

Warszawa, 25 kwietnia 2025 r.
KL/166/52/ASW/2025

Pan
Jarosław Neneman
Podsekretarz Stanu
Ministerstwo Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

w odpowiedzi na pismo z dnia 27 marca br. znak DTS3.8010.2.2024 kierujące do konsultacji społecznych projekt ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (nr UD 196 w wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów), przekazuję uwagi Konfederacji Lewiatan z prośbą o ich analizę i uwzględnienie w toku dalszych prac.

Z poważaniem



Maciej Witucki

Prezydent Konfederacji Lewiatan

member of



member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

I. Uwagi wstępne

Pozytywnie oceniamy wiele z przedstawionych propozycji zmian w przepisach Ordynacji podatkowej. Zmiany te często w sposób jednoznaczny uzupełniają zidentyfikowane luki w prawie oraz zapewniają dodatkowe gwarancje podatnikom. Wprowadzanie tego rodzaju zmian (zmierzających do reagowania na pojawiające się problemy interpretacyjne) to bardzo dobra praktyka.

Pewien problem polega jednak na tym, że często są to zmiany o charakterze doprecyzowującym, niemające bardzo istotnego znaczenia dla sytuacji prawnej podatników w Polsce (np. potwierdzające to, co od lat wynika z orzecznictwa sądów administracyjnych).

Z kolei zaproponowane przez Projektodawcę zmiany o charakterze fundamentalnym często mają charakter niekorzystny lub co najmniej niewystarczający.

W szczególności negatywnie należy ocenić proponowane zmiany w zakresie przedawnienia zobowiązań podatkowych oraz karalności na gruncie przepisów karnych skarbowych.

W tym zakresie należy jasno podkreślić, że konieczne jest usunięcie przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ze względu na wszczęcie postępowania karnego skarbowego (art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej).

Jak zostało szeroko uzasadnione poniżej, obowiązywanie tego przepisu jest jednym z największych błędów legislacyjnych w polskim prawie podatkowym, który przyczynił się do znaczącego obniżenia zaufania do organów podatkowych oraz obciążenia sądownictwa administracyjnego. Biorąc pod uwagę praktykę jego stosowania, przepis ten nie ma żadnego racjonalnego *ratio legis* oraz prowadzi do nadużyć prawa przez organy podatkowe.

W efekcie jedynym uzasadnionym rozwiązaniem jest usunięcie tej przesłanki z przepisów Ordynacji podatkowej. Żadna modyfikacja tego przepisu (tak jak zaproponowana przez Projektodawcę) nie rozwiąże problemów związanych z ryzykiem nadużywaniem tego przepisu przez organy podatkowe. Dopóki ta przesłanka zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania nie zostanie całkowicie usunięta z przepisów, dopóty ten przepis będzie rodził kolejne problemy i wątpliwości.

Ponadto, niekorzystnym i nadmiernym jest wprowadzenie nowej przesłanki wydłużającej podstawowy okres przedawnienia, w przypadku złożenia korekty w ostatnim roku przedawnienia. Interesy Skarbu Państwa są chronione przez przepisy dotyczące terminów zwrotu nadpłaty. Nowa regulacja przedłuża czas niepożądaną przez podatników niepewności rozliczenia, możliwości kontroli, przechowywania dokumentów itp.

Doceniamy podjęcie próby znaczącej modyfikacji przepisów MDR. Dobrym krokiem jest zamiar uproszczenia przepisów regulujących tematykę raportowania schematów podatkowych. Uproszczenie takie było od lat postulowane przez naszą organizację, gdyż właściwie

member of



BUSINESSatOECD

member of

BUSINESSEUROPE

Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

uregulowanie tej kwestii może sprawić realne ułatwienie prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce. Szczególnie, że w innych krajach Unii Europejskiej nakładane wewnętrznie obowiązki w zakresie MDR co do zasady są jeden do jednego odzwierciedleniem rozwiązań zawartych w Dyrektywie Rady (UE) 2018/822, czyli przewidują raportowanie jedynie schematów transgranicznych spełniających przesłanki ogólnej lub szczególnej cechy rozpoznawczej.

Niemniej, w nowelizacji nie brakuje rozwiązań, które przeczą deklarowanym w uzasadnieniu intencjom ustawodawcy. Ponadto niektóre proponowane rozwiązania zamiast minimalizować problemy związane z praktycznym stosowaniem przepisów MDR, mogą je spotęgować. A same przepisy niestety nadal pozostają bardzo skomplikowane i trudne do zinterpretowania i zastosowania przez przedsiębiorców, którzy tego zadania nie zlecają zewnętrznym doradcom podatkowym.

Pozytywnie oceniamy:

- próbę dostosowania brzmienia polskich przepisów MDR, w tym definicji legalnych, dotyczących uzgodnień transgranicznych do uregulowań Dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r.¹ (tzw. DAC6, dalej: „Dyrektywa” lub „DAC6”);
- próbę dostosowania przepisów dotyczących tajemnicy zawodowej do zmian wynikających dyrektywy Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. (tzw. DAC8) i wyroku TSUE w sprawie C-694/20 Orde van Vlaamse Balies i in.;
- wprowadzenie definicji cechy rozpoznawczej (uwagi w tym zakresie w dalszej części);
- zredukowanie z 11 do 8 ogólnych cech rozpoznawczych poprzez usunięcie tzw. krajowych ogólnych cech rozpoznawczych;
- usunięcie oddzielnej instytucji wspomagającego poprzez połączenie funkcji promotora i wspomagającego w jeden podmiot – promotora;
- wyeliminowanie z definicji udostępnienia czynności „oferowania”;
- dodanie przepisu stanowiącego, że jeżeli czynności promotora wykonywane są jako obowiązki służbowe pracownika w ramach umowy o pracę, to za promotora uważa się pracodawcę;
- doregulowanie poprzez wskazanie, że jeżeli korzystający dla danego schematu podatkowego spełnia również definicję promotora, to wykonuje on swoje obowiązki związane z raportowaniem jako korzystający;
- ograniczenie zakresu przedmiotowego obowiązku raportowania poprzez wyłączenie z raportowania uzgodnień krajowych, których dane zostały przekazane w ramach informacji o cenach transferowych lub informacji IFT-2R (stosowny komentarz w dalszej części);

¹ Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz. Urz. UE L 139 z 5.06.2018 r., str. 1).

- wprowadzenie możliwości wydania przez Ministra Finansów rozporządzenia zawierającego tzw. białą listę, czyli wykazu uzgodnień, które mimo spełnienia przesłanek raportowania będą wyłączone z obowiązku raportowania MDR;
- wprowadzenie możliwości wydania przez Ministra Finansów rozporządzenia zwalniającego niektóre podmioty, zwłaszcza wykonujące zadania publiczne, z obowiązku raportowania uzgodnień krajowych;
- zniesienie ustawowego obowiązku wprowadzenia i stosowania procedury MDR;
- zmianę znaczenia prawnego nadania uzgodnieniu Numeru Schematu Podatkowego poprzez wskazanie, że nadanie NSP jest równoznaczne z uznaniem uzgodnienia przez Szefa KAS za schemat podatkowy;
- szereg zmian o charakterze „technicznym”, które mają ułatwić proces raportowania, między innymi wprowadzenie jednego terminu na przekazanie informacji MDR-3; wprowadzenie możliwości podpisania informacji MDR-3 przez pełnomocnika czy doprecyzowanie regulacji dotyczących raportowania w przypadku kiedy kilka podmiotów jest obowiązanych do złożenia informacji MDR.

Przy czym w dalszej części naszych uwag zwracamy uwagę na szczegóły dotyczące niektórych ww. zaproponowanych rozwiązań.

Na jednoznacznie krytyczną ocenę zasługują następujące propozycje lub zaniechania legislacyjne:

- wyłączenie przepisów dotyczących MDR z przedmiotu wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej;
- brak usunięcia obowiązku raportowania tzw. schematów krajowych, w tym brak usunięcia innych szczególnych cech rozpoznawczych;
- brak wskazania po jakim czasie przedawniają się dla promotora i korzystającego obowiązki informacyjne MDR;
- rozszerzenie zakresu przedmiotowego niektórych cech rozpoznawczych;
- wprowadzenie uprawnienia nałożenia przez Szefa KAS kary porządkowej na promotora lub korzystającego, który bezzasadnie odmówi lub nie dokona w terminie wyznaczonym w wezwaniu, złożenia uzupełnienia lub wyjaśnień co do treści złożonej informacji MDR-1.

II. Zmiany doprecyzowujące w zakresie terminów, właściwości oraz zobowiązań podatkowych

1. Doprecyzowanie rodzaju terminu ulegającego wydłużeniu w przypadku, gdy jego koniec przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy

(art. 1 pkt 1 projektu, projektowany art. 12 § 5 Ordynacji podatkowej)

member of



member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

Pozytywnie oceniamy proponowaną zmianę brzmienia art. 12 § 5 Ordynacji podatkowej.

Doprecyzowanie, że mechanizm przesunięcia terminu (gdy jego koniec przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy) dotyczy terminów na wykonanie czynności jest zgodne z funkcją ochronną, jaką ma spełniać ten przepis dla podatników.

Kwestia ustalenia terminu przedawnienia zobowiązania jest na tyle istotna, że konieczne wydaje się doprecyzowanie przepisów w tym zakresie, tak aby nie było wątpliwości co do tego, że termin ten nie podlega wydłużeniu w przypadku, gdy wypada w sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy.

Należy w pełni zgodzić się z Projektodawcą, że zasadniczo nie ma uzasadnienia dla wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego tylko dlatego, że koniec terminu przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy. Przepis art. 12 § 5 Ordynacji podatkowej powinien mieć zastosowanie tylko do terminów do wykonania czynności przez podatnika. Tylko w takim zakresie będzie on realizował zamierzoną funkcję ochronną.

2. Urealnienie treści zastrzeżenia przy zasadzie ustalania właściwości miejscowej organów podatkowych

(art. 1 pkt 3 projektu, projektowany art. 17 § 1 Ordynacji podatkowej)

Pozytywnie oceniamy proponowaną zmianę brzmienia art. 17 § 1 Ordynacji podatkowej.

Zmiana treści ww. przepisu poprzez odniesienie do „przepisów prawa podatkowego” zamiast węższego pojęcia „ustaw podatkowych” lepiej oddaje aktualny stan normatywny, w którym właściwość organów często wynika z aktów wykonawczych.

Rozwiązanie to zwiększa spójność systemową i eliminuje ryzyko niepotrzebnych sporów interpretacyjnych.

3. Rezygnacja z przesłanek ograniczających stosowanie w praktyce instytucji wyznaczenia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i dyrektora izby administracji skarbowej organu podatkowego do prowadzenia postępowań podatkowych oraz rozszerzenie stosowania tej instytucji na sprawy dotyczące płatników

(art. 1 pkt 4 projektu, projektowany art. 18c Ordynacji podatkowej)

Zasadniczo tego rodzaju zmianę – jako przyczyniającą się do usprawnienia działania Krajowej Administracji Skarbowej – należy ocenić pozytywnie.

Sprawniejsze postępowanie podatkowe przekłada się bezpośrednio na korzyść podatników i płatników, zapewniając skrócenie czasu oczekiwania na rozstrzygnięcie (mniejsze ryzyko

przewlekłości postępowania), jak również może wpłynąć na jednolitość wydawanych rozstrzygnięć.

Należy jednak zwrócić uwagę na pewne potencjalne ryzyka związane z tą propozycją.

Tego rodzaju przepis stanowi wyjątek od zasady miejscowej właściwości organów podatkowych. Zasada ta ma konkretny wymiar praktyczny i gwarancyjny dla strony, ograniczający koszty i uciążliwość związaną z prowadzonymi kontrolami lub postępowaniami podatkowymi. Już dziś rozszerzenie właściwości Naczelników Urzędów Celno-Skarbowych na terytorium całego państwa pokazuje, że kontrole te albo są prowadzone przede wszystkim zdalnie, albo też powodują większe obciążenie (czasowe i kosztowe) dla strony.

Zmniejszenie ograniczeń dotyczących modyfikacji organu podatkowego właściwego do przeprowadzenia kontroli lub postępowania podatkowego może prowadzić do zbyt szerokiego, uznaniowego stosowania tej instytucji. Jak wskazuje w tym zakresie Projektodawca: *„instytucja wyznaczenia organu podatkowego do prowadzenia postępowania podatkowego będzie stosowana sporadycznie w przypadku stwierdzenia konieczności usprawnienia postępowania”*. Przy czym, należy jednak podkreślić, jest to jedynie pewnego rodzaju postulat, zaś przepisy nie będą już regulować w tym zakresie ograniczeń.

Co więcej, proponowana swoboda decyzyjna może skutkować wyznaczaniem organów znajdujących się w znacznej odległości od siedziby podatnika czy płatnika, czy też nieznających specyfiki działalności strony. Tego rodzaju działania mogą zatem ostatecznie nie doprowadzić do spełnienia deklarowanego celu usprawnienia postępowania.

Nie jest również uzasadnionym rozwiązaniem działanie w kierunku przejmowania konkretnych rodzajów postępowań przez ograniczoną grupę naczelników urzędów skarbowych. A tego rodzaju zmiana może de facto do tego prowadzić (np. umożliwić prowadzenie postępowania przez ten sam organ zarówno wobec podatnika, jak również płatnika). Jak pokazuje praktyka, występowanie takich „specjalistycznych” urzędów zajmujących się danym zagadnieniem często prowadzi do pewnego ujednolicenia stanowiska w większości spraw, które prowadzi ten urząd, a przez to prowadzi do braku uwzględnienia specyfiki oraz otwarcia na argumenty podatników. Istnieje ryzyko wystąpienia takich sytuacji w przypadku wprowadzenia proponowanych zmian.

Dlatego też, stosowanie tego rodzaju wyjątku powinno jednak podlegać pewnym ograniczeniom. Sama konieczność usprawnienia i przyspieszenia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego w pierwszej instancji nie powinna stanowić wartości nadrzędnej i konieczne jest również uwzględnienie pewnych gwarancji dla podatników i płatników. Postulujemy rozważenie wprowadzenia dodatkowych gwarancji proceduralnych, które ograniczyłyby ryzyko nadużyć i zapewniłyby równowagę między wspomnianą efektywnością administracji a ochroną praw podatników i płatników.

4. Doprecyzowanie przepisu umożliwiającego organowi podatkowemu określenie prawidłowej wysokości zwrotu podatku lub podatku naliczonego albo nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych.

(art. 1 pkt 5 projektu, projektowany art. 21 § 3a Ordynacji podatkowej)

Projektowana zmiana dotyczy rozszerzenia możliwości rozstrzygnięć organu podatkowego w decyzji określającej. Oprócz możliwości określenia „prawidłowej wysokości zwrotu podatku” lub „nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych” proponuje się dodanie możliwości określenia w decyzji „kwoty podatku naliczonego do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy”.

Przedstawiona zmiana pozwoli organom podatkowym na wydawanie decyzji określających w sprawach podatników, którzy dokonują jedynie zakupów przy jednoczesnym braku sprzedaży i naliczaniu podatku należnego, a co za tym idzie nie wykazują „nadwyżki podatku naliczonego nad należnym”, a sam podatek naliczony.

Proponowana zmiana ma przede wszystkim charakter doprecyzowujący. Warto bowiem zauważyć, że organy podatkowe i tak w swojej praktyce obecnie wydają decyzje wymiarowe wobec podatników, którzy w swoich rozliczeniach dokonują jedynie zakupów, posługując się pojęciem „nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia”.

Jednak brak jednoznacznej podstawy prawnej w przepisach mógł rodzić dotąd pewne wątpliwości interpretacyjne, dlatego jednoznaczne uregulowanie tej kwestii wydaje się uzasadnione.

5. Doprecyzowanie kolejności zaliczania wpłat dokonanych tytułem rat, na które rozłożono podatek lub zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę oraz rat podatku

(art. 1 pkt 7 projektu, projektowany art. 62 § 3 Ordynacji podatkowej)

Pozytywnie oceniamy proponowaną zmianę brzmienia art. 62 § 3 Ordynacji podatkowej. Zmiana ta wprowadza jasne i odrębne uregulowanie zasad zaliczania wpłat dokonanych tytułem rat, na które rozłożono podatek lub zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę oraz rat podatku.

Rezygnacja z odesłania do §1 i doprecyzowanie, że takie wpłaty zalicza się na poczet raty o najwcześniejszym terminie płatności nawet przy istnieniu innych zaległości podatkowych nieobjętych układem ratalnym, zwiększa przejrzystość i pewność co do prawidłowego zaliczenia wpłat.

6. Podwyższenie kwoty uprawniającej do zapłaty podatku przez inny podmiot niż podatnik

(art. 1 pkt 8 projektu, projektowany art. 62b § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej)

member of



BUSINESSatOECD

member of

BUSINESSEUROPE

Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

Pozytywnie oceniamy proponowaną zmianę art. 62b § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej.

Podwyższenie limitu z 1000 zł do 5000 zł to zmiana odpowiadająca realiom obrotu gospodarczego. Obecny próg jest zbyt niski i często utrudnia rozliczenia w praktyce, szczególnie w sytuacjach, gdy podatnik z różnych względów nie może samodzielnie dokonać zapłaty. Dodatkowo propozycja harmonizuje przepisy Ordynacji podatkowej z ustawą o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, co eliminuje nieuzasadnioną niespójność.

Przede wszystkim jest to zmiana, która realnie ułatwia życie podatnikom. Jednocześnie nie prowadzi do powstania ryzyka nadużyć, ponieważ zapłata następuje na rzecz Skarbu Państwa, a tożsamość płatnika jest znana.

W przyszłości należałoby rozważyć dalsze zwiększenie limitu kwot, o których mowa w art. 62b § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej oraz art. 71ca § 1 pkt 5 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, tak aby odpowiadały one zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej.

7. Wprowadzenie możliwości umorzenia podatku przed terminem jego płatności

(art. 1 pkt 6 i 10 projektu, zmiana w art. 67a § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej oraz zmiana dostosowawcza w art. 59 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej)

Pozytywnie oceniamy proponowaną zmianę brzmienia art. 67a § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej.

Umożliwienie ubiegania się o ulgę w postaci umorzenia jeszcze przed terminem płatności eliminuje konieczność sztucznego oczekiwania na nadejście terminu płatności podatku, co obecnie skutkuje powstawaniem zaległości, a tym samym może prowadzić do niekorzystnych konsekwencji w aspekcie odpowiedzialności karnej skarbowej.

Projektodawca słusznie zaznaczył w uzasadnieniu projektu, że zmiana ta jest szczególnie istotna w przypadku podatków, w których zobowiązanie powstaje z chwilą doręczenia decyzji ustalającej, a płatność podatku następuje ratalnie. Pozwoli to podatnikom złożyć jeden wniosek o umorzenie całości zobowiązania (przed wydaniem decyzji), bez konieczności każdorazowego oczekiwania na powstanie zaległości podatkowej (w odniesieniu do każdej raty). Zmiana ta może znacznie ograniczyć obciążenia administracyjne zarówno dla podatników, jak i organów.

III. Zmiany dotyczące przedawnienia zobowiązań podatkowych

1. Zmiana sposobu liczenia terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe z tytułu opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych

(art. 1 pkt 11 projektu, zmiana w art. 68 § 4a Ordynacji podatkowej)

member of



member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

W świetle proponowanej zmiany, przedłużeniu o 1 rok ulegnie termin przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego z tytułu opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

5-letni termin przedawnienia prawa do wydania takiej decyzji będzie liczony od końca roku kalendarzowego następującego po roku kalendarzowym, w którym powstał obowiązek podatkowy (obecnie: 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy).

W naszej ocenie – samą próbę dostosowania terminu przedawnienia zobowiązań z tytułu opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych do terminu przedawnienia pozostałych zobowiązań podatkowych należy ocenić pozytywnie. Nie ma bowiem uzasadnionych podstaw dla utrzymywania sytuacji, w której takie zobowiązania zasadniczo ulegają przedawnieniu szybciej, niż pozostałe rodzaje zobowiązań (ze względu na to, że w takim przypadku nie jest składana deklaracja, a termin przedawnienia liczy się od końca roku, w którym powstały przychody). Jest to w szczególności nieuzasadnione, że mówimy o sytuacjach co do zasady nagannych (ukrywanie źródeł przychodów).

Przy czym nie można zaakceptować ogólnego trendu przedstawionego w Projekcie zmierzającego do wydłużania – i tak bardzo znaczących – terminów przedawnienia obowiązujących w polskim systemie prawa podatkowego. 5-letni okres przedawnienia w dobie elektronicznych narzędzi jakimi dysponują i będą dysponować organy podatkowe wydaje się okresem przesadnym. Obecny okres przedawnienia (5 lat od końca roku, w którym powstał obowiązek podatkowy) powinien być w pełni wystarczający dla organów podatkowych na wszczęcie i przeprowadzenie postępowań dotyczących źródeł nieujawnionych.

Dlatego bardziej zasadnym rozwiązaniem wydaje się zmierzanie w kierunku odwrotnym niż przedstawiony w Projekcie – tj. skrócenie terminów przedawnienia pozostałych zobowiązań podatkowych (szerzej w tym zakresie również w części dotyczącej zmiany art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej).

2. Wprowadzenie nowej przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia związanej ze złożeniem wniosku o uzupełnienie lub sprostowanie decyzji organu pierwszej instancji określającej wysokość zobowiązania podatkowego (lub straty podatkowej)

(art. 1 pkt 12 lit. a projektu, projektowany art. 70 § 2a Ordynacji podatkowej)

Nadużywanie prawa – niezależnie od tego, czy jest dokonywane przez organy administracji, czy też podmioty prywatne – należy ocenić negatywnie. Dlatego, w sytuacji, w której z danych Ministerstwa Finansów wynika, że obecnie strony postępowań nadużywają wszczynania dodatkowych postępowań podatkowych dotyczących uzupełnienia lub sprostowania decyzji (w

member of



BUSINESSatOECD

member of

BUSINESSEUROPE

Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenberg 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

celu osiągnięcia pewnych zamierzeń związanych z przedawnieniem) – to zrozumiałe wydaje się wprowadzenie projektowanej zmiany.

Zmianę należy ocenić pozytywnie również w kontekście tego, że zgodnie z propozycją do zawieszenia biegu terminu przedawnienia będzie dochodzić tylko w odniesieniu do podatników, którzy otrzymają postanowienie o odmowie jej uzupełnienia lub sprostowania i złożą kolejny wniosek o uzupełnienie i sprostowanie tego postanowienia. Tego rodzaju zastrzeżenie powinno stanowić odpowiednie zabezpieczenie dla podmiotów, które w sposób „nieinstrumentalny” wszczęły tego rodzaju postępowanie, żeby rzeczywiście doprowadzić do uzupełnienia/sprostowania błędnej decyzji organu podatkowego.

3. Zastąpienie instytucji nieprzedawniania się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym – instytucją przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskutek dokonania wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, o którym podatnik został zawiadomiony przez organ podatkowy

(art. 1 pkt 12 lit. b i e oraz pkt 41 projektu, dodanie w art. 70 § 4a i 4b, uchylenie § 8 oraz zmiana dostosowawcza w art. 118 § 2 zdanie drugie Ordynacji podatkowej).

Problem, którego dotyczy projektowana zmiana pozostaje nierozwiązany od prawie 12 lat, kiedy to Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej, którego treść była analogiczna do treści obowiązującego do dziś art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej. Mieliśmy zatem do czynienia z obowiązywaniem przepisu, którego niekonstytucyjność była oczywista i co potwierdzały w sposób jednoznaczny sądy administracyjne. Dlatego też – propozycja usunięcia instytucji nieprzedawniania się zobowiązań zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym musi zostać oceniona pozytywnie.

Jednak powstają wątpliwości co do zasadności propozycji zastąpienia tego przepisu instytucją przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskutek dokonania wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, o którym podatnik został zawiadomiony przez organ podatkowy.

W naszej ocenie – wprowadzenie tego rodzaju rozwiązania może być zbyt daleko idącym środkiem, który nie jest spójny z obowiązującymi przepisami przewidującymi modyfikacje w ustalaniu terminu przedawnienia.

Należy bowiem podkreślić, że zarówno hipoteka przymusowa, jak również zastaw skarbowy to instytucje mające na celu zabezpieczenie prawidłowego wykonania zobowiązania podatkowego. Organ podatkowy może dokonać wpisu hipoteki przymusowej już po wydaniu decyzji podatkowej I instancji. Podobnie jest w przypadku zastawu skarbowego. Przy czym – w takim przypadku – podstawą wpisu może być nawet sama deklaracja podatkowa. Zastosowanie hipoteki lub

zastawu może być zatem dokonywane na stosunkowo wczesnym etapie i bez konieczności przedstawiania szczegółowego uzasadnienia działań organu podatkowego.

Wprowadzenie tego rodzaju przesłanki może zatem stanowić kolejne narzędzie, które będzie mogło być wykorzystywane przez organy podatkowe do stosunkowo „łatwego” doprowadzenia do przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (a więc znaczącego przedłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego). Powstanie ryzyko „instrumentalnego” wykorzystywania tych instytucji do znaczącego wydłużania terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Jak pokazuje zaś doświadczenie ostatnich kilkunastu lat, organy podatkowe w praktyce dość często korzystają z instrumentów, które dają im możliwość dłuższego czasu na wydanie ostatecznej decyzji.

Innymi słowy, proponowany przepis może być nadużywany przez organy podatkowe i może stać się dla nich prostym sposobem na przerywanie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Do przerwania biegu terminu przedawnienia wystarczające będzie bowiem wydanie decyzji w I instancji i ustanowienie zabezpieczenia. Co więcej, zgodnie z proponowanym brzmieniem przepisu - bieg terminu przedawnienia będzie ulegał przerwaniu poprzez ustanowienie hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego o nawet najmniejszej wartości.

Co więcej, takie rozwiązanie wydaje się również niekompatybilne w odniesieniu do pozostałych przepisów dotyczących wydłużania terminu przedawnienia. Warto zwrócić uwagę, że zgodnie z obowiązującymi przepisami – zastosowanie zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego zasadniczo prowadzi do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania (a hipoteka przymusowa oraz zastaw skarbowy są właśnie środkami zabezpieczenia wierzytelności). Z kolei przerwanie biegu terminu przedawnienia występuje dopiero w przypadku zastosowania konkretnego środka egzekucyjnego (a więc „kolejnego kroku” zmierzającego do ściągnięcia wierzytelności).

Nie jest zasadnym odwoływanie się przez Projektodawcę w Uzasadnieniu do Nowelizacji, że takie same zasady przerwania biegu terminu przedawnienia obowiązują już w odniesieniu do stosowania środków egzekucyjnych (art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej).

Należy bowiem zauważyć, że zarówno ustanowienie hipoteki przymusowej, jak również zastawu skarbowego nie jest ani rodzajem, ani sposobem egzekucji; jego skutkiem nie jest też wyegzekwowanie roszczenia, lecz zabezpieczenie wykonania zobowiązania. Jest to postępowanie zmierzające do ułatwienia przyszłego postępowania egzekucyjnego.

Nie widzimy zatem potrzeby rozszerzania tych niekorzystnych dla podatników przepisów (dotyczących przerwania biegu terminu przedawnienia w przypadku zastosowania środków egzekucyjnych) na sytuację, w których organy podatkowe dokonują zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego (w postaci zastawu skarbowego lub hipoteki przymusowej).

Dlatego też wprowadzenie tej zmiany (uznanie, że te formy zabezpieczenia prowadzą jednak do przerwania biegu terminu przedawnienia) oceniamy jako niespójne z pozostałymi rozwiązaniami uregulowanymi w przepisach.

Wprowadzenie tego przepisu może prowadzić do rozróżnienia sytuacji prawnej podatników w zależności od tego, jakimi składnikami majątkowymi dysponują, czy też w zależności od zastosowanej formy zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego (np. zastosowanie gwarancji bankowej będzie prowadziło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia). Wydaje się, że taka sytuacja może doprowadzić do naruszenia konstytucyjnej zasady równości i nieuprawnionego różnicowania sytuacji poszczególnych podmiotów.

Dlatego też wydaje się, że uzasadnionym rozwiązaniem, które byłoby spójne z obowiązującymi już przepisami – byłoby wprowadzenie przepisu przewidującego, że dokonanie wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego będzie prowadziło do zawieszenia (a nie przerwania) biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz określenia maksymalnego limitu, na jaki może nastąpić to zawieszenie. W takiej sytuacji należałoby również odpowiednio zmodyfikować przepisy dotyczące dalszego biegu przedawnienia po zawieszeniu (po wydaniu decyzji ostatecznej).

Nie można również pozytywnie ocenić zmiany wskazującej, że w przypadku gdy dokonanie wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego nastąpiło w okresie trwania zawieszenia biegu terminu przedawnienia, termin ten biegnie na nowo od dnia następującego po dniu, w którym dokonano wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego.

Tego rodzaju zmiana jest niezgodna z ugruntowanym orzecznictwem wskazującym, że przerwanie biegu terminu przedawnienia nie może nastąpić w okresie zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Nie ma żadnych podstaw, aby ustanawiać całkowity wyłom od tej zasady w odniesieniu do tych konkretnych form zabezpieczenia. Niezmiennie zasadą (niepodlegającą wyjątkom) powinno być to, że wystąpienie jednej z przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia – uniemożliwia w czasie tego zawieszenia wystąpienie przerwania (nie można przerwać czegoś, co jest zawieszone).

4. Ograniczenie przesłanki zawieszającej bieg terminu przedawnienia do przypadków wszczęcia postępowania wyłącznie w sprawie o enumeratywnie wymienione najpoważniejsze przestępstwa skarbowe

(art. 1 pkt 12 lit. c i d tiret pierwsze oraz pkt 13 projektu, projektowany art. 70 § 6 pkt 1 i § 7 pkt 1 oraz art. 70c Ordynacji podatkowej)

Proponowaną zmianę należy ocenić jednoznacznie negatywnie.

Jak wskazuje się zarówno w piśmiennictwie, jak w również w orzecznictwie – istnieją bardzo poważne wątpliwości dotyczące uzasadnienia dla istnienia tego przepisu w systemie prawa

member of



BUSINESSatOECD

member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

podatkowego. Uzasadnienie do projektu nowelizacji Ordynacji podatkowej, którym wprowadzono art. 70 § 6 pkt 1 nie daje odpowiedzi, jakie było ratio legis przyjętej zmiany². Jak wskazuje się zaś najczęściej w doktrynie prawa – jedynym ratio legis tego przepisu mogło być umożliwienie organom podatkowym wykorzystania w sprawie dodatkowego materiału dowodowego zebranego w ramach postępowania karnego skarbowego³. Przy czym – jak pokazuje praktyka - postępowania karne skarbowe najczęściej wszczynane są niedługo przed upływem terminu przedawnienia, wobec czego nie istnieje żaden materiał dowodowy zebrany w ramach sprawy KKS, który rzeczywiście można wykorzystać w sprawie podatkowej (co oznacza, że w praktyce nie jest spełniany cel tego przepisu).

Co więcej – jak skonkludowano w uchwale NSA z 24 maja 2021 r. sygn. akt I FPS 1/21: „*Po dokonaniu kilkukrotnej nowelizacji tego przepisu (...), ustalenie intencji, jakie obecnie przyświecają ustawodawcy w jego utrzymywaniu w systemie prawnym jest mocno utrudnione*”.

Na żadne istotne uzasadnienie dalszego obowiązywania tego przepisu nie wskazuje również Projektodawca w uzasadnieniu do Projektu.

Mamy zatem do czynienia z przepisem, który obowiązuje od ponad 20 lat i do dziś nie jest możliwe ustalenie żadnego istotnego uzasadnienia dla istnienia tej normy w systemie prawnym.

Co więcej, jest to przepis, który – ze względu na swoją konstrukcję – niezmiennie jest wykorzystywany przez organy podatkowe do instrumentalnego wydłużania biegu terminu przedawnienia. Ze względu na okoliczność, że organy podatkowe są również finansowymi organami postępowania przygotowawczego (odpowiedzialnymi za prowadzenie postępowania KKS) – istnieje bardzo duże ryzyko nadużyć i wykorzystywania tej instytucji w celu wydłużenia okresu na wydanie decyzji podatkowej.

Świadczy o tym bardzo duża liczba orzeczeń sądów administracyjnych, w których potwierdzane jest, że wszczęcie postępowania KKS miało jedynie na celu wydłużenie terminu przedawnienia, wobec czego nie wystąpił skutek zawieszenia i doszło do przedawnienia zobowiązania podatkowego. Obecnie sądy administracyjne „zalne” są postępowaniami, w których kwestionuje się rzeczywisty skutek zawieszenia biegu terminu przedawnienia ze względu na instrumentalne wszczęcie postępowania KKS.

Warto podkreślić, że nawet ww. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2021 r. sygn. akt I FPS 1/21 dotycząca instrumentalnego wszczynania postępowań karnych nie doprowadziła do zakończenia praktyki organów podatkowych polegającej na wszczynaniu tego rodzaju postępowań pod koniec biegu terminu przedawnienia (gdy wiadome jest, że organ podatkowy

² por. A. Lodziński, J. Waśko, T. Burczyński, W. Waśko, K. Kudlek "Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych – analiza praktyki stosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Raport podsumowujący wyniki badania danych uzyskanych w trybie dostępu do informacji publicznej", TNOiK Toruń 2019 r. s. 18 – 25.

³ por. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. III, LEX/el.

nie będzie w stanie zakończyć postępowania podatkowego w odpowiednim czasie). Tego rodzaju postępowania karne skarbowe są wszczynane pod koniec każdego kolejnego roku (co również potwierdzają najnowsze orzeczenia sądów administracyjnych).

Podsumowując powyższe, należy stwierdzić, że przepis, który nie posiada *ratio legis* oraz od wielu lat jest wykorzystywany do nadużywania prawa przez organy podatkowe (co potwierdzają tysiące wyroków sądów administracyjnych) nie ma żadnej racji bytu i powinien zostać usunięty z polskiego systemu prawnego.

Jak wskazuje Projektodawca – wprowadzenie proponowanych zmian ma na celu ograniczenie stosowania tego przepisu jedynie do przypadków „poważnej przestępczości podatkowej”, czy też do „skutecznego ścigania zorganizowanych grup przestępczych”.

Jednak zaproponowana przez Projektodawcę zmiana *de facto* nie powoduje znaczącego ograniczenia stosowania tej przesłanki i dalej będzie mogła dotyczyć **każdego podatnika**, u którego potencjalne uszczuplenie zobowiązania podatkowego przekroczy po prostu tzw. kwotę o „małej wartości”, czyli 200-krotność minimalnego wynagrodzenia w czasie popełnienia czynu zabronionego (w roku 2025 r. jest to wartość 933 200 PLN).

Wbrew temu co jest wskazane w uzasadnieniu do Projektu – przesłanka ta będzie obejmować wszystkie sprawy, które dotyczą istotnej wartości uszczuplenia. Zatem pomimo zapewnień Projektodawcy – przesłanka ta wcale nie będzie ograniczona do „poważnej przestępczości podatkowej”, czy też „zorganizowanych grup przestępczych”. Będzie ona mogła dotyczyć większości rodzajów naruszeń przepisów podatkowych przez każdego podatnika (a jedynym ograniczeniem będzie wartość potencjalnego uszczuplenia).

Co więcej, jak wynika z danych samego Ministerstwa Finansów, średnie ustalenie z jednej kontroli celno-skarbowej w roku 2022 r. wyniosło ok. 1,5 mln PLN. Czyli kwota średniego uszczuplenia stwierdzanego w ramach jednej kontroli celno-skarbowej przekraczała znacząco „małą wartość”, co oznacza, że w każdym takim przypadku nie znalazłoby zastosowania wyłączenie zawieszenia biegu terminu przedawnienia w związku z wszczęciem postępowania karnego skarbowego.

To jasno pokazuje, że wprowadzenie zaproponowanych zmian wcale nie doprowadzi do rozwiązania problemu instrumentalnego wydłużania terminu przedawnienia.

Gdyby Projektodawca rzeczywiście chciał ograniczyć stosowanie tej przesłanki do najpoważniejszych przestępstw gospodarczych to nie powinien wprowadzać rozgraniczenia polegającego na wartości ewentualnego uszczuplenia, lecz wprost powiązać możliwość stosowania tej przesłanki z takimi przestępstwami, jak udział w zorganizowanej grupie przestępczej (art. 258 kodeksu karnego), czy też prania brudnych pieniędzy (art. 299 kodeksu karnego).

Analizując uzasadnienie do Projektu można wręcz odnieść wrażenie, że Ministerstwo Finansów zdaje sobie sprawę z tego, że jest to przepis, który przede wszystkim ma być wykorzystywany do

member of



BUSINESSatOECD

member of

BUSINESSEUROPE

Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenberg 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

wydłużania terminu na wydanie decyzji podatkowej. Jak wskazuje się bowiem w tym uzasadnieniu: „*Mając na uwadze wysoki stopień złożoności i skomplikowany charakter postępowań w sprawach o takie przestępstwa skarbowe (np. dot. oszustw karuzelowych) niezbędne jest zapewnienie organom podatkowym i organom ścigania wystarczającego czasu na zgromadzenie dowodów umożliwiających pociągnięcie do odpowiedzialności sprawców i odzyskanie należnego podatku*”.

Pozostawienie tego przepisu w zmienionym kształcie (pomimo tylu pojawiających się wątpliwości) może zatem oznaczać, że organy podatkowe będą dalej zachęcane do wszczynania postępowań KKS. Tę zmianę przepisów będzie można wręcz uznać za potwierdzenie, że instytucja ta to przede wszystkim „wytrych” na wydłużanie czasu na wydanie decyzji podatkowej.

Przy czym nie można zapominać, że obecnie organy podatkowe mają ponad 5 lat na zbadanie prawidłowości rozliczeń podatnika. To zdecydowanie bardzo długi okres, w którym możliwe jest przeprowadzenie kontroli rozliczeń oraz wydanie decyzji podatkowej. W szczególności w sytuacji, w której obecnie organy podatkowe dysponują bardzo szerokim wachlarzem instrumentów, które pozwalają na bieżące analizowanie prawidłowości rozliczeń podatkowych (np. JPK, STIR). Nie ma zatem żadnych racjonalnych podstaw do „dawania” organom podatkowym instrumentu, który prowadzi do wydłużania tego znacznego okresu.

Warto również zwrócić uwagę, że Naczelny Sąd Administracyjny 14 kwietnia 2025 r. wydał w trybie w art. 155 § 1 p.p.s.a. postanowienie sygnalizacyjne, w którym poinformował Ministra Finansów o istotnych naruszeniach w stosowaniu art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, polegających na instrumentalnym wszczynaniu postępowań karnych skarbowych, których jedynym motywem ze względu na zawieszenie biegu terminu przedawnienia w nim przewidzianego, jest niedopuszczenie do przedawnienia zobowiązania podatkowego. W ocenie NSA taka praktyka stosowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. pozostaje w sprzeczności z art. 64 ust. 1-3 w zw. z art. 32 ust. 1 oraz art. 2 Konstytucji RP.

Powyższe dodatkowo potwierdza, że omawiany przepis wymaga natychmiastowej i gruntownej (a nie jedynie powierzchownej) interwencji ustawodawczej. Tymczasem zaproponowana w Projekcie zmiana nie będzie prowadzić do istotnej modyfikacji tej przesłanki i przepis ten dalej będzie mógł stanowić podstawę do nadużywania prawa przez organy podatkowe.

Podsumowując powyższe, należy stwierdzić, że obowiązywanie tego przepisu jest jednym z największych błędów legislacyjnych w polskim prawie podatkowym, który przyczynił się do znaczącego obniżenia zaufania do organów podatkowych.

W naszej ocenie usunięcie tego przepisu ostatecznie doprowadzi do długofalowych korzyści zarówno po stronie podatników, ale również organów podatkowych i Skarbu Państwa. Pozwoli bowiem na stopniowe odzyskiwanie zaufania wobec organów podatkowych, co przełoży się również na prawidłowość realizowania obowiązków wynikających z prawa podatkowego.

Wskazane powyżej wątpliwości są na tyle istotne, że nie może być zgody na propozycję dalszego pozostawienia tego przepisu w polskim systemie prawa.

5. Doprecyzowanie końcowego momentu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania

(art. 1 pkt 12 lit. d tiret drugie projektu, zmiana w art. 70 § 7 pkt 2 Ordynacji podatkowej)

Przedstawioną zmianę należy zasadniczo ocenić pozytywnie, jako stanowiącą odpowiedź na pewien praktyczny problem, jaki pojawia się w ramach trwających postępowań.

Należy jednak zwrócić uwagę na pewne kwestie, które w praktyce stosowania tego przepisu mogą okazać się problematyczne i które warto byłoby doprecyzować na etapie projektowania nowelizacji.

Jak wskazał sam Projektodawca mogą występować sytuację, w których akta postępowania są wspólne dla kilku spraw zawisłych przez sądem administracyjnym. W takiej sytuacji akta zwracane są do organu podatkowego dopiero po zakończeniu wszystkich postępowań sądowoadministracyjnych. Przed zwrotem akt sądy administracyjne przesyłają natomiast jedynie odpis prawomocnego orzeczenia.

Mogą zatem wystąpić sytuacje, w których od dnia otrzymania przez organ podatkowy odpisu prawomocnego orzeczenia do dnia ostatecznego zwrotu całych akt sprawy może upłynąć znaczny okres. Wprowadzenie projektowanego przepisu będzie oznaczało, że w całym tym okresie nie będzie biegł termin przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Przy czym warto zauważyć, że w praktyce występują sytuacje (na co zwraca uwagę sam Projektodawca), że organy podatkowe po otrzymaniu odpisu orzeczenia zwracają się do sądu administracyjnego o wypożyczenie akt sprawy celem załatwienia sprawy.

Wprowadzenie projektowanego przepisu może zatem doprowadzić do sytuacji, w której przed organami podatkowymi dalej będzie toczyć się ponowne postępowanie (na podstawie wypożyczonych akt), a tymczasem formalnie nie będzie w ogóle biegł termin przedawnienia zobowiązania podatkowego. Taką sytuację należałoby ocenić negatywnie, jako jawne pogorszenie sytuacji procesowej podatników.

Dlatego też należy rozważyć w tym zakresie doprecyzowanie, które będzie w sposób jednoznaczny określać, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia będzie obowiązywało tylko w sytuacji, w której organ podatkowy nie będzie prowadził postępowania w oczekiwaniu na otrzymanie z sądu administracyjnego akt sprawy.

6. Wprowadzenie możliwości wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku ze skorygowaniem deklaracji w niedługim okresie przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego

(art. 1 pkt 14 projektu, projektowany art. 70f Ordynacji podatkowej)

Nie widzimy żadnych uzasadnionych podstaw do wprowadzenia tej kolejnej przesłanki prowadzącej do wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Projektodawca w uzasadnieniu powołuje się na to, że analogiczne rozwiązania obowiązują w innych państwach Unii Europejskiej (w Czechach i Estonii).

Należy jednak podkreślić, że już zgodnie z obecnie obowiązującymi w Polsce przepisami organy podatkowe posiadają odpowiednie instrumenty, żeby dokonać zbadania poprawności tego rodzaju korekty przeprowadzanej w ostatnim roku przed upływem przedawnienia. Przepisy te zapewniają odpowiednie gwarancje zarówno organom podatkowym, jak również podatnikom. W efekcie nie jest uzasadnione wprowadzanie w tym zakresie dodatkowej przesłanki wydłużającej termin przedawnienia.

W związku z obowiązującym od 2016 r. przepisem art. 79 § 3 Ordynacji podatkowej nie ma żadnych wątpliwości co do tego, że organ podatkowy ma możliwość zbadania korekty deklaracji podatkowej (złożonej w krótkim czasie przed upływem terminu przedawnienia) w zakresie, w jakim korekta ta prowadzi do powstania nadpłaty. Zgodnie z tym przepisem decyzję w sprawie stwierdzenia nadpłaty na wniosek złożony przed upływem terminu przedawnienia można wydać także po upływie tego terminu.

Organ podatkowy w takim przypadku nie ma zatem „związanych rąk” i może prowadzić postępowanie dotyczące poprawności korekty deklaracji i nadpłaty również po upływie terminu przedawnienia zobowiązania. W przypadku, gdy nie było podstaw do złożenia korekty deklaracji podatkowej – organy podatkowe mają możliwość wydania decyzji o odmowie stwierdzenia nadpłaty. Gdy taka decyzja zostanie ostatecznie potwierdzona, to tego rodzaju korekta deklaracji nie będzie rodzić żadnych skutków prawnych.

W naszej ocenie – ten przepis (w obecnie obowiązującym kształcie) stanowi wystarczającą podstawę do skontrolowania prawidłowości korekty deklaracji złożonej przed upływem terminu przedawnienia. Jest to przepis, który wprowadza odpowiednią równowagę pomiędzy uprawnieniami podatników oraz organów podatkowych. Wprowadzenie projektowanej zmiany prowadzi zaś do nieuzasadnionego zachwiania tej równowagi – na korzyść organu podatkowego.

Zmiana przepisu będzie prowadzić de facto do tego, że organ podatkowy w przypadku takiej korekty będzie miał możliwość nie tylko dokonania oceny zasadności wniosku o nadpłatę (co już jest możliwe na podstawie powołanego art. 79 Ordynacji podatkowej), ale również będzie mógł całościowo zbadać prawidłowość zobowiązania podatkowego, którego dotyczy korekta (również w tym zakresie, którego nie dotyczy wniosek nadpłatowy). Innymi słowy – projektowana zmiana

member of



BUSINESSatOECD

member of

BUSINESSEUROPE

Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenberg 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

proceeds to the fact that the tax authority „gains” an additional year to examine the correctness of the taxpayer's return (and thus not only in relation to the completed correction, but also of all remaining returns within the tax obligation) only for this reason, that the correction of the return was made in the last year before the filing deadline. Despite the fact that the authority had at most 5 years to check these returns.

Such a solution seems unjustified. Completion of the correction of the tax return in the last year before the filing deadline is not an action, which should lead to such a far-reaching result, as the extension of the filing deadline of the entire tax obligation, of which the correction is a part. In particular, in the context of this, that the tax authority – on the basis of the applicable art. 79 § 3 of the Tax Ordinance – has the possibility of examining the correctness of this type of correction of the return also after the filing deadline.

Należy zwrócić uwagę, że w sytuacji, gdy w ocenie Projektodawcy rzeczywisty problem stanowią podatnicy, którzy w niedługim czasie przed przedawnieniem dokonują korekt deklaracji prowadzących do wykazania lub zwiększenia straty – to zaproponowany przepis powinien dotyczyć tylko takich sytuacji, a nie powinien być „nieograniczony” i mieć zastosowanie do wszystkich korekt deklaracji dokonywanych w ostatnim roku przed przedawnieniem.

Moreover, as follows from the Project, during this additional year it will be possible to effectively raise other grounds for suspending or interrupting the running of the filing deadline. As a result, it may lead to a further significant extension of the filing deadline of the tax obligation, within which the correction of the return was made. Thus, the implementation of this type of correction may cause „tailor-made” actions of tax authorities, which will lead to the extension of the filing deadline of this obligation for subsequent years.

In doctrine, it is pointed out that the institution of the filing deadline of the tax obligation should have a real character. For years, it is also pointed out that it is necessary to limit the currently wide scope of grounds for suspension and interruption of its course⁴. At the same time, the proposed change leads to the regulation of another ground for extending the filing deadline (whose character is already today often fictitious).

This change does not have a rational justification and it would be necessary to completely renounce it in this shape.

IV. Zmiany dotyczące nadpłat

⁴ L. Etel et al., Ordynacja podatkowa - Kierunkowe założenia nowej regulacji, Temida 2, Białystok, 2015, s. 131-154.

1. Zniesienie wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata wynika ze skorygowanego zeznania (deklaracji)

(art. 1 pkt 15, pkt 17, pkt 19-23, pkt 43, pkt 51 projektu, projektowane art. 75, art. 77, art. 78 § 3, art. 79 § 3 i 4, art. 80 § 3, art. 81 § 1a, art. 81b § 2a, art. 133 § 2d, art. 165 § 8a Ordynacji podatkowej)

Zgodnie z proponowaną zmianą, zostanie zniesiony wymóg składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata wynika bezpośrednio ze skorygowanej deklaracji (składanej po upływie ustawowego terminu jej złożenia).

Należy pozytywnie ocenić tę propozycję, gdyż stanowi przejaw odformalizowania kwestii dotyczących nadpłaty podatku – w sytuacji, gdy nadpłata wynika bezpośrednio z korekty deklaracji podatkowej.

Brak obowiązku składania takiego wniosku może stanowić istotne uproszczenie dla podatników (wystarczające będzie samo złożenie deklaracji). Obecnie bowiem, w sytuacji gdy składanie deklaracji podatkowych następuje co do zasady w formie elektronicznej, mogą pojawiać się trudności dotyczące składania wniosków o stwierdzenie nadpłaty z jednoczesnym wypełnieniem obowiązku złożenia korekty deklaracji. Wniosek i korekta często nie mogą zostać złożone jednocześnie za pośrednictwem tego samego środka komunikacji (korekta deklaracji jest składana elektronicznie, a wniosek o stwierdzenie nadpłaty odrębnym pismem).

Należy pamiętać, że wprowadzenie tego przepisu nie powinno ograniczać prawa podatników do złożenia dodatkowych wyjaśnień do złożonej korekty deklaracji podatkowej. Dlatego też, ci podatnicy, którzy będą chcieli przedstawić szczegółowe uzasadnienie dokonania korekty, powinni mieć możliwość złożenia dodatkowego pisma z odpowiednimi wyjaśnieniami. Z kolei – zaproponowany przepis powinien poprawić sytuację tych wszystkich podatników, u których przyczyny dokonania korekty wydają się na tyle oczywiste, że nie ma konieczności przedstawiania w tym zakresie dodatkowych wyjaśnień.

Wydaje się jednak, że usunięcie obowiązku składania takiego wniosku może stanowić znaczące utrudnienie dla pracowników organów podatkowych. Z korekty deklaracji lub zeznania trudno bowiem często wyczytać, czym spowodowana jest zmiana rozliczeń podatnika. Czy zatem nie dojdzie do sytuacji, w której po zmianie przepisów częściej wszczynane będą postępowania podatkowe (czynności sprawdzające) dotyczące nadpłaty i dopiero w trakcie takich postępowań weryfikowana będzie prawidłowość skorygowanych rozliczeń? To spowodowałoby, że zmiana ta *de facto* doprowadziłaby do skutków odwrotnych niż zamierzone – zaś odzyskanie nadpłaty wymagałoby więcej czasu i zaangażowania ze strony podatnika i organów.

2. Zasady naliczania oprocentowania nadpłaty powstałej w wyniku zastosowania się do interpretacji indywidualnej

member of



member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenberg 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

(proponowane przepisy art. 78 § 3 pkt 3 lit. b, pkt 3a lit. b i pkt 7 lit. b Ordynacji podatkowej)

Kolejną zmianą, którą należy ocenić pozytywnie jest wprowadzenie zmiany naliczania oprocentowania nadpłaty powstałej w wyniku zastosowania się do interpretacji indywidualnej. W obecnie obowiązujących przepisach istnieje luka w tym zakresie. W efekcie, aby odzyskać oprocentowanie podatnicy muszą liczyć się z koniecznością wejścia w spór z organem podatkowym i potwierdzenia możliwości odzyskania takiego oprocentowania dopiero na etapie sądowym (bowiem orzecznictwo sądów administracyjnych w tym zakresie jest ugruntowane i potwierdza konieczność naliczenia oprocentowania nadpłaty powstałej w wyniku zastosowania się do interpretacji).

Zaprezentowana zmiana uzupełnia zatem istniejącą lukę prawną oraz powinna doprowadzić do ograniczenia sporów w tym zakresie pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi. Nie ma bowiem żadnych uzasadnionych podstaw, aby różnicować sytuację podatników, którzy zastosowali się do interpretacji podatkowej od tych, którzy nadpłacili podatek w wyniku wydania decyzji.

3. Uwzględnienie wspólników rozwiązanej spółki osobowej prawa handlowego w przepisach dotyczących legitymacji wspólników rozwiązanej spółki cywilnej do złożenia korekty deklaracji, z której wynika nadpłata i określających zasady zwrotu takiej nadpłaty

(art. 1 pkt 18 i 22 projektu, zmiana w art. 77b § 5 pkt 2 i art. 81 § 1a Ordynacji podatkowej)

Pozytywnie należy ocenić zlikwidowanie istniejącej luki prawnej i dopuszczenie możliwości składania korekt deklaracji przez wspólników zlikwidowanej spółki osobowej prawa handlowego (jawnej, partnerskiej, komandytowej i komandytowo-akcyjnej), jak również możliwość występowania przez (byłych już) wspólników spółki osobowej o stwierdzenie i uzyskanie nadpłaty powstałej z tytułu rozliczeń rozwiązanej spółki.

Brak jest bowiem podstaw do różnicowania sytuacji prawnopodatkowej wspólników rozwiązanej spółki cywilnej (którym w obecnie obowiązujących przepisach już przysługują takie uprawnienia) i spółek osobowych, którzy pozostają w analogicznej sytuacji w razie likwidacji spółki, i również powinni mieć możliwość odzyskania nadpłaty.

V. Zmiany dotyczące doręczeń

1. Wprowadzenie możliwości działania osoby niebędącej stroną, wzywanej do złożenia wyjaśnień lub przedłożenia dokumentów, przez pełnomocnika ogólnego

(art. 1 pkt 44 projektu, projektowany art. 138a § 6 Ordynacji podatkowej)

member of



BUSINESSatOECD

member of

BUSINESSEUROPE

Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenberg 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

Projekt zakłada wprowadzenie możliwości działania podmiotu niebędącego stroną postępowania przez pełnomocnika ogólnego. W uzasadnieniu Projektu wskazuje się, że brak jest obecnie podstaw prawnych do działania przez pełnomocnika innej osoby niż strona (np. wzywanej do dokonania określonej czynności na podstawie art. 155 OP), co rodzić ma ryzyko kwestionowania pozyskanego w ten sposób dowodu.

Możliwość korzystania z usług pełnomocnika, w tym pełnomocnika profesjonalnego, pełni funkcję gwarancyjną dla reprezentowanego podmiotu. W naszej ocenie gwarancja ta nie powinna być rozumiana zawężająco – jedynie do strony postępowania, a również do każdego podmiotu, dla którego zajęcie stanowiska mogłoby dotyczyć skutków w zakresie możliwości weryfikowania rozliczeń podatkowych.

Zwracamy uwagę, że zgodnie z art. 180 oraz art. 181 Ordynacji podatkowej dowodem w postępowaniu może być wszystko co przyczyni się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. W praktyce organów podatkowych występuje powszechna praktyka dołączania do akt postępowania wszelkich dowodów ujawnionych w toku innych postępowań (w tym postępowań innych podatników oraz postępowań karnych). Również powszechną praktyką jest dołączanie do akt postępowania przeciwko podatnikowi składanych przez stronę wyjaśnień w toku postępowań podatkowych toczących się wobec innych podatników.

Umożliwienie osobie wzywanej do korzystania z pełnomocnika w sytuacji, w której podmiot ten może się liczyć z tym, że złożenie takich wyjaśnień może wpływać również na jego potencjalną sytuację procesową stanowi krok w kierunku umożliwienia takiemu podmiotowi szerokiej ochrony swoich uprawnień. Powyższe znajduje również potwierdzenie w sytuacji, gdy organy podatkowe nakazują podmiotom niebędącym stroną postępowania udzielenia odpowiedzi na zadawane im, często niejednoznaczne, pytania, które oprócz wyjaśnienia okoliczności faktycznych mogą prowadzić do konieczności dokonania przez podatnika oceny prawnej zaistniałych okoliczności faktycznych.

O ile dostrzeżenie możliwości działania przez pełnomocnika należy uznać za pozytywne, to jednak ograniczenie możliwości działania podmiotu niebędącego stroną jedynie do pełnomocnika ogólnego jest nieuzasadnione. W naszej ocenie nie istnieją przesłanki, warunkowałyby konieczność ograniczenia działania podmiotu wzywanego jedynie do pełnomocnika ogólnego.

Proponujemy zatem wykreślenie z proponowanego w Projekcie art. 138a § 6 słowa „ogólnego”. Wobec czego proponowana zmiana otrzymałaby następujące brzmienie:

„§ 6. Osoba niebędąca stroną, wzywana na podstawie art. 155 § 1 do złożenia wyjaśnień lub przedłożenia dokumentów, może działać przez pełnomocnika. Przepis art. 138b § 1 stosuje się odpowiednio”.

2. Dostosowanie przepisów o doręczeniach do zmian w ustawie o doręczeniach elektronicznych

(art. 1 pkt 45, 48-50 projektu, zmiana w art. 138c § 1, art. 145 § 2, art. 148 § 1 i art. 151 § 1 Ordynacji podatkowej)

Zgłaszamy zastrzeżenia do projektowanych zmian dotyczących art. 138c § 1, art. 145 § 2, art. 148 § 1 oraz art. 151 § 1 Ordynacji podatkowej.

Zmiany te mają na celu dostosowanie przepisów do rozwiązań wprowadzonych ustawą z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych oraz uporządkowanie zasad doręczania pism, zarówno w formie elektronicznej, jak i papierowej.

Co do zasady, kierunek zmian polegających na systematyzacji i uproszczeniu procedur doręczeniowych, należy ocenić jako zgodny z potrzebami wynikającymi z postępującej cyfryzacji oraz funkcjonowaniem systemów ePUAP, e-Doręczenia oraz e-Urząd Skarbowy.

Jednakże w praktyce stosowania przepisów dotyczących doręczeń dokonywanych przez organy podatkowe ujawniają się istotne problemy interpretacyjne, które wymagają jednoznacznego uregulowania na poziomie ustawowym. Dotyczy to w szczególności zasad doręczania pism pełnomocnikom reprezentującym strony postępowań podatkowych.

Z tego względu zasadnym jest ponowne rozważenie kierunku projektowanych zmian, bowiem w naszej ocenie obecnie zaproponowane regulacje nie rozwiązują podstawowych problemów. Konieczne wydaje się dokonanie bardziej gruntownych zmian oraz jednoznaczne i precyzyjne uregulowanie zasad doręczania pism pełnomocnikom.

Szczególnie problematycznym zagadnieniem, którego nie rozwiązują przepisy Projektu, jest możliwość doręczania pism pełnomocnikom na ich konto w systemie e-Urząd Skarbowy. W praktyce organy podatkowe bardzo często dokonują doręczeń za pośrednictwem konta pełnomocnika w e-Urzędzie Skarbowym (e-US), wskazując, że taka możliwość wynika z art. 144 § 1a Ordynacji podatkowej oraz przepisów ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej.

Źródłem tego problemu jest obowiązujący mechanizm funkcjonowania systemu e-US, w którym doręczenie może nastąpić, jeżeli dana osoba wyraziła zgodę na otrzymywanie korespondencji tą drogą. W przypadku pełnomocników, którzy – jako osoby fizyczne – korzystają z e-US dla celów prywatnych, system interpretuje zgodę na doręczenia elektroniczne jako ogólną i nieograniczoną czasowo zgodę na doręczanie wszelkiej korespondencji, także w sprawach, w których dana osoba występuje jako pełnomocnik podmiotu trzeciego.

W efekcie traktuje się, że zgoda wyrażona przez pełnomocnika na korzystanie z e-US w sprawach osobistych oznacza automatycznie i bezwarunkowo zgodę na doręczanie mu również korespondencji w imieniu reprezentowanego podmiotu.

Jednak w naszej ocenie przepisy w tym zakresie nie są jednoznaczne i istnieją poważne wątpliwości co do tego, czy rzeczywiście istnieje możliwość doręczania pism pełnomocnikom za

member of



member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

pośrednictwem e-Urzędu Skarbowego. Przepisy bowiem nie regulują w sposób jasny, że zgoda wyrażona w e-Urzędzie Skarbowym dotyczy nie tylko spraw „prywatnych”, ale również wszelkiej korespondencji doręczanej w sprawach, gdzie taka osoba działa jako pełnomocnik.

Co więcej, należy zauważyć, że przepisy ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej określają jedynie ogólne ramowe zasady doręczania przez organy KAS pism z wykorzystaniem e-Urzędu Skarbowego. Tymczasem kwestie dotyczące doręczenia pism pełnomocnikom powinny szczegółowo wynikać z przepisów Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tymi obecnymi przepisami pełnomocnicy powinni mieć adres elektroniczny do doręczeń. Adres do doręczeń powinien być wskazany w pełnomocnictwie. A organ podatkowy powinien doręczać pisma na adres wskazany w pełnomocnictwie.

Pełnomocnicy posiadają zatem uzasadnione oczekiwanie, że doręczenia związane z reprezentowaniem innego podmiotu będą kierowane wyłącznie na adres wskazany przez niego do doręczeń elektronicznych.

Wprowadzenie zaproponowanych przez Projektodawcę zmian zmierza de facto do pozostawienia nieuregulowanej kwestii tego, jaki adres jest adresem do doręczeń w przypadku, gdy strona reprezentowana jest przez pełnomocnika. W efekcie daje to organom podatkowym swobodę w wybieraniu jednego z kanałów doręczeń (e-Doręczenia lub e-Urząd Skarbowy), a u pełnomocników rodzi to stan niepewności. Tymczasem kwestia doręczenia stanowi dla podatnika prawidłowość doręczeń pism organu należy do gwarancji procesowych strony (por. wyrok NSA z 6 października 2022 r., I FSK 822/19, postanowienie NSA z 21 sierpnia 2024 r., III FSK 623/24), wobec czego nie powinno być żadnych wątpliwości co do tego, jaki adres jest tym adresem właściwym do dokonywania doręczeń.

Stosowanie e-Urzędu Skarbowego przy doręczeniach dokonywanych do pełnomocników powinno być wykluczone z tego względu, że jest to system całkowicie nieprzystosowany do „obsługi” spraw, w których występuje pełnomocnik:

- Nie jest możliwe ustanowienie administratora konta w systemie e-Urząd Skarbowy (przez co nie jest możliwe odpowiednie „centralne” zarządzanie korespondencją);
- Nie istnieje rozgraniczenie spraw prywatnych i profesjonalnych (tak jak jest to słusznie zrobione w e-Doręczeniach); w efekcie dochodzi do „wymieszania” sfery prywatnej danej osoby i sfery, w której działa jako pełnomocnik (i zwiększenia ryzyka nieprawidłowości w odbiorze korespondencji);
- Nie jest możliwe rozdzielenie zgody dotyczącej spraw prywatnych i profesjonalnych (przez co wycofanie zgody oznacza również brak możliwości doręczania pism prywatnych za pośrednictwem e-US).

Obecna konstrukcja powoduje zatarcie granicy między doręczeniami prywatnymi a zawodowymi oraz prowadzi do niepożądanego sytuacji, w której organ uznaje za „prawidłowy” sposób doręczenia inny niż ten wyraźnie wskazany przez stronę w pełnomocnictwie lub w aktach sprawy.

member of



member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

To z kolei może skutkować uznaniem za doręczone pism, z którymi pełnomocnik nie miał faktycznej możliwości zapoznania się, a co za tym idzie – naruszeniem prawa strony do obrony i skutecznego działania w toku postępowania.

W związku z powyższym, w naszej ocenie konieczne jest wprowadzenie jednoznacznych przepisów wyłączających możliwość doręczania pism procesowych na konto pełnomocnika w e-Urzędzie Skarbowym. Należy doprecyzować, że zgoda na korzystanie z e-US w sprawach prywatnych nie może być domyślnie rozszerzana na wszystkie sprawy, w których dana osoba działa jako pełnomocnik.

Zasadą powinno być doręczanie pism pełnomocnikom profesjonalnym na adres e-Doręczeń znajdujący się w Bazie Adresów Elektronicznych. Zaś umożliwienie doręczenia za pośrednictwem e-Urzędu Skarbowego powinno być jedynie w sytuacji, gdy pełnomocnik wyrazi na to odrębną zgodę. Należy jednak podkreślić, że powinna być to dodatkowa zgoda – inna niż ta, którą obecnie przewidują przepisy w art. 35e ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej.

3. Wprowadzenie możliwości zawiadamiania o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa ogólnego także przez pełnomocnika niezawodowego

(art. 1 pkt 46 projektu, zmiana art. 138d Ordynacji podatkowej)

Pozytywnie oceniamy dodanie proponowanego art. 138d § 5a Ordynacji podatkowej.

Dzięki temu rozwiązaniu możliwe będzie samodzielne zgłoszenie przez pełnomocnika nieprofesjonalnego zmiany, odwołania oraz wypowiedzenia pełnomocnictwa ogólnego.

Jak słusznie wskazano w uzasadnieniu projektu zmiana ta ograniczy ryzyko utrzymywania nieaktualnych danych w Centralnym Rejestrze Pełnomocnictw Ogólnych, zwłaszcza w sytuacji, gdy mocodawca nie dopełni obowiązku zgłoszenia zmian. Nieuzasadnione wydaje się utrzymywanie sytuacji, w których pełnomocnik nieprofesjonalny nie może samodzielnie dokonać zawiadomienia o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa (w szczególności, że taka możliwość istnieje w przepisach w odniesieniu do pełnomocników szczególnych).

4. Rozszerzenie możliwości doręczania wydruków pism utrwalonych w postaci elektronicznej na pisma opatrzone kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego

(art. 1 pkt 47 lit. a projektu, zmiana art. 144b § 1 Ordynacji podatkowej)

Pozytywnie oceniamy zmianę brzmienia art. 144b § 1 Ordynacji podatkowej.

Jak słusznie zauważono w uzasadnieniu, obecny brak spójności pomiędzy art. 144b a art. 126 § 1 Ordynacji podatkowej powoduje niejasności w zakresie możliwości doręczania wydruków dokumentów opatrzonych kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego.

member of



BUSINESSatOECD

member of

BUSINESSEUROPE

Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

Proponowana zmiana ujednolica i porządkuje przepisy, eliminując wątpliwości interpretacyjne i umożliwiając szersze wykorzystanie nowoczesnych narzędzi uwierzytelniania pism urzędowych.

VI. Pozostałe zmiany

1. Wprowadzenie możliwości przesłuchania w postępowaniu podatkowym strony lub świadka przez organ podatkowy przy użyciu urządzeń technicznych pozwalających na przeprowadzenie tej czynności na odległość

(art. 1 pkt 52 projektu, projektowany art. 199b Ordynacji podatkowej)

Pozytywnie należy ocenić zmianę wprowadzenia regulacji analogicznej do już obowiązującej w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej (art. 76), zgodnie z którą możliwe jest zdalne przesłuchanie strony i świadków w ramach kontroli celno-skarbowej.

Zgodnie z proponowanym nowym art. 199b Ordynacji podatkowej, możliwość zdalnego przesłuchania strony oraz świadków zostanie wprowadzona także w toku postępowania podatkowego.

Takie rozwiązanie może stanowić znaczne ułatwienie dla stron i świadków, a także ich pełnomocników, zwłaszcza w sytuacji, gdy czynność przesłuchania przeprowadza organ, który nie jest właściwy miejscowo dla osoby wzywanej na przesłuchanie, czy też gdy przesłuchanie jest przeprowadzane w ramach pomocy prawnej przez organ inny niż prowadzący postępowanie (którego siedziba znajduje się w miejscowości znacznie oddalonej od siedziby podatnika).

Takie rozwiązanie może wpłynąć pozytywnie na szybkość i efektywność prowadzonego postępowania, a także będzie zmniejszało potencjalne niedogodności związane z koniecznością osobistego stawiennictwa się w siedzibie organu przeprowadzającego przesłuchanie (np. minimalizacja kosztów dojazdu, oszczędność czasu, większa ekonomika postępowania), w sytuacji gdy strona/świadek przebywa w innej miejscowości.

Ta zmiana jest również jak najbardziej uzasadniona w kontekście coraz większego ucyfrowienia gospodarki i życia społecznego.

Zauważamy jednak, że projektodawca błędnie sformułował brzmienie proponowanego art. 199b § 2 Ordynacji podatkowej. W projekcie tego przepisu wskazano, że:

„Przepisy art. 76 ust. 2–7 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej oraz przepisy wydane na podstawie art. 76 ust. 8 tej ustawy stosuje się odpowiednio”.

Tymczasem w art. 76 ustawy o KAS nie ma ustępów o numerach 7 i 8 (przepis art. 76 ustawy o KAS kończy się na ustępie 6).

Dlatego wskazujemy, że prawidłowe brzmienie tego przepisu powinno być następujące:

member of

 BUSINESS at OECD

member of

 BUSINESS EUROPE

Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

„Przepisy art. 76 ust. 2–5 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej oraz przepisy wydane na podstawie art. 76 ust. 6 tej ustawy stosuje się odpowiednio”.

2. Uproszczenie trybu korygowania deklaracji z urzędu przez organ podatkowy w ramach czynności sprawdzających i zwiększenie wysokości korekty z kwoty 5.000 do 10.000 zł

(art. 1 pkt 53 projektu, zmiana art. 274 § 1 pkt 1, § 2 i 3 Ordynacji podatkowej)

Za uzasadnione należy uznać wprowadzenie zmiany polegającej na zwiększeniu do 10.000 zł (z 5.000 zł) kwoty, do jakiej organ podatkowy z urzędu może skorygować deklarację podatnika. Obecna wysokość zobowiązania podatkowego (nadpłaty, zwrotu podatku, nadwyżki podatku do przeniesienia, straty), która może zostać zmieniona w wyniku korekty deklaracji z urzędu obowiązuje od 2016 roku, co biorąc pod uwagę wskaźniki inflacyjne i spadek siły nabywczej pieniądza, jakie nastąpiły od tego czasu, uzasadnia zwiększenie ww. limitu.

Negatywnie oceniamy jednak zniesienie obowiązku doręczenia podatnikowi przez organ podatkowy kopii dokonanej w taki sposób korekty deklaracji podatkowej. Podatnik powinien mieć prawo do uzyskania pełnej informacji, w jaki sposób zostały zmienione przez organ podatkowy poszczególne pozycje złożonej przez niego deklaracji. W tym celu nie wystarczy jedynie przekazanie informacji o skorygowaniu deklaracji (której przekazanie nadal będzie obowiązkiem organu, tak jak w obecnie obowiązujących przepisach). Z informacji takiej wynika jedynie, jaka jest przyczyna dokonania korekty, oraz jaka jest związana z tą korektą zmiana wysokości zobowiązania podatkowego (nadpłaty, zwrotu podatku, nadwyżki podatku do przeniesienia, straty). Podatnik, otrzymując taką informację, może nie mieć pełnej wiedzy o wszystkich poprawkach lub uzupełnieniach dokonanych przez organ (wszystkich kwotach wpływających na wysokość zobowiązania podatkowego).

Dlatego proponujemy pozostawienie regulacji dotyczącej obowiązku przekazywania podatnikowi kopii (wydruku) deklaracji skorygowanej przez organ z urzędu. Posiadanie pełnej wiedzy o skorygowanej deklaracji może okazać się konieczne dla podatnika – m.in. na potrzeby sporządzania kolejnych deklaracji (w których konieczne będzie oparcie się na danych z poprzednich okresów rozliczeniowych), dla potrzeb ewidencyjnych (gromadzenia dokumentacji), w razie potrzeby użycia danych podatkowych z deklaracji w celu uwierzytelnienia się w usługach teleinformatycznych (jak np. Twój e-PIT), czy też w ramach innych procedur (np. kredytowych).

Jakkolwiek większość korekt dokonywanych z urzędu przez organy podatkowe nie ma wpływu na wysokość zobowiązania podatkowego (lub wpływa na wysokość zobowiązania podatkowego w stopniu minimalnym), to nie można jednak całkowicie wykluczyć sytuacji, w których do takich zmian dojdzie. Wówczas podatnik powinien posiadać pełną wiedzę co do tych zmian (poprzez otrzymanie kopii deklaracji).

member of



BUSINESSatOECD

member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenberg 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

VII. Zmiany Ordynacji podatkowej dotyczące przepisów w zakresie raportowania schematów podatkowych (MDR)

1. Wyłączenie możliwości wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie raportowania schematów podatkowych (art. 14b § 2a pkt 4 OP)

Projektodawca proponuje wyłączyć przepisy o raportowaniu schematów podatkowych MDR (rozdział 11a działu III OP) z instytucji interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego wydawanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Takie rozwiązanie zasługuje na jednoznacznie negatywną ocenę.

Przepisy rozdziału 11a działu III OP dotyczące MDR, zarówno w aktualnej wersji jak i tej projektowanej są wyjątkowo niejasne co w znacznym stopniu jest pokłosiem brzmienia i rozwiązań przyjętych w dyrektywie DAC – 6. Jednocześnie przepisy dotyczące obowiązków MDR nakładają na podatników określone obowiązki pod rygorem odpowiedzialności karnej skarbowej.

Ten stopień skomplikowania przepisów MDR powoduje, że korzystający jak i promotorzy którzy chcą się w sposób prawidłowy wywiązać ze swoich obowiązków powinni mieć możliwość wyjaśnienia swoich wątpliwości w drodze uzyskania interpretacji indywidualnej.

Mimo ograniczenia wysokości maksymalnej sankcji z KKS za niedochowanie obowiązków MDR, sankcje te pozostają wciąż na bardzo wysokim poziomie.

W uzasadnieniu do projektu nowelizacji wskazano, że „w ramach nowelizacji wyłączono wprost możliwość składania wniosków o wydawanie interpretacji indywidualnych w zakresie MDR. Szef KAS powinien być podmiotem uprawnionym do stwierdzania istnienia lub nie schematu podatkowego w danej sytuacji. Zapewniono jednak podatnikom ochronę poprzez wskazanie w przepisach, że potwierdzenie nadania NSP jakie otrzyma przekazujący tą informację (projektowany art. 86g § 6 Ordynacji podatkowej) jest równoznaczne z uznaniem opisanego w informacji uzgodnienia za schemat podatkowy. Natomiast w przypadku przeciwnym, Szef KAS wyda postanowienie o odmowie nadania NSP, gdy uzgodnienie nie spełnia cech schematu podatkowego (art. 86 i Ordynacji podatkowej).”

Trudno stwierdzić, na jakiej podstawie Projektodawca w uzasadnieniu do projektu nowelizacji wskazuje, że w przypadku uznania, że opisanie w informacji uzgodnienie nie spełnia cech schematu podatkowego Szef KAS wyda postanowienie o odmowie nadania NSP.

Projektowany art. 86i OP wymienia dwa przypadki, w których Szef KAS wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP. Żaden z nich nie dotyczy sytuacji, gdy zgłoszone uzgodnienie nie spełnia definicji schematu podatkowego. Wymogi określone w art. 86f § 1 OP oraz w art. 86n § 1 OP dotyczą tylko wymogów formalnych treści informacji MDR-1 oraz sposobu jej podpisania.

W przepisie tym powinna znaleźć się kolejna przesłanka odnosząca się do uzgodnień, które nie są schematami podatkowymi. Jest to niezmiernie istotne, choćby z uwagi na wnioski o ukaranie,

member of



BUSINESSatOECD

member of

BUSINESSEUROPE

Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

które mogą dotyczyć tylko i wyłącznie informacji o schematach podatkowych a do tej pory pomimo nadania NSP, Szef KAS dopisywał klauzulę, że potwierdzenie nadania NSP nie przesądza o tym, czy jest to schemat podatkowy.

W naszej ocenie wyłączenie możliwości składania wniosków o wydawanie interpretacji indywidualnych w zakresie MDR istotnie zwiększy liczbę składanych z ostrożności przez promotorów i korzystających informacji MDR- 1 co przełoży się na tzw. zjawisko nadraportowania. Składający w celu zapewnienia sobie ochrony, będą masowo składać informacje MDR- 1 by uzyskać postanowienie o odmowie nadania NSP.

W świetle cytowanego powyżej fragmentu nie wydaje, żeby taki był cel Projektodawcy.

2. Zakres przedmiotowy obowiązków MDR (projektowany art. 86a § 1 OP)

Mając na uwadze, że:

- a) według uzasadnienia do Projektu, jednym z głównych jego celów jest ograniczenie raportowania MDR w zakresie tzw. schematów krajowych, czyli według terminologii zaproponowanej w nowelizacji - podlegających zgłoszeniu uzgodnień krajowych i tym samym ograniczenie liczby przekazywanych informacji o podlegających zgłoszeniu uzgodnieniach krajowych;
- b) zgodnie z art. 2 ust. 2 Dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG, dyrektywa ta nie ma zastosowania do podatku od wartości dodanej i ceł ani do podatku akcyzowego;
- c) jak wskazał Minister Finansów w Objasnieniach podatkowych z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych (MDR) – dalej jako Objasnienia MDR, przedmiotem zainteresowania przepisów MDR są w przeważającej mierze podatki dochodowe.

proponujemy ograniczyć zakres raportowania tzw. schematów krajowych tylko do uzgodnień dotyczących podatków dochodowych. Dla przykładu w ok 90% informacje MDR-1 składane są przez JST. Wartość tych informacji nie przełożyła się na uszczelnienie systemu podatkowego a jest ogromnym obciążeniem finansowym dla tych jednostek.

Alternatywnie proponujemy wyłączenie z obowiązku raportowania schematów krajowych uzgodnień krajowych w przypadku, gdy uzgodnienie dotyczy wyłącznie podatku od towarów i usług lub podatku akcyzowego (podobnie jak ma to miejsce w odniesieniu do definicji schematu transgranicznego).

W naszej ocenie brak jest uzasadnionych przesłanek do utrzymywania obowiązku raportowania schematów krajowych z zakresu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, podczas gdy uzgodnienia transgraniczne z tego obszaru nie podlegają raportowaniu MDR.

Takie rozwiązanie jest tym bardziej niecelowe, że zarówno podatek od towarów i usług, jak i podatek akcyzowy, są podatkami zharmonizowanymi na poziomie Unii Europejskiej.

3. Limity kwotowe w definicji legalnej „podlegającego zgłoszeniu uzgodnieniu krajowemu (projektowany art. 86a § 2 pkt 3 OP)

Projektodawca proponuje usunięcie oddzielnego przepisu o kryterium kwalifikowanego korzystającego (aktualny art. 86a § 4 OP) i przeniesienie jego warunków do definicji legalnej pojęcia „podlegającego zgłoszeniu uzgodnieniu krajowemu”.

O ile samo rozwiązanie legislacyjne nie budzi większych zastrzeżeń, o tyle, w świetle deklarowanego celu w postaci ograniczenia obowiązków raportowania schematów krajowych, może dziwić brak zmian w brzmieniu samych warunków (progów kwotowych).

Podniesienie wartości przychodów lub kosztów lub wartości aktywów korzystającego w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalonych na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, które decydują o obowiązku raportowania schematów krajowych to najprostszy sposób na ograniczenie raportowania schematów innych niż transgranicznych i ograniczenie ich do tych, które mogą być istotne z punktu widzenia interesów Skarbu Państwa.

Dlatego niezrozumiałe jest pozostawienie limitu na niezmiennym poziomie 10 mln euro. Proponujemy podniesienie limitu do wartości 20 mln euro. Do rozważenia pozostawiamy także podniesienie limitu wartości rynkowej rzeczy lub praw np. do kwoty 5 mln euro.

Propozycja pozostawienia ww. limitów wartości na niezmiennym poziomie pozostaje w opozycji do stwierdzenia z uzasadnienia, że *„zapropozowane rozwiązania mają na celu również maksymalne odciążenie podmiotów zobowiązanych do raportowania przez ograniczenie raportowania podlegających zgłoszeniu uzgodnień krajowych”*.

Ponadto nie widzimy też racjonalnych podstaw, by uzgodnienia krajowe musiały być raportowane przez podatników, którzy nie spełniają ww. limitu, ale są podmiotem powiązany z podmiotem, który taki limit spełnia. W szczególności dotyczy to przypadków, gdy raportowane uzgodnienie nie ma nic wspólnego z takim podmiotem powiązany, na przykład w sytuacji, gdy podmiot spełniający wskazaną przesłankę „bycia powiązany” nie jest w ogóle uczestnikiem uzgodnienia. Proponujemy zatem doprecyzowanie, że ustalając dla określenia obowiązków raportowych spełnienie kryterium kwalifikowanego korzystającego należy brać pod uwagę podmioty powiązane uczestniczące w danym uzgodnieniu.

4. Wprowadzenie definicji cechy rozpoznawczej (projektowany art. 86a § 2 pkt 5 OP)

member of



member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenberg 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

Wprowadzenie definicji cechy rozpoznawczej oceniamy zasadniczo pozytywnie jako krok w dobrym kierunku, w szczególności odniesienie się do typowej właściwości uzgodnienia. Cieszy również próba zbliżenia tej definicji do dyrektywowego wzorca poprzez odwołanie się do unikania opodatkowania, a więc do powiązania systemu raportowania schematów podatkowych z tzw. „agresywnym planowaniem podatkowym”.

Wydaje się natomiast, że projektowane brzmienie, w części odnoszącej się do „wskazywania na potencjalne ryzyko unikania opodatkowania” jest pojęciem nieostrym pozostawiającym zbyt duże pole do jego swobodnej interpretacji. Można bowiem wyobrazić sobie argumentację, że niemal każdy przypadek, kiedy wystąpi korzyść podatkowa będzie mógł być interpretowany jako „potencjalne ryzyko unikania opodatkowania”.

Analogiczna regulacja jest wprowadzona w przepisach o CIT dotyczących wydawania opinii o stosowaniu preferencji, gdzie art. 26c ust. 3 posługuje się pojęciem „istnienia uzasadnionego przypuszczenia”. Mimo bardziej precyzyjnego brzmienia tej regulacji organy podatkowe nadużywają tej instytucji dopatrując się uzasadnionego przypuszczenia, tam gdzie ono w ogóle nie występuje.

Naszym zdaniem, pozostawienie tego przepisu w zaproponowanej treści będzie stanowić tylko pozorne ograniczenie obowiązków raportowania. Skoro bowiem potencjalne ryzyko może być różnie oceniane w zależności od oceniającego, to takie sformułowanie może doprowadzić do „ostrożnościowego nadraportowania”.

Proponujemy zatem usunięcie sformułowania „potencjalne”.

Jako zasadne uznajemy natomiast, wskazanie, że to typowa właściwość uzgodnienia ma wskazywać na ryzyko unikania opodatkowania.

Wątpliwość może również budzić powiązanie „typowej właściwości uzgodnienia” z innymi szczególnymi cechami rozpoznawczymi - w szczególności kwestia tego, jak się ma taka typowa właściwość uzgodnienia do progów kwotowych wskazanych w przesłankach innej szczególnej cechy rozpoznawczej.

5. Definicja ogólnej cechy rozpoznawczej dotycząca nabycia podmiotu przynoszącego stratę (projektowany art. 86a § 2 pkt 6 lit. e OP)

W porównaniu z obecnym stanem prawnym, Projektodawca proponuje rozszerzenie zakresu przedmiotowego komentowanej ogólnej cechy rozpoznawczej o przypadki nabycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa, które przynoszą stratę.

Rozszerzenie w takim zakresie zasługuje na negatywną ocenę. Po pierwsze, zaproponowane brzmienie jest niezgodne z brzmieniem Dyrektywy, w której ustawodawca unijny wskazał tylko nabycie przedsiębiorstwa przynoszącego stratę.

member of



member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

Po drugie regulacja w projektowanym brzmieniu spowoduje istotne problemy w jej stosowaniu, albowiem w większości przypadków zorganizowana część przedsiębiorstwa nie jest samobilansująca. W efekcie nie będzie wiadomo, czy dana zorganizowana część przedsiębiorstwa przynosi stratę czy też nie. W konsekwencji przepis w tym zakresie może się okazać martwy.

Zatem rekomendujemy wykreślenie z brzmienia komentowanej cechy rozpoznawczej sformułowań o zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

6. Zmiana ogólnej cechy rozpoznawczej dotyczącej zmiany kwalifikacji dochodów (projektowany art. 86a § 2 pkt 6 lit. f OP)

Wykreślenie sformułowania „lub zmiany zasad opodatkowania” z komentowanej ogólnej cechy rozpoznawczej należy ocenić pozytywnie.

Po pierwsze, jest to dostosowanie brzmienia ogólnej cechy rozpoznawczej do jej brzmienia z Dyrektywy. Po drugie propozycja ta może w znacznym stopniu ograniczyć problemy praktyczne z wykładnią definicji legalnej przedmiotowej cechy rozpoznawczej, albowiem sformułowanie „zmiana zasad opodatkowania” w obecnym stanie prawnym budzi liczne wątpliwości interpretacyjne i często prowadzi do nadmiernego, „ostrożnościowego” raportowania uzgodnień, które w istocie nie powinny być w ogóle traktowane jako schemat podatkowy.

7. Zmiana definicji kryterium głównej korzyści (projektowany art. 86a § 2 pkt 7 OP)

Kryterium głównej korzyści jest jednym z kluczowych pojęć w obszarze raportowania schematów podatkowych, albowiem stanowi jedno z kryteriów warunkujących zaistnienie schematu podatkowego w przypadku uzgodnień spełniających ogólną cechę rozpoznawczą. Proponowane w Projekcie powiązanie również innych szczególnych cech rozpoznawczych z kryterium głównej korzyści spowoduje, że jego znaczenie jeszcze wzrośnie.

W obecnym stanie prawnym, weryfikacja spełnienia tego kryterium opiera się na 3 przesłankach wyprowadzanych z brzmienia 86a §2 OP:

1. Przesłanka wystąpienia korzyści podatkowej
2. Przesłanka, aby korzyść podatkowa była główna lub jedną z głównych korzyści
3. Przesłanka alternatywnej drogi postępowania

Rekomendujemy pozostawienie brzmienie definicji kryterium głównej korzyści w aktualnym kształcie szczególnie w kontekście pozostawienia przesłanki alternatywnej drogi postępowania. W naszej ocenie takie rozwiązanie jest o tyle celowe, że stanowi swojego rodzaju dodatkowy filtr, konieczny do uznania uzgodnienia za schemat podatkowy. Nie widzimy zasadności zmiany tej definicji polegającej na pominięciu kryterium istnienia alternatywnej drogi postępowania.

8. Zmiana definicji legalnej pojęcia „korzyści podatkowej” (projektowany art. 86a § 2 pkt 8 OP)

Analogicznie jak w obecnym stanie prawnym, także Projekt zakłada by definicja legalna korzyści podatkowej z art. 3 pkt 18 OP na potrzeby przepisów MDR była rozbudowana o dwa dodatkowe przypadki.

Projektodawca proponuje zachować przepis stanowiący o tym, że korzyścią podatkową na potrzeby uregulowań MDR jest *„niepowstanie obowiązku lub odsunięcie w czasie powstania obowiązku sporządzania i przekazywania informacji podatkowych, w tym informacji o schematach podatkowych”*

Zachowanie status quo w powyższym zakresie uznajemy za błędną i nieuzasadnioną decyzję, zwłaszcza w świetle innych proponowanych zmian i deklarowanych w uzasadnieniu dwóch kluczowych celów nowelizacji – tj. dostosowania brzmienia polskich przepisów MDR do dyrektywy DAC – 6 oraz ograniczenia raportowania MDR, w szczególności w zakresie uzgodnień krajowych.

Po pierwsze należy wskazać, że w dyrektywie DAC-6 nie sposób odnaleźć takiej przesłanki odnoszącej się do korzyści podatkowej. W konsekwencji brak likwidacji powyższego pogłębia, a nie niweluje różnice między polskimi przepisami MDR a dyrektywą DAC-6.

Po drugie niecelowe jest uznanie, że korzyścią podatkową jest niepowstanie obowiązku lub odsunięcie w czasie powstania obowiązku sporządzania i przekazywania informacji podatkowych, w tym informacji o schematach podatkowych, skoro schemat podatkowy ma zawierać co najmniej jedną cechę rozpoznawczą czyli zgodnie z projektowaną definicją legalną cechy rozpoznawczej - typową właściwość lub typowy element uzgodnienia, który wskazuje na potencjalne ryzyko wystąpienia unikania opodatkowania.

Aby wystąpiło chociażby potencjalne ryzyko unikania opodatkowania, to mając na uwadze definicję unikania opodatkowania z art. 119a § 1 OP, korzyść podatkowa musi mieć wymiar finansowy.

Warto w tym miejscu zauważyć, że do celów ustalenia korzyści podatkowej na potrzeby przepisów działu IIIA OP „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania”, w tym rozdziału I tego działu, w którym znajduje się ww. definicja unikania opodatkowania, należy stosować definicję korzyści podatkowej w rozumieniu z art. 3 pkt 18 OP. Oznacza, to że na potrzeby przepisów o klauzuli GAAR korzyść podatkową jest definiowana w węższy sposób i nie obejmuje komentowanej przesłanki korzyści podatkowej.

Proponujemy zatem wykreślenie pkt b z proponowanego w Projekcie art. 86a § 2 pkt 8 OP.

9. Zmiana brzmienia szczególnej cechy rozpoznawczej dotyczącej korzystania przez dochód lub majątek z metod mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym państwie (projektowany art. 86a § 2 pkt 9 lit. d OP)

W porównaniu z obecnym brzmieniem komentowanej cechy, Projektodawca proponuje rozszerzenie jej zakresu przedmiotowego poprzez „wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych w sytuacji, gdy dany podmiot korzysta w ramach dochodu lub majątku z ulg lub zwolnień mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym państwie”. Powyższą propozycję oceniamy negatywnie.

Proponowana regulacja może doprowadzić do obowiązku raportowania zastosowania krajowych przepisów o ulgach i zwolnieniach, które stanowią implementację dyrektywy Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (tzw. dyrektywa IRD) czy też implementację dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (tzw. dyrektywa PS).

Mając na uwadze powyższe, wnioskujemy o odstąpienie zmiany brzmienia komentowanej szczególnej cechy rozpoznawczej.

10. Art. 86a § 2 pkt 9 lit. h) zmienianej Ustawy określający właściwość uzgodnienia, która spełnia warunek rozpoznania szczególnej cechy rozpoznawczej.

Przepis ten pozostaje bez zmian względem obowiązującego brzmienia, niemniej zwracamy uwagę, że w dotychczasowej praktyce przedmiotowym przepisem objęte były m.in. przypadki stosowania instytucji *safe harbour* w przypadku pożyczek do których zastosowanie ma art. 11g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. W tym zakresie wątpliwości dotyczyły obowiązku raportowego MDR w odniesieniu do pożyczek pomiędzy dwoma podmiotami krajowymi, gdy wysokość oprocentowania była ustalana w trybie art. 11g ustawy o CIT. W naszym przekonaniu stosowanie uproszczenia wynikającego z art. 11g ustawy o CIT w transakcji pomiędzy dwoma podmiotami krajowymi, nie powinno skutkować obowiązkiem raportowania MDR, jako że prowadziłoby to do nadmiernych obowiązków dokumentacyjnych i byłoby sprzeczne z fundamentalnym celem wprowadzenia do porządku prawnego przedmiotowych uproszczeń w zakresie cen transferowych.

11. Zmiana brzmienia szczególnej cechy rozpoznawczej dotyczącej transgranicznego przeniesienia aktywów (projektowany art. 86a § 2 pkt 9 lit. e OP)

member of



member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

Proponowane brzmienie art. 86a § 2 pkt 9 lit. e OP (odpowiadające aktualnemu) jest niezrozumiałe.

Nie jest jasne, w jaki sposób wynagrodzenie za przeniesienie aktywów miałyby być ustalane przez dwa państwa.

Proponujemy dostosowanie brzmienia tej przesłanki do pierwowzoru z dyrektywy DAC-6, tak aby wyraźnie wskazać, że chodzi o „kwoty uznawane za należne w zamian za te aktywa”, (możliwe do oszacowania) które różnią się o co najmniej 25%.

12. Definicja legalna szczególnej cechy rozpoznawczej dotyczącej przeniesienia praw do trudnych do wyceny wartości niematerialnych (projektowany art. 86a § 2 pkt 9 lit. i OP)

W celu zwiększenia czytelności i ułatwienia zdekodowania szczególnej cechy rozpoznawczej dotyczącej przeniesienia pomiędzy podmiotami powiązanymi praw do trudnych do wyceny wartości niematerialnych rekomendujemy modyfikację brzmienia jej definicji legalnej.

Proponujemy następujące brzmienie przepisu:

i) pomiędzy podmiotami powiązanymi dochodzi do przeniesienia praw do trudnych do wyceny wartości niematerialnych.

W obecnym stanie prawnym jak i proponowanym brzmieniu, ustalenie, że komentowana cecha dotyczy przeniesienia praw do trudnych wyceny wartości niematerialnych tylko i wyłącznie pomiędzy podmiotami powiązanymi, wymaga lektury nie tylko samej cechy, ale także uważnej lektury definicji legalnej trudnych do wyceny wartości niematerialnych.

Po implementacji zmiany, którą proponujemy ograniczenie tej cechy do relacji pomiędzy podmiotami powiązanymi, będzie dostrzegalne *prima facie*.

Zdajemy sobie sprawę, że wdrożenie zmiany w proponowanym przez nas brzmieniu spowoduje, że cecha literalnie będzie brzmieć inaczej niż w Dyrektywie, ale co istotne, jej zakres przedmiotowy i podmiotowy będzie dokładnie taki sam. Tym samym proponowana zmiana ma charakter jedynie redakcyjny a nie normatywny.

13. Definicja legalna szczególnej cechy rozpoznawczej dotyczącej restrukturyzacji mającej odpowiedni wpływ na EBIT podmiotu przenoszącego (projektowany art. 86a § 2 pkt 9 lit. j OP)

Projektodawca postanowił zachować dotychczasowe brzmienie szczególnej cechy rozpoznawczej dotyczącej restrukturyzacji mającej odpowiedni wpływ na EBIT podmiotu przenoszącego.

Mając na uwadze, że brzmienie komentowanej cechy w polskich przepisach MDR odbiega od jej brzmienia z Dyrektywy, to brak zmiany należy ocenić negatywnie.

Trudno znaleźć uzasadnienie, dlaczego Projektodawca dostosowuje brzmienie tylko niektórych cech rozpoznawczych do ich brzmienia w Dyrektywie.

Rekomendujemy, by komentowana cecha, zgodnie z brzmieniem z Dyrektywy została ograniczona do transgranicznego przeniesienia funkcji, ryzyk lub aktywów pomiędzy podmiotami powiązanymi.

Warto w tym miejscu wskazać, że przeniesienie funkcji, ryzyk lub aktywów pomiędzy dwoma podmiotami powiązanymi, które podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce nie generuje ryzyka w zakresie interesów budżetu państwa, związanego chociażby z wytransferowaniem poza Rzeczpospolitą potencjału do generowania zysku, a w konsekwencji potencjalnych obciążeń podatkowych od tego zysku.

Proponujemy też, by w projekcie lub alternatywnie w Objasnieniach podatkowych, wskazać od którego momentu należy liczyć trzyletni okres, o którym mowa w komentowanej cesze rozpoznawczej (to jest od momentu przeniesienia czy chodzi o pełne lata podatkowe następujące po przeniesieniu).

14. Definicja podmiotu powiązanego (projektowany art. 86a § 2 pkt 10 OP)

W projektowanej definicji podmiotu powiązanego pojawia się sformułowanie „wywiera znaczący wpływ”. Zakładamy, że zamiarem Projektodawcy jest, aby to sformułowanie było rozumiane w znaczeniu nadanym mu w przepisach o cenach transferowych.

Stosownie do art. 11a ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tj. Dz. U. z 2025 r., poz. 278) i art. 23m ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. Dz. U. z 2025 r., poz. 163) przez wywieranie znaczącego wpływu [...] rozumie się:

- 1) posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25%:
 - a) udziałów w kapitale lub
 - b) praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub
 - c) udziałów lub praw do udziału w zyskach, stratach, lub majątku, lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych, lub,
- 2) faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, lub
- 3) pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia.

Zatem w celu ograniczenia wątpliwości interpretacyjnych proponujemy doprecyzowania przepisu i rekomendujemy, by w Projekcie wskazać, że sformułowanie „wywiera znaczący wpływ” rozumieć w znaczeniu wynikającym z ww. przepisów o cenach transferowych.

15. Definicja innej szczególnej cechy rozpoznawczej (projektowany art. 86a § 2 pkt 15 OP)

Rozwiązania zaproponowane w Projekcie, łączące inne szczególne cechy rozpoznawcze z kryterium głównej korzyści, w projektowanym kształcie okażą się najprawdopodobniej niewystarczające.

W każdej sytuacji, w której działanie ma wymiar podatkowy, pojawia się bowiem wątpliwość co do obowiązku raportowania transakcji jako schematu podatkowego. W efekcie każdy taki przypadek wymagałby przeprowadzenia szczegółowej analizy uwzględniającej bieżącą wykładnię przepisów, literaturę przedmiotu oraz odpowiednie akty wykonawcze (w tym rozporządzenia wyłączające z raportowania określone uzgodnienia krajowe).

Postulujemy więc całkowitą rezygnację z raportowania na podstawie innych szczególnych cech rozpoznawczych, niewyprowadzonych bezpośrednio z Dyrektywy DAC-6. Z doświadczenia wynika bowiem, że sam obowiązek raportowania wypłat transgranicznych dywidend czy płatności odsetkowych stanowi już znaczną część zgłaszanych schematów.

Alternatywnie, przy braku uwzględnienia powyższego postulatu co do całkowitej rezygnacji z raportowania na podstawie nieznanych dyrektywie DAC-6 przesłanek innej szczególnej cechy rozpoznawczej, proponujemy następujące zmiany / doprecyzowania:

- (1) Wyłączenie obowiązku raportowania w oparciu o wskazanie uzgodnienia w informacjach IFT i TPR jest niewystarczające z powodu niekompatybilnych terminów raportowania: dla informacji MDR-1 to 30 dni, dla informacji podatkowej IFT – koniec marca następnego roku, zaś dla informacji TPR – koniec jedenastego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego.

Tym samym rekomendujemy odniesienie się nie do złożonych informacji IFT-2R i TPR, ale do informacji, które dany podmiot obowiązany jest złożyć na podstawie odrębnych przepisów.

- (2) Rekomendujemy też rozszerzenie katalogu przypadków, kiedy obowiązek przekazania informacji o podlegającym zgłoszeniu uzgodnieniu krajowym nie powstaje (projektowany art. 86a § 8 OP) np. o nierezydenta, który złożył zeznanie CIT-8, np. dotyczące rozliczenia zakładu zagranicznego przedsiębiorcy czy zbycia udziałów w spółce nieruchomościowej.
- (3) Proponujemy doprecyzowanie, że przesłanka, o której mowa w projektowanym art. 86a § 2 pkt 15 OP lit (b) dotyczy wyłącznie płatności transgranicznych – obecne brzmienie projektowanych przepisów dotyczy również wypłat wewnątrzkrajowych.

- (4) Proponujemy doprecyzowanie w zakresie projektowanego art. 86a § 2 pkt 15 OP lit (a), lit (b), oraz lit (c), że przekroczenie progów kwotowych wskazanych w tych regulacjach ma wynikać z „danego” konkretnego uzgodnienia.
- (5) Proponujemy całkowite zrezygnowanie z przepisu 86a § 2 pkt 15 OP lit (d) – sformułowanie tej przesłanki jest zupełnie niezrozumiałe i trudno sobie wyobrazić sytuację, kiedy podmiot niebędący polskim rezydentem podatkowym dokonuje porównania obciążeń podatkowych z tytułu danego uzgodnienia w swojej jurysdykcji podatkowej z hipotetycznymi obciążeniami podatkowymi tego samego uzgodnienia, gdyby był polskim podatnikiem.

W większości przypadków podmiot taki nie tylko nie zna polskich regulacji, ale nie mając w Polsce nawet ograniczonego obowiązku podatkowego, w ogóle nie jest obowiązany do stosowania jakichkolwiek polskich przepisów (a brzmienie tej przesłanki nie wynika przecież z Dyrektywy DAC-6).

16. Przekazanie do urzędu skarbowego informacji TPR-C oraz IFT-2R- Art. 86a § 8 pkt 3 OP.

Przekazanie do urzędu skarbowego informacji TPR-C oraz IFT-2R odbywa się kilka, a w skrajnych przypadkach nawet kilkanaście miesięcy po upływie 30-dniowego terminu na przekazanie informacji MDR-1 o schemacie podatkowym. Dlatego też przepis art. 86a § 8 pkt 3 lit. b OP w projektowanym brzmieniu z użyciem czasu przeszłego („zostały przekazane”) byłby *de facto* przepisem pustym. Dlatego też wskazanym byłoby zastąpienie dokonanego „przekazania” ogólnym występowaniem „obowiązku przekazania”. Tylko taka zmiana umożliwiłaby realizację wskazanego w uzasadnieniu projektu ustawy (na str. 54) wyłączenia kilkukrotnego informowania organu o tym samym zdarzeniu. Zwracamy dodatkowo uwagę, iż dane raportowane w ramach TPR-C/TPR-P mają charakter ogólny i nie zawierają danych analogicznych do tych przedkładanych w ramach składanych formularzy MDR-1/MDR-3, m.in. nie wskazują drugiej strony transakcji, a jedynie jurysdykcję, w której druga strona ma siedzibę/miejsce zamieszkania. Ponadto transakcje są grupowane co do rodzaju (transakcje jednorodne) – w tym zakresie niezbędnym mogą okazać się mogą dodatkowe objaśnienia.

17. Gwarancje i obowiązki promotora lub korzystającego wynikające z wydania przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych rozporządzenia wyłączającego podlegających zgłoszeniu uzgodnień krajowych (projektowany art. 86a § 12 OP)

Komentowany przepis stanowi o dwóch zagadnieniach. Pierwsze zdanie wprowadza regułę, że zastosowanie się do rozporządzenia ministra właściwego wyłączającego podlegające zgłoszeniu uzgodnienia krajowe, które pomimo spełnienia cech rozpoznawczych nie podlegają raportowaniu do Szefa KAS nie może szkodzić promotorowi lub korzystającemu, który nie złożył

member of



BUSINESSatOECD

member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenberg 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

informacji o schemacie podatkowym w terminie, w czasie, gdy podlegał zwolnieniu. Ten fragment nie budzi większych zastrzeżeń.

Z kolei w myśl drugiego zdania proponowanego przepisu, w przypadku wykreślenia danego zdarzenia z listy z ww. rozporządzenia bieg terminu do złożenia informacji o schemacie podatkowym rozpoczyna się od dnia następnego po dniu wykreślenia.

Druga część przepisu budzi zasadnicze wątpliwości i wymaga istotnej zmiany. Przepis ten sugeruje, bowiem, że dochodzi do zawieszenia biegu terminu do raportowania wymienionych w rozporządzeniu wydanym na podstawie §11 uzgodnień a nie do zwolnienia z tego obowiązku w okresie obowiązywania takiego rozporządzenia.

Zobowiązanie promotora lub korzystającego do złożenia informacji o schemacie podatkowym w terminie 30 od dnia następnego po dniu wykreślenia danego schematu podatkowego ze stosownego rozporządzenia ministra właściwego do spraw finansów publicznych, oznacza w praktyce, że rozporządzenie to nie zwalnia z obowiązku złożenia informacji MDR tylko czasowo zawiesza, a właściwie odracza w czasie ten obowiązek.

Takie rozwiązanie zasługuje na jednoznaczną negatywną ocenę. Warto w tym miejscu wskazać na dwie kwestie.

Po pierwsze, konieczność raportowania informacji MDR po wykreśleniu danego uzgodnienia krajowego z rozporządzenia wyłączającego wydanego na mocy projektowanego art. 86a § 11 OP de facto nie będzie żadnym ułatwieniem ani ograniczeniem obowiązków raportowania schematów krajowych.

W istocie proponowane rozwiązanie sprowadza się do odsunięcia w czasie powstania obowiązku sprawozdawczego na gruncie przepisów MDR. Jednocześnie doświadczenie pandemii COVID-19 i związanego z tym zawieszenia terminów na raportowanie schematów podatkowych pokazało, że raportowanie schematów podatkowych na bieżąco jest mniej kłopotliwe niż realizacja tego obowiązku po kilku miesiącach czy latach. Rozumiemy, że intencją Projektodawcy było, aby tylko uzgodnienia powstałe po dacie wykreślenia były odpowiednio raportowane.

Po drugie, w celu zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatników rekomendujemy wprowadzenie przepisu stanowiącego po jakim czasie przedawnia się obowiązek informacyjny raportowania schematów krajowych do Szefa KAS. Postulujemy by to był termin 3 lat od końca roku podatkowego, w którym miało miejsce zdarzenie powodujące obowiązek złożenia informacji MDR o uzgodnieniu krajowym.

18. Zmiany w zakresie prawnie chronionej tajemnicy zawodowej (art. 86b § 4 OP)

W znowelizowanym art. 86b § 4 Ordynacji podatkowej umożliwiono zwolnienie z obowiązku raportowania jedynie promotora będącego adwokatem, radcą prawnym, doradcą podatkowym, lub rzecznikiem patentowym. Proponowana zmiana jest konsekwencją wyroku TSUE w sprawie

member of



BUSINESSatOECD

member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

C-694/20 Orde van Vlaamse Balies i in. oraz wyroku TSUE w sprawie C-623/22 Belgian Association of Tax Lawyers i in.

Należy jednak zauważyć, że przy takim brzmieniu przepisu pominięte zostały pozostałe tajemnice zawodowe funkcjonujące w prawie polskim, przede wszystkim tajemnica bankowa w rozumieniu art. 104 i nast. ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Prawo bankowe (dalej: Prawo bankowe) oraz tajemnica zawodowa w rozumieniu art. 147 i nast. ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (dalej: Ustawa o obrocie).

Powyższa regulacja wdraża przepis art. 8ab ust. 5 Dyrektywy, który stanowi: „Każde państwo członkowskie może przyjąć niezbędne środki w celu umożliwienia pośrednikom zwolnienia się z obowiązku przekazywania informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, jeżeli takie zgłoszenie wiązałyby się z naruszeniem tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego. (...) Pośrednicy mogą być uprawnieni do zwolnienia z obowiązku określonego w akapicie pierwszym jedynie w zakresie, w jakim działają w granicach odpowiednich przepisów krajowych dotyczących ich zawodów”.

Przepisy Ordynacji podatkowej do tej pory nie definiowały oraz nie zawężyły pojęcia „prawnie chronionej tajemnicy zawodowej”. Kwestia interpretacji tego pojęcia została poruszona w Objasnieniach MDR, w których wprost wskazana została tajemnica bankowa oraz tajemnica zawodowa z Ustawy o obrocie.

Mając na uwadze fakt, że proponowane brzmienie przepisu art. 86b § 4 OP prowadziło do naruszenia tajemnicy bankowej oraz tajemnicy zawodowej z Ustawy o obrocie zakładamy, że intencją Projektodawcy nie było ich wyeliminowanie z pojęcia prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, lecz wyłącznie doprecyzowanie zawodów prawniczych, które mogą powołać się na tajemnicę zawodową w kontekście raportowania schematów podatkowych.

W związku z powyższym postulujemy uwzględnienie w przepisie art. 86b § 4 Ordynacji podatkowej wszystkich tajemnic zawodowych obowiązujących w prawie polskim.

19. Art. 86c § 1 OP

W projekcie ustawy projektodawca zamierza pozostawić dotychczasowy 30-dniowy termin dla korzystającego na złożenie informacji MDR-1. Termin ten w dużych spółkach jest często ogromnym wyzwaniem, zważywszy na wielość i różnorodność zdarzeń gospodarczych we wszystkich właściwie komórkach organizacyjnych spółki, które mogą spełnić przesłanki schematu podatkowego, a także trudny do przewidzenia (i tym samym zaplanowania) moment ich wystąpienia (czyli datę tzw. pierwszej czynności). Dodatkowo gdy nałożymy na to przypadki urlopów przysługujących (jak wszystkim innym pracownikom) osobom odpowiedzialnym za raportowanie MDR w wynikającym z Kodeksu pracy wymiarze (nieprzerwany okres 2 tygodni) oraz ew. zwolnienia lekarskie, to wydaje się, że wydłużenie terminu na zaraportowanie do

member of



BUSINESSatOECD

member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenberg 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

2 miesięcy powinno usunąć te niedogodności po stronie przedsiębiorców, a jednocześnie nie narazi na szwank interesu administracji skarbowej.

20. Art. 86e OP

W projekcie nie znalazło się ponowienie dziś obowiązującego i zawartego w art. 86e § 1 OP rozwiązania, w myśl którego wykonanie obowiązku przekazania przez jednego z korzystających informacji o schemacie podatkowym zwalnia z tego obowiązku pozostałych korzystających, jeżeli zostali wskazani w informacji MDR-1 i poinformowani na piśmie o numerze NSP tego schematu, z załączeniem potwierdzenia jego nadania. Rozwiązanie to było przez lata skutecznym sposobem na uniknięcie dublowania składanych MDR-1. Niestety w nowym brzmieniu rozwiązanie to zostało ponowione tylko w odniesieniu do promotorów (art. 86e § 1 OP), a w przypadku korzystających jedynie dla schematów transgranicznych (art. 86c § 4 OP). Dlatego też postuluje się powrót do dotychczasowego rozwiązania.

21. Treść informacji o schemacie podatkowym (projektowany art. 86f OP)

Art. 86f § 1a OP - Projekt ustawy wskazuje jako datę kursu przeliczeniowego kwot w walutach obcych na PLN „ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień przekazania informacji o schemacie podatkowym” (art. 86f § 1a OP). Jest to bardzo niepraktyczne rozwiązanie, gdyż w praktyce wymusza wypełnienie, podpisanie elektroniczne i wysłanie danej informacji MDR-1 tego samego dnia. Wymóg taki nie jest niczym uzasadniony i powinien zostać „poluzowany”. Bez straty dla wartości poznawczej przekazywanych administracji skarbowej informacji byłoby przecież przyjęcie kursu z dnia nieco wcześniejszego, np. z ostatniego dnia roboczego miesiąca poprzedzającego miesiąc wysłania informacji. Data mogłaby być powiązana z uzgodnieniem a nie terminem przekazania informacji. Jaką datę należałoby przyjąć, gdyby podmiot nie złożył informacji, a w trakcie kontroli okazałoby się ciążył na nim obowiązek?

Zgodnie z projektowanym art. 86f § 1 pkt 3 lit. a i b OP, jeżeli korzystającym lub promotorem jest osoba fizyczna, to informacja o schemacie podatkowym powinna zawierać m.in. datę i miejsce urodzenia, adres zamieszkania a w przypadku promotora lub korzystającego niemającego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej m.in. miejsca zamieszkania numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość, lub inny numer identyfikacyjny, jeżeli osoba ta nie posiada identyfikatora podatkowego. Ponadto, w przypadkach, gdy schemat podatkowy dotyczy osób będących podmiotami powiązanymi z korzystającym, identyczne dane należy podać o takich podmiotach powiązanych.

Rekomendujemy ograniczenie zakresu wymaganych w informacji MDR danych o promotorach lub korzystających lub podmiotów powiązanych z korzystającym - jeżeli są osobami fizycznymi. W naszej ocenie na początkowym etapie realizacji zadań ustawowych przez Szefa KAS dane

member of



BUSINESSatOECD

member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

dotyczące daty i miejsca urodzenia oraz adresu zamieszkania osoby fizycznej nie są konieczne. Imię i nazwisko, identyfikator podatkowy lub numer i seria paszportu albo innego dokumentu potwierdzającego tożsamość to dane pozwalające na jednoznaczną identyfikację osoby fizycznej.

W obecnym stanie prawnym istnieje również wymóg podawania w informacji MDR-1 daty i miejsca urodzenia oraz adresu zamieszkania osoby fizycznej. Dotychczasowa praktyka pokazuje, że często uzyskanie danych w tym zakresie jest bardzo mocno utrudnione i czasochłonne, szczególnie w odniesieniu do osób fizycznych będących obcokrajowcami.

Mając na uwadze powyższe, z katalogu danych wskazywanych w informacji o schemacie podatkowym, rekomendujemy usunięcie daty i miejsca urodzenia oraz adresu zamieszkania promotora lub korzystającego lub podmiotów powiązanych z korzystającym.

22. Możliwość modyfikacji złożonej informacji MDR (projektowany art. 86h § 1 - § 1e OP)

Projektowane przepisy wprowadzają m.in. wyraźną podstawę prawną do dokonania uzupełnienia dokumentu MDR-1 (i pozostałych) z własnej inicjatywy składającego, bez wezwania Szefa KAS. W obecnym stanie prawnym, takiej wyraźnej podstawy nie ma, aczkolwiek w naszej ocenie nie można się zgodzić z kategorię wskazanem na stronie <https://www.podatki.gov.pl/mdr/kontakt/> że „w przypadku przekazania Szefowi KAS informacji o schemacie lub zawiadomienia zawierających błędy, podmiot z własnej inicjatywy nie ma uprawnień do składania uzupełnień zarówno w zakresie informacji i zawiadomień o schemacie podatkowym jak i uzupełnienia błędnie złożonego podpisu na formularzu. Uzupełnienie informacji lub zawiadomienia może mieć miejsce wyłącznie na wezwanie Szefa KAS (art. 86h § 1 OP)”.

Uprawnienie Szefa KAS do wezwania składającego o uzupełnienie uprzednio złożonej informacji, nie oznacza automatycznie, że składający z własnej inicjatywy nie może złożyć takiego uzupełnienia.

W naszej ocenie komentowane przepisy powinny zostać doprecyzowane.

Po pierwsze projektowane przepisy nie dają jednoznacznej odpowiedzi, czy korzystający może z własnej inicjatywy uzupełnić informację o stosowaniu schematu podatkowego (MDR – 3) przekazywanej na podstawie proponowanego art. 86j OP.

Po drugie, mając na uwadze, że Projektodawca proponuje dodać przepis, zgodnie z którym składający, który bezzasadnie odmówi lub nie dokona w wyznaczonym terminie złożenia uzupełnień lub wyjaśnień, do których został wezwany przez Szefa KAS, może zostać ukarany karą porządkową w trybie i na zasadach określonych w rozdziale 22 działu IV Ordynacji podatkowej rekomendujemy wprowadzenie minimalnego terminu na złożenie takich uzupełnień lub wyjaśnień. Termin ten powinien uwzględniać fakt, że informacja MDR-1 zawiera niejednokrotnie bardzo szczegółowe informacje, których ustalenie lub zebranie wymagana odpowiedniego czasu.

Po trzecie rekomendujemy na poziomie ustawowym uregulowanie trybu składania uzupełnień w przypadku dostrzeżenia przez składającego błędów lub braków w złożonych przez siebie formularzach MDR-1 także po nadaniu NSP. Wydaje się, że najbardziej właściwym sposobem byłoby przyznanie promotorom / korzystającym uprawnienia do wystąpienia do Szefa KAS o zmianę treści NSP (co wymagałoby ponownego rozpatrzenia takiego zgłoszenia przez Szefa KAS).

23. Katalog przypadków, w których Szef KAS wydaje postanowienie o odmowie nadanie NSP (projektowany art. 86i § 1 OP)

Rekomendujemy by do katalogu przypadków, w których Szef KAS wydaje postanowienie o odmowie wydania NSP *expressis verbis* wskazać sytuację, w której Szef KAS uzna, że wskazane i opisane w informacji MDR-1 uzgodnienie nie spełnia definicji schematu podatkowego.

Dostrzegamy konieczność dodania przesłanki dot. uzgodnienia niespełniającego cech schematu podatkowego jako obowiązującej do wydania postanowienia o odmowie nadania NSP.

Wbrew treści uzasadnienia projektu, nie można tego wywieść z brzmienia proponowanych przepisów. Należy też wyraźnie podkreślić, że wskazana w proponowanym art. 86a § 1 pkt 1 OP sytuacja uprawniająca Szefa KAS do wydania postanowienia o odmowie wydania NSP dotyczy innych przypadków. Brak spełnienia wymogów formalnych dotyczących informacji MDR-1 nie oznacza, że opisane w informacji MDR – 1 uzgodnienie nie spełnia definicji schematu podatkowego.

Jednocześnie postulujemy wskazanie terminu, w jakim Szef KAS jest zobligowany do wydania postanowienia o odmowie nadania NSP lub doprecyzowanie, że termin na nadanie NSP dotyczy także odmowy jego nadania.

24. Wprowadzenie jednego terminu na złożenie informacji MDR-3 (projektowany art. 86j § 1 OP)

Z aprobatą należy się odnieść do rozwiązania wprowadzającego jeden termin na złożenie informacji MDR-3.

Natomiast postulujemy rozważenie zmiany tego terminu, albowiem czas do końca trzeciego miesiąca następującego po zakończeniu roku podatkowego pokrywa się z innymi, licznymi obowiązkami podatkowymi i sprawozdawczymi wynikającymi z rozliczenia rocznego w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

Proponujemy, by termin ten był do 4 miesiąca po zakończeniu roku podatkowego.

25. Art. 86j § 1b OP data kursu przeliczeniowego

Projekt ustawy wskazuje jako datę kursu przeliczeniowego kwot w walutach obcych na PLN „ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień przekazania informacji o stosowaniu schematu podatkowego” (art. 86j § 1b OP). Jest to bardzo niepraktyczne rozwiązanie, gdyż w praktyce wymusza wypełnienie, podpisanie elektroniczne i wysłanie danej informacji MDR-3 tego samego dnia. Wymóg taki nie jest niczym uzasadniony i powinien zostać „poluzowany”. Bez straty dla wartości poznawczej przekazywanych administracji skarbowej informacji byłoby przecież przyjęcie kursu z dnia nieco wcześniejszego, np. z ostatniego dnia roboczego miesiąca poprzedzającego miesiąc wysłania informacji.

VIII. Zmiany dotyczące przepisów ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁵

1. Doprecyzowanie terminu na wniesienie skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego na opinie transgraniczną

Pozytywnie oceniamy proponowaną zmianę brzmienia art. 53 § 1 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Zmiana ta zapewnia doprecyzowanie przepisu oraz eliminuje ewentualne wątpliwości interpretacyjne dotyczące terminu na wniesienie skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego

w sprawach opinii transgranicznych. Jasne wskazanie, że na opinię, o której mowa w art. 119 z.z. § 1 Ordynacji podatkowej, oraz na odmowę jej wydania przysługuje skarga w terminie 30 dni zapewnia spójność z obowiązującymi przepisami dot. opinii transgranicznej, które również są objęte tym samym terminem skargi.

2. Nowe uprawnienie Ministra Finansów do występowania z wnioskiem do NSA o podjęcie uchwały abstrakcyjnej.

Nie aprobowujemy zaproponowanego przez Projektodawcę wprowadzenia uprawnienia Ministra Finansów do występowania z wnioskiem o podjęcie uchwały.

Oczywiście należy zgodzić się ze stanowiskiem przedstawionym w uzasadnieniu Projektu, że Minister Finansów jest organem odpowiedzialnym za jednolite stosowanie prawa podatkowego, zaś wprowadzenie dodatkowego uprawnienia realnie zwiększałoby jego sprawczość w reagowaniu na bieżące problemy interpretacyjne w tym obszarze.

⁵ Tj. Dz. U. z 2024 r. poz. 935, ze zm.

Trzeba jednak zwrócić uwagę na kilka kwestii, które poddają w wątpliwość zasadność wprowadzenia tej zmiany.

Po pierwsze, wydaje się, że zasługuje na aprobatę obowiązująca w obecnych przepisach ogólna zasada wyłączająca organy administracyjne z kręgu podmiotów uprawnionych do wystąpienia z wnioskiem o podjęcie uchwały abstrakcyjnej. Jak pokazywały bowiem doświadczenia oparte na wcześniej obowiązujących przepisach (szeroko zakreślających zakres potencjalnych wnioskodawców), organy administracji wykorzystywały tę instytucję do uchylania się od podejmowania decyzji w tzw. niewygodnych i najtrudniejszych sprawach⁶. Co więcej – takie uprawnienie mogłoby prowadzić do próby obejścia (dwuinstancyjnej) kontroli dokonywanej przez wojewódzkie sądy administracyjne, które zasadniczo byłyby związane oceną prawną przedstawioną przez NSA⁷.

Po drugie, tego rodzaju uprawnienie może prowadzić do próby „zabetonowania” przez Ministra Finansów pewnego rodzaju spraw. Uchwały abstrakcyjne Naczelnego Sądu Administracyjnego mają bowiem charakter ogólny i nie mogą odnosić się do konkretnych stanów faktycznych. Celem tych uchwał jest rozstrzyganie rozbieżności w wykładni prawa, a nie ocena indywidualnych spraw. Oznacza to, że NSA w uchwałach abstrakcyjnych nie analizuje szczegółowych okoliczności konkretnych przypadków, lecz ogranicza się do przedstawienia ogólnej interpretacji przepisów prawnych. Tymczasem w większości spraw podatkowych – kluczowego znaczenia nabiera jednak specyfika sytuacji podatnika. W ramach postępowania dotyczącego wydania abstrakcyjnej uchwały NSA niemożliwe będzie uwzględnienie tej specyfiki. NSA nie będzie mógł również wziąć pod uwagę wszystkich argumentów podatników (którzy w pewien sposób będą wykluczeni z tego postępowania).

Po trzecie, jak wskazuje się w doktrynie, instytucja abstrakcyjnych uchwał NSA wyjaśniających przepisy prawne, stanowi istotne odstępstwo od konstytucyjnej zasady podległości sędziów tylko Konstytucji RP i ustawom⁸. Jako taka powinna być traktowana przez organy uprawnione do jej uruchomienia jako instytucja wyjątkowa, a przepisy określające możliwości jej zastosowania powinny być stosowane w sposób rygorystyczny⁹. Dlatego też, jakiegokolwiek rozszerzanie zakresu podmiotów uprawnionych do zawnoskowania o wydanie uchwały NSA powinno być dokonywane tylko w szczególnie uzasadnionych przypadkach (a takim przypadkiem nie wydaje się uzupełnienie tego grona o jeden z organów administracji).

⁶ Por. J. P. Tarno [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. V, Warszawa 2011, art. 264.

⁷ Tamże.

⁸ T. Woś [w:] H. Knysiak-Sudyka, M. Romańska, T. Woś, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. VI, Warszawa 2016, art. 264, A. Skoczylas, *Moc wiążąca uchwał NSA a prawa jednostki (w:) Jednostka w demokratycznym państwie prawa*, Bielsko-Biała 2003, s. 600.

⁹ Tamże.

Po czwarte, jak wskazał sam Projektodawca w uzasadnieniu, że cechą łączącą podmioty, które obecnie uprawnione są do składania wniosków o wydanie uchwały NSA jest to, że nie występują one w postępowaniu sądowoadministracyjnym we własnym interesie, ale w celu ochrony obiektywnego porządku prawnego. Tymczasem z pewnością nie można tego byłoby powiedzieć o Ministrze Finansów. Jest to bowiem zasadniczo podmiot nadrzędny nad jedną ze stron postępowania sądowoadministracyjnego. Dlatego też, umożliwienie składania wniosku o wydanie uchwały może wcale nie realizować funkcji ochrony porządku prawnego, lecz w pewien sposób będzie dawało dodatkowe uprawnienie podmiotowi w pewien sposób działającemu we własnym interesie.

Podsumowując, nie widzimy uzasadnionych podstaw do wprowadzania tego rodzaju zmiany i rozszerzania zakresu podmiotów uprawnionych do składania wniosku o wydanie uchwały abstrakcyjnej NSA.

IX. Zmiany w ustawie z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy¹⁰

1. Uchylenie ograniczenia przedawnienia karalności przestępstw skarbowych

(art. 7 pkt 2-3 i 5 projektu, zmiany art. 44 § 2, § 3-5, art. 51 § 1 i art. 116a kks)

Zgodnie z projektem nowelizacji, proponuje się zmianę art. 44 KKS poprzez uchylenie § 2, zgodnie z którym karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności publicznoprawnej. Oznacza to zatem odejście od zasady, że jeżeli doszło do przedawnienia zobowiązania podatkowego, to ustaje także karalność przestępstwa skarbowego.

Uchylenie tego przepisu spowoduje, że nawet w sytuacji, gdy zaległość podatkowa ulegnie przedawnieniu (zobowiązanie wygaśnie z uwagi na przedawnienie), na skutek czego organy podatkowe nie będą mogły tej zaległości egzekwować, to nie będzie przeszkód do pociągnięcia do odpowiedzialności karnej skarbowej w związku z tym zobowiązaniem podatkowym.

Tę zmianę oceniamy negatywnie.

Należy bowiem wskazać, że skoro Skarb Państwa nie ma już podstaw do dochodzenia danej należności publicznoprawnej, bo doszło do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego na skutek przedawnienia, to nie ma żadnego uzasadnienia dla karania tego podatnika za przestępstwo związane z tą należnością. Nie istnieje już bowiem żadna kwota zaległości należna Skarbowi Państwa (zobowiązanie wygasło).

Warto również podkreślić, że jednym ze znamion czynu zabronionego wielu przestępstw określonych w KKS jest uszczuplenie należności publicznoprawnej (lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej). Oznacza, że są to przestępstwa materialne (skutkowe), na które

¹⁰ T.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 628 ze zm., dalej: **KKS**.

składa się czyn sprawcy oraz określony skutek tego czynu (którym w tym przypadku jest spowodowanie uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie należności przysługujących Skarbowi Państwa). W przypadku przedawnienia zobowiązania podatkowego, czyn ten takiego skutku zostaje całkowicie pozbawiony (nie można mówić o uszczupleniu należności publicznoprawnej, gdyż należność ta nie jest wymagalna i wobec upływu terminu przedawnienia, nie może być egzekwowana od podatnika). Tym samym czyn nie zawiera znamion czynu zabronionego, co powinno skutkować niemożnością ukarania sprawcy. Zatem usunięcie tego przepisu w wielu przypadkach może prowadzić do kontynuowania postępowań karnych skarbowych, które ostatecznie i tak nie będą mogły zakończyć się jakimkolwiek ukaraniem.

Tego rodzaju przepis usuwa bardzo istotne i potrzebne gwarancje dla podatników. Oczywistym jest bowiem, że sytuacji, w której odpada podstawa do dochodzenia przez organy podatkowe zapłaty podatku, to brak jest też podstaw do pociągnięcia podatnika do odpowiedzialności¹¹. Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu: „Skoro nie dochodzi się już uszczuplonej należności publicznoprawnej, to konsekwentnie nie jest uzasadnione karanie sprawcy za przestępstwo polegające na jej uszczupleniu. Rozumowanie takie wydaje się logicznie i związane jest również z tym, że przestępstwo pod względem materialnoprawnym pozbawione jest już skutku będącego jego znamieniem. Można pokusić się tu o stwierdzenie, że przedawnienie należności publicznoprawnej skutkuje odpadnięciem swoistej prawnokarnej causy ukarania sprawcy”¹².

Zaproponowana zmiana stanowi po raz kolejny próbę przeniesienia nieudolności organów państwa (które w odpowiednim i bardzo długim czasie nie potrafią ustalić prawidłowości rozliczeń podatników) na podatników. Taka sytuacja jest całkowicie nieakceptowalna.

Proponowane zmiany rodzą również ryzyko polegające na utrudnieniu podatnikowi obrony w postępowaniu karnym skarbowym, z uwagi na brak posiadania dokumentacji dotyczącej przedawnionego okresu. Zgodnie z art. 86 § 1 Ordynacji podatkowej, podatnicy są obowiązani do przechowywania ksiąg i związanych z ich prowadzeniem dokumentów do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, chyba że ustawy podatkowe stanowią inaczej. Podatnik ma zatem obowiązek przechowywania dokumentacji księgowej za okres maksymalnie do 5 lat wstecz. Proponowana nowelizacja umożliwi organom ścigania wszczęcie postępowania karnego skarbowego za okres przedawniony podatkowo, co do którego podatnik nie musi posiadać już odpowiedniej dokumentacji.

2. Zmiany w zakresie niewykonywania obowiązków MDR wskazanych w ustawie Kodeks karny skarbowy oraz wprowadzenie nowych sankcji

¹¹ G. Keler [w:] J. Błachut, A. Soja, G. Keler, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2024, art. 44.

¹² P. Wilk, R. Seweryn, *Przedawnienie w prawie karnym skarbowym: analiza konstytucyjności wybranych przepisów i aktualnych problemów w orzecznictwie*, Prok. i Pr. 2019/9, s. 73–74.

(art. 7 pkt 4 projektu, zmiana art. 80f Kodeksu karnego skarbowego)

Jak wynika z przepisów Dyrektywy oraz ogólnego prawa unijnego, kara dotycząca nieprawidłowości dotyczących MDR powinna być proporcjonalna do charakteru naruszenia.

W naszej ocenie zaproponowane zmiany w zakresie kar dotyczących MDR są niewystarczające i nadal mogą prowadzić do naruszenia zasady proporcjonalności.

Jak słusznie zauważa Projektodawca, obecne kary KKS w zakresie MDR są najwyższe w Unii Europejskiej (mogą wynieść maksymalnie około 9,6 mln EUR). Tymczasem analogiczne kary w innych krajach wynoszą maksymalnie około 870 tys. EUR w Holandii, 250 tys. EUR w Luxemburgu, 4 tys. EUR w Hiszpanii.

Jednak nawet po wprowadzeniu projektowanych zmian – nadal będziemy mieli do czynienia z karami dotyczącymi MDR, których maksymalny wymiar będzie bardzo wysoki (tj. prawie 15 mln PLN). Nie powinno być zatem wątpliwości, że również po proponowanych zmianach maksymalna wysokość kary będzie miała charakter całkowicie nieproporcjonalny do charakteru naruszenia (w szczególności w porównaniu z innymi państwami UE).

Dlatego też proponujemy dalsze znaczące obniżenie maksymalnego wymiaru karu dotyczącego naruszeń w zakresie MDR. Zasadnym wydaje się dopasowanie tego maksymalnego limitu do stawek, które grożą za analogiczne naruszenia w zakresie nieprawidłowości dotyczących składania informacji podatkowych, o których mowa w art. 80 KKS (tj. ustalenie tego maksimum na poziomie 120 stawek dziennych).

3. Wprowadzenie mandatu zaocznego

(zmiany art. 138 KKS)

Projektodawca proponuje wprowadzenie do Kodeksu karnego skarbowego nowego rodzaju mandatu karnego w sprawach o wykroczenia skarbowe, tj. mandatu zaocznego, nakładanego na sprawcę wykroczenia bez konieczności jego osobistego stawiennictwa (pod jego nieobecność).

Zmianę tę oceniamy co do zasady pozytywnie. Wprowadzenie instytucji mandatu zaocznego w znacznym stopniu może ograniczyć dolegliwości związane z potrzebą stawienia się sprawcy wykroczenia skarbowego w siedzibie finansowego organu postępowania przygotowawczego celem przyjęcia mandatu. Może to być o tyle istotne w sytuacjach, gdy sprawca nie ma możliwości osobistego stawiennictwa lub ma tę możliwość znacznie utrudnioną, a jednocześnie chciałby, aby jego sprawa o wykroczenie została zakończona na etapie postępowania mandatowego. Pozytywnie oceniamy także wprowadzenie zasady, że zgoda na przyjęcie mandatu będzie równoznaczna dopiero wraz z uiszczeniem grzywny nałożonej mandatem w ustawowym terminie (nie będzie zgody „dorozumianej” na przyjęcie mandatu poprzez samo odebranie przesyłki listowej), a także zrezygnowanie z tzw. fikcji doręczenia przy doręczaniu mandatu i określania związanych z tym negatywnych dla podatnika skutków. Taka regulacja

member of



BUSINESSatOECD

member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

powinna oznaczać, że sprawca nie będzie mógł ponosić negatywnych konsekwencji w przypadku, gdy nie zostanie mu skutecznie doręczony mandat karny zaoczny (wówczas brak zapłaty grzywny nie będzie mógł być traktowany jako odmowa przyjęcia mandatu).

Zaznaczamy jednak, że pewne problemy mogą pojawić się na etapie stosowania proponowanych przepisów w praktyce. Aby im zapobiec, w szczególności istotne będzie prawidłowe sformułowanie pouczenia w wystawionym mandacie zaocznym, aby sprawca wykroczenia miał pełną świadomość skutków związanych z brakiem zapłaty grzywny wymierzonej mandatem zaocznym.

Co równie istotne, odebranie mandatu i brak zapłaty grzywny wymierzonej mandatem (co oznacza brak wyrażenia zgody na jego przyjęcie) nie powinno automatycznie prowadzić do wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Sprawca powinien nadal mieć (w razie zakwestionowania zasadności mandatu zaocznego) możliwość osobistego stawienia się w siedzibie finansowego organu postępowania przygotowawczego, wyjaśniania swojej sytuacji przed organem i ewentualnego zakończenia sprawy w ramach postępowania mandatowego. Postulujemy wprowadzenie odpowiednich regulacji, które będą to jasno umożliwiać.

X. Inne kwestie

W projekcie brak jest sygnalizowanych przez MF zmian dot. Działu IIB (art. 20s – art.20zq OP) – Program Współdziałania. Kilkuletnie doświadczenia i obserwacje Programu Współdziałania tak po stronie organów jak i uczestników programu pozwalają na postawienie tezy o możliwości dalszego jego rozwój. Możliwości takie zostały zidentyfikowane po stronie Ministerstwa Finansów co było komunikowane w ramach podejmowanych działań resortu finansów. Równolegle uczestnicy Programu doceniając funkcjonujące rozwiązania identyfikują obszary, które wymagałyby korekt/rozwoju aby Program był bardziej atrakcyjny dla uczestników, aby odpowiadał planowanym i podejmowanym działaniom biznesowym a jednocześnie nie generował ryzyk po stronie organów skarbowych. Poniżej wskazujemy obszary Programu współdziałania, w których oczekiwana jest zmiana regulacji i dotychczasowej praktyki:

1. umożliwienie wejścia do programu współdziałania spółek z grupy kapitałowej (w tym również spółek zależnych uczestnika, które nie spełniają warunków uczestnictwa w programie jako samodzielnego uczestnika;
2. umożliwienie wejścia do programu podatkowych grup kapitałowych, w tym w szczególności takich, które nie mają swojej historii a spółka dominująca w PGK była uczestnikiem Programu Współdziałania przed powstaniem PGK (nowo tworzone podatkowe grupy kapitałowe);
3. w kontekście pkt 2 powyżej zasadnym jest skrócenie czasu audytu wstępnego dla podmiotów nowopowstałych (np. PGK, zwłaszcza w przypadkach gdy Spółka dominująca była uczestnikiem programu współdziałania przed powstaniem PGK). Obecnie audyt wstępny obejmuje 2 lata podatkowe poprzedzające rok, w którym podatnik złożył wniosek o podpisanie umowy

member of



BUSINESS at OECD

member of

BUSINESSEUROPE

Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenberg 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

o współdziałanie, oraz okres od początku roku podatkowego, w którym podatnik wystąpił z wnioskiem, do dnia zakończenia audytu wstępnego. W przypadku utworzenia PGK audyt wstępny mógłby obejmować do 2 lat poprzedzających rok, w którym podatnik wystąpił z wnioskiem o podpisanie umowy, z jednoczesnym uwzględnieniem nie uwzględnianie w audycie wstępnym spółki dominującej, która była uczestnikiem Programu przed zawianiem PGK;

4. zmniejszenie kryteriów niezależności audytorów w przypadku niezależnego audytu funkcji podatkowej – uczestnikami Programu są duże podmioty, które nierzadko współpracują w jednym czasie z wieloma podmiotami, o których mowa w art. 20zo § 2. Ograniczenia w możliwości wyboru podmiotu do przeprowadzenia niezależnego audytu funkcji podatkowej utrudniają bieżącą współpracę z tymi podmiotami lub skutkują poszukiwania wśród podmiotów o mniejszym zaufaniu i doświadczeniu;

5. rozszerzenie katalogu porozumień podatkowych (art. 20zb) o opinie o braku zasadności zastosowania do czynności opodatkowanej art. 5 ust. 5 ustawy o VAT, opinii o zastosowaniu preferencji, o której mowa w art 26b ustawy o CIT oraz o zakresy opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego, wiążącej informacji stawkowej, wiążącej informacji akcyzowej.

Powyższe zmiany umożliwiłyby udział całych grup kapitałowych w Programie Współdziałania, zwiększyłyby tym samym transparentność spółek i przyczyniłyby się do wzrostu zaufania do organów skarbowych. Udział w Programie – zwiększa świadomość podatkową pracowników oraz daje możliwość nieograniczonego dostępu do wiedzy i fachowców z zakresu podatków, a w konsekwencji wpływa na jakość rozliczeń podatkowych.

Konfederacja Lewiatan, KL/166/52/ASW/2025

member of



member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy