

Warszawa, 14 czerwca 2013 r.

DDR-III-022-60/5/13/1104

Pan
Maciej Grabowski
Podsekretarz Stanu
Ministerstwo Finansów

Stanowisko Pani Minister

W odpowiedzi na pismo z dnia 6 maja 2013 r. (PK4/0301/7/ZAP/12/13/RD-41187) w sprawie zgłoszenia ewentualnych uwag do projektu założeń projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, uprzejmie przekazuję stanowisko Ministerstwa Gospodarki.

Projekt, jak wynika z założeń, zawiera propozycje kompleksowych rozwiązań przygotowanych w oparciu o doświadczenia zebrane w trakcie kontroli podatkowych i skarbowych. Rozumiejąc intencje projektu, mającego na celu usprawnienie procedur podatkowych oraz uszczelnienie systemu podatkowego, należy jednak poddać kompleksowej analizie, czy niezamierzonym skutkiem niektórych propozycji zmian nie będzie utrudnienie wykonywania działalności gospodarczej przez małych podatników, w tym pogorszenie relacji między organami administracji a przedsiębiorcami oraz klimatu wykonywania działalności gospodarczej m.in. poprzez zwiększenie uznaniowości organów podatkowych.

Uwagi szczegółowe do projektu założeń.

Ad. pkt 4 lit. a). Określenie przesłanek wydania interpretacji indywidualnych

Szczegółowe określenie wymogów wydania interpretacji ogólnej ułatwi porównanie indywidualnego stanu faktycznego podatnika z opisem zagadnienia, na podstawie którego została ona wydana. Należy jednak zauważyć, że również w przypadku, gdy podatnik złoży wniosek o interpretację indywidualną, która byłaby tożsama z interpretacją ogólną, decyzja o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej powinna być równoznaczna z objęciem danego zdarzenia gospodarczego wnioskującego podatnika zakresem wskazanej interpretacji ogólnej. Innymi słowy, dla wnioskującego skutki interpretacji ogólnej powinny być tożsame ze skutkami interpretacji indywidualnej. Odmowa

wydania interpretacji indywidualnej nie powinna pozostawiać podatnika w niepewności co do prawidłowości stosowania przez niego prawa podatkowego.

W związku z tym organ podatkowy, odmawiając wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej, powinien wyraźnie wskazać, że zastosowanie się do interpretacji ogólnej, na którą wskaże organ, będzie chroniło podatnika, w takim samym stopniu jak gdyby otrzymał interpretację indywidualną.

Ad. pkt 4 lit. b). *Zmiana w zakresie przedmiotu interpretacji ogólnej*

Wykonywanie działalności gospodarczej jest procesem dynamicznym, często związanym z koniecznością podejmowania szybkich decyzji, niekiedy nawet bez uprzedniego, szczegółowego analizowania wszystkich możliwych jej skutków. Wyłączenie możliwości uzyskania interpretacji indywidualnej odnośnie do zaistniałego stanu faktycznego pozbawi podatników możliwości zweryfikowania ich działania.

Interpretacja jest sposobem uzyskania stanowiska co do prawnopodatkowej oceny jego działań, który w najpełniejszy sposób zabezpiecza podatnika, wydatnie obniżając ryzyko gospodarcze. W obecnym stanie prawnym, interpretacja, która stwierdza, że działanie podatnika było niezgodne z przepisami prawa podatkowego może skłonić podatnika do dokonania korekty i zastosowania prawidłowej konstrukcji prawnopodatkowej. Tymczasem, proponowane rozwiązanie będzie oznaczało, że podatnik dowie się o ocenie swojej działalności dopiero w toku czynności sprawdzających lub kontroli.

Proponowane ukształtowanie interpretacji będzie skutkowało podwyższeniem ryzyka wykonywania działalności gospodarczej, szczególnie u mikroprzedsiębiorców, którzy nie korzystają z profesjonalnej obsługi prawnej.

Ad. pkt 4 lit. c). *Odmowa wydania interpretacji jeżeli przedstawiony we wniosku całokształt zdarzeń wskazuje na zamiar uniknięcia opodatkowania.*

Z propozycji nie wynika, na podstawie jakich przesłanek organ podatkowy będzie mógł orzec o odmowie wydania interpretacji indywidualnej ze względu na potencjalny zamiar uniknięcia przez podatnika opodatkowania. Wydaje się, że nie jest możliwe stworzenie katalogu przesłanek jednoznacznie wskazujących, że przedstawiona sytuacja jest wykreowana jedynie w celu uniknięcia opodatkowania. Dlatego też ewentualne decyzje opierałyby się w tym zakresie na uznaniowości organu.

Podatnikowi, któremu organ odmówi wydania interpretacji, proponuje się możliwość wystąpienia z wnioskiem o wydanie opinii zabezpieczającej w zakresie istnienia przesłanek zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W ocenie Ministerstwa Gospodarki jest to działanie komplikujące system prawa podatkowego oraz nakładające na podatnika dodatkowe obowiązki, w tym finansowe.

Znacznie wydłuży się również czas oczekiwania na opinię. Już w myśl obowiązującego przepisu art. 14d Ordynacji podatkowej interpretację indywidualną minister właściwy do spraw finansów publicznych wydaje bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Natomiast projektowana opinia zabezpieczająca ma

być wydawana w nawet dłuższym, bo 6-miesięcznym terminie. W przypadku projektowanej instytucji, sytuacja podatnika będzie szczególnie trudna, gdyż brak odpowiedzi w powyższym terminie nie będzie oznaczał „milczącej akceptacji”. Takie rozwiązanie nie koresponduje z art. 11 ust. 9 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 ze zm.), który stanowi, że „jeżeli organ nie rozpatrzy wniosku w terminie, uznaje się, że wydał rozstrzygnięcie zgodnie z wnioskiem przedsiębiorcy, chyba że przepisy ustaw odrębnych ze względu na nadrzędny interes publiczny stanowią inaczej”. Co najmniej półroczny okres oczekiwania podatnika na opinię może spowodować, że planowana transakcja w ogóle nie dojdzie do skutku bądź jej warunki w trakcie oczekiwania ulegną zmianie.

Ponadto, proponowana wysokość opłaty od wniosku ustalona w wysokości 25.000 zł i 50.000 zł będzie stanowiła barierę w korzystaniu z opinii zabezpieczającej. Podatnik, który nie będzie zdolny ponieść takiego kosztu znajdzie się w stanie swoistego zawieszenia. Z jednej strony nie otrzyma interpretacji indywidualnej, a z drugiej otrzyma sygnał od organu podatkowego, że jego działania potencjalnie mogą być uznane za zmierzające do unikania opodatkowania. W takiej sytuacji, podatnik wiedząc o negatywnej ocenie jego zamierzeń, nie będzie – ze względów czysto finansowych – w stanie skorzystać ze środków ochrony swoich praw. W związku z tym należy wypracować takie rozwiązania, które nie będą uzależniały dostępu do środków prawnych od przesłanek czysto finansowych.

Takie ukształtowanie procedury znacznie ograniczy pewność prawną podatników.

Ad. pkt 4 lit. e). *Cyfryzacja postępowania interpretacyjnego.*

Wprowadzenie obowiązku składania wniosku o interpretację indywidualną jedynie za pomocą środków komunikacji elektronicznej w ocenie Ministerstwa Gospodarki jest przedwczesne. Nie ulega wątpliwości, że coraz większa grupa podatników korzysta w codziennej pracy z komunikacji elektronicznej. Dążąc jednak do utrzymania jednakowych standardów także dla części niekorzystającej z komunikacji elektronicznej, należałoby pozostawić możliwość składania wniosku w formie papierowej, przynajmniej przez określony czas.

Ad. pkt 4 lit. i). *Przyznanie prawa do występowania o interpretację zamawiającym publicznym.*

Pozytywnie oceniając możliwość zwrócenia się przez podmioty zamawiające, w rozumieniu ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych, z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia ceny zamówienia publicznego, Ministerstwo Gospodarki wskazuje, że z uwagi na istotność zagadnienia oraz potrzebę sprawnego procedowania w toku prowadzonego postępowania w sprawie udzielenia zamówienia publicznego, należałoby rozważyć przyspieszony tryb rozpatrywania tego typu wniosków.

Ad. pkt 5. *Skutki naruszenia właściwości miejscowej organu.*

Odnosząc się do propozycji wprowadzenia zasady, zgodnie z którą naruszenie przepisów o właściwości miejscowej w zakresie organów nadzorowanych przez Ministra Finansów nie stanowi podstawy do uchylecia rozstrzygnięcia, w ocenie Ministerstwa Gospodarki, jest

rozwiązaniem zbyt daleko idącym. Wystarczające byłoby korzystanie przez organy skarbowe z ogólnodostępnej bazy informatycznej Krajowego Rejestru Sądowego i CEIDG.

Adres wskazany w powyższych rejestrach, na dzień wszczęcia kontroli czy postępowania, uznawany byłby za właściwy adres podmiotu a pisma przesyłane na aktualny adres uwidoczniiony w danym rejestrze traktowane jako właściwie doręczone (rękojmią wiary publicznej wpisów). Całkowite uniemożliwienie podatnikowi zaskarżenia rozstrzygnięcia z powodu naruszenia przepisów o właściwości miejscowej może ograniczyć prawo podatnika do kontroli aktu administracyjnego w sytuacji pomyłki, czy niestaranności organu.

Ad. pkt 10. Wyznaczenie organu właściwego.

Proponowane rozwiązanie, jak i inne wyrażone np.: w pkt 99, 100, 103, 144 lit. b) i lit. c) prowadzi do zatarcia różnicy między statusem i uprawnieniami organów podatkowych i organów kontroli skarbowej.

Wprowadzenie proponowanych zmian, rodzi pytanie czym będzie się różniło postępowanie kontrolne prowadzone przez organ kontroli skarbowej od kontroli podatkowej i postępowania podatkowego prowadzonego przez organ podatkowy? Biorąc pod uwagę cel jaki przyświecał ustanowieniu dwóch odrębnych postępowań, konieczne jest szczegółowe uzasadnienie zmian skutkujących zbliżeniem zakresu działań kontrolnych i uprawnień obu służb.

Ad. pkt 15. Uelastycznienie wyboru metody szacowania podstawy opodatkowania.

Przepisy Ordynacji podatkowej wprost wymieniają sześć metod szacowania podstawy opodatkowania. Proponowana zmiana ma polegać na rezygnacji z przyznania tym metodom pierwszeństwa i umożliwieniu organom podatkowym skorzystania z innych niewymienionych metod.

Możliwość zastosowania innych niewymienionych wprost w Ordynacji podatkowej metod istnieje już w przepisach, a twierdzenie, że uzasadnienie przyczyn niezastosowania wymienionych metod nadmiernie przedłuża postępowanie podatkowe nie zostało wystarczająco wyjaśnione.

Ad. pkt 16. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania.

W ocenie Ministerstwa Gospodarki głębszego rozważenia wymaga ponowne wprowadzanie do polskiego systemu podatkowego ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wraz ze wszystkimi dodatkowymi uregulowaniami z nią związanymi, w proponowanej formie.

Wskazane elementy definicji pojęcia unikania opodatkowania, m.in. „korzyść podatkowa” jako dominujący cel ukształtowania czynności prawnej (...), „sztuczność, nieadekwatność (...) czynności” są niewystarczające do dokonania ostatecznej oceny projektowanej klauzuli. Sam fakt funkcjonowania zbliżonej klauzuli w niektórych krajach nie powinien być przesądzającym uzasadnieniem dla działań legislacyjnych w Polsce, ponieważ o ostatecznej treści przepisu, zwłaszcza opierającego się o klauzule generalne, decyduje wiele czynników właściwych poszczególnym systemom prawnym. W prawie podatkowym szczególnie istotne

są szczegóły rozwiązań w poszczególnych krajach, zwłaszcza w kontekście specyfiki danego systemu podatkowego, czy stopnia rozwoju rynku.

Zgodnie z proponowanym rozwiązaniem organy podatkowe i organy kontroli skarbowej ustalając przesłanki dokonywania przez podatników poszczególnych czynności prawnych (w tym wszelkiego rodzaju transakcji gospodarczych), wkraczałyby w obszar interpretowania zdarzeń gospodarczych, wcielając się w wieloaspektową rolę przedsiębiorców, której nie pełnią i w której nie mają doświadczenia (tj. wypracowywaniu zysków, konkurowaniu, utrzymywaniu relacji z kontrahentami, długofalowym rozwoju biznesu, itd.). Decyzje biznesowe podejmowane są na podstawie różnych motywów (również emocjonalnych) i mają różne cele o różnych horyzontach czasowych. Rzeczywiste intencje przyświecające poszczególnym stronom transakcji są w pełni znane jedynie im samym. Przyznanie organom podatkowym kompetencji do weryfikacji i oceny tych intencji sprawia, że podatek jest zmuszony do odpięcia *stricte* podatkowej interpretacji jego działania. Tymczasem, każde działanie gospodarcze ma nie tylko skutki podatkowe, ale także jest związane z wieloma innymi aspektami, jak np. strategia wejścia na nowy rynek, wzmocnienie pozycji konkurencyjnej, itp. Dlatego ocena dokonana przez pracownika administracji podatkowej (w szczególności odróżnienie transakcji „typowych” od „nietypowych”, określania ich „istoty ekonomicznej”, definiowanie „nadużycia możliwości swobodnego kształtowania stosunków prawnych”, określania poziomu ryzyka gospodarczego, itd.) nie może być uznana, za w pełni miarodajną. Szczególnie trudne będzie wyjaśnienie i udowodnienie (także w sensie procesowym) przez podatnika swoich motywacji. Z tych względów, ciężar dowodu zostanie *de facto* przeniesiony na podatnika. To on będzie musiał odeprzeć zarzut wyłącznie podatkowego motywu swojej czynności prawnej. Zachodzi bowiem obawa, że organy będą korzystały z klauzuli każdym przypadku, gdy oceniana transakcja będzie wydawała im się bardziej korzystna od podobnych transakcji, z którymi miały już do czynienia. W takim przypadku postępowanie podatkowe sprowadza się do obrony podatnika przed zarzutem. Co gorsza, już sama możliwość zastosowania przez organ kontrolny klauzuli spowoduje konieczność szczegółowego opisywania przez podatnika jego modelu biznesowego, czyli wyjawienia najbardziej cennych i wrażliwych informacji dotyczących nie tylko pojedynczych transakcji, ale i całego przedsiębiorstwa.

W przypadku przyjęcia tego rozwiązania, w opinii Ministerstwa Gospodarki, dopiero sposób sformułowania konkretnego przepisu umożliwi pełną ocenę wprowadzanej klauzuli. Jednocześnie wydaje się, że należałoby rozważyć opracowanie listy działań uznanych za niezgodne z prawem. Lista taka mogłaby być aktualizowana.

Ad. pkt 16 lit. e). *Wstrzymanie wykonania decyzji wydanej na podstawie klauzuli.*

Wydaje się, że propozycja dzielenia wysokości zobowiązania na część, która wynika z zastosowania klauzuli i na pozostałą będzie trudna do zrealizowania przez organy kontrolne.

W ocenie MG trudno będzie jednoznacznie przyporządkować konkretne wydatki do tej części zobowiązania, wobec której zastosowano klauzulę lub do pozostałej. Między poniesionymi wydatkami zachodzą ścisłe powiązania, które w przypadku wygranej sprawy przed sądem

spowodują, że organ będzie musiał na nowo określić wysokość zobowiązania za dany okres rozliczeniowy w obu częściach decyzji.

Ad. pkt 17. *Opinie zabezpieczające.*

W celu złagodzenia efektu stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, zaproponowane zostało utworzenie nowej konstrukcji prawnej chroniącej podatnika. Tą konstrukcją ma być wydawanie przez organ opinii zabezpieczających w zakresie istnienia przesłanek zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

W ocenie Ministerstwa Gospodarki, propozycja wprowadzenia nowej opinii, wydawanej w terminie co najmniej 6 miesięcy i po uiszczeniu opłaty w wysokości 25.000 zł lub 50.000 zł negatywnie wpłynie na klimat wykonywania działalności gospodarczej w Polsce. Proponowana opłata za wydanie opinii może wręcz uniemożliwić małym i średnim firmom skorzystanie z tej formy zabezpieczenia. Także czas oczekiwania na jej wydanie będzie zniechęcał do skorzystania z tej instytucji. W przypadku przyjęcia tego rozwiązania proponuję rozważenie powiązania wysokości powyższej opłaty z wysokością obrotów firmy lub stopniem skomplikowania sprawy.

W projekcie brak jest kalkulacji potwierdzającej tezę o zwiększonej pracochłonności oceny sytuacji podatkowej zawartej we wniosku o opinię zabezpieczającą (str. 22, drugi akapit), która mogłaby uzasadniać nałożenie proponowanej wysokości opłat za wydanie opinii. Odwoływanie się do opłat wnoszonych w celu uzyskania porozumienia o uznanie prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej, wydaje się nieuzasadnione, zarówno ze względu na rodzaj podmiotów, które starają się o takie porozumienie (duże podmioty), jak i rodzaj skomplikowania rozpatrywanej materii. W przypadku klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, o opinię zabezpieczającą mogą chcieć się ubiegać również mali i średni przedsiębiorcy.

Zasadnym wydaje się więc, że uzasadnienie tej propozycji powinno zawierać informacje, w jakich przypadkach organy skarbowe stosowały klauzulę za czasów jej funkcjonowania i ile trwały takie kontrole. Czy czas ich trwania odbiegał znacznie od innych postępowań, mających na celu ustalenie w prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego. Przeprowadzenie analizy w tym zakresie mogłoby być pomocne przy udzieleniu odpowiedzi na pytanie, o celowość tej instytucji. Propozycja wprowadzenia instrumentu droższego i czasochłonnego nie wpłynie na poprawę relacji między podatnikami a organami podatkowymi.

Ad. pkt. 18. *Rada do Spraw Unikania Opodatkowania.*

Na wzór rozwiązań francuskich, australijskich oraz kanadyjskich proponuje się utworzenie Rady do Spraw Unikania Opodatkowania. Rada ma być kolegialnym, eksperckim ciałem opiniodawczym w sprawach indywidualnych, w których zastosowano klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania (w decyzji organu I instancji). Przewiduje się, że celem Rady będzie wydawanie na wniosek podatnika niewiążących opinii na etapie postępowania podatkowego w jego fazie odwoławczej o zasadności zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Wniosek będzie podlegał opłacie, jednak brak jest w projekcie informacji

o jej wysokości i sposobie przeznaczenia. Proponuje się, aby skład Rady nie przekraczał 15 osób, a Członków Rady, jej przewodniczącego oraz jego zastępcę powoływał Minister Finansów na 4-letnią kadencję. Przewiduje się również, że koszty działania Rady będą pokrywane z budżetu państwa.

Projekt założeń nie wskazuje w jaki sposób członkowie Rady będą wynagradzani za pracę, czy będzie to wynagrodzenie wypłacane na podstawie zawartej umowy o pracę, czy będzie ono uzależnione np.: od liczby odbytych posiedzeń Rady. Mając na uwadze kwestie wydatkowania środków publicznych oraz podejmowane działania na rzecz zniesienia procedury nadmiernego deficytu ustanowionej dla Polski przez Komisję Europejską, zasadnym jest uzupełnienie projektu założeń (testu regulacyjnego) o koszty związane z funkcjonowaniem Rady, tak aby móc odnieść się do zasadności tej propozycji, tym bardziej, że opinie Rady nie będą wiążące dla instytucji podatkowych w toczących się postępowaniach. Słusznym wydaje się także opisanie mechanizmu rozwiązań wprowadzonych w innych państwach, gdzie Rada nie funkcjonuje.

Ze względu na charakter opinii Rady, powstaje pytanie, czy w Radzie powinni zasiadać przedstawiciele Ministerstwa Finansów. Ponieważ zadaniem Rady będzie wydawanie opinii w fazie odwoławczej postępowania podatkowego, stanowisko Rady będzie w pewnym sensie oceniało prawidłowość działania organów podatkowych. Z tych względów uczestnictwo w Radzie przedstawicieli Ministerstwa Finansów może stać w konflikcie z założeniem o neutralności i stricte eksperckim charakterze tego ciała.

Ad. pkt 35 lit. a). i b). *Nowe przypadki wygaśnięcia zobowiązań podatkowych.*

Zgodnie z propozycją zapłata zobowiązania podatkowego dokonana przez inny podmiot niż zobowiązany lub przez małżonka podatnika powoduje jego wygaśnięcie. W przypadku uregulowania zobowiązania przez inny podmiot niż zobowiązany wprowadzone zostały warunki konstytuujące fakt zapłaty. Są to: brak wątpliwości co do treści dowodu wpłaty oraz kwota nie przekraczająca 1000 zł. Warunków takich nie ma w przypadku zapłaty zobowiązania przez małżonka podatnika. Brak jest wyjaśnienia podstaw przyjęcia jako warunku kwoty 1000 zł.

Ad. pkt 36. *Umożliwienie zapłaty podatku w kasie podmiotu obsługującego organ podatkowy.*

Rezygnacja z prowadzenia kas przez organ podatkowy i zobowiązanie podatników do zapłaty podatku w zewnętrznych, profesjonalnych podmiotach zajmujących się obsługą finansową wpłynie na zwiększenie kosztów ponoszonych przez podatników.

W projekcie założeń brak jest informacji o skali płatności dokonywanych w kasach oraz wskazania miejsc gdzie wpłat jest najwięcej i najmniej. Dane te pozwoliłyby dokonać pełniejszej oceny projektowanego rozwiązania. Wydaje się jednak, że podatnicy powinni mieć możliwość dokonania zapłaty zobowiązań podatkowych w kasie, czyli bez dodatkowych opłat podmiotów pośredniczących.

Ad. pkt 38. Zaliczenie wpłaty na poczet najstarszych zaległości.

Proponowany przepis ma na celu uniemożliwienie wskazania przez podatnika, która zaległość podatkowa i z jakiego tytułu ma zostać w pierwszej kolejności uregulowana. Jednocześnie, w przypadku wpłat rat lub zaległości wraz z odsetkami proponuje się pozostawienie dotychczasowej możliwości zapłaty wskazanej przez podatnika zaległości. Takie rozwiązanie jest niekorzystne dla podatników prowadzących działalność gospodarczą, ponieważ może wystąpić sytuacja w której podatnikowi będzie zależało na uregulowaniu konkretnego zobowiązania, innego niż wynikające ze zmienionych przepisów.

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

Z uwagi na lakoniczne stwierdzenie, że skala naruszeń we wskazanych przypadkach jest poważna, uzasadnionym jest, aby Minister Finansów wskazał w ilu przypadkach obecnie obowiązujący 3 - letni termin na wydanie decyzji ustalającej wpłynął na przedawnienie zobowiązań podatkowych podatników, którzy w złożonych deklaracjach podali dane niezgodne ze stanem faktycznym, przekazali płatnikom niepełne lub nierzetelne dane oraz podatników nie prowadzących ewidencji bądź prowadzących ją w sposób nierzetelny.

Ad. pkt 47. Przerwa biegu terminu przedawnienia w okresie zawieszenia tego terminu.

Propozycja ma na celu powiększenie katalogu sytuacji, w których mimo zawieszenia biegu terminu przedawnienia, nastąpi jego przerwanie. W efekcie w sytuacjach, o których mowa w art. 70 § 3 i § 4 Ordynacji podatkowej nastąpi wydłużenie terminu przedawnienia zobowiązania.

Zasadnym byłoby ponowne przeanalizowanie czy wprowadzenie zmiany nie wpłynie na zbyt długie wydłużenie okresu przedawnienia w sytuacji o której mowa w art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej w stosunku do obecnie obowiązujących przepisów.

Ad. pkt 55. i ad. pkt 124. Decyzja o stwierdzeniu nadpłaty.

Proponowany obowiązek określenia w decyzji stwierdzającej nadpłatę wysokości zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości w takim zakresie, w jakim powstanie nadpłaty związane jest ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego może być uznany przez podatnika za potwierdzenie prawidłowości obliczenia zobowiązania podatkowego za dany okres rozliczeniowy.

Dlatego zasadne jest równoczesne wprowadzenie obowiązku poinformowania podatnika, że pomimo wydania ww. decyzji, nadal możliwe będzie wydanie kompleksowej decyzji wymiarowej, obejmujące te same zobowiązania (zobowiązania za dany okres).

Ad. pkt 61. Moment zaliczenia nadpłaty

Z propozycji polegającej na wprowadzeniu jednolitej zasady przy zaliczaniu nadpłaty na poczet zaległości podatkowych, nie wynika jasno jak należy rozumieć zwrot: „ujawnienie przez podatnika albo przez organ podatkowy”. Ponadto, w ostatnim zdaniu należałoby doprecyzować, jak należy rozumieć sformułowanie „niewymienione wyżej przypadki”,

a także nie jest jasne, czy zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowej ma następować z dniem powstania nadpłaty w rozumieniu art. 73 § 1 pkt 1-3 i 5 Ordynacji podatkowej.

Ad. pkt 70. *Wymiana informacji przez organy administracji.*

Propozycja ma na celu zwiększenie zakresu możliwości żądania przez organ podatkowy informacji dostępnych obecnie dla organów kontroli skarbowej. Przyznanie takich kompetencji wymaga szerszego uzasadnienia, a także szczegółowego wskazania jakie informacje mogą mieć istotny wpływ dla ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego.

Ad. pkt 86. *Wyłączenie przesłanki wszczęcia postępowania karnego z katalogu podstaw wyłączenia pracowników organu podatkowego z postępowania.*

W celu właściwej oceny propozycji, Ministerstwo Gospodarki zwraca się o przedstawienie informacji na temat skali problemu, którego rozwiązaniem ma być usunięcie jednego z powodów wyłączenia pracownika organu podatkowego z prowadzonej sprawy. Ponadto, z projektu założeń nie wynika precyzyjnie, czy propozycja dotyczy wyłączenia jedynie zarzutów z art. 212 § 1 Kk. i art. 231 § 1 K.k. czy wszystkich przestępstw prywatnoskargowych. Wprowadzenie zmiany polegającej na wyłączeniu pracownika organu podatkowego tylko w przypadku wszczęcia postępowania karnego z urzędu może powodować, że w pewnych sytuacjach pracownik organu podatkowego będzie prowadził sprawę mimo, że wobec niego toczy się postępowanie karne.

Ad. pkt 90 lit. b). *Pełnomocnictwo ogólne.*

Zaproponowane zmiany w zakresie pełnomocnictw ogólnych znacznie ułatwią podatnikom kwestię informowania organów podatkowych o ustanowionym pełnomocniku.

Wątpliwości wzbudza jedynie obowiązek składania pełnomocnictw ogólnych jedynie w formie elektronicznej. Jak już zostało wskazane w pkt. 4 lit. e). zasadnym byłoby umożliwienie złożenia pełnomocnictwa w formie papierowej, która następnie zostałaby w formie elektronicznej zamieszczana w Centralnym Rejestrze Pełnomocnictw Ogólnych. Zamieszczenia w Centralnym Rejestrze elektronicznej wersji pełnomocnictwa dokonywałby organ podatkowy, KRS lub CEIDG. Ewentualnie, należałoby rozważyć określenie okresu przejściowego, po upływie którego składanie pełnomocnictw następowałoby tylko w formie elektronicznej.

Ad. pkt 90 lit. e). *Pełnomocnictwo szczególne.*

W związku z koniecznością złożenia oryginału pełnomocnictwa szczególnego lub jego urzędowo poświadczonego odpisu do akt sprawy należy rozważyć możliwość poświadczania pełnomocnictwa, zamiast formy notarialnej, przez pracownika organu podatkowego. Wpłynęłoby to na przyspieszenie postępowania oraz na redukcję kosztów związanych z ustaleniem pełnomocnika.

Ad. pkt 92 lit. b). *Doręczenia drogą elektroniczną.*

Ministerstwo Gospodarki pozytywnie ocenia możliwość doręczania pisma drogą elektroniczną. Należałoby jednak doprecyzować zasady jego doręczania, szczególnie w jakich

okolicznościach pismo zostanie uznane za doręczone. Należy mieć na uwadze, że w praktyce mogą wystąpić takie sytuacje jak np.: awaria serwera, które spowodują, że pismo nie dotrze do pełnomocnika.

Ad. pkt 92 lit. i). *Podmioty uprawnione do odbioru korespondencji.*

Propozycja obejmuje rozszerzenie katalogu podmiotów upoważnionych do odbioru korespondencji adresowanej do osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nie posiadającej osobowości prawnej o osoby, które mogą być przywołane do uczestniczenia w czynnościach kontroli podatkowej w razie nieobecności kontrolowanego. Projekt założeń powołuje się w tym miejscu na określoną w Kodeksie cywilnym definicję osoby czynnej w lokalu przedsiębiorstwa.

W ocenie Ministerstwa Gospodarki rozszerzenie kręgu o tę grupę osób jest niezasadne. Instytucja osoby czynnej w lokalu przedsiębiorstwa statuuje swoiste domniemanie umocowania osób, które dla zewnętrznego obserwatora występują w imieniu przedsiębiorcy. Przepis art. 97 Kodeksu cywilnego służy zatem ułatwieniu obrotu i ochronie klienta przedsiębiorstwa.

Zupełnie inną naturę i cel mają przepisy dotyczące doręczenia w postępowaniach z udziałem organów władzy państwowej (sądowych, administracyjnych). W tym przypadku kwestia skuteczności doręczenia ma bezpośredni wpływ na realizację prawa do obrony, jednego z podstawowych praw konstytucyjnych. Z tych względów zaproponowane proste odesłanie do instytucji Kodeksu cywilnego jest nietrafne. Trudno także bez zastrzeżeń podzielić argument, że takie osoby mogą być przywołane do uczestniczenia w czynnościach kontroli w razie nieobecności kontrolowanego. W tym przypadku osoba przywołana ma przede wszystkim być świadkiem działania organu. Inaczej jest w przypadku doręczenia korespondencji urzędowej.

Ad. pkt 99. *Oświadczenie o stanie majątkowym.*

Bardziej szczegółowego uzasadnienia wymaga propozycja wprowadzenia prawa do żądania złożenia oświadczenia o stanie majątkowym w postępowaniu podatkowym, które ma znacznie szerszy zakres niż kontrola podatkowa. W kontekście bezwarunkowości wymogu złożenia oświadczenia i rygoru sankcji wydaje się, że to właśnie kontrola podatkowa jest w swojej istocie etapem weryfikacji rozliczeń podatkowych podatnika, w którym takie żądanie może być uzasadnione.

Ad. pkt 100. *Informacje od banków i innych instytucji finansowych.*

W projekcie nie została wystarczająco uzasadniona konieczność poszerzenia podmiotowego i przedmiotowego informacji przekazywanych organom podatkowym przez banki i inne instytucje finansowe m. in. o dane na temat pełnomocnictw do dysponowania rachunkami bankowymi, liczbie tych rachunków, istniejących na nich obciążeniach, nadawcach i odbiorcach kwot na tych rachunkach, jak również o celach i spłatach pożyczek i kredytów. W szczególności brak jest uzasadnienia wyposażenia kolejnych organów w kompetencje do pozyskiwania danych stanowiących tajemnicę bankową w tak szerokim zakresie. Podobne

dane mogą już pozyskać organy kontroli skarbowej, których zadaniem jest przede wszystkim ujawnianie przestępstw skarbowych.

Ponadto, należałoby szczegółowo uzasadnić (np. danymi posiadanymi przez administrację podatkową) potrzebę rozszerzenia przedmiotowego zakresu informacji bankowej (i finansowej). Proponowany zakres informacji stanowi w istocie pełną informację dotyczącą operacji na rachunkach bankowych i innych kontach finansowych. Przekazywanie jej na każde żądanie naczelników urzędów skarbowych i urzędów celnych oraz dyrektorów odpowiednich izb w każdym rodzaju postępowania podatkowego może stanowić istotną ingerencję w prywatność podatników, np. ze względu na dane wrażliwe. Trzeba podkreślić, że o ile fakt przetwarzania tych danych przez instytucje finansowe ma charakter dobrowolnej umowy pomiędzy nimi i ich klientami, o tyle w relacji do administracji podatkowej miałoby ono charakter przymusowy. Stanowiłoby w związku z tym znaczne wzmocnienie państwowej kontroli nad obywatelami.

Ad. pkt 102. Dokumentacja obcojęzyczna.

Ordynacja podatkowa w art. 287 dotyczącym kontroli podatkowej nie nakłada obowiązku wykonania tłumaczenia przysięgłego w przypadku przeprowadzania tej kontroli. Dlatego, w ocenie Ministerstwa Gospodarki, nie znajduje uzasadnienia propozycja dotycząca obowiązku podatnika do sporządzenia tłumaczenia przez tłumacza przysięgłego dokumentacji. Ponadto, w projekcie założeń wskazano, że tłumaczenie ma dotyczyć „każdej” dokumentacji. Tłumaczenie powinno dotyczyć tylko dokumentacji „dotyczącej spraw będących przedmiotem postępowania podatkowego”. Należy również zauważyć, że zgodnie z przepisem art. 6 ust. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej „właściwy organ, z wyłączeniem sądu powszechnego, nie może żądać ani uzależnić swoich rozstrzygnięć w sprawie podjęcia, wykonywania lub zakończenia działalności gospodarczej od przedłożenia dokumentów w formie oryginału, poświadczonej kopii lub poświadzonego tłumaczenia, chyba że obowiązek taki jest przewidziany przepisami ustaw szczególnych z uwagi na nadrzędny interes publiczny lub wynika z bezpośrednio stosowanych przepisów powszechnie obowiązującego prawa wspólnotowego albo ratyfikowanych umów międzynarodowych”.

Ad. pkt 103. Elektroniczna forma ksiąg podatkowych.

Projekt założeń proponuje wprowadzenie ujednoliconej, edytowalnej formy elektronicznych ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, w której podatnicy oraz kontrahenci podatników będą zobowiązani przekazywać dane na żądanie organu podatkowego. Należy zauważyć, że wprowadzenie tego typu obowiązku, nawet zawężonego tylko do grupy podatników prowadzących księgi podatkowe w formie elektronicznej, będzie związane z poniesieniem kosztów dostosowania obecnie używanych systemów i programów do przedmiotowego wymogu. Powinien to uwzględniać test regulacyjny.

Ad. pkt 114. Pouczenie o ukaraniu karą porządkową.

Proponuje się wyjaśnić, czy organ będzie zobowiązany do pouczenia kontrolowanego w wezwaniu o możliwości ukarania go karą porządkową oraz o możliwości złożenia wyjaśnień na okoliczność trudności w przedstawieniu żadanego dowodu. Taki obowiązek

powinien wynikać wprost z przepisów, zwłaszcza, że przyznana zostaje organowi duża uznaniowość w ocenie, czy przedsiębiorca faktycznie „bezzasadnie” odmówi przedstawienia dowodu.

Ad. pkt 115. *Zaliczka na poczet kosztów postępowania.*

W zakresie zaliczki na pokrycie kosztów postępowania związanych z przeprowadzeniem dowodów z zeznań świadków, należy przewidzieć rozwiązanie, że strona może zwrócić się o zwolnienie z uiszczenia zaliczki, np w związku z trudną sytuacją finansową. Nie można z góry założyć, że w każdym przypadku strona działa w złej wierze wskazując na świadka osobę, która musi przybyć do kraju w celu złożenia zeznań. Nie można zgodzić się na arbitralne postępowanie organu, który, w przypadku niezłożenia zaliczki na poczet kosztów postępowania z ww. tytułu, wydawałby postanowienia o odmowie przeprowadzenia dowodu, niezależnie od sytuacji podatnika.

Ad. pkt 120 lit. a). *Badanie dokumentów kontrahenta.*

Wątpliwości budzi proponowane rozwiązanie polegające na tym, że organ podatkowy uzyskiwałby możliwość żądania od kontrahentów przedstawienia dokumentów w związku z czynnościami sprawdzającymi prowadzonymi wobec podatnika.

Rozwiązanie to zdecydowanie podnosi znaczenie czynności sprawdzających. W istocie bowiem, główny ciężar kontaktów podatnika z organami podatkowymi przesunie się z kontroli *sensu stricte* na tzw. czynności sprawdzające. Jest oczywiste, że te czynności angażują przedsiębiorcę podobnie jak postępowanie podatkowe i kontrola podatkowa (przedkładanie dokumentów, składanie wyjaśnień). Jednocześnie jednak, wobec czynności sprawdzających gwarancje proceduralne dla podatników są nieporównywalnie słabsze, niż w przypadku postępowania podatkowego i kontroli *sensu stricte*. W praktyce, proponowane rozwiązanie może oznaczać osłabianie działania istniejących przepisów o czasie trwania kontroli.

Ad. pkt 121. *Oględziny przedmiotu opodatkowania.*

Umożliwienie, w ramach czynności sprawdzających, organom podatkowym dokonania oględzin w związku z deklarowaną zbyt niską wartością przedmiotu opodatkowania, rodzi pytanie, czy pracownicy organu podatkowego posiadają wystarczające kompetencje w tym zakresie. Nie można wyeliminować sytuacji, w której przedmiot opodatkowania będzie miał wadę ukrytą, natomiast jego zewnętrzny wygląd nie będzie budził zastrzeżeń. Wydaje się, że dzisiejsze rozwiązanie zawarte w art. 6 ust. 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych jest bardziej właściwe.

Ad. pkt 126 *Brak obowiązku zawiadamiania o zamiarze przeprowadzania kontroli.*

lit a).

Nie znajduje poparcia propozycja rezygnacji z zawiadomienia w przypadku kontroli zasadności dokonania zwrotu nadpłaty. Rozwiązanie to narusza system zawiadomień, daje iluzoryczne przyspieszenie załatwienia wniosku o stwierdzenie nadpłaty i jej zwrot

podatnikowi. Poza tym już został zaproponowany instrument opisany w pkt 125 – wyrażenia zgody na wszczęcie kontroli przed upływem 7 dni od zawiadomienia. Taka zasada powinna być generalnie utrzymana. Należy pamiętać, że zgodnie z nowelizacją ustawy o swobodzie działalności gospodarczej w okresie zawieszenia działalności gospodarczej przedsiębiorca ma obowiązek regulować zobowiązania powstałe przed datą zawieszenia tej działalności i wykonywać wszelkie obowiązki nakazane przepisami prawa (czyli np. naprawy gwarancyjne, realizacja reklamacji, obsługa posprzedażna). Zawieszenie działalności nie jest więc tożsame z niewykonywaniem działalności w ogóle. Należy precyzyjnie uzasadnić potrzebę i cele wprowadzenia narzędzia takiej kontroli bez zapowiedzenia i enumeratywnie określić, czego miałyby ona dotyczyć.

lit. b).

Kompetencje do przeprowadzenia bez zawiadomienia kontroli dotyczącej zatrudnienia posiada już Państwowa Inspekcja Pracy. Proponowane rozwiązanie faktycznie powoduje nakładanie się kompetencji dwóch odrębnych organów administracji. Wpływa to negatywnie na warunki prowadzenia działalności gospodarczej bez wyraźnej przyczyny. Należy zastąpić to narzędzie rozwiązaniem opartym na współpracy i sprawnej wymianie informacji pomiędzy PIP a administracją podatkową. Rozwiązanie to może być ewentualnie zasadne w przypadku opłacania podatku w formie karty podatkowej.

lit. c).

W ocenie Ministerstwa Gospodarki, sprawdzenie, czy działalność zarejestrowanego podatnika VAT jest faktycznie prowadzona, powinno być wykonywane w ramach czynności sprawdzających, a nie w ramach kontroli podatkowej.

Przyjęcie zaproponowanego rozwiązania obejmie 90 % podatników, co oznaczałoby, że dla instytucja zawiadamiania o zamierzonej kontroli podatkowej w takich przypadkach w praktyce nie byłaby stosowana. Dlatego takie rozwiązanie nie powinno być przyjęte, bowiem wprowadza bardzo poważny wyłom od zasad przyjętych w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej.

Ad. pkt 127. *Wyłączenie obowiązku zawiadamiania o zamiarze przeprowadzenia kontroli.*

Propozycja polegająca na wyłączeniu obowiązku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli zarówno w przypadku rozszerzenia zakresu kontroli na inne podatki, jak również rozszerzenia na inne okresy rozliczeniowe znacznie wpływa na pewność prawną podatnika i zaufanie wobec administracji. Rozwiązanie to stoi w sprzeczności z ideą zawiadamiania przedsiębiorcy wynikającą z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Zawiadomienie ma dać czas przedsiębiorcy na przygotowanie się do kontroli, w szczególności przygotowanie i skompletowanie stosownej dokumentacji.

Ad. pkt 129. *Zawieszenie kontroli.*

Zaproponowane rozwiązanie pogarsza sytuację przedsiębiorców. Istnieje poważna obawa, że organ kontroli będzie mógł wykorzystywać przepis do nadmiernego wydłużania kontroli, bowiem będzie miał prawo zawieszać kontrolę z powodu żądania i oczekiwania na kolejny

dokument. Wydaje się, że organ powinien korzystać z obecnej możliwości przedłużenia kontroli, uzasadniając to przedłużenie. Ponadto pojawia się pytanie, czy faktycznie „dość powszechnie” występuje zjawisko, że przedsiębiorca prawidłowo powiadomiony o kontroli nie ma dokumentów celem okazania do kontroli. Projekt założeń (test regulacyjny) powinien być uzupełniony o stosowne dane w tym zakresie.

Ad. pkt 130 lit. b). *Zmiany kontroli „na legitymację”*

Należałoby uzyskać dane na ewentualne poparcie tej propozycji z uwagi na ograniczenie podatnikowi prawa do zakwestionowania czynności organu podatkowego dokonanej w toku kontroli. Ponadto, określenie „opóźnienie powstało z przyczyn niezależnych od organu” jest pojęciem nieostrym, umożliwiającym uznanie, nie zawsze zasadnie, wielu przyczyn za skutkujące ważnością dokonanych czynności.

Ad. pkt 132. *Warunki przeprowadzania kontroli.*

Określenie „złe warunki lokalowe” jest wysoce ocenne. Nie wydaje się, aby przedsiębiorcy powszechnie i celowo tworzyli pracownikom organów podatkowych gorsze warunki niż te, w których sami pracują.

Projektowane odstępstwo od wymogu uzyskania zgody kontrolowanego na przeprowadzenie kontroli w siedzibie urzędu (art. 80a ust. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej) powinno być bardzo zawężone, aby nie podważyć rozwiązania ogólnego. Wyjątek od tej zasady powinien być ograniczony wyłącznie do przypadków rażąco niewłaściwego postępowania kontrolowanych.

Wskazane byłoby podanie jaka jest skala zjawiska podnoszonego problemu.

Ad. pkt 144 lit. b). i lit. c). *Zabezpieczenie przez organy kontroli skarbowej*

Proponowane rozwiązania, polegające na możliwości wydawania przez organy kontroli skarbowej w toku postępowania kontrolnego decyzji o zabezpieczeniu na majątku podatnika oraz możliwości blokowania rachunków bankowych w trakcie postępowania przygotowawczego, znacznie pogarszają sytuację finansową kontrolowanych, istotnie zwiększają ryzyko ich upadłości w trakcie kontroli i podważają zasadę wstrzymywania egzekucji do czasu uprawomocnienia się decyzji podatkowej. W związku z tym projekt założeń (test regulacyjny) powinien być uzupełniony o dane z kontroli, uzasadniające ewentualne wprowadzenie tego rozwiązania.

Ad. pkt 151. *Przepisy końcowe.*

Termin wejścia w życie nowych przepisów, ze względu na ich szeroki zakres i charakter zmian powinien być odpowiednio długi, wręcz wielomiesięczny.

Przedstawiając powyższe uwagi uprzejmie informuję, iż ze względu na zakres proponowanych zmian oraz ich wagę, Minister Gospodarki zorganizuje posiedzenie Krajowej Rady Przedsiębiorczości na temat *projektu założeń projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw.*

Ministerstwo Gospodarki pozwoli sobie przesłać Panu Ministrowi zaproszenie do wzięcia udziału w tym spotkaniu.

2. gwałtowny wzrost

MINISTER
z up.

M. Haladyj
Mariusz Haladyj
PODSEKRETARZ STANU