

Projekt z dnia 11 sierpnia 2009 r.

Ministerstwo Finansów

Założenia
do projektu ustawy o zmianie ustawy
- Ordynacja podatkowa

Warszawa, sierpień 2009 r.

I. Syntetyczne przedstawienie założeń projektu.

1. Aktualny stan stosunków społecznych w dziedzinie, której dotyczyć ma projektowana ustawa.

Ustawa – Ordynacja podatkowa stanowi kodyfikację podstawowych reguł funkcjonowania systemu podatkowego i zasad działania aparatu skarbowego. Ordynacja podatkowa ze względu na swój kodeksowy charakter zajmuje szczególnie ważne miejsce w systematyce prawa podatkowego. Jest to akt prawny o fundamentalnym znaczeniu dla stosowania prawa podatkowego i sposobie podejścia przez aparat skarbowy do podatników. Sprawy podatkowe stanowią natomiast jeden z ważniejszych punktów stychnych między obywatelami a administracją.

Ostatnia nowelizacja ustawy – Ordynacja podatkowa została przeprowadzona w 2008 r. i była częścią „Pakietu na rzecz rozwoju przedsiębiorczości”, co determinowało zakres zmian objętych projektem.

Zarówno zmieniające się otoczenie prawne jak i dynamika zmian w życiu gospodarczym rodzi potrzebę wprowadzenia zmian w Ordynacji podatkowej. Uzasadnieniem są również aktualne orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego i sądów administracyjnych.

2. Aktualny stan prawny w dziedzinie, której dotyczyć ma projektowana ustawa.

2.1. Składanie deklaracji i zgłoszeń NIP w formie elektronicznej.

Zgodnie z art. 3b § 2 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw informatyzacji określi, w drodze rozporządzenia strukturę logiczną deklaracji i podań składanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej. W rozporządzeniach Ministra Finansów, będących wykonaniem przedmiotowego upoważnienia, struktury logiczne deklaracji i podań, stanowiące załączniki do tych rozporządzeń, liczą kilkaset stron. Przykładowo w załączniku nr 1 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie struktury logicznej deklaracji i podań, sposobu ich przesyłania oraz rodzajów podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone (Dz. U. Nr 246, poz. 1820, z późn. zm.) liczącym ponad 70 stron, w którym został określony format danych XML (XSD) wyznaczających strukturę deklaracji i podań są zawarte m. in. dane adresowe urzędów skarbowych oraz nazw państw. Trzeba tu nadmienić, że jakkolwiek zmiana urzędu skarbowego (utworzenie lub likwidacja) lub zmiana nazwy państwa powoduje konieczność wydania nowego rozporządzenia i publikacji nowego załącznika określającego format danych XML (XSD), uwzględniającego zaistniałe zmiany. Podkreślić należy, że każda zmiana przepisów prawa podatkowego pociągająca za sobą konieczność zmiany wzoru deklaracji w formie „papierowej” rodzi konieczność zmiany odpowiedniej struktury logicznej, której forma graficzna z reguły ma objętość kilkudziesięciu stron. Przykładowo wzory zeznań rocznych w podatku dochodowym od osób fizycznych zmieniane są corocznie, w każdym więc roku podatkowym konieczna będzie obszerna nowelizacja rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie struktury logicznej deklaracji i podań, sposobu ich przesyłania oraz rodzajów podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone.

Podobne rozwiązanie zawiera art. 10b ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. z 2004 r. Nr 269, poz. 2681, z późn. zm.), zgodnie z którym minister właściwy do spraw finansów publicznych, w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw informatyzacji, określi, w drodze rozporządzenia strukturę logiczną zgłoszeń składanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

2.2. Ustalanie wysokości stawki odsetek za zwłokę.

Obecnie stawka odsetek za zwłokę wynosi 200 % podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim, tj. 10% w stosunku rocznym (art. 56 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa). Natomiast w przypadku złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty i zapłaty w całości, w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty, zaległości podatkowej, stosuje się obniżoną stawkę odsetek za zwłokę w wysokości 75 % stawki, o której mowa powyżej (aktualnie 7,5 % w stosunku rocznym) – art. 56 § 1a ustawy – Ordynacja podatkowa. W związku z obserwowaną tendencją słabszej reakcji banków na zmiany stóp procentowanych przez Radę Polityki Pieniężnej różnica między stawką oprocentowania kredytów obrotowych oraz stawką odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych zmniejsza się, szczególnie w zakresie stawki obniżonej. W celu zagwarantowania dyscyplinującego charakteru odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych (stosowanych też do innych danin publicznych) konieczne jest zachowanie odpowiednich relacji między stawkami kredytów a odsetkami od zaległości podatkowych i modyfikacja obecnego mechanizmu ustalania odsetek za zwłokę.

2.3. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Zgodnie z art. 70 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Z kolei w myśl przepisu art. 70 § 6 ustawy – Ordynacja podatkowa bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostaje zawieszony z dniem:

- 1) wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania;
- 2) wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania;
- 3) wniesienia żądania ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa;
- 4) doręczenia postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d § 2, lub doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Na tle obecnego stanu prawnego powstają wątpliwości czy zaistnienie zdarzeń, o których mowa w art. 70 § 6 ustawy – Ordynacja podatkowa w okresie od dnia terminu zapłaty podatku do dnia 31 grudnia danego roku kalendarzowego zawiesza bieg terminu przedawnienia.

2.4. Przedawnienie zobowiązań podatkowych w związku z umowami w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

Zawierane przez Rzeczpospolitą Polską umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania ustanawiają procedurę wzajemnego porozumiewania się, która pozwala właściwym organom umawiających się państw na współdziałanie w celu osiągnięcia porozumienia w przypadkach sporów dotyczących kwestii podatkowych. Postępowaniem tym są objęte przypadki podwójnego opodatkowania, jak również braku zgodności co do interpretacji i zastosowania umów. Procedurę rozpoczyna się na wniosek osoby, która jest zdania, że działania jednego lub obu umawiających się państw powodują lub spowodują jej opodatkowanie niezgodne z postanowieniami umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Osoba taka może, w określonym w umowie terminie, przedstawić swoją sprawę właściwemu organowi tego państwa, w którym ma ona miejsce zamieszkania lub siedzibę, lub w niektórych przypadkach organowi państwa, którego jest obywatelem. Właściwy organ, jeżeli uzna zarzut za uzasadniony i jeżeli nie może samodzielnie spowodować zadowalającego rozwiązania, podejmie starania, aby przypadek ten uregulować w porozumieniu z właściwym organem drugiego umawiającego się państwa, tak aby zapobiec

opodatkowaniu niezgodnemu z umową w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Część umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartych przez Rzeczpospolitą Polską oraz Konwencja w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych zawierają przepis, zgodnie z którym osiągnięte w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się porozumienie zostanie wprowadzone w życie bez względu na terminy przewidziane przez ustawodawstwo wewnętrzne umawiających się państw.

Ustawa - Ordynacja podatkowa nie zawiera w art. 68, art. 70 i art. 245 uregulowań uwzględniających postanowienia umów międzynarodowych, które umożliwiają wdrożenie wyniku wzajemnego porozumienia bez względu na ogólne normy przedawnienia.

2.5. Definicja nadpłaty w związku z uchwałą NSA z dnia 13 lipca 2009r. sygn. akt I FPS 4/09.

Zgodnie z art. 72 § 1 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku. Europejski Trybunał Sprawiedliwości w wyroku w sprawie C-475/07 stwierdził uchybienie w implementacji dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, zmienionej dyrektywą Rady 2004/74/WE z dnia 29 kwietnia 2004 r. w zakresie określenia momentu, w którym podatek od energii elektrycznej staje się wymagalny, na mocy tej dyrektywy. Dodatkowo Uchwałą 7 sędziów NSA z dnia 13 lipca 2009r. sygn. akt I FPS 4/09 stwierdzono, że: *„Przepis art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie stoi na przeszkodzie zwrotowi nadpłaty w podatku akcyzowym, także wtedy gdy ciężar podatku poniósł nabywca opodatkowanego towaru.”*. Zagadnienie dopuszczalności zwrotu nadpłaty w podatku akcyzowym było już przedmiotem wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 marca 2002 r. sygn. akt P 7/00. W uzasadnieniu tego wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdza: *„Przyjęta przez wymienione przepisy Ordynacji podatkowej konstrukcja nadpłaty podatkowej nawiązuje dość wyraźnie do instytucji nienależnego świadczenia. Zawiera bowiem elementy zbliżone do istoty i natury nienależnego świadczenia określonego w art. 405-410 kodeksu cywilnego, które również przyznają osobie kosztem której dokonano transferu nienależnego świadczenia, odpowiednie roszczenie o jego zwrot. Celem zwrotu jest przywrócenie równowagi, przez powrót tego, co z majątku świadczącego bez podstawy prawnej wyszło lub do niego nie weszło. Uznając samodzielność regulacji Ordynacji podatkowej nie sposób zanegować faktu, iż prawo cywilne spełnia rolę tzw. prawa powszechnego, co usprawiedliwia odwołanie się do wykształconych w nim pojęć podstawowych. Punktem wyjścia przy interpretacji instytucji nadpłaty podatkowej musi być zatem założenie, że podstawowe pojęcia, mające znaczenie dla całego systemu prawa, powinny być ujmowane w sposób jednakowy, gdy chodzi o ich istotę.*

Nie budzi wątpliwości, iż zwrot nienależnie spełnionego świadczenia należy się zubożonemu. Czysto formalna i literalna wykładnia przepisów Ordynacji podatkowej prowadzi jednak do wniosku, iż uprawnionymi do zwrotu nadpłaty są wszyscy ci, których przepis, uchylony w wyniku orzeczenia TK, w sposób generalny i abstrakcyjny zobowiązywał do zapłaty podatku, niezależnie od tego, czy osoby te poniosły rzeczywiście materialny ciężar podatku, czy też przerzuciły go na konsumentów. Ustawodawca bowiem, normując sprawę zwrotu nadpłaty podatkowej, pominął istotną przesłankę roszczenia o zwrot nienależnego świadczenia, jaką jest wykazanie zubożenia po stronie tego, kosztem kogo wzbogacenie Skarbu Państwa nastąpiło.

Prawidłowa wykładnia nie może jednak abstrahować od funkcji, którą ma spełniać unormowanie dotyczące nadpłaty podatkowej. Z natury rzeczy zwrot wartości przekazanej musi należeć się temu, kto wartość tę utracił, a zatem tej osobie, która faktycznie poniosła ekonomiczny ciężar nienależnie zapłaconego podatku. Trzeba zatem uznać, iż wykazanie

zubożenia po stronie osoby żądającej zwrotu zapłaconego podatku ma podstawowe znaczenie w sytuacji, w której obowiązek zwrotu świadczenia obciąża Skarb Państwa jako konsekwencja orzeczenia TK o niekonstytucyjności przepisu, na podstawie którego podatek pobrano. Zubożonym nie jest na pewno osoba przekazująca podatek akcyzowy, ponieważ jego równowartość otrzymała wraz z zapłatą ceny przez nabywcę. Zubożonym jest konsument, ponieważ zapłacił cenę wyższą niż by to uczynił, gdyby nie wliczono w nią podatku akcyzowego. Zwrot nienależnie zapłaconego podatku akcyzowego na rzecz podatnika doprowadziłby do sytuacji nie do zaakceptowania tak z prawnego jak i z moralnego punktu widzenia. W istocie oznaczałby bowiem niczym nieusprawiedliwione przysporzenie ze strony Skarbu Państwa na rzecz osoby, która nie poniosła ekonomicznego ciężaru podatku akcyzowego. Zwrot podatku akcyzowego na rzecz osoby, która go tylko formalnie a nie faktycznie zapłaciła prowadziłby zatem do bezpodstawnego wzbogacenia tej osoby.(...) W zgodzie z art. 2 Konstytucji, zarówno w aspekcie zasady państwa prawnego, jak i zasady sprawiedliwości społecznej, pozostaje tylko taka interpretacja (podkreślenie – MF), która uznaje, że zwrot bezpodstawnego wzbogacenia należy się tylko temu, kosztem zubożenia którego wzbogacenie to nastąpiło. Ta fundamentalna zasada dla całego systemu prawa nie może być ograniczona na poziomie ustawowym przez instytucję nadpłaty podatkowej.”. Podkreślić należy, że pogląd wyrażony w wyroku Trybunału Konstytucyjnego był w sposób jednolity akceptowany w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (vide wyroki: z dnia 25.06.08r. sygn. akt I FSK 1410/07, z dnia 25.06.08r. sygn. akt I FSK 779/07, z dnia 22.07.05r. sygn. akt I FSK 83/05, z dnia 04.01.06r. sygn. akt I FKS 420/05, z dnia 29.11.07r., sygn. akt I FSK 12/07, z dnia 29.11.07r. sygn. akt I FSK 13/07, z dnia 17.10.07r. sygn. akt I FSK 1290/06, z dnia 15.10.04r. sygn. akt FSK 382/04, z dnia 09.09.04r. sygn. akt FSK 425/04.). Trybunał Konstytucyjny jak i NSA przeszkody do zwrotu nadpłaty upatrywał w wykładni funkcjonalnej art. 72 Ordynacji podatkowej wspieranej przez regulacje art. 405-410 Kodeksu cywilnego, a przede wszystkim w przepisie art. 2 Konstytucji RP. Uchwała NSA z dnia 13 lipca 2009 r. sygn. akt I FPS 4/09, uznając że: „Przepis art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie stoi na przeszkodzie zwrotowi nadpłaty w podatku akcyzowym, także wtedy gdy ciężar podatku poniósł nabywca opodatkowanego towaru.” faktycznie zanegowała dotychczasową jednolitą wykładnię art. 72 Ordynacji podatkowej ukształtowaną wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego.

2.6. Implementacja wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 marca 2009 r. sygn. akt P 80/08.

W obecnym stanie prawnym uprawnienie do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty podatku przysługuje podatnikowi, płatnikowi oraz inkasentowi. Osoby te są enumeratywnie wymienione w art. 75 § 1 i 2 ustawy – Ordynacja podatkowa. Przepisy ustawy – Ordynacja podatkowej nie przewidują możliwości złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku przez inne podmioty, niż wskazane powyżej. Należy zauważyć, że w przypadku wspólnego prowadzenia działalności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, podatnikiem tego podatku jest – zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.) – spółka cywilna, jako jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej. Ustawodawca dopuszcza traktowanie jako podatnika rozwiązanej (nieistniejącej) spółki cywilnej, m.in. w zakresie jego obowiązków związanych z zakończeniem działalności (art. 14 ustawy o podatku od towarów i usług), dopuszcza określenie zobowiązania podatkowego po rozwiązaniu spółki (art. 115 § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa) oraz przewiduje możliwość zwrotu różnicy podatku (art. 14 ust. 9a ustawy o podatku od towarów i usług). Natomiast przepisy art. 75 § 2 oraz art. 81 § 1 Ordynacji podatkowej nie przewidują możliwości skorygowania deklaracji oraz złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przez byłego współnika rozwiązanej spółki cywilnej. Brak tych regulacji został uznany za niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

2.7. Przekazywanie przez banki informacji o założonych i zlikwidowanych rachunkach bankowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Aktualnie na mocy art. 82 § 2 ustawy - Ordynacja podatkowa banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe obowiązane są do sporządzania i przekazywania ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w formie dokumentu elektronicznego, comiesięcznych informacji o założonych i zlikwidowanych rachunkach bankowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, w terminie do siódmego dnia następnego miesiąca. Powyższe informacje minister właściwy do spraw finansów publicznych udostępnia naczelnikom urzędów skarbowych, naczelnikom urzędów celnych, dyrektorom izb skarbowych, dyrektorom izb celnych oraz dyrektorom urzędów kontroli skarbowej. Mając na względzie efektywność poboru podatków dokonywanego przez organy podatkowe należy stwierdzić, że częstotliwość przekazywania przedmiotowych informacji jest niewystarczająca. Informacje o założonych rachunkach są wykorzystywane przez organy egzekucyjne (naczelnik urzędu skarbowego i dyrektor izby celnej) do dochodzenia podatków w trybie przymusowym przez zastosowania środka egzekucyjnego, jakim jest zajęcie rachunku bankowego. Informacje o założonych, w danym miesiącu, terminowych rachunkach bankowych (7 dniowych, 14 dniowych) w momencie ich przekazywania często mają jedynie walor historyczny; w momencie przekazania informacji rachunki są już zamknięte. Funkcjonujący obecnie system comiesięcznego przekazywania informacji w przypadku dużej aktywności podatnika w lokowaniu środków pieniężnych jest niewystarczający dla efektywnego poboru podatku.

2.8. „Szara strefa” w handlu internetowym.

Obecnie Internet jest szeroko wykorzystywany do dokonywania sprzedaży towarów w zakresie wskazującym na faktyczne wykonywanie działalności gospodarczej. Z dotychczasowych analiz wynika, iż skala tego zjawiska rośnie w kolejnych latach. Przepisy Ordynacji podatkowej w dziale III rozdziale 11 *Informacje podatkowe* regulują kwestie związane z przekazywaniem organom podatkowym informacji podatkowych. Przepisy te nie zawierają uregulowań umożliwiających pozyskiwanie informacji o podmiotach, co do których istnieje podejrzenie prowadzenia, za pośrednictwem Internetu, nieujawnionej i nieopodatkowanej działalności gospodarczej. Przekazywanie informacji podatkowych w zakresie handlu elektronicznego jest niezbędnym instrumentem w wykrywaniu i zwalczaniu podatkowej przestępczości internetowej polegającej na uchylaniu się od płacenia podatków.

2.9. Doręczanie pism organu podatkowego podmiotom znajdującym się w Państwach Członkowskich Unii Europejskiej.

Aktualnie tylko Minister Finansów może wystąpić do władzy Państwa Członkowskiego Unii Europejskiej właściwej w sprawach podatkowych z wnioskiem o doręczenie pisma organu podatkowego w sprawach dotyczących opodatkowania dochodu, majątku lub kapitału, bez względu na sposób i formę opodatkowania, w tym opodatkowania dochodu ze sprzedaży rzeczy lub praw majątkowych oraz przyrostu wartości majątku lub kapitału (art. 154a ustawy – Ordynacja podatkowa). Uprawnienia w tym zakresie nie przysługują innym organom podatkowym.

2.10. Wszczęcie postępowania w sprawie postępowania zabezpieczającego.

Uregulowane w dziale III w rozdziale 3 ustawy – Ordynacja podatkowa w art. 33-33g „przedwymiarowe” zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych stanowi instytucję, której celem jest ochrona przyszłych interesów wierzycieli tj. Skarbu Państwa i jednostki samorządu terytorialnego. Ma ona zapewnić wykonanie w przyszłości przez zobowiązanego ciążącego na nim obowiązku. Przesłanki zastosowania instytucji zabezpieczania są określone w art. 33 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa. Zgodnie z tym przepisem zobowiązanie

podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. Co do zasady wszczęcie postępowania podatkowego z urzędu następuje poprzez doręczenie postanowienia o jego wszczęciu (art. 165 § 2 i 4 ustawy – Ordynacja podatkowa). Jednocześnie przepis art. 165 § 5 ustawy – Ordynacja podatkowa enumeratywnie wskazuje przypadki, w których wszczęcie postępowania następuje bez wydania i doręczenia postanowienia o jego wszczęciu z urzędu. Dotyczy to postępowania w sprawie.

- ustalenia zobowiązań podatkowych, które zgodnie z odrębnymi przepisami ustalane są corocznie, jeżeli stan faktyczny, na podstawie którego ustalono wysokość zobowiązania podatkowego za poprzedni okres, nie uległ zmianie,
- umorzenia zaległości podatkowych w przypadkach, o których mowa w art. 67d § 1,
- nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności.

Powyższy przepis nie wymienia postępowania w sprawie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych.

Obecny stan prawny jest niejednolicie oceniany w orzecznictwie sądów administracyjnych: Istnieje linia orzecznicza oparta na literalnej wykładni art. 165 § 5 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którą w postępowaniu zabezpieczającym należy w pełnym zakresie stosować zasady postępowania uregulowane w dziale IV Ordynacji podatkowej, w tym również wydanie postanowienia o wszczęciu postępowania zabezpieczającego. Przykładowo Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 17.06.05 r. sygn. akt IFSK 35/05 wskazał, że: *„Tak zatem w przypadku postępowania zabezpieczającego w pełni znajdują zastosowanie zasady postępowania uregulowane w Dziale IV Ordynacji podatkowej. Taki wniosek potwierdza również dyspozycja art. 200 § 2 pkt 2, która wprost wyłącza instytucję postępowania podatkowego - prawo strony do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego - w odniesieniu do postępowania zabezpieczającego. Wynika z tego, że wszelkie wyłączenia mogą mieć miejsce tylko, jeżeli przepisy regulujące postępowanie podatkowe wyraźnie to przewidują.”*; analogicznie Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie wyroki: z dnia 17.12.07 r. sygn. akt I SA/Kr 1348/06, z dnia 28.03.08 r. sygn. akt I SA/Kr 1407/07 oraz Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu wyrok z dnia 08.09.08r. sygn. akt I SA/Wr 1550/07.

Druga linia orzecznicza bazuje na wykładni funkcjonalnej i celowościowej przepisów art. 33-33g oraz 165 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którą do postępowania zabezpieczającego nie stosuje się przepisów dotyczących wszczęcia postępowania. Należy tu wskazać na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 02.03.01 r. sygn. akt III 28/00, w którym Sąd stwierdził, że: *„Zabezpieczenie jest instytucją, której celem jest ochrona przyszłych interesów wierzyciela. Ma ona zapewnić wykonanie przez zobowiązanego /podatnika/ ciążącego na nim obowiązku. Jest ono w istocie postępowaniem pomocniczym w stosunku do postępowania egzekucyjnego. To, że zabezpieczenie następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji /art. 33 par. 7 Ordynacji podatkowej/ nie może być utożsamiane z postępowaniem egzekucyjnym, gdyż w jego wyniku nie dochodzi do wykonania zobowiązania podatkowego. Z drugiej zaś strony usytuowanie przepisów o zabezpieczeniu w Dziale III Ordynacji podatkowej i odesłanie do przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji przemawia za tym, że do przepisów tych nie mają zastosowania zasady ogólne postępowania oraz przepisy dotyczące wszczęcia postępowania, zawarte w Ordynacji podatkowej. Oznacza to przede wszystkim, że na organie podatkowym nie ciążył obowiązek wydania postanowienia o wszczęciu postępowania zabezpieczającego. Wydanie takiego postanowienia i prowadzenie postępowania z wszelkimi rygorami określonymi w Dziale IV Ordynacji podatkowej kłóciłoby się z ratio legis postępowania zabezpieczającego,*

którego istota polega na skutecznym zabezpieczeniu realizacji przyszłych zobowiązań podatkowych.”; Analogiczne stanowisko prezentuje Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie wyrok z dnia 12.04.07r. sygn. akt I SA/Ol 110/07 oraz Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku wyrok z dnia 19.06.08r. sygn. akt I SA/Gd 22/08.

2.11. Przetwarzanie danych przez organy podatkowe.

Obecnie podległe Ministrowi Finansów organy podatkowe (naczelnicy urzędów skarbowych) w ramach realizacji zadań ustawowych przetwarzają dane wynikające z deklaracji. Dane te są przetwarzane w systemie informatycznym POLTAX. Określone czynności związane z przetwarzaniem tych danych mogłyby być wykonane na poziomie centralnym (w Ministerstwie Finansów). Obecnie brak jest przepisów umożliwiających przetwarzanie danych na poziomie centralnym, co opóźnia analizę informacji i sprawozdawczość.

2.12. Wymiana informacji o przychodach (dochodach) z oszczędności z państwami członkowskimi Unii Europejskiej.

Na podstawie art. 305n § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa organem właściwym do przekazywania informacji dotyczących przychodów (dochodów) z oszczędności osób jest obecnie jedynie minister właściwy do spraw finansów publicznych. Obecne rozwiązanie organizacyjne jest nieefektywne, zwłaszcza że całość wymiany informacji podatkowych obsługiwana jest w praktyce przez biuro wymiany informacji organizacyjnie podległe Izbie Skarbowej w Poznaniu. Dodać należy, że Dyrektywa Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek (Dz. Urz. WE L 157) w art. 5 lit. a) umożliwia powierzenie obowiązku przekazywania informacji innym organom („wszelkim organom zgłoszonym Komisji przez Państwa Członkowskie”).

3. Potrzeba i cel uchwalenia projektowanej ustawy.

Aktualnie potrzeba dokonania zmian w ustawie – Ordynacja podatkowa wynika przede wszystkim z konieczności implementacji wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 marca 2009 r. sygn. akt P 80/08 (Dz. U. Nr 44, poz. 362), w którym Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa w zakresie, w jakim nie regulują trybu złożenia korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku od towarów i usług przez byłych współników rozwiązanej spółki cywilnej będącej podatnikiem tego podatku, są niezgodne z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej i nie są niezgodne z art. 64 ust. 3 Konstytucji. Konieczne jest zatem wprowadzenie regulacji umożliwiającej dokonanie zwrotu nadpłat podatków należnych rozwiązanej spółce cywilnej współnikom tej spółki.

Ryzyko pogłębiania się rozbieżności między orzecznictwem NSA oraz orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 marca 2002 r. sygn. akt P 7/00 w zakresie definicji nadpłaty zawartej w art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej wymaga wprowadzenia zmian zmierzających do utrwalenia rozumienia instytucji nadpłaty podatku pośredniego wskazanej w wyroku TK.

Ponadto zasadne byłoby uregulowanie kilku kwestii wynikających ze zmieniającego się otoczenia prawnego (zawieszenie biegu terminu przedawnienia, wyłączenie przedawnienia dla potrzeb realizacji porozumienia z innym państwem, wszczęcie postępowania w sprawie postępowania zabezpieczającego) i gospodarczego (zmiana zasad ustalania odsetek za zwłokę, ograniczenie szarej strefy w handlu internetowym,) oraz wprowadzenie zmian usprawniających funkcjonowanie administracji skarbowej (internetowa publikacja struktur logicznych deklaracji podatkowych, przetwarzanie danych z deklaracji podatkowych przez Ministra Finansów, zwiększenie częstotliwości pobierania informacji o założonych i zlikwidowanych rachunkach bankowych przedsiębiorców, uproszczenie zasad doręczania

pism organu podatkowego podmiotom znajdującym się w Państwach Członkowskich Unii Europejskiej).

4. Możliwość podjęcia alternatywnych w stosunku do uchwalenia projektowanej ustawy środków umożliwiających osiągnięcie zakładanych celów.

Brak jest alternatywnych rozwiązań dla proponowanych zmian.

5. Podmioty, na które ma oddziaływać projektowana ustawa.

Projektowana ustawa będzie oddziaływać na:

- 1) osoby będące byłymi wspólnikami rozwiązanych spółek cywilnych,
- 2) podatników podatków pośrednich,
- 3) podatników składających deklaracje za pomocą środków komunikacji elektronicznej,
- 4) banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe,
- 5) podatników, których działalność wskazuje na prowadzenie nieujawnionej i nieopodatkowanej działalności, w tym podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu,
- 6) usługodawców świadczących usługi drogą elektroniczną w rozumieniu przepisów o świadczeniu usług drogą elektroniczną, w tym przedsiębiorców oraz organy administracji publicznej.

6. Przewidywane skutki finansowe uchwalenia projektowanej ustawy i źródło ich pokrycia.

Skutki finansowe polegające na zwiększeniu wydatków z budżetu państwa mogą wystąpić w związku ze złożonymi wnioskami o stwierdzenie nadpłaty w podatku od towarów i usług przez osoby będące byłymi wspólnikami spółek cywilnych. Kwota objęta przedmiotowymi wnioskami złożonymi w latach 2004-2009 wynosi około 867 tys. zł. O taką kwotę mogą zwiększyć się wydatki budżetu państwa. Natomiast skala wydatków związanych ze zwrotem nadpłat w podatku akcyzowym jest trudna do oszacowania; przewidywane wydatki z tytułu zwrotu podatku akcyzowego od energii elektrycznej za okres od 1 stycznia 2006 r. do 28 lutego 2009 r. wyniosą około 746 mln. Nie można również wykluczyć składania wniosków po wejściu w życie przedmiotowej nowelizacji, jednak oszacowanie ewentualnej kwoty nadpłat wynikających z tych wniosków nie jest możliwe.

II. Zakres proponowanych zmian.

1. Ułatwienie składania deklaracji w formie elektronicznej.

Zgodnie z art. 3b § 2 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw informatyzacji określi, w drodze rozporządzenia strukturę logiczną deklaracji i podań składanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej. W rozporządzeniach Ministra Finansów, będących wykonaniem przedmiotowego upoważnienia, struktury logiczne deklaracji i podań, stanowiące załączniki do tych rozporządzeń, liczą kilkaset stron. Przykładowo w załączniku nr 1 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie struktury logicznej deklaracji i podań, sposobu ich przesyłania oraz rodzajów podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone (Dz. U. Nr 246, poz. 1820, z późn. zm.) liczącym ponad 70 stron, w którym został określony format danych XML (XSD) wyznaczających strukturę deklaracji i podań są zawarte m. in. dane adresowe urzędów skarbowych oraz nazw państw. Trzeba tu nadmienić, że jakakolwiek zmiana urzędu skarbowego (utworzenie lub likwidacja) lub zmiana nazwy państwa powoduje konieczność wydania nowego rozporządzenia i publikacji nowego załącznika określającego format danych XML (XSD), uwzględniającego zaistniałe zmiany. Podkreślić należy, że każda zmiana przepisów prawa podatkowego

pociągająca za sobą konieczność zmiany wzoru deklaracji w formie „papierowej” rodzi konieczność zmiany odpowiedniej struktury logicznej, której forma graficzna z reguły ma objętość kilkudziesięciu stron. Przykładowo wzory zeznań rocznych w podatku dochodowym od osób fizycznych zmieniane są corocznie, w każdym więc roku podatkowym konieczna będzie obszerna nowelizacja rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie struktury logicznej deklaracji i podań, sposobu ich przesyłania oraz rodzajów podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone. Na gruncie obecnego stanu prawnego, na przestrzeni kilku lat, objętość wszystkich załączników do rozporządzeń wydawanych na podstawie wskazanych upoważnień wynosić będzie kilka (kilkanaście) tysięcy stron, na co składać się będą przede wszystkim struktury logiczne kolejnych wersji deklaracji podatkowych. Ponadto weryfikacja struktury elektronicznej deklaracji, w toku procesu legislacyjnego, jest procesem znacznie trudniejszym niż weryfikacja „papierowego” wzoru deklaracji, jako że wymaga wiedzy specjalistycznej oraz przeprowadzenia czasochłonnych testów. Jednocześnie należy zaznaczyć, iż struktury logiczne deklaracji mają charakter techniczno-informatyczny i w praktyce zainteresowane jest nimi bardzo wąskie grono osób, przede wszystkim informatyków tworzących programy komputerowe do obsługi tych deklaracji. Dla podmiotów, które będą składać deklaracje w formie elektronicznej istotny jest jedynie dostęp do deklaracji w formie elektronicznej na stronie internetowej Ministerstwa Finansów, tzw. wizualizacja, a nie informatyczne zasady tworzenia tej deklaracji zawarte w odpowiedniej strukturze logicznej.

Wobec powyższego proponuje się, aby minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw informatyzacji publikował na swojej stronie WWW oraz w Biuletynie Informacji Publicznej strukturę opisu wzorów deklaracji w postaci schematu XSD. Byłoby to rozwiązanie analogiczne jak w odniesieniu do podań i wniosków, o których mowa w art. 58 ust. 2 ustawy z dnia 18 września 2001 r. o podpisie elektronicznym (Dz. U. Nr 130, poz. 1450, z późn. zm.). Tryb uzgodnień i publikacji wzorów deklaracji udostępnianych na stronie internetowej BIP będzie przedmiotem regulacji wewnętrznych, zaś termin ich obowiązywania będzie tożsamy z terminem obowiązywania wzorów papierowych określonych w rozporządzeniach Ministra Finansów. Projektowany tryb publikacji wzorów deklaracji powinien dotyczyć wzorów ogłaszanych po dniu wejścia w życie przedmiotowej nowelizacji. Projektowane rozwiązanie uprości kontakty podatników z administracją skarbową w formie elektronicznej. Taki sposób publikacji zmniejszy w znacznym stopniu objętość Dzienników Ustaw, a w konsekwencji koszty związane z ogłaszaniem aktów normatywnych.

Analogiczną zmianę jak w art. 3b § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej należy wprowadzić w art. 10b ust. 2 pkt 1 ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników.

2. Zmiana zasad ustalania wysokości stawki odsetek za zwłokę.

Proponuje się, aby stawka odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych (art. 56 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa) wynosiła 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego powiększone o 2 punkty procentowe, ale nie mniej niż 8%. Zmiana ta zagwarantuje dyscyplinujący charakter odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych.

3. Usunięcie wątpliwości w zakresie określenia momentu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Niezbędne jest wprowadzenie zmian usuwających wątpliwości, czy zaistnienie zdarzeń, o których mowa w art. 70 § 6 ustawy – Ordynacja podatkowa w okresie od dnia terminu zapłaty podatku do dnia 31 grudnia danego roku kalendarzowego zawiesza bieg terminu przedawnienia. W istocie zachodzą wątpliwości czy wszczęcie postępowania zabezpieczającego poprzez doręczenie zarządzenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji – w roku kalendarzowym, w którym upłynął termin płatności

zobowiązania podatkowego, wywoła skutek prawny w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Odpowiedź na powyższe pytanie wymagała ustalenia początkowego terminu przedawnienia. Autorzy komentarzy do Ordynacji podatkowej (A. Huchla Komentarz do art. 70 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.97.137.926), [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz, Dom Wydawniczy ABC, 2003, wyd. III. oraz Komentarz do art. 70 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.05.8.60), [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, LEX, 2007, wyd. II. twierdzą, iż początkiem biegu terminu przedawnienia jest pierwszy dzień roku następującego po roku, w którym upłynął termin płatności podatku. W doktrynie prezentowany jest również pogląd wyrażony w komentarzu do art.70 Ordynacji podatkowej (w:) B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski Ordynacja podatkowa. Komentarz Dom Organizatora, Toruń 2007, w którym autorzy twierdzą, iż termin przedawnienia zaczyna biec pierwszego dnia następującego po dniu w którym upłynął termin płatności podatku. Okres pięcioletni, o którym mowa w art.70 § 1 Ordynacji podatkowej, rozpoczyna się zawsze pierwszego dnia roku kalendarzowego następującego po roku, w którym upłynął termin płatności podatku. Propozycja zmiany ostatecznie rozwiązałaby powyższe wątpliwości nie ingerując w spory doktrynalne dotyczące art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, a umożliwiłaby skuteczne zawieszenie terminu przedawnienia.

W celu rozwiązania problemu proponuje się przyjęcie analogicznego rozwiązania jakie jest obecnie w odniesieniu do wydania i obowiązywania decyzji rozkładającej na raty lub odraczającej termin płatności podatku (art. 70 § 2). Wystąpienie przesłanek wymienionych w art. 70 § 6 w powyższym okresie powinno skutkować nierozpocznaniem się biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

4. Doprecyzowanie przepisów dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych w związku z umowami w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

Ordynacja podatkowa określa sytuacje i terminy, w których zobowiązanie podatkowe nie powstaje (art. 68), przedawnia się (art. 70) lub organ podatkowy odmawia uchylenia decyzji ostatecznej z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68 lub art. 70 (art. 245 § 1 pkt 3 lit. b).

Należy wprowadzić do ustawy - Ordynacja podatkowa normy uwzględniające zobowiązania wynikające z umów międzynarodowych, które umożliwiają wdrożenie wyniku wzajemnego porozumienia bez względu na ogólne normy przedawnienia określone w tej ustawie.

5. Doprecyzowanie definicji nadpłaty w związku z uchwałą NSA z dnia 13 lipca 2009 r. sygn. akt I FPS 4/09.

Uchwałą 7 sędziów NSA z dnia 13 lipca 2009r. sygn. akt I FPS 4/09 stwierdzono że: „Przepis art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie stoi na przeszkodzie zwrotowi nadpłaty w podatku akcyzowym, także wtedy gdy ciężar podatku poniósł nabywca opodatkowanego towaru.”. Zagadnienie dopuszczalności zwrotu nadpłaty w podatku akcyzowym było już przedmiotem wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 marca 2002 r. sygn. akt P 7/00. W uzasadnieniu tego wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdza: „Z natury rzeczy zwrot wartości przekazanej musi należeć się temu, kto wartość tę utracił, a zatem tej osobie, która faktycznie poniosła ekonomiczny ciężar nienależnie zapłaconego podatku. Trzeba zatem uznać, iż wykazanie zubożenia po stronie osoby żądającej zwrotu zapłaconego podatku ma podstawowe znaczenie w sytuacji, w której obowiązek zwrotu świadczenia obciąża Skarb Państwa jako konsekwencja orzeczenia TK o niekonstytucyjności przepisu, na podstawie którego podatek pobrano. Zubożonym nie jest na pewno osoba przekazująca podatek akcyzowy, ponieważ jego równowartość otrzymała wraz z zapłatą ceny przez nabywcę. Zubożonym jest konsument,

ponieważ zapłacił cenę wyższą niż by to uczynił, gdyby nie wliczono w nią podatku akcyzowego. Zwrot nienależnie zapłaconego podatku akcyzowego na rzecz podatnika doprowadziłby do sytuacji nie do zaakceptowania tak z prawnego jak i z moralnego punktu widzenia. W istocie oznaczałby bowiem niczym nieusprawiedliwione przysporzenie ze strony Skarbu Państwa na rzecz osoby, która nie poniosła ekonomicznego ciężaru podatku akcyzowego. Zwrot podatku akcyzowego na rzecz osoby, która go tylko formalnie a nie faktycznie zapłaciła prowadziłby zatem do bezpodstawnego wzbogacenia tej osoby.(...) W zgodzie z art. 2 Konstytucji, zarówno w aspekcie zasady państwa prawnego, jak i zasady sprawiedliwości społecznej, pozostaje tylko taka interpretacja, która uznaje, że zwrot bezpodstawnego wzbogacenia należy się tylko temu, kosztem zubożenia którego wzbogacenie to nastąpiło. Ta fundamentalna zasada dla całego systemu prawa nie może być ograniczona na poziomie ustawowym przez instytucję nadpłaty podatkowej.”.

Ryzyko pogłębiania się rozbieżności między orzecznictwem NSA oraz orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego wymaga wprowadzenia w Ordynacji podatkowej zmian doprecyzowujących, zmierzających do utrwalenia rozumienia instytucji nadpłaty podatku pośredniego wskazanej w wyroku Trybunału Konstytucyjnego. Zmieniony przepis winien też uwzględniać dopuszczalność odrębnej regulacji w innych ustawach podatkowych, które uprawniałyby do uzyskania nadpłaty mimo, że ciężar podatku poniósł inny podmiot.

6. Implementacja wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 marca 2009 r. sygn. akt P 80/08.

Celem proponowanej nowelizacji jest umożliwienie wspólnikom rozwiązanej spółki cywilnej zwrotu nadpłat podatków należnych tej spółce poprzez implementację wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 marca 2009 r. sygn. akt P 80/08 (Dz. U. Nr 44, poz. 362), w którym Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa w zakresie, w jakim nie regulują trybu złożenia korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku od towarów i usług przez byłych wspólników rozwiązanej spółki cywilnej będącej podatnikiem tego podatku, są niezgodne z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej i nie są niezgodne z art. 64 ust. 3 Konstytucji.

W wyroku tym Trybunał wskazał, że: „(...) ustawodawca podatkowy może nadawać spółce cywilnej, występującej jako jednostka organizacyjna wspólników działająca w ich wspólnym imieniu i w oparciu o majątek objęty wspólnością łączną, status podatnika (podmiotowość prawnopodatkową). Powinien jednak wziąć pod uwagę niejednoznaczny sposób regulacji statusu likwidowanej spółki cywilnej. Innymi słowy, przepisy prawa podatkowego powinny w takim przypadku sankcjonować dorobek doktryny cywilistycznej w zakresie dalszego istnienia spółki w likwidacji i respektować wynikające stąd uprawnienia „spółki w likwidacji” albo ściśle odwzorowywać stan regulacji kodeksu cywilnego, wyposażając wówczas w stosowne uprawnienia wspólników rozwiązanej spółki cywilnej.”.

Konieczne jest zatem wprowadzenie przepisu, który umożliwiłby byłym wspólnikom rozwiązanej spółki cywilnej składanie wniosku o stwierdzenie nadpłaty przez byłych wspólników, realizację prawa do nadpłaty oraz wskazanie sposobu podziału kwoty nadpłaty tak jak zasugerował TK z uwzględnieniem dorobku doktryny cywilistycznej dotyczącej likwidacji spółki cywilnej. Prawo to powinno przysługiwać osobie, która była wspólnikiem w dacie rozwiązania spółki. Należy również określić tryb składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty przez byłych wspólników oraz korekt deklaracji. Zasadne jest również wskazanie sposobu podziału kwoty nadpłaty między byłych wspólników.

7. Zwiększenie częstotliwości przekazywania przez banki informacji o założonych i zlikwidowanych rachunkach bankowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W art. 82 § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa proponuje się wprowadzenie zmian polegających na zwiększeniu częstotliwości przekazywania przez banki informacji o założonych i zlikwidowanych rachunkach bankowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z miesiąca na siedem dni roboczych. Umożliwi to efektywniejsze wykorzystanie tych informacji przez organy podatkowe i w konsekwencji usprawni pobór podatków, co może przyczynić się do zwiększenia dochodów budżetu państwa.

8. Ograniczenie „szarej strefy” w handlu internetowym.

Szybki rozwój Internetu w Polsce, a przede wszystkim wzrastająca jego dostępność dla coraz szerszej grupy społeczeństwa, zachęca podmioty gospodarcze do wykorzystywania Internetu jako taniego i bardzo skutecznego kanału dystrybucji towarów i usług. Brak monitoringu i kontroli opisywanego zjawiska przez organy podatkowe może stanowić ryzyko występowania w obrocie elektronicznym podmiotów, które w sposób nierzetelny rozliczają się ze swoich zobowiązań podatkowych. Istnieje uzasadnione ryzyko, iż wiele podmiotów wybiera celowo tę formę dystrybucji, aby uniknąć płacenia podatków w danym państwie.

W świetle powyższego, głównym kierunkiem działania organów podatkowych powinno być:

- identyfikowanie czynników ryzyka w zakresie handlu elektronicznego oraz
- opracowywanie i wdrażanie metod kontroli zidentyfikowanego obszaru ryzyka.

Do realizacji zadań w zakresie handlu elektronicznego potrzebne jest opracowanie i wdrożenie systemu nadzoru, który wymaga pozyskiwania informacji o podmiotach, co do których istnieje podejrzenie prowadzenia za pośrednictwem Internetu nieujawnionej i nieopodatkowanej działalności gospodarczej.

Obecnie Internet jest szeroko wykorzystywany do dokonywania sprzedaży towarów w zakresie wskazującym na faktyczne wykonywanie działalności gospodarczej. Z dotychczasowych analiz wynika, iż skala tego zjawiska rośnie w kolejnych latach. Przekazywanie informacji podatkowych w zakresie handlu elektronicznego jest niezbędnym instrumentem w wykrywaniu i zwalczaniu podatkowej przestępczości internetowej polegającej na uchylaniu się od płacenia podatków. Niejednokrotnie osoby prowadzące taką działalność, w celu uchylania się od opodatkowania ukrywają lub podają nieprawdziwe dane identyfikujące. Organ podatkowy, posiadając informacje o takich transakcjach, nie są w stanie ustalić tożsamości osoby prowadzącej nieujawnioną działalność zarobkową, a tym samym nie mogą wszcząć i przeprowadzić kontroli i postępowania podatkowego w zakresie e-handlu. W związku z tym, iż organy podatkowe najczęściej dysponują wyłącznie numerem rachunku bankowego podmiotu, adresem IP, nazwą domeny internetowej lub ogłoszeniami, reklamami dotyczącymi oferowanych w Internecie produktów, konieczne jest wyposażenie organów podatkowych w uprawnienia do występowania do instytucji będących w posiadaniu danych identyfikujących podmioty prowadzące nieujawnioną działalność gospodarczą w Internecie oraz danych dotyczących transakcji zawieranych przez te podmioty za pośrednictwem Internetu.

W celu ustalenia danych identyfikujących te podmioty oraz danych dotyczących transakcji zawieranych przez te podmioty za pośrednictwem Internetu, organom podatkowym powinno zostać przyznane uprawnienie do występowania do wskazanych usługodawców, którzy gromadzą dane dotyczące podmiotów korzystających z ich usług. Celem tej regulacji byłoby umożliwienie organom podatkowym pozyskiwania wyłącznie informacji mogących mieć wpływ na powstanie lub wysokość zobowiązania podatkowego. Żądania organów podatkowych powinny dotyczyć wyłącznie tych podmiotów, które zamieszczają ogłoszenia lub reklamy, których treść wskazuje na prowadzenie przez nich działalności mogącej powodować powstanie obowiązku podatkowego lub mającej wpływ na wysokość

zobowiązania podatkowego. Regulacja ta miałaby zastosowanie przede wszystkim w sytuacjach prowadzenia przez reklamodawców niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej za pośrednictwem Internetu. Natomiast zakres przekazywanych informacji powinien obejmować te dane, które zobowiązany (tj. usługodawca świadczący usługi drogą elektroniczną) będzie posiadał w związku z zamieszczonym ogłoszeniem lub reklamą, natomiast nie powinien dotyczyć innych informacji, które zobowiązany zgromadził w związku ze swoją działalnością. Uzyskane dane umożliwią wszczęcie i przeprowadzenie w stosunku do podmiotów prowadzących nieujawnioną lub nieopodatkowaną działalność gospodarczą za pośrednictwem Internetu postępowania podatkowego (kontroli podatkowej).

9. Zmiana zasad w doręczaniu pism organu podatkowego podmiotom znajdującym się w Państwach Członkowskich Unii Europejskiej.

Pięcioletni okres funkcjonowania Polski w strukturach Unii Europejskiej spowodował rozwój kontaktów Polski z Państwami Członkowskimi na wielu płaszczyznach, w tym również na płaszczyźnie podatkowej. Z uwagi na coraz częstsze kontakty polskich organów podatkowych z podmiotami znajdującymi się na terenie Państw Członkowskich konieczna jest zmiana zasad doręczania pism tym podmiotom. Proponuje się aby z wnioskiem o doręczenie pisma organu podatkowego występował nie tylko Minister Finansów, ale także organ podatkowy upoważniony przez Ministra Finansów (zmiana art. 154a). Przyznanie takiego upoważnienia jest uzasadnione w związku ze swobodą przepływu osób oraz intensywnością kontaktów z podatnikami zamieszkującymi/przebywającymi na terytorium państw UE. Takie rozwiązanie usprawni doręczanie pism polskich organów podatkowych.

10. Zmiana zasad wszczęcia postępowania w sprawie postępowania zabezpieczającego.

Z uwagi na niejednorodną linię orzecznictwa sądów administracyjnych w zakresie wszczęcia postępowania zabezpieczającego konieczne jest uregulowanie tej kwestii. Wydanie postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych jest niespójne z istotą postępowania zabezpieczającego, którego zasadniczym celem jest zagwarantowanie środków finansowych na zaspokojenie zobowiązań podatkowych. Istotne jest zatem szybkie przeprowadzenie tego postępowania. Należy tu odwołać się do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 02.03.01 r. sygn. akt III 28/00, w którym Sąd stwierdził, że: *„Zabezpieczenie jest instytucją, której celem jest ochrona przyszłych interesów wierzyciela. Ma ona zapewnić wykonanie przez zobowiązanego /podatnika/ ciężącego na nim obowiązku. Jest ono w istocie postępowaniem pomocniczym w stosunku do postępowania egzekucyjnego. To, że zabezpieczenie następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 33 par. 7 Ordynacji podatkowej) nie może być utożsamiane z postępowaniem egzekucyjnym, gdyż w jego wyniku nie dochodzi do wykonania zobowiązania podatkowego. Z drugiej zaś strony usytuowanie przepisów o zabezpieczeniu w Dziale III Ordynacji podatkowej i odesłanie do przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji przemawia za tym, że do przepisów tych nie mają zastosowania zasady ogólne postępowania oraz przepisy dotyczące wszczęcia postępowania, zawarte w Ordynacji podatkowej. Oznacza to przede wszystkim, że na organie podatkowym nie ciążył obowiązek wydania postanowienia o wszczęciu postępowania zabezpieczającego. Wydanie takiego postanowienia i prowadzenie postępowania z wszelkimi rygorami określonymi w Dziale IV Ordynacji podatkowej kłóciłoby się z ratio legis postępowania zabezpieczającego, którego istota polega na skutecznym zabezpieczeniu realizacji przyszłych zobowiązań podatkowych.”* Konieczne jest więc wprowadzenie w art. 165 ustawy – Ordynacja podatkowa uregulowania pozwalającego na prowadzenie postępowania zabezpieczającego „przedwymiarowego” bez wydania postanowienia o jego wszczęciu. Takie rozwiązanie uprości prowadzenie tego postępowania i zwiększy efektywność instytucji zabezpieczenia. Podkreślić należy, że odformalizowanie postępowania

w sprawie zabezpieczenia nie spowoduje zmniejszenia uprawnień procesowych strony służących ochronie jej interesów. Zauważa się, że od decyzji w sprawie zabezpieczenia przysługuje odwołanie do organu wyższego stopnia i w dalszej kolejności skarga do sądu administracyjnego. Ponadto jest to postępowanie umożliwiające skuteczne wyegzekwowanie należności podatkowych od podmiotów zobowiązanych, wyłącznie w sytuacji gdy zachodzi uzasadniona obawa, że zobowiązania te nie zostaną zapłacone.

11. Usprawnienia w zakresie przetwarzania danych.

Obecnie podległe Ministrowi Finansów organy podatkowe (naczelnicy urzędów skarbowych) w ramach realizacji zadań ustawowych przetwarzają dane wynikające z deklaracji. Dane te są przetwarzane w systemie informatycznym POLTAX.

Mając jednak na względzie, że część operacji związanych z przetwarzaniem tych danych mogłaby być wykonywana na poziomie centralnym (w Ministerstwie Finansów) konieczne jest wprowadzenie regulacji umożliwiającej Ministrowi Finansów przetwarzanie danych wynikających z deklaracji składanych do naczelników urzędów skarbowych. Takie rozwiązanie pozwoli na zwiększenie funkcjonalności systemów informatycznych znajdujących się w urzędach skarbowych.

12. Rozszerzenie kręgu organów właściwych do wymiany informacji o przychodach (dochodach) z oszczędności z państwami członkowskimi Unii Europejskiej.

Proponuje się aby minister właściwy do spraw finansów publicznych mógł upoważnić inny organ do przekazywania informacji w zakresie określonym w art. 306n § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa. Takie rozwiązanie funkcjonuje obecnie w zakresie „ogólnej” wymiany informacji podatkowych z państwami członkowskimi UE (art. 305c § 2). Takie rozwiązanie usprawni wymianę informacji.

III. Przepisy przejściowe.

1. Do pełnej realizacji wyroku Trybunału Konstytucyjnego konieczne są przepisy przejściowe w sprawach, w których przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy na wniosek osoby, która była współnikiem w dacie rozwiązania spółki cywilnej odmówiono rozpatrzenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub umorzono postępowanie w tej sprawie. W terminie 1 miesiąca od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy należy umożliwić złożenie wniosku o wznowienie postępowania. Należy również uregulować sposób zakończenia postępowań wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie nowelizacji.

2. Wprowadzenie zmiany w treści art. 72 § 1 Ordynacji podatkowej może doprowadzić do ukształtowania się wykładni *a contrario* w odniesieniu do stanu prawnego sprzed wejścia w życie zmiany. Analogiczny problem zaistniał w związku z nowelizacją w 2001 r. przepisu art. 72 § 2 Ordynacji podatkowej (włączenie odsetek do definicji nadpłaty) a jego istotę ukazuje orzecznictwo wyrok Sądu Najwyższego z dnia 18.04.02 r. sygn. akt III RN 29/01, wyrok NSA z dnia 25.10.05 r. sygn. akt FSK 2305/04 oraz wyrok NSA z dnia 29.06.00 r. sygn. akt SA/Sz 411/00 (przyznające zmianie charakter czysto uściślający) a z drugiej strony wyroki NSA z dnia 25.09.07 r. sygn. akt II FSK 1018/06 oraz NSA z dnia 28.02.03 r. sygn. akt III S.A. 1982/01 (stwierdzające *a contrario* normatywny charakter zmiany). Sprawa ta (w kontekście skargi na niekonstytucyjność dawnego brzmienia przepisu art. 72 Ordynacji) będzie przedmiotem rozstrzygnięcia przez Trybunał Konstytucyjny (sprawa SK 21/08). Nie można więc wykluczyć, że fakt wejścia w życie projektowanej zmiany spowoduje wykładnię *a contrario* w zakresie spraw przed datą wejścia w życie tej zmiany. Tym samym zaprzeczyłoby to wykładni art. 72 § 1 Ordynacji podatkowej (przed zmianą) zaprezentowanej w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 marca 2002 r. sygn. akt P 7/00. W celu uniknięcia opisanego problemu intertemporalnego zakres stosowania zmienionego przepisu należy uregulować w przepisie wprowadzającym.

Przepis art. 5 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. z 2007 r. Nr 68, poz. 449 z późn. zm.) dopuszcza możliwość nadania aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie. W wyroku z dnia 2 kwietnia 2007 r. sygn. akt SK 19/06 Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że: „Zasada niedziałania prawa wstecz stanowi jeden z podstawowych standardów państwa prawnego, zapewniających ochronę godności i autonomii jednostki. Zgodnie z ustalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, zasada ta zakazuje stanowienia norm prawnych znajdujących zastosowanie do stosunków prawnych i sytuacji prawnych, które istniały przed wejściem w życie tych norm. Analizowany zakaz zapewnia wyjątkowo intensywną ochronę interesów jednostki i musi być stosowany szczególnie rygorystycznie w dziedzinie prawa karnego oraz prawa podatkowego. Zasada *lex retro non agit* nie ma jednak charakteru bezwzględnie. Konstytucja dopuszcza wyjątki od tej zasady w szczególnych wypadkach, jeżeli ingerencja w stosunki i sytuacje prawne z przeszłości jest konieczna dla zapewnienia realizacji innej, szczególnie cennej wartości konstytucyjnej, a jednocześnie wartości tej nie można urzeczywistnić w inny sposób. Im bardziej intensywna jest ingerencja prawodawcy w sferę stosunków prawnych ukształtowanych w przeszłości, tym większa musi być waga wartości konstytucyjnych uzasadniających taką ingerencję. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego na gruncie obowiązującej Konstytucji nie można całkowicie wykluczyć stanowienia regulacji retroaktywnych w sferze prawa daninowego, regulacje takie muszą jednak mieć szczególnie mocne uzasadnienie aksjologiczne.”. Zasada zaufania obywatela do państwa wymaga, by mocy wstecznej nie nadawać przepisom, które regulują prawa i obowiązki obywateli i pogarszają ich sytuację prawną (jak stwierdzono w orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 listopada 1988 r., K. 1/88, OTK 1988, nr 1, poz. 6). Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że zasada zakazująca nadawania prawu mocy wstecznej nie ma charakteru bezwzględnie. Odstępstwo od niej jest dopuszczalne w szczególności wtedy, gdy jest to konieczne dla realizacji wartości konstytucyjnej ocenionej jako ważniejsza od wartości chronionej zakazem retroakcji (wyrok Trybunału Konstytucyjnego dnia 31 stycznia 2001 r., P. 4/99, OTK 2001, nr 1, poz. 5). Dopuszczalność takiego odstępstwa zależy od wagi wartości konstytucyjnych, które badana regulacja prawna ma chronić (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 lutego 2001 r., K. 27/00, OTK 2001, nr 2, poz. 29).

Ponownie należy nawiązać do uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 marca 2002r. sygn. akt P 7/00: „Zwrot podatku akcyzowego na rzecz osoby, która go tylko formalnie a nie faktycznie zapłaciła prowadziłby zatem do bezpodstawnego wzbogacenia tej osoby.(...) W zgodzie z art. 2 Konstytucji, zarówno w aspekcie zasady państwa prawnego, jak i zasady sprawiedliwości społecznej, pozostaje **tylko taka interpretacja** (podkreślenie – MF), która uznaje, że zwrot bezpodstawnego wzbogacenia należy się tylko temu, kosztem zubożenia którego wzbogacenie to nastąpiło. Ta fundamentalna zasada dla całego systemu prawa nie może być ograniczona na poziomie ustawowym przez instytucję nadpłaty podatkowej”. Stwierdzić więc należy, że retroakcja zmienionego przepisu art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie pozbawia podatnika żadnych praw konstytucyjnie chronionych, bo w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego nie jest takim prawem uzyskanie nadpłaty jako formy bezpodstawnego wzbogacenia. Nie następuje więc pogorszenie sytuacji prawnej podatnika. Wręcz przeciwnie zapobiega się przyznaniu podmiotom wpłacającym podatek praw nieakceptowalnych przez przyznanie art. 2 Konstytucji RP bowiem przepis art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej w świetle wykładni dokonanej w Uchwale NSA musiałby być uznany za niezgodny z art. 2 Konstytucji RP. Potrzeba ochrony wskazanych przez Trybunał Konstytucyjny wartości takich jak: zasada państwa prawnego oraz sprawiedliwości społecznej uzasadnia retroaktywność znowelizowanego przepisu art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

IV. Przepisy końcowe.

1. Proponuje się aby rekomendowane zmiany weszły w życie 1 stycznia 2010 r.
2. Proponuje się 9 miesięczne *vacatio legis* w zakresie zmian dotyczących przekazywania informacji o założonych i zlikwidowanych rachunkach bankowych związanych z prowadzeniem działalności w celu zaprojektowania i wdrożenia przez banki odpowiednich zmian w systemach informatycznych.

V. Ocena Skutków Regulacji.

1. Skutki wprowadzenia regulacji.

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

Skutki finansowe polegające na zwiększeniu wydatków z budżetu państwa mogą wystąpić w związku ze złożonymi wnioskami o stwierdzenie nadpłaty w podatku od towarów i usług przez osoby będące byłymi wspólnikami rozwiązanych spółek cywilnych. Kwota objęta przedmiotowymi wnioskami złożonymi w latach 2004-2009 wynosi około 867 tys. zł. O taką kwotę mogą zwiększyć się wydatki budżetu państwa. Nie można również wykluczyć składania wniosków po wejściu w życie przedmiotowej nowelizacji, jednak oszacowanie ewentualnej kwoty nadpłat wynikających z tych wniosków nie jest możliwe.

Jednocześnie proponowane rozwiązania mogą mieć pozytywny wpływ na sektor finansów publicznych. Wprowadzanie uregulowań umożliwiających pozyskiwanie przez organy podatkowe od usługodawców świadczących usługi drogą elektroniczną w rozumieniu przepisów o świadczeniu usług drogą elektroniczną danych identyfikujących podmioty korzystające z ich usług oraz danych dotyczących transakcji zawieranych przez te podmioty za pośrednictwem Internetu wpłynie na zwiększenie skuteczności postępowań podatkowych, a tym samym skutkować będzie wzrostem wpływów budżetowych. Zmiana mechanizmu ustalania odsetek za zwłokę od zaległości zabezpieczy dyscyplinujący charakter tych odsetek, również w razie dalszego obniżania stopy oprocentowania kredytu lombardowego. Na etapie projektowania regulacji nie jest jednak możliwe oszacowanie takich korzyści dla budżetu państwa. Proponowane rozwiązania nie będą miały bezpośredniego wpływu dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

Wpływ na rynek pracy.

Ze względu na przedmiot regulacji proponowane rozwiązania nie wpłyną bezpośrednio na rynek pracy.

Wpływ na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym na funkcjonowanie przedsiębiorstw.

Przewiduje się, iż proponowane rozwiązania będą miały pośredni wpływ na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym na funkcjonowanie przedsiębiorstw, ponieważ doprowadzą do ograniczenia rozmiarów "szarej strefy" (funkcjonującej za pośrednictwem Internetu), która w negatywny sposób oddziałuje na konkurencyjność gospodarki, stawiając podmioty z tej strefy w uprzywilejowanej sytuacji, w stosunku do podmiotów działających legalnie, szczególnie w sektorze małych i średnich przedsiębiorstw. Ponadto, rozszerzenie zakresu informacji pozyskiwanych przez organy podatkowe może spowodować wzrost obowiązków podmiotów zobowiązanych do ich przekazywania.

Wpływ na sytuację i rozwój regionalny.

Proponowane rozwiązania nie wywierają wpływu na sytuację i rozwój regionalny.

Wstępna ocena zgodności z prawem Unii Europejskiej.

Proponowane rozwiązania nie jest sprzeczne z prawem Unii Europejskiej.

2. Konsultacje społeczne.

Projekt założeń do ustawy zostanie poddany szerokim konsultacjom społecznym, w tym przede wszystkim z organizacjami przedsiębiorców oraz związkami zawodowymi.

Grupa podmiotów uczestniczących w konsultacjach społecznych:

1. Komisja Krajowa NSZZ "Solidarność",
2. Ogólnopolskie Porozumienie Związków Zawodowych,
3. Forum Związków Zawodowych,
4. Konfederacja Pracodawców Polskich,
5. Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych Lewiatan,
6. Business Centre Club,
7. Krajowa Rada Doradców Podatkowych,
8. Związek Banków Polskich.

Projekt założeń do ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów zgodnie ustawą z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. Nr 169, poz. 1414).

VI. Dodatkowe informacje.

Wdrożenie projektowanych zmian nie spowoduje konieczności wydania nowych aktów wykonawczych do ustawy. Z uwagi na zmiany w zakresie składania deklaracji w formie elektronicznej konieczna będzie zmiana rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie struktury logicznej deklaracji i podań, sposobu ich przesyłania oraz rodzajów podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone (Dz. U. Nr 246, poz. 1820, z późn. zm.) polegająca na uchyleniu załączników zawierających struktury logiczne. Struktury logiczne dotychczas obowiązujących deklaracji zostaną opublikowane na stronie internetowej Ministerstwa Finansów i na stronie Biuletynu Informacji Publicznej.

Projektowana regulacja nie podlega procedurze notyfikacji w rozumieniu przepisów dotyczących notyfikacji norm i aktów prawnych.

Andrzej Adamiak
Główny specjalista
Departament Polityki Podatkowej
tel. 22 694 44 91