokumentację prowadzoną na podstawie przepisów kancelaryjno-archiwalnych.

§ 2. Organ podatkowy może też przesłuchać w charakterze świadków: zainteresowanych oraz ich pełnomocników, a także inne osoby, które uczestniczyły w postępowaniu lub które mogą wypowiedzieć się co do treści akt.

Art. 673. Po przeprowadzeniu postępowania, o którym mowa w art. 671 i art. 672, 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 przysługuje zainteresowanemu zażalenie.

Art. 674. § 1. Jeżeli akta nie mogą być odtworzone lub odtworzone zostały w części niewystarczającej do prowadzenia dalszego postępowania, postępowanie może być wszczęte ponownie, z zastrzeżeniem § 2.

§ 2. W pozostałych przypadkach organ podatkowy prowadzi postępowanie w takim stanie, w jakim okaże się to możliwe przy uwzględnieniu akt pozostałych i odtworzonych. Na po-

stanowienie co do prowadzenia dalszego postępowania zainteresowanemu przysługuje zażalenie.

Art. 675. *W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy działu III.*

Zasadne jest uregulowanie w nowej ordynacji podatkowej postępowania w razie zaginięcia lub zniszczenia akt. Rozwiązania dotyczące postępowania w razie zaginięcia lub zniszczenia akt przewiduje w szczególności procedura cywilna, karna oraz sądowoadministracyjna. Zauważyć jednak należy, że regulacji takich nie ma w kodeksie postępowania administracyjnego ani też w ordynacji podatkowej. W doktrynie zwrócono uwagę na problem, według jakich przepisów organ administracyjny mógłby dokonywać odtworzenia akt administracyjnych właśnie ze względu na brak uregulowania tej materii w przepisach procedury administracyjnej. Wskazano również na dopuszczalne stosowanie analogii w zakresie trybu odtwarzania akt administracyjnych i stosowania zasad przewidzianych w procedurze cywilnej lub w procedurze sądowoadministracyjnej⁶⁹². W celu zapewnienia kompleksowego charakteru regulacji prawnych dotyczących procedury podatkowej uzasadnione było ujęcie tej materii w nowej ordynacji podatkowej.

Zgodnie z art. 665 projektu ordynacji podatkowej, który zredagowano w oparciu o art. 288 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2017 r. poz. 1369 z późn. zm.; dalej p.p.s.a.), odtworzeniu ulegają akta zaginione lub zniszczone w całości lub w części. Podkreślenia wymaga, że nie ma znaczenia postać tych akt. Tym samym zasadom odtwarzania podlegają zatem akta prowadzone w postaci papierowej i elektronicznej. 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 jednym z trybów nadzwyczajnych albo postępowania przed sądem administracyjnym lub cywilnym. Przedmiotem odtworzenia mogą być zatem akta sprawy zakończonej, jak i sprawy w toku. Odtworzenie akt może być również dokonywane także w innych celach niż prowadzenie postępowania w jednym z trybów nadzwyczajnych albo postępowania przed sądem administracyjnym lub cywilnym, np. w celu zmiany interpretacji indywidualnej.

Postanowienia art. 666 § 1 projektu ordynacji podatkowej oparto na brzmieniu art. 289 p.p.s.a. Z kolei art. 666 § 2 projektu ordynacji podatkowej zredagowano w oparciu o art. 718 § 2 kpc. Zgodnie z art. 666 § 1 projektu organ podatkowy wszczyna postępowanie w sprawie odtworzenia akt z urzędu lub na wniosek zainteresowanego. Do złożenia wniosku uprawniony jest zatem zainteresowany. Może

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

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. 666 § 2 projektu ordynacji podatkowej wnioski o odtworzenie akt sprawy będącej w toku zgłosić można w ciągu lat trzech od dnia zaginięcia lub zniszczenia akt, a wnioski o odtworzenie akt sprawy zakończonej, w tym decyzją ostateczną, w ciągu lat dziesięciu od tej daty. Podkreślenia wymaga, że art. 666 § 2 projektu ordynacji podatkowej nie odnosi się do odtworzenia akt przez organ podatkowy z urzędu, ale jedynie do złożenia wniosku przez zainteresowanego wszczynającego to postępowanie.

Z kolei art. 667 projektu ordynacji podatkowej zredagowano w oparciu o art. 290 p.p.s.a. Zgodnie z art. 667 § 1 projektu ordynacji podatkowej do odtworzenia akt w toku postępowania właściwy jest organ podatkowy prowadzący to postępowanie lub prowadzący ostatnio to postępowanie. Jeżeli jednak właściwy byłby organ odwoławczy, organ ten przekaze sprawę organowi pierwszej instancji, chyba że chodzi o odtworzenie akt tylko tego organu (art. 667 § 2 projektu ordynacji podatkowej). Natomiast zgodnie z art. 667 § 3 projektu ordynacji podatkowej postępowanie w razie zaginięcia lub zniszczenia akt w sprawie zakończonej, w tym decyzją ostateczną, przeprowadza organ podatkowy pierwszej instancji. Przepis ten określa zatem zasady ustalania właściwości organu podatkowego w sprawie o odtworzenie akt.

Postanowienia art. 668 projektu ordynacji podatkowej są odwzorowaniem art. 291 p.p.s.a. Zgodnie z tym przepisem we wniosku o odtworzenie akt należy określić dokładnie sprawę, dołączyć wszelkie urzędowo poświadczony odpisy dokumentów znajdujące się w posiadaniu zainteresowanego oraz wskazać znane mu miejsca, w których dokumenty lub ich odpisy się znajdują. Przepis ten określa warunki formalne, jakie powinien spełniać wniosek o odtworzenie akt. Z art. 675 projektu wynika, że wspomniany wniosek należy traktować tak jak wniosek, o którym mowa w art. 328 § 1 projektu ordynacji podatkowej.

Postanowienia art. 669 projektu ordynacji podatkowej zredagowano w oparciu o art. 292 p.p.s.a. Zgodnie z art. 669 § 1 projektu ordynacji podatkowej organ podatkowy wzywa osoby, organy administracji publicznej lub instytucje wskazane we wniosku oraz znane temu organowi z urzędu do złożenia w określonym terminie poświadczonych urzędowo odpisów dokumentów będących w ich posiadaniu albo do złożenia oświadczenia, że ich nie posiadają. Jeżeli wezwany nie posiada dokumentu lub odpisu, a był w jego posiadaniu, powinien wyjaśnić, gdzie dokument lub odpis się znajduje (art. 669 § 2 projektu ordynacji podatkowej). Do wezwania mają odpowiednie zastosowanie przepisy o wezwaniach określone w art. 313- 318 projektu ordynacji podatkowej (art. 675 projektu).

Postanowienia art. 670 projektu ordynacji podatkowej są odpowiednikiem obowiązującego art. 294 p.p.s.a. z nieznaczną modyfikacją. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli poświadczono urzędowo odpisy zostaną złożone, organ podatkowy dołącza je do akt.

Zgodnie z art. 671 projektu ordynacji podatkowej, jeżeli odtworzenia akt nie można przeprowadzić na zasadach przewidzianych w art. 665-670 projektu ordynacji podatkowej, organ podatkowy wzywa zainteresowanego do złożenia oświadczeń co do treści zaginionych lub zniszczonych pism oraz dowodów na zawarte w nich twierdzenia, nie wyłączając prywatnych odpisów oraz innych pism i notatek, które mogą być pomocne przy odtworzeniu akt. Przepis ten znajdzie zastosowanie, gdy użycie art. 665-670 okaże się nieskuteczne. Postanowienia art. 671 projektu ordynacji podatkowej skonstruowano na podstawie art. 295 p.p.s.a.

Zgodnie z art. 672 § 1 projektu ordynacji podatkowej organ podatkowy przeprowadza z urzędu czynności w celu odtworzenia akt, uwzględniając każdą okoliczność, która może mieć znaczenie dla ustalenia treści zaginionych lub zniszczonych akt. Organ podatkowy bierze w szczególności pod uwagę dokumentację prowadzoną na podstawie przepisów kancelaryjno-archiwalnych. W myśl art. 672 § 2 projektu ordynacji organ podatkowy może też przesłuchać w charakterze świadków: zainteresowanych oraz ich pełnomocników, a także inne osoby, które uczestniczyły w postępowaniu lub które mogą wypowiedzieć się co do treści akt. Przedmiotem postępowania dowodowego nie są w tym wypadku okoliczności związane z twierdzeniami zainteresowanych co do istoty sporu, lecz jedynie takie, które mogą posłużyć do ustalenia treści utraconych dokumentów oraz ustalenia osób, u których znajdują się utracone dokumenty. Określone w tym przepisie postępowanie dowodowe odbywa się przy odpowiednim stosowaniu przepisów działu III projektu ordynacji podatkowej. Umożliwia to art. 675 projektu ordynacji podatkowej. Postanowienia art. 672 projektu ordynacji podatkowej skonstruowano na podstawie art. 296 p.p.s.a.

Przepis art. 673 projektu ordynacji jest zmodyfikowanym odpowiednikiem art. 297 p.p.s.a. Zgodnie z tym przepisem po przeprowadzeniu postępowania, o którym mowa w art. 671 i art. 672, 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 przysługuje zainteresowanemu zażalenie. Sentencja postanowienia wydanego na podstawie art. 673 projektu powinna w szczególności określać zakres odtworzenia, stwierdzać, na podstawie jakich dokumentów odtworzono akta lub ich część, wymieniać odtworzone dokumenty.

Postanowienia art. 674 projektu ordynacji podatkowej skonstruowano na podstawie art. 298 p.p.s.a. Zgodnie z art. 674 § 1 projektu ordynacji podatkowej, jeżeli akta nie mogą być odtworzone lub odtworzone zostały w części niewystarczającej

do prowadzenia dalszego postępowania, postępowanie może być wszczęte ponownie, z zastrzeżeniem § 2.

Natomiast zgodnie z art. 674 § 2 projektu ordynacji podatkowej w pozostałych przypadkach organ podatkowy prowadzi postępowanie w takim stanie, w jakim okaże się to możliwe przy uwzględnieniu akt pozostałych i odtworzonych. Na postanowienie co do prowadzenia dalszego postępowania przysługuje zainteresowanemu zażalenie.

Zgodnie z art. 675 projektu ordynacji podatkowej w sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy działu III ordynacji podatkowej, czyli przepisy regulujące przebieg postępowania podatkowego, wśród których znajdują się w szczególności regulacje dotyczące doręczeń, wezwań, zasad przeprowadzania postępowania dowodowego, wydawania postanowień itd.

5.13. Udział prokuratora i rzecznika praw obywatelskich

ROZDZIAŁ 13

UDZIAŁ PROKURATORA I RZECZNIKA PRAW OBYWATELSKICH

Art. 676. Prokuratorowi służy prawo zwrócenia się do właściwego organu podatkowego o wszczęcie postępowania w celu usunięcia stanu niezgodnego z prawem.

Art. 677. § 1. Prokuratorowi służy prawo udziału w każdym stadium postępowania w celu zapewnienia, aby postępowanie i rozstrzygnięcie sprawy było zgodne z prawem.

§ 2. Organ podatkowy zawiadamia prokuratora o wszczęciu postępowania oraz o toczącym się postępowaniu w każdym przypadku, gdy uzna udział prokuratora w postępowaniu za potrzebny.

Art. 678. § 1. Prokuratorowi służy prawo wniesienia sprzeciwu od decyzji ostatecznej, jeżeli ustawa lub przepisy szczególne przewidują wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji albo jej uchylenie lub zmianę.

§ 2. Prokurator wnosi sprzeciw do organu właściwego do wznowienia postępowania, stwierdzenia nieważności decyzji albo jej uchylenia lub zmiany.

§ 3. Sprzeciw od decyzji wydanej przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej wnosi Prokurator Generalny.

§ 4. Jeżeli podstawą sprzeciwu jest wystąpienie przesłanki wznowienia postępowania przewidzianej w art. 444 § 1 pkt 4, 8, 9, 11 i 12, wniesienie sprzeciwu wymaga zgody strony.

Art. 679. § 1. Sprzeciw prokuratora powinien być rozpatrzony i załatwiony w terminie trzydziestu dni od daty jego wniesienia.

§ 2. W razie niezakończoności sprzeciwu w terminie określonym w § 1 przepisy art. 289-291 i art. 293 stosuje się odpowiednio.

Art. 680. W przypadku wniesienia sprzeciwu przez prokuratora właściwy organ podatkowy wszczyna w sprawie postępowanie z urzędu, zawiadamiając o tym strony.

Art. 681. W przypadku wniesienia przez prokuratora sprzeciwu organ podatkowy, do którego sprzeciw wniesiono, obowiązany jest niezwłocznie rozpatrzyć, czy zachodzi potrzeba wstrzymania wykonania decyzji do chwili załatwienia sprzeciwu, jeżeli zachodzi prawdopodobieństwo uchylecia lub stwierdzenia nieważności decyzji.

Art. 682. Prokuratorowi, który bierze udział w postępowaniu w przypadkach określonych w art. 676-678, przysługują prawa strony.

Art. 683. Prokurator, który wniósł skargę na decyzję organu podatkowego do sądu administracyjnego, nie może z tych samych przyczyn wnieść sprzeciwu.

Art. 684. Przepisy art. 678-683 mają odpowiednie zastosowanie do postanowienia, na które przysługuje zażalenie, interpretacji indywidualnej, opinii zabezpieczającej i odmowy jej wydania.

Art. 685. Przepisy art. 676-684 stosuje się odpowiednio do Rzecznika Praw Obywatelskich.

W nowej ordynacji podatkowej uregulowano zasady udziału prokuratora oraz Rzecznika Praw Obywatelskich w procedurach podatkowych. Rozwiązania w tym zakresie zasadniczo nie odbiegają od obowiązujących w kodeksie postępowania administracyjnego. Podkreślenia wymaga to, że aktualnie udział prokuratora w postępowaniu podatkowym uregulowany został w dziale IV k.p.a. Zgodnie bowiem z art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a. przepisów tej ustawy nie stosuje się do spraw uregulowanych w ordynacji podatkowej z wyjątkami, w tym w szczególności przepisów działu IV, który reguluje udział prokuratora w postępowaniu administracyjnym.

Zauważyć jednak należy, że „własne” uregulowanie udziału prokuratora w procedurach podatkowych uzasadnione jest przede wszystkim tym, że ordynacja podatkowa w przeciwieństwie do kodeksu postępowania administracyjnego, reguluje nie tylko postępowanie jurysdykcyjne (postępowanie podatkowe), ale również inne, tzw. niejurysdykcyjne procedury podatkowe (np. czynności sprawdzające, kontrolę podatkową). W nauce zwrócono uwagę na pewne wątpliwości, jakie pojawiają się na tle interpretacji art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a. w związku z udziałem prokuratora w innych niż postępowanie podatkowe procedurach podatkowych, a zwłaszcza w czynnościach sprawdzających i w kontroli podatkowej⁶⁹³.

Ponadto należy zwrócić uwagę na to, że uregulowanie w projekcie ordynacji podatkowej zasad udziału prokuratora w procedurach podatkowych zwiększy zakres autonomiczności tych procedur w stosunku do regulacji ujętych w kodeksie postępowania administracyjnego oraz przyczyni się do tego, że projekt ordynacji

693 B. Pahl, Współuczestnictwo w procedurach podatkowych, Warszawa 2013, s. 292, 305, 382.

podatkowej w zakresie procesowym będzie aktem kompleksowym. Kwestię tę dostrzeżono również w nauce⁶⁹⁴.

Zgodnie z art. 676 projektu ordynacji podatkowej prokuratorowi służy prawo zwrócenia się do właściwego organu podatkowego o wszczęcie postępowania w celu usunięcia stanu niezgodnego z prawem. Przepis ten skonstruowano, opierając się na art. 182 k.p.a. Niemniej jednak, mając na uwadze systematykę projektu ordynacji podatkowej, inne będzie oddziaływanie tej regulacji. Prawo do zwrócenia się do właściwego organu podatkowego o wszczęcie postępowania oznacza w istocie procesowe prawo prokuratora do żądania wszczęcia postępowania. Zauważyć jednak należy, że w projektowanym art. 676 nie sprecyzowano, o jaki rodzaj postępowania chodzi, natomiast w projekcie ordynacji podatkowej zawarto katalog odrębnych postępowań, w tym np. kontrolę podatkową. Przyjąć zatem należy, że prokurator może żądać wszczęcia każdego z tych postępowań, zarówno gdy postępowanie może być wszczęte z urzędu, jak i wówczas, gdy przepis prawa wymaga wniosku uprawnionego podmiotu, jeżeli tylko wiąże się to z celem usunięcia stanu niezgodnego z prawem.

Przepisy art. 677 projektu ordynacji podatkowej skonstruowano, opierając się na art. 183 k.p.a. Zgodnie z art. 677 § 1 projektu ordynacji podatkowej prokuratorowi służy prawo udziału w każdym stadium postępowania w celu zapewnienia, aby postępowanie i rozstrzygnięcie sprawy było zgodne z prawem. Organ podatkowy zawiadamia prokuratora o wszczęciu postępowania oraz o toczącym się postępowaniu w każdym przypadku, gdy uzna udział prokuratora w postępowaniu za potrzebny (677 § 2 projektu ordynacji podatkowej). Oznacza to, że prokurator może zażądać wszczęcia oraz przystąpić do każdego postępowania uregulowanego w nowej ordynacji podatkowej w każdym jego stadium, nawet jeżeli nie żądał wszczęcia postępowania, nie wniósł odwołania, zażalenia ani sprzeciwu. Prokurator może wziąć udział w tych postępowaniach na dowolnym etapie, tj. od momentu jego wszczęcia do dnia zakończenia, niezależnie od formy prawnej w jakiej zakończenie postępowania następuje.

Z kolei art. 678 projektu ordynacji podatkowej skonstruowano na podstawie art. 184 k.p.a. Zgodnie z art. 678 § 1 projektu ordynacji podatkowej prokuratorowi służy prawo wniesienia sprzeciwu od decyzji ostatecznej, jeżeli ustawa lub przepisy szczególne przewidują wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji albo jej uchylenie lub zmianę. Z przepisu tego wynika, że sprzeciw jest zatem nadzwyczajnym środkiem prawnym służącym, zgodnie z tym przepisem, tylko wobec decyzji ostatecznej. W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że za sprawą art. 684 projektu ordynacji podatkowej przepisy dotyczące sprzeciwu mają odpowiednie za-

694 D. Mączyński (w:) A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 405.

stosowanie do postanowienia, na które przysługuje zażalenie, interpretacji indywidualnej, opinii zabezpieczającej, odmowy wydania opinii zabezpieczającej.

Prokurator wnosi sprzeciw do organu właściwego do wznowienia postępowania, stwierdzenia nieważności decyzji albo jej uchylecia lub zmiany (art. 678 § 2 projektu ordynacji podatkowej). Sprzeciw od decyzji wydanej przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej wnosi Prokurator Generalny (art. 678 § 3 projektu ordynacji podatkowej). Jeżeli podstawą sprzeciwu jest wystąpienie przesłanki wznowienia postępowania przewidzianej w art. 444 § 1 pkt 4, 8, 9, 11 i 12 projektu ordynacji podatkowej, wniesienie sprzeciwu wymaga zgody strony (art. 678 § 4 projektu ordynacji podatkowej). Podkreślić należy, że zgodnie z projektem art. 445 § 2 wznowienie postępowania z przyczyny wymienionej w art. 444 § 1 pkt 4, 8, 9, 11 i 12 następuje wyłącznie na wniosek strony. W konsekwencji zagwarantowanie ochrony praw słusznie nabytych wymaga, żeby w przypadku, gdy podstawą sprzeciwu prokuratora było wystąpienie jakiegokolwiek ze wskazanych wyżej przesłanek, wniesienie sprzeciwu uzależnione powinno być od strony.

Przepis art. 679 projektu ordynacji podatkowej jest oparty na treści art. 185 k.p.a. Zgodnie z art. 679 § 1 projektu ordynacji podatkowej sprzeciw prokuratora powinien być rozpatrzony i załatwiony w terminie trzydziestu dni od daty jego wniesienia. Natomiast w razie niezadowolienia sprzeciwu w terminie określonym w § 1 mają odpowiednie zastosowanie przepisy art. 289-291 i art. 293 projektu ordynacji podatkowej (art. 679 § 2 projektu ordynacji podatkowej).

Postanowienia art. 680 projektu ordynacji podatkowej skonstruowano, opierając się na art. 186 k.p.a. Zgodnie z tym przepisem w przypadku wniesienia sprzeciwu przez prokuratora właściwy organ podatkowy wszczyna w sprawie postępowanie z urzędu, zawiadamiając o tym strony. Zatem wniesienie sprzeciwu zobowiązuje właściwy organ podatkowy do wszczęcia z urzędu postępowania w celu weryfikacji ostatecznej decyzji lub też innych form działania administracji podatkowej wskazanych w art. 684 projektu ordynacji podatkowej i do zawiadomienia o tym stron postępowania lub zainteresowanych.

Postanowienia art. 681 projektu ordynacji podatkowej skonstruowano, opierając się na art. 187 k.p.a. Zgodnie z tym przepisem w przypadku wniesienia przez prokuratora sprzeciwu organ podatkowy, do którego sprzeciw wniesiono, obowiązany jest niezwłocznie rozpatrzyć, czy zachodzi potrzeba wstrzymania wykonania decyzji do chwili załatwienia sprzeciwu. Wniesienie sprzeciwu nie powoduje bowiem wstrzymania z mocy prawa wykonania zaskarżonej decyzji. Organ podatkowy, do którego wniesiono sprzeciw, jest obowiązany niezwłocznie rozpatrzyć z urzędu potrzebę wstrzymania wykonania takiej decyzji. W projekcie art. 681 dodano dyrekty-

wę uzasadniającą wstrzymanie wykonania decyzji, którą jest prawdopodobieństwo uchylecia, stwierdzenia nieważności lub stwierdzenia bezskuteczności tej decyzji.

Postanowienia art. 682 projektu ordynacji podatkowej oparto na art. 188 k.p.a. Zgodnie z tym przepisem prokuratorowi, który bierze udział w postępowaniu w przypadkach określonych w art. 676-678 projektu ordynacji podatkowej, przysługują prawa strony. Prokurator uczestniczący w postępowaniu w przypadkach określonych w art. 676-678 projektu ordynacji podatkowej nie jest stroną postępowania w rozumieniu art. 286 projektu ordynacji podatkowej. Prokuratorowi służą jedynie prawa strony, co oznacza, że może w pełni skorzystać z tych uprawnień, które przepisy projektu przyznają stronie.

Przepis art. 683 projektu ordynacji podatkowej został oparty na brzmieniu art. 189 k.p.a. Przepis ma charakter normy kolizyjnej i pozwala unikać kwestionowania tego samego rozstrzygnięcia w odrębnych procedurach. Zgodnie z art. 683 projektu ordynacji podatkowej prokurator, który wniósł skargę na decyzję organu podatkowego do sądu administracyjnego, nie może z tych samych przyczyn wnieść sprzeciwu. Zasady i tryb wnoszenia przez prokuratora skargi na decyzję administracyjną określa ustawa – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Zgodnie z art. 50 § 1 p.p.s.a. prokurator jest uprawniony do wniesienia skargi niezależnie od tego, czy brał udział w postępowaniu, w którym wydano zaskarżoną decyzję. Prokurator może wnieść skargę do sądu administracyjnego nawet wówczas, gdy nie wyczerpano środków zaskarżenia, jeżeli służyły one w postępowaniu przed organem właściwym w sprawie (art. 52 § 1 p.p.s.a.). Nie jest zatem konieczne, aby strona lub prokurator wyczerpali środki zaskarżenia ani aby przynajmniej jeden z tych podmiotów zwrócił się do organu z wezwaniem do usunięcia naruszenia prawa. Postanowienia art. 683 projektu ordynacji podatkowej ograniczają prawo prokuratora do wniesienia sprzeciwu w sytuacji, gdy na daną decyzję złożył już wcześniej skargę.

Zgodnie z art. 684 projektu ordynacji podatkowej przepisy art. 678-683 projektu ordynacji podatkowej mają odpowiednie zastosowanie do postanowienia, na które przysługuje zażalenie, interpretacji indywidualnej, opinii zabezpieczającej, odmowy wydania opinii zabezpieczającej. Przepis ten umożliwia zatem prokuratorowi zwrócenie się do właściwego organu podatkowego o wszczęcie, w celu usunięcia stanu niezgodnego z prawem, postępowań innych niż jurysdykcyjne, a mianowicie postępowań, które kończą się postanowieniem, na które służy zażalenie (np. nadanie rygoru) natychmiastowej wykonalności oraz postępowań w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej (najczęściej będzie to dotyczyło wszczęcia postępowania o zmianę interpretacji indywidualnej) oraz w przedmiocie wydania opinii zabezpieczającej (najczęściej będzie to dotyczyło wszczęcia postępowania w celu zmiany wydanej opinii zabezpieczającej lub odmowy wydania opinii zabezpieczającej).

Poprzez wykorzystanie konstrukcji odpowiedniego zastosowania przepisów art. 678-683 projektu ordynacji podatkowej zagwarantowano „swoiste dopasowanie” norm zawartych w tych przepisach do odrębności wskazanych wyżej postępowań oraz prawnych form działania organów podatkowych. Przykładowo można wskazać, że w przypadku postępowania w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej odpowiednie zastosowanie art. 682 projektu ordynacji podatkowej oznaczać będzie, że prokuratorowi, który bierze udział w takim postępowaniu, przysługują prawa zainteresowanego (wnioskodawcy). Podkreślenia też wymaga, że w odniesieniu do interpretacji indywidualnych oraz opinii zabezpieczających sprzeciw nie jest nadzwyczajnym środkiem prawnym.

Zgodnie z art. 685 projektu ordynacji podatkowej przepisy art. 676-684 projektu ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio do Rzecznika Praw Obywatelskich. W celu wyeliminowania ewentualnych wątpliwości zasadne było uregulowanie uprawnień Rzecznika Praw Obywatelskich bezpośrednio w nowej ordynacji podatkowej. Niezależnie jednak od powyższego modyfikacji dokonano także w treści art. 14 pkt 6 ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich.

5.14. Skargi i wnioski

ROZDZIAŁ 14

SKARGI I WNIOSKI

Art. 686. Do skarg i wniosków składanych do organów podatkowych przepisy art. 221-259 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego stosuje się odpowiednio.

W projekcie nowej ordynacji podatkowej zaproponowano rozwiązanie, zgodnie z którym do skarg i wniosków składanych do organów podatkowych mają odpowiednie zastosowanie art. 221-256 k.p.a. (art. 686 projektu ordynacji podatkowej). Projekt ordynacji podatkowej nie reguluje we własnym zakresie przepisów w zakresie skarg i wniosków, natomiast w to miejsce wprowadzono regulację wykorzystującą konstrukcję odesłania poprzez odpowiednie zastosowanie przepisów art. 221-256 k.p.a. do składania skarg i wniosków, przyjmowania skarg i wniosków, udziału prasy i organizacji społecznych, a także nadzoru i kontroli nad przyjmowaniem i załatwianiem skarg i wniosków. Takie rozwiązanie jest spójne z wprowadzonym w projekcie ordynacji podatkowej katalogiem praw i obowiązków podatnika. Poprzez wprowadzenie wyraźnego odesłania w projekcie ordynacji podatkowej procedura skargowa stanie się ważnym elementem systemu ochrony praw podatnika.

Podkreślenia wymaga, że regulacje zawarte w art. 221-256 k.p.a. stanowią realizację konstytucyjnego prawa wynikającego z art. 63 Konstytucji RP. W myśl tego artykułu: „Każdy ma prawo składać petycje, wnioski i skargi w interesie publicz-

nym, własnym lub innej osoby za jej zgodą do organów władzy publicznej oraz do organizacji i instytucji społecznych w związku z wykonywanymi przez nie zadaniami zleconymi z zakresu administracji publicznej. Tryb rozpatrywania petycji, wniosków i skarg określa ustawa”. Są one jednak obecnie w istocie regulowane dwoma podstawowymi aktami prawnymi. Skargi i wnioski są wnoszone i rozpatrywane na podstawie przepisów działu VIII k.p.a., zaś zasady składania i rozpatrywania petycji określa ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach (Dz.U. z 2017 r. poz. 1123).

Istotne jest również podkreślenie, że pożądanym wydaje się być stan prawny, zgodnie z którym w projektowanej ordynacji podatkowej zawarty byłby przepis wyraźnie odsyłający do odpowiedniego stosowania przepisów k.p.a. w zakresie wniosków i skarg. W ten bowiem sposób konstrukcja projektu ordynacji podatkowej uzyskuje walor przejrzystości oraz kompletności regulacji. Odpowiednie zastosowanie przepisów art. 221-256 k.p.a. zagwarantuje „dopasowanie” norm zawartych w tych przepisach do odrębności spraw podatkowych i wymusi uwzględnienie specyfiki spraw podatkowych oraz organizacji administracji skarbowej. Kwestię tę dostrzeżono również w nauce⁶⁹⁵. Nadmienić należy, że proponowana zmiana wiąże się z jednoczesną modyfikacją brzmienia art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a., w którym to przepisie w szczególności rozszerzono zakres stosowania przepisów działu VIII k.p.a. również w odniesieniu do spraw uregulowanych w o.p.

5.15. Przepisy końcowe

DZIAŁ V

PRZEPISY KOŃCOWE

Art. 687. Ustawa wchodzi w życie w terminie i na zasadach określonych w ustawie z dnia ... – Przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa (Dz.U. poz.).

5.15.1. Uwagi ogólne

Zgodnie z zasadami techniki prawodawczej w przypadku projektów szczególnie obszernych lub zasadniczo zmieniających dotychczasowe ustawy, przepisy o wejściu w życie ustawy „głównej” oraz przepisy zmieniające, uchylające, epizodyczne, przejściowe i dostosowujące można zamieścić w oddzielnej ustawie (ustawie wprowadzającej)⁶⁹⁶. Niewątpliwie zakres regulacji objęty projektem ustawy – Ordynacja podatkowa uzasadnia opracowanie odrębnego projektu ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa. Przyjęte rozwiązanie

695 D. Mączyński (w:) A. Gomułowicz, D. Mączyński, Podatki i prawo..., *op. cit.*, Warszawa 2016, s. 405.

696 § 47 ust. 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2016 r. poz. 283)

umożliwi zachowanie spójności projektu ustawy – Ordynacja podatkowa i zapewni przejrzystość regulowanej materii poprzez wyraźne rozdzielenie przepisów stanowiących trzon ogólnego prawa podatkowego od przepisów o charakterze dostosowawczym i przejściowym stanowiących jedynie konsekwencję „zmian” wprowadzonych ustawą „główną”.

Projekt ustawy – Przepisy wprowadzające składa się z 3 rozdziałów:

- rozdział 1. Przepisy ogólne,
- rozdział 2. Zmiany w przepisach,
- rozdział 3. Przepisy uchylające, przejściowe, dostosowujące i końcowe.

5.15.2. Przepisy ogólne

Uwzględniając termin opracowania przez Komisję Kodyfikacyjną projektu ustawy (październik 2017 r.) przewiduje się, że wejście w życie przepisów powinno nastąpić z dniem 1 stycznia 2019 r. Ustalenie odległego terminu wejścia w życie zaprojektowanej ustawy pozostawia odpowiednio długi czas na przeprowadzenie uzgodnień i konsultacji społecznych oraz przyjęcie projektu przez Radę Ministrów, uchwalenie przez Parlament i jego podpisanie przez Prezydenta RP. Przyjęcie sztywnej daty wejścia w życie przepisów nie oznacza, że przepisy wejdą w życie bez zachowania odpowiedniego *vacatio legis*. Zakłada się bowiem, że okres niemal 15 miesięcy od dnia przekazania projektu przez Komisję Kodyfikacyjną do jego wejścia w życie jest okresem, który nie tylko umożliwi uchwalenie projektu, ale również zagwarantuje adresatom przepisów co najmniej 3-miesięczny okres dostosowawczy. Co najmniej 3-miesięczny okres *vacatio legis* powinien umożliwić zapoznanie się adresatom z nowym prawem i przygotowanie się do jego stosowania.

Zaprojektowane przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa służyć mają przede wszystkim ochronie praw podatnika w relacjach z organami podatkowymi, co oznacza, że w interesie adresatów normy leży jak najszybsze wejście w życie tych przepisów. Co istotne, nowe instytucje przewidziane w projekcie nowej ustawy – Ordynacja podatkowa, na zapoznanie się z którymi adresatom przepisów należy pozostawić (przede wszystkim podatnikom) najwięcej czasu, niewątpliwie poprawiają ich sytuację prawną. Dotyczy to między innymi przepisów wprowadzających: zasady ogólne prawa podatkowego, konsensualne formy załatwiania spraw podatkowych (umowy podatkowe, mediacja, konsultacje skutków podatkowych transakcji), normatywny katalog praw i obowiązków podatnika, ochronę podatnika w przypadku zastosowania się do informacji organów podatkowych i ugruntowanej praktyki, limit terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, zakaz orzekania na niekorzyść podatnika także na etapie ponownego postępowania pierwszoinstancyjnego, środki zwalczania przewlekłości postępowania, możliwość korekty deklaracji przed zakończeniem postępowania podatkowego, możliwość złożenia

skargi do sądu na decyzję organu I instancji, umorzenie podatku, przywrócenie terminu materialnoprawnego, dłuższe terminy do wniesienia odwołania i zażalenia, urzędowe informacje ogólne dotyczące zmian w prawie podatkowym. Uwzględniając powyższe, należy uznać, że nie jest konieczne dalsze odraczanie terminu wejścia w życie ustawy w celu wydłużania okresu *vacatio legis*.

Projekt ustawy wprowadzającej przewiduje również wyjątek od zasady wejścia w życie przepisów z dniem 1 stycznia 2019 r. Przewiduje się, że przepisy art. 51 § 2 i 3, art. 294 § 7, art. 305, art. 328 § 4 i art. 480 § 3 nowej ordynacji wejdą w życie rok później, tj. 1 stycznia 2020 r. Przepisy te dotyczą doręczania pism przedsiębiorcom za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 51 § 2 i 3, art. 294 § 7, art. 328 § 4 i art. 480 § 3) i zdefiniowania adresu miejsca zamieszkania i siedziby jako adresu znajdującego się w Centralnym Rejestrze Podatników Krajowej Ewidencji Podatników (art. 305). Wydłużenie o rok okresu *vacatio legis* jest konieczne w celu umożliwienia adresatom przygotowania się do stosowania tych przepisów.

5.15.3. Zmiany w przepisach

Projekt ustawy – Przepisy wprowadzające przewiduje zmiany w 142 ustawach. Ze względu na charakter wprowadzanych zmian można je podzielić na:

- zmiany o charakterze dostosowawczym,
- zmiany o charakterze porządkującym,
- zmiany o charakterze merytorycznym.

Ze względu na podstawowe znaczenie przepisów ordynacji dla prawa podatkowego oraz istotny wpływ jej przepisów na cały system prawa w Polsce zastąpienie ustawy – Ordynacja podatkowa nową ustawą skutkuje koniecznością dokonania zmian w wielu ustawach podatkowych, jak również w ustawach niezwiązanych z prawem podatkowym, które jedynie posiłkują się rozwiązaniami przewidzianymi w ordynacji. Zmiany tych ustaw przewidziane w projekcie ustawy – Przepisy wprowadzające mają przede wszystkim na celu aktualizację odesłań do przepisów i instytucji należących do ogólnego prawa podatkowego. Celem tych zmian nie jest natomiast wprowadzenie zmian merytorycznych w przepisach ustaw szczególnych z zakresu prawa podatkowego ani ustaw należących do innych gałęzi prawa, ponieważ zakresem prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego objęte było wyłącznie ogólne prawo podatkowe. W związku z tym istota zaproponowanych zmian polega na możliwie wiernym odzwierciedleniu w ustawach pozaordynacyjnych obecnego stanu prawnego. Jedynie w przypadkach braku odpowiedniej regulacji w nowym projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa zdecydowano się na wprowadzenie dalej idących zmian dostosowawczych polegających na odwołaniu do zbliżonych instytucji prawnych lub rezygnacji z odesłania do przepisów ordynacji.

Najliczniejszą grupą zmian o charakterze dostosowawczym stanowią zmiany polegające na zastąpieniu odesłania do przepisów działu III obowiązującej ustawy – Ordynacja podatkowa odesłaniem do przepisów art. 125, art. 126 i art. 128 § 1, działu II i rozdziału 10 działu IV nowej ustawy – Ordynacja podatkowa. Dział III obowiązującej ustawy – Ordynacja podatkowa składa się przede wszystkim z przepisów o charakterze materialnym, regulujących zagadnienia związane ze zobowiązaniami podatkowymi. Przepisy działu II dotyczące zobowiązań podatkowych uzupełnione o przepisy art. 125, art. 126 i art. 128 § 1 dotyczące terminów płatności podatków oraz rozdziału 10 działu IV nowej ustawy – Ordynacja podatkowa dotyczące zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego stanowią, co do zasady, odzwierciedlenie przepisów zawartych w dziale III obowiązującej ustawy – Ordynacja podatkowa.

Trzecia grupa zmian o charakterze dostosowawczym to zmiany polegające na aktualizacji odesłań do różnych, bardzo często pojedynczych jednostek redakcyjnych przepisów obowiązującej ustawy – Ordynacja podatkowa.

5.15.4. Przepisy uchylające, przejściowe, dostosowujące i końcowe

Wejście w życie nowej ustawy – Ordynacja podatkowa będzie skutkować uchynieniem nie tylko ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, ale również ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników. Materia ujęta w ostatniej z wymienionych ustaw została bowiem zawarta w rozdziale 1 działu IV projektu ustawy – Ordynacja podatkowa oraz projektowanym rozdziale 1a ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych w części dotyczącej zasad ewidencji płatników składek na ubezpieczenia społeczne oraz ubezpieczenia zdrowotne.

Uchylenie przepisów ogólnego prawa podatkowego znajdujących zastosowanie do stosunków prawnych, w tym stosunków procesowych rozpoczętych w czasie obowiązywania tych przepisów, skutkuje koniecznością rozstrzygnięcia w przepisach ustawy – Przepisy wprowadzające szereg zagadnień intertemporalnych. Dotyczy to w szczególności będących w toku procedur podatkowych, ale również zagadnień o charakterze materialnym związanych ze zdarzeniami, które wystąpiły lub rozpoczęły się na gruncie obowiązujących przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa i będą podlegały kwalifikacji lub będą realizowane również po jej uchyleniu. Nie byłoby przy tym uzasadnione pozostawienie do przesądzenia wątpliwości natury intertemporalnej adresatom tych przepisów (przede wszystkim podatnikom, organom podatkowym i sądom). Nieuregulowanie w przepisach przejściowych sytuacji międzyczasowej wiązałoby się bowiem z koniecznością każdorazowego badania w odniesieniu do konkretnej sprawy charakteru przepisów podlegających zmianie

oraz skutków, jakie może wywołać zastosowanie określonej zasady intertemporalnej⁶⁹⁷.

Ponadto, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, ustawodawca jest zobowiązany do szczególnej staranności i realizacji wymogów wynikających z zasad demokratycznego państwa prawnego dotyczących zmiany przepisów⁶⁹⁸. W związku z tym ma obowiązek ustanowienia regulacji przejściowych i dostosowujących, żeby adresaci norm mogli zapoznać się z nową regulacją i zaadaptować do niej. Zasady przyzwoitej legislacji, zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz potrzeba zapewnienia bezpieczeństwa obrotu prawnego przesądzają o konieczności szczegółowego i czytelnego zredagowania przepisów przejściowych w projekcie ustawy – Przepisy wprowadzające⁶⁹⁹.

Wyróżnia się trzy zasady intertemporalne, tj. zasadę bezpośredniego działania nowego prawa, polegającą na tym, że nowe przepisy od momentu wejścia w życie regulują wszystkie zdarzenia – zarówno przyszłe, jak i przeszłe; zasadę dalszego obowiązywania dawnego prawa oraz zasadę wyboru prawa. Zaletą zasady bezpośredniego obowiązywania nowego prawa jest to, że nie różnicuje ono sytuacji podmiotów ocenianych w tym samym czasie i lepiej niż dotychczasowe prawo odzwierciedla aktualne stosunki prawne i wolę prawodawcy. Wśród wad tego rozwiązania można wskazać groźbę naruszenia ważnych zasad konstytucyjnych: zasady zaufania obywateli do państwa i prawa, zasady ochrony praw nabytych oraz zasady niedziałania prawa wstecz (wyrok TK z 12 maja 2009 r., P 66/07).

O ile ze względu na cel projektu nowej ustawy – Ordynacja podatkowa, którego opracowanie służyć ma przede wszystkim ochronie praw podatnika w relacjach z organami podatkowymi, ryzyko naruszenia zasady ochrony praw nabytych jest niewielkie, o tyle zakres zmian przewidzianych w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa w odniesieniu do ogólnego prawa podatkowego zdecydował o odrzuceniu zasady bezpośredniego działania nowego prawa. Zastosowanie przepisów nowej ustawy – Ordynacja podatkowa do zdarzeń i czynności prawnych zaistniałych przed jej wejściem w życie mogłoby rodzić daleko idące konsekwencje prawne i wywoływać niepewność prawną co do skutków dotychczas pojętych działań. Przyjęcie takiego rozwiązania wiązałoby się ponadto z ryzykiem pozbawienia adresatów norm prawnych wystarczającego czasu na przystosowanie się do przepisów nowego prawa oraz naruszeniem nakazu ukształtowania tych przepisów w sposób nieuciążliwy⁷⁰⁰.

697 Uchwała NSA z 10 kwietnia 2006 r., I OPS 1/06

698 Wyroki z: 5 stycznia 1999 r., K 27/98; 13 kwietnia 1999 r., K 36/98; 28 stycznia 2003 r., SK 37/01; 11 marca 2003 r., SK 8/02; 19 marca 2007 r., K 47/05 i 8 stycznia 2009 r., P 6/09.

699 Wyroki TK z: 28 stycznia 2003 r., K 2/02 i 25 marca 2003 r., K 7/01.

700 Orzeczenie TK z 5 grudnia 1995 r., K 6/95.

Uwzględniając powyższe, w przepisach przejściowych w sposób wyraźny sformułowano zasadę, zgodnie z którą do stosunków prawnych powstałych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie nowych przepisów, jak również do oceny czynności podjętych na gruncie dotychczas obowiązujących przepisów znajdują zastosowanie przepisy dotychczasowe. Dotyczy to zarówno przepisów proceduralnych, jak i materialnych. Zasada dalszego obowiązywania dawnego prawa została powtórzona kilkakrotnie w odniesieniu do różnych grup przepisów w celu wyeliminowania mogących powstać wątpliwości co do rzeczywistych intencji projektodawcy i przyjętego w projekcie sposobu regulacji.

W przepisach przejściowych przewidziano wyjątki od zasady dalszego obowiązywania dawnego prawa. Jednakże przypadki, w których znajdzie zastosowanie zasada bezpośredniego działania nowego prawa, zostały ograniczone do wąskiej grupy precyzyjnie określonych przepisów jednoznacznie korzystnych dla obywateli, których stosowanie od pierwszego dnia obowiązywania nowych przepisów pozostaje w zgodzie z wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP zasadą demokratycznego państwa prawnego.

Projekt przepisów wprowadzających przesądza o stosowaniu zasady dalszego obowiązywania dawnego prawa w odniesieniu do wszystkich procedur będących w toku w dniu wejścia w życie ustawy, do których znajdują zastosowanie przepisy uchylanej ustawy – Ordynacja podatkowa. Przy tym w projekcie mowa jest o wszystkich postępowaniach wszczętych i niezakończonych ostateczną decyzją lub postanowieniem. Zasadą dalszego obowiązywania dawnego prawa objęto zatem te postępowania, do których znajdują zastosowanie przepisy uchylanej ustawy – Ordynacja podatkowa, w których nie wydano jeszcze żadnego rozstrzygnięcia lub rozstrzygnięcie takie nastąpiło w drodze decyzji, lub postanowienia, ale przysługuje na nie środek zaskarżenia w ramach administracyjnego toku instancji, a więc te decyzje i postanowienia są nieostateczne. Dotyczy to również postępowań, które wprawdzie zostały zakończone ostateczną decyzją lub postanowieniem, ale które następnie zostały uchylone przez sąd. W takim przypadku organ rozpatrujący ponownie sprawę wszczętą przed dniem wejścia w życie nowej ustawy – Ordynacja podatkowa nie będzie mógł przyjąć, że postępowanie zostało zakończone ostateczną decyzją lub postanowieniem, gdyż wydane uprzednio akty administracyjne nie będą obowiązywały. W związku z tym, postępowanie to będzie toczyło się dalej na podstawie dotychczasowych przepisów.

W drodze wyjątku do postępowań wszczętych i niezakończonych ostateczną decyzją lub postanowieniem zastosowanie znajdują przepisy nowej ustawy – Ordynacja podatkowa:

- art. 46 (forma pisemna),
- art. 49 (doręczanie wydruków),

- art. 51 (posiadanie poczty elektronicznej),
- art. 140 (korygowanie deklaracji w toku postępowania) – wyjątek ten wprowadza możliwość korygowania od dnia wejścia w życie nowej ustawy – Ordynacja podatkowa deklaracji złożonych przed dniem wejścia w życie tej ustawy, w zakresie objętym postępowaniem podatkowym, stosownie do art. 140 nowej ustawy – Ordynacja podatkowa; uprawnienie to będzie mogło być zrealizowane w terminie wyznaczonym przez organ podatkowy na wypowiedzenie się w sprawie zebranego materiału dowodowego (art. 200 uchylanej ustawy – Ordynacja podatkowa, którego odpowiednikiem jest art. 351 nowej ustawy – Ordynacja podatkowa),
- art. 181 (moment powstania nadpłaty),
- art. 323 (nakaz umorzenia postępowania dotyczącego zobowiązania do wysokości 50 zł), art. 394-396 i art. 584 § 1-3 (zawieszenie postępowania i korekta do 50 zł),
- art. 418 § 2 (wydłużenie terminu na odwołanie do 30 dni), art. 419 (skarga na decyzję organu pierwszej instancji do sądu administracyjnego), art. 426 (zakaz *reformationis in peius*) i art. 429 § 2 (wydłużenie terminu na zażalenie do 14 dni), rozdziału 10 działu I (wyłączenie pracownika),
- oddziały 3-5 i 9 rozdziału 7 działu II (procedura stwierdzenia nadpłaty, zaliczenie nadpłaty, zwrot nadpłaty i zwrot podatku),
- rozdziałów 3, 9, 10 i 11 działu III (doręczenia, rozprawa, umowa, mediacja),
- rozdziału 11 działu IV (zaświadczenia).

Nierzadko wymienione przepisy pozostają w ścisłym związku z innymi przepisami nowej ustawy – Ordynacja podatkowa i odwołują się w swojej treści do tych innych przepisów. Nie oznacza to jednak, że również przepisy, do których następuje odwołanie, należy zaliczyć automatycznie do katalogu wyjątków. Ich zastosowanie może jednak okazać się konieczne w celu zrekonstruowania normy prawnej z przepisów zaliczonych przez przepisy przejściowe do kategorii wyjątków. Inne przepisy, niż wymienione wprost w przepisie przejściowym, znajdą zatem zastosowanie w postępowaniach w toku wyłącznie w przypadku i w zakresie, w jakim jest to niezbędne do zastosowania przepisu zaliczonego do kategorii wyjątku.

Omówiona zasada znajduje zastosowanie nie tylko do postępowania podatkowego (głównego) uregulowanego w obowiązującej ustawie – Ordynacja podatkowa, ale również do innych procedur o charakterze incydentalnym, pomocniczym, akcesoryjnym i wykonawczym. Potwierdza to wskazanie w projekcie procedur związanych dotyczących ponagleń, kar porządkowych oraz kosztów postępowania. Ze względu na ich „luźny” związek z postępowaniem głównym zaistniała potrzeba potwierdzenia stosowania w odniesieniu również do tych przypadków ogólnej zasady dalszego obowiązywania dawnego prawa. Przepis ten jednak nie powinien być odczytywany jako wyjątek od zasady przy wykorzystaniu wniosku *a contra-*

rio. Z przepisu tego wynika bowiem, że do innych procedur szczególnych, będących w toku, stosuje się co do zasady nowe przepisy.

Zasada dalszego obowiązywania dawnego prawa dotyczy również:

- postępowań w sprawach interpretacji przepisów prawa podatkowego lub opinii zabezpieczających,
- postępowań w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji lub postanowienia, wznowienia postępowania, wygaśnięcia, uchylecia lub zmiany decyzji lub postanowienia, jeżeli decyzja lub postanowienie będące przedmiotem tych postępowań zostały wydane na podstawie przepisów dotychczasowych,
- postępowań wszczętych w czasie obowiązywania nowej ustawy – Ordynacja podatkowej w sprawie zmiany, uchylecia oraz stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnej wydanej na podstawie przepisów dotychczasowych; dotyczy to również przepisów, na podstawie których dokonuje się skutków prawnych zastosowania się do tych interpretacji,
- czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowych, jednak do tych procedur stosuje się przepisy rozdziału 10 działu III nowej ustawy – Ordynacja podatkowa,
- ustalania wartości rzeczy i praw majątkowych, niemniej jednak zastrzeżono, że zachowują ważność czynności podjęte na podstawie przepisów dotychczasowych,
- odtwarzania zaginionych lub zniszczonych akt postępowań.

Wyjątek od wskazanej wyżej zasady w odniesieniu do postępowań w sprawie nadania numerów identyfikacji podatkowej przewiduje, że do tych postępowań znajdą zastosowanie przepisy nowej ustawy – Ordynacja podatkowa. Przyjęcie tego rozwiązania jest możliwe ze względu na podobieństwo regulacji objętych uchylaną i nową ustawą.

Podobnie jak w przypadku przepisów proceduralnych do przepisów materialnych znajduje zastosowanie zasada dalszego obowiązywania dawnego prawa. Zasada ta znajduje zastosowanie do obowiązków podatkowych powstałych przed dniem wejścia w życie nowej ustawy – Ordynacja podatkowa.

Zasada ta została uszczegółowiona w odniesieniu do przypadków, w których odwołanie się do momentu powstania obowiązku podatkowego jest niedostatecznie precyzyjne lub nieuzasadnione z punktu widzenia ochrony praw słusznie nabytych i ochrony interesów będących w toku.

W przepisach wprowadzających przewidziano, że do nadpłat i obowiązku zwrotu podatku, które powstały przed dniem wejścia w życie nowej ustawy – Ordynacja podatkowa, stosuje się przepisy dotychczasowe rozdziału 9 działu III uchylanej ustawy – Ordynacja podatkowa dotyczący nadpłat. Wyjątek stanowią przepisy

art. 181 oraz oddziały 2-5 i 9 rozdziału 7 działu II nowej ustawy – Ordynacja podatkowa dotyczące powstania nadpłaty, podmiotów uprawnionych do nadpłaty, procedury stwierdzenia nadpłaty, zaliczenia nadpłaty i zwrotu nadpłaty.

Proponuje się, aby w sprawach ulg w spłacie zobowiązań podatkowych wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy stosowało się przepisy dotychczasowe, tj. przepisy rozdziału 7a działu III uchylanej ustawy – Ordynacja podatkowa dotyczące ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

Stosownie do projektu naliczanie odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych powstałych pod rządami uchylanej ordynacji podatkowej będzie miało miejsce na podstawie przepisów tej ustawy z jednym wyjątkiem. W związku z tym, że projektowane przepisy nie przewidują już podwyższonej stawki odsetek za zwłokę, o których stanowi art. 56b uchylanej ustawy – Ordynacja podatkowa, proponuje się, aby w przypadku istnienia zaległości podatkowych, o których mowa w tym przepisie, podwyższone odsetki były naliczane jedynie do dnia wejścia w życie nowych przepisów. Po tej dacie naliczanie odsetek za zwłokę następowałoby na nowych zasadach, a więc według stawki podstawowej. W konsekwencji w zakresie zaległości podatkowych, o których mowa w art. 56b uchylanej ustawy – Ordynacja podatkowa, powstałych przed dniem wejścia w życie nowej ustawy, naliczanie odsetek za zwłokę będzie miało miejsce w dwóch reżimach prawnych: za okres do dnia wejścia w życie ustawy według regulacji uchylanych, a więc z zastosowaniem podwyższonej stawki, a za okres po jej wejściu w życie według stawki podstawowej.

Precyzuje się też sytuacje, w których znajdą zastosowanie przepisy dotyczące przedawnienia w brzmieniu dotychczasowym, tj. rozdziału 8 działu III uchylanej ustawy – Ordynacja podatkowa. Ze względu na doniosłość przepisów o przedawnieniach i wątpliwości, jakie rodzi w praktyce ich wykładnia, zagadnieniu stosowania przepisów o przedawnieniach w okresie przejściowym poświęcono odrębny przepis przejściowy, w którym określono w sposób szczegółowy 8 przypadków, w których znajdzie zastosowanie zasada dalszego obowiązywania dawnego prawa w zakresie przedawnień. Zasada ta dotyczy:

- 1) podatków, których terminy płatności wynikające z przepisów prawa podatkowego upłynęły przed dniem wejścia w życie nowej ustawy – Ordynacja podatkowa, a gdy zobowiązanie podatkowe powstaje na skutek doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, jeśli obowiązek podatkowy powstał przed dniem wejścia w życie tej ustawy,
- 2) zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, gdy termin płatności podatku wynikający z przepisów prawa podatkowego dotyczący okresu, za który wykazano zwrot podatku lub nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do odliczenia

w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu ustawy o podatku od towarów, upłynął przed dniem wejścia w życie nowej ustawy – Ordynacja podatkowa,

- 3) strat, gdy termin płatności podatku wynikający z przepisów prawa podatkowego dotyczący okresu, w którym powstała strata, upłynął przed dniem wejścia w życie nowej ustawy – Ordynacja podatkowa,
- 4) kwot podlegających zwrotowi, traktowanych jako zaległość podatkowa, jeśli przed dniem wejścia w życie nowej ustawy – Ordynacja podatkowa, nastąpił ich nienależny zwrot, zaliczenie lub pobranie,
- 5) zaległości wynikających z niedopełnienia przez zobowiązanego warunków uprawniających do skorzystania z uzyskanej ulgi podatkowej, o której mowa w art. 169 § 2 pkt 4 nowej ustawy – Ordynacja podatkowa, w przypadku gdy ulga dotyczyła podatku, którego termin płatności wynikający z przepisów prawa podatkowego upłynął przed dniem wejścia w życie tej ustawy,
- 6) odsetek za zwłokę, określanych w decyzji, o której mowa w art. 159 ustawy nowej ustawy – Ordynacja podatkowa, gdy termin płatności zaliczek wynikający z przepisów prawa podatkowego upłynął przed dniem wejścia w życie tej ustawy,
- 7) należności związanych z odpowiedzialnością podatkową płatnika lub inkasenta, jeśli dotyczą one należności płatnika lub inkasenta, których terminy płatności wynikające z przepisów prawa podatkowego upłynęły przed dniem wejścia w życie nowej ustawy – Ordynacja podatkowa,
- 8) podatku związanego z decyzją określającą wysokość zobowiązania ze wskazaniem kwoty, za którą odpowiada podatnik, jeśli terminy płatności wynikające z przepisów prawa podatkowego tej należności upłynęły przed dniem wejścia w nowej ustawy – Ordynacja podatkowa.

Przepisy dotyczące odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, o których mowa w rozdziale 15 działu III uchylanej ustawy – Ordynacji podatkowej, będą stosowane do odpowiedzialności podatkowej osób trzecich za zaległości podatkowe powstałe przed dniem wejścia w życie nowej ustawy – Ordynacja podatkowa. Wyjątek dotyczy art. 230 § 2 nowej ustawy – Ordynacja podatkowa, który będzie stosowany od pierwszego dnia obowiązywania nowych przepisów. Przywołany przepis przewiduje, że osoba trzecia nie ponosi odpowiedzialności przewidzianej w niniejszym rozdziale, jeżeli byłoby to rażąco niesłuszne.

Natomiast przewiduje się, że dzień otwarcia spadku albo przekształcenia podmiotów przesądza o stosowaniu przepisów rozdziału 14 uchylanej ustawy – Ordy-

nacja podatkowa dotyczących praw i obowiązków następców prawnych oraz podmiotów przekształconych i łączonych.

Grupa przepisów projektu reguluje sprawy związane z dostosowaniem się do nowej ustawy adresatów zaprojektowanych przepisów. Celem tych przepisów jest zapewnienie niezakłóconego przekształcenia instytucji prawnych obowiązujących na gruncie uchylanej ustawy – Ordynacja podatkowa w instytucje prawne przewidziane w projekcie nowej ustawy. Ze względu na podobieństwo instytucji prawnych możliwe było przyjęcie na zasadzie kontynuacji, że:

- numery identyfikacji podatkowej nadane na podstawie przepisów uchylanej ustawy stają się numerami identyfikacji podatkowej w rozumieniu nowej ustawy,
- Centralny Rejestr Podmiotów, Krajowej Ewidencji Podatników, o którym mowa w art. 8a uchylanej ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, staje się Centralnym Rejestrem Podmiotów Krajowej Ewidencji Podatników, o którym mowa w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa,
- pełnomocnictwa złożone na podstawie przepisów uchylanej ustawy – Ordynacja podatkowa stają się pełnomocnictwami w rozumieniu nowej ustawy; wymaga podkreślenia, że zasadą kontynuacji objęte są pełnomocnictwa złożone, a nie wszystkie udzielone; złożenie pełnomocnictwa po wejściu w życie ustawy będzie dopuszczalne wyłącznie według nowych przepisów,
- wyznaczenie osoby do reprezentowania kontrolowanego uznanej za pełnomocnika szczególnego na podstawie art. 25 ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649, z późn. zm.) uznaje się za udzielenie pełnomocnictwa szczególnego w rozumieniu nowej ustawy – Ordynacja podatkowa, nie dłużej jednak niż do 31 marca 2019 r.,
- Centralny Rejestr Pełnomocnictw Ogólnych w rozumieniu uchylanej ustawy – Ordynacja podatkowa staje się Centralnym Rejestrem Pełnomocnictw Ogólnych w rozumieniu nowej ustawy – Ordynacja podatkowa,
- upoważnienia udzielone przez organy podatkowe na podstawie przepisów uchylanej ustawy – Ordynacja podatkowa stają się upoważnieniami w rozumieniu nowej ustawy – Ordynacja podatkowa,
- dotychczasowe przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 13a, art. 14a § 10, art. 14a § 11, art. 14b § 7, art. 14r § 6, art. 39 § 5, art. 80a § 5, art. 82 § 7, art. 83, art. 84 § 2, art. 119v § 4, art. 138j, art. 138k § 3, art. 154a § 7, art. 171a § 4, art. 193a § 3, art. 196 § 4, art. 282b § 5, art. 283 § 3 i art. 306n ustawy uchylanej na podstawie przepisów uchylanej ustawy – Ordynacja podatkowa zachowują moc do dnia wejścia w życie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 65, art. 69 § 3, art. 76, art. 100 § 4, art. 134 § 6, art.

276 § 10, art. 279, art. 280 § 2, art. 310 § 7 art. 333 § 4, art. 353 § 3, art. 354 § 5, art. 510, art. 513 § 8, art. 515 § 5, art. 599 § 2, art. 601 § 3, art. 649 § 5 i art. 664 nowej ustawy – Ordynacja podatkowa, nie dłużej jednak niż przez okres 12 miesięcy.

Przepisy wprowadzające przewidują obowiązek uzupełnienia danych przez podatnika będącego użytkownikiem portalu, podatnika będącego zarejestrowanym użytkownikiem konta ePUAP oraz przedsiębiorców w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, którzy dokonali zgłoszenia identyfikacyjnego przed wejściem w życie nowej ordynacji podatkowej. Uzupełnienie danych wiąże się ze wskazaniem adresu elektronicznego. Obowiązek uzupełnienia danych nie dotyczy przedsiębiorców opodatkowanych wyłącznie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych lub kartą podatkową. Uzupełnienie danych będzie dokonywane według wzoru określonego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Propozycją Komisji było, aby przepisy ustawy – Przepisy wprowadzające weszły w życie w terminie zbieżnym z terminem wejścia w życie ustawy głównej, tj. z dniem 1 stycznia 2019 r., z wyjątkiem art. 151 i art. 151a uchylanej ustawy – Ordynacja podatkowa, w zakresie dotyczącym doręczania w miejscu prowadzenia działalności gospodarczej, które zostaną uchylone z dniem 1 stycznia 2020 r. Wyjątek dotyczy doręczania pism osobom prawnym i jednostkom organizacyjnym w miejscu prowadzenia działalności gospodarczej i odroczenie uchylecia tych przepisów jest związane z odroczeniem o rok wejścia w życie przepisów art. 305 projektu ustawy – Ordynacja podatkowa dotyczących zdefiniowania adresu miejsca zamieszkania i adresu siedziby wyłącznie jako adresu figurującego w Centralnym Rejestrze Podatników Krajowej Ewidencji Podatników.

BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., Borkowski J., Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2014
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz 2009, Wrocław 2009
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014, Wrocław 2014
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz 2016, Wrocław 2016
- Albin T., Herm M., Klauson I., Uustalu E. (w:) M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer (red.), Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law, Alphen aan den Rijn 2010
- Alexy R., Teoria praw podstawowych, Warszawa 2010
- Alternatywne metody rozwiązywania sporów podatkowych perspektywą mediacji podatkowej w Polsce, PwC Polska, <http://www.pwc.pl>
- Babčák V., Tax Code in Slovakia (w:) L. Etel, M. Popławski (ed.), Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe. Białystok 2016
- Babiarz S., Następstwo prawne nabywcy spadku w prawie podatkowym, „Prawo i Podatki” 2009, nr 3
- Babiarz S., Następstwo prawne spadkobierców i zapisobierców zwykłych w prawie podatkowym, Warszawa 2013
- Babiarz S., Odpowiedzialność spadkobierców i zapisobierców zwykłych w prawie podatkowym po zmianach Ordynacji podatkowej, (w:) Odpowiedzialność i sankcje w prawie podatkowym, (red.) B. Brzeziński, A. Olesińska, J. Pustuł, Toruń 2017
- Babiarz S., Przesłanki odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych, „Prawo i Podatki” 2008, nr 5
- Babiarz S., Błystak L., Dauter B., Gomułowicz A., Pęk R., Winiarski K., Wrzezińska-Nowacka A., Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz 2013, Wrocław 2013

- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgodka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009
- Barak A., *Proportionality. Constitutional rights and their limitations*, Cambridge 2013
- Bąkowski T., Bielski P., Kaszubowski K., Kokoszczyński M., Stelina J., Warylewski J., Wierczyński G., *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz do rozporządzenia*, Warszawa 2003
- Bednarek M., *Mienie. Komentarz do art. 44-553 Kodeksu cywilnego*, Kraków 1997
- Biegalski A., *Rozprawa w postępowaniu podatkowym – przebieg i konsekwencje*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 1
- Bielska-Brodziak A., *Kilka uwag o przyczynach rozbieżności interpretacyjnych (w:) Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika, t. II, J. Glumińska-Pawlic (red.)*, Katowice 2008
- Bogusz M., *Zaskarżanie decyzji administracyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Warszawa 1997
- Boháč R., *The Difficulties of Tax Law Codification in the Czech Republic (w:) L. Etel, M. Popławski (ed.), Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*. Białystok 2016
- Bojarski M., Radecki W., *Pozakodeksowe przepisy karne z komentarzem*, Warszawa 1992
- Borkowski J., *Przepisy postępowania podatkowego na tle Kodeksu postępowania administracyjnego*, „Przegląd Podatkowy” 1999 nr 3
- Borkowski M., *glosa do wyroku NSA z dnia 9 marca 2012 r., II FSK 1714/10, Glosa Lex/el.*
- Brol J., *Prawa upadłościowe w świetle praktyki sądowej*, Warszawa 1995
- Brol J., *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2013
- Bronżewska K., *Cooperative Compliance. A New Approach to Managing Taxpayer Relations*, IBFD 2016
- Bronżewska K., *Nadzór horyzontalny – kontrola najwyższą formą zaufania?*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 5
- Brzeziński B., *Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny*, „Prawo i Podatki” 2006, nr 5
- Brzeziński B., *glosa do wyroku NSA z dnia 28 stycznia 2014 r., II FSK 225/12, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2014, nr 4*
- Brzeziński B., *Informacje i dokumentacja w prawie podatkowym (w:) B. Brzeziński (red.), Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009
- Brzeziński B., *Kierunki zmian przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3-4

- Brzeziński B., Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1
- Brzeziński B., O zasięgu definicji zawartych w Ordynacji podatkowej (w:) Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce, L. Etel (red.), Białystok 2008
- Brzeziński B., Ordynacja podatkowa – perspektywy zmian, „Prawo i Podatki” 2006, nr 1
- Brzeziński B., Ordynacja podatkowa w świetle kryteriów oceny jakości aktów normatywnych (w:) R. Dowgier (red.), Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji, Białystok 2009
- Brzeziński B., Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008
- Brzeziński B., Wybrane problemy ustalania wartości rynkowej akcji spółek dla celów podatkowych, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 4
- Brzeziński B., Zasady ogólne prawa podatkowego a założenia nowej ordynacji podatkowej, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2016, nr 3
- Brzeziński B., Chróścielewski W., Dzwonkowski H., Kalinowski M., Masternak M., Nykiel W., Olesińska A., Projekt przepisów ogólnych ordynacji podatkowej, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3-4
- Brzeziński B., Kaczmarski M., Masternak M., Olesińska A., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń 2000
- Brzeziński B., Nykiel W., Reforma systemu podatkowego – aspekty prawne, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 6
- Brzeziński B., Kalinowski M., Dopuszczalność stosowania skargi pauliańskiej do należności podatkowych, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2015, nr 2
- Brzeziński B., Kalinowski M., Jeszcze raz o stosowaniu skargi pauliańskiej do należności podatkowych, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2016, nr 9
- Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., Orłowski J., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń 2007
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny, Warszawa 2015
- Brzeziński B., Masternak M., glosa do wyroku NSA z dnia 2 października 2001 r., I SA/Gd 831/00, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2002, nr 5
- Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., Ordynacja podatkowa – Komentarz, Toruń 2002
- Brzeziński B., Morawski W., Zastępowanie zeznań strony jej wyjaśnieniami – przykład obejścia prawa przez organ podatkowy, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 5
- Brzeziński B., Nita A., glosa do wyroku SN z dnia 29 maja 2015 r., V CSK 454/14, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2016, nr 4

- Brzeziński B., Nykiel W., Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa” (w:) Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności. Księga jubileuszowa poświęcona prof. dr hab. Januszowi Borkowskiemu, Łódź 2004
- Brzeziński B., Nykiel W., Zasady ogólne prawa podatkowego, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 3
- Brzeziński B., Olesińska A., Zagadnienie odpowiedzialności w prawie podatkowym (w:) Odpowiedzialność i sankcje w prawie podatkowym (red.) B. Brzeziński, A. Olesińska, J. Pustuł, Toruń 2017
- Buk K., Notariusz jako płatnik podatku – zagadnienia wybrane, „Nowy Przegląd Notarialny” 2015, nr 1
- Chorąży K., Kmiecik Z.R., Wydawanie zaświadczeń – kwestie nie rozstrzygnięte w literaturze, „Samorząd Terytorialny” 2000, nr 6
- Chróścielewski W., Jednostka samorządu terytorialnego jako strona postępowania administracyjnego, „Państwo i Prawo” 2003, nr 3
- Chróścielewski W., Przepisy postępowania administracyjnego ogólnego i postępowania podatkowego a standardy nowoczesnego postępowania administracyjnego (w:) C. Martysz, A. Matan (red.), Pozycja samorządowych kolegiów odwoławczych w postępowaniu administracyjnym, Kraków 2005
- Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, OECD 2013, <http://www.oecd.org/tax/administration/co-operative-compliance.htm>
- Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration, Tax supervision – Made to measure, Haga 2012
- Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris 2015
- Czaja-Hliniak I., Prawnofinansowa instytucja dopłat jako forma pozapodatkowych danin publicznych, Kraków 2006
- Czapska J., Szeląg-Dylewski M. (red.), Mediacje w prawie, Kraków 2014
- Dauter B., Mediacja w postępowaniu sądownoadministracyjnym (w:) S. Pikulski (red.), Ius et lex. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata, Olsztyn 2004
- Dowgier R., Czy do opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi stosuje się zasady dotyczące zaokrąglania, o których mowa w art. 63 § 1 ordynacji podatkowej? Uwagi na tle wyroku WSA w Lublinie z 28.12.2012 r. (I SA/Lu 932/13), „Finanse Komunalne” 2013, nr 9
- Dowgier R., Nakaz płatniczy jako szczególna kategoria decyzji podatkowej, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2012, nr 4
- Dowgier R., Ordynacja podatkowa w praktyce gminnych organów podatkowych – stan obecny i kierunki zmian, Warszawa 2014

- Dowgier R., Solidarność w prawie podatkowym w nowej kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego, „Krytyka Prawa” 2017, nr 1
- Dowgier R., Zmiany w zakresie odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe w podatkach lokalnych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 8
- Dowgier R. (red.), Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych, Białystok 2012
- Dowgier R. (red.), Ordynacja podatkowa. Dowody w postępowaniu podatkowym, Białystok 2013
- Dowgier R. (red.), Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych, Białystok 2014
- Dowgier R. (red.), Ordynacja podatkowa – stan obecny i kierunki zmian, Białystok 2015
- Dowgier R., Popławski M. (red.), Ordynacja podatkowa. Zmiany w ogólnym prawie podatkowym, Białystok 2016
- Draniewicz B., glosa do wyroku NSA z dnia 11 stycznia 2006 r., II FSK 140/05, „Przegląd Prawa Publicznego” 2007, nr 11
- Dubisz S. (red.), Uniwersalny słownik języka polskiego, Warszawa 2008
- Dukiet-Nagórska T., Ujawnianie tajemnicy bankowej, „Prawo Bankowe” 2005, nr 4
- Dyoniak A., Pojęcie majątku w prawie cywilnym, „Państwo i Prawo” 1985, nr 11-12
- Dzwonkowski H. (red.) Ordynacja podatkowa, Warszawa 2006
- Dzwonkowski H. (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013
- Dzwonkowski H., Charakter prawny deklaracji podatkowych, „Prawo i Podatki” 2006, nr 5
- Dzwonkowski H., Charakter prawny deklaracji podatkowych. (Zagadnienia podstawowe). „Państwo i Prawo” 1999, nr 2
- Dzwonkowski H., Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych, Warszawa 2013
- Dzwonkowski H., Huchla A., Kosikowski C., Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2003
- Dzwonkowski H., Zgierski Z., Procedury podatkowe, Warszawa 2006
- Etel L. (red.), Prawo podatkowe, Warszawa 2008
- Etel L., Pietrasz P., Uwagi w przedmiocie konstytucyjności art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 10
- Etel L., Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego, Białystok 2004
- Etel L. (red.), System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe, Warszawa 2010
- Etel L. (red.), Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce, Białystok 2008

- Etel L. et. al., Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji, Białystok 2015
- Etel L. (red.), Dowgier R., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., Teszner K., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2017
- Federczyk W., Mediacja w postępowaniu administracyjnym i sądownoadministracyjnym, Warszawa 2013
- Fehér J., Hulkó G., Pardavi L., Hungarian Tax Code (w:) L. Etel, M. Popławski (ed.), Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe. Białystok 2016
- Filipczyk H., Nadpłata w podatku akcyzowym od energii elektrycznej, zapłaconym przez producenta – stan po uchwale, „Prawo i Podatki” 2012, nr 3
- Filipczyk H., Program poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (cooperative compliance) jako instrument zwalczania unikania opodatkowania, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 1
- Gajewski D., Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe, (w:) Odpowiedzialność holdingów i grup kapitałowych, Warszawa 2005, Lex/el.
- Gajewski S., glosa do uchwały NSA z dnia 7 lipca 2014 r., II FPS 1/14, Lex/el. 2014
- Gliniecka J., Ochrona informacji bankowej a prawo podatkowe (w:) Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego, Toruń 1998
- Gliniecka J., Opłaty publiczne (w:) L. Etel (red.), System Prawa Finansowego, t. 3, Prawo daninowe, Warszawa 2010
- Gliniecka J., Opłaty publiczne. Analiza prawna i funkcjonalna, Bydgoszcz – Gdańsk 2007
- Glumińska-Pawlic J., Interpretacja przepisów prawa podatkowego jako instrument ochrony interesów podatnika (w:) Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika, Katowice 2007
- Gmurzyńska E., Morek R. (red.), Mediacje. Teoria i praktyka, Warszawa 2014
- Gniewek E. (red.), P. Machnikowski (red.) (w:) Kodeks cywilny. Komentarz. Warszawa 2013
- Goettel A., Pojęcie zapisobiercy w świetle przepisów Ordynacji podatkowej, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 3
- Gołębiowski G. (red.), Dzwonkowski H. (red.), Konferencja „Zmiany w Ordynacji podatkowej. Poprawa jakości i uproszczenia”, Warszawa, 8 stycznia 2013 r.
- Gomułowicz A., Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2003
- Gomułowicz A., Zasady podatkowe wczoraj i dziś, Warszawa 2001
- Gomułowicz A., Żłudny mit in dubio pro tributario w prawie podatkowym, „Gazeta Prawna” z dnia 2 lutego 2015 r.
- Gomułowicz A., Małecki J., Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2006

- Gomułowicz A., Mączyński D., Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2016
- Gomułowicz A., Małecki J., Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2013
- Greszta P., Odpowiedzialność nabywcy za zobowiązania podatkowe nieruchomości zakupionej w postępowaniu upadłościowym, „Doradztwo Podatkowe” 2007, nr 1
- Gribnau H., Horizontal Monitoring: Some Procedural Tax Law Issues (w:) R. Russo (red.), Tax Assurance, Deventer 2015
- Gribnau H., Taxation, Reciprocity and Communicative Regulation, “Tilburg Law Review” 2015, nr 20
- Gurba W., Zwalczenie i zapobieganie bezczynności oraz przewlekłości postępowania administracyjnego, „Państwo i Prawo” 2015, nr 11
- Gurgul S., Prawo upadłościowe i naprawcze. Warszawa 2010
- Hanusz A., Zasada swobodnej oceny dowodów w postępowaniu podatkowym oraz jej granice, „Państwo i Prawo” 2001, z. 10
- Hanusz A., Źródło domniemania faktycznego a orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych. Zesz. Nauk. Sąd. Admin. 2010, nr 5/6
- Hanusz A., Cień K., Przedsiębiorstwo jako samodzielny podatnik – uwagi de lege lata i de lege ferenda (w:) Praktyczne i teoretyczne problemy prawa finansowego wobec wyzwań XXI wieku, (red.) red. J. Gliniecka, A. Drywa, E. Juchniewicz, T. Sowiński, Warszawa 2017
- Happé R., Multinationals, Enforcement Covenants, and Fair Share (w:) J. Freedman (red.), Beyond Boundaries. Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management, Oxford University Centre for Business Taxation, Oxford 2008
- Harczuk J., Leszczyński L., Mediacja w postępowaniu sądownoadministracyjnym (kontekst przedmiotu procesu decyzyjnego) (w:) J. Olszewski (red.), Arbitraż i mediacja. Aktualne problemy funkcjonowania sądów polubownych i ośrodków mediacyjnych, Rzeszów 2009
- IFA Initiative on the Enhanced Relationship. Key Issues Report, International Fiscal Association 2012, <http://www.ifa.nl>
- Informacja NIK o wynikach kontroli działalności samorządowych kolegiów odwoławczych (KAP-4101-01/2010), Warszawa, marzec 2011. https://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/pobierz,p_10_003-kolegia-odwolawcze,typ,kk.pdf+&cd=1&hl=pl&ct=clnk&gl=pl
- Jakubecki A. (red.), Komentarz aktualizowany do Kodeksu postępowania cywilnego, Lex/el. 2016
- Janowicz Z., Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa–Poznań 1992
- Kalinowski M., Kilka uwag o pojęciu obowiązku i zobowiązania podatkowego w Ordynacji podatkowej z 1934 roku, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2012, nr 4

- Kalinowski M., Podmiotowość prawna podatnika, Toruń 1999
- Kalinowski M., Pojęcie obowiązku i zobowiązania podatkowego w przepisach ogólnych polskiego prawa podatkowego w okresie powojennym, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2013, nr 2
- Kalisz A., Quasi-mediacyjność postępowania mediacyjnego przed sądami administracyjnymi (w:) J. Olszewski (red.), Arbitraż i mediacja. Praktyczne aspekty stosowania prawa, Rzeszów 2007
- Kalisz A., Zienkiewicz A., Mediacja sądowa i pozasądowa. Zarys wykładu, Warszawa 2013
- Kappes A., Odpowiedzialność członków zarządu za zobowiązania sp. z o.o., Warszawa 2009
- Kardas G.P., Razowski T., Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Kraków 2009
- Karfiková M., Czech Tax Procedure Code (w:) L. Etel, M. Popławski (ed.), Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe. Białystok 2016
- Karwat P., Obejście prawa podatkowego, Warszawa 2003
- Karwat P., Odpowiedzialność nabywców majątku za zaległości podatkowe zbywców, „Prawo i Podatki” 2008, nr 5
- Kijowski D., Zasada adekwatności w prawie administracyjnym, „Państwo i Prawo” 1990, nr 4
- Kidyba A.(red.), K. Kopaczyńska-Pieczniak, Przebieg postępowania likwidacyjnego. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, Warszawa 2007
- Kidyba A., Komentarz aktualizowany do art. 277 Kodeksu spółek handlowych, Lex/el. 2016
- Kirchler E., The Economic Psychology of Tax Behaviour, Cambridge 2007
- Kirchler E., Hoelzl E., Modelling Taxpayers' Behaviour as a Function of Interaction between Tax Authorities and Taxpayers (w:) H. Elffers, P. Verboon, W. Huisman, Managing and Maintaining Compliance, Hague 2006
- Kmieciak H., Zaświadczenia, Warszawa 2011
- Kmieciak R., Prawo dowodowe. Zarys wykładu, Kraków 2005
- Kmieciak Z. (red.), Postępowanie administracyjne w Europie, Kraków 2005
- Kmieciak Z., Glosa do wyroku NSA z dnia 18 stycznia 1988 r., III SA 964/87, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 1990, nr 5-6
- Kmieciak Z., Idea sprawiedliwości proceduralnej w prawie administracyjnym (Założenia teoretyczne i doświadczenia praktyki), „Państwo i Prawo” 1994, nr 10
- Kmieciak Z., Koncepcja trybu uproszczonego w postępowaniu administracyjnym ogólnym, „Państwo i Prawo” 2014, nr 8
- Kmieciak Z., Mediacja i koncyliacja w prawie administracyjnym, Kraków 2004
- Kmieciak Z., Ogólne zasady prawa i postępowania administracyjnego, Warszawa 2000

- Kmieciak Z., Przewlekłość postępowania administracyjnego w świetle ustaleń europejskiego case law (w:) Analiza i ocena zmian kodeksu postępowania administracyjnego w latach 2010-2011, red. M. Błachucki, T. Górzyńska, G. Sibiga, Warszawa 2012
- Kmieciak Z.R., Instytucja zaświadczenia w prawie administracyjnym, Lublin 2002
- Kosikowski C., Administracja podatkowa (w:) Encyklopedia podatkowa, Warszawa 1998
- Kosikowski C., Naprawa finansów publicznych w Polsce, Białystok 2011
- Kosikowski C., Ogólny kodeks daninowy zamiast ordynacji podatkowej, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 9
- Kosikowski C., Brolik J., Etel L., Dowgier R., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013
- Korzeniowska-Polak A., Zażalenie na przewlekłość postępowania administracyjnego (w:) Analiza i ocena zmian kodeksu postępowania administracyjnego w latach 2010-2011, red. M. Błachucki, T. Górzyńska, G. Sibiga, Warszawa 2012.
- Kozłowska-Kalisz P., Zbieg pozorny (w:) Odpowiedzialność karna za naruszenie tajemnicy przedsiębiorstwa, Kraków 2006
- Krawczyk I., Pośredni zakaz reformationis in peius – aspekt zgodności z Konstytucją RP (w:) R. Dowgier (red.), Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian, Białystok 2015
- Księga Pamiątkowa Ku Czci Docenta Eligiusza Drgasa, Toruń 1998
- Księga Pamiątkowa Ku Czci Profesora Leopolda Steckiego, Toruń 1997
- Kubacki R., Ordynacja podatkowa. Kontrola podatkowa, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 5
- Kulicki J., Administracja danin publicznych w Polsce, Warszawa 2014
- Kulicki J., Prawne aspekty budowy modelu administracji danin publicznych w Polsce, „Analizy BAS” 2010, nr 5 (30)
- Kuś Z., Odpowiedzialność podatkowa członka zarządu spółki po ustaniu jej bytu prawnego, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2009, nr 6
- Kwartał po ogłoszeniu. Deklaracja Praw Podatnika – i co dalej?, „Prawo i Podatki” 2011, nr 9
- Lang J., Zaświadczenia w rozumieniu Kodeksu postępowania administracyjnego, „Organizacja – Metody – Technika” 1988, nr 2
- Lasiński-Sulecki K., Morawski W., Zwrot nadpłaty na skutek niezgodności prawa polskiego z prawem unijnym (w:) B. Brzeziński (red.), Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy, Warszawa 2013
- Leszczyńska A., Prawa podatnika i ich ochrona (w:) B. Brzeziński (red.), Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie, Toruń 2009

- Lemańska J., *Uzasadnione oczekiwania w perspektywie prawa krajowego i regulacji europejskich*, Warszawa 2016
- Lewandowski T., Ostojski P., *Zasady ewidencji i identyfikacji płatników i podatników*. Komentarz, LexisNexis/el.
- Liszewski G., *Oplaty samorządowe w Polsce. Problemy praktyczne*, Białystok 2010
- Łabuda G., *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 3
- Łączkowski W., *Zasady podatkowe w orzecznictwie polskiego Trybunału Konstytucyjnego* (w:) J. Małecki (red.), *Koncepcje współczesnych reform podatkowych*. Europa na drodze do wspólnej waluty, Książka wydana z okazji 40-lecia pracy naukowej prof. dr. hab. Andrzeja Komara, Poznań 1998
- Łunarski O., *Odpowiedzialność syndyka za zobowiązania upadłego* (w:) *Odpowiedzialność i sankcje w prawie podatkowym* (red.) B. Brzeziński, A. Olesińska, J. Pustuł, Toruń 2017
- Machnikowski P., *glosa do postanowienia SN z dnia 16 kwietnia 2002 r., V CK 41/02, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2003, nr 2*
- Macierzyńska-Franaszczyk E., *Charakter odpowiedzialności przed przyjęciem spadku i zapisu windykacyjnego* (w:) P. Stec (red.), M. Załucki (red.), *50 lat Kodeksu cywilnego*, Lex/el. 2015
- Malinowski D. (red.), *Postępowanie w sprawach podatkowych. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2004
- Maliszewska-Nienartowicz J., *Zasada proporcjonalności w prawie Wspólnot Europejskich*, Toruń 2007
- Mariański A., *glosa krytyczna do wyroku NSA z dnia 12 kwietnia 2000 r., SA/Bk 330/09, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2003, nr 2, poz. 176*
- Mariański A., *Kontynuacja działalności gospodarczej przez spadkobierców podatnika, cz. I, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 9*
- Mariański A., *Obowiązek ustalenia stanu faktycznego i prawnego przez notariusza – zakres odpowiedzialności jako płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 10*
- Mariański A., *Odpowiedzialność osób trzecich według regulacji ordynacji podatkowej, „Glosa” 1998, nr 4*
- Mariański A., *Prawa i obowiązki następców prawnych w prawie podatkowym*, Warszawa 2001
- Mariański A., *Sukcesja biznesu: ustawa może nie wystarczyć, „Rzeczpospolita”. Analizy, Opinie C 7, 22.09.2017*

- Mariański A., Krajewska A., glosa do uchwały 7 sędziów NSA z dnia 23 maja 2016 r., II FPS 6/15, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2016, nr 1
- Mariański A., Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego, Warszawa 2009
- Mastlaski R., Kierunki zmian ogólnego prawa podatkowego, „Głosa” 1995, nr 1
- Mastalski R., Prawo podatkowe, Warszawa 2004
- Mastalski R., Prawo podatkowe, Warszawa 2006
- Mastalski R., Prawo podatkowe, Warszawa 2011
- Mastalski R., Prawo podatkowe, Warszawa 2012
- Mastalski R., Prawo podatkowe I – część ogólna, Warszawa 1998
- Mastalski R., Stosowanie prawa podatkowego, Warszawa 2008
- Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2002
- Masternak M., Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 2
- Masternak M., Biegły w postępowaniu podatkowym, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, z. 2
- Matusiak K. B. (red.), Innowacje i transfer technologii. Słownik pojęć, Warszawa 2008
- Matusiakiewicz Ł., Rola i znaczenie dowodu z opinii biegłego w postępowaniu podatkowym, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 9
- Matysiak W.P., Odpowiedzialność za zobowiązania w przypadku zawarcia umowy spółki jawnej z przedsiębiorcą jednoosobowym, „Przegląd Prawa Handlowego” 2013, nr 11
- Melezini A., Definicja tajemnicy skarbowej (w:) Prawne instrumenty zapobiegania i zwalczania korupcji przez kontrolę skarbową, LEX/el. 2012
- Mikuła P., Zasada proporcjonalności w orzecznictwie TSUE dotyczącym podatku od wartości dodanej, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 2
- Ministerstwo Gospodarki, Nowa Ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji, Warszawa, 4 kwietnia 2014 r.
- Morawski L., Główne problemy współczesnej filozofii prawa. Prawo w toku przemian, Warszawa 1999
- Morawski L., Zasady wykładni prawa, Toruń 2010
- Morawski W., Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana, Warszawa 2012
- Morawski W., Nita A., (w:) Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych, Nowelizacja Ordynacji podatkowej, Warszawa 2016

- Mucha M., NIP. Zasady ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, Warszawa 2003
- Mudrecki A., Postępowanie mediacyjne w pięć lat po reformie sądownictwa administracyjnego (w:) J. Glumińska-Pawlic (red.), Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika, Katowice 2009
- Muszyńska M., Sukcesja jednoosobowej firmy ma być łatwiejsza, „Rzeczpospolita”. Prawo w biznesie, 22.09.2017
- Niesiołowska M., Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania, Warszawa 2013
- Nita A., Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej, Warszawa 2014
- Nita A., Stosunek podatkowoprawy (w:) B. Brzeziński (red.), Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie, Toruń 2009
- Nita A., Morawski W., Wykorzystywanie skargi pauliańskiej do zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, PS 2016, nr 6
- Nowa ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji, Warszawa, 4 kwietnia 2014 r.
- Nowacki J., Pewność prawa a zasada *lex retro non agit* (w:) J. Nowacki, Studia z teorii prawa, Kraków 2003
- Nykiel W., Mariański A., Komentarz do art. 217 Konstytucji RP (w:) M. Safjan, L. Bosek (red.), Konstytucja RP, t. II, Warszawa 2016
- OECD Tax Intermediaries Study, Working Paper 6 – The Enhanced Relationship, July 2007
- OECD (2016), Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks, OECD Publishing, Paris 2016
- Ofiarski Z., Uwagi do założeń nowej ordynacji podatkowej, luty 2015 (niepublikowane).
- Olesiak J., Pajor Ł., glosa do wyroku NSA z dnia 15 kwietnia 2009 r., II FSK 60/08, GSP-PO 2011, nr 1
- Olesińska A., glosa do wyroku WSA w Olsztynie z dnia 9 września 2009 r., I SA/Ol 455/09, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 4
- Olesińska A., Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania, Toruń 2013
- Olesińska A., Kto powinien zapłacić p.c.c. niepobrany przy sprzedaży działki gruntu przez rolnika, „Prawo i Podatki” 2010, nr 6
- Olesińska A., Następstwo w prawie podatkowym (w:) Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, red. B. Brzeziński, Toruń 2009
- Olesińska A., Pozycja prawna spadkobierców podatnika w świetle znowelizowanej ordynacji podatkowej, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 2
- Olesińska A., Zagadnienie modelu odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe, „Państwo i Prawo” 1999, nr 1

- Olesińska A., Prejs E., Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe po nowelizacji ordynacji podatkowej, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 3
- Olszowy W., Decyzja podatkowa, podejmowanie i kontrola, Warszawa 1997
- Oniszczyk J., Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Kraków 2000
- Ostrowski K., Prawo finansowe. Zarys ogólny, Warszawa 1970
- Pahl B., Współuczestnictwo w procedurach podatkowych, Warszawa 2013
- Pemberton J.L., Majdańska A., Can Cooperative Compliance Help Developing Countries Address the Challenges of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative?, „Bulletin For International Taxation” 2016, vol. 70
- Pietrasz P. (red.), Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych, Warszawa – Białystok 2013
- Pietrasz P., Ciąg dalszy informatyzacji postępowania podatkowego – wydawanie decyzji i postanowień w formie dokumentów elektronicznych oraz zagadnienia pozostałe, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2015, nr 2
- Pietrasz P., Konstytucyjne uwarunkowania informatyzacji postępowania przed sądami administracyjnymi, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2016, nr 2
- Pietrasz P., Sądowa kontrola pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanych w indywidualnych sprawach – aspekt doktrynalny i orzeczniczy ujęcie krytyczne, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2015, nr 1
- Pioterczak R., Czy organ podatkowy w zawiadomieniu o przesłuchaniu świadka ma obowiązek podania personaliów świadka, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 9
- PKPP Lewiatan, Czarna lista barier dla rozwoju przedsiębiorczości 2014 r., Forum Obywatelskiego Rozwoju, „Analiza FOR” 2014, nr 12
- Popławski M., Oględziny nieruchomości w trakcie kontroli podatkowej prowadzonej przez gminne organy podatkowe – podstawowe zagadnienia, „Finanse Komunalne” 2009, nr 9
- Popławski M. (red.), Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne, Białystok 2011
- Popławski M., Tax Code Models (w:) L. Etel, M. Popławski (ed.), Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe. Białystok 2016
- Popławski M., Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2014

- Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy i izby skarbowe. Najwyższa Izba Kontroli (KBF-4101-06-00/2013, Nr ewid. 26/2014/P/13/039KBF), Warszawa, 3 czerwca 2014 r.
- Pustuł J., Odpowiedzialność podatkowa spółek tworzących podatkową grupę kapitałową, (w:) Odpowiedzialność i sankcje w prawie podatkowym (red.) B. Brzeziński, A. Olesińska, J. Pustuł, Toruń 2017
- Radwański Z. (red.), Prawo cywilne – część ogólna, Warszawa 2012
- Raport zespołu eksperckiego działającego przy Prezesie Naczelnego Sądu Administracyjnego – Reforma prawa o postępowaniu administracyjnym, Warszawa, czerwiec 2016 r.
- Rogalska B., Zasada ograniczonej jawności danych i ograniczonej funkcji informacyjnej (w:) Podatkowe rejestry podmiotowe w polskim systemie prawnym, LEX/el. 2014
- Rozmaryn S., Obowiązek podatkowy. Studium krytyczne z zakresu ordynacji podatkowej, „Głos Prawa” 1935, nr 3-4
- Sadlik R., Odpowiedzialność nabywcy przedsiębiorstwa lub jego części za składki na ubezpieczenie społeczne, PiZS 2014, nr 12
- Sasin-Knothe D., Zaufanie jako pozaprawny czynnik stosowania mediacji w postępowaniu sądownoadministracyjnym (w:) P.J. Suwaj, J. Zimmermann (red.), Wpływ przemian cywilizacyjnych na prawo administracyjne i administrację publiczną, Warszawa 2013
- Siedlecki W., Postępowanie cywilne w zarysie, Warszawa 1972
- Skóra A., Nowe sposoby rozstrzygania sporów (litigation) między organami administracji publicznej a osobami prywatnymi w świetle rekomendacji Komitetu Ministrów Rady Europy nr R(2001)9 z dnia 5 września 2001 r., „Gdańskie Studia Prawnicze” 2005, t. XIII
- Skrodzka M. J., Mediacja w prawie podatkowym w ujęciu prawa cywilnego, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 8
- Sołtysiński S., Szajkowski A., Szumański A., Szwaja J., Kodeks spółek handlowych, t. IV, Komentarz do artykułów 459-633, Warszawa 2009
- Sowiński R., Uchylenie się od opodatkowania. Przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania zjawisku, Poznań 2009
- Sowiński R., Zasada swobodnej oceny dowodów w postępowaniu podatkowym na tle pozostałych dziedzin prawa procesowego, „Kwartalnik Prawa Podatowego” 2005, z. 1
- Stelmach J., Kodeks argumentacyjny dla prawników, Kraków 2003
- Stolarski P., Dowód z przesłuchania świadka – zakres zawiadomienia strony, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 3

- Strzelec D., Czynny udział strony w postępowaniu dowodowym – nieprawidłowości w praktyce organów podatkowych, „Prawo i Podatki” 2007, nr 7
- Strzelec D., Dowody i postępowanie dowodowe w sprawach podatkowych, Warszawa 2015
- Strzelec D., Eliminowanie nieprawidłowości proceduralnych przez organ odwoławczy a zasada dwuinstancyjności postępowania, „Monitor Podatkowy” 2008, nr 5
- Strzelec D., Gromadzenie informacji podatkowych przez organy KAS, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 5
- Strzelec D., Inicjatywa dowodowa strony postępowania. Wątpliwości związane z odmową przeprowadzenia dowodu wnioskowanego przez stronę, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 5
- Strzelec D., Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe, Warszawa 2009
- Strzelec D., Nowe zasady kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego – realna czy iluzoryczna poprawa sytuacji kontrolowanych?, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 3
- Strzelec D., O potrzebie badań prawnooporównawczych w obszarze procedury podatkowej, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 8
- Strzelec D., Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, wyd. 2, Warszawa 2015
- Strzelec D., Prawo strony do wypowiedzenia się w sprawie materiału dowodowego. Artykuł 200 Ordynacji – standardy stosowania, „Prawo i Podatki” 2008
- Strzelec D., Przepisy postępowania podatkowego a przepisy innych gałęzi prawa procesowego – cechy przesądzające o kształcie postępowania, „Przegląd Prawa Publicznego” 2011, nr 11
- Strzelec D., Rozprawa jako sposób wyjaśnienia okoliczności sprawy w podatkowym postępowaniu odwoławczym, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 2
- Strzelec D., Zasada bezpośredniości gromadzenia materiału dowodowego w sprawach podatkowych, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 10
- Strzelec D., Zasada równej mocy dowodowej a legalne (ustawowe) teorie dowodowe w sprawach podatkowych, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 7
- Strzelec D., Zasady postępowania dowodowego – uwagi o stosowaniu prawa przyczynkiem do dyskusji nad kształtem przyszłych regulacji prawnych, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 4
- Strzelec D., Zastępowanie dowodów ze źródeł osobowych protokołami pochodzącymi z innych postępowań, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 12
- Strzelec D., Łoboda M., Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego, Warszawa 2017

- Study into the Role of Tax Intermediaries, Forum on Tax Administration, OECD 2008, <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>
- Sudavičius B., Endrjaitis M., Law on Tax Administration. The Tax Ordinance Act of the Republic of Lithuania (w:) L. Etel, M. Popławski (ed.), Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe. Białystok 2016
- Suwaj R., Perkowski M. (red.), Przeciwdziałanie beczynności administracji, Prawne konsekwencje beczynności administracji, Białystok 2010.
- Szczekin D., Nałogowe prawo gosudarstw – uczestników SNG (obszczaja czast), Moskwa 2008
- Szczypiór M., Rozprawa w postępowaniu odwoławczym jako nowy element procedury prawno-podatkowej, „Biuletyn Skarbowy” 2007, nr 4
- Szeląg-Dylewski M., Mediacja przed sądami administracyjnymi – zła regulacja czy zła praktyka? (w:) J. Czapska, M. Szeląg-Dylewski (red.), Mediacje w prawie, Kraków 2014
- Szymański K.G., Odpowiedzialność podatkowa nabywcy przedsiębiorstwa upadłego w procesie upadłości obejmującej likwidację majątku upadłego, Prz.Pod. 2006, nr 4
- Ślifirczyk M., Nadpłata podatku, Kraków 2005
- Świątkiewicz J., Europejski Kodeks Dobrej Administracji. Wprowadzenie, tekst i komentarz o zastosowaniu kodeksu w warunkach polskich procedur administracyjnych, Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich, Warszawa 2007
- Świda-Łagiewska Z., Zasada swobodnej oceny dowodów w polskim procesie karnym, A UW 1983, nr 664, Prawo CXV
- Świetlikowski T., Mediacja w postępowaniu sądownoadministracyjnym (ujęcie praktyczne), „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2005, nr 2-3
- Tarno J.P., Ochrona interesu prawnego jednostki samorządu terytorialnego w postępowaniu administracyjnym i sądowym (w:) Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Profesora zw. dra hab. Józefa Filipka, Kraków 2001
- Tax and Customs Administration, Guide to Horizontal Monitoring within the medium to very large businesses segment, Haga 2010
- Tax Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000
- Teszner K., Rozprawa w postępowaniu podatkowym, Lex/el 2014
- Teszner K., Tajemnica skarbowa i odpowiedzialność administracji gminnej za jej naruszenie w kontekście przepisów ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013, nr 7

- The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (COSO) (1992) Internal Control-Integrated Network; Memorandum Tax Control Network. From a focus on risks to being in control: a different approach, Netherlands Tax and Customs Administration, TCF Working Group, marzec 2008.
- Thuronyi V., *Comparative Tax Law*, The Hague 2003
- Tobor Z., Interpretacja „na korzyść podatnika” (w:) J. Glumińska-Pawlic (red.), *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, Katowice 2007
- Tyler T.R., *Why People Obey the Law: Procedural Justice, Legitimacy and Compliance*, New Haven 1990
- Uwagi Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych do materiału roboczego – Prace nad Kierunkowymi założeniami nowej ordynacji podatkowej opracowane przez Komisję Kodyfikacyjną 15 lutego 2015 r., Łódź, 24 lutego 2015 r. (niepublikowane)
- Wasilewski A., *Kodyfikacja prawa administracyjnego. Idea i rzeczywistość*, Warszawa 1988
- Witosz A., Kompetencje wspólników prowadzących sprawę spółki i pozycja prawna zarządu w spółkach handlowych w likwidacji, „Przegląd Prawa Handlowego” 2009, nr 8
- Wojtyczek K., *Granice ingerencji ustawodawczej w sferę praw człowieka w Konstytucji RP*, Kraków 1999
- Woś T. (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2008
- Woś T., Postępowanie mediacyjne w ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (w:) *Podmioty administracji publicznej i prawne formy ich działania*, Toruń 2005
- Wójtowicz K., Zasada proporcjonalności jako warunek konstytucyjności norm (w:) *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006
- Wróbel A., *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, t. I, Warszawa 2010
- Zakolska J., *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008
- Zalewski D., Melezini A., *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2011
- Ziemski K., *Zasady ogólne prawa administracyjnego*, Poznań 1989
- Zimmermann J., *Ordynacja podatkowa. Postępowanie podatkowe. Komentarz*, Toruń 1998

INFORMACJE O AUTORACH



Stefan Babiarczyk – dr nauk prawnych, sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, autor kilkudziesięciu publikacji z zakresu prawa podatkowego, administracyjnego i postępowania sądowo-administracyjnego; specjalizuje się w podatku od spadków i darowizn oraz w zagadnieniach związanych z następstwem prawnym, w szczególności następstwem prawnym spadkobierców.



Rafał Dowgier – dr hab. nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; specjalizuje się w problematyce ordynacji podatkowej oraz podatków i opłat lokalnych; członek International Fiscal Association, a także Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej.



Leonard Etel – prof. zw. dr hab. nauk prawnych, Kierownik Katedry Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; Przewodniczący Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego; autor wielu publikacji z zakresu prawa podatkowego.



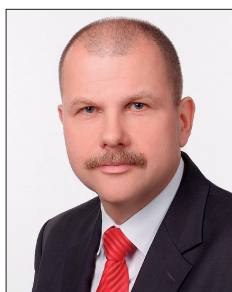
Hanna Filipczyk – absolwentka prawa i filozofii, doktor nauk prawnych (UMK), ukończyła również Podyplomowe Studia Negocjacji, Mediacji oraz innych Alternatywnych Metod Rozwiązywania Sporów (UW); doradca podatkowy specjalizujący się w sprawach spornych, obecnie *of counsel* w Enodo Advisors, członek Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (IFA); prawnik-lingwista w Trybunale Sprawiedliwości Unii Europejskiej; autorka czterech książek i kilkudziesięciu artykułów o tematyce podatkowej.



Włodzimierz Gurba – sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie; wcześniej wieloletni pracownik Ministerstwa Finansów zajmujący się zagadnieniami związanymi z ordynacją podatkową.



Ireneusz Krawczyk – radca prawny, specjalizujący się w postępowaniach podatkowych, pełnomocnik przed sądami administracyjnymi, Trybunałem Konstytucyjnym oraz Europejskim Trybunałem Praw Człowieka.



Wiesław Kuśnierz – sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie.



Marcin Łoboda – ekonomista i prawnik, wieloletni pracownik organów podatkowych, były Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, doradca podatkowy, członek Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego V kadencji.



Andrzej Nikończyk – doradca podatkowy, współnik kancelarii podatkowej Kolibski, Nikończyk, Dec & Partnerzy; przewodniczący Rady Podatkowej Konfederacji Lewiatan; sędzia Sądu Dyscyplinarnego KIDP.



Adam Nita – dr hab. nauk prawnych, profesor nadzwyczajny w Zakładzie Prawa Finansowego Uniwersytetu Jagiellońskiego i sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach; członek Europejskiego Stowarzyszenia Profesorów Prawa Podatkowego (EATLP) oraz Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (IFA), a także Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego .



Bożena Ogrodowczyk – radca prawny, doradca podatkowy o wieloletnim doświadczeniu; pracownik organów podatkowych, wykładowca z zakresu stosowania przepisów prawa podatkowego oraz autorka licznych artykułów.



Agnieszka Olesińska – dr hab. nauk prawnych, profesor nadzwyczajny w Katedrze Prawa Finansów Publicznych UMK w Toruniu, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie; w latach 2014-2017 była zastępcą przewodniczącego Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego; należy do Europejskiego Stowarzyszenia Profesorów Prawa Podatkowego (EATLP), Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (IFA) oraz Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Kraju Europy Środkowej i Wschodniej.



Piotr Pietrasz – doktor nauk prawnych; adiunkt w Katedrze Prawa Administracyjnego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego.



Mariusz Popławski – dr hab. nauk prawnych, profesor Uniwersytetu w Białymstoku, L.L.M. w zakresie American Legal System, College of Law, Michigan State University, prorektor UwB ds. rozwoju i współpracy międzynarodowej, przewodniczący rady naukowej dwumiesięcznika „Procedury administracyjne i Podatkowe”, członek rady naukowej „Public Governance, Administration and Finances Law Review in the European Union and Central and Eastern Europe”, specjalizuje się w prawie podatkowym.



Jan Rudowski – prezes Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego, wiceprezes NSA; w latach 1984-1998 zatrudniony w Izbie Skarbowej w Bydgoszczy na stanowiskach związanych z orzecznictwem w sprawach zobowiązań podatkowych, od 10.05.1991 r. – dyrektor tej Izby; od 1998 r. do 2001 r. podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów, w latach 1999-2000 prezydent Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOTA); od 2002 r. sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego.



Dariusz Strzelec – dr hab. nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego; adwokat, doradca podatkowy, specjalista Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi, członek International Fiscal Association.



Artur Zajązkowski – absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego; Zastępca Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi.



Grzegorz Taborski – legislator; wieloletni pracownik Ministerstwa Finansów; specjalista z zakresu prawa podatkowego.

NEW TAX ORDINANCE
ON THE WORK CARRIED OUT BY GENERAL TAXATION LAW
CODIFICATION COMMITTEE

Contents

Introduction 13

Chapter I

BASIC ASSUMPTIONS OF NEW CODIFICATION⁽¹⁵⁾

Chapter II

OBJECTIVES OF LEGISLATION IN DRAFT⁽²⁵⁾

Chapter III

NEW INSTITUTIONS IN DRAFT LEGISLATION

1. General comments 27

2. General tax law institutions that do not occur in the binding Tax Ordinance ... 28

3. Institutions that were entirely restructured in the draft Ordinance 35

Chapter IV

THE STRUCTURE OF NEW TAX ORDINANCE REGULATIONS

1. General comments 43

2. General regulations 44

 2.1. Introductory provisions 45

 2.2. General principles of tax law 72

 2.3. Obligors' rights and duties 100

 2.4. General Anti-Avoidance Rule 106

 2.5. The right to information and support and protection of reasonable expectations 121

2.5.1. General comments.....	121
2.5.2. The right to information and support.....	123
2.5.3. Protection of reasonable expectations	124
2.6. Application of e-communication.....	129
2.6.1. General comments.....	129
2.6.2. General regulations	131
2.6.3. Submission of tax declaration, applications and other documents...	137
2.7. Representation and power of attorney.....	145
2.7.1. General regulations	145
2.7.2. General power of attorney.....	149
2.7.3. Special power of attorney.....	152
2.7.4. Power of attorney for domestic service of documents.....	153
2.7.5. Temporary special power of attorney.....	155
2.8. Tax authorities and their competence.....	157
2.8.1. Tax authorities.....	157
2.8.2. Tax authorities' competence	165
2.9. Anti-Avoidance Council.....	175
2.10. Exclusion of an employee and tax authority	180
2.11. Tax secrecy.....	186
2.12. Time limits.....	211
3. Tax obligations.....	216
3.1. General comments.....	216
3.2. Chargeability of tax obligations	216
3.3. Tax declarations	219
3.4. Estimation of tax base	231
3.5. Expiry of tax obligations.....	234
3.6. Tax arrears and default interest.....	245
3.7. Limitation	253
3.7.1. General comments.....	253
3.7.2. Limitation of assessment.....	259
3.7.3. Limitation of collection.....	274

3.8. Excess tax and refund.....	282
3.8.1. General regulations	282
3.8.2. Entities entitled to excess tax.....	287
3.8.3. The procedure confirming excess tax.....	291
3.8.4. Crediting excess tax.....	298
3.8.5. Excess tax refund	301
3.8.6. Time limits of excess tax refund	303
3.8.7. Interest on excess tax.....	307
3.8.8. Limitation of the right to confirm excess tax and its refund.....	314
3.8.9. Tax refund.....	319
3.8.10. Cession and pledge of excess tax	320
3.9. Reliefs to pay tax.....	321
3.10. Liability of taxpayers, remitters and collectors	330
3.11. Tax liability of third parties	337
3.11.1. General regulations	337
3.11.2. Third parties and the scope of their liability	345
3.12. Legal succession.....	358
3.12.1. General comments.....	358
3.12.2. Legal succession of transformed entities	359
3.12.3. Legal succession of vindicatory heirs and legatees.....	363
3.13. Execution of joint and several liabilities.....	381
3.14. Access to and conveying tax information	391
3.15. Accounts	397
4. Tax proceedings.....	398
4.1. A party.....	398
4.2. Resolution of cases.....	400
4.2.1. The phenomenon of inaction and protraction.....	402
4.2.2. Time limits to resolve a case.....	404
4.2.3. Definition of inaction and protraction	406
4.2.4. A new form of fighting inaction and protraction	407

4.2.5. The initiative of local government tax authorities to fight SKO's (Local Government Appeal Tribunal) inaction and protraction.....	409
4.3. Serving documents.....	412
4.3.1. A scope of necessary changes.....	412
4.3.2. Individuals authorized to service and serving procedure	412
4.3.3. E-service.....	415
4.3.4. Principles of serving letters	416
4.3.5. A role of Central Taxpayers Register of National Taxpayers Register in serving documents	423
4.4. Summons	425
4.5. Initiation of proceedings.....	430
4.5.1. General comments.....	434
4.5.2. Principles of proceedings' initiation.....	435
4.5.3. Discontinuation of proceedings on trivial amounts	439
4.5.4. Joined proceedings on income tax from individuals	439
4.5.5. A motion instead of an application	440
4.5.6. A universal motion template	442
4.6. Registers, minutes and notes	442
4.7. Access to files.....	446
4.8. Evidence	448
4.8.1. General comments.....	448
4.8.2. General regulations on evidence	452
4.8.3. Tax books evidence.....	467
4.8.4. Hearings	469
4.8.5. Expert witness	472
4.8.6. Inspection	474
4.8.7. Official documents.....	475
4.8.8. Information from financial institutions.....	477
4.9. A hearing	481
4.10. Tax agreement	487
4.11. Mediation.....	495

4.12. Summary procedure.....	506
4.12.1. The need for a simplified model of proceedings.....	506
4.12.2. Prerequisites of summary procedure	507
4.12.3. The principles of summary procedure.....	509
4.13. Stay of proceedings.....	512
4.13.1. General comments.....	514
4.13.2. Stay of proceedings – a representative case.....	517
4.13.3. Stay of proceedings due to the proceedings before Constitutional Tribunal or the Court of Justice of the European Union	520
4.14. Decisions.....	520
4.14.1. General comments.....	523
4.14.2. Elements of a decision.....	526
4.15. Resolutions	527
4.16. Complaints	528
4.17. Appeals.....	542
4.18. Decision enforcement	543
4.18.1. Current state	545
4.18.2. The scope of changes	547
4.19. Reinstitution of proceedings	551
4.19.1. General comments.....	554
4.19.2. Prerequisites of reinstitution	554
4.19.3. Admissibility of the proceedings’ reinstitution.....	555
4.19.4. Assessment in result of the proceedings’ reinstitution vs. limitation	557
4.19.5. Single-phase proceedings	558
4.19.6. Modifications of reinstituted proceedings.....	560
4.20. Confirmation of invalid decisions.....	562
4.20.1. General comments.....	563
4.20.2. Prerequisites of confirmed invalidity	563
4.20.3. Obviousness of breach of competence.....	564
4.20.4. Confirmation of invalidity vs. limitation.....	566

4.20.5. Changes in the proceedings on the confirmation of invalidity	567
4.21. Reversal or change of a final decision	568
4.21.1. General comments.....	569
4.21.2. Reversal or change of a final decision vs. State aid.....	571
4.21.3. Reversal or change of a final decision on assessment	572
4.22. Decision's expiry	576
4.23. Disciplinary penalties.....	577
4.23.1. General comments	579
4.23.2. Prerequisites of disciplinary penalty	580
4.23.3. Proceedings on disciplinary penalties	581
4.23.4. Moderation of disciplinary penalty.....	582
4.23.5. Limitation of disciplinary penalty	583
4.24. Costs of proceedings	584
5. Special proceedings.....	589
5.1. Taxpayers identification and register	589
5.1.1. General comments.....	589
5.1.2. General regulations	591
5.1.3. Proceedings on granting a tax identification number	592
5.1.4. Principles of using tax identification.....	601
5.1.5. Taxpayers register	604
5.2. Interpretations of and information on tax law provisions	607
5.2.1. General comments.....	607
5.2.2. General regulations and information on the content of tax law provisions.....	619
5.2.3. General interpretations.....	621
5.2.4. Individual interpretations.....	627
5.2.5. Protection for the observance of general interpretations and individual interpretations.....	646
5.3. Consultation of tax transactions' effects.....	654
5.4. Agreements on determination of transaction prices	665
5.5. Counteracting tax evasion.....	673

Contents

5.5.1. Proceedings on tax evasion	673
5.5.2. Advance tax rulings	677
5.6. Agreement on cooperation.....	682
5.7. Examinations.....	690
5.8. Tax audit.....	698
5.8.1. General comments.....	698
5.8.2. General regulations	700
5.8.3. Institution of audit.....	702
5.8.4. Examinations.....	711
5.8.5. Closing and documenting tax audit	716
5.9. Determination of the value of assets or proprietary interests.....	720
5.10. Secured enforcement of tax obligation	723
5.10.1. Obligatory collateral.....	723
5.10.2. Voluntary collateral	725
5.10.3. Compulsory mortgage	727
5.10.4. Tax lien	728
5.10.5. A statement on assets and proprietary interests	736
5.11. Issuing certificates	737
5.11.1. General regulations	737
5.11.2. Special provisions on the issue of certificates	744
5.12. Files reconstruction.....	751
5.13. Participation of a prosecutor and Civil Rights Ombudsman	756
5.14. Complaints and conclusions	761
5.15. Final provisions.....	762
5.15.1. General comments.....	762
5.15.2. General regulations	763
5.15.3. Amended provisions	764
5.15.4. Repealing, interim, adjustment and final provisions	765
Bibliography.....	775
Contributors.....	793
Abstract.....	799

INTRODUCTION

The subject of the study is the draft of a new Tax Ordinance and reasons thereto prepared by the General Taxation Law Codification Committee (GTLCC), which was appointed by the Regulation of the Council of Ministers of 21st October 2014 on the creation, organization and operation of the General Taxation Law Codification Committee (Journal of Laws, item 1471). Pursuant to § 8 of the above mentioned Regulation, the Committee's tasks embrace: preparation, within 4 months from their first meeting, assumptions of a comprehensive statutory regulation of general tax law as well as preparation, within 2 years from the day of adopting the assumptions, a draft bill containing comprehensive provisions on general tax law together with implementing acts. The assumptions of the new Tax Ordinance prepared by the Committee were accepted by the Council of Ministers on 13th October 2015¹. Under these grounds, GTLCC prepared: a draft of Tax Ordinance, drafted statutory provisions introducing Tax Ordinance, and drafted executive provisions. These drafts and reasons thereto were presented to Minister of Development and Finance on 9th October 2017. The Minister decided to refer them for further works within the framework of legislative procedure. In their effect, the draft will naturally undergo some changes. And just for this reason we have decided to publish the draft of a new Ordinance in the version prepared by GTLCC. The Committee does not have much impact on the procedure and changes introduced to the draft. We fear, however, that a scale of these changes may be large and the final Act may vitally differ from the draft prepared by GTLCC. Hence, we have decided to publish not only the "original" product of the Committee's works in the form of the draft of a new Tax Ordinance, but also the extended reasons thereto. The reasons contained in this publication are more elaborate in comparison to the official version published in the Public Information Bulletin. We have added considerations which, for different reasons, could not be included in already very extensive reasons presented to the Minister of Development and Finance together with the draft (511 pages). The authors of individual parts of the reasons could present in this publication additional arguments for the approval of the drafted legislation and, equally important, their proposals thereto that have not been accepted by GTLCC. Hence, it will be easier for the reader to find out the Committee's motives to adopt the provisions contained in the draft.

The structure of the publication is similar to typical commentary, where a part of the reasons is presented under the content of a provision. This will certainly fa-

1 See: L. Etel et al., *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015.

facilitate better understanding of the drafted regulations and easier orientation in the vast draft (687 articles).

As GTLCC Chairman, I would like to thank all Members of the Committee for their immense contribution to the preparation of the draft of a new Tax Ordinance and the fact that we are still friends after three years of very difficult and hard work we have accomplished together.

Leonard Etel

Bialystok, November 2017

Chapter I

BASIC ASSUMPTIONS OF NEW CODIFICATION

The draft of a new Tax Ordinance has been prepared by the General Taxation Law Codification Committee (GTLCC), which was appointed by the Regulation of the Council of Ministers of 21st October 2014 on the creation, organization and operation of the General Taxation Law Codification Committee (Journal of Laws, item 1471). The GTLCC fulfilled the tasks envisaged in the Regulation on time preparing assumptions of a new Tax Ordinance and the ensuing draft of Tax Ordinance presented herein as well as drafting statutory provisions introducing Tax Ordinance and executive provisions.

It is worth emphasizing that the assumptions of a new Tax Ordinance prepared by the Committee were subject to comprehensive 4-month consultations (departmental², inter-departmental³, social⁴, and academic⁵), during which the interested parties were able to comment on the future shape of the new Ordinance. The solutions proposed therein were positively assessed by the overwhelming majority of entities submitting their comments⁶. Positive evaluation of the assumptions and their acceptance by the Council of Ministers commenced a subsequent stage of the Committee's works: preparing the draft of a new Ordinance presented herein.

The drafted act is a form of the so-called partial codification of tax law embracing a general part of tax law. Similar acts are in force, among others, in Germany, Austria, Italy, and Spain. They are also binding in the countries which, similar to

2 During departmental consultations held from 18th March 2015 to 20th May 2015, 206 comments were submitted. Most comments referred to: limitation of obligations, soft forms of resolving tax matters, tax proceedings, and general principles of tax law.

3 During inter-departmental consultations (from 21st May 2015 to 22nd July 2015), comments were submitted by: Head of the Prime Minister Chancellery, Government Legislation Centre, Minister of Economy, Minister of Environment, Minister of Administration and Digitization, Head of Security Agency, and President of Social Insurance Company. Their comments concerned, among others,: tax audit, e-communication, soft forms of authorities' operations, limitation of obligations, discretionary reliefs, anti-avoidance rule, excess tax, tax arrears, and tax refund.

4 Social consultations were held from 21st May 2015 to 22nd July 2015. The comments were submitted by: NSZZ "Solidarność" (*Independent Trade Union "Solidarity"*), Konfederacja Lewiatan (*Leviathan Confederation*), Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej (*Polish Employers*), National Council of Legal Advisors, Polish Banks Association, Poczta Polska S.A. (*Polish Post*), Kasa Krajowa SKOK, President of Supreme Administrative Court, President of Polish Insurance Chamber Management. Altogether 65 comments were submitted referring to: additional legislative changes, increased protection of taxpayers' rights, *in dubio pro tributario*, individual interpretations, mediation, limitation of obligations, excess tax and tax refund, tax proceedings, tax secrecy, tax audit, examinations, and tax anti-avoidance rule.

5 In January 2015, GTLCC requested opinions on the assumptions of a new Tax Ordinance from 19 renowned tax law experts (13 professors of financial law and tax law, 4 doctors habilitated and 2 doctors).

6 Detailed results of the consultations are available at the website of Government Legislation Centre's Public Information Bulletin in the bookmark *Government legislation process* <http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12274851/katalog/12300341#12300341>.

Poland at the beginning of the 1990s, were creating new systems of tax law: Hungary⁷, Czech Republic⁸, Slovakia⁹, and Lithuania¹⁰. Most types of such acts are called an ordinance rather than a code. Such a name has been adopted to call partial codifications of tax law. As a rule, codes of general tax law do not encompass provisions regulating individual taxes composing the tax system, the so-called special part of tax law. In Poland, naming such a code as “ordinance” is rooted in history. Poland had already codified general tax law in 1934 in the form of the act titled “Tax Ordinance”¹¹. It was one of the first and best acts of this type in Europe¹². Currently valid Ordinance of 1997 as well as the new draft thereof largely refer to the provisions of the 1934 Ordinance.

Tax Ordinance of 1934 regulated the most important institutions of general tax law in 212 Articles. It was composed of five parts: general provisions, tax assessment procedure, mandatory provisions, criminal law provisions, and transitional and final provisions. For the first time, this act regulated the following institutions that are still in force today: tax obligation and liability, limitation, excess tax, tax assessment, reliefs to repay tax obligations, and many more. Moreover, the Ordinance contained a part on the issues concerning tax criminal law, which is currently regulated in the Fiscal Penal Code. Nevertheless, this modern legal act did not survive for long due to the complete change of the social and economic system in Poland after the World War II. 1934 Tax Ordinance did not fit a new reality of socialist economy and expired in 1946. Since then, we can talk about a progressive process of general tax law de-codification. It started with the implementation of three Government Decrees of: 16th May, 1946 on Tax Obligations¹³, 16th May, 1946 on Tax Procedure¹⁴, and 11th April, 1947 on Fiscal Penal Law¹⁵. The Tax Obligations Decree was replaced by the Decree of 27th October, 1950 of the same name¹⁶, which was in force until the implementation of the Act of 19th December, 1980 on Tax Obligations¹⁷. The Tax Procedure Decree also expired in 1980, when the amended Code of Admi-

7 J. Fehér, G. Hulkó, L. Pardavi, Hungarian Tax Code, Republic (in:) L. Etel, M. Poplawski (ed.), *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*. Białystok 2016, p. 87 et seq.

8 M. Karfiková, Czech Tax Procedure Code (in:) L. Etel, M. Poplawski, *Tax Codes...*, *op.cit.* p. 121 et seq., as well as R. Boháč, *The Difficulties of Tax Law Codification in the Czech Republic* (in:) L. Etel, M. Poplawski, *Tax Codes...*, *op.cit.*, p. 109 et seq.

9 V. Babčák, *Tax Code in Slovakia* (in:) L. Etel, M. Poplawski, *Tax Codes...*, *op.cit.* p. 51 et seq.

10 B. Sudavičius, M. Endrjaitis, *Law on Tax Administration. The Tax Ordinance Act of the Republic of Lithuania* (in:) L. Etel, M. Poplawski, *Tax Codes...*, *op.cit.* p. 51 et seq.

11 See: Act of 15th March 1934 – Tax Ordinance (Journal of Laws of the Republic of Poland No. 39, item 346 as amended).

12 Such acts were adopted earlier in Germany (1919) and Czechoslovakia (1927).

13 Journal of Laws No. 27, item 173.

14 Journal of Laws of 1963, No. 27, item 174.

15 Journal of Laws No. 32, item 140.

16 Journal of Laws No. 49, item 452.

17 Journal of Laws No 27, item 111.

nistrative Procedure encompassed tax procedure. The Decree on Fiscal Penal Law was replaced with the Act of 13th April, 1960 – Fiscal Penal Law and then, after numerous changes, this subject matter was codified in the Act of 10th September, 1999 – Fiscal Penal Code¹⁸.

The Act on Tax Obligations of 1980 composed of 55 Articles had been a basic legal act regulating general tax law until the currently binding Tax Ordinance was introduced. The 1980 Act regulated general rules of tax obligations' chargeability, enforcement and expiry. Tax procedure, tax enforcement and audit, among others, were not included in this Act. By no means could this Act fulfill the function of an act that was comprehensively regulating general tax law. And this was mainly the reason for undertaking works in autumn 1993 on organizing and unifying tax law provisions in the form similar to 1934 Tax Ordinance¹⁹. It was emphasized that due to numerous amendments, the Act on Tax Obligations became unclear and unfit for new solutions resulting from the tax system's reforms launched at the beginning of the 1990s²⁰. The provisions regulating tax proceedings encompassed in the Code of Administrative Procedure were also negatively assessed. It was argued that these provisions were adapted to constitutive decisions whereas most tax obligations arise under the law. The Code of Administrative Procedure lacked solutions including the procedure of tax collection without issuing a decision²¹.

The ground for undertaking works on drafting a new Tax Ordinance was Polish Parliament's Resolution of 5th March, 1994 on Increasing State Revenue²². The first draft of the Law was presented to Sejm in 1995 and was vigorously discussed until it was passed, which occurred on 29th August, 1997. Starting from 1st January 1998, general tax law in Poland has been codified again in the form of the Act called Tax Ordinance, which has been in force until now.

It is commonly emphasized that the Act of 1997 should be replaced by a modern tax code adapted to new phenomena occurring in the relations between a tax authority and a taxpayer. Supporting this postulate, it should be noticed that comprehensive codification is not possible in Poland at this very moment while the creation of a tax code encompassing the entire tax law is very unlikely to be completed in a foreseeable period. Comprehensive tax codes embracing general and special law have recently been created in the countries which have been former Soviet Union republics, which is quite peculiar. It is not an accident. After the collapse of the Soviet Union, these countries did not have their own tax systems and they

18 Journal of Laws No. 83, item 930.

19 See: Tax Ordinance. Government's reasoning, Bielsko-Biala 1998.

20 *Ibidem*, p. 117.

21 *Ibidem*, p. 118.

22 M.P. No. 18, item 134.

could not simply take over formerly binding regulations which were totally unadjusted to the new socioeconomic reality²³. Therefore, they had to create entirely new tax systems and the law regulating them “from scratch”²⁴. In Russia, works on a tax code commenced already in 1992 and were finished by the adoption of the first (general) part of the Russian Federation’s Tax Code on 16th June 1998. The second part thereof, which is also typical of such tax codes, was adopted later – on 19th June 2000, and it came into force on 1st January 2001. Tax codes in Belarus and Ukraine were created in a similar way. The first part of the Belarusian code was enacted in 2002 while the second one much later - in 2009. The Ukrainian one-part code was created in 2010 but similar to the Russian and Belarusian codes, it encompasses both general regulations and provisions regulating individual taxes.

Works on tax law systemization in Central European countries have been pursued entirely differently. None of these countries have decided to elaborate a concept of a comprehensive tax code embracing entire tax law. Most of all, the status of tax law in these countries differed from the one operating in former Soviet Union republics. At the beginning of the 1990s in Poland, and in fact similar to other countries of this part of Europe, quite rational systems of taxing turnover (value added tax) and income were already applied. Generally, the model of taxing assets was taken over from the previous system, which has been subject to a continuous reform triggering strong resistance until now. At any rate, these countries already adopted regulations concerning main elements of a tax system modeled upon those operating in West European countries. At that time, due to these countries’ aspirations to join the European Union (EU), the process of harmonizing domestic regulations with the EU law requirements commenced, particularly within the scope of a value added tax and excise tax. And it was the main directive of changes of the tax system adopted at the beginning of the 1990s. Tax law codification was not a priority in that situation because the EU required it. At that time, it was crucial to introduce tax provisions in compliance with the EU law. Hence, there were no conditions to create a concept of comprehensive tax codes. There are still no such conditions due to the ongoing process of tax system restructure, not only in Poland. There are no real possibilities of creating a tax code if the binding model of income tax, assets in particular, has not been finally reformed. Only if these reforms are completed, potential works on the codification of entire tax law may be undertaken. There is no sense in creating a tax law code which would most probably be subject to fundamental changes in a short time perspective. It is worth emphasizing that

23 V. Thuronyi, *Comparative Tax Law*, The Hague 2003, p. 34.

24 This process is particularly apparent in the countries composing the Commonwealth of Independent States. They nearly commonly adopted entire codification of tax law – D. Szczekin, *Nalogowoje prawo gosudarstw - uczastnikow SNG (obszczajaja czast)*, Moskwa 2008, p. 8 et seq. See more: Decision of Inter-Parliamentary Committee of CIS Member States as of 9 December 2000 – Model Tax Code for CIS Member States. This model is subject to constant improvements. It was last modified on 29th November 2013.

doctrine representatives generally do not postulate the adoption of a comprehensive tax code²⁵. Pending discussion thereon is rather focused on the necessary content of the codified part of general tax law. Not all general regulations of tax law may be contained in a tax code due to the conditions resulting from the valid system of law. In Poland, for instance, liability for tax misdemeanors and offences is regulated in the Penal Fiscal Code and there is no sense in transferring these provisions to a tax code even though it happens in other countries. It could be done only if penal fiscal law, which is well functioning, was de-codified. It would have nothing in common with the idea (concept) of codification.

The above example shows that it is not possible to transfer the assumptions of a foreign tax code to Poland in a simple way. Most of all, each country has its own unique system of tax law being an element of the system of law. It is apparent after even a superficial analysis of these systems thus rejecting this path to “improve” the Polish tax law. It is worth adding here that there are no universal models of tax codes fitting every national system. Attempts are made at creating such model solutions. As an example thereof, we may indicate a model tax code prepared by the experts of International Monetary Fund, tax code assumptions prepared by the organization associating tax authorities of Latin American countries (CIAT), or a model tax code of CIS Member States²⁶. However, these “models” of tax regulations do not fit Polish realities. They have been used to prepare the draft only to some extent after some modifications.

The drafted act shall replace the currently binding Act of 29th August 1997 – Tax Ordinance. This Act has been in force for twenty years and it has been amended over one hundred times since then. Constant changes of this act confirm that the Ordinance does not meet the requirements attributed to such legal acts today. Several factors decide about this and they are mostly of an objective nature.

Tax law is developing very dynamically due to the fact that different kinds of phenomena and processes that are regulated by it are constantly evolving. Hence, Tax Ordinance must keep pace with them. Otherwise, it may lead to negative consequences, most of all to the budget. The best examples thereof are incessantly no-

25 B. Brzeziński, *Ordynacja podatkowa – perspektywy zmian*, "Prawo i Podatki" 2006, no. 1; B. Brzeziński, *Ordynacja podatkowa w świetle kryteriów oceny jakości aktów normatywnych* (in:) R. Dowgier (ed.), *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, Białystok 2009, p. 23 et seq.; G. Gołębiowski (ed.), H. Dzwonkowski (ed.), *Conference "Changes in Tax Ordinance. Improved quality and simplifications"*, Warszawa, 8th January 2013; C. Kosikowski, *Ogólny kodeks daninowy zamiast ordynacji podatkowej*, "Przegląd Podatkowy" 2014, no. 9; R. Dowgier, *Ordynacja podatkowa w praktyce gminnych organów podatkowych - stan obecny i kierunki zmian*, Warszawa 2014; R. Mastalski (in:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014*, Wrocław 2014, p. 5 et seq.

26 Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000. Model tax code CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) (<http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/ciatdata/tax-rates/145.html?task=view> decision of Inter-Parliamentary Committee of CIS Member States of 9th December 2000 – Model tax code for CIS Member States.

vel legal instruments that are used in economic transactions not always to improve them. Sometimes, they are created only for not paying tax. Until recently, such tax optimization has not been applied as commonly as today. Currently, this phenomenon must be eliminated because it continues to deprive the budget of increasingly larger tax receipts. Without changes in the Ordinance, fighting this negative phenomenon cannot and will not be efficient. This problem has been discerned by the European Commission, which issues recommendations and directives to limit tax avoidance, particularly within the international aspect. The effect of the implementation of the EU directives on the exchange of tax information, anti-avoidance rule, tax system tightening, transparency in granting tax preferences, State aid, etc., is the necessity to introduce new regulations to the Ordinance. The scope of these changes cannot not possibly be implemented by adding subsequent amendments to the currently valid Ordinance.

Another objective phenomenon forcing the adoption of a new Ordinance is more and more dynamically developing digitization of tax proceedings. The use of e-communication to contact a taxpayer has become a standard, and it is rapidly developing. Who only a few years ago imagined that it would be one of the most convenient and cheapest means of processing tax data, auditing tax documents, serving decisions, submitting declarations, or providing information and explanations? This process requires restructuring of the current Ordinance which relies on the paper form of resolving tax matters.

Moreover, changes in the Ordinance have been more and more often postulated by taxpayers themselves who demand statutory determination of their rights and guarantees to respect them. Various documents without normative force called declarations of taxpayers' rights are no longer sufficient. Taxpayers want to enlist their basic rights in the form of an open catalogue contained in the Ordinance. It has been pointed out that exposing taxpayers' rights in one place contributes to the improvement of relations between taxpayers and tax authorities. In Poland, on 18th May 2011 Taxpayers' Rights Declaration was enacted, but its impact on the improvement of relations between these entities is not significant²⁷. Due to this, regulations expressing taxpayers' rights and envisaging mechanisms of their protection during tax proceedings and tax audit are introduced to the Ordinance and other Acts.

Changes of the Ordinance also result from the rich judicial case law. Huge existing case law must be reflected in binding provisions. Courts have very often explained the essence of individual regulations to be subsequently accepted by tax authorities and taxpayers. Nevertheless, we may find many controversial verdicts which

27 A quarter after the announcement. Taxpayers' Rights Declaration – what next?, "Prawo i Podatki" 2011, No 9.

have intensified interpretative disputes. Within this context, attention should be paid to the rulings of the Constitutional Tribunal and the Court of Justice of the European Union. Their rulings require a response of the legislator and a change of provisions questioned therein. Some of these rulings cannot possibly be included by the improvement of existing provisions. Such problems may only be solved in a new Act drafted from the beginning.

Furthermore, general principles of tax law have become more and more important in the practice of making and applying tax law. A lack thereof in the Ordinance or their merely partial inclusion therein entail that not only the doctrine (for a long time now) but also taxpayers themselves want to include them in the Act. The best example is the principle of resolving doubts in taxpayer's favor, which was a subject of the national referendum in Poland. It triggered a public discussion about the need to contain general principles in Tax Ordinance. Opponents of this idea argued that it was entirely sufficient for these principles to function in courts case law. There is no need to write them down because it may distort their meaning. However, this principle has been included in the Ordinance. At present, we may already talk about a few fundamental directives of procedure, called general principles, which have developed in case law and doctrine. They should be contained in Tax Ordinance even more because general principles of tax proceedings transferred from the Code of Administrative Procedure have been included there since the adoption of the Ordinance. Although general principles of tax law formulated in courts case law and literature do not constitute a closed catalogue, some of them are already commonly accepted; and these principles should be contained in the general part of the Ordinance, as envisaged by the draft.

Another circumstance compelling changes of the valid Ordinance is the problem of an increasing number of individual interpretations of tax law provision. Annually, Minister of Finance and municipal tax authorities issue over thirty thousand official tax law provisions' interpretations of this kind. They can be challenged in an administrative court, in result of which courts, Supreme Administrative Court in particular, are not able to hear complaints about interpretations in a reasonable time and one must wait for about two years for a verdict. Such a manner of providing tax information is very expensive and slightly effective – it must be changed.

It is also necessary to restructure the valid Ordinance in general because it lacks consensual methods of resolving tax matters. Mediation and the ensuing agreement, or the consultation procedure, may increase effectiveness of tax proceedings in specified cases. It has only recently been noticed that soft forms of operation of tax administration may be efficiently applied in tax procedures and that they have many advantages. Their implementation requires the legislator's intervention.

Due to the principles of lawmaking technique²⁸, however, it may not be achieved by a mere amendment of valid provisions.

Poland's accession to the European Union, the growth of technology and development of the phenomena and processes that are objects of tax law have objectively caused outdated of solutions adopted in the Tax Ordinance over twenty years ago. The legislator endeavored to prevent this by introducing subsequent amendments to this act, sometimes very excessive. Most of all, a purpose of such continuous amendments was to adapt the Ordinance to incessantly emerging new needs and problems related to the application of its provisions. However, it was not a restructure of the act based on a model of a target general part of tax law that had been elaborated earlier. The constantly amended Ordinance has lost its original structure, which was not free of defects too. There is no place for the introduction of new regulations in the currently valid Ordinance, in result of which they are contained in random sections and chapters. In consequence, the process of proper interpretation of these provisions is disturbed. An example thereof may be the above-mentioned principle of resolving doubts in taxpayer's favor, which is included in Art. 2a of the Ordinance, in Section I - General regulations, when an equally important principle of legality is contained in Art. 120 in Section IV – Tax proceedings. There is no need to persuade anybody that general principles of tax law must be contained in one place in the first part of Tax Ordinance. However, the "old" structure of the Ordinance prevents this, in effect of which such makeshift regulations are created because it may not be done otherwise. This shows that further amendments to the Tax Ordinance as means of its enhancement and update have expired. We need a new Act of a rational structure, clear assumptions and transparent content which would correspond to new social and economic challenges. Yet, it should be emphasized that drafting the new Act, the GTLCC have applied those legal solutions that have been elaborated and improved at the time of the 1997 Tax Ordinance validity and which have brought their anticipated effect. We must now take advantage of the fact that they have been tested in practice for several years. Some of them should be introduced to the new act without any changes, of course respecting changes of the international and EU law. Emerging opinions calling for "dumping" the currently binding Ordinance and replacing it with a totally new act separated from the provisions that have been applied for many years are unreasonable. The draft of a new Act embraces well functioning institutions whose shape has been mostly determined by the science, case law and doctrine.

28 The principles of lawmaking technique are contained in the Regulation of Prime Ministers of 20th June 2002 on "Principles of Lawmaking Technique" (Journal of Laws of 2016, item 283).

Chapter II

OBJECTIVES OF LEGISLATION IN DRAFT

Regulations contained in the drafted Act are to fulfill two fundamental objectives:

- 1) protect taxpayers' rights in their relations with tax authorities, and
- 2) increase tax assessment and collection efficiency.

The first objective will be accomplished, among others, through mitigation of excessive rigor of Tax Ordinance with regard to taxpayers. Legal mechanisms protecting taxpayers' position in their contact with tax administration have been introduced to the new Tax Ordinance. They include, among others, general principles of tax law, consensual forms of resolving tax matters (tax agreements, mediation, consultation of transactions' tax effects), a normative catalogue of taxpayers' rights and duties, regulations protecting taxpayers if they respect tax authorities' information and well-established practice, a term of tax obligation limitation, a ban to adjudicate against a taxpayer in first instance proceedings, measures counteracting protraction of proceedings, the right to correct a declaration before termination of tax proceedings, withdrawal from an appeal against a decision for the sake of a complaint to a court, tax remission, longer time limits to lodge an appeal and complaint, and official information about changes in tax law.

The second fundamental purpose of the new Tax Ordinance is an increase in the efficiency and efficacy of tax obligations' fulfillment. Tax Laws, including Tax Ordinance as well, should assure the acquirement of presumed tax receipts. This purpose requires the introduction of several mechanisms and procedures increasing possibilities of tax authorities in the enforcement of tax obligations resulting from the Acts. It is particularly important when the phenomenon of aggressive tax optimization, including transnational sector, resulting in a considerable decrease of budgetary income from tax is increasing. Greater efficiency of tax authorities, however, cannot entail infringement of taxpayers' rights. Increased efficiency of the obligations' fulfillment should be assured, among others, by the enhancement of provisions regulating the operation of anti-avoidance rule, introduction of limitation of tax obligations' assessment and collection, a possibility of adjudicating on excess tax in partial decisions and after the lapse of limitation period, introduction of an effective model of tax proceedings (summary procedure, representative procedure, and elimination of proceedings on trivial tax amounts), systemization of extraordinary procedures on withdrawing final decisions, introduction of the obligation of cooperation between a taxpayer and tax authority, widespread use

of e-communication, precise description of prerequisites on the application of immediate enforcement, systemization of the principles of applying and mitigating disciplinary penalties, and modification of the principles on issuing interpretations of tax law provisions.

NEW INSTITUTIONS IN DRAFT LEGISLATION

1. General comments

This part of the reasons depicts new regulations contained in the draft of a new Tax Ordinance. They are divided into two groups. The first one encompasses institutions that are not included in the 1997 Tax Ordinance. The need to introduce them ensues from objective reasons related to the evolution of tax law regulating more and more complicated and complex economic and social phenomena. The most important institutions include: general principles of tax law, an open catalogue of taxpayers' rights and duties, representation in tax law, restitution of a substantive time limit, information and support for a taxpayer, tax remission, correction of a declaration during tax proceedings, mediations, tax agreement, measures counteracting protracting proceedings, summary procedure and proceedings on trivial amounts of tax, discontinuation of proceedings due to a "representative case", a possibility of withdrawal from an appeal against a decision, a ban on adjudicating against a taxpayer by the first instance body, consultation procedure, cooperation agreement, official general information about vital changes of tax law provisions, determination of the value of assets, and the procedure of files' reproduction.

The second group embraces institutions which are actually contained in the currently binding Ordinance, but they have been restructured in the draft. In fact, they are mostly related to the existing norms solely by the name. The most important regulations herein include: basic terms and definitions, solidarity in tax law, application of e-communication, partial decisions, extended possibility of paying tax by the entities other than the obligor, limitation of tax obligations' assessment and collection, excess tax, tax declarations, disciplinary penalties, and official interpretations of tax law provisions.

These novelties are presented in the sequence following the new structure of the drafted Tax Ordinance.

Such inventory of drafted changes will allow to show that the draft of a new Tax Ordinance has not been created in effect of a "reshuffle" of binding provisions, but it is the draft of an entirely new act including regulations of general tax law that have been verified in practice. Moreover, the presentation of new solutions contained in the draft shows what has been missing in the currently binding Ordinance and what justifies the need to rebuild it. Some of these solutions have already been imple-

mented which, among others, has been impacted by the ongoing discussion on the assumptions of a new Tax Ordinance prepared by the GTLCC. The example thereof may be the anti-avoidance rule introduced to the Ordinance in July 2016. Furthermore, the idea supported by the GTLCC to create two types of control – regulated in the Ordinance for the overwhelming majority of taxpayers, and control of a larger scope than tax regulated in a separate act²⁹ allowing to combat the grey market, has been implemented as well. Changes in individual interpretations of tax law, whose number is far too large, follow a good direction postulated by the GTLCC too. They may be limited by increasing a role and number of general interpretations, which must be obligatorily issued in specified situations. What is more, changes in regulations concerning the exchange of tax information with other countries have followed a direction corresponding to the GTLCC's assumptions. These issues should not be regulated in Tax Ordinance but in a separate Act. This is mostly justified by the fact that these provisions regulate relations between countries within the scope of the exchange of tax information. Hence, they are not norms concerning the relation between tax authorities and taxpayers. Last but not least, a considerable quantity of drafted regulations is not without importance; therefore including them in Tax Ordinance would adversely affect its structure.

2. General tax law institutions that do not occur in the binding Tax Ordinance

General principles of tax law

General provisions of the draft Ordinance contain the catalogue of general principles of tax law at the very beginning of the act – in Section I, Chapter 2. By all means, it is the fulfillment of one of the “oldest” postulates concerning systemization of general tax law. At present, the catalogue of basic directives of procedure to resolve tax matters called principles of tax law has been developed in case law and doctrine³⁰. Not every such directive has been written down in Tax Ordinance, for instance, the principle of amicable resolution of cases, the principle of maintaining balance between taxpayers' and public interests, a ban on abusing law by tax authorities, the principle of pragmatism, or the principle of proportionality and cooperation between taxpayers and tax authorities have not been included therein. They have acquired a status of normative rules in the draft.

General principles of tax law should be contained in one place but not in the provisions regulating tax proceedings (current Art. 122-129) and general provi-

29 The Act of 16th November 2016 on State Tax Administration (Journal of Laws, item 1947).

30 B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego a założenia nowej ordynacji podatkowej*, "Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 2016, no. 3.

sions (Art. 2a) as it is the case now. It has been assumed that the catalogue of general principles of tax law in the draft Ordinance shall not be closed. In the future new principles elaborated by the doctrine and judicature could be added therein.

Taxpayers' rights and duties

It can be noticed that recently taxpayers have been increasingly emphasizing the need to clearly formulate their rights and duties in one place and concurrently assure legal measures to protect such rights. Declarations and charters of taxpayers' rights, which are not normative acts, are no longer sufficient because of their slight importance at the stage of applying provisions by tax authorities. Hence, model tax codes indicate the need to write down these rights and duties in the Act³¹. In the draft Ordinance taxpayers' rights and duties are specified in Chapter 3, Section I "General regulations". It has been assumed that the provisions of this Chapter shall correspond to further regulations of the draft, which envisage measures protecting such rights as well as enforcing obligations. Therefore they are not provisions-postulates but specific legal norms which are developed in special provisions contained in the further part of the Ordinance.

Taxpayer's information and support and the protection of reasonable expectations

Two main assumptions of the new Tax Ordinance, i.e. increased taxpayers' protection in their relations with a tax authority, have been fulfilled, among others, by the solutions adopted in Section I "General regulations", in Chapter 5 "The right to information and support and protection of reasonable expectations". A purpose of these provisions is accurate specification of the taxpayer's (the interested party) right to obtain information and support in independent, proper and voluntary exercise of their obligations and rights. Tax authorities should provide information and support in different forms indicated in these provisions. Compliance with improper information obtained from a tax authority shall protect a taxpayer, among others, against calculation of default interest, VAT sanctions and criminal fiscal liability. At the same time, a taxpayer will be able to invoke wrong information obtained from a tax authority when applying for tax reliefs; thus, the prerequisite of the taxpayer's important interest shall be fulfilled. The same protection shall be applied if a taxpayer complies with well-established practice or opinion expressed by a tax authority in an act addressed to him.

31 M. Popławski, *Tax Code Models* (in:) L. Etel, M. Popławski (ed.), *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*. Białystok 2016, p. 15 et seq. and the decision of Inter-Parliamentary Committee of CIS Member States of 9th December 2000 – Model Tax Code for CIS Member States.

Representation in tax law

Currently valid Tax Ordinance generally does not regulate issues connected with the capacity of individuals to act and principles of representation of legal persons and organizational units without legal personality. In the practice, the provisions of the Civil Code have been applied through analogy, which contradicted the completeness of general tax law. The new Ordinance has assumed that individuals enjoying full capacity to perform legal acts in the meaning of civil law are capable of acting on their own behalf. Individuals who do not have such capacity may act solely through the representative appointed under the provisions of civil law. As far as representation of organizational units is concerned, it has been assumed that they act in accordance with tax law through their bodies in a statutorily envisaged manner and under the ensuing articles of association or agreement.

Restitution of a substantive time limit

The draft Ordinance has introduced a possibility of restituting a time limit resulting from the provisions of tax law by a tax authority if the limit has been breached by the obligor. In the practice, this institution, which is similar to the currently valid restitution of procedural time limit, shall be applied, among others, to time limits to submit tax declarations, time limit to submit a statement on the choice or waiver of the tax chart or lump tax on registered sale, and time limit to choose tax according to the linear rate of income tax from individuals. Pursuant to new provisions, a tax authority may reconstitute a time limit if a taxpayer plausibly proves that he was not liable for it and will fulfill a given action. The practice justifies the need to introduce such a possibility because the consequences of time limit breaches are very often inadequate to the degree of the taxpayer's guilt.

Tax remission

In the currently binding Tax Ordinance, a tax authority may remit only tax arrears. Hence, a taxpayer who satisfies the criteria granting this relief cannot apply for its application before the tax is due. He must wait until the tax transforms into tax arrears (which implies interest and possible criminal fiscal liability) and only then can he apply for the tax and ensuing interest remission. New regulations have envisaged a possibility of remitting the amount of the tax without waiting for the lapse of the term of payment. It benefits a taxpayer because in case of a refusal, he will not have to pay interest for the tax arrears.

A possibility of correcting a tax declaration before termination of tax proceedings

The draft has maintained a ban on correcting a declaration during pending tax proceedings but it has also envisaged one exception that will be widely applied. Pursuant to the drafted provisions, a taxpayer may correct a declaration within time limits designated by a tax authority to make a statement on the collected evidence. Tax authorities will be obliged to notify the party about a possibility of correcting a declaration informing about a possibility of accessing the evidence collected in the proceedings. In result thereof, a taxpayer will be able to correct a declaration himself without waiting for the authority's decision. This regulation, which benefits both tax authorities and taxpayers (criminal fiscal liability, interest), will accelerate the procedure to resolve cases and reduce the cost of proceedings.

Tax agreements and mediation

It is one of the so-called soft forms of resolving tax matters that until recently have been considered useless in tax law. Following the experience of other countries within the above scope, the GTLCC has decided to regulate in the drafted Ordinance conciliatory methods of resolving tax matters that involve contractual resolution of difficult issues between a taxpayer and tax authority. A taxpayer and tax authority may settle a case themselves or with the participation of a neutral and impartial third party – a mediator. Mediation may be initiated by a party or by a tax authority, and it is voluntary. This method of resolving disputes may be used wherever a tax agreement may be concluded. As a rule, a purpose of mediation is just to make the parties – a tax authority and a taxpayer – reach a settlement, thanks to which tax proceedings may be cheaper and more effective.

An agreement will not be admissible in every case. It is not permitted to agree on the value of tax. In compliance with the draft though, agreements may be concluded, among others, in hearing of evidence, particularly when it refers to the establishment of facts that occurred a few years ago, determination of the value of transaction, action or event, or a type of preferential reliefs (e.g. a number of installments or term of tax adjournment). In these areas, a tax authority and a taxpayer may, e.g., reach a settlement on the value of a real estate without appointing an expert witness and conducting long tax and court proceedings. This will benefit both parties, which is the best incentive to conclude such agreements.

Measures counteracting protracting proceedings

Pursuant to current provisions, when a case is not resolved within time limit, a tax authority is obliged to inform the taxpayer about it and designate a new time limit. The problem is that a designated time limit does not have to be final and the

authority may set another time limit again. This leads, among others, to protracting proceedings where a tax authority groundlessly prolongs proceedings while formally not infringing the law. A taxpayer is entitled to a reminder but only if a case is not resolved within time limit (inactivity of an authority). In the new Ordinance, protracting proceedings are also the ground to submit a reminder to higher instance. Confirmation of protraction or inactivity shall oblige the authority to designate a final time limit to resolve a case.

Summary procedure and proceedings on trivial amounts of tax

At present, the proceedings concerning PLN 50 and 500 million PLN are conducted according to the same rules. It imposes excessive burden upon tax authorities and generates very high costs of proceedings that often exceed the value of obtained tax. In order to change it, it is necessary to introduce a summary procedure of resolving matters concerning insignificant or trivial amounts of liabilities. There is no sense in conducting proceedings when the value of tax does not exceed PLN 50. This amount does not cover the costs of serving letters in many cases. Under the draft, such proceedings are not initiated while pending ones are discontinued.

The idea of a summary procedure is limited to the fact that upon the parties' consent, a tax authority may immediately issue a decision without reasons if there is no need to hear evidence (the facts do not arise any doubts), or the value of tax does not exceed PLN 5000. Simplified procedure will contribute to prompt resolution of matters, not later than within fourteen days. Summary procedure will improve resolution of minor cases and reduce authorities' workload and ensuing costs.

Discontinuation of proceedings due to a “representative case”

Pursuant to drafted regulations, upon the party's request or ex officio, a tax authority may discontinue proceedings if other proceedings are pending while the facts of these cases or their legal issue are similar. Thus, instead of conducting several concurrent proceedings against a taxpayer for individual years, it will be possible, for instance, to wait for the resolution of a representative case by the court, which will enable prompt resolution of discontinued cases.

Withdrawal from an appeal against a decision

The new Ordinance has granted a taxpayer with the right to withdraw from an appeal against a decision of a tax authority. It should be emphasized that this is the taxpayer's right which may be exercised solely by him. Pursuant to new regulations, a party may waive an appeal for the sake of a complaint to the administrative court if the decision does not raise objections for a breach of procedural provisions while the facts have been found to be proved and evidence has been found credi-

ble by the authority, and the authority does not question the causes why other evidence contained in the reasons to the decision have not been found credible. What may a taxpayer gain by waiving an appeal? Above all, the time of proceedings pursued by two instances will be shorter. If a taxpayer does not believe that an appeal will accomplish anything, he may waive it and refer the case straight to the administrative court.

A ban to adjudicate against a taxpayer by the first instance body

The draft of a new Tax Ordinance has introduced a ban on issuing a decision worsening the taxpayer's situation by the first instance authority if its decision has been reversed and the case has been referred for revision. Pursuant to new regulations, a tax authority whose decision has been reversed may not issue a decision against the party while revising the case unless the reversed decision has contained defects in result of which the decision becomes invalid or the proceedings are re-opened.

Official information about vital changes of tax law

The drafted provisions are scheduled to oblige a competent public finance Minister to issue *ex officio* information about changes in tax law provisions and their impact on taxpayers' rights and duties. Such information will be published in the Public Information Bulletin. It is worth emphasizing that it will be a statutory obligation of the Minister of Finance. Taxpayers who will respect (follow) such information will not bear negative consequences if the Minister's opinion has changed, or if it has been omitted in tax proceedings.

Consultation procedure

This procedure has been introduced in response to postulates raised by taxpayers to verify (control) accuracy of their tax settlements by a tax authority upon their request. Most of all, it refers to taxpayers who undertook complicated economic operations (e.g. transformations) and they are not certain if they did not make mistakes generating negative tax effects. In such a situation, they could apply to a tax authority for the issue of a decision on tax effects of transactions they have been a party to or a participant of. In this decision, a tax authority may determine a correct amount of tax if it has ascertained that a taxpayer has wrongly established the amount of tax in the declaration. This procedure differs from individual interpretations not only in a possibility of issuing a specifying decision. During the consultation procedure, a tax authority is not merely limited to the analysis of data submitted by a taxpayer (as in interpretations) but it actually reviews (examines) all taxpayer's documents in order to ascertain the accuracy of his calculations (settle-

ments). Hence, it is “control upon request”, which must be accompanied with a fee, similar to settlements on transaction prices. During this procedure, a taxpayer is entitled to numerous rights, which allow him to satisfy his interest better than in a standard procedure.

Cooperation agreement

The essence of such an agreement is cooperation between a taxpayer and a tax authority within the scope of his tax liabilities. It is based on absolute transparency of taxpayer’s actions who informs a tax authority about any significant and controversial issues affecting the value of tax paid by him. A tax authority is aware of the taxpayer’s situation who, in return, is certain about the accuracy of his tax settlements. Due to its specificity, such cooperation cannot be commonly used in the relation between an authority and taxpayer. A cooperation agreement may only be concluded upon the request of a taxpayer enjoying considerable economic or social importance. In principle, it may regard the largest economic entities whose list will be made by a competent public finance Minister after consulting the Social Dialogue Council.

Determination of the value of assets or proprietary interests

General tax law regulations should govern issues common for most or all taxpayers composing the Polish tax system. One of them is the procedure determining the value of assets or proprietary interest to be taxed. At present, this procedure is regulated in several tax Acts, slightly differently in each of them. In order to uniform this procedure, it has been decided that basic rules determining the value of assets shall be written down in the draft Tax Ordinance. It does not exclude a possibility of introducing specific regulations resulting from the structure of given tax in tax Acts. Nevertheless, such Acts will regulate only exceptions from the rules contained in general tax law.

The procedure on files reproduction

The problem of reproducing lost or damaged files of a tax matter is not regulated in the provisions of Tax Ordinance, which also does not refer to other acts within the above scope. This issue is gaining importance due to the constantly developing process of tax proceedings’ digitization and increased threats related to the loss of data saved electronically. Such cases already occur and then it turns out that we do not know how a tax authority which conducts proceedings on, e.g., reopened proceedings finished with a decision issued five years ago, should act. Such issues must be regulated in the Ordinance because it directly relates to the situation of a taxpayer documented in the files of a case.

3. Institutions that were entirely restructured in the draft Ordinance

New definitions

The new Ordinance will contain new definitions aimed, most of all, at accurate descriptions of terms (notions) that are already included therein, and their mutual systemization. Hence, the notion of tax and tax obligation has been precisely described and a fee and non-tax budgetary dues have been defined, which has been postulated in the literature for a long time. The glossary to the Act has introduced the term of an obligor, who is understood not only as a taxpayer but also a tax remitter, collector, third parties incurring tax liability, and legal successors. This definition is supplemented by the statutory determination of the meaning of a third party and legal successor. Moreover, the statutory glossary contains the definition of an assessment decision constructed in such a way that all decisions classified in this group are enlisted. On the one hand, the above changes will certainly contribute to better understanding of the provisions of the draft Ordinance and, on the other hand, they will enable more synthetic understanding of some institutions regulated therein.

Electronic communication

The new Tax Ordinance has comprehensively regulated issues related to the use of electronic communication in tax law. Basic rules connected with the above problems have been contained in a separate chapter of the Tax Ordinance, which has been postulated for a long time. The rules included therein systemize the use of tools of electronic communication not only in contacts with a taxpayer but also in the process of creating tax documents, transferring and obtaining tax information, tax audit, and taxpayers' registry, among others. As a rule, any types of documents may be submitted and sent electronically if a taxpayer requests this or consents to this. Electronic means are treated in the new Ordinance as a basic way of communication between a tax authority and taxpayers and other institutions. Additionally, the obligation to communicate electronically with a tax authority has been imposed on entrepreneurs except those who are subject to the tax chart or pay lump tax on registered income exclusively. Such an action will improve the contact and reduce its cost incurred by both parties. Of course, it will be still possible to send documents in a traditional, "paper" form but in the nearest future, this form will be vanishing. What is more, far-reaching limitations in e-communication with local government tax authorities have been abolished, which has essentially equaled the principles of such communication with local government and state tax authorities.

Exclusion of an employee and tax authority

The draft of a new Tax Ordinance has restructured the criteria of excluding an employee and tax authority from conducting tax matters if their position or relations with other entities may impact their impartiality. The currently valid provisions envisage various reasons for the exclusion of an employee or tax authority and the criteria excluding individual categories of individuals subject to exclusion, which is a main drawback of these regulations. Since it is difficult to justify this useless differentiation, it has been decided to adopt uniform principles of excluding heads of authorities, their deputies, employees, officials, and authorities, including local government tax authorities. Introducing new solutions, analogical regulations contained in the Code of Administrative Procedure have been followed which, contrary to those included in the current Ordinance, do not arise unnecessary problems with their application in practice.

Tax declarations

The issue of submitting and correcting tax declarations has been regulated in one chapter of the new Ordinance. Previous dispersion of these provisions resulted in the occurrence of numerous interpretative problems. Declarations are basic documents providing tax authorities with verification of taxpayer's actions and prompt detection of irregularities and symptoms of tax evasion. This enables a fast launch of examinations or tax audit or, if necessary, tax proceedings. All of the above have been included in new provisions, yet not only. There are also provisions increasing taxpayers' rights to submit and correct declarations. All tax declarations and, in fact, data revealed therein shall be subject to the principle of alleged reliability. A taxpayer will also obtain the right to correct a declaration in the last stage of tax proceedings before the issue of a decision. He will be able to do this within time limit envisaged for the party to the proceedings to make a statement on the collected evidence. The corrected declaration will result in discontinuation of proceedings if it corresponds to the expectations of a tax authority.

Partial decisions

These are decisions which specify only a part of the tax obligation indicated by a taxpayer in the application for the confirmation of excess tax, or resulting from the application for the pursuit of consultation procedure. As far as the issue of a partial decision is concerned, tax obligation results partially from this decision (hence its name) while the remaining part thereof results from a tax declaration submitted by the taxpayer. A possibility of issuing such a decision will improve the course of proceedings initiated upon the taxpayer's request, where it is necessary to specify the obligation to a small degree (e.g. a taxpayer applies for the confirmation of

excess tax amounting to PLN 100 when the obligation amounts to 1 million PLN). Then the authority does not have to conduct the entire assessment proceedings covering the entire factual state affecting the value of tax obligation but will only be limited to the ruling on the value of tax on the object indicated by the taxpayer.

Extended possibility of paying tax by the entities other than the obligor

Until quite recently, other entities were not allowed to pay tax for a taxpayer. For practical reasons, exceptions from this ban should be introduced to permit other individuals pay tax for a taxpayer within a wider scope than so far. Pursuant to proposed regulations, other individuals will be able to pay not only tax for a taxpayer (as it is now) but also tax arrears, default interest, costs of tax proceedings and costs of a reminder. Furthermore, it is proposed to raise the limit of paying tax for a taxpayer from PLN 1000 to PLN 5000.

Limitation of tax obligations

The present model of the institution of limitation has been changed in the draft for two fundamental reasons. The first one is a problem with the occurrence of two different terms of limitation in the currently binding Ordinance depending on the tax obligation chargeability. With regard to taxes that become chargeable through the service of a decision (e.g. a real estate tax, agricultural tax, or forestry tax paid by natural persons, or tax on inheritance and donation), a tax authority is entitled to assess such tax for three or five years (Art. 68 of TO), and then after the tax becomes chargeable, it has five years to collect it (Art. 70 of TO). On the other hand, with regard to taxes that are statutorily chargeable (e.g. PIT, CIT, VAT, excise tax, a real estate tax, agricultural tax, or forestry tax paid by legal persons and organizational units without legal personality), the term for the tax assessment and collection is uniform and amounts to five years (Art. 70 of TO).

The length of limitation of tax obligations mentioned in Art. 70 of the currently binding Ordinance has also appeared equally controversial. Under this provision, tax obligation shall terminate on the lapse of five years counted from the end of a calendar year when the time limit to pay the tax elapsed. The designated 5-year time limit is prolonged in effect of numerous prerequisites suspending its running and possibilities of its interruption. This entails situations where, for instance, tax obligation may be enforced even after several years. A possibility of repetitive application of an enforcement measure (interrupted running of the limitation) or initiating proceedings for a fiscal offence or misdemeanor (suspended running of the limitation) may ensue that in extreme cases the obligation will never be limited. Within this context, it is untrue to claim that under the present legal state, the li-

mitation period amounts to five years. In fact, this period may be prolonged without any time limits. This state of affairs has been changed in the drafted provisions.

A new legal structure of the institution of limitation is based on the assumption that the principles of limitation of tax obligations (those that become chargeable under the law and after serving a decision alike) should be uniform. It is therefore proposed to introduce the term of limitation of tax assessment and the term of limitation of tax collection. The term of limitation of tax assessment amounts to three or five years counted from the day on which the term of payment or chargeability of tax obligation has elapsed. During this time, a tax authority would have to serve a decision determining or specifying the amount of tax. A five-year term of limitation of tax assessment would be applied to the settlement of taxes related to a business activity being pursued whereas a three-year term – to other taxes. A longer term of limitation of taxes connected with a business activity ensues from a more complicated nature of these settlements. After the lapse of the term of limitation of tax assessment, a five-year term of limitation of tax collection would commence. During this time, tax authorities could enforce taxes resulting from a declaration or decision.

Interruption or suspension of the course of running of the term of limitation has been considerably restricted in the draft. A possibility of interrupting the course of running of limitation of tax assessment has been excluded while its suspension should occur solely for objective reasons independent of a tax authority. Suspended limitation of tax assessment may not lead to its prolongation for more than five years.

The prerequisites of interrupting and suspending the course of running of the term of tax collection have also been decisively restricted. The term of running of the limitation of tax collection is limited to five years as well.

Excess tax

Provisions governing excess tax have been profoundly restructured. Above all, the rule has been introduced according to which excess tax is credited or refunded without the issue of a decision each time it does not arise any doubts of a tax authority. A final decision on excess tax appears when a tax authority does not agree with the amount of excess tax calculated by a taxpayer. The adoption of this rule enabled withdrawal from a decision determining excess tax (issued *ex officio*) and a decision confirming excess tax (issued upon the taxpayer's request). Each time a tax authority "comes across" excess tax that is undeniable, it should be immediately credited or refunded without launching proceedings and issuing confirming decisions. A possibility of issuing the so-called partial decisions confirming excess tax within limits set by the taxpayer's motion has been modified. In such decisions, an authority confirms the amount of excess tax and specifies the amount of obliga-

tion chargeable for the object of tax indicated in the taxpayer's application for excess tax. The amount of obligation referring to the other part is specified in a declaration submitted by the taxpayer, which evoked doubts in the currently valid legal status. Thus, the amount of obligation partially results from a declaration and partially from a decision of a tax authority. Other changes deserving attention embrace: defining excess tax more precisely, adding the element of unjust enrichment as a prerequisite eliminating a possibility of excess tax refund, making terms of excess tax refund and interest uniform, and crediting excess tax for tax arrears. This difficult institution of tax law will be more comprehensible for taxpayers and tax authorities in effect of the implementation of the above changes.

Solidarity in tax law

The currently binding reference to the provisions of the Civil Code contained in Art. 91 of TO within the scope of joint and several liability does not solve many ensuing problems in tax law. It is very clearly apparent with regard to tax preferences (reliefs, exemptions, or exclusions) relating to entities burdened with joint and several liability for tax obligations. These issues have been comprehensively regulated in the drafted provisions.

With regard to tax exclusion, exemption to pay tax, limitation of tax assessment or collection, or abandonment of tax collection from one of the entities who are jointly and severally liable, tax consideration shall be reduced in the part allocated to this obligor and shall solely burden other obligors.

Similar to the application of tax relief involving remission with regard to one of the joint and several obligors, tax obligation shall expire in the amount not higher than the one allocated to this obligor while tax consideration shall be reduced by the remitted amount.

Deferment of the term envisaged in the provisions of tax law, deferment of the term of payment, arrangement of installment, and suspension and interruption of the course of running of the term of limitation of tax assessment and collection with regard to one of the joint and several obligors shall not bring any effect on other obligors.

It may obviously be claimed that these rules actually break the essence of civil law joint and several liability (indivisible), but the practice shows that in tax law they must be adjusted to the specificity of tax liability.

Systemization of disciplinary penalties

The new Ordinance has described more precisely and updated the principles of imposing disciplinary penalties. Above all, the criteria of mitigating such penal-

ties have been introduced, which have not been included before. It has been accurately specified what the penalties may be imposed for because, against all odds, it has evoked many doubts in the practice, particularly with regard to the refusal to take part in “other actions”. Terms of disciplinary penalties’ assessment and collection have been shortened.

Interpretations of tax law provisions

The new Ordinance has maintained a possibility of applying for the interpretation of tax law by the interested party but in a modified form. A fundamental problem related to interpretations is the fact that there are too many individual and too few general interpretations, which in consequence obstruct courts, the Supreme Administrative Court in particular. Changed principles of issuing interpretations of tax law provisions in the new Tax Ordinance are aimed at increasing a number of general interpretations and strengthening their role. A competent public finance Minister shall be obliged to issue a general interpretation without undue delay if a considerable number of applications for individual interpretations have been submitted that regard the same factual states or future events under the same legal state. The issue of such an interpretation considerably reduces a number of individual interpretations, which is a purpose of these changes.

General interpretations issued by the Minister must be coordinated with case law referring to similar legal problems. Hence, new provisions entitle a competent public finance Minister to refer legal questions to the Supreme Administrative Court. The Minister could do this when serious doubts ensuing from discrepancies within administrative courts’ case law occur during the course of issue of a general interpretation.

New provisions have centralized the process of individual interpretations’ issue. At present, individual interpretations are issued not only by the Head of National Revenue Administration (NRA Head) but also by app. 2.5 thousand municipal tax authorities. It is inadmissible that a taxpayer who would like to obtain an interpretation regarding, e.g., a pipeline, should apply to 300 municipal tax authorities where this pipeline runs through. Intending to eliminate this, new provisions have introduced uniform principles of issuing and publishing interpretations of tax law provisions regardless of the fact whether a given tax supplies State or local government units’ budget revenues. Municipal tax authorities will have guaranteed impact on the procedure and content of interpretations referring to local government taxes issued by the NRA Head.

