

UZASADNIENIE

Niniejszy projekt jest częścią „Pakietu na rzecz rozwoju przedsiębiorczości”, co determinuje zakres zmian objętych projektem. Projekt nowelizacji ustawy – Ordynacja podatkowa ma na celu zwiększenie pewności i stabilności prawa podatkowego, wprowadzenie regulacji, które ułatwią wykonywanie działalności gospodarczej m. in. przez zwiększenie pewności przedsiębiorcy, że podejmowane przez niego działania są zgodne z prawem, co może równocześnie przyczynić się do zwiększenia wzrostu gospodarczego. Stabilne prawo podatkowe jest jednym z istotnych elementów prowadzenia działalności gospodarczej, umożliwia bowiem planowanie działań przedsiębiorcy oraz w znacznym stopniu determinuje podejmowane przez niego decyzje.

Główne kierunki zmian do ustawy – Ordynacja podatkowa dotyczą wstrzymania wykonania decyzji podatkowej oraz zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Pozostałe zmiany również są ukierunkowane na rozwój przedsiębiorczości oraz sprzyjają dobrowolnemu wykonywaniu zobowiązań podatkowych.

Art. 14f § 2a określa procedurę zwrotu nienależnie zapłaconej opłaty od wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej. Ustawa – Ordynacja podatkowa i rozporządzenia wykonawcze do ustawy wydane na podstawie art. 14b § 6 i 7 Ordynacji podatkowej nie regulują kwestii związanych ze zwrotem opłaty od wniosku, w tym terminu do zwrotu opłaty. Jednak w praktyce występują przypadki, w których zapłacona opłata jest nienależna. Wiąże się to z koniecznością zwrotu tej opłaty. Dotyczy to w szczególności sytuacji, gdy:

- a) wnioskodawca wskutek pomyłki wniósł opłatę za większą liczbę stanów faktycznych (zdarzeń przyszłych) niż przedstawił we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, np. wniósł opłatę za trzy stany faktyczne, podczas gdy we wniosku przedstawił dwa stany faktyczne,
- b) dyrektor izby skarbowej, na podstawie art. 165a Ordynacji podatkowej, odmówił wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji

indywidualnej, ponieważ wnioskodawca wnosił o wydanie interpretacji przepisów niebędących przepisami prawa podatkowego,

- c) organ podatkowy, do którego wpłynął wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, jest niewłaściwy w sprawie i na podstawie art. 170 § 1 Ordynacji podatkowej przesłał wniosek do organu właściwego – wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty lub marszałka województwa.

Art. 14g § 2 i art. 14h – obecny przepis art. 14g § 2 Ordynacji podatkowej stanowi, iż w razie nieuiszczenia opłaty w terminie, wniosek pozostawia się bez rozpatrzenia bez uprzedniego wezwania do uiszczenia opłaty. Przepisy ustawy nie precyzują natomiast, czy właściwy organ może wezwać wnioskodawcę do uzupełnienia opłaty, gdy ten wpłaci opłatę w wysokości niższej od należnej, np. mniej niż 75 zł, albo gdy wnioskodawca wpłaci opłatę za mniejszą ilość zdarzeń przyszłych (stanów faktycznych) niż są zawarte we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, np. podatnik opłaci jeden stan faktyczny i uiszcza opłatę w wysokości 75 zł, a zdaniem właściwego organu powinien uiścić opłatę za dwa stany faktyczne. Uchylenie art. 14g § 2 przy jednoczesnym wprowadzeniu w przepisie art. 14h, odesłania do odpowiedniego stosowania art. 169 § 2 pozwoli, aby w przedstawionych wyżej przypadkach organ wzywał wnioskodawcę do uzupełnienia opłaty. Zaproponowane rozwiązanie jest korzystne dla wnioskodawców.

Art. 33d – w obecnym stanie prawnym możliwe jest ustanowienie zabezpieczenia dobrowolnego w odniesieniu do decyzji o zabezpieczeniu – do momentu wydania decyzji wymiarowej oraz w odniesieniu do decyzji ostatecznej – do czasu uprawomocnienia się wyroku sądu administracyjnego. Przepis art. 33d § 1 wprowadza zmianę o charakterze systemowym w zakresie zabezpieczenia wykonania decyzji (decyzji o zabezpieczeniu, decyzji nieostatecznej, której nie nadano rygoru natychmiastowej wykonalności oraz decyzji ostatecznej). Projektowany art. 33d § 1 umożliwi ustanowienie zabezpieczenia wykonania decyzji o zabezpieczeniu oraz decyzji nakładającej na stronę obowiązek podlegający wykonaniu na podstawie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, na różnych etapach postępowania, tj. postępowania „przedwymiarowego”, postępowania wymiarowego przed organem I i II

instancji oraz postępowania sądowego. Przepis ten poszerza uprawnienia podatnika o możliwość ustanowienia, na jego wniosek, zabezpieczenia dobrowolnego w odniesieniu do decyzji nieostatecznej, której nie nadano rygoru natychmiastowej wykonalności.

Art. 33d pkt 6, uwzględniając praktykę stosowania wykonania decyzji o zabezpieczeniu, zastępuje depozyt „w gotówce” uznaniem kwoty na rachunku depozytowym organu podatkowego. Z kolei art. 33d pkt 7 stanowi rozszerzenie istniejącego katalogu możliwości doprowadzenia przez podatnika do dobrowolnego wykonania decyzji o zabezpieczeniu „przedwymiarowym” o pisemne upoważnienie organu podatkowego, potwierdzone przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, do wyłącznego dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku lokaty terminowej. Poza wymienionymi powyżej przypadkami, określony w art. 33d Ordynacji podatkowej katalog form zabezpieczenia nie ulega zmianie.

Art. 33d § 3 określa tryb postępowania w przypadku złożenia wniosku o zabezpieczenie dobrowolne przez dokonanie przez organ egzekucyjny zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. W takim przypadku zabezpieczenie w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w zakresie objętym tym wnioskiem, może nastąpić po wydaniu postanowienia odmawiającego przyjęcia zabezpieczenia.

Art. 33d § 4 precyzuje tryb postępowania organu podatkowego w sytuacji, gdy zabezpieczenie dobrowolne (wskazane w art. 33d § 2) zostaje złożone po ustanowieniu środków zabezpieczających na podstawie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. W takim przypadku uchyla lub zmienia się zakres zabezpieczenia ustanowionego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w zakresie przyjętego zabezpieczenia.

Zmiana art. 33, polegająca na uchyleniu § 5, zmiana art. 33f § 1 i art. 33g są zmianami o charakterze dostosowawczym, związanymi ze zmianą numeracji w nowym art. 33d.

Art. 33e określający krąg podmiotów uprawnionych do udzielenia zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego – gwarancji bankowej lub

poręczenia – w obecnym brzmieniu – nie dopuszcza do udzielenia gwarancji lub poręczenia wszystkich instytucji kredytowych i instytucji finansowych z siedzibą na terytorium UE i EOG, a nieposiadających siedziby ani oddziału w Polsce. Jest to niezgodne z art. 49 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską, ponieważ stanowi przeszkodę w swobodzie przepływu usług. Zgodnie z zaproponowaną w art. 33e zmianą dostosowawczą gwarantem może być osoba prawna mająca siedzibę na terytorium Wspólnoty Europejskiej lub terytorium państwa członkowskiego Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA) – strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym i prowadząca na terytorium kraju działalność bankową w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, oddział banku zagranicznego prowadzący na terytorium kraju działalność bankową w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, osoba prawna mająca siedzibę na terytorium Wspólnoty Europejskiej lub terytorium państwa członkowskiego Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA) – strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym i prowadząca na terytorium kraju działalność ubezpieczeniową w rozumieniu przepisów ustawy o działalności ubezpieczeniowej, główny oddział zakładu ubezpieczeń prowadzący na terytorium kraju działalność ubezpieczeniową w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 22 maja 2003 r. o działalności ubezpieczeniowej. Z kolei poręczycielem może być osoba prawna mająca siedzibę na terytorium Wspólnoty Europejskiej lub terytorium państwa członkowskiego Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA) – strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym i prowadząca na terytorium kraju działalność bankową w rozumieniu przepisów ustawy – Prawo bankowe oraz oddział banku zagranicznego prowadzący na terytorium kraju działalność bankową w rozumieniu przepisów ustawy – Prawo bankowe.

Art. 33f § 2 – przepis ten pozwala na przedłużanie, na wniosek strony, zabezpieczenia dobrowolnego ustanowionego w postępowaniu zabezpieczającym „przedwymiarowym” na okres po wydaniu decyzji wymiarowej, a następnie na okres postępowania przed sądem administracyjnym. Zaproponowane rozwiązanie spowoduje, że podatnik nie będzie musiał ponosić

dodatkowych kosztów związanych z ponownym składaniem wniosku o przyjęcie zabezpieczenia.

Uchylenie art. 36 stanowi wykonanie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 listopada 2007r., w którym orzeczono niezgodność art. 36 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa w zakresie, w jakim przyznaje pierwszeństwo zaspokojenia hipotekom przymusowym Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego zabezpieczającym zobowiązania podatkowe, zaległości podatkowe i odsetki za zwłokę przed hipotekami ustanowionymi dla zabezpieczenia innych należności, z art. 32 Konstytucji RP.

Art. 39 – zmiana tego przepisu ma na celu ujednoczenie treści składanego przez stronę oświadczenia o nieruchomościach oraz prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej oraz o rzeczach ruchomych i zbywalnych prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego, a także uproszczenie trybu składania tych oświadczeń. Oświadczenia w tym zakresie składane są również przez stronę w aktualnym stanie prawnym. Podobne są także przesłanki złożenia oświadczenia. Na mocy przepisów art. 39 i art. 45 Ordynacji podatkowej podatnik, płatnik, inkasent, wspólnicy spółki cywilnej lub inne osoby trzecie odpowiadające za zaległości podatkowe obowiązani są, w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, na żądanie organu podatkowego, do wyjawienia nieruchomości oraz przysługujących im praw majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki (art. 39) oraz rzeczy ruchomych i praw majątkowych, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego (art. 45), jeżeli zachodzą przesłanki dokonania zabezpieczenia. W projektowanym art. 39 przesłanką żądania przez organ podatkowy złożenia oświadczenia o posiadanych nieruchomościach i prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej oraz rzeczach ruchomych i zbywalnych prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego, jest uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania. Strona może odmówić złożenia oświadczenia, o czym organ podatkowy zobowiązany będzie pouczyć stronę. Tak jak w obecnym stanie prawnym, oświadczenie będzie składane pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania nie będzie jednak podlegało niepodanie szacunkowej wartości rzeczy lub praw albo

podanie wartości odbiegającej od rzeczywistej wartości rzeczy lub prawa. Wszelkie nieścisłości lub błędy w podaniu wartości nie będą podlegały penalizacji. Wzór formularza oświadczenia określi minister właściwy do spraw finansów publicznych w drodze rozporządzenia. Zmiany o charakterze dostosowawczym wprowadzono w art. 45 (skreślenie zdania drugiego), art. 45a (uchylenie tego przepisu) i art. 262 § 2 (skreślenie w § 2 pkt 1).

Art. 60 § 1a usuwa wątpliwości interpretacyjne związane z zapłatą podatku za granicą za pośrednictwem banku lub instytucji kredytowej niemających siedziby lub oddziału w Rzeczypospolitej Polskiej. W tym przypadku występuje pośrednictwo tzw. banku korespondenta między bankiem zagranicznym, w którym podatnik składa polecenie przelewu, a bankiem, w którym założono konto organu podatkowego, co może przedłużać czas, w którym wpłacana kwota zostanie uznana na rachunku organu podatkowego. Zaznaczyć przy tym należy, że w tym przypadku nie ma możliwości zastosowania wobec banku zagranicznego przepisu art. 112a Prawa bankowego, który stanowi o odpowiedzialności banku w postaci odsetek za zwłokę za przedłużającą się (powyżej 5 dni roboczych) realizację operacji bankowej dotyczącej należności podatkowych. Ponadto problemem jest ustalenie daty obciążenia rachunku bankowego podatnika w banku zagranicznym, istotnej z punktu widzenia zapłaty podatku (art. 60 § 1 pkt 2). Polecenia wpłaty z zagranicy otrzymywane przez Narodowy Bank Polski (prowadzący rachunki bankowe dla urzędów skarbowych), w tym transfery stanowiące zapłatę podatku przez podatników poprzez rachunki w bankach zagranicznych, nie zawierają informacji o dacie obciążenia rachunku zleceniodawcy (podatnika) przez bank zagraniczny. Teoretycznie podatnik mógłby zażądać od banku zagranicznego zamieszczenia w komunikacie płatniczym tzw. informacji dodatkowej, a więc daty obciążenia rachunku, jednakże w praktyce zamieszczenie przez bank zagraniczny tego rodzaju informacji stanowiłoby przeszkodę w automatycznym przetwarzaniu operacji, co skutkowałoby wydłużeniem czasu realizacji transakcji oraz generowałoby dodatkowe koszty, które mogą wynosić nawet kilkadziesiąt USD lub euro.

Art. 60 § 2 – zmiana dostosowawcza; uzupełnienie odesłania o dodawany § 1a.

Art. 60 § 3 zawierający fakultatywne upoważnienie do określenia przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w drodze rozporządzenia wzoru formularza wpłaty gotówkowej oraz polecenia przelewu na rachunek organu podatkowego w obecnym brzmieniu jest niezgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji, gdyż upoważnia ministra właściwego spraw finansów publicznych do wydania tego aktu „po porozumieniu z Prezesem Narodowego Banku Polskiego”. Zaproponowana w art. 60 § 3 zmiana polegająca na zastąpieniu ww. sformułowania wyrazami „po zasięgnięciu opinii Prezesa Narodowego Banku Polskiego” usuwa tę niezgodność.

Art. 61 § 1b – zgodnie z art. 61 § 1 Ordynacji podatkowej zapłata podatków przez podatników prowadzących działalność gospodarczą i obowiązanych do prowadzenia księgi rachunkowej lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów następuje w formie polecenia przelewu. Bezgotówkowej zapłaty w formie polecenia przelewu nie stosuje się jedynie do zapłaty podatków niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, do zapłaty podatku dokonywanej zgodnie z przepisami prawa podatkowego papierami wartościowymi, znakami akcyzy, oraz do pobierania podatków przez płatników lub inkasentów. Proponowana w art. 61 § 1b zmiana liberalizuje formy zapłaty podatków przez mikroprzedsiębiorców, w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Zmiana postulowana jest także przez środowisko przedsiębiorców.

Art. 61a wychodzi naprzeciw oczekiwaniom środowisk samorządowych. Niektóre jednostki samorządu terytorialnego są przygotowane do przyjmowania zapłaty podatków kartą płatniczą. Przepis ten stwarza możliwość wprowadzenia zapłaty w tej formie. W przypadku zapłaty kartą płatniczą, za termin dokonania zapłaty podatku uważany będzie dzień obciążenia rachunku bankowego podatnika (płatnika, inkasenta) lub rachunku podatnika (płatnika, inkasenta) w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej.

Art. 62a – przepis art. 33d przewiduje możliwość dobrowolnego wykonania decyzji o zabezpieczeniu. Przepisy dotyczące zapłaty podatku stosuje się odpowiednio do środków pieniężnych przyjętych w celu wykonania decyzji o zabezpieczeniu w trybie art. 33d. Takie rozwiązanie pozwoli na pokrycie zobowiązań (wymagalnych) ze środków pieniężnych objętych wcześniej

zabezpieczeniem dobrowolnym bez konieczności wszczynania postępowania egzekucyjnego.

Art. 64 § 2 precyzuje zakres stosowania potrącania wierzytelności podatnika wobec państwowych jednostek budżetowych z jego zobowiązaniami podatkowymi. W nowym brzmieniu przepis elastycznie odnosi się do „wykonanych zamówień” zamiast „wykonanych robót budowlanych, dostaw lub usług” oraz jednoznacznie wskazuje na „umowę” zawartą w trybie przepisów o zamówieniach publicznych.

Art. 70 § 6 pkt 4 i § 7 pkt 4 – zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na czas trwania zabezpieczenia dobrowolnego lub zabezpieczenia dokonanego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w związku z wydaną decyzją o zabezpieczeniu, umożliwi przyjęcie przez organ podatkowy zabezpieczenia w formie przewidzianej w art. 33d Ordynacji podatkowej, w sytuacji gdy podatnik wystąpi z takim wnioskiem na krótko przed upływem biegu terminu przedawnienia. Przepis ten jednocześnie zabezpiecza interesy fiskalne, gdy zostanie dokonane zabezpieczenie „przedwymiarowe”, a następnie po wygaśnięciu decyzji o zabezpieczeniu nie wystąpią przesłanki do nadania decyzji wymiarowej nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności.

Art. 70 § 6 pkt 5 oraz § 7 pkt 5 – zmiana ta jest powiązana z treścią proponowanego art. 201 § 1 pkt 7 i art. 205a § 1 pkt 5. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia pozwoli na przeprowadzenie postępowania podatkowego na podstawie dowodów, które zostaną wcześniej ocenione w postępowaniu karnym.

Art. 82 § 2c umożliwi udostępnianie przez Ministra Finansów informacji o założonych i zlikwidowanych rachunkach bankowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej naczelnikom urzędów skarbowych, naczelnikom urzędów celnych, dyrektorom izb skarbowych, dyrektorom izb celnych oraz dyrektorom urzędów kontroli skarbowej. Organy podatkowe wymienione w tym przepisie będą korzystały z informacji w kontroli podatkowej, postępowaniu podatkowym czy czynnościach sprawdzających w zależności charakteru i potrzeb danego postępowania. Dostęp organów podatkowych do

tych informacji nie narusza przepisów o tajemnicy skarbowej (art. 298 pkt 1 – 3a).

Art. 112 § 1, 3 i 7 – proponuje się wykreślenie w art. 112 § 1 pkt 3, który stanowi o odpowiedzialności nabywcy składników majątku, których jednostkowa wartość przekracza na dzień dzisiejszy 16 100 zł. Przepis ten w obecnie obowiązującym brzmieniu nie uwzględnia praktyki związanej ze sprzedażą środków trwałych. Wyprzedaż składników majątku (spieniężanie środków trwałych) w przypadku kłopotów finansowych przedsiębiorców jest zjawiskiem powszechnym, a nabywca środka trwałego co do zasady nie bada kondycji finansowej zbywcy, jak ma to miejsce przy nabywaniu przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Nie można również wprowadzać domniemania, że każda transakcja jest transakcją fikcyjną. Jeżeli jednak z takową mamy do czynienia, to prawo przewiduje możliwość jej unieważnienia na podstawie innych przepisów prawa. Ponadto nabywca uwolniony będzie od odpowiedzialności, jeżeli przy zachowaniu należytej staranności nie mógł wiedzieć o zaległościach podatkowych zbywcy. W art. 112 § 3 i 7 oraz w art. 119 wprowadzono zmiany dostosowawcze.

Art. 112a w celu zwiększenia efektywności postępowania egzekucyjnego precyzuje, że nabycie w trybie egzekucyjnym oraz postępowaniu upadłościowym jest wolne od obciążeń.

Art. 114 § 2 – zmiana redakcyjna polegająca na dodaniu w zdaniu po tirecie po wyrazie „kapitałowym” wyrazu „lub”, a po wyrazie „dochodowym” wyrazu „albo”.

Art. 114a § 1a – charakter odpowiedzialności właściciela, samoistnego posiadacza lub użytkownika prawa majątkowego, o której mowa w art. 114 § 1 Ordynacji podatkowej, uzasadnia zawężenie odpowiedzialności z art. 114a § 1 (dzierzawcy lub użytkownika nieruchomości) do przypadków istnienia takich samych powiązań, jak w art. 114 § 2. Dzierżawca lub użytkownik nieruchomości będzie ponosił odpowiedzialność podatkową wyłącznie w przypadkach, gdy między dzierżawcą lub użytkownikiem a podatnikiem istnieją powiązania o charakterze rodzinnym, kapitałowym lub majątkowym, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, albo wynikające ze stosunku pracy.

Art. 115 § 1 – w obecnym stanie prawnym wspólnik odpowiada nie tylko za zobowiązania podatkowe spółki, ale również za osobiste zobowiązania podatkowe pozostałych wspólników wynikające z działalności spółki, np. zobowiązania podatkowe wspólników z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych. Obecny zakres odpowiedzialności wspólnika jest zbyt szeroki. Zaproponowana zmiana zmierza do ograniczenia tej odpowiedzialności jedynie do zobowiązań podatkowych spółki.

Art. 115 § 2 i art. 116 § 2 – z treści art. 107 Ordynacji podatkowej wynika, że zakres odpowiedzialności osób trzecich obejmuje zaległości podatkowe podatnika. Wątpliwości budzi jednak określenie, w którym momencie ta odpowiedzialność powstaje. Obecnie istnieją rozbieżności interpretacyjne polegające na wiązaniu odpowiedzialności wspólnika spółki nieposiadającej osobowości prawnej lub członka zarządu spółki kapitałowej z pełnieniem tej funkcji w dniu zakończenia okresu rozliczeniowego albo w dacie złożenia deklaracji wykazującej zobowiązanie do zapłaty lub w dniu terminu płatności podatku. Zmiany zaproponowane w art. 115 § 2 i 116 § 2 precyzują zakres odpowiedzialności tej grupy osób trzecich, odnosząc się do terminu płatności podatku. Zgodnie z art. 107 § 1 Ordynacji podatkowej osoby trzecie odpowiadają za zaległości podatkowe, co pozwala objąć odpowiedzialnością szczególne typy zaległości wymienione w art. 52 § 1 Ordynacji podatkowej (traktowane na równi z zaległościami podatkowymi). W art. 115 § 2 oraz w art. 116 § 2 Ordynacji podatkowej, analogicznie jak w przypadku wyżej opisanym, uściśla się zakres tej odpowiedzialności, odnosząc go do momentu powstania zaległości (w związku z art. 53 § 5 Ordynacji podatkowej), a nie daty złożenia deklaracji wykazującej zwrot nadpłaty lub zwrot podatku.

Art. 159 § 1 pkt 7 – usuwa ryzyko zbiegu wezwania do osobistego stawienia strony w celu złożenia zeznań lub wyjaśnień (pod rygorem nałożenia kary porządkowej) z prawem strony do odmowy składania zeznań wynikającego z art. 199. Strona może skorzystać z prawa odmowy składania zeznań, nie stawiając się na wezwanie.

Art. 178 § 1 – z dotychczasowego brzmienia przepisu wynika, iż strona tylko w toku postępowania ma prawo wglądu w akta sprawy, sporządzania z nich

notatek, kopii lub odpisów. Prawo to powinno przysługiwać również po zakończeniu postępowania – projektowany przepis uzupełnia zasadę jawności akt postępowania dla strony.

Art. 201 § 1 pkt 7 i art. 205a § 1 pkt 5 – uchwała 7 sędziów NSA z dnia 22 kwietnia 2002 r. sygn. akt FPS 2/02: „Na szczególne znaczenie faktury VAT w obrocie gospodarczym zwrócił uwagę Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 3 października 2001 r. sygn. akt V KKN 249/01 (OSNKW 2002, nr 1 – 2, poz. 7). W orzeczeniu tym wskazano, że faktura VAT ma zasadnicze znaczenie dla wykonania zobowiązań podatkowych, a jej istotne elementy mają walor dowodowy. Na gruncie kodeksu karnego faktura VAT jest dokumentem w rozumieniu art. 115 § 14. Obowiązek wystawienia takiej faktury wynika z art. 32 ust. 1 omawianej ustawy podatkowej (tj. ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r. – przyp. MF), który nadaje temu dokumentowi szczególną moc dowodową, czyniąc go dokumentem o cechach zaufania publicznego. Wystawienie fikcyjnej faktury VAT godzi w prawidłowość ustalenia i wykonania zobowiązań podatkowych wobec Państwa, zwłaszcza gdy jedna ze stron transakcji, nieświadoma jej fikcyjności, wypełnia swoje zobowiązania podatkowe względem drugiej strony. Według powołanego postanowienia, kierując się tymi ustaleniami, należy zaakceptować pogląd, że jeżeli oszukańcze manipulacje, podjęte w celu niewykonania zobowiązań podatkowych, polegały na wystawianiu faktur potwierdzających nieistniejące transakcje lub na posługiwaniu się takimi fakturami, to w tym fragmencie mechanizmu wykonawczego ogólne przepisy prawa karnego powszechnego, takie jak art. 270 i 271 k.k., zostają wyparte przez przepis szczególny art. 62 § 2 kodeksu karnego skarbowego. Natomiast wystawienie przez uprawnioną osobę faktury VAT, która nie dokumentuje rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, wyłącznie w celu wprowadzenia w błąd innej osoby dla doprowadzenia jej do niekorzystnego rozporządzenia mieniem, a nie dla wykonania zobowiązań podatkowych, wyczerpuje dyspozycję art. 271 k.k. Wystawienie zatem faktury z wykazanym podatkiem, która nie dokumentuje rzeczywistej operacji gospodarczej, powinno znaleźć się w kręgu zainteresowania organów ścigania, które powinny zbadać, czy okoliczności wystawienia takiej faktury nie wskazują na popełnienie jednego z powyżej wymienionych przestępstw. Przedsiębiorcy

wystawiający faktury muszą sobie zdawać sprawę z wagi tego dokumentu – jak słusznie stwierdził Sąd Najwyższy – dokumentu zaufania publicznego, istotnego prawnie dla stosunków prywatnoprawnych oraz publicznoprawnych, a w związku z tym brać w pełni odpowiedzialność za zawarte w nich treści, a zwłaszcza za fakt, że dokumentują one rzeczywiste operacje gospodarcze, pod rygorem odpowiedzialności karnej. Jednakże w sytuacjach, gdy takie zachowania podlegają penalizacji, nie tworzą one zobowiązań podatkowych.” Usunięcie praktycznych wątpliwości co do zakresu postępowania podatkowego wymaga dokonania zmian legislacyjnych realizujących koncepcję wypracowaną w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przepisy art. 201 § 1 pkt 7 i 205a § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej precyzują tryb postępowania w sytuacji powzięcia przez organ podatkowy – w związku z czynnościami dowodowymi podjętymi w toku prowadzonego postępowania – uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów (tzw. puste faktury). Przepisy te zobowiązują organ podatkowy do zawieszenia postępowania, w przypadku zawiadomienia właściwego organu ścigania o podejrzeniu popełnienia przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów, do czasu powzięcia wiadomości o podjętym rozstrzygnięciu w postępowaniu karnym.

Art. 210 § 2a – wprowadza obowiązek zamieszczania w decyzji podlegającej wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji także pouczenia o odpowiedzialności karnej za usunięcie, ukrycie, zbycie, darowanie, zniszczenie, rzeczywiste lub pozorne obciążenie albo uszkodzenie składników majątku strony, w celu udaremnienia egzekucji obowiązku wynikającego z tej decyzji. Pouczenie takie będzie także elementem postanowienia podlegającego wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 219). Przedmiotowa zmiana jest zmianą ściśle związaną z wprowadzoną w art. 239a Ordynacji podatkowej instytucją wstrzymania wykonania decyzji nieostatecznej. Zaproponowane uregulowanie ma na celu przeciwdziałanie umyślnym działaniom podatników, podejmowanym w okresie wstrzymania z mocy prawa wykonania decyzji nieostatecznej organu podatkowego (organu kontroli skarbowej), w zakresie rozporządzania swoim majątkiem, które prowadzą do udaremnienia egzekucji obowiązku wynikającego

z tej decyzji. Opisane zachowanie jest penalizowane w art. 300 § 2 Kodeksu karnego.

Uchylenie art. 224 – 225 jest konsekwencją unormowania całej problematyki wstrzymania wykonania decyzji w nowym rozdziale 16a.

Uchylenie art. 238 jest konsekwencją unormowania całej problematyki wstrzymania wykonania decyzji w nowym rozdziale 16a.

Przepis art. 124 Ordynacji podatkowej jako zasadę ogólną postępowania podatkowego wskazuje doprowadzanie, w miarę możliwości, do dobrowolnego wykonywania decyzji podatkowych. Praktyka, a w szczególności możliwość wyrządzenia często nieodwracalnych szkód przymusowym wykonaniem decyzji, która jest następnie uchylana lub unieważniana, i związane z tym skutki budżetowe (odszkodowanie, oprocentowanie nadpłaty) wskazuje na potrzebę wzmocnienia tej zasady. Z uwagi na obszerność problematyki związanej z wykonywaniem decyzji organu podatkowego zasadne jest umiejscowienie kompleksowych regulacji tego zagadnienia w nowym rozdziale 16a działu IV Ordynacji podatkowej.

W zakresie wykonywania decyzji organu podatkowego obowiązywać będą dwie podstawowe zasady:

- 1) wstrzymania wykonania decyzji w czasie trwania postępowania odwoławczego,
- 2) wykonalności decyzji ostatecznej.

Wzorem unormowań Kodeksu postępowania administracyjnego nieostateczna decyzja organu podatkowego nie będzie podlegać wykonaniu (art. 239a). Powyższe odnosi się jedynie do decyzji nakładających na stronę obowiązek, który może podlegać wykonaniu w wyniku zastosowania przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Wstrzymanie wykonania decyzji odnosi się jedynie do organu podatkowego (organu egzekucyjnego) i nie ogranicza możliwości dobrowolnego wykonania decyzji przez stronę – art. 239g (obecny art. 224b § 1).

Wyjątek od powyższej zasady wynika z art. 239b. Przepisy te uprawniają organ podatkowy, który wydał decyzję, do nadania tej decyzji rygoru natychmiastowej

wykonalności w przypadkach skatalogowanych w art. 239b § 1 pkt 1 – 4 ustawy (przesłanki te należy rozumieć rozłącznie). Przesłanki nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności w sposób bezpośredni nie są związane z treścią decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego albo innej decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Przesłanki nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności są związane przede wszystkim z sytuacją majątkową strony postępowania, jej podejściem do wykonywania zobowiązań pieniężnych oraz perspektywami wykonania zobowiązania wynikającego z decyzji.

Przesłanka normowana w art. 239b § 1 pkt 1 (organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne administracyjne lub sądowe w zakresie innych należności pieniężnych) opiera się na założeniu, że skoro w zakresie innych wierzytelności (publicznoprawnych lub cywilnoprawnych) zostały wyczerpane wszelkie możliwości doprowadzenia do wykonania tych wierzytelności w sposób dobrowolny, to należy przypuszczać, że strona konsekwentnie i w tym przypadku nie będzie wyrażać woli wykonania zobowiązania wynikającego z decyzji albo nie będzie w stanie tego zobowiązania wykonać z uwagi na zastosowane środki egzekucyjne w zakresie innych egzekwowanych wierzytelności. Bez nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji w okolicznościach wymienionych w art. 239b § 1 pkt 1 przy skutecznej egzekucji innych należności obciążających stronę, zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane. Czas trwania postępowania odwoławczego spowoduje często trwałą utratę możliwości wykonania decyzji. W celu uniknięcia takich sytuacji zasadne jest nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji. Takie rozwiązanie, premiuując podmioty podejmujące starania w celu realizowania swoich należności w sposób dobrowolny, jednocześnie oddziałuje w celu ograniczania zatorów płatniczych w zakresie należności cywilnoprawnych.

Brak majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, korzystające z pierwszeństwa zaspokojenia (art. 239b § 1

pkt 2) w praktyce oznacza bezskuteczność egzekucji w całości lub w części. Wstrzymanie wykonania decyzji w takim przypadku: bez perspektyw efektywnej egzekucji oraz bez możliwości uzyskania przez organ podatkowy efektywnego tj. korzystającego z pierwszeństwa zaspokojenia byłoby niecelowe. Nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności jest też uzasadnione w sytuacji, gdy strona posiada majątek o wartości pozwalającej na przeprowadzenie efektywnej egzekucji, ale w toku postępowania odwoławczego tego majątku o znacznej wartości zaczyna się wyzbywać (art. 239b § 1 pkt 3). Takie działanie strony postępowania obniża szansę na efektywną egzekucję w przyszłości, więc organ podatkowy powinien mieć możliwość nadania rygoru natychmiastowej wykonalności. Przepis ten nie obejmuje przedsiębiorców zbywających majątek obrotowy o znacznej wartości w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Jeżeli zobowiązanie podatkowe wynikające z decyzji organu pierwszej instancji może ulec przedawnieniu (a więc nie istnieją żadne okoliczności przerywające lub zawieszającego bieg terminu przedawnienia wymienione w art. 70 § 2 – 8 Ordynacji podatkowej) zasadne jest nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności (art. 239b § 1 pkt 4). Biorąc pod uwagę skomplikowany charakter spraw podatkowych i czas trwania postępowania odwoławczego, konieczne jest zapewnienie minimalnego okresu umożliwiającego wykonanie zobowiązania podatkowego wynikającego z decyzji przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W art. 239b § 2 przyjęto zasadę, że rygor natychmiastowej wykonalności będzie nadawany wówczas, gdy organ podatkowy uprawdopodobni, że zobowiązanie podatkowe wynikające z decyzji nie zostanie wykonane. Tryb nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności normują przepisy art. 239b § 3 i 4 oraz art. 165 § 5 pkt 3. Rygor natychmiastowej wykonalności może być nadany w każdym czasie po doręczeniu decyzji lub w dniu jej doręczenia. W sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, ze względu na specyficzny charakter tej instytucji, nie będzie wydawane postanowienie o wszczęciu postępowania (art. 165 § 5 pkt 3). Doręczenie stronie takiego postanowienia pomniejszałoby szansę na efektywną egzekucję. Rygor natychmiastowej wykonalności nadawany jest w drodze postanowienia wydanego przez organ

podatkowy pierwszej instancji. Na postanowienie w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności służy zażalenie (art. 239b § 4). Zażalenie na to postanowienie nie wstrzymuje wykonalności decyzji. Postępowanie w sprawie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji jest formalnie wyodrębnione od postępowania odwoławczego. Nie skorzystano z rozwiązań zawartych w przepisach Kodeksu postępowania administracyjnego co do możliwości nadania rygoru bezpośrednio w treści decyzji, gdyż w dalszym toku postępowania wymusza to połączenie merytorycznego rozpatrywania odwołania z badaniem zasadności nadania rygoru natychmiastowej wykonalności i tym samym opóźnia się rozstrzygnięcie w kwestii nadania rygoru. Sprawa nadania rygoru natychmiastowej wykonalności powinna być przedmiotem postępowania w II instancji bez zbędnej zwłoki i w terminie szybszym niż termin rozpatrzenia odwołania. Taki stan zostanie osiągnięty poprzez formalne oddzielenie postępowania odwoławczego od postępowania zażaleniowego w sprawie nadanego rygoru natychmiastowej wykonalności. W przypadku decyzji organu kontroli skarbowej rygor natychmiastowej wykonalności będzie nadawać organ podatkowy, który jest wierzycielem obowiązków wynikających z tej decyzji.

Rygor natychmiastowej wykonalności nie może skrócić terminu płatności zobowiązania wynikającego z decyzji lub z przepisu prawa – art. 239b § 5.

Wstrzymanie wykonalności decyzji o zabezpieczeniu podważałoby cel wydania tej decyzji związany z zabezpieczeniem interesów fiskalnych, które są zagrożone. Z tych względów decyzja o zabezpieczeniu ma rygor natychmiastowej wykonalności z mocy prawa – art. 239c. Wyjątek stanowi sytuacja, gdy wykonanie decyzji następuje dobrowolnie na wniosek strony w formie określonej w art. 33d; rygor natychmiastowej wykonalności w tym przypadku byłby sprzeczny z formą wykonania decyzji.

Wykonanie decyzji wymierzającej podatek jest wstrzymane do czasu zakończenia postępowania w sprawie zwolnienia z podatku (zasada nieszkodzenia zastosowaniem się do wiążącej interpretacji – art. 239d).

Decyzja ostateczna co do zasady podlega wykonaniu – art. 239e. Wstrzymanie wykonania decyzji ostatecznej w razie wniesienia skargi do sądu

administracyjnego nastąpi po przedłożeniu zabezpieczenia dobrowolnego wskazanego w art. 33d § 2 – art. 239f § 1 pkt 1. W tym trybie wstrzymanie wykonania decyzji nastąpi do wysokości i na czas trwania zabezpieczenia dobrowolnego. Inną możliwością uzyskania wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej zaskarżonej do sądu administracyjnego jest ustanowienie hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego zabezpieczającego wykonanie zobowiązania wynikającego z zaskarżonej decyzji do wysokości odpowiadającej wartości zabezpieczenia rzeczowego (art. 239f § 1 pkt 2). Uprawnienie do wstrzymania wykonania decyzji przyznaje się organowi podatkowemu I instancji. Podjęcie decyzji o wstrzymaniu wykonania decyzji nie ma bezpośredniego związku z ustaleniami postępowania odwoławczego. Przesłanką wstrzymania wykonania decyzji na podstawie art. 239f § 1 jest przyjęcie przez organ podatkowy dobrowolnego zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d § 2, lub ustanowienie hipoteki przymusowej albo zastawu skarbowego. Stosowanie tych instytucji pozostaje w gestii organu podatkowego I instancji. Skupienie uprawnień do podejmowania decyzji w sprawie przyjęcia zabezpieczenia i wstrzymania wykonania decyzji w organie podatkowym I instancji będzie w tym przypadku rozwiązaniem najbardziej racjonalnym, zwłaszcza ze względu na 14-dniowy termin załatwienia wniosku o wstrzymanie wykonania decyzji. W sprawie wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie (art. 239f § 4).

Wstrzymanie wykonania decyzji nie ma wpływu na bieg odsetek za zwłokę (art. 239h) – obecny art. 224b § 2 Ordynacji. W okresie wstrzymania wykonania decyzji jest dopuszczalne ustanawianie zabezpieczenia rzeczowego – art. 239i. W związku z uchyceniem art. 238 kwestie wykonywania postanowień są unormowane analogicznie do wstrzymania wykonywania decyzji (art. 239j).

Art. 270 poszerza katalog ulg w spłacie kosztów postępowania – wprowadza możliwość ich umorzenia lub rozłożenia na raty. Ponadto przepis ten określa przesłanki zastosowania ulgi w uiszczeniu kosztów postępowania (uzasadnione ważnym interesem osoby obowiązanej). Przedmiotowe ulgi stanowią pomoc de minimis (art. 67b § 1 pkt 1 i 2).

Celem projektowanych zmian w zakresie kontroli podatkowej jest stworzenie maksymalnie szerokich warunków do dobrowolnego regulowania zobowiązań podatkowych. Zmiany te bazują na założeniu uczciwości podatnika i jego skłonności do dobrowolnego wykonywania obowiązków podatkowych. Ponadto należy zaznaczyć, iż zgodnie z art. 77 ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, organy administracji publicznej kontrolują przedsiębiorców na zasadach określonych w tej ustawie. Natomiast w zakresie nieuregulowanym w rozdziale 5 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej do kontroli przedsiębiorców stosuje się przepisy ustaw szczególnych (w tym przypadku przepisy Ordynacji podatkowej).

Art. 281a § 1 umożliwia wyznaczenie więcej niż jednej osoby do reprezentowania podatnika (płatnika, inkasenta, następcę prawnego) w zakresie kontroli podatkowej. Jednakże w takim przypadku kontrolowany będzie zobowiązany do wyznaczenia jednej z tych osób do kontaktów z organem podatkowym. Zmiana ta usprawni prowadzenie kontroli podatkowej zarówno po stronie kontrolowanego, jak i organu podatkowego

Art. 281a § 2 określa i uściśla zakres uprawnień osoby wyznaczonej do reprezentowania kontrolowanego w trakcie kontroli. Przyjęto, iż osoba wyznaczona jest uprawniona do działania w zakresie odbioru zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, wyrażenia zgody, o której mowa w art. 282b § 3, odbioru upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej, zakończenia kontroli podatkowej, złożenia wyjaśnień i zastrzeżeń do protokołu kontroli oraz wszystkich czynności kontrolnych. Taka zmiana usunie wątpliwości między innymi w zakresie możliwości doręczenia protokołu kontroli osobie wyznaczonej przez kontrolowanego. Osoba wyznaczona nie może zastąpić kontrolowanego w zakresie złożenia oświadczenia o stanie majątkowym (art. 285a).

Art. 282b wprowadza nową instytucję – zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli. Celem tej instytucji jest zwiększenie zaufania do organów podatkowych, promowanie dobrowolnego wypełniania obowiązków podatkowych, jak również umożliwienie kontrolowanym właściwej organizacji pracy w związku z planowaną kontrolą. Regułą jest zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli

podatkowej z 7-dniowym wyprzedzeniem. Natomiast w przypadku, gdy kontrola nie zostanie wszczęta w terminie 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, wszczęcie kontroli wymaga ponownego zawiadomienia (art. 282b § 2). Przepis art. 282b § 3 stanowi ochronę dla kontrolowanego, który został zawiadomiony o zamiarze wszczęcia kontroli i stanowi praktyczną realizację zasady zaufania do organów podatkowych. Wszczęcie kontroli w terminie wcześniejszym wymagać będzie zgody kontrolowanego. W takim przypadku zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli nie będzie wysyłane za pośrednictwem poczty, lecz kontrolujący doręczy je osobiście kontrolowanemu bezpośrednio przed wszczęciem kontroli. Zgoda będzie wyrażana poprzez złożenie podpisu w odpowiedniej pozycji druku zawiadomienia.

Elementy formalne zawiadomienia określa art. 282b § 4. Wzór zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli określi minister właściwy do spraw finansów publicznych w drodze rozporządzenia – art. 282a § 5.

Zasada zawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli nie może być stosowana w każdym przypadku i musi podlegać pewnym ograniczeniom (art. 282c § 1). Są to ograniczenia o charakterze podmiotowym i przedmiotowym. Ważny interes podatnika, interes publiczny, jak również terminowe regulowanie należności publicznoprawnych przemawiają za wprowadzeniem ograniczeń.

Zawiadomienie nie będzie dokonane, jeżeli kontrola dotyczy zasadności zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług – art. 282c § 1 pkt 1 lit a. Terminowość kontroli zwrotu podatku jest zdeterminowana terminami zwrotu podatku określonymi w przepisach prawa podatkowego. W interesie podatnika uprawnionego do zwrotu (szybszy zwrot) i w interesie publicznym (uniknięcie oprocentowania w razie nieterminowego zwrotu podatku) jest wszczynanie kontroli bez uprzedniego zawiadomienia.

Bez zawiadomienia kontrola zostanie wszczęta, jeżeli celem kontroli jest pośrednio niezwłoczne zabezpieczenie materiału dowodowego (na co składają się przesłanki określone w art. 282c § 1 pkt 1 lit. b – f). Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli we wskazanych przypadkach mogłoby zostać

wykorzystane do niszczenia materiału dowodowego, preparowania dowodów w sposób korzystny dla kontrolowanego albo zacierania śladów przestępstwa.

Kontrole o charakterze doraźnym dotyczące ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy rejestrującej, użytkowania kasy rejestrującej oraz sporządzenia spisu z natury (przesłanki określone w art. 282c § 1 pkt 1 lit. g) nie powinny być poprzedzane zawiadomieniem, gdyż przeczyłoby to specyfice i celowości kontroli. Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli w tego typu kontrolach, gdy chodzi o bieżące weryfikowanie zachowań podatnika lub stanu faktycznego (remanent) uczyniłoby kontrolę fikcją. Nieuczciwy podatnik miałby wystarczający czas na przygotowanie się do kontroli i chociażby czasowe zatajenie istniejących nieprawidłowości.

Organ podatkowy powinien mieć także możliwość objęcia podczas prowadzonej kontroli innych okresów rozliczeniowych nieobjętych pierwotnym zawiadomieniem o zamiarze wszczęcia kontroli, z uwagi na poważne nieprawidłowości stwierdzone w wyniku dokonanych już czynności kontrolnych (art. 282c § 2). Zawiadamianie o zamiarze wszczęcia (rozszerzenia) kontroli w zakresie innych okresów rozliczeniowych w podatku, który jest już przedmiotem kontroli stanowiłoby zbędne opóźnienie w prowadzeniu kontroli i mogłoby prowadzić do przekroczenia limitów czasowych określonych w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej.

Rezygnacja z zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli może być też uzasadniona okolicznościami dotyczącymi kontrolowanego. Zawiadomienie nie nastąpi, jeżeli nie ma gwarancji sprawnego przeprowadzenia kontroli podatkowej, istnieje prawdopodobieństwo utrudniania kontroli podatkowej oraz ryzyko unikania obowiązku zapłaty podatku, który zostanie ujawniony w wyniku przeprowadzonej kontroli (art. 282c § 1 pkt 2).

W każdym przypadku wszczęcia kontroli bez zawiadomienia z uwagi na wyłączenia przedmiotowe lub podmiotowe kontrolowanego informuje się o przyczynach braku tego zawiadomienia – art. 282c § 3.

Art. 285b uwzględnia zasadę szybkości postępowania wynikającą z art. 125, która do kontroli podatkowej ma zastosowanie w związku z art. 292, oraz wychodzi naprzeciw oczekiwaniom przedsiębiorców, aby prowadzenie kontroli

następowało w sposób jak najmniej uciążliwy dla kontrolowanego. W przepisie tym dopuszczono możliwość przeprowadzenia kontroli lub poszczególnych jej czynności również w siedzibie organu podatkowego, jeżeli może to usprawnić prowadzenie kontroli lub kontrolowany zrezygnował z uczestniczenia w czynnościach kontrolnych.

Zmiana w art. 294 § 1 pkt 2 – zmiana postulowana przez stronę samorządową usprawni funkcjonowanie organów podatkowych samorządu terytorialnego oraz przepływ informacji w celu realizacji zadań przez te organy.

Art. 299 § 6 i 7 – zgodnie z art. 299 § 3 pkt 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.), organy podatkowe udostępniają komornikom sądowym informacje wynikające z akt spraw podatkowych, z wyłączeniem informacji określonych w art. 182 tej ustawy, w związku z toczącym się postępowaniem egzekucyjnym lub zabezpieczającym. Z kolei na mocy przepisu art. 2 ust. 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji (Dz. U. z 2006 r. Nr 167, poz. 1191, z późn. zm.) organy administracji publicznej, urzędy skarbowe, organy rentowe, o których mowa w art. 476 § 4 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. - Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296, z późn. zm.), banki, spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, podmioty prowadzące działalność maklerską, organy spółdzielni mieszkaniowych, zarządy wspólnot mieszkaniowych, inne podmioty zarządzające mieszkaniami i lokalami użytkowymi, jak również inne instytucje są obowiązane na pisemne żądanie komornika udzielić mu informacji niezbędnych do prawidłowego prowadzenia postępowania egzekucyjnego, dokonania zabezpieczenia oraz wykonania innych czynności wchodzących w zakres jego ustawowych zadań, w szczególności dotyczące stanu majątkowego dłużnika oraz umożliwiających identyfikację składników jego majątku. Jednocześnie przepis art. 2 ust. 9 ustawy o komornikach sądowych i egzekucji stanowi podstawę do pobierania opłaty za udostępnione informacje, nie wskazując przy tym wysokości opłaty, formy i terminu płatności. W aktualnym stanie prawnym koszty udostępnienia informacji komornikom sądowym przez urzędy skarbowe obciążają budżet państwa. Organy podatkowe sygnalizują potrzebę usystematyzowania zasad odpłatności za informacje udzielane komornikom sądowym. Takie postulaty

zgłasza też Krajowa Rada Komornicza. Należy zauważyć, iż obowiązek uiszczenia opłaty od informacji udzielonych komornikom przez ZUS wprowadzony jest w art. 50 ust. 10 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2007 r. Nr 11, poz. 74, z późn. zm.). Zakres danych wynikających z ewidencji i akt spraw prowadzonych przez organy podatkowe użytecznych dla potrzeb egzekucji sądowej jest o wiele większy niż danych posiadanych przez ZUS. Ilość wniosków komorników sądowych kierowanych do urzędów skarbowych jest znacząco większa niż w przypadku ZUS (w ostatnich dwóch latach wpłynęło około 1.260.000 wniosków) i odnotowuje się tendencję wzrostową. Obciążenie pracą niezbędną do realizacji wniosku komornika sądowego i koszty materiałowe z tym związane ponoszone przez organy podatkowe (budżet państwa) są więc proporcjonalnie większe niż w przypadku ZUS. Ponadto należy mieć na uwadze, iż czynności egzekucyjne w sprawach cywilnych komornik sądowy wykonuje na własny rachunek (art. 3a ustawy o komornikach sądowych i egzekucji).

Mając na względzie powyższe, nie można akceptować sytuacji, w której koszty ponoszone przez organy podatkowe w zakresie sporządzenia informacji na żądanie przez komornika sądowego ponosi budżet państwa, czyli de facto wszyscy podatnicy, w tym również przedsiębiorcy terminowo regulujący swoje zobowiązania podatkowe. Wobec powyższego w art. 299 § 6 proponuje się odpłatne udostępnianie przez organy podatkowe, na wniosek komorników sądowych, informacji w związku z toczącym się postępowaniem egzekucyjnym lub zabezpieczającym. Proponowane rozwiązanie pozwoli na pokrycie w części kosztów ponoszonych przez organy podatkowe (budżet państwa), w związku z udostępnianiem komornikom sądowym informacji. Formę udostępniania informacji, wysokość opłat, tryb ich pobierania oraz sposób uiszczenia zostaną określone w rozporządzeniu Ministra Finansów (art. 299 § 7).

Art. 2. Ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Art. 154 – w sytuacji wprowadzenia zasady niewykonywania decyzji nieostatecznej, zabezpieczenie dokonywane na podstawie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji nabiera większego znaczenia. W celu należytego zabezpieczenia interesów fiskalnych Skarbu Państwa zaproponowano nowe

brzmienie art. 154, zapewniające większą trwałość dokonanych zabezpieczeń. Należy przy tym zauważyć, iż zgodnie z przepisami ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji zabezpieczenie obowiązku o charakterze pieniężnym nie stanowi wykonania tego obowiązku. Natomiast szczególny charakter należności publicznoprawnych uzasadnia przyjęcie rozwiązania stwarzającego gwarancje wykonania tego obowiązku w przyszłości. Zmiana w § 1 polega na wyodrębnieniu nowej przesłanki dokonania zabezpieczenia, tj. przesłanki niezłożenia oświadczenia, o którym mowa w art. 39 ustawy – Ordynacja podatkowa, mimo wezwania do jego złożenia albo niewykazania w złożonym oświadczeniu wszystkich rzeczy lub praw podlegających ujawnieniu. Odmowę złożenia oświadczenia o posiadanych ruchomościach lub nieruchomościach można rozpatrywać jako zamiar ukrycia rzeczywistego stanu posiadania, co można łączyć z zamiarem udaremnienia egzekucji. Takie obawy mogą też istnieć w razie złożenia fałszywego oświadczenia, tj. niewykazującego mienia podlegającego ujawnieniu.

W sytuacji natomiast wydania decyzji lub innego orzeczenia podlegającego wykonaniu w sprawie, w której dokonano zabezpieczenia, bądź nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności uzasadnione jest przyjęcie rozwiązań pozwalających na wywołanie skutków prawnych przewidzianych w art. 154 § 4 i 5 ustawy z dniem wystawienia tytułu wykonawczego pod warunkiem jego wystawienia w określonym terminie. W przypadku zaistnienia zdarzeń skutkujących wykonalnością decyzji, dokonane w toku postępowania zajęcia zabezpieczające przekształci się z mocy prawa w zajęcia egzekucyjne, bez konieczności ponawiania tych czynności w toku egzekucji wszczętej na podstawie ostatecznej decyzji (orzeczenia) właściwego organu. Ze względu na mogące wystąpić wątpliwości interpretacyjne, uzasadnione było także jednoznaczne sprecyzowanie skutków prawnych tego przekształcenia. Jednocześnie pozostawiono bez zmian uregulowania w zakresie przekształcenia się zajęcia zabezpieczającego w egzekucyjne w przypadku wygaśnięcia decyzji, o której mowa w art. 61 ust. 3 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (Dz. U. z 2004 r. Nr 68, poz. 622 i Nr 273, poz. 2703).

Ponadto w proponowanym brzmieniu art. 154 § 4 wydłużony został także termin, w którym możliwe będzie wystawienie tytułu wykonawczego, skutkujące

przekształceniem się zajęcia zabezpieczającego w zajęcie egzekucyjne. Zmiana spowodowana jest tym, iż wobec przyjęcia zasady niewykonywania decyzji nieostatecznych nie jest możliwe wystawienie tytułu wykonawczego w terminie 14 dni. Wystawienie tytułu wykonawczego co do zasady będzie mogło nastąpić po doręczeniu ostatecznej decyzji nakładającej obowiązek. Decyzją ostateczną jest decyzja, od której nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym. W przypadku zatem decyzji organu I instancji wystawienie tytułu wykonawczego będzie uzależnione od upływu 14-dniowego terminu do wniesienia środka zaskarżenia. Ponadto w przypadku decyzji ustalających wystawienie tytułu wykonawczego uzależnione będzie także od upływu terminu płatności, a następnie zrealizowania, wynikającego z art. 15 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji obowiązku przesłania upomnienia zawierającego wezwanie do wykonania obowiązku. Wierzyciel, aby móc wystawić tytuł wykonawczy, będzie musiał zatem dysponować dokumentami potwierdzającymi wykonalność obowiązku (np. zwrotne potwierdzenie odbioru decyzji, upomnienia). Okres oczekiwania na zwrotne potwierdzenie odbioru urzędowych dokumentów, na który organ administracji publicznej nie ma wpływu, wynosi natomiast niejednokrotnie ponad miesiąc. Wobec powyższego pozostawienie dotychczas obowiązującego terminu na wystawienie tytułu wykonawczego skutkowałoby niemożnością zastosowania tej instytucji. Wydłużenie terminu do wystawienia tytułu wykonawczego skutkującego przekształceniem się zajęcia zabezpieczającego w zajęcie egzekucyjne podyktowane zostało zatem przyczynami niezależnymi od organu podatkowego. Należy jednak zauważyć, że wydłużenie tego terminu umożliwi dobrowolne wykonanie obowiązku, który staje się wykonalny z chwilą doręczenia decyzji ostatecznej, w okresie dłuższym niż 14 dni.

Art. 159 – zmiana tego przepisu jest konsekwencją zmian w art. 154 oraz wprowadzenia w Ordynacji podatkowej nowej zasady wykonywania decyzji ostatecznych. Proponowana zmiana jest niezbędna w celu należytego zapewnienia ochrony interesów fiskalnych Skarbu Państwa. W świetle wprowadzenia zasady niewykonywania decyzji nieostatecznych do czasu zakończenia postępowania rozpoznawczego merytorycznie nieuzasadniona jest dotychczasowa regulacja, na podstawie której organ egzekucyjny zobowiązany

jest uchylić zabezpieczenie należności pieniężnych na wniosek zobowiązanego, jeżeli wierzyciel w terminie 30 dni od dnia dokonania zabezpieczenia nie wystąpił z wnioskiem o wszczęcie postępowania egzekucyjnego. Wystąpienie wierzyciela z wnioskiem o wszczęcie postępowania egzekucyjnego i tytułem wykonawczym będzie bowiem możliwe dopiero po wydaniu decyzji podlegającej wykonaniu. Nie jest natomiast możliwe zakończenie postępowania rozpoznawczego w tak krótkim czasie. Brak jest zatem uzasadnienia dla pozostawienia rozwiązania, zgodnie z którym uchylenie zabezpieczenia następowałoby wyłącznie w wyniku złożonego wniosku zobowiązanego, skoro przyczyną niewszczywania postępowania egzekucyjnego jest brak decyzji ostatecznej.

Z tych względów w proponowanym brzmieniu § 1 pozostawiono dotychczasowe rozwiązania zawarte w tym przepisie, dotyczące zabezpieczenia obowiązku o charakterze niepieniężnym. W zakresie należności pieniężnych przyjęto, że uchylenie zabezpieczenia nastąpi na podstawie art. 157a, który przewiduje możliwość uchylenia zabezpieczenia w każdym czasie, gdy zaistnieją okoliczności uzasadniające uchylenie dokonanego zabezpieczenia. Jednocześnie podkreślić należy, że w obowiązującym stanie prawnym 30-dniowy termin na zgłoszenie wniosku o wszczęcie postępowania egzekucyjnego mógł być przedłużony przez organ egzekucyjny w sposób nieograniczony. Ograniczenie terminu przedłużenia zabezpieczenia dotyczy wyłącznie obowiązku o charakterze niepieniężnym (art. 159 § 2).

Art. 166a – zajęcie pieniędzy, wierzytelności z rachunku bankowego, innych wierzytelności i praw majątkowych, w wyniku którego na oprocentowanym rachunku bankowym organu egzekucyjnego z oprocentowaniem udzielonym przez bank dla wkładów wypłacanych na każde żądanie, znajdują się zajęte pieniądze bądź środki pieniężne przekazywane przez dłużników zajętej wierzytelności, może stanowić przeszkodę do dobrowolnego uiszczenia zabezpieczonej kwoty należności pieniężnych, co może prowadzić do wszczęcia egzekucji administracyjnej tych należności w przypadku, gdy staną się one wymagalne. W celu uniknięcia dolegliwości związanych z wszczęciem postępowania egzekucyjnego zmierzającego do przymusowego wykonania przez zobowiązanego tego obowiązku (np. powstanie kosztów egzekucyjnych),

proponuje się w art. 166a dodanie przepisu umożliwiającego zobowiązanemu dobrowolne uiszczenie tych należności ze środków znajdujących się na ww. rachunku.

Art. 3 – ustawa o kontroli skarbowej.

Zmiana art. 13 ustawy o kontroli skarbowej ma charakter dostosowawczy do uregulowań wprowadzonych w art. 282b i art. 282c Ordynacji podatkowej w zakresie zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Dodany w art. 13 ust. 1a umożliwi stosowanie instytucji zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli w odniesieniu do kontroli prowadzonych przez organy kontroli skarbowej. Natomiast zmiana proponowana w ust. 5 art. 13 wyeliminuje konieczność dwukrotnego zawiadamiania kontrolowanego o zamiarze wszczęcia postępowania kontrolowanego oraz o wszczęciu kontroli podatkowej w ramach tego samego postępowania. Zmiana w art. 13 ust. 9 wyłącza zaś obowiązek zawiadamiania kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej w przypadkach wszczynania tzw. kontroli podatkowych na legitymację. Projektowana zmiana wprowadza rozwiązanie analogiczne do przewidzianego w projektowanym art. 282c § 1 pkt 1 lit. f ustawy – Ordynacja podatkowa. Z uwagi na przesłanki wszczynania kontroli podatkowej w tym trybie, uprzednie zawiadomienie kontrolowanego byłoby niezasadne z powodu możliwości wykorzystania tego faktu do udaremniania kontroli poprzez zniszczenie lub ukrycie materiału dowodowego.

Z kolei art. 25 ust. 2 określa organ podatkowy właściwy do nadania rygoru natychmiastowej wykonalności, o którym mowa w art. 239b § 3 Ordynacji podatkowej w odniesieniu do decyzji organu kontroli skarbowej. Przepis ten powierza wykonywanie tego obowiązku organowi podatkowemu, który jest wierzycielem obowiązków wynikających z tej decyzji.

Art. 4. Ustawa o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników.

Obecne uregulowanie art. 10 ust. 2 pkt 3 ustawy dotyczy delegowania uprawnień na ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia, w którym może określić tryb przekazywania do naczelników urzędów skarbowych zgłoszeń identyfikacyjnych oraz aktualizacyjnych z wykorzystaniem środków komunikacji elektronicznej, ale tylko w zakresie

zgłoszeń dokonywanych przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych. Biorąc pod uwagę obecny stopień rozwoju systemów informatycznych oraz ich ochrony, ograniczanie zakresu podmiotów uprawnionych do składania zgłoszeń rejestracyjnych i aktualizacyjnych w formie elektronicznej wyłącznie do podatników podatku dochodowego od osób fizycznych wydaje się niecelowe. Propozycja zmiany art. 10 ust. 2 oraz dodane przepisy art. 10a i art. 10b umożliwią składanie zgłoszenia identyfikacyjnego i aktualizacyjnego za pomocą środków komunikacji elektronicznej w szerszym niż obecnie zakresie. Rozwiązanie to jest wzorowane na istniejącym w przepisach art. 3a i art. 3b ustawy – Ordynacja podatkowa. Rodzaje zgłoszeń, które mogą być składane w formie elektronicznej, określi minister właściwy do spraw finansów publicznych w drodze rozporządzenia. Projektowane rozwiązanie wychodzi naprzeciw postulatowi zwiększenia sprawności, skuteczności i szybkości prowadzonych przez organy podatkowe działań poprzez stworzenie warunków dla uproszczonej i pozbawionej dokumentów papierowych współpracy między administracją podatkową a obywatelami. Dzięki wykorzystaniu technologii informatycznych praca staje się bowiem bardziej efektywna i przyjazna dla wszystkich stron procesu rejestracji.

Art. 5. Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych.

Proponowana w art. 47 ust. 4e zmiana wiąże się z propozycjami zmian w art. 61 Ordynacji podatkowej i zmierza do zapewnienia mikroprzedsiębiorcom w rozumieniu przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej wyboru sposobu zapłaty składek na ubezpieczenie społeczne – w formie polecenia przelewu lub w formie przekazu pocztowego, co w praktyce umożliwić będzie nieposiadanie rachunku bankowego przez mikroprzedsiębiorców. W art. 47 ust. 4b wprowadzono zmianę o charakterze dostosowawczym.

Przepisy przejściowe

Art. 6 – w przepisie tym przyjęto, że określona w art. 70 § 6 pkt 4 i 5 oraz § 7 pkt 4 i 5 nowa przesłanka zawieszenia biegu terminu przedawnienia nie będzie powodowała zawieszenia terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy. Przyjęcie takiego rozwiązania ma na celu zagwarantowanie podatnikom ochrony praw nabytych.

Art. 7 wprowadza zasadę, że do odpowiedzialności podatkowej osób trzecich za zaległości podatkowe powstałe przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się art. 112 i 114a ustawy – Ordynacja podatkowa, wymienionej w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy. Analogiczne rozwiązanie przewidywały przepisy przejściowe w zakresie odpowiedzialności osób trzecich we wcześniejszych nowelizacjach ustawy – Ordynacja podatkowa.

Art. 8 przewiduje natomiast, że do wykonywania decyzji doręczonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy będą miały zastosowanie przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy. Takie rozwiązanie umożliwi kontynuowanie, na dotychczasowych zasadach, rozpoczętego przed wejściem w życie ustawy procesu wykonywania decyzji podatkowych.

Projektowana ustawa wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2009 r. (art. 9).

Proponowane w projekcie ustawy zmiany, a w szczególności zmiany w zakresie wstrzymania wykonania decyzji, mają charakter systemowy i dotyczą fundamentalnych zagadnień systemu poboru nie tylko podatków, ale wszystkich danin publicznych. Wprowadzenie tych zmian będzie wymagało przebudowy istniejących systemów informatycznych. Umożliwi to przewidziane w projekcie ustawy *vacatio legis*.

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Cel projektowanej ustawy

Projektowana ustawa zmierza do kompleksowego uregulowania problematyki wykonania decyzji podatkowej oraz zawiera zmiany ukierunkowane na rozwój przedsiębiorczości oraz sprzyjające dobrowolnemu wykonywaniu zobowiązań podatkowych.

2. Konsultacje społeczne

Projekt oddziałuje na podatników, płatników, inkasentów, osoby trzecie, a także na banki i zakład ubezpieczeń społecznych.

W celu przeprowadzenia konsultacji społecznych projekt ustawy został przekazany do zaopiniowania przez organizacje przedsiębiorców, związki zawodowe, Krajową Radę Doradców Podatkowych, Krajową Izbę Rozliczeniową, Związek Banków Polskich. Projekt ustawy został także przekazany do zaopiniowania Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego.

Ponadto tekst projektu ustawy został umieszczony w Biuletynie Informacji Publicznej, zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. Nr 169, poz. 1414). Kompania Węglowa S.A. z siedzibą w Katowicach przesłała zgłoszenie, o którym mowa w art. 7 ust. 2 ustawy o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa. W zgłoszeniu tym wskazała na konieczność wyłączenia wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty, marszałka województwa, ich zastępców oraz skarbnika jednostki samorządu terytorialnego w sytuacji, gdy ww. osoby pełniące funkcję organów podatkowych pozostają ze stroną postępowania w stosunku prawnym, który może wywołać wątpliwości co do ich bezstronności. Jest to propozycja nieobjęta projektem ustawy. Propozycja ta zostanie przeanalizowana w przyszłych pracach legislacyjnych. Ponadto żaden z podmiotów zajmujących się działalnością

lobbingową nie zgłosił, w toku prac legislacyjnych, zainteresowania niniejszym projektem.

Projekt nie zawiera przepisów technicznych i nie podlega notyfikacji w rozumieniu przepisów rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r., w sprawie funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. Nr 239, poz. 2039, z późn. zm.).

Komisja Wspólna Rządu i Samorządu Terytorialnego wyraziła pozytywną opinię w sprawie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, za wyjątkiem art. 61 § 1b ustawy – Ordynacja podatkowa, który wprowadza możliwość zapłaty podatków przez mikroprzedsiębiorców również gotówką. Strona samorządowa Komisji uważa, że zaproponowane w projekcie w tym zakresie rozwiązanie jest niepraktyczne i anachroniczne. Zauważono, że jednostki samorządu terytorialnego nie posiadają kasy, w której można byłoby dokonać zapłaty podatku gotówką. W praktyce zapłata podatku gotówką następowałaby w banku lub placówce pocztowej. Podatnik ponosiłby wówczas większe opłaty niż przy zapłacie podatku w formie polecenia przelewu.

Uwagi do projektu ustawy zgłosiła Krajowa Rada Doradców Podatkowych, Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych Lewiatan, Związek Banków Polskich oraz Konfederacja Pracodawców Polskich.

Uwagi Krajowej Rady Doradców Podatkowych odnoszące się do art. 30 § 7, art. 36, art. 61 § 1, art. 239b § 1, art. 281a § 2, art. 281b § 5, art. 282c § 1 pkt 1 lit. i) zostały w projekcie uwzględnione. Uwagi, które nie zostały uwzględnione w projekcie, dotyczą:

- w art. 61a Ordynacji podatkowej proponuje się odwołać do definicji karty płatniczej z prawa bankowego oraz ustawy o elektronicznych instrumentach płatniczych; propozycja nie zasługuje na uwzględnienie, brak odesłania do tych przepisów nie oznacza, że określone w tych przepisach pojęcie karty płatniczej nie będzie stosowane, w tym zakresie do treści art. 61a uwag nie zgłosił NBP, ZBP i KIR,
- ograniczenie w art. 64 § 2 Ordynacji podatkowej swobodnego przepływu pieniądza na rynku; przepis ten precyzuje zakres stosowania potrącenia

wierzytelności podatnika wobec państwowych jednostek budżetowych i pozostaje bez wpływu na przepływ pieniądza na rynku,

- w art. 112 § 7 termin 30-dniowy zastąpić 60-dniowym; uwaga nie zasługuje na uwzględnienie; termin 30 dni przewidziany jest również w obecnym art. 112 § 2, potrzeby wydłużenia tego terminu nie zgłaszały środowiska przedsiębiorców; przedsiębiorca decyduje o momencie wystąpienia o zaświadczenie,
- treść art. 116 § 2 Ordynacji podatkowej pomija specyfikę podatku dochodowego od osób fizycznych rozliczanego zaliczkowo w trakcie roku podatkowego i po zakończeniu roku podatkowego; przyjęte w tym przepisie rozwiązanie pozwoli na orzekanie odpowiedzialności wspólnika lub członka zarządu również za zaległości z tytułu zaliczek na podatek dochodowy. Wspólnik lub członek zarządu będą ponosić odpowiedzialność za zaległości z tytułu zaliczek, których termin płatności upływał w okresie pełnienia przez nich tej funkcji,
- pozbawienie przedsiębiorcy możliwości wstrzymania wykonania decyzji; uwaga niezasadna – przepis art. 239a wprowadza generalną zasadę niewykonalności decyzji nieostatecznych, z wyjątkiem przypadków gdy decyzji nadany został rygor natychmiastowej wykonalności. Wstrzymanie wykonania mogłoby zatem dotyczyć tylko decyzji, którym nadano rygor natychmiastowej wykonalności. Wstrzymanie wykonania takich decyzji, w wielu przypadkach, mogłoby się łączyć z zamiarem wykorzystania stanu niewykonalności decyzji do wyzbycia się majątku i w konsekwencji nieuiszczeniem podatku,
- wprowadzenie obowiązku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej w sprawie opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł; propozycja nie zasługuje na uwzględnienie. Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli w takim przypadku mogłoby zostać wykorzystane do preparowania dowodów w sposób korzystny dla kontrolowanego lub niszczenia materiału dowodowego.

Uwagi Polskiej Konfederacji Pracodawców Prywatnych Lewiatan odnoszące się do art. 30 § 7, art. 116 § 2, art. 281a § 1 i 2, art. 282c § 5 ustawy

- Ordynacja podatkowa zostały uwzględnione. Nieuwzględnione uwagi dotyczą:
- wskazania terminu, w którym podatnik może przedstawić organowi podatkowemu zabezpieczenie dobrowolne; propozycja niekorzystna dla podatników. Zgodnie z obowiązującym art. 33 § 5 zabezpieczenie następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji albo w formie określonej w art. 33d. W razie złożenia wniosku o zabezpieczenie w formie określonej w art. 33d zabezpieczenie w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w zakresie objętym tym wnioskiem, może nastąpić po wydaniu postanowienia odmawiającego przyjęcia zabezpieczenia. Oznacza to, że podatnik może złożyć wniosek o zabezpieczenie w formie określonej w art. 33d przez cały okres postępowania zabezpieczającego. Ograniczanie tego uprawnienia pod rygorem odmowy przyjęcia zabezpieczenia godziłoby w interesy podatników,
- nieuzasadnionego zróżnicowania momentu zapłaty podatku przez podatników posiadających rachunki bankowe w bankach i instytucjach finansowych mających i niemających siedziby na terytorium Polski; uwaga niezasadna, gdyż w przypadku zapłaty podatku w bankach i instytucjach finansowych niemających siedziby na terytorium Polski występuje pośrednictwo tzw. banku korespondenta między bankiem zagranicznym, w którym podatnik składa polecenie przelewu, a bankiem, w którym założono konto organu podatkowego, a to przedłuży czas, w którym wpłacana kwota zostanie uznana na rachunku organu podatkowego. Treść art. 60 Ordynacji podatkowej nie została zakwestionowana przez NBP, ZBP i KIR,
- doprecyzowania terminu dokonania zapłaty podatku kartą płatniczą; uwaga nie może zostać uwzględniona. Przepis art. 61a Ordynacji podatkowej przewiduje dalszą liberalizację form zapłaty podatków stanowiących dochody j.s.t. Podatnik ma możliwość wyboru formy zapłaty podatku i rodzaju karty płatniczej. Z tytułu liberalizacji form

zapłaty podatków budżety j.s.t. nie powinny ponosić negatywnych konsekwencji,

- zawieszenia biegu terminu przedawnienia na okres zabezpieczenia dobrowolnego i egzekucyjnego – może prowadzić do uszczerbku obowiązku szybkiego załatwienia sprawy podatkowej – uwaga niezasadna; organy podatkowe, zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 125 Ordynacji podatkowej, zobowiązane są działać w sprawie wnikliwie i szybko posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia. Zmiany w art. 70, znosząc ryzyko przedawnienia zobowiązań podatkowych, będą umożliwiały w większym niż dotychczas zakresie przyjmowanie zabezpieczenia zamiast wszczynać postępowanie egzekucyjne,
- zawieszenia biegu terminu przedawnienia w art. 70 § 6 – powinno być skorelowane z brakiem wykonalności decyzji, gdyż w przeciwnym razie będzie zachęcało do stosowania instytucji zabezpieczenia – obawy bezpodstawne; stosowanie przez organy podatkowe instytucji zabezpieczenia „przedwymiarowego” nie opiera się na uznaniu tego organu, lecz spełnieniu przesłanek określonych w art. 33 Ordynacji podatkowej,
- użytego w art. 116 § 2 zwrotu „termin płatności” – ze względu na jego wieloznaczność może rodzić problemy; uwaga niezasadna – zagadnienie terminu płatności reguluje szczegółowo rozdział 4 działu III ustawy – Ordynacja podatkowa, a zatem problemy związane z interpretacją tego pojęcia nie powinny występować,
- zawartych w przepisie art. 201a Ordynacji podatkowej przesłanek zawieszenia postępowania, które są niejasne i nieprecyzyjne – przedmiotowy przepis może podważać zasadę zaufania do organów podatkowych, wystarczające są uregulowania art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej; przepis ten jest korzystny dla przedsiębiorców, albowiem przyczyni się do ograniczenia szarej strefy. Wyeliminuje z obrotu gospodarczego nieuczciwych przedsiębiorców i zwiększy szansę rozwoju firm prowadzących legalną działalność gospodarczą,

- złożenia zażalenia na postanowienie w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, które powinno wstrzymywać wykonanie decyzji; uwaga niezasadna – wstrzymanie z mocy prawa wykonania decyzji na okres trwania postępowania zażaleniowego w sprawie rygoru natychmiastowej wykonalności w wielu przypadkach mogłoby się łączyć z zamiarem wykorzystania stanu niewykonalności decyzji do wyzbycia się majątku i w konsekwencji nieuiszczeniem podatku,
- przepisów projektowanej ustawy dotyczących wstrzymania wykonania decyzji nieostatecznej, które będą przedmiotem wymiaru około 2012 r.; uwaga niezasadna – stosownie do art. 10 projektu ustawy art. 239a Ordynacji podatkowej będzie miał zastosowanie do wszystkich decyzji „wymiarowych” doręczonych po dniu 1 stycznia 2009 r.,
- wydłużenia terminu do wystawienia tytułu wykonawczego skutkującego przekształceniem się zajęcia zabezpieczającego w zajęcie egzekucyjne, które podyktowane zostało przyczynami niezależnymi od organu egzekucyjnego, które uniemożliwiają w większości przypadków zastosowanie tej instytucji (uzasadnienie w projekcie ustawy). Należy jednak zauważyć, że wydłużenie tego terminu umożliwi przedsiębiorcy dobrowolne wykonanie obowiązku, który staje się wykonalny z chwilą doręczenia decyzji ostatecznej, w okresie dłuższym niż 14 dni. Przedsiębiorca będzie miał również możliwość dokonania dobrowolnej zapłaty wymagalnych zobowiązań podatkowych ze środków zgromadzonych na tzw. rachunku depozytowym organu egzekucyjnego, na wyraźny jego wniosek, co zapobiegnie wszczęciu egzekucji tych należności i powstaniu kosztów egzekucyjnych obciążających tego przedsiębiorcę.

Jeżeli w toku postępowania zabezpieczającego dokonane będzie zajęcie wierzytelności z rachunku bankowego, przedsiębiorca może skorzystać z obecnie obowiązującego przepisu art. 166a § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, tj. dokonywać wypłaty z zajętego rachunku bankowego, za zgodą organu egzekucyjnego, na pokrycie wydatków dla wykonywania działalności gospodarczej.

- zarzut wprowadzenia zasady dowolnego przedłużania terminu zabezpieczenia w czasie i ilości nie zasługuje na uwzględnienie, albowiem w dotychczasowym stanie prawnym możliwe jest przedłużenie terminu do zgłoszenia wniosku o wszczęcie postępowania egzekucyjnego, określonego w art. 159 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, na czas nieokreślony (wyrok WSA w Warszawie z dnia 30.01.2006 r. sygn. akt 3271/05). Ograniczenie w czasie trwania zabezpieczenia dotyczy obecnie zabezpieczenia obowiązku o charakterze niepieniężnym. Z obowiązujących obecnie przepisów nie wynika jednoznacznie, że termin zabezpieczenia należności pieniężnych może być przedłużony jednokrotnie.

Krajowa Rada Doradców Podatkowych oraz Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych Lewiatan zgłosiły ponadto propozycje zmian innych przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa i ustawy o kontroli skarbowej nieobjęte projektem ustawy. Propozycje te zostaną przeanalizowane w przyszłych pracach legislacyjnych.

Związek Banków Polskich zgłosił następujące uwagi:

- art. 112 § 1 Ordynacji podatkowej posługuje się pojęciem „Zorganizowanej części przedsiębiorstwa”, jednocześnie go nie definiując; konieczność zdefiniowania tego pojęcia w przepisach Ordynacji podatkowej. Definicję zorganizowanej części przedsiębiorstwa zawierają przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 5a pkt 4) oraz podatku dochodowym od osób prawnych (art. 4a pkt 4). Wobec powyższego niezasadne jest powielanie powyższych regulacji w ustawie – Ordynacja podatkowa,
- art. 114a § 1a Ordynacji podatkowej nie zawiera definicji „powiązań o charakterze majątkowym”; konieczność zdefiniowania tego pojęcia w przepisach Ordynacji podatkowej. Zdefiniowanie tego pojęcia w ustawie nie jest możliwe z uwagi na mnogość stanów faktycznych odnoszących się do praw majątkowych. Uwaga nie może być uwzględniona,

- Art. 159 § 1a Ordynacji podatkowej – propozycja doprecyzowania przepisu poprzez wskazanie, że podatnik (strona postępowania) powinien poinformować organ podatkowy o skorzystaniu z prawa do odmowy zgody na przesłuchanie i związanej z tym możliwości niestawienia się na wezwanie. Uwaga niezasadna, niecelowe jest nakładanie na stronę postępowania dodatkowych obowiązków informacyjnych. Przepis ten jest adresowany do strony postępowania i usuwa ryzyko zbiegu wezwania do osobistego stawiennictwa strony w celu złożenia zeznań lub wyjaśnień (pod rygorem nałożenia kary porządkowej) z prawem strony do odmowy składania zeznań wynikającego z art. 199. Strona może skorzystać z prawa odmowy składania zeznań, nie stawiając się na wezwanie,
- art. 239b § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej – wątpliwości budzi sformułowanie dotyczące „znacznej wartości” majątku; propozycja skorelowania tego z wysokością zobowiązania podatkowego wynikającego z decyzji. Niebezpieczeństwo swobodnego dokonywania wykładni przez organy podatkowe tego pojęcia. Uwaga niezasadna. Organ podatkowe stosownie do zasady legalizmu wyrażonej w art. 120 Ordynacji podatkowej działają na podstawie przepisów prawa. Przy dokonaniu oceny wartości majątku strony w każdym przypadku dokonają jego analizy, kierując się m. in. doświadczeniem życiowym. Oznacza to, że kwestionowany przepis nie pozostawia organom podatkowym swobody przy wyznaczaniu ram kwotowych majątku o znacznej wartości,
- art. 239f Ordynacji podatkowej – niezasadne jest wstrzymanie wykonania decyzji dopiero po przyjęciu zabezpieczenia przez organ podatkowy lub prawomocnym wpisie hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego. Wstrzymanie wykonania decyzji powinno nastąpić na wniosek strony po wniesieniu skargi do sądu administracyjnego. Uwaga nie zasługuje na uwzględnienie. W wielu przypadkach wstrzymanie wykonania decyzji mogłoby się łączyć się z zamiarem wykorzystania stanu niewykonalności decyzji do wyzbycia się majątku i w konsekwencji nieuiszczeniem podatku,

- art. 282b § 5 Ordynacji podatkowej – uwaga uwzględniona.

Ponadto Związek Banków Polskich zgłosił dodatkowe uwagi do ustawy

- Ordynacja podatkowa niezwiązane bezpośrednio z przedmiotowym projektem: uchylenie art. 26a § 2, dodanie art. 75a (w zakresie nadpłaty), art. 160a (uwierzytelnienie dokumentów) oraz podpisywania informacji IFT-3, IFT-1, PIT-8C oraz PIT-11 automatycznym odznacznikiem podpisu (faksymile) wykraczają poza zakres głównych zmian przewidzianych w przedmiotowym projekcie ustawy. Propozycje te zostaną przeanalizowane w przyszłych pracach legislacyjnych.

Konfederacja Pracodawców Polskich zgłosiła następujące uwagi:

- rozważenie możliwości stosowania zamiast przepisów działu IV Ordynacji podatkowej Kodeksu postępowania administracyjnego; ze względu na specyfikę postępowania podatkowego stosowanie przepisów Kpa w wielu obszarach nie jest możliwe – propozycja nie zasługuje na uwzględnienie,
- art. 39 § 1 Ordynacji podatkowej swoim znaczeniem odpowiada normie art. 913 Kodeksu postępowania cywilnego; rodzi się zatem wątpliwość, czy istnieje potrzeba tworzenia odmiennej regulacji w tym zakresie. Przepisy prawa podatkowego, do których należy zaliczyć również przepisy – Ordynacji podatkowej, stanowią autonomiczną gałąź prawa. Wobec powyższego niezasadne jest „korzystanie” z instytucji prawa cywilnego w procedurach podatkowych. Uwaga nieuwzględniona,
- art. 60 ustawy Ordynacji podatkowej – nie ma racjonalnego uzasadnienia dla obciążania zobowiązanego zdarzeniami, na który dany podmiot nie ma żadnego wpływu (przelewy międzybankowe). Przepis ten usuwa wątpliwości interpretacyjne związane z zapłatą podatku za granicą za pośrednictwem banku lub instytucji kredytowej, niemających siedziby lub oddziału w Rzeczypospolitej Polskiej. W tym przypadku występuje pośrednictwo tzw. banku korespondenta między bankiem zagranicznym, w którym podatnik składa polecenie przelewu, a bankiem, w którym założono konto organu podatkowego, co może przedłużać czas, w którym wpłacana kwota zostanie uznana na rachunku organu

podatkowego. Zaznaczyć przy tym należy, że w tym przypadku nie ma możliwości zastosowania wobec banku zagranicznego przepisu art. 112a Prawa bankowego, który stanowi o odpowiedzialności banku w postaci odsetek za zwłokę za przedłużającą się (powyżej 5 dni roboczych) realizację operacji bankowej dotyczącej należności podatkowych. Podatnik powinien w swoich działaniach uwzględnić czas na dokonanie przelewu,

- w art. 81b Ordynacji podatkowej należy uchylić § 3, który uniemożliwia skorygowanie deklaracji w podatku od towarów i usług. Propozycja nieobjęta projektem ustawy,
- w art. 114a § 1a Ordynacji podatkowej nie wyjaśniono pojęć „powiązań rodzinnych” i „powiązań kapitałowych”. W art. 25 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, z późn. zm.) oraz art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, z późn. zm.) opisane są powiązania rodzinne i powiązania kapitałowe. Wobec powyższego niezasadne jest powielanie powyższych regulacji w ustawie – Ordynacja podatkowa,
- art. 115 Ordynacji podatkowej powinien dotyczyć zobowiązań wyrażanych w liczbie mnogiej, a nie pojedynczej. Uwaga niezasadna – projektowany przepis dotyczy zobowiązań podatkowych, a nie zobowiązania podatkowego,
- art. 201a Ordynacji podatkowej – zakwestionowano celowość wprowadzenia tego przepisu; przepis ten jest korzystny dla przedsiębiorców, albowiem przyczyni się do ograniczenia szarej strefy i zwiększy szansę rozwoju firm prowadzących legalną działalność gospodarczą – uwaga nieuwzględniona,
- przepisy rozdziału 16a „Wykonanie decyzji” nie zawierają żadnych racjonalnych przepisów, które są określone w znanych i stosowanych przepisach dotyczących procedury cywilnej, administracyjnej czy sądowno-administracyjnej. Przepisy prawa podatkowego, do których należy zaliczyć również przepisy Ordynacji podatkowej stanowią

autonomiczną gałąź prawa. Wobec powyższego niezasadne jest „korzystanie” z instytucji prawa cywilnego w procedurach podatkowych.

Ponadto Konfederacja Pracodawców Polskich zgłosiła uwagi do art. 239b §1, art. 282b Ordynacji podatkowej, które zostały uwzględnione.

3. Zakres oceny skutków regulacji

Wpływ regulacji na sektor finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego

Z uwagi na fakt, że projektowana ustawa dotyczy materii ogólnego prawa podatkowego i zagadnień postępowania podatkowego, uchwalenie ustawy zasadniczo nie spowoduje skutków finansowych dla budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

Skutki finansowe polegające na zwiększeniu wydatków lub zmniejszeniu dochodów mogą wystąpić na skutek wprowadzenia nowych zasad wstrzymywania wykonania decyzji. Będą związane z:

- 1) przesunięciem w czasie momentu, w którym dopuszczalne będzie wszczęcie postępowania egzekucyjnego,
- 2) obciążeniem organów podatkowych dodatkowymi obowiązkami związanymi z badaniem przesłanek, w których decyzji może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności.

Wprowadzenie nowych zasad wstrzymywania wykonania decyzji przyczyni się jednak do zmniejszenia się ilości nadpłat i ich oprocentowania wypłacanego z budżetu w związku z uchyceniem decyzji podatkowej, wykonanej uprzednio w trybie egzekucji administracyjnej.

Skutki finansowe mogą także wystąpić w związku ze zwolnieniem nabywcy składników majątku związanego z prowadzoną działalnością gospodarczą z solidarnej odpowiedzialności z podatnikiem za zaległości podatkowe – uchylenie art. 112 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej.

Nie jest jednak możliwe oszacowanie skutków budżetowych w ww. zakresie.

Natomiast zwiększenie dochodów budżetowych nastąpi na skutek wprowadzenia opłat za informacje wydawane przez organy podatkowe, na wnioski komorników sądowych, w związku z toczącym się postępowaniem egzekucyjnym lub zabezpieczającym. Zakładając, że w ciągu roku zostanie złożonych przez komorników około 1.000.000 wniosków (do urzędów skarbowych w 2006 r. wpłynęło ok. 500.000 wniosków, w 2007 r. ok. 760.000 wniosków) i przyjmując opłatę za udzielenie informacji na poziomie około 40 zł (opłaty pobierane przez ZUS kształtują się na poziomie ok. 33 zł), wpływy budżetowe z tego tytułu szacuje się na poziomie około 40 000 000 zł.

Ponadto przyjęte rozwiązania będą skutkować spadkiem efektywności egzekucji administracyjnej, a tym samym spadkiem dochodów budżetowych. Należy zauważyć, że zabezpieczenie rzeczowe na majątku podatnika – z uwagi na czas trwania postępowania podatkowego pierwszej i drugiej instancji, jak również postępowania sądownoadministracyjnego – spowoduje „przesunięcie w czasie” postępowania egzekucyjnego. Wartość nieruchomości i ruchomości z biegiem czasu ulega obniżeniu. Zatem w postępowaniu egzekucyjnym kwoty uzyskane ze sprzedaży rzeczy będą niższe niż ich wartość szacunkowa. Wobec powyższego w tego typu przypadkach nastąpi obniżenie efektywności egzekucji administracyjnej.

Wpływ regulacji na rynek pracy – przedmiotowy projekt nie wywiera wpływu na rynek pracy.

Wpływ regulacji na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym na funkcjonowanie przedsiębiorstw – przedmiotowy projekt zawiera uregulowania, ukierunkowane na rozwój przedsiębiorczości, poprawiające warunki prowadzenia działalności gospodarczej i zwiększające konkurencyjność wewnętrzną i zewnętrzną gospodarki. Zmiany w zakresie wykonywania decyzji podatkowej oraz wprowadzenie instytucji zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej mają na celu ułatwienie wykonywania działalności gospodarczej m. in. poprzez zwiększenie pewności przedsiębiorcy, że podejmowane przez niego

działania są zgodne z prawem, co może równocześnie przyczynić się do zwiększenia wzrostu gospodarczego.

Wpływ regulacji na sytuację i rozwój regionalny – przedmiotowy projekt nie wywiera wpływu na sytuację i rozwój regionalny.

Wstępna ocena zgodności z prawem Unii Europejskiej – przedmiotowy projekt nie pozostaje w sprzeczności z prawem Unii Europejskiej.