

Warszawa, 8 lipca 2013 r.

Tomasz Michalik
Przewodniczący Krajowej Rady
Doradców Podatkowych

KRDP/OP/4/2013/LP

MINISTERSTWO FINANSÓW	
BIURO PODAWCZE	
Wpł.	2013 -07- 1 0
Dep.	zał.

Szanowny Pan
Maciej H. Grabowski
Podsekretarz Stanu
Ministerstwo Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

W nawiązaniu do pisma Pana Ministra z dnia 6 maja 2013 sygn. PK4/0301/7ZAP/12/13/RD-41187 pragnę poinformować, iż Krajowa Rada Doradców Podatkowych z uwagą przygląda się pracom mającym na celu zastąpienie obecnej redakcji Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa aktem w nowym, przebudowanym brzmieniu. Konieczność wdrożenia przepisów dyrektywy Rady UE 2011/16/UE z 15 lutego 2011 r., które przewidują stworzenie skutecznego i szerokiego systemu wymiany informacji między administracjami podatkowymi państw członkowskich Unii Europejskiej jest oczywista.

W ocenie Rady, zmiany w Ordynacji podatkowej są bez wątpienia konieczne - przede wszystkim w kontekście jej usystematyzowania.

Jak wynika z treści *Projektu założeń projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw* (dalej: *Projekt, Założenia*), celem Ministerstwa Finansów jest m.in. ułatwienie i zwiększenie skuteczności postępowań podatkowych oraz

unowocześnienie, uproszczenie i przyspieszenie kontroli podatkowych. W tym kontekście należy jednak wyrazić obawę, że zbyt szeroki zakres zmian może odbić się niekorzystnie na planowanej nowelizacji - szczególnie w zakresie spójności całej ustawy. Rada uważa, iż tak fundamentalne kwestie, które nowelizacją pragnie definiować lub redefiniować projektodawca, jak w szczególności wprowadzenie klauzuli antyabuzywnej czy instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych, wymagają spokojnej, rozłożonej w czasie dyskusji, prowadzonej w szerokim kręgu podmiotów zainteresowanych.

Zwracamy uwagę na to, że zważywszy na coraz częściej podkreślaną autonomię prawa podatkowego, istnienie spójnego, zasadniczego dla tej dziedziny prawa aktu prawnego regulującego kompleksowo kwestie proceduralne, nabiera znaczenia wręcz fundamentalnego. W opinii KRDP, Ordynacja podatkowa powinna mieć cechy kodeksu podatkowego i ujmować ogólne zasady prawa podatkowego, które stanowiłyby czytelny i wyczerpujący zestaw przepisów umożliwiających zarówno ochronę interesów podatników, jak i interesu publicznego. W akcie tej rangi należałoby umieścić wszystkie zasady stosowania materialnego prawa podatkowego obowiązujące dla szczególnych ustaw podatkowych po to, aby oczyścić te ustawy zupełnie z przepisów ustrojowych i proceduralnych. Przepisy tak zredagowanego „kodeksu podatkowego” mogłyby odnosić się wszystkich rodzajów zobowiązań publiczno-prawnych o charakterze pieniężnym.

Dlatego w ocenie Rady godne rozważenia jest wprowadzenie tych zmian, które do Ordynacji winny być wprowadzone ze względu na konieczność implementacji powołanej Dyrektywy, natomiast wprowadzenie zmian o charakterze systemowym powinno zostać poprzedzone refleksją nad kształtem Ordynacji jako kodeksu podatkowego i stać się elementem gruntownej przebudowy Ordynacji podatkowej.

Rozumiejąc intencje projektodawcy i widząc potrzebę zmian w Ordynacji podatkowej KRDP nie może jednak - po zapoznaniu się z przedstawionymi przez Ministerstwo Finansów założeniami nowelizacji - nie wyrazić swojego zaniepokojenia kierunkiem, w którym zmierzają niektóre z propozycji zmian.

UWAGI SZCZEGÓŁOWE

Poniższe uwagi odnoszą się tylko do tych propozycji Założeń (lub ich elementów), które wydają się niepokojące lub wprost niezasadne. Rzecz jasna w niektórych przypadkach o zasadności zmiany decydować będą (lub mogą) szczegółowe zapisy projektu nowelizacji ustawy. Jednakże w innych przypadkach (jak choćby pkt 4c Założeń), już sam kierunek proponowanej zmiany wydaje się nie do zaakceptowania.

1. Interpretacje podatkowe. Możliwość odmowy wydania interpretacji indywidualnej w przypadku „gdy do problemu ma zastosowanie interpretacja ogólna” - pkt 4a Założeń

Nie ulega wątpliwości, że określenie charakteru relacji pomiędzy interpretacją ogólną a interpretacją indywidualną jest niezbędne. Niejednokrotnie zdarzały się bowiem przypadki, gdy podatnicy dysponując interpretacją indywidualną inną niż interpretacja ogólna uzyskiwali, de facto, rodzaj przewagi konkurencyjnej na rynku. Znany jest np. przypadek gdy w przypadku dostawy sprzętu medycznego wraz z pracami adaptacyjnymi przystosowującymi dany budynek niektórzy podatnicy dysponowali interpretacją pozwalającą do całości świadczenia zastosować stawkę preferencyjną zaś pozostali byli w istocie rzeczy związani interpretacją ogólną nakazującą rozdzielenie tych świadczeń. Biorąc pod uwagę ilość pozostających w obrocie interpretacji indywidualnych takie przypadki występowały i mogą nadal występować.

Z tego względu określenie relacji pomiędzy interpretacją indywidualną i interpretacją ogólną ma niezwykle istotne znaczenie dla pewności stosowania prawa i uniknięcia choćby potencjalnej możliwości stworzenia nieuzasadnionego przywileju dla podatnika (podatników), którzy z tego lub innego powodu uzyskali interpretację indywidualną atrakcyjniejszą niż interpretacja ogólna. Dotyczy to zarówno niewydawania w przyszłości interpretacji indywidualnych w zakresie regulowanym interpretacją ogólną jak i dotychczas wydanych interpretacji indywidualnych, które stają w sprzeczności z interpretacją ogólną. Obydwa te przypadki (a nie wyłącznie pierwszy z nich) wymagają regulacji.

Jednakże określenie takich relacji z jednej strony musi zapewniać efektywność (prowadzącą do faktycznego wyeliminowania skuteczności interpretacji indywidualnej w przypadku wydania sprzecznej z nią interpretacji ogólnej) z drugiej zaś nie prowadzić do sytuacji, w której skuteczności pozbawiona zostałaby interpretacja indywidualna wydana w sprawie podobnej do tej, która regulowana byłaby interpretacją ogólną - ale jednak różniącą się istotnymi elementami stanu faktycznego.

2. Interpretacje podatkowe. Możliwość odmowy wydania interpretacji - pkt 4c Założeń.

Zawarta w punkcie 4c Założeń propozycja odmowy wydania przez organ interpretacji w przypadku, gdy przedstawiony przez podatnika stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe wskazuje na zamiar uniknięcia opodatkowania, jest zdaniem Rady nie do przyjęcia jako

kompetencja zbyt szeroka. Taka konstrukcja może bowiem przyznać organowi zbyt szeroką swobodę oceny, co może w efekcie doprowadzić do ograniczenia funkcji gwarancyjnej interpretacji indywidualnych. Ocenie podlegać będzie bowiem domniemany zamiar podatnika, który przecież nie może w ogóle zostać oceniony przy braku pełnej wiedzy dotyczącej okoliczności (prawnych, faktycznych, gospodarczych etc.) sprawy. Tymczasem funkcja interpretacji indywidualnej - a także sama jej konstrukcja - nie wymaga wszechstronnej oceny okoliczności sprawy; w tej mierze procedura ta różni się od procedury związanej z uprzednim porozumieniem cenowym, które wymaga wszechstronnej analizy okoliczności transakcji (czynności).

Tymczasem proponowana zmiana oznaczałaby, że organ musiałby w istocie rzeczy przeprowadzić pełną analizę uwarunkowań prawnych i gospodarczych planowanego działania podatnika składającego wniosek - w braku takiej analizy nie można bowiem rzetelnie określić tego czy zamiarem wnioskodawcy może być uniknięcie opodatkowania. Do takiej analizy organy wydające interpretacje nie są przygotowane. Co więcej obecna procedura uniemożliwia przeprowadzenie takiego badania - tym samym czas na wydanie interpretacji musiałby zostać wydłużony. Jeżeli tak by się ni stało wówczas należy przyjąć, że projektodawca zakłada pewien automatyzm postępowania organu.

To zaś sprawia, że istnieje bardzo poważne ryzyko, iż taka formuła oznaczałaby możliwość niemal automatycznego odmawiania wydania interpretacji w przypadku, gdy organowi wydaje się - zasadnie lub nie - że istnieje abstrakcyjne ryzyko istnienia zamiaru uniknięcia opodatkowania. To zaś oznacza, że proponowana formuła może prowadzić niemal wprost do ograniczenia wydawanych interpretacji indywidualnych.

Jesteśmy zdania, że z powyższych względów proponowana konstrukcja jest nie do przyjęcia. Można natomiast w tym kontekście rozważyć wprowadzenie konstrukcji, zgodnie z którą nie będzie miała zastosowania zasada nieszkodzenia w przypadku, w którym organy podatkowe udowodnią obejście prawa.

3. Interpretacje podatkowe. Uwagi uzupełniające - pkt 4 Założeń.

W opinii KRDP, w projekcie nowelizacji powinny znaleźć się inne zapisy odnoszące się do tak ważnej dla podatników instytucji prawa podatkowego, jaką są interpretacje podatkowe, chociażby:

- a) Z art. 14a Ordynacji podatkowej należy usunąć § 3, zgodnie z którym interpretację ogólną wydaje się, jeżeli w dniu złożenia wniosku o jej wydanie nie toczy się postępowanie kontrolne lub podatkowe - także odwoławcze. Praktyka wykazała, że

ograniczenie to jest pozbawione uzasadnienia. Rozważyć należy również uchylenie § 6 i § 7 art. 14a.

- b) Konieczne jest ustanowienie wymogu, zgodnie z którym organ będzie zobligowany do nadania interpretacji pocztą tradycyjną bądź w drodze korespondencji elektronicznej najpóźniej ostatniego dnia terminu na jej wydanie.
 - c) Moc ochronna indywidualnych interpretacji, które traktują o konsekwencjach opodatkowania transakcji (czynności), powinna dotyczyć wszystkich stron przedmiotowej transakcji (czynności).
 - d) Należy umożliwić składanie wspólnych wniosków przez osoby, których dotyczy interpretacja (mażonkowie, wspólnicy spółek osobowych).
 - e) Ochronę prawną przysługującą podatnikowi w związku z wydaniem wiążącej indywidualnej interpretacji podatkowej powinno rozciągnąć się również na następcę prawnego podatnika, który zastosuje się do tejże interpretacji indywidualnej.
4. Wyznaczanie jednego organu podatkowego 4. - pkt 10 Założeń.

Przystępując do redagowania konkretnych zapisów regulujących powyższą kwestię projektodawca musi pamiętać, aby nie dopuścić w tym zakresie do wyłączenia stosowania art. 156 § 1 Ordynacji podatkowej, tj. obowiązku stawiennictwa wyłącznie na terenie województwa, w którym wezwany ma siedzibę lub miejsce zamieszkania.

5. Wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. 5. Opinie zabezpieczające. Rada do Spraw Unikania Opodatkowania - pkt 16 - 18 Założeń.

Wprowadzenie do przepisów Ordynacji rozwiązania, które pozwoli organom podatkowym oceniać transakcje podatników pod kątem ich racjonalnego, ekonomicznego i gospodarczego uzasadnienia, wydaje się bardzo ryzykowne. Już bowiem sam termin „unikanie opodatkowania” jest nazbyt ogólny. Określone w Założeniach przesłanki, którymi ma kierować się organ, są niewystarczające do wyznaczenia granicy pomiędzy zachowaniem zgodnym z przepisami prawa i zachowaniem mającym na celu działanie *praeter legem*. Szczególne wątpliwości budzi możliwość oceny „sztuczności, nieadekwatności podjętej czynności w stosunku do osiągniętego w wyniku tej czynności efektu ekonomicznego”. Nie

można obecnie wskazać wyraźnie wyznaczonej granicy pomiędzy dozwoloną i akceptowaną optymalizacją a obejściem prawa, nie ma również jasnego kryterium umożliwiającego oddzielenie oszustwa podatkowego od zgodnego z prawem wykorzystania istniejących regulacji w celu zmniejszenia bądź wyeliminowania obciążeń podatkowych. Należy ponadto zastanowić się, czy cel podatkowy - jako przesłanka zastosowania klauzuli antyabuzywnej - winien być dominujący (jak w Założeniach) czy wyłączny. Przesłanka celu podatkowego jako dominującego oznaczać bowiem będzie konieczność dokonania przez organ oceny, czy ów cel ma charakter rzeczywiście dominujący.

Ewentualnie wprowadzona klauzula antyabuzywna nie powinna dotyczyć podatku od towarów i usług. Nie jest przypadkiem, iż zalecenia Komisji Europejskiej z 6 grudnia 2012 w sprawie agresywnego planowania podatkowego¹ sugerujące wprowadzenie takiej klauzuli zarówno do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, jak i do regulacji krajowych państw członkowskich, ograniczają jej zastosowanie - *expressis verbis* - do podatków dochodowych. Podatek od wartości dodanej, w przeciwieństwie do podatków dochodowych, jest podatkiem zharmonizowanym w ramach Unii i praktyka jego stosowania, a w szczególności orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (np. w sprawach C-255/02 Halifax, C-277/09 RBS, C-103/09 Weald Leasing) ukształtowały nie tylko pewną siatkę pojęciową właściwą dla tego podatku, ale także reguły dotyczące tzw. nadużycia prawa, które uniemożliwiają efektywne zastosowanie oczekiwanych przez podatnika nadużywającego prawa konsekwencji. Reguły te zostały przyjęte i są stosowane także przez polskie sądy administracyjne. Brak takiej wypracowanej przez orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej praktyki w odniesieniu do podatków dochodowych skutkuje właśnie rekomendacją Komisji Europejskiej wprowadzenia klauzuli antyabuzywnej w odniesieniu do podatków dochodowych.

Niewątpliwie ciekawą konstrukcją jest opinia zabezpieczająca. Zważywszy na to, że w przypadku obejścia prawa istotna jest nie tylko abstrakcyjna ocena przepisów prawa, ale również otoczenie prawne i gospodarcze, w jakim dane transakcje (czynności) mają zostać przeprowadzone, niewątpliwie zasadne byłoby ukształtowanie takiej opinii bardziej na podobieństwo uprzednich porozumień cenowych niż indywidualnych interpretacji prawa podatkowego. Niestety, planowany koszt opinii zabezpieczającej eliminuje w praktyce możliwość uzyskania takowej w sprawach drobnych.

¹ Zalecenie 2012/772/UE, Dz. Urz. UE L 338/41

Rada do Spraw Unikania Opodatkowania powinna być instytucją, która w percepcji podatników może stworzyć rękojmię prawidłowości i poprawności stosowania klauzuli. Aby tak się jednak stało, Rada musi być całkowicie niezależna od administracji skarbowej, a jej opinie powinny mieć rzeczywistą moc. Istotnymi czynnikami będą więc: po pierwsze - sposób powołania Rady i jej skład, po wtóre zaś - jej umiejscowienie w systemie organów administracji.

W ocenie KRDP Rada do Spraw Unikania Opodatkowania powinna składać się z osób niezależnych od administracji podatkowej, posiadających odpowiedni autorytet i praktykę. Z tego względu w jej skład powinni wchodzić sędziowie sądów administracyjnych (rekomendowani przez Prezesa NSA) doradcy podatkowi (rekomendowani przez Krajową Radę Doradców Podatkowych), przedstawiciele praktyki (rekomendowani przez organizacje skupiające przedsiębiorców), przedstawiciele nauki (rekomendowani np. przez prezesa PAN).

Co do umiejscowienia w systemie - możliwa do rozważenia jest formuła, w której Rada pełni rolę para-arbitrażu. Podatnik w razie negatywnej decyzji organu drugiej instancji zamiast do sądu może skierować sprawę pod rozstrzygnięcie Rady - a organ podatkowy musiałby ten wybór uznać. Rozstrzygnięcie Rady (działającej w mniejszych zespołach) mogłoby zostać zaskarżone do Rady w pełnym składzie - ale wyłącznie w wyjątkowych przypadkach. Alternatywnie - opinia Rady mogłaby zostać wydana po (lub przed) rozstrzygnięciem w pierwszej instancji i wówczas powinna być wiążąca dla organu drugiej instancji. Gdyby i to nie okazało się do przyjęcia, wówczas - w razie korzystnej dla podatnika opinii Rady, która nie została zaakceptowana przez organ drugiej instancji - (i) organ ten powinien dokładnie uzasadnić dlaczego nie przyjął opinii Rady, (ii) podatnik nie podlegałby karze administracyjnej.

Zaskoczeniem jest natomiast propozycja wprowadzenia dodatkowej sankcji finansowej (30 proc. uszczuplenia) - już sam termin „uszczuplenie” zaczerpnięty z kodeksu karnego skarbowego może sugerować, że w zamyśle projektodawców nadużycie prawa samo przez się jest przestępstwem, a sankcja finansowa jest wymierzana obok sankcji karnej. Sankcja tego typu z pewnością nie powinna być stosowana automatycznie - dotkliwa dla podatnika jest już sama konieczność zapłaty odsetek. Ponadto, zastosowanie sankcji powinno wyłączyć możliwość zastosowania konsekwencji w zakresie przepisów karnych skarbowych.

6. Doprecyzowanie przypadków nienaliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych - pkt 31 Założeń.

W punkcie 31a założeń projektodawca nie do końca słusznie stwierdza, iż organy podatkowe nie mają wpływu na datę doręczenia wydawanych przez nie decyzji. Co do zasady bowiem termin doręczenia zależy przede wszystkim od daty wydania decyzji i nadania korespondencji. Przesłankę niewydania decyzji powinno się więc rozszerzyć tak, aby obejmowała również przypadki nie nadania jej w urzędzie pocztowym przez organ podatkowy.

Zdaniem Rady, niedopuszczalnym byłoby wprowadzenie regulacji, zgodnie z którą w przypadku uchylecia decyzji z uwagi na konieczność ponownego rozpatrzenia sprawy, okresy opóźnień w działaniach organu podatkowego nie sumują się (pkt 31c założeń). Błędy organu podatkowego - a uchylene decyzji wiąże się z koniecznością ponownego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części - nie mogą obciążać podatnika.

7. Niedopuszczalność wniosku o zwrot nadpłaty oraz wniosku o zwrot podatku po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego - pkt 58 Założeń.

KRDP odnosi się negatywnie do tej propozycji. W naszej opinii konieczne jest wprowadzenie regulacji przeciwnej, tj. wskazanie, że złożenie wniosku o zwrot nadpłaty (a także jej uzyskanie) na podstawie art. 74 Ordynacji podatkowej, a więc w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, jest możliwe w każdym czasie - nawet po upływie terminu przedawnienia. Przyczyną powstania nadpłaty są bowiem uchybienia po stronie Państwa, a podatnik nie powinien ponosić tego konsekwencji - zgodnie z podstawową dla systemów podatkowych w demokratycznych państwach prawa zasadą *in dubio pro tributario*.

8. Moment zaliczenia zwrotu podatku wynikającego z korekty deklaracji - pkt 62 Założeń.

Propozycja całkowicie nie do przyjęcia. Istnieją wyroki sądów administracyjnych, których nie uwzględnił projektodawca (np. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 23.06.2008 r., sygn. akt I SA/Wr 1798/07, wyrok NSA z dnia 28.01.2010 r., sygn. akt I FSK 1954/08) - zgodnie z przyjętą w nich linią orzecniczą, nadpłata powstaje według zasad właściwych dla danego podatku.

9. Wydawanie kopii akt sprawy bez uwierzytelnienia oraz prawo do samodzielnego sporządzania fotokopii - pkt 98 Założeń.

Obecne brzmienie przepisu art. 178 § 1 Ordynacji podatkowej nie przesądza o sposobie sporządzenia kopii, zatem dopuszcza fotokopie, kserokopie i skany dokumentów. Bezcelowym wydaje się więc tworzenie katalogu sposobów sporządzania kopii dokumentów.

10. Dostęp do tajemnicy bankowej - pkt 100 Założeń.

Kwestia dostępu organów podatkowych do tajemnicy bankowej jest sprawą niezwykle delikatną i drażliwą - propozycja jego poszerzenia budzi więc naturalnie szereg obaw. Przedstawiona przez Ministerstwo Finansów propozycja wpisuje się bez wątpienia w obserwowaną ostatnimi czasy, rosnącą ingerencję państwa w sferę prywatności obywateli. Co do zasady, dostęp do tajemnicy bankowej powinny mieć jedynie nieliczne organy i powinien on być maksymalnie ograniczony. O ile więc racjonalne wydaje się wyeliminowanie rozwiązań, które w praktyce okazały się nieskuteczne (jeżeli np. informacje uzyskiwane od instytucji finansowych były bezużyteczne dla organów wnioskujących) o tyle zaproponowane w tym zakresie zmiany wydają się nieuzasadnione.

11. Obowiązek wydania postanowienia w sprawie odmowy przeprowadzenia dowodu - pkt 101 Założeń.

Rada pragnie zauważyć, iż postanowienie o odmowie przeprowadzenia dowodu powinno być wyczerpująco uzasadnione i wskazywać, na jakiej podstawie organ wywodzi, że dana okoliczność jest wystarczająco stwierdzona.

Ponadto organy podatkowe powinny być zobowiązane do uwzględnienia wniosku dowodowego strony, jeżeli dotyczy on tezy przeciwnej niż stanowisko organu.

12. Przetłumaczenie dokumentacji obcojęzycznej przedłożonej przez stronę postępowania podatkowego - pkt 102 Założeń.

W opinii KRDP wprowadzenie konieczności tłumaczenia całej dokumentacji finansowej przedstawionej przez podatnika jest niezasadne i bez wątpienia stanowić będzie uciążliwy obowiązek. Tłumaczenia powinny być dokonywane jedynie w niezbędnym

zakresie, wystarczające powinno też być tłumaczenie zwykłe. Rozważyć można natomiast wprowadzenie zapisu, zgodnie z którym tylko tłumaczenie przysięgłe miałyby moc dokumentu urzędowego.

13. Analiza ksiąg podatkowych przy wykorzystaniu technik informatycznych - pkt 103 Założeń.

Jak wynika z uzasadnienia propozycji, projektodawca uznaje pracę na plikach typu PDF za bardzo uciążliwą i pracochłonną - nie dziwi w tym kontekście dążenie do pracy na plikach edytowalnych (XML, TXT, tzw. pliki płaskie).

Niepokój może jednak budzić sformułowanie "Proponuje się wprowadzenie ujednoczonej edytowalnej formy elektronicznej ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, w której podatnicy oraz kontrahenci podatników będą obowiązani przekazywać dane na żądanie organu podatkowego". Jednocześnie na str. 76 Założeń, gdzie proponuje się zmiany w ustawie o kontroli skarbowej, mowa już tylko wyciągu z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych.

Wprowadzenie w drodze rozporządzenia ministra ds. finansów publicznych jednolitej ściśle sprecyzowanej specyfikacji informatycznej standardu wyciągu z ksiąg i zarejestrowanych dowodów księgowych, jak to zrobiono w przypadku specyfikacji dla deklaracji i zeznań przesyłanych w formie elektronicznej, wydaje się uzasadnione.

Pojęcie „ujednoczonej edytowalnej formy elektronicznej ksiąg podatkowych”, którym posługuje się projektodawca, może natomiast spowodować nadmierną ingerencję w strukturę baz danych ksiąg podatkowych, co stanowi ograniczenie swobody wolnego rynku, zaś samo określanie jedynej dopuszczalnej formy elektronicznej dowodów księgowych może okazać się niemożliwe bez naruszenia przepisów Dyrektywy 2006/112 (ze względu na określenie uprawnień państw członkowskich w tym zakresie). Księgowi i doradcy podatkowi użytkują do prowadzenia ksiąg podatkowych (księgi rachunkowe, podatkowe księgi przychodów i rozchodów, rejestry ryczałtu, rejestry VAT) oprogramowania pochodzącego od różnych producentów, różniące się funkcjonalnością, przyjaznością użytkownika, jakością obsługi i ceną. Wprowadzenia tak istotnych i wymuszonych ingerencji jak przebudowa baz danych tych programów będzie bardzo kosztowna dla użytkowników. Natomiast wprowadzenie wzoru wyciągu wg ścisłych reguł określonych w rozporządzeniu będzie podobnym działaniem jak wprowadzenie standardu XML dla e-Deklaracji - czyli pracą porządkującą i dostosowującą do standardów obowiązujących w branży IT.

14. Zapewnienie merytorycznego rozstrzygnięcia organu odwoławczego w przypadku doręczenia decyzji organu pierwszej instancji przed upływem terminu przedawnienia (merytoryczne orzekanie po upływie terminu przedawnienia) - pkt 107 Założeń.

W uchwale z dnia 3 grudnia 2012 r. (sygn. akt I FPS 1/12), którą przywołuje w uzasadnieniu zawartej w punkcie 107 Założeń propozycji projektodawca, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, iż niedopuszczalne jest orzekanie przez organ podatkowy po upływie terminu określonego w art. 70 Ordynacji podatkowej nawet w sytuacji, gdy zobowiązanie wygasło na skutek zapłaty. Wyrażając powyższą tezę skład orzekający podejmujący uchwałę powołał się na konstytucyjną zasadę równości podatników, zauważając, iż niedopuszczalne jest uprzywilejowane traktowanie podatników, którzy nie wywiązują się ze swoich zobowiązań. Nie wplacając podatku powodują oni, iż biegnie termin przedawnienia zobowiązania podatkowego unormowany w art. 70 Ordynacji podatkowej. Określony w tym przepisie upływ terminu przedawnienia stanowi ujemną przesłankę procesową do orzekania przez organ podatkowy, co do przedawnionego zobowiązania podatkowego, gdyż skutkuje bezprzedmiotowością postępowania.

Mając na uwadze powyższe należy zaznaczyć, iż propozycja Ministerstwa Finansów stoi w sprzeczności ze stanowiskiem NSA przedstawionym we wzmiankowanej uchwale. Zapisy takie stawiałyby w gorszej sytuacji podatników, którzy uiścili podatek wynikający z decyzji nieostatecznej. Dlatego też KRDP jest przeciwna ewentualnemu urzeczywistnieniu tej propozycji.

Bardzo niekorzystnym rozwiązaniem byłoby również wprowadzenie regulacji, zgodnie z którą zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych następować będzie z dniem jej ujawnienia, a nie z dniem powstania nadpłaty, jak to ma miejsce obecnie. Pomijając nawet nieprecyzyjność terminu „ujawnienie”, rozwiązanie takie spowoduje najprawdopodobniej egzekwowanie od podatników odsetek od zaległości podatkowych naliczanych do czasu „ujawnienia nadpłaty” - i to w sytuacji, w której po stronie fiskusa nie doszło do jakiegokolwiek uszczerbku.

15. Rozszerzenie zakresu czynności sprawdzających w zakresie badania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych - pkt 118c Założeń.

Proponowana zmiana, podobnie jak w przypadku innych propozycji nowelizujących przepisy regulujące czynności sprawdzające, sugeruje prowadzenie w ramach tej procedury postępowania dowodowego - co w połączeniu z przepisem art. 280 Ordynacji podatkowej pozbawia stronę gwarancji procesowych .

16. Rozszerzenie katalogu przypadków niezawiadamiania o wszczęciu kontroli podatkowej - pkt 126b Założeń.

W punkcie tym projektodawca proponuje, aby wyłączyć obowiązek zawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli w zakresie sprawdzenia stanu zatrudnienia. KRDP stoi na stanowisku, iż brak jest podstaw do kontrolowania przez organy podatkowe stanu zatrudnienia. Twierdzenie, iż zmiana taka ma na celu ujawnianie tzw. zatrudnienia „na czarno”, wydaje się mieć bardzo słabe podstawy i przypuszczalnie niską skuteczność, natomiast niewątpliwie okaże się uciążliwa dla podatników.

17. Zawieszenie kontroli w przypadku czasowego braku dokumentów związanych z przedmiotem kontroli (pkt 129 Założeń).

Zmiana taka spowoduje, że termin kontroli w zasadzie będzie fikcyjny. Urzeczywistnienie propozycji może stworzyć pole do nadużyć i dowolnego wydłużania terminów kontroli podatkowej. Nieprawidłowości tego typu powinny znaleźć odzwierciedlenie w treści dokumentu pokontrolnego, nie ma jednak podstaw, aby stanowiły przesłankę do przeciągania uciążliwych dla podatnika kontroli.

Zasadniczo niesłuszną wydaje się również propozycja, zgodnie z którą o interpretację można będzie występować wyłącznie za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej - dotyczy to również doręczania wszelkich pisma w toku postępowania dotyczącego interpretacji, jej zmiany oraz postanowienia. Wielu podatników ciągle jeszcze nie ma stałego dostępu do internetu, a sam fakt posiadania komputera nie oznacza jeszcze biegłości w jego obsłudze i co za tym idzie - umiejętności samodzielnego wypełnienia i wysłania wniosku przez internet. Regulacja taka może być również niezgodna z art. 32 Konstytucji, gdyż pośrednio różnicuje obywateli, uzależniając prawo do złożenia wniosku od znajomości zagadnień technicznych i dostępu do Internetu. Niemniej jednak dużą część propozycji mających na celu dostosowaniu przepisów Ordynacji podatkowej do wymogów e-administracji, umożliwiającej komunikację między podatnikiem a urzędem przy

pomocy środków komunikacji elektronicznej, uważamy za uzasadnione i konieczne - postulujemy jedynie zachowanie możliwości wyboru drogi tradycyjnej.

18. Uwagi dodatkowe.

Ponadto KRDP uważa, iż w toku prac nad nowelizacją Ordynacji podatkowej, projektodawca powinien rozważyć podjęcie następujących kroków:

- w zakresie terminów,

Należy wprowadzić zasadę - analogiczną do uregulowania art. 12 § 6 Ordynacji podatkowej - że termin uważa się za zachowany, jeżeli przed jego upływem pismo zostało przez organ podatkowy doręczone osobiście, bądź wysłane w formie dokumentu elektronicznego (a odbiorca otrzymał powiadomienie o możliwości jego odbioru), bądź też nadane w polskiej placówce pocztowej operatora wyznaczonego w rozumieniu Prawa pocztowego. Regulacja ta powinna mieć zastosowanie np. do sytuacji, w których decyzja powinna być wydana w określonym terminie (np. art. 54 Ordynacji podatkowej - nie wydanie decyzji w ciągu 3 miesięcy od wszczęcia postępowania pozwala na nienaliczanie odsetek za zwłokę za okres do wszczęcia postępowania do doręczenia decyzji I instancji).

- w kwestii umożliwienia ustosunkowania się podatnika do kwestii zawieszenia biegu terminu przedawnienia,

Zgodnie z interpretacją ogólną (na skutek wyroku TK z 17 lipca 2012 r. sygn. akt P 30/11) organ podatkowy ma obowiązek zawiadomienia podatnika o fakcie, przyczynie i terminie zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Podatnik powinien mieć prawo do ustosunkowania się do tego rozstrzygnięcia.

- w przedmiocie miejsca prowadzenia kontroli podatkowej,

Konieczna jest modyfikacja art. 285a Ordynacji podatkowej aby w sytuacji, gdy księgi podatkowe prowadzone są poza siedzibą podatnika, kontrola podatkowa odbywała się zawsze w miejscu prowadzenia ksiąg. Obecnie organ podatkowy może zażyczyć sobie sprowadzenia ksiąg do siedziby spółki - a przecież w spółce może nie być wiedzy co do danych transakcji, dokumentów itp.

- w przedmiocie możliwości złożenia wniosku o wstrzymanie wykonania decyzji przed złożeniem skargi do sądu administracyjnego,

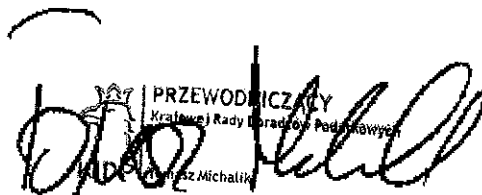
Sugerujemy wprowadzenie nowelizacji art. 239f Ordynacji podatkowej w taki sposób, aby złożenie wniosku o wstrzymanie wykonania decyzji ostatecznej było możliwe przed wniesieniem skargi do sądu administracyjnego. W przypadku nie wniesienia skargi wstrzymanie wykonania wygasa.

- w przedmiocie uregulowania terminów przedawnienia

Uważamy, że konieczne jest również uregulowanie instytucji przedawnienia straty podatkowej, do której założenia się nie odnoszą.

Pragniemy zaznaczyć, iż przedstawione powyżej uwagi nie wyczerpują wszystkich wątpliwości. Niemniej jednak, z uwagi na rangę omawianego aktu prawnego oraz delikatny charakter poruszanej w nim materii, Rada uznaje za konieczne zwrócenie uwagi na powyższe zagadnienia związane z istotą samych założeń. Bardziej szczegółowe uwagi Rada przedstawi po analizie propozycji konkretnych zapisów nowelizacji. Jednocześnie Rada zapewnia o swojej gotowości udziału w pracach nad projektem nowelizacji Ordynacji podatkowej na każdym ich etapie i w każdej formie. Uważamy bowiem Ordynację podatkową za akt szczególnej wagi dla podatników.

Z poważaniem,


PRZEWODNICZĄCY
Krajowej Rady Doradców Podatkowych
Andrzej Michalik