



Ministerstwo
Finansów

SEKRETARZ STANU
Janusz Cichoń

Warszawa, dnia 15 listopada 2014 r.

PK1/065/46.1/UPU/14/RD- 104/112

Pan
Cezary Kaźmierczak

Prezes
Związku Przedsiębiorców
i Pracodawców

Odpowiadając na pismo z dnia 7 października br. skierowane do Pani Premier Ewy Kopacz, przy którym przekazano analizę systemu podatkowego, uprzejmie informuję, co następuje.

Odnosząc się do zarzutów wobec przepisów z zakresu podatku od towarów i usług pragnę zwrócić uwagę na fakt, że od kilku lat sukcesywnie prowadzone są prace nad regulacjami prawnymi o charakterze upraszczającym rozliczenie podatku od towarów i usług przez osoby prowadzące działalność gospodarczą. Podejmowane prace dotyczą również odbiurokratyzowania niektórych wymogów administracyjnych w celu ułatwienia oraz poprawy warunków prowadzenia działalności gospodarczej.

Należy mieć jednak na uwadze, że prawo krajowe w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług zostało wraz z przystąpieniem Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej objęte obowiązkiem harmonizacji z prawem unijnym w zakresie podatku od wartości dodanej. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług stanowi implementację przepisów VI Dyrektywy Rady UE z dnia 17 maja 1977, zastąpionej od dnia 1 stycznia 2007 r. Dyrektywą 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, podstawowego aktu zawierającego regulacje w zakresie podatku od wartości dodanej. Harmonizacja prawa oznacza w tym przypadku, że państwa członkowskie Unii Europejskiej, w tym również Polska, nie posiadają swobody kreowania własnych rozwiązań w zakresie prawa objętego harmonizacją. Tworzone przepisy prawa wewnętrznego muszą zatem ściśle uwzględniać zakres regulacji unijnych i mogłyby zostać zmienione jedynie w sytuacji dokonania zmian przepisów wspólnotowych w zakresie podatków pośrednich.

Ponadto wskazać należy, że konstrukcja podatku VAT bywa wykorzystywana do tworzenia mechanizmów prowadzących do nadużyć skutkujących uszczupleniami budżetowymi. W związku z tym w przypadku regulacji dotyczących podatku VAT wyjątkowo istotne jest, aby konstruowane przepisy zapewniały także warunki optymalnego administrowania

i kontrolowania systemu tego podatku. Zatem wprowadzane zmiany w przepisach o podatku od towarów i usług zmierzające do zmniejszenia obciążeń administracyjnych, uproszczenia rozliczeń, jak również wpływających na poprawę płynności finansowej przedsiębiorstw muszą mieć na uwadze powyższe aspekty.

Odnosząc się do kwestii pozycji Polski w rankingach gospodarczych należy zauważyć, iż Polska zajęła 32. miejsce w zestawieniu 189 państw ocenianych pod kątem łatwości prowadzenia prywatnych firm. Polska znalazła się w tegorocznym rankingu Banku Światowego tuż za Francją i przed Hiszpanią, wyprzedając pozostałe gospodarki centralnej Europy takie jak Czechy, Słowację i Węgry.

W nawiązaniu do kwestii wszczynania przez urzędy skarbowe kontroli podatkowych przed upływem 5-letniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, pragnę zaznaczyć iż szczegółowe wyjaśnienia w tej sprawie były przedmiotem odpowiedzi Pana Jacka Kapicy Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 26 sierpnia 2014 r. znak : PA3-033-7/2014/FLL/2 na list otwarty skierowany do Premiera Donalda Tuska.

Odnosząc się do poszczególnych zarzutów zawartych w analizie ZPP pragnę zauważyć:

W administracji podatkowej od kilku lat podejmowane są działania mające na celu poprawę jej funkcjonowania oraz jakości obsługi podatników. W związku z dokonaną przez Ministerstwo Finansów diagnozą najistotniejszych problemów podjęte zostały działania zwiększające stopień przestrzegania przepisów prawa podatkowego i poprawy efektywności administracji podatkowej.

Obecnie Ministerstwo Finansów prowadzi prace nad projektem *ustawy o zmianie ustawy o Służbie Celnej, ustawy o urzędach i izbach skarbowych oraz niektórych innych ustaw*, której głównym celem jest stworzenie prawnych warunków wzmocnienia organizacyjnego administracji podatkowej, podniesienie jej sprawności działania oraz zapewnienie większej elastyczności wykorzystania zasobów kadrowych administracji podatkowej.

Podjęcie priorytetowych działań zmierzających do usprawnienia procesu poboru należności podatkowych oraz efektywności funkcjonowania administracji podatkowej, wynika m.in. z rekomendacji Rady Unii Europejskiej dla Polski (tzw. CSR – *Country specific recommendation*) wprowadzonych do Wieloletniego Planu Finansowego Państwa na lata 2014-2017, który w ramach Programu Konwergencji (Aktualizacja 2014) zakłada, że istotnym czynnikiem mającym wpływ na skuteczność administracji podatkowej jest odpowiednia struktura jej organizacji, która musi nadążać za zmieniającą się rzeczywistością gospodarczą. Konieczność wzmocnienia struktury organizacyjnej wynika również z faktu aktualnie realizowanego w resorcie Ministerstwa Finansów Programu e-Podatki, który obecnie wszedł w fazę wdrożenia. Ponadto należy wskazać na zaawansowanie podjętych działań legislacyjnych i organizacyjnych zmierzających do wdrożenia z dniem 1 stycznia 2015 r. konsolidacji procesów pomocniczych realizowanych w izbach i urzędach skarbowych.

Regulacje przewidziane w projekcie *ustawy o zmianie ustawy o Służbie Celnej, ustawy o urzędach i izbach skarbowych oraz niektórych innych ustaw*, pozwolą na efektywne zarządzanie kadrami w izbach i urzędach skarbowych na poziomie województwa. Rozwiązania przewidziane w projekcie ww. ustawy zapewnią podniesienie sprawności działania oraz większą niż obecnie możliwość wykorzystania potencjału zasobów kadrowych administracji podatkowej do obsługi podatnika w zakresie poboru podatków, egzekucji i kontroli. Należy przy tym zaznaczyć, iż przedstawiona w przedmiotowym projekcie ustawy struktura zarządzania kadrami i finansami w izbach i urzędach skarbowych jest wzorowana na istniejących w tym zakresie rozwiązaniach prawnych w izbach i urzędach celnych. Wejście w życie ww. ustawy planowane jest na dzień 1 stycznia 2015 r. .

Ministerstwo Finansów prowadzi również prace legislacyjne nad projektem *ustawy o Administracji Podatkowej*. Projekt zakłada kompleksowe regulacje dotyczące funkcjonowania administracji podatkowej, w których przewiduje się maksymalizację stopnia orientacji na podatnika, poprawę jakości świadczonych usług przez administrację podatkową, wzmocnienie jej roli usługowej, podnoszenie poziomu wiedzy i świadomości podatkowej społeczeństwa, a tym samym zwiększanie stopnia dobrowolności w wypełnianiu obowiązków podatkowych. Planuje się wdrożenie w jednostkach administracji podatkowej szeroko rozumianego systemu obsługi i wsparcia podatnika. W projektowanej *ustawie o Administracji Podatkowej* wprowadzone zostaną rozwiązania organizacyjne sprzyjające dobrowolnemu wypełnianiu obowiązków przez obywateli poprzez:

1. Zapewnienie jednolitej i powszechnie dostępnej informacji podatkowej, w tym podejmowanie działań o charakterze informacyjnym i edukacyjnym.

Realizacja tego celu będzie następowała m.in. przy wykorzystaniu prowadzonej w formie elektronicznej Bazy Wiedzy Administracji Podatkowej, która będzie stanowić podstawowe źródło wiedzy podatkowej dla osób zainteresowanych (podatników i wszystkich innych podmiotów poszukujących informacji podatkowej). Istnienie Bazy Wiedzy Administracji Podatkowej, aktualizowanej w usystematyzowany i regularny sposób, będzie istotnym narzędziem pozwalającym na sprawne wyszukiwanie zagadnień merytorycznych przez podatników i pracowników Administracji Podatkowej, a tym samym przyczyni się do wzrostu jednolitości udzielanych informacji telefonicznych, e-mailowych, jak i bezpośrednio w jednostkach organizacyjnych Administracji Podatkowej oraz w wydawanych interpretacjach indywidualnych i w postępowaniach prowadzonych przez organy podatkowe. Przyczyni się to do realizacji oczekiwań podatników w zakresie łatwego i szybkiego dostępu do jednolitej informacji podatkowej. Dostęp do Bazy Wiedzy Administracji Podatkowej będzie następował za pośrednictwem portalu podatkowego, a jej administratorem będzie dyrektor Biura Krajowej Informacji Podatkowej, który jest właściwy do zarządzania informacją podatkową.

Zakłada się ścisłą współpracę przy udzielaniu ogólnej informacji podatkowej pomiędzy pracownikami urzędów skarbowych a Biurami Krajowej Informacji Podatkowej. Krajowa Informacja Podatkowa będzie stanowiła wsparcie dla urzędów skarbowych w zakresie ich kontaktów z podatnikiem. W ramach współpracy Wydziały Konsultantów

- będą udzielać informacji na temat stosowania przepisów prawa podatkowego, stanowiąc wsparcie w zakresie merytorycznym dla pracowników sal obsługi podatnika.
2. Wprowadzenie nowej usługi w urzędach skarbowych dla podatników rozpoczynających działalność gospodarczą.
Mikroprzedsiębiorcy otrzymają wsparcie w postaci usługi asystenta podatnika. Przez pierwsze osiemnaście miesięcy prowadzenia działalności będą mogli liczyć na pomoc asystenta podatnika – przypisanego imiennie pracownika urzędu skarbowego. Asystent będzie umocowany do tego by pomagać podatnikom w szerszym zakresie niż jest to obecnie możliwe w urzędzie skarbowym.
 3. Zapewnienie obsługi bezpośredniej, w urzędzie skarbowym, poprzez bezpośrednią relację z podatnikami od chwili zaistnienia obowiązku podatkowego aż do momentu wypełniania skonkretyzowanych zobowiązań podatkowych. Przy czym poziom obsługi będzie dostosowany do wymagań i oczekiwań podatników. W tym też celu stworzone zostaną centra obsługi. W centrach będą funkcjonować wyspecjalizowane stanowiska dedykowane konkretnym grupom podatników. Administracja Podatkowa ustali kategorie podatników, którzy w danym momencie potrzebują szczególnego wsparcia w prawidłowym realizowaniu swoich obowiązków podatkowych.

Nie można zgodzić się z tezą stawianą w analizie ZPP, że do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.) nie wprowadzono regulacji ukierunkowanych na wyjaśnianie podatnikowi przez organ podatkowy przepisów i korygowanie błędów w stosowaniu prawa, bez nakładania sankcji za drobne uchybienia.

Zasada udzielania informacji jako jedna z ogólnych zasad postępowania podatkowego jest wyrażona w art. 121 § 2 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania. W świetle powyższych uregulowań organ podatkowy nie może ograniczyć się do podania stronie samej treści przepisów prawa podatkowego, lecz ma również obowiązek udzielenia wyjaśnień służących zrozumieniu tych przepisów. Informacje i wyjaśnienia, o których mowa w art. 121 § 2 Ordynacji podatkowej, odnoszą się do przepisów prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem prowadzonego postępowania. Organ podatkowy ma obowiązek udzielenia informacji w takim zakresie, w jakim – w okolicznościach konkretnej sprawy - jest to obiektywnie niezbędne w danym stadium postępowania dla obrony interesów strony.

Zasada informowania, o której mowa w art. 121 § 2 Ordynacji podatkowej, znajduje odpowiednie zastosowanie w toku czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej, o czym stanowią przepisy art. 280 i art. 292 ustawy - Ordynacja podatkowa.

Przepis art. 121 § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa nie zawiera wprowadzienia odpowiednika tej części art. 9 k.p.a., w której stwierdzono, że „*organy czuwają nad tym, aby strony i inne osoby uczestniczące w postępowaniu nie poniosły szkody z powodu niezajomości prawa*”, jednak na gruncie Ordynacji podatkowej zasada nieszkodzenia winna być oceniana przez pryzmat całokształtu uregulowanych w niej procedur, a nie wyłącznie przez porównanie literalnego brzmienia obu tych przepisów. W Ordynacji podatkowej przejawem zasady

nieszkodzenia jest m. in. instytucja korekty deklaracji. Umożliwia ona podatnikom naprawienie - przed wszczęciem kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego - błędów popełnionych przy sporządzaniu deklaracji. Na mocy art. 81 tej ustawy podatnicy mają prawo do złożenia skorygowanej deklaracji. Uprawnienie to przysługuje także wówczas, gdy podatnik zaniżył kwotę zadeklarowanego podatku, a w efekcie doprowadził do powstania zaległości podatkowej. Skorygowanie deklaracji w takiej sytuacji chroni podatnika przed negatywnymi następstwami związanymi z uszczupleniem należności publicznoprawnej, wynikającymi z przepisów ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765, z późn. zm.).

W sytuacji, gdy błędy w złożonej deklaracji zostaną ujawnione w toku czynności sprawdzających, organ podatkowy postępuje w sposób określony w art. 274 § 1 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem, w razie stwierdzenia, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami, organ podatkowy w zależności od charakteru i zakresu uchybień:

- 1) koryguje deklarację, dokonując stosownych poprawek lub uzupełnień, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza kwoty 1.000 zł;
- 2) zwraca się do składającego deklarację o jej skorygowanie oraz złożenie niezbędnych wyjaśnień, wskazując przyczyny, z powodu których informacje zawarte w deklaracji podaje się w wątpliwość.

Wybór odpowiedniego trybu skorygowania deklaracji zależy przede wszystkim od zakresu i charakteru uchybień oraz skutków finansowych dokonanej korekty.

Organ podatkowy sporządza samodzielnie korektę deklaracji w trybie art. 274 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej w przypadku, gdy zakres uchybień nie jest znaczący, a więc jest możliwe dokonanie w jej treści stosownych poprawek lub uzupełnień w sposób zachowujący przejrzystość i czytelność deklaracji. Oprócz tego zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku lub wysokości straty w wyniku tej korekty z „urzędu” nie może przekraczać 1.000 zł. W tym trybie weryfikowane są najczęściej oczywiste błędy i pomyłki rachunkowe (błędy literowe, wpis w nieodpowiedniej pozycji, proste działania arytmetyczne, zaokrąglenia wartości, przeniesienie kwot z innych pozycji, obliczenie podatku przy zastosowaniu skali podatkowej). Kwestie związane z weryfikacją deklaracji w omówionym zakresie są najczęściej bezsporne i nie budzą u podatników zastrzeżeń. Stosując przedstawiony tryb korekty deklaracji organ podatkowy, stosownie do treści przepisów art. 274 § 2 i 3 Ordynacji podatkowej jest zobligowany do uwierzytelnienia kopii skorygowanej przez siebie deklaracji, a następnie doręczenia podatnikowi w celu akceptacji tej kopii wraz z informacją o skutkach tej korekty, czyli o związanej z nią zmianie wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku lub wysokości straty bądź informacji o braku takich zmian. Dokonaną przez organ podatkowy korektę deklaracji podatnik może zaakceptować lub zakwestionować – składając w terminie 14 dni od dnia doręczenia uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji, sprzeciw do organu podatkowego, który dokonał korekty deklaracji. Brak sprzeciwu w terminie nadaje takiej korekcie przymiot autokorekty deklaracji złożonej

przez podatnika. Wniesienie sprzeciwu, o którym mowa w powołanym przepisie art. 274 § 3 Ordynacji podatkowej anuluje korektę, tzn. pozbawia ją skuteczności prawnej. Sprzeciw nie wymaga uzasadnienia. Korekta dokonana przez organ podatkowy pozwala podatnikowi na zaoszczędzenia czasu, który poświęciłby na sporządzenie autokorekty czy wizytę w urzędzie skarbowym.

W przypadku, gdy dokonanie korekty przez organ podatkowy nie jest możliwe, organ ma obowiązek wezwać składającego deklarację na podstawie art. 274 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej o jej skorygowanie oraz złożenie niezbędnych wyjaśnień, wskazując jednocześnie przyczyny, z powodu których informacje zawarte w deklaracji podaje się w wątpliwość. Pokreślić należy, że czynności sprawdzające są procedurą mniej sformalizowaną i mniej uciążliwą dla podatnika niż kontrola podatkowa i postępowanie podatkowe.

W procedowanym obecnie *projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw* zaproponowano podwyższenie do 5.000 zł kwoty pozwalającej na dokonanie korekty deklaracji przez organ podatkowy, umożliwienie doręczania tego rodzaju korekty za pomocą środków komunikacji elektronicznej (jeżeli deklaracja została sporządzona w tej formie) oraz objęcie korektą „z urzędu” kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia. Projekt ustawy został przyjęty przez Komitet ds. Europejskich oraz Komitet ds. Cyfryzacji i został przekazany do rozpatrzenia przez Komitet Stały Rady Ministrów.

Zasada nieszkodzenia znajduje swój wyraz również w toku kontroli podatkowej. W art. 283 § 3 pkt 8 Ordynacji podatkowej został przewidziany obowiązek zamieszczenia w upoważnieniu do wszczęcia kontroli podatkowej pouczenia o prawach i obowiązkach kontrolowanego wynikających z przepisów wskazanej wyżej ustawy. Powyższe uregulowanie umożliwia kontrolowanemu zorientowanie się w jego sytuacji prawnej już na etapie wszczęcia kontroli podatkowej, ograniczając tym samym ryzyko późniejszego poniesienia szkody wskutek nieznamomości tych przepisów. Z kolei art. 290 § 2 pkt 6a i 7 ustawy – Ordynacja podatkowa nakłada na kontrolującego obowiązek zamieszczenia w protokole kontroli oceny prawnej sprawy będącej przedmiotem kontroli oraz pouczenia o prawie złożenia – oprócz zastrzeżeń lub wyjaśnień – również korekty deklaracji. Przedstawienie w protokole kwalifikacji prawnej zdarzeń ustalonych w toku kontroli podatkowej pozwala kontrolowanemu ocenić swoją sytuację na gruncie przepisów prawa podatkowego. Uregulowania art. 290 § 2 pkt 6a i 7 Ordynacji podatkowej dają kontrolowanemu możliwość podjęcia polemiki z kontrolującym nie tylko co do poczynionych ustaleń faktycznych, lecz także w zakresie kwalifikacji prawnej zdarzeń stwierdzonych w toku kontroli, a w przypadku zgodzenia się z ustaleniami faktycznymi i prawnymi zaprezentowanymi w protokole – złożenia stosownej korekty deklaracji, uwzględniającej wyniki kontroli. Takie rozwiązanie pozwala kontrolowanemu uchronić się przed późniejszym wszczęciem postępowania podatkowego. Należy bowiem mieć na uwadze, że w przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, wszczęcie przez organ podatkowy postępowania podatkowego w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli, następuje dopiero w razie niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania

przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości (art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej).

Przechodząc do kwestii niejasności przepisów podatkowych należy zauważyć, że podmioty prawa podatkowego mogą uzyskać - na swój wniosek - interpretacje ogólne, a w indywidualnych sprawach - pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego w ramach instytucji tzw. interpretacji indywidualnej (art. 14a - 14p Ordynacji podatkowej). Zastosowanie się do takiej interpretacji, w przypadku późniejszej jej zmiany, objęte jest ochroną wynikającą z tzw. zasady nieszkodzenia (art. 14k - 14m Ordynacji podatkowej). Wskazane wyżej interpretacje są zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów. Ponadto, uzyskanie jednolitej w skali całego kraju informacji dotyczącej przepisów i procedur podatkowych możliwe jest za pośrednictwem infolinii podatkowej - Krajowej Informacji Podatkowej, do zadań której należy udzielanie odpowiedzi telefonicznych na pytania z zakresu prawa podatkowego. Wydaje się, że żaden inny dział administracji publicznej nie ma tak rozwiniętego systemu informacji jak administracja podatkowa.

W Polsce wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej może zasadniczo złożyć każdy podatnik. Co więcej, w odróżnieniu od większości państw członkowskich Unii Europejskiej, polski system interpretacji podatkowych przewiduje możliwość ich zaskarżenia do sądu. Oznacza to, że podatnik nie zgadzający się z otrzymaną interpretacją może dochodzić swoich racji przed sądem administracyjnym. Ponadto, na wysoką ocenę polskiego systemu ma także wpływ szeroko określony zakres spraw, które mogą być przedmiotem interpretacji podatkowych. Zasadniczo bowiem wniosek o wydanie interpretacji podatkowej może dotyczyć każdego zagadnienia podatkowego. W tym kontekście należy zauważyć, że w znacznej liczbie państw należących do Unii Europejskiej stosowany jest szereg ograniczeń tematycznych. Przykładowo w Danii zapytania podatników nie mogą dotyczyć podatku VAT, ceł oraz podatków związanych ze spadkami. W Holandii interpretacje mogą dotyczyć tylko niektórych spraw związanych z opodatkowaniem międzynarodowych struktur biznesowych. Podobnie jest we Francji, gdzie interpretacje obejmują głównie zagadnienia międzynarodowego opodatkowania. W niektórych państwach, np. w Niemczech i Hiszpanii, stosowane są natomiast ograniczenia w postaci możliwości uzyskania interpretacji tylko w odniesieniu do zdarzeń przyszłych lub przeszłych lecz jeszcze nierozliczonych. Podkreślić również trzeba, że w wielu krajach europejskich, np. w Wielkiej Brytanii, Irlandii, Grecji, na Cyprze, podatnicy w ogóle nie mają możliwości skorzystania z wiążących interpretacji podatkowych. Na atrakcyjność polskiego systemu interpretacji indywidualnych składa się między innymi stosunkowo krótki okres oczekiwania na jej otrzymanie, relatywnie niska opłata za jej wydanie, jak również szeroki zakres ochrony przysługującej wnioskodawcy z tytułu zastosowania się do treści uzyskanej interpretacji.

W obecnym stanie prawnym przepisy regulujące instytucję indywidualnych interpretacji prawa podatkowego przyznają możliwość wystąpienia z wnioskiem o wydanie interpretacji wyłącznie jednemu podmiotowi w jego indywidualnej sprawie. W *projekcie ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw* przewidziano możliwość wystąpienia ze wspólnym wnioskiem o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego przez grupę

podmiotów uczestniczących w tym samym zdarzeniu. Wprowadzenie „grupowego” wniosku o interpretację pozwoli na uzyskanie przez wszystkich zainteresowanych kontrahentów wyjaśnienia wątpliwości dotyczących transakcji. Regulacje prawne umożliwiające podmiotowi stosunku administracyjnoprawnego uzyskanie indywidualnej interpretacji czy wyjaśnień o przepisach prawa oraz naprawienie popełnionych błędów i uchronienie się przed wszczęciem postępowania nie występowały pod rządami ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486, z późn. zm.), ani nie występują na gruncie Kodeksu postępowania administracyjnego. W tym kontekście niezrozumiałe jest stwierdzenie, że przepisy poprzedzające Ordynację podatkową były dla podatników bardziej korzystne.

Obecne unormowania Ordynacji podatkowej umożliwiają podatnikom uzyskanie należytej informacji o obowiązujących przepisach prawa podatkowego, ograniczając ryzyko popełnienia błędów wskutek nieznanomości tych przepisów, a w przypadku ich zaistnienia - gwarantują prawo do usunięcia nieprawidłowości przed wszczęciem postępowania podatkowego. Całokształt uregulowań Ordynacji podatkowej realizujących zasadę nieszkodzenia w szerokim znaczeniu nie pozwala na przyjęcie tezy prezentowanej w wystąpieniu.

Nie można również podzielić opinii, że rzetelni podatnicy, w razie popełnienia błędów, są stawiani na równi z oszustami podatkowymi. Dla podatników, którzy dobrowolnie korygują deklarację i regulują zaległość podatkową, bez działań ze strony organu podatkowego, przewidziano w art. 56a Ordynacji podatkowej obniżoną stawkę odsetek za zwłokę w wysokości 75% stawki podstawowej. Przesłanką do zastosowania obniżonej stawki odsetek za zwłokę jest złożenie prawnie skutecznej korekty deklaracji wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty i zapłata w całości, w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty, zaległości podatkowej. Od dnia 9 października 2014 r. stawka podstawowa odsetek za zwłokę wynosi 8%, a stawka obniżona - 6% kwoty zaległości w stosunku rocznym. Obniżona stawka odsetek nie może być stosowana do korekty deklaracji złożonej po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej (a w przypadku, gdy nie stosuje się zawiadomienia - po zakończeniu kontroli podatkowej) oraz do korekty dokonanej w wyniku czynności sprawdzających.

W celu dalszego promowania zachowań podatników polegających na dobrowolnym, jak najszybszym, ujawnieniu i uregulowaniu zaległości, w *projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw* przewiduje się zmniejszenie wysokości obniżonej stawki odsetek za zwłokę, z 75% do 50% stawki podstawowej. Jednocześnie w projekcie proponuje się wprowadzenie sześciomiesięcznego ograniczenia czasowego na złożenie korekty uprawniającej do obniżonej stawki odsetek, aby zminimalizować ryzyko wykorzystywania przez podatników takiej korekty jako narzędzia do sterowania bieżącą płynnością finansową. Ograniczenie czasowe powinno także stymulować korygowanie błędów w deklaracjach na bieżąco (a nie w okresie kilku lat, do czasu przedawnienia zobowiązania) oraz jak najszybsze ujawnianie i regulowanie zaległości podatkowych. Okres sześciu miesięcy jest optymalny, w zupełności wystarcza na wykrycie przez podatnika i skorygowanie większości błędów w deklaracjach. Z przeprowadzonych analiz wynika, że w tym przedziale czasowym składana jest obecnie większość korekt z obniżonymi odsetkami. Liczba takich korekt zmniejsza się stopniowo z upływem czasu.

Równocześnie w projekcie *ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw* przewidziano wprowadzenie nowej, podwyższonej stawki odsetek za zwłokę w wysokości 200% stawki podstawowej. Podwyższona stawka odsetek znajdzie zastosowanie w przypadku wyjątkowo nagannych zachowań podatników w podatkach szczególnie narażonych na nadużycia (uchylania się od obowiązku składania deklaracji i znacznego zaniżania deklarowanych zobowiązań w obszarach o podwyższonym ryzyku). Podwyższona stawka będzie stosowana do zaległości w podatku od towarów i usług oraz w podatku akcyzowym w przypadku, gdy organ podatkowy w kontroli podatkowej, postępowaniu podatkowym lub czynnościach sprawdzających ujawni, że podatnik:

- zaniżył podatek o ponad 25% kwoty należnej,
- nie złożył deklaracji i nie zapłacił podatku.

Podwyższona stawka odsetek będzie stosowana w odniesieniu do zaległości wynikających z decyzji i korekt pokontrolnych.

Odnosząc się do stawianej tezy o przewlekłości postępowań podatkowych należy zauważyć, iż w 2013 r. wniesiono do WSA 27 skarg na bezczynność lub przewlekłość postępowania izb skarbowych i urzędów skarbowych. Na 9 skarg rozpatrzonych przez sądy administracyjne w 2013 r. tylko 1 skarga została uznana za zasadną (11% rozpatrzonych skarg).

W 2013 r. do Ministra Finansów wpłynęło 140 ponagieł, natomiast do 30 czerwca 2014 r. wpłynęły 93 ponaglenia, w tym w 5 przypadkach stwierdzono, iż ponaglenia są zasadne. Należy przy tym zaznaczyć, że w 2013 r. urzędy skarbowe wydały 687 963 decyzji zaś izby skarbowe, w tym samym okresie, wydały 25 464 decyzji. W świetle powyższego, tylko w znikomej liczbie spraw można mówić o przedłużającym się postępowaniu podatkowym. Istotne jest również to, że nie stwierdzono przypadku niezafatwienia sprawy z rażącym naruszeniem prawa.

Ponadto, nie można zgodzić się z twierdzeniem ZPP dotyczącym wysokiego wskaźnika uchylalności decyzji. Z *Informacji o działalności sądów administracyjnych w 2013 r.* wynika, że wskaźnik uchylalności przez wojewódzkie sądy administracyjne orzeczeń w sprawach podatkowych wynosił w 2013 r. 23,87% (w 2012 r. – 20,87%) i był niższy od wskaźnika uchylalności orzeczeń innych organów administracyjnych, który wynosił 24,36% (w 2012 r. – 22,3%).

W nawiązaniu do zarzucanego braku precyzyjności regulacji pozwalającej na zabezpieczenie zobowiązania podatkowego w toku kontroli podatkowej wskazać należy na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. sygn. akt SK 40/12. W powołanym wyroku Trybunał uznał za zgodny z Konstytucją art. 33 § 2 pkt 2 w związku z art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r., w zakresie, w jakim uzależnia zabezpieczenie należności podatkowej w toku kontroli podatkowej od przesłanki „uzasadnionej obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego. Na podstawie tej samej przesłanki dokonywane jest zabezpieczenie zobowiązań ma gruncie obecnie obowiązującego art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej.

W uzasadnieniu wyroku Trybunał stwierdził, że „...zakwestionowana przesłanka zastosowania zabezpieczenia, tj. „uzasadniona obawa” niewykonania zobowiązania podatkowego, pozwala organom skarbowym (pod kontrolą sądów administracyjnych) na odpowiednie ustalenie relacji między konkurującymi wartościami – prawem własności podatnika i obowiązkiem płacenia przez niego podatków. Zgodnie z powołanym wyżej orzecnictwem administracyjnym, organy skarbowe mają obowiązek nie tylko wykazać (z powołaniem na konkretne elementy sytuacji podatnika, zwłaszcza jego kondycji majątkowej), że istnieje prawdopodobieństwo jego niewypłacalności, lecz także powinny ujawnić w uzasadnieniu decyzji zabezpieczającej powody zastosowania zabezpieczenia. Zaskarżony przepis gwarantuje więc (przynajmniej teoretycznie), że instytucja ta będzie stosowana w sposób rozważny i racjonalny. W taki też sposób jest on odczytywany przez sądy administracyjne, które podkreślają, że podejmując decyzję o wyborze zabezpieczenia, organ ma obowiązek wyważyć skuteczność zabezpieczenia i jego uciążliwość dla podatnika (por. np. wyrok NSA z 24 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 1875/07, przesłanka ta była badana np. w wyrokach: WSA w Warszawie z 4 marca 2011 r., sygn. akt: III SA/Wa 2005/10 i III SA/Wa 2006/10 oraz WSA w Olsztynie z 17 stycznia 2013 r., sygn. akt I SA/Ol 688/12).”

Ponadto Trybunał uznał, „że wyczerpujące ustalenie listy przyczyn uzasadniających zastosowanie zabezpieczenia jest praktycznie i legislacyjnie niemożliwe (świadczy o tym także zakres art. 33 § 1 po nowelizacji ordynacji podatkowej z 2005 r., która ograniczyła się do wskazania przykładowych okoliczności przemawiających za koniecznością zabezpieczenia: trwałego zalegania z należnościami publicznoprawnymi lub zbywania majątku, które może utrudnić lub udaremnić egzekucję).”

Nie można zgodzić się również z twierdzeniem ZPP, że przerwanie czy zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego służy wyłącznie interesom organu podatkowego. Istotą instytucji przerwania i zawieszenia biegu terminu przedawnienia jest wydłużenie okresu, w którym z jednej strony wierzyciel podatkowy może dochodzić od podatnika zapłaty należnych zobowiązań podatkowych, z drugiej zaś strony – podatnik ma możliwość odzyskania nienależnie zapłaconego podatku (prawo to przysługuje do czasu upływu terminu przedawnienia). Gdyby wniesienie skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą zobowiązania nie skutkowało zawieszeniem biegu terminu przedawnienia, to w przypadku, gdy sąd uchyliłby (unieważnił) decyzję po upływie okresu przedawnienia, organy byłyby pozbawione możliwości wydania nowej, prawidłowej decyzji.

Zastrzeżenia dotyczące przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania wskutek zastosowania środka egzekucyjnego opierają się na błędnym rozumowaniu, że wszczęcie egzekucji wymaga zawsze wcześniejszego wydania decyzji wymiarowej. Nie wzięto tu pod uwagę, że egzekucję administracyjną stosuje się też do zobowiązań wynikających ze złożonej deklaracji. Warto zaznaczyć, że art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej został uznany przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 21 czerwca 2011 r. sygn. akt P 26/10 za zgodny z Konstytucją.

W uzasadnieniu wyroku Trybunał Konstytucyjny zauważył, „...że art. 70 § 4 OrdPU odnosi się do sytuacji, w której prowadzona jest już egzekucja niezapłaconych w terminie należności podatkowych. Postępowanie egzekucyjne stanowi bowiem konsekwencję niewywiązania się podatnika z ciężącego na nim, skonkretyzowanego oraz zaktualizowanego już powszechnego

obowiązku konstytucyjnego ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych. Należy mieć jednocześnie na względzie, że jeśli podatnik zapłaciłby podatek dobrowolnie w oznaczonym terminie, nie byłoby potrzeby uruchamiania przymusowej egzekucji należności.”.

Ponadto, Trybunał stwierdził: *„Wylączenie możliwości przerwania biegu przedawnienia wymagalnych zobowiązań podatkowych, które podlegają aktualnie przymusowej egzekucji, skutkowałoby niewątpliwie naruszeniem zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej. Pozwalałoby to bowiem podatnikom, w stosunku do których organy państwa wciąż wykonują czynności egzekucyjne, uniknąć realizacji konstytucyjnego obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych skonkretyzowanego w ustawach podatkowych.”.*

W związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. sygn. akt 40/12, w którym zakwestionowano zgodność z Konstytucją regulacji przewidującej nieprzedawnianie się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką, w *projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw* zawarto propozycje zmian legislacyjnych służących wykonaniu tego wyroku.

Odnosząc się do kwestii nadużywania przez organy odwoławcze swoich kompetencji do przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia, wskazać należy, że według danych statystycznych za 2013 r., na 14.641 rozstrzygnięć izb skarbowych w II instancji w sprawach wymiarowych, do ponownego rozpatrzenia przekazano 3.253 spraw (około 22%). Nie potwierdza to tezy o pozorności zasady dwuinstancyjności w związku z uchylaniem połowy decyzji do ponownego rozpatrzenia.

W postulat udzielania przedsiębiorcom pomocy w poprawnym rozliczaniu się z budżetem wpisują się propozycje zawarte w *projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*. W szczególności należy tu wymienić wprowadzenie pełnomocnictw ogólnych w procedurach podatkowych. Pełnomocnictwo ogólne będzie składane w formie elektronicznej do centralnego rejestru i nie będzie podlegać opłacie skarbowej. Nadal będzie istnieć opcja złożenia pełnomocnictwa szczególnego (papierowego lub elektronicznego) ważnego tylko do konkretnej sprawy.

W projekcie proponuje się również wprowadzenie ujednoliconej formy elektronicznych raportów z ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych. Takie raporty będą przekazywać, na żądanie organu w ramach toczącej się procedury, podatnicy którzy księgowość podatkową prowadzą elektronicznie. Pozwoli to na szybszą analizę danych, skróci czas kontroli i ograniczy zaangażowanie podatnika.


Ponadto projekt ustawy zawiera wiele propozycji stanowiących uszczegółowienie i doprecyzowanie obowiązujących przepisów Ordynacji podatkowej, takich jak np. kompleksowe uregulowanie terminów przedawnienia, określenie zakresu postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Zmiany te usuwają istniejące wątpliwości prawne i przyczynią się do zmniejszenia liczby sporów podatkowych. W tym sensie zmiany te są również korzystne dla przedsiębiorców.

Propozycja wprowadzenia generalnej zasady rozstrzygania wątpliwości związanych z treścią przepisów na korzyść podatnika powinna zostać przeanalizowana w ramach prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego. Komisja zostanie powołana

przy Ministrze Finansów na podstawie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz. U. poz. 1471) i zajmie się opracowaniem nowej Ordynacji podatkowej. Nowa ustawa powinna powstać w wyniku współpracy oraz uzgodnienia stanowisk zainteresowanych środowisk, a przede wszystkim reprezentantów świata nauki, sądownictwa, przedsiębiorców i resortu finansów. Celem nowych regulacji podatkowych ma być przede wszystkim zagwarantowanie odpowiednich praw podatnikom i zwiększenie ich poczucia bezpieczeństwa. Przepisy podatkowe mają być jasne, precyzyjne i przyjazne uczciwym podatnikom, a jednocześnie powinny zapewniać efektywny pobór należnych podatków.

W Komisji będą zasiadać wybitni przedstawiciele nauki oraz osoby wyróżniające się wiedzą praktyczną z zakresu ogólnego prawa podatkowego i procedur podatkowych – powołani przez Prezesa Rady Ministrów. Przewodniczący Komisji będzie mógł zapraszać do udziału w posiedzeniach ekspertów spoza Komisji oraz organizować wysłuchania publiczne przedstawicieli środowisk związanych ze stosowaniem ogólnego prawa podatkowego. Zgodnie z harmonogramem prac Komisji, kierunkowe założenia regulacji ustawowej zostaną opracowane w ciągu 4 miesięcy od dnia pierwszego posiedzenia Komisji, a projekt ustawy wraz projektami podstawowych aktów wykonawczych - nie później niż w ciągu 2 lat od dnia przyjęcia kierunkowych założeń przez Radę Ministrów.

Ponadto, w dniu 24 października br. weszło w życie zarządzenie nr 54 Ministra Finansów w sprawie powołania Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego, jako organu pomocniczego Ministra Finansów. Rada stanowić będzie forum dyskusji i konsultacji, stwarzając możliwość wszystkim zainteresowanym stronom wyrażenia swoich opinii. W skład Rady wchodzić będzie 25 członków, niezatrudnianych oraz niepełniących służby w Ministerstwie Finansów, urzędach i izbach skarbowych, urzędach kontroli skarbowej oraz urzędach i izbach celnych. Do zakresu działania Rady należy udzielanie Ministrowi konsultacji w sprawach regulowanych prawem podatkowym, w szczególności wyrażanie opinii w sprawach przedstawianych Radzie przez Ministra oraz przedstawianie Ministrowi propozycji zmian przepisów prawa podatkowego, mających na celu ujednoczenie stosowania prawa podatkowego, usprawnienie wykonywania obowiązków podatkowych oraz poboru podatków. Obecnie kompletowany jest skład Rady.

SEKRETARZ STANU

Janusz Cichoń