

<p>Nazwa projektu Projekt ustawy - Ordynacja podatkowa</p> <p>Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące Ministerstwo Finansów</p> <p>Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu Paweł Gruza Podsekretarz Stanu</p> <p>Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu Filip Świtła Dyrektor Departamentu Systemu Podatkowego tel. 694 3886 email: filip.switala@mf.gov.pl</p>	<p>Data sporządzenia 20.07.2018</p> <p>Źródło: Inne</p> <p>Nr w wykazie prac: UD409</p>
---	--

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Jaki problem jest rozwiązywany?

Przedmiotowy projekt został opracowany przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, zgodnie z § 8 pkt 2 lit. a 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), na podstawie kierunkowych założeń nowej ordynacji podatkowej przyjętych przez Radę Ministrów w dniu 13 października 2015 r.

Obowiązująca ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa weszła w życie, co do zasady, 1 stycznia 1998 r. i od tego czasu była wielokrotnie nowelizowana. Liczne zmiany świadczą o tym, że treść tego aktu musiała być często i w wielu obszarach dostosowywana do nowych uwarunkowań. Jednak mimo podjętych działań dostosowawczych, nie odpowiada już dzisiejszym potrzebom i standardom. Dlatego istnieje potrzeba stworzenia nowego aktu regulującego ogólne prawo podatkowe. Jest tak z kilku powodów.

Jednym z nich jest coraz bardziej widoczna potrzeba opracowania w nowej ordynacji takich mechanizmów, które prowadziłyby do wyważenia interesu publicznego i interesu podatnika. Należy w nowym akcie prawnym uwzględnić zgłaszane postulaty zwiększenia ochrony pozycji podatnika w relacjach z organami podatkowymi. Sprawy dotyczące materii tak wrażliwej jak podatki muszą być rozwiązywane z poszanowaniem praw podatników, ale także – o czym nie można zapomnieć - z uwzględnieniem interesu publicznego.

Kolejnym powodem przemawiającym za przygotowaniem nowej ordynacji podatkowej jest fakt, że w obowiązującym akcie brakuje instytucji charakterystycznych dla dojrzałej kodyfikacji części ogólnej prawa podatkowego. Wśród nich na pierwszy plan wysuwa się potrzeba zapisania zasad ogólnych prawa podatkowego.

Zachodzi także potrzeba określenia praw i obowiązków podatnika w formie katalogu zawartego w jednym akcie prawnym rangi ustawowej. Służyć to będzie poprawie relacji pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi, które w odczuciu społecznym są złe. Sformułowanie praw i obowiązków podatnika w ustawie będzie też miało wpływ na praktykę stosowania prawa, w tym co najistotniejsze, na jego wykładnię.

Nowy akt prawny winien uwzględnić również ogromny dorobek orzecznicy sądów w sprawach podatkowych. Uwzględniając dotychczasowe orzecznictwo, należy na nowo zbudować kształt normatywny poszczególnych instytucji prawnych, które wymagają zmiany lub ich zapisania w nowej ordynacji podatkowej. Należy to uczynić tak, aby zminimalizować dawne spory interpretacyjne, unikając zarazem błędów legislacyjnych zidentyfikowanych przez sądy. Nowe regulacje winny być bardziej klarowne, stabilne a jednocześnie ułatwiające dobrowolne wykonywanie obowiązków podatkowych. W tym kontekście należy też zwrócić uwagę na liczne orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zgodności przepisów Ordynacji podatkowej z Konstytucją RP. Uchwalenie nowego aktu umożliwi wyeliminowanie obszarów niezgodności.

Za uchwaleniem nowego aktu przemawia również to, że w obowiązującej Ordynacji podatkowej brakuje instytucji występujących w nowoczesnych aktach tego typu. Przykładowo można wskazać uregulowania dotyczące niewłaściwych form rozstrzygnięcia sporów podatkowych, nie tylko w ramach postępowania podatkowego.

Potrzeba uchwalenia nowego aktu wynika również stąd, że ogólne prawo podatkowe musi nadążać za dynamicznymi przemianami gospodarczymi i technicznymi. Jednym z czynników wymuszających zmiany prawne jest konieczność coraz powszechniejszego wykorzystywania środków komunikacji elektronicznej w kontaktach z podatnikiem. Zagadnienie to wymaga unormowania całościowego i uporządkowanego, co nie jest możliwe w drodze kolejnych nowelizacji przepisów.

Projektując nowy akt należy utrzymać te rozwiązania prawne, które zostały wypracowane przez lata obowiązywania i doskonalenia Ordynacji podatkowej z 1997 r. i sprawdziły się w praktyce. Niektóre z nich bez zmian należy wprowadzić do nowego aktu. Jednocześnie dobre instytucje, których kształt określony został w dużej mierze przez naukę, orzecznictwo i praktykę, powinny znaleźć swoje odzwierciedlenie w nowej ustawie. W szczególności zauważając rosnącą we wszystkich gospodarkach rynkowych skalę unikania opodatkowania, w tym występującą w znacznych rozmiarach również w Polsce, należy uwzględnić niedawno wypracowane, dobre rozwiązania mające na celu zwalczanie unikania opodatkowania.

Wobec powyższego, jak wskazano na wstępie, niecelowe byłoby ponowne poprawianie starej Ordynacji podatkowej,

lecz zasadne jest stworzenie nowej, która pozbawiona będzie słabości zastępowanego aktu prawnego. Nowy akt prawny poza wyżej wskazanymi koniecznymi, nowymi rozwiązaniami, winien eliminować poniżej przedstawione problemy lub modyfikować niżej wskazane instytucje.

Prawo do informacji i wsparcia

W obecnym stanie prawnym podatnicy, płatnicy i inkasenci uzyskują niedostateczne wsparcie w realizowaniu przez nich obowiązków oraz korzystaniu z praw wynikających z przepisów prawa podatkowego. Na potrzebę rozbudowania form udzielania podatnikom informacji i wsparcia w rozliczeniu wskazano w dokumencie programowym „System obsługi i wsparcia podatnika” Zespołu ds. obsługi podatników i komunikacji Ministerstwa Finansów (luty 2015 r.). Przepisy prawa, w tym obecnej ordynacji podatkowej, co do zasady nie określają form uzyskiwania przez podatników informacji na temat treści przepisów prawa podatkowego. Jedynymi formami dotychczas uregulowanymi są (poza postępowaniem podatkowym; por. 121 § 2 ordynacji podatkowej) interpretacje ogólne i indywidualne oraz ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego, dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe).

Podatnicy postrzegają interpretację indywidualną jako główny, jeśli nie jedyny instrument uzyskiwania od administracji podatkowej prawnie doniosłej informacji na temat swoich praw i obowiązków.

Zastosowanie środków komunikacji elektronicznej

Aktualnie przepisy regulujące podstawowe zagadnienia związane z komunikacją elektroniczną są rozproszone i nieuporządkowane. Podstawowe zagadnienia z zakresu komunikacji elektronicznej powinny być scentralizowane. Nowe rozwiązania powinny uwzględniać podstawowe zasady związane z komunikacją elektroniczną pomiędzy organami podatkowymi i podatnikami. Powinny również być impulsem do upowszechnienia tego kanału komunikacyjnego na linii podatnik lub jego pełnomocnik-organ podatkowy. Nowe rozwiązania winny również modyfikować obecnie obowiązujące, niedoregulowane, rozwiązania szczegółowe.

Tajemnica skarbowa

Konieczne jest jednoznaczne określenie zakresu podmiotowego i przedmiotowego informacji, danych lub akt spraw stanowiących tajemnicę skarbową.

Należy również wzmocnić ochronę informacji stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa. W konsekwencji uzasadnione jest uczynienie informacji stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa chronioną – co do zasady – tak jak informacje pozyskane przez organy podatkowe z banków lub innych instytucji finansowych, czy w drodze wymiany informacji podatkowych z innymi państwami, albo uzyskanymi w sprawach zawarcia porozumień.

Deklaracje podatkowe

Należy umożliwić składanie korekty deklaracji w czasie postępowania podatkowego, co przyczyni się do skrócenia procedowania w sprawie. Obecnie brak jest możliwości złożenia korekty deklaracji podatkowych na etapie prowadzonego przez organ podatkowy postępowania podatkowego. Nawet gdy podatnik zgadza się z ustaleniami organu podatkowego dokonanymi w postępowaniu podatkowym, nie ma możliwości skorygowania deklaracji, a organ każdorazowo musi zakończyć prowadzone postępowanie decyzją wymiarową.

Przedawnienie

W obecnym stanie prawnym organy podatkowe mają możliwość praktycznie nieograniczonego przedłużania okresu przedawnienia. Brakuje limitów w zakresie maksymalnych okresów, o które można przedłużyć okres przedawnienia zobowiązań podatkowych.

W odczuciu podatników i części orzecznictwa sądów administracyjnych, organy podatkowe nadużywają niektórych przesłanek zawieszających okres przedawnienia zobowiązań podatkowych w celu przedłużenia okresu prowadzenia postępowań kontrolnych i/lub podatkowych.

Z drugiej strony obecnie, okres przedawnienia zobowiązania podatkowego (5 lat) obejmujący okres na wymiar i pobór, nie jest wystarczający do tego aby organy podatkowe mogły przeprowadzić skutecznie obie czynności tj. wymiar i pobór podatku.

Zbędne wydaje się również utrzymywanie pięcioletniego okresu przedawnienia do weryfikacji należności niezwiązanych z działalnością gospodarczą. Zrównywanie okresu przedawnienia do weryfikacji należności podatników nieprowadzących działalności gospodarczej, z podatnikami prowadzący taką działalność, jest nieuzasadnione. Postępowania prowadzone wobec tej pierwszej grupy podatników należy co do zasady zaliczyć do grupy spraw mniej skomplikowanych, a więc takich, w których organy podatkowe mogą w krótszym czasie zweryfikować prawidłowość samoobliczenia podatku przez podatnika i dokonać ewentualnego jego określenia/ustalenia. Postępowania dotyczące tej grupy podatników co do zasady nie mają również związku z oszustwami podatkowymi.

Nadpłata i zwrot podatku

Obecne przepisy regulujące nadpłatę są trudne w interpretacji i stosowaniu. Dlatego przepisy w tym zakresie powinny być uproszczone i uelastycznione. Proces ten winien rozpocząć się od właściwego zdefiniowania nadpłaty. Szczególnego rozwiązania legislacyjnego wymaga przypadek, gdy podatnik nie poniósł ciężaru ekonomicznego świadczenia. Konstrukcja podatku, zwłaszcza w podatkach pośrednich, umożliwia bowiem przeniesienie obciążenia z tego tytułu na konsumenta towaru lub usługi. Rozwiązania prawne w zakresie nadpłaty nie powinny prowadzić do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika. Obecny brak regulacji w tym zakresie stanowił przyczynę rozbieżności w orzecznictwie, był też przedmiotem ożywionej dyskusji w literaturze.

Zwrot nadpłaty powinien następować w możliwie uproszczonej procedurze. Państwo i jednostki samorządu

terytorialnego ponoszą niepotrzebnie koszty związane z wydawaniem decyzji w sprawie nadpłat podatku, które nie budzą wątpliwości i sporu. Obecnie nie ma obowiązku wydawania takiej decyzji wyłącznie, gdy nadpłata wynika z korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty.

Należy uprościć przepisy dotyczące momentu powstania nadpłaty, a także wprowadzić modyfikację zasad zaliczenia nadpłat na poczet zaległości podatkowych - tak aby potrącenie to uwzględniało nie tylko interes publiczny, ale i podatnika.

Należy rozszerzyć przypadki oprocentowania nadpłat, gdy wynika ono z wadliwego, sprzecznego z prawem UE, stanowienia prawa, nie tylko gdy zostało to stwierdzone wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Należy równocześnie wydłużyć okres dochodzenia nadpłaty, gdy wynika ona z wyroku Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Ulgi w spłacie

Obowiązujące przepisy nie przewidują możliwości umorzenia podatku, co powoduje konieczność popadnięcia w zaległość podatkową (upływ terminu płatności podatku) dla uzyskania legitymacji do wnioskowania o umorzenie tej zaległości.

Następstwo prawne

Zachowując model istniejących dziś rozwiązań, należy zweryfikować niektóre z przyjętych obecnie zasad dotyczących następstwa prawnego w tym rozważyć wyeliminowanie z zakresu podmiotowego następstwa prawnego dalszych spadkobierców, nabywców spadku oraz zapisobierców zwykłych, czy dalszych zapisobierców zwykłych. Aktualnie obowiązujące przepisy o następstwie prawnym spadkobierców są częściowo niespójne, niejednoznaczne i zawierają luki. Katalog następców prawnych podatnika powinien zostać uzupełniony o podmiot, który nabył przedsiębiorstwo lub jego część w drodze zapisu windykacyjnego.

Wymagają modyfikacji i doprecyzowania zasady dotyczące zwrotu nadpłat spadkobiercom.

Wykonywanie zobowiązań solidarnych

Na tle orzecznictwa sądów administracyjnych, które odzwierciedla praktykę stosowania prawa podatkowego, widoczny jest problem niedoregulowania w prawie podatkowym zasad związanych z odpowiedzialnością solidarną. W szczególności dotyczy to zastosowania do kilku podmiotów zobowiązanych w sposób solidarny do zapłaty podatku, zwolnień i wyłączeń ustawowych oraz ulg w spłacie zobowiązań podatkowych udzielanych w drodze indywidualnych decyzji. Pomimo tego, iż problematyka ta jest wspólna w obszarze całego prawa podatkowego, a zatem powinna być uregulowana w ogólnym prawie podatkowym, aktualnie jedynie fragmentaryczne rozwiązania w tym zakresie przewidziano dla podatku od nieruchomości, rolnego oraz leśnego.

Załatwianie spraw

Jedną z zasad ogólnych postępowania podatkowego jest zasada szybkości postępowania. Bezczyność organu podatkowego lub przewlekłe prowadzenie postępowania godzi w zaufanie obywatela do organów państwa. Terminowość postępowań podatkowych w ostatnich latach zasadniczo uległa poprawie, jednak nadal występują w tym zakresie nieprawidłowości. Podatnicy uważają, że nie mają skutecznych środków przeciwdziałania bezczynności i przewlekłości działania administracji. Jednocześnie panuje mocne przeświadczenie, że postępowania podatkowe są zbyt długotrwałe.

Doręczenia

Poza upowszechnieniem komunikacji elektronicznej na linii podatnik lub jego pełnomocnik - organ podatkowy, konieczne jest również określenie jednoznacznego źródła pozyskiwania przez organy podatkowe danych o adresie miejsca zamieszkania osoby fizycznej lub adresie siedziby osoby prawnej albo jednostki niemającej osobowości prawnej w przypadku doręczenia korespondencji w sposób inny niż za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Wszczęcie postępowania

Obecnie postępowania podatkowe wszczynane są z urzędu (w ramach weryfikacji samoobliczenia podatku) bez żadnych limitów kwotowych. Nieekonomiczne jest wszczynanie postępowań podatkowych, gdy koszty ich prowadzenia, w tym nakłady pracy organu podatkowego oraz koszty doręczenia pism, przewyższają wymierzaną kwotę zobowiązania. Podobne rozwiązanie zawiera obecnie m.in. art. 6a ust. 6a ustawy o podatku rolnym, który stanowi, że nie wszczyna się postępowania, a postępowanie wszczęte umarza, jeżeli wysokość zobowiązania podatkowego na dany rok podatkowy nie przekraczałyby najniższych kosztów doręczenia w obrocie krajowym przesyłki poleconej za potwierdzeniem odbioru.

Dowody

Modyfikacji powinny podlegać również przepisy w zakresie dowodów, czyli najistotniejszej części procedury weryfikacyjnej, która ma na celu potwierdzenie określonych faktów składających się na podstawę faktyczną rozstrzygnięcia.

W obecnej Ordynacji podatkowej nie są uregulowane, zidentyfikowane w orzecznictwie wątpliwości w zakresie niektórych kwestii postępowania dowodowego tj. okoliczności uzasadniających oddalenie wniosku dowodowego, w tym w zakresie dowodów z osobowych źródeł informacji przeprowadzonych w innym postępowaniu, możliwość konfrontacji świadka i strony, możliwość zdalnego przeprowadzenia czynności dowodowej, wskazanie obowiązku podawania personaliów świadka, który ma zostać przesłuchany, w informacji o planowanej czynności dowodowej.

Rozprawa

Pomimo małego zainteresowania wykorzystania tej instytucji w ramach prowadzonych postępowań, proponuje się utrzymać ją jako narzędzie do jak najmniej konfliktowego rozwiązywania sporów pomiędzy podatnikiem i organem podatkowym.

Umowa podatkowa

Obecnie Ordynacja podatkowa nie stwarza prawnej możliwości rozstrzygania spraw podatkowych (względnie szczegółowych kwestii, których ustalenie stanowi niezbędny etap procesu wiodącego do takiego rozstrzygnięcia), w drodze uzgodnień dokonywanych przez strony stosunku podatkowoprawnego. Nie stwarza ich w szczególności co do ustaleń faktycznych, których dotyczy znaczna część sporów między podatnikami a organami podatkowymi.

Mediacja

Jak wyżej wskazano, Ordynacja podatkowa w obecnym kształcie nie stwarza prawnej możliwości rozstrzygania spraw podatkowych w drodze uzgodnień – porozumienia między stronami stosunku podatkowoprawnego.

Na przeszkodzie rozwiązaniu sporu podatkowego w sposób satysfakcjonujący dla obu stron stoją nierzadko trudności komunikacyjne, wynikające z braku wiedzy i umiejętności we wszystkich grupach osób zaangażowanych w spory podatkowe, a także z postaw niesprzyjających konsensualnemu rozwiązywaniu sporów podatkowych.

Postępowanie uproszczone

Obecny model postępowania podatkowego jest taki sam dla spraw nieskomplikowanych, dotyczących niewielkich kwot, jak i dla spraw bardzo skomplikowanych, o dużej wartości sporu. Obecne przepisy nie różnicują w sposób wystarczający procedur spornych i niespornych, których stopień skomplikowania jest nieznaczny. Tym samym postępowania dotyczące spraw prostszych, dotyczących niewielkich wartości kwotowych z perspektywy większości podatników jawią się jako biurokratyczne, skomplikowane i długotrwałe.

Odwołania

Konieczność wyczerpania środków zaskarżenia w postępowaniu podatkowym dla możliwości złożenia skargi do sądu administracyjnego jest często postrzegana przez podatników jako dodatkowa formalność niepotrzebnie wydłużająca postępowanie. W szczególności odnosi się to do sporów dotyczących wyłącznie wykładni przepisów prawa materialnego.

Identyfikacja i ewidencja podatników

Przepisy normujące przedmiotową kwestię są przepisami ogólnego prawa podatkowego. Dlatego też nie powinny być uregulowane w odrębnej ustawie, tak jak ma to miejsce obecnie.

Interpretacje i informacje dotyczące przepisów prawa podatkowego

Centralizacja procesu wydawania interpretacji indywidualnych od 1 lipca 2007 r. miała m.in. zapobiec rozbieżnemu stosowaniu prawa podatkowego oraz doprowadzić do stworzenia jednolitej bazy wiedzy o tych interpretacjach. Ten proces nie objął interpretacji wydawanych przez podatkowe organy samorządowe. Efektem tego jest brak wiedzy o ilości tego rodzaju interpretacji i ich treści. Obecnie każda z gmin wydaje indywidualne interpretacje podatkowe, co z założenia musi prowadzić do dużego ich zróżnicowania.

Sprawą, która wzbudza najwięcej kontrowersji jest model sądowej kontroli interpretacji zarówno w aspekcie formalnym, jak i zastosowanych w nich przepisów materialnego prawa podatkowego. Przyjęcie modelu pełnej kontroli sądowej indywidualnych interpretacji podatkowych skutkuje tym, że sądy, zwłaszcza Naczelny Sąd Administracyjny, są przeciążone liczbą skarg dotyczących interpretacji. W wyniku tego nastąpiło znaczne wydłużenie czasu oczekiwania na rozpatrzenie skargi, niekiedy sięgające dwóch lat. Ten stan rzeczy – niepewność prawa – jest zaprzeczeniem jednego z podstawowych celów przyświecających instytucji interpretacji.

Konsultacja skutków podatkowych transakcji

Brak możliwości uzyskania pewności konsekwencji podatkowych operacji gospodarczej *ex ante* (tj. przed wywiązaniem się sporu co do jej skutków podatkowych), w zakresie w jakim konsekwencje te są uzależnione od kształtu stanu faktycznego (możliwość ta występuje w odniesieniu do cen transferowych – odpowiednią procedurą jest postępowanie w przedmiocie porozumienia w sprawie ustalenia cen transakcyjnych uregulowane aktualnie w dziale IIa Ordynacji podatkowej). W postępowaniu prowadzącym do wydania interpretacji indywidualnej stan faktyczny nie jest badany, a jedynie zakładany na podstawie opisu zawartego we wniosku podatnika. W niektórych kategoriach spraw (które można nazwać „nieinterpretacyjnymi”) kwestia problematyczna w ogóle nie może stać się przedmiotem interpretacji indywidualnej.

Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania

Korzystając z doświadczeń międzynarodowych w zwalczaniu unikania obowiązków podatkowych oraz biorąc pod uwagę konieczność przeciwdziałania temu zjawisku, dokonując niewielkich korekt niektórych rozwiązań szczegółowych, niezbędne jest utrzymanie koncepcji klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, przy zachowaniu funkcji niezależnego nadzoru ekspercko-społecznego sprawowanego przez Radę ds. przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Pozwoli to utrzymać granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej oraz wzmocni autonomię prawa podatkowego wobec prawa cywilnego.

Umowa o współdziałanie

Problemem w obecnych realiach jest niedostrzeżenie specyfiki rozliczenia podatkowego podmiotów o największym potencjalnie gospodarczym (podmiotów strategicznych), a także szczególnych wyzwań, jakie wiążą się z kontrolą

przestrzegania przez nie prawa podatkowego.

Obecne przepisy oraz praktyki administracyjne nie przewidują szczególnego, tj. dostosowanego do ich charakterystyki, traktowania tych podmiotów (na potrzebę taką wskazano w dokumencie Ministerstwa Finansów „Koncentracja wyspecjalizowanych urzędów skarbowych na kluczowych podatnikach” z marca 2015 r.).

Ustalanie wartości rzeczy lub praw majątkowych

Zasady ustalania wartości rynkowej rzeczy, mającej często istotny wpływ na podstawę opodatkowania, są odmiennie uregulowane w kilku ustawach podatkowych, które przede wszystkim odmiennie określają również samo pojęcie wartości rynkowej. W związku z tym zasadnym jest unormowanie w nowej ordynacji jednolitej procedury ustalania wartości rynkowej rzeczy lub praw majątkowych dla celów podatkowych, mającej zastosowanie, co do zasady, do wszystkich podatków.

Odtwarzanie akt

Obecne przepisy ogólnego prawa podatkowego w ogóle nie regulują problematyki postępowania w razie zaginięcia lub zniszczenia akt. Rozwiązania dotyczące postępowania w razie zaginięcia lub zniszczenia akt przewiduje natomiast procedura cywilna, karna oraz sądownoadministracyjna.

W praktyce pojawiają się wątpliwości, czy w ogóle możliwe jest odtwarzanie akt w procedurze podatkowej, a jeżeli tak to według jakich przepisów organ podatkowy mógłby dokonywać odtworzenia tych akt.

Udział prokuratora, Rzecznika Praw Obywatelskich i Rzecznika Praw Podatnika

W obowiązującym stanie prawnym pojawiają się wątpliwości na tle interpretacji art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a. w zakresie dopuszczalności udziału prokuratora w innych niż postępowanie podatkowe procedurach podatkowych, a zwłaszcza w czynnościach sprawdzających i w kontroli podatkowej. Uwagi powyższe dotyczą również udziału Rzecznika Praw Obywatelskich w procedurach podatkowych. W uprawnienia procesowe na gruncie prawa podatkowego, którymi dysponuje Rzecznik Praw Obywatelskich powinien zostać także wyposażony Rzecznik Praw Podatnika.

Skargi i wnioski

Obowiązująca Ordynacja podatkowa nie reguluje zasad składania i rozpatrywania skarg i wniosków w związku z funkcjonowaniem administracji podatkowej. Taki stan prawny rozbija jedność regulacyjną procedur podatkowych i utrudnia podatnikom potencjalnie zainteresowanym złożeniem skargi lub wniosku, zapoznanie się z przepisami określającymi odpowiedni tryb, a nawet powzięcie wiadomości o ich istnieniu.

2. Rekomendowane rozwiązanie, w tym planowane narzędzia interwencji, i oczekiwany efekt

Przepisy wstępne

Rozwiązania zaproponowane w projektowanej ordynacji podatkowej dotyczące jej zakresu przedmiotowego zawierają jasny katalog danin publicznych, do których ma zastosowanie projekt. Te same zasady będą dotyczyły zatem podatków, do których wymiaru uprawnione są organy podatkowe oraz opłat i niepodatkowych należności budżetowych, do których wymiaru uprawnione są organy inne niż organy podatkowe. W tym zakresie organom tym przysługiwać będą uprawnienia organów podatkowych.

Dokonano niezbędnej modyfikacji pojęć dostosowując je m.in. do orzecznictwa sądowego, w wyniku czego nie będą wzbudzać wątpliwości interpretacyjnych.

Zasady ogólne prawa podatkowego

Opracowany katalog zasad ogólnych odpowiada zgłaszanym potrzebom i współczesnym standardom ochrony praw podatnika. W konsekwencji uwzględniają interes podatnika w wyniku zwiększenia jego ochrony. W projektowanych przepisach zostanie zapewniona zgodność między zasadami ogólnymi prawa podatkowego i zasadami ogólnymi skatalogowanymi w Prawie przedsiębiorców.

Prawa i obowiązki zobowiązanego

Skatalogowano prawa i obowiązki zobowiązanego co niewątpliwie przyczyni się do zwiększenia dobrowolności wykonywania zobowiązań podatkowych oraz zwiększy wzajemne zaufanie, a w konsekwencji spowoduje bardziej efektywną współpracę między zobowiązanym a organem podatkowym.

Prawo do informacji i wsparcia

Określono w przepisach ordynacji podatkowej sposoby (postaci) udzielania podatnikom przez organy podatkowe informacji i wsparcia. Udzielane informacje mają dotyczyć praw i obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Informacje i wsparcie udzielane będą na zasadach określonych w ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.

Proponowane rozwiązanie zapewni powszechny dostęp do informacji podatkowej, co przełoży się bezpośrednio na zwiększenie stopnia znajomości przepisów prawa podatkowego przez podatników, a tym samym ograniczy ilość popełnianych błędów w samoobliczeniu podatku. Zwiększenie świadomości podatkowej wśród podmiotów rozliczających należne podatki, spowoduje zmniejszenie liczby interpretacji indywidualnych, a w konsekwencji kosztów wiążących się z obsługą wniosków przez Krajową Informację Skarbową.

Zastosowanie środków komunikacji elektronicznej

Proponuje się, aby podstawowe zagadnienia z zakresu komunikacji elektronicznej były ujęte w odrębnym rozdziale, w części ogólnej projektowanego aktu prawnego, co przyczyni się do uporządkowania przedmiotowego zagadnienia w nowym akcie prawnym. W tym rozdziale uregulowano podstawowe zasady związane z komunikacją elektroniczną pomiędzy organami podatkowymi i podatnikami.

Zmodyfikowano zasadę pisemności załatwiania spraw podatkowych, w sposób niebudzący wątpliwości, że pismo to również pismo w postaci elektronicznej. Zmodyfikowano obecnie obowiązujące rozwiązanie niejednoznacznie zobowiązujące profesjonalnego pełnomocnika do posiadania adresu elektronicznego i posługiwania się tym adresem w kontaktach z organem podatkowym. W projektowanym akcie zobowiązuje się profesjonalnych pełnomocników do komunikacji elektronicznej z organami podatkowymi. Proponuje się również by ten sam obowiązek spoczywał również na podmiotach będących użytkownikami portalu, zarejestrowanymi użytkownikami konta ePUAP oraz prowadzących działalność gospodarczą, z wyłączeniem jednakże podmiotów wykonujących działalność gospodarczą, z której przychody (dochody) opodatkowane są ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych lub kartą podatkową.

W przygotowanym projekcie składanie deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej jest co do zasady uprawnieniem podmiotów zobowiązanych. Zrezygnowano z obecnie obowiązujących rozwiązań różnicujących zasady składania deklaracji do państwowych, czy samorządowych organów podatkowych.

Zaproponowane rozwiązania zwiększają przejrzystość i czytelność regulacji związanych z zastosowaniem komunikacji elektronicznej. W wyniku zwiększenia udziału pism, podań i deklaracji wnoszonych do organów podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej w stosunku do wszystkich pism, podań i deklaracji wnoszonych do tych organów i zwiększenie udziału pism doręczanych przez organy podatkowe za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej w stosunku do wszystkich pism, nastąpi zmniejszenie kosztów ponoszonych przez organy podatkowe oraz podatników i ich pełnomocników.

W projektowanych przepisach zostaną uporządkowane kwestie reprezentacji i pełnomocnictw, przy uwzględnieniu potrzeby dokonania uproszczeń dla przedsiębiorców w tym zakresie.

Tajemnica skarbowa

Proponowane rozwiązania w zakresie tajemnicy skarbowej będą korzystniejsze niż dotychczas obowiązujące, albowiem są ukierunkowane w większym stopniu na uszczelnienie danych i innych informacji objętych tajemnicą skarbową, a w szczególności chronić będą informacje stanowiące tajemnicę przedsiębiorstwa na takim samym poziomie, jak dane objęte tajemnicą bankową. Doprowadzi to do poprawy relacji między zobowiązanymi i organami podatkowymi, wzmocni pozycję zobowiązanych wobec organów podatkowych. W projektowanych przepisach zostanie uwzględniona potrzeba wymiany informacji między organami państwa (w szczególności zapewnienia dostępu rejestrowi CEIDG do określonych danych gromadzonych w CRP KEP w celu skrócenia postępowań administracyjnych i podatkowych z uwzględnieniem ograniczeń technicznych).

Deklaracje

Wprowadza się rozwiązanie zgodnie z którym deklaracja rzetelna i niewadliwa stanowi dowód tego, co wynika z zawartej w niej treści. Deklaracja uzyskuje zatem moc dowodową dokumentu urzędowego. Oznacza to, że wprowadza się generalną zasadę, że każda deklaracja korzysta z ochrony prawnej. Stanowi to realizację zasady ogólnej prawa podatkowego, zgodnie z którą domniemywa się rzetelność zobowiązanego, chyba że jest powód, aby uważać inaczej.

Projekt przewiduje zasadę umożliwiającą stronie postępowania podatkowego w pierwszej instancji dokonanie korekty deklaracji podatkowej, w zakresie objętym postępowaniem podatkowym, przed ewentualnym wydaniem decyzji podatkowej. W konsekwencji skorzystanie przez stronę z takiej możliwości przyczyni się do przyspieszenia załatwiania spraw. W przypadku skorygowania deklaracji przez stronę postępowania i niekwestionowania takiej korekty przez organ podatkowy prowadzący postępowanie podatkowe, zakończenie postępowania nie nastąpi poprzez wydanie decyzji wymiarowej. Oczekiwane efekty będą korzystne zarówno dla zobowiązanych jak też dla organów podatkowych. Przyjęcie proponowanego rozwiązania spowoduje uproszczenie postępowania podatkowego poprzez zmniejszenie czynników władczych organu podatkowego oraz zwiększenie znaczenia samoobliczenia podatku przez zobowiązanego.

Przedawnienie

W nowej ordynacji podatkowej wprowadzono instytucję przedawnienia wymiaru i przedawnienia poboru. W ramach pierwszego rodzaju przedawnienia określono czas na doręczenie zobowiązanemu decyzji przez organ I instancji. Przedawnienie poboru wyznacza natomiast czas na wyegzekwowanie należnego podatku.

Wprowadzenie realnych limitów czasowych, w których organy będą mogły prowadzić wymiar i pobór podatkowy spowoduje zwiększenie bezpieczeństwa prawnego podatników.

Zawieszenie biegu terminu przedawnienia będzie następować tylko z przyczyn obiektywnych, niezależnych od organu podatkowego, takich jak m.in.: śmierć zobowiązanego, śmierć przedstawiciela ustawowego zobowiązanego, utraty przez zobowiązanego lub jego przedstawiciela ustawowego zdolności do czynności prawnych, wystąpienie do innego organu lub sądu o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego, od którego rozstrzygnięcia uzależnione jest wydanie decyzji wymiarowej przez organ podatkowy. W projektowanych regulacjach wyeliminowano z katalogu przesłanek powodujących zawieszenie biegu terminu przedawnienia wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, a także wyeliminowano możliwość nadania rygoru natychmiastowej wykonalności w oparciu o przesłankę z art. 239b § 1 pkt 4 o.p., tj. gdy okres do upływu przedawnienia jest krótszy niż 3 miesiące.

Wprowadzenie proponowanych rozwiązań spowoduje zwiększenie zaufania podmiotów do organów podatkowych w wyniku ograniczenia i uproszczenia przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia, które obecnie są przedmiotem wielu sporów w ramach toczących się postępowań.

Wprowadzono dwa okresy przedawnienia wymiaru tj. 3 i 5 lat. Przyjęto przy tym zasadę, iż prawo do wymiaru wygasa po upływie 3 lat (będzie miał zastosowanie przede wszystkim do podatków niezwiązanych z prowadzoną działalnością

gospodarczą), z wyjątkiem sytuacji wyliczonych enumeratywnie i określonych w przepisach regulujących przedmiotową kwestię.

Wprowadzenie 3-letniego okresu przedawnienia dotyczącego wymiaru dla tzw. spraw nieskomplikowanych tj. m.in. nie dotyczących działalności gospodarczej spowoduje, że dla zdecydowanej większości podatników przedawnienie nastąpi znacznie szybciej niż dziś, bo już po trzech latach.

Wprowadzenie natomiast 5-letniego okresu przedawnienia wymiaru należności podatkowych związanych z działalnością gospodarczą umożliwi jego przeprowadzenie bez ryzyka uszczerbku dla wpływów do budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego, gdyż co do zasady nie zmienia się okres na zakończenie procedowania w tego typu sprawach.

Wprowadzenie tych rozwiązań spowoduje zwiększenie zaufania do organów państwa, a co najważniejsze zwiększy efektywność organów podatkowych, w tym w obszarach istotnych, wpływających na lukę podatkową tj. identyfikacji i likwidacji oszustw podatkowych występujących w obszarze związanym z działalnością gospodarczą.

Nadpłata i zwrot podatku

W projektowanej ustawie uproszczono definicję nadpłaty, a także uwzględniono element bezpodstawnego wzbogacenia, jako przesłankę, której zaistnienie eliminuje możliwość zwrotu nadpłaty. Organ podatkowy będzie mógł odmówić dokonania zwrotu należności jeśli wykaze, że w wyniku zwrotu tej kwoty nastąpi bezpodstawne wzbogacenie.

Wprowadzenie tego rozwiązania uwzględnia orzecznictwo TSUE. Uregulowanie tej kwestii doprowadzi do eliminacji wątpliwości w zakresie istnienia obowiązku weryfikacji, czy podmiot ubiegający się o zwrot nadpłaty poniósł ciężar ekonomiczny podatku.

We wprowadzonych rozwiązaniach organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji, chyba że nadpłata została określona w nieprawidłowej wysokości w deklaracji lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Proponuje się więc regułę bezdecyzyjnego zwrotu nadpłaty. Organ podatkowy ma obowiązek bezdecyzyjnego zwrotu nadpłaty także w każdym innym przypadku, gdy stwierdzi jej istnienie np. po zmianie, uchyleniu lub stwierdzeniu nieważności decyzji, ale również gdy nastąpi to w ramach czynności sprawdzających, czy kontroli podatkowej. Przyjęte rozwiązanie stanowi realizację postulatu zwrotu nadpłaty w możliwie uproszczonej procedurze. Przyjęcie zaproponowanych regulacji w tym zakresie uprości, a co najistotniejsze, przyspieszy rozpatrywanie spraw w tym zakresie.

W projektowanych przepisach przyznano oprocentowanie nadpłat w sytuacji, w której wynika ona z niezgodności przepisów prawa krajowego z przepisami prawa Unii Europejskiej i która została usunięta w wyniku nowelizacji przepisów prawa krajowego. Nie powinno mieć znaczenia, czy zmiana taka wynika z orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, czy na skutek działania innych okoliczności np. zastrzeżeń Komisji Europejskiej. Rozwiązanie to jest istotne z uwagi na zasadę równego traktowania podatników.

Nowo wprowadzone regulacje wydłużają z 30 dni do 3 miesięcy okres, w którym można złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty, także w związku z wznowieniem postępowania, w celu dochodzenia nadpłaty, gdy wynika ona z wyroku TK lub TSUE. Wnioski te mogą być złożone w tym terminie także po upływie okresu przedawnienia poboru.

Rekomendowane rozwiązania poprawią sytuację podatników i podkreślają szczególną rolę orzeczeń TK i TSUE w prawie podatkowym.

Ulgi w spłacie

Proponuje się wprowadzenie możliwości umorzenia podatku przed upływem terminu jego płatności, a po jego konkretyzacji w deklaracji podatkowej lub decyzji.

Określono niezbędne elementy jakie powinien zawierać wniosek o udzielenie ulgi w spłacie, co będzie praktyczną wskazówką dla zobowiązanego do prawidłowego jego sporządzenia i w konsekwencji powinno wpłynąć na przyspieszenie rozpatrywania podań w tym zakresie.

Następstwo prawne

Proponowane rozwiązania racjonalizują zakres podmiotowy i przedmiotowy następstwa prawnego. Wypracowano jasną i klarowną regulację z zakresu przejmowanych praw i obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, natomiast rezygnacja z przejmowania obowiązku podatkowego przez spadkobierców podatnika w określonym zakresie będzie miała korzystny wpływ na relacje między tymi następcami prawnymi a organami podatkowymi.

Wprowadzenie do przepisów prawa podatkowego instytucji zapisobiercy windykacyjnego nabywającego w drodze tego zapisu przedsiębiorstwo będzie sprzyjać efektywnemu prowadzeniu i kontynuowaniu działalności gospodarczej.

Korzystne dla zobowiązanych będą też rozwiązania dotyczące sytuacji prawnej zapisobierców zwykłych, brak następstwa prawnego dalszych spadkobierców (spadkobierców spadkobierców), nabywców spadku, albowiem będą to rozwiązania ukierunkowane na poprawę relacji podatników, płatników i inkasentów z organami podatkowymi, poprzez klarowność i jednoznaczność rozwiązań.

Projektowane przepisy będą uwzględniały rozwiązania ujęte w ustawie o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej oraz w innych ustawach nowelizujących obecną Ordynację podatkową.

Wykonywanie zobowiązań solidarnych

Proponuje się wskazanie wprost, że preferencje o charakterze podmiotowym powinny wpływać zasadniczo jedynie na sytuację zobowiązanego, który spełnia kryteria do ich uzyskania. Bez wpływu na pozostałych zobowiązanych powinny więc pozostawać np. ulgi w spłacie zobowiązań polegające na odroczeniu czy rozłożeniu na raty. Jednocześnie, mając na uwadze stanowisko prezentowane przez sądy administracyjne, w przypadku zastosowania zwolnienia czy wyłączenia podmiotowego z opodatkowania, a także umorzenia, powinno to skutkować pomniejszeniem kwoty zobowiązania do

zapłaty obciążającej pozostałych zobowiązanych. Tego rodzaju rozwiązanie funkcjonuje aktualnie na gruncie podatku od nieruchomości, rolnego oraz leśnego, a powinno być wspólne dla całego systemu prawa podatkowego.

Zalätwianie spraw

Uprawniono stronę do wniesienia ponaglenia na przewlekłość *ex post*, tj. w celu ustalenia istnienia przewlekłości według stanu z daty jego wniesienia, co dla strony może okazać się potrzebne dla ewentualnych roszczeń odszkodowawczych. Proponowanym nowym środkiem procesowym jest „zobowiązanie” przewlekłe działającego organu do zalätwienia sprawy w wyznaczonym terminie. Tylko w sytuacji, gdy wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody, wymagające odpowiednio dłuższego postępowania, nieznanne w momencie wyznaczania terminu, organ wyższego stopnia będzie mógł wyznaczyć termin odpowiednio dłuższy. Skrócono do 14 dni termin rozpatrzenia ponaglenia. Wprowadzone rozwiązanie pogłębi zaufanie do organów podatkowych.

Doręczenia

Proponuje się wykorzystać dane wskazane w zgłoszeniu identyfikacyjnym i przechowywane w Centralnym Rejestrze Podatników Krajowej Ewidencji Podatników, jako podstawę do ustalenia adresu miejsca zamieszkania oraz adresu siedziby dla celów doręczania pism. Przyczyni się to do usprawnienia doręczenia korespondencji adresowanej do zobowiązanego i zminimalizowania sporów na tym tle.

Wszczęcie postępowania

Proponuje się uprawnienie organu podatkowego do niewszczywania oraz umarzania wszczętego z urzędu postępowania, jeżeli spodziewana kwota uszczuplenia nie przekracza ustawowo określonego limitu kwotowego. W zakresie podatków pobieranych przez samorządowe organy podatkowe, gdzie zazwyczaj wymierzane są niższe kwoty zobowiązań oraz inaczej mogą kształtować się koszty postępowania, proponuje się uprawnąć radę gminy do obniżenia ustawowo określonego limitu bagatelności.

Przyjęcie proponowanego rozwiązania przyczyni się do zwiększenia efektywności organów podatkowych w wyniku przesunięcia działań na najpoważniejsze, z punktu widzenia budżetu państwa, sprawy podatkowe.

Dowody

W projektowanym akcie prawnym doprecyzowano przesłanki przy spełnieniu których organ może nie uwzględnić wniosku dowodowego strony. Dopuszczono możliwość przeprowadzenia dowodu z zeznań świadka, jeżeli protokół z przesłuchania tego świadka w innym postępowaniu włączono jako dowód w sprawie. Wprowadzono zakaz zastępowania przesłuchania świadka jego wyjaśnieniami udzielonymi na piśmie. Proponuje się, aby przesłuchanie strony postępowania, świadka lub biegłego mogło nastąpić przy użyciu urządzeń technicznych umożliwiających przeprowadzenie tej czynności na odległość. Proponuje się także wprowadzenie obowiązku podawania personaliów świadka, który ma zostać przesłuchany w informacji o planowanej czynności dowodowej. Wprowadzono możliwość przeprowadzenia konfrontacji - w celu wyjaśnienia sprzeczności, co do istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy, w zakresie złożonych zeznań lub sporządzonych opinii.

Planowane rozwiązania służyć mają pogłębianiu u obywateli zaufania do organów podatkowych w toku prowadzonych postępowań i kontroli. Służą wzmocnieniu gwarancji proceduralnych dla strony postępowania, a jednocześnie służą usprawnieniu przebiegu postępowania.

Rozprawa

Proponuje się utrzymanie możliwości wykorzystania tej procedury w ramach prowadzonego postępowania przed organem drugiej instancji. Przyjęcie proponowanego rozwiązania, powinno przyczynić się do skrócenia postępowania w sprawie.

Umowa podatkowa

Ustanowiono prawną podstawę do konsensualnego rozwiązywania sporów podatkowych poprzez zawarcie w nowej ordynacji podatkowej normy kompetencyjnej dla organów podatkowych do zawierania umów z podatnikami oraz określenie w przepisach formy procesowej i skutków prawnych takich porozumień.

Norma kompetencyjna przewiduje, że umowa może zostać zawarta w szczególności w przypadku trudnych do usunięcia wątpliwości co do stanu faktycznego w sprawie. Katalog obszarów możliwych uzgodnień jest otwarty (niewyczerpujący). Umowy podatkowe będą zawierane po przeprowadzeniu uzgodnień między podatnikiem a organem podatkowym i dokumentowane protokołem, stwierdzającym m.in. zakres i treść dokonanych uzgodnień. Umowa będzie mogła zostać zawarta w dowolnej procedurze podatkowej.

Proponowane rozwiązanie pozwoli zwiększyć efektywność prowadzonych sporów podatkowych poprzez wygaszenie części z nich, ograniczenie kosztów postępowań, w tym kosztów procesowych. Nastąpi również zmniejszenie współczynnika zaskarżalności decyzji podatkowych przez odwołania i skargi do sądów administracyjnych, a w konsekwencji zmniejszenie obciążeń dla organów odwoławczych oraz sądów. Wprowadzenie przedmiotowej procedury zapewni również dobrowolne wykonanie przez podatnika - stronę zobowiązania podatkowego wynikającego z decyzji opartej na umowie i zwiększenie prawdopodobieństwa realizacji zobowiązań podatkowych w przyszłości.

Mediacja

Jako mechanizm procesowy ułatwiający komunikację między organem podatkowym (pracownikiem działającym z jego upoważnienia) a podatnikiem, zostanie wprowadzona mediacja podatkowa – procedura rozwiązywania sporów z udziałem pośrednika - mediatora. Jej wszczęcie będzie możliwe na każdym etapie tego postępowania (tj. w I lub w II instancji).

Strony będą dokonywać swobodnego, wspólnego wyboru mediatora z listy prowadzonej przez Szefa KAS. Wynik

mediacji będzie dokumentowany w protokole zawierającym m.in. informację o treści umowy lub jej braku. Proponowane rozwiązanie pozwoli osiągnąć efekty wskazane powyżej w stosunku do umów. Równocześnie da ono lepsze zrozumienie prawnych i faktycznych uwarunkowań (aspektów) sprawy, spowoduje zmniejszenie napięć towarzyszących sporom - konfliktom, wypracowanie lepszego nastawienia uczestników sporów do siebie nawzajem, nawet w przypadku niezawarcia umowy.

Uproszczone postępowanie podatkowe

Proponuje się stworzyć model postępowania uproszczonego. Fundamentem postępowania uproszczonego powinien być brak postanowienia o wszczęciu, brak zawiadomienia o wyznaczeniu terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego oraz niesporządzenie uzasadnienia wydanej w tym trybie decyzji, które będzie konieczne tylko na żądanie strony wniesione już po doręczeniu decyzji. Termin do wniesienia odwołania będzie liczony dopiero od dnia doręczenia stronie uzasadnienia decyzji. Zastosowanie trybu uproszczonego wymaga bezwzględnie zgody lub wniosku strony. Ten nowy tryb procedowania przyczyni się do szybszego rozstrzygnięcia sprawy w zamian za rezygnację z pewnych gwarancji procesowych oraz zwiększy koncentrację zasobów organów podatkowych na sprawach trudnych, co daje pole do poprawy jakości i terminowości ich działania.

Odwołania

W projektowanym akcie wprowadzono możliwość złożenia skargi na decyzje organu pierwszej instancji, w sytuacji gdy obejmuje ona wyłącznie zarzuty naruszenia prawa materialnego. Ograniczono możliwość orzekania na niekorzyść strony w postępowaniu odwoławczym. Wydłużono z 14 dni do 30 dni termin do złożenia odwołania, a zażalenia z 7 do 14 dni.

Identyfikacja i ewidencja podatników

Wszystkie obecnie obowiązujące przepisy w zakresie ewidencji i identyfikacji podatników zostały co do zasady uwzględnione w projektowanych przepisach. Natomiast przepisy dotyczące ewidencji płatników składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenia zdrowotne zostały przeniesione do ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1778, ze zm.), a projektowane przepisy ordynacji podatkowej w zakresie identyfikacji i ewidencji będą miały odpowiednie zastosowanie.

Projektowane przepisy będą dostosowane do praktyki identyfikacji podatkowej wynikającej z ustaw wchodzących w skład „Konstytucji Biznesu”, w szczególności procesu nadania, odmowy, unieważnienia i uchylecia numeru NIP, z uwzględnieniem potrzeby jego uproszczenia.

Interpretacje i informacje dotyczące przepisów prawa podatkowego

Chcąc ujednoczyć interpretacje dotyczące lokalnego prawa podatkowego proponuje się upoważnić do tego jeden podmiot – Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Oznacza to wprowadzenie jednolitych zasad w odniesieniu do całości interpretacji przepisów prawa podatkowego niezależnie od tego, czy dany podatek stanowi dochód budżetu państwa czy jednostek samorządu terytorialnego.

Proponuje się możliwość występowania przez uprawniony organ do wydawania tego rodzaju interpretacji z pytaniem prawnym do Naczelnego Sądu Administracyjnego, co wymusza równoległą zmianę w ustawie - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. W efekcie zmniejszeniu ulegnie liczba skarg kierowanych do sądów administracyjnych.

Konsultacja skutków podatkowych transakcji

Proponuje się wprowadzenie procedury konsultacyjnej (jako typu postępowania podatkowego), w której wnioskodawca oraz organ podatkowy będą mogli w trybie konsultacji dokonać uzgodnień dotyczących przeszłych rozliczeń podatkowych przed zaistnieniem ewentualnego sporu. W ramach procedury będą dokonywane ustalenia faktyczne oraz uzgodnienia między organem podatkowym a podatnikiem. W postępowaniu konsultacyjnym będą wydawane decyzje podatkowe. Decyzje te, na zasadach ogólnych, będą wiążące dla organu podatkowego i podatnika oraz będą podlegać zaskarżeniu. W przyszłym postępowaniu podatkowym organ podatkowy nie będzie mógł zająć stanowiska różniącego się od wyrażonego w tej decyzji. Korzystanie z procedury konsultacyjnej będzie odpłatne.

Proponowane rozwiązanie pozwoli wyposażać podatników w cenny instrument uzyskiwania pewności prawa w sprawach złożonych i istotnych dla ich działalności. Nastąpi ograniczenie liczby sporów, a jeżeli takie powstaną będą prowadzone w warunkach mniej antagonizujących strony.

Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania

Biorąc pod uwagę ochronę wpływów budżetowych, utrzymanie przedmiotowej instytucji jest niezbędne. Wprowadzenie tego rozwiązania do polskiego systemu prawa podatkowego z dniem 16 lipca 2016 r. uporządkowało system prawa podatkowego, wyznaczając granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej, jak również umocniło autonomię prawa podatkowego wobec prawa cywilnego. Dlatego też wskazane regulacje winny mieć zastosowanie w przypadku agresywnej optymalizacji podatkowej, której zasadniczym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej. Proponuje się również zachowanie funkcji niezależnego nadzoru ekspercko - społecznego sprawowanego przez Radę ds. Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Odmiennie od obowiązującego rozwiązania, dokonano podziału scentralizowanej obecnie instytucji poprzez umieszczenie w Dziale I (przepisy ogólne), odrębnych rozdziałów „Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania” i „Rada do spraw Unikania Opodatkowania”, natomiast procedurę w tym zakresie unormowano w Dziale IV (postępowania szczególne), w rozdziale 5 „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania”, podzielonym na dwa oddziały.

Umowa o współdziałanie

Ustanowiono zrębową regulację programu poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (tzw. cooperative

compliance).

Program będzie maksymalnie odformalizowany i oparty na osobistym zobowiązaniu biorących w nim udział osób będących decydentami w podmiocie gospodarczym oraz w organie podatkowym – na porozumieniu między podatnikiem a administracją oraz na dobrej woli i zaufaniu okazywanym przez obie strony w praktyce. Każda ze stron będzie mogła swobodnie zdecydować o przystąpieniu oraz ewentualnym wystąpieniu z programu.

Program będzie adresowany tylko do podmiotów strategicznych.

Wdrożenie tej procedury umożliwi, w miarę potrzeby, monitorowanie rozliczeń podmiotów strategicznych w czasie rzeczywistym. Spowoduje również, w przeważającej mierze, przesunięcie funkcji kontrolnej do wnętrza podatnika, a tym samym obniżenie kosztu tej kontroli dla organów podatkowych i umożliwienie im lepszej alokacji zasobów. Nastąpi zmniejszenie obciążeń administracyjnych przedsiębiorców wiążących się z przestrzeganiem prawa podatkowego, a kontrole organów podatkowych będą dla tej grupy podmiotów zdecydowanie mniej liczne i uciążliwe.

Ustalanie wartości rzeczy lub praw majątkowych

W ramach procedury ustalania wartości zasadą będzie określanie wartości rzeczy lub praw majątkowych w pierwszej kolejności przez podatnika, a w przypadku, gdy podatnik nie określi tej wartości albo wartość określona przez niego nie będzie odpowiadała według wstępnej oceny organu podatkowego wartości rynkowej, po bezskutecznym wezwaniu zobowiązanego organ ten będzie uprawniony do określenia przedmiotowej wartości. Wskazana procedura określa zarówno zasady przeprowadzenia wstępnej oceny wartości, jak również zasady ustalania wartości rynkowej rzeczy lub praw majątkowych, w sytuacji, gdy do ustalania tej wartości będzie powoływany biegły. Przyjęcie przedmiotowych regulacji ujednolici w większości przypadków zasady określania wartości rzeczy lub praw majątkowych dla celów podatkowych.

Odtwarzanie akt

Wprowadzenie rozwiązania zaproponowanego w projektowanej ordynacji podatkowej dotyczącego materii odtwarzania akt ma charakter nowatorski. Oczekiwane efekty wiążą się przede wszystkim z wykorzystaniem tej procedury w przypadku zaginięcia akt lub ich zniszczenia w całości lub w części. Wprowadzenie rozwiązania w zakresie odtwarzania akt zapewni kompleksowy charakter regulacji prawnych dotyczących procedury podatkowej i z pewnością wyeliminuje aktualny problem związany z brakiem podstaw prawnych do odtwarzania akt.

Udział prokuratora, Rzecznika Praw Obywatelskich i Rzecznika Praw Podatnika

Rozwiązania zaproponowane w projekcie ordynacji podatkowej, dotyczące udziału w procedurach podatkowych prokuratora, Rzecznika Praw Obywatelskich i Rzecznika Praw Podatnika, jednoznacznie porządkują tę problematykę. Oczekiwane efekty będą związane przede wszystkim z usunięciem wątpliwości w zakresie kompetencji oraz statusu prawnego prokuratora i Rzecznika Praw Obywatelskich w procedurach podatkowych.

Skargi i wnioski

Rozwiązania zaproponowane w projektowanej ustawie dotyczące materii skarg i wniosków porządkują tą problematykę w ten sposób, że przepisy prawa podatkowego będą zawierały wyraźną regulację prawną odsyłającą do odpowiedniego stosowania przepisów k.p.a. w zakresie skarg i wniosków, co upowszechni tę formę dochodzenia swoich praw w sporach z organami podatkowymi.

3. Jak problem został rozwiązany w innych krajach, w szczególności krajach członkowskich OECD/UE?

W większości państw OECD ogólne prawo podatkowe jest uregulowane w odrębnej ustawie. Są to częściowe kodyfikacje prawa podatkowego, nie obejmujące przepisów regulujących podatki składające się na system podatkowy (m.in. Niemcy, Hiszpania, Estonia, Czechy, Węgry). Kodeksy podatkowe kompleksowo ujmujące przepisy prawa podatkowego funkcjonują m.in. we Francji, Rosji, Ukrainie, Białorusi a także Stanach Zjednoczonych. Komisja poddała analizie cztery modelowe kodeksy podatkowe, a mianowicie: Tax Code of the Republic of Taxastan, A Hypothetical Tax Law z 29 września 2000 r. opracowany przez MFW, Modelowy kodeks podatkowy Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) opracowany przez organizację służb skarbowych państw Ameryki Środkowej, a także Organizacji Państw Amerykańskich (OEA) oraz Modelowy Kodeks Podatkowy dla Państw - Członków WNP. Przygotowując projekt brano pod uwagę regulacje funkcjonujące w Niemczech, Hiszpanii, Francji, Włoszech, USA, Czechach, Rosji, Ukrainie, Estonii, a także na Węgrzech.

W zakresie m.in. praw podatnika, dostrzec warto opublikowany przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy model kodeksu podatkowego z dnia 29 września 2000 r. (*Tax Code of the Republic of Taxstan*) <https://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2000/eng/stan.html>. Model ten, w ramach osobnej jednostki redakcyjnej poświęconej prawom podatnika, wprowadza m.in. uprawnienie podatnika do przedkładania dowodów z dokumentów oraz składania przed organem wyjaśnień co do swoich rozliczeń, płatności podatkowych oraz protokołów przeprowadzonych kontroli (art. 32). Wyodrębniony katalog praw podatnika nie jest wyczerpujący, ponieważ niektóre uprawnienia są przewidziane także w przepisach szczególnych. Osobno uregulowane są również uprawnienia organów podatkowych (z zastrzeżeniem możliwych ograniczeń w przepisach szczególnych), natomiast nie wyodrębniono w osobnych jednostkach redakcyjnych obowiązków podatnika i organów podatkowych. Model przewiduje także regułę dotyczącą ciężaru dowodu, zgodnie z którą to na podatniku ciąży obowiązek dowodzenia, że ustalenie wysokości podatku dokonane przez organ jest nieprawidłowe (art. 91). Inny model kodeksu podatkowego to opublikowany przez zrzeszającą administracje podatkowe obu Ameryk organizację CIAT Model Kodeksu Podatkowego CIAT z 1997 r.,

http://www.ciat.org/biblioteka/opac_css/doc_num.php?explnum_id=3126, który w tytule poświęconym procedurze podatkowej zawiera rozdział poświęcony ogólnym zasadom prowadzenia postępowania podatkowego. Przewiduje w nim m.in. reguły dotyczące ciężaru dowodu (art. 106), czy zasadę swobodnej oceny dowodów (art. 110). Model ten zawiera również wyodrębniony i szczegółowo opisany katalog obowiązków i praw podatnika, któremu odpowiada, także wyodrębniony, katalog kompetencji i obowiązków administracji podatkowej.

Możliwość załatwiania spraw w drodze umów (ugód) między podatnikami występuje m.in. w Wielkiej Brytanii, Kanadzie, USA, Australii, we Włoszech i w Chorwacji.

Mediacja w sprawach podatkowych wykorzystywana jest w wielu państwach, nie tylko anglosaskich (Wielka Brytania, Kanada, Australia, USA), ale także takich jak Holandia, Włochy czy Chorwacja.

Programy „cooperative compliance” zostały wprowadzone lub są wprowadzane w kilkudziesięciu państwach. Raport OECD z 2013 r. wskazał 24 państwa, w których wdrożono program. Według nowszych danych 85% z 56 państw rozwiniętych i „rynków wschodzących”, które zostały objęte badaniem OECD Forum on Tax Administration, przyjęło specjalny model przestrzegania prawa podatkowego dla największych podatników („large business”), a 32 z nich wdrożyły lub planują wdrożyć program „cooperative compliance” w ścisłym sensie (OECD (2015), *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paryż, sierpień 2015, s. 128-132). Programy te są wprowadzane także w państwach takich jak Rosja.

Wzorem mechanizmów znanych w niektórych krajach zachodnich, w 2010 r. wdrożono w Słowenii pilotażowy projekt pod nazwą „Nadzór Horyzontalny”, wprowadzający rodzaj wzmocnionej współpracy (*enhanced relationship*) między organami podatkowymi a niektórymi podatnikami.

Do uczestnictwa w programie zachęcono 721 dużych podatników korporacyjnych, z czego 18 odpowiedziało pozytywnie i zostało zaangażowanych do udziału w programie. Założenia projektu opierały się o wytyczne sformułowane w dokumentach organizacji międzynarodowych (m.in. OECD), a także uwzględniały doświadczenia holenderskiej administracji podatkowej. Po wstępnym spotkaniu przedstawicieli administracji podatkowej z osobami pełniącymi funkcje zarządcze w podmiotach uczestniczących w programie, zawarto z uczestnikami programu umowy, w których zobowiązali się oni do informowania administracji podatkowej o wszelkich kwestiach związanych z ich działalnością, z których mogą wynikać ryzyka podatkowe. Z kolei administracja podatkowa zobowiązała się do przedstawiania szybkich odpowiedzi, w oparciu o obowiązujące przepisy oraz do monitorowania wewnętrznych mechanizmów kontroli uczestnika projektu. Po zawarciu umów administracja podatkowa utworzyła grupy robocze pracujące nad implementacją projektu, z uwzględnieniem różnic branżowych istniejących pomiędzy uczestnikami (grupa finansowo-ubezpieczeniowa, grupa farmaceutyczna, grupa pozostałych dużych podatników). Następnie został sporządzony profil każdego uczestnika programu oraz przeprowadzono wstępne wywiady. Kluczową rolę w Monitoringu Horyzontalnym odgrywa analiza wewnętrznego systemu kontroli podatkowej uczestnika projektu. Obejmuje ona sprawdzenie oraz testowanie mechanizmów kontroli, które już zostały wdrożone u danego uczestnika, identyfikację ryzyk związanych z tymi mechanizmami oraz ich ocenę. Ostatnią fazą implementacji projektu jest bieżące monitorowanie (nadzór) podatnika, w oparciu o sporządzony uprzednio profil oraz dostęp do jego wewnętrznych mechanizmów kontroli podatkowej.

Normy ogólne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania znajdują się w systemach prawnych wielu krajów, w tym takich, które mają zbliżone do polskiego systemy prawne. Wprowadzenie klauzuli zazwyczaj było początkowo uznawane za zamach na swobodę kształtowania umów i prawa podatnika (podobnie jak w Polsce w latach 2002-2003), jednak po ukształtowaniu się doktryny, orzecznictwa i praktyki te obawy zanikały. Dodać należy, że tylko w Polsce wprowadzenie klauzuli obejścia prawa podatkowego zostało zdyskwalifikowane przez Trybunał Konstytucyjny mimo, że badana przez Trybunał Konstytucyjny klauzula była i jest nadal porównywalna z klauzulami obowiązującymi i wprowadzanymi obecnie w innych państwach. W niektórych krajach działają, niezależne od administracji podatkowej, ciała opiniodawczo-doradcze w sprawie zastosowania klauzuli, których członkami są profesjonaliści zajmujący się prawem podatkowym oraz doświadczeni przedstawiciele administracji podatkowej. Ponadto w wielu krajach, w których obowiązuje klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania zapewniona jest też możliwość uzyskania uprzedniej opinii/interpretacji lub zbliżonego aktu administracyjnego w zakresie dopuszczalności działań planowanych przez podatnika tj. uznanie ich za dopuszczalną optymalizację podatkową albo unikanie opodatkowania spełniające przesłanki zastosowania klauzuli.

Dostępność administracji podatkowej w krajach UE i poza nią jest różna, a procedura uzyskiwania stanowiska władz skarbowych – niejednolita. Z reguły im bardziej „przyjazna” jest administracja, tym szybciej i w bardziej bezpośredni sposób możliwe jest uzyskanie potwierdzenia swojego stanowiska w sprawie stosowania przepisów podatkowych. Im zaś bardziej restrykcyjne podejście władz skarbowych w danym państwie, tym większe znaczenie zyskuje moc wiążąca uzyskanych interpretacji, gwarantująca pewną ochronę podatnikowi.

W wielu państwach Wspólnoty można uzyskać wiążące informacje o tamtejszych przepisach podatkowych. Jednak w każdym kraju inny jest ich zakres tematyczny czy publiczna dostępność. W Europie nie ma jednego modelu wiążących informacji podatkowych. Nie wprowadzono bowiem jednolitych unijnych reguł w tej sprawie. Stało się tak jedynie w

przypadku unijnego prawa celnego, które zapewnia możliwość uzyskania wiążących informacji o klasyfikacji taryfowej towarów i o ich pochodzeniu. W Polsce każdy podatnik może uzyskać taką interpretację na piśmie praktycznie o wszystkich zagadnieniach podatkowych, a jeśli się z nią nie zgadza – może starać się przekonać organ interpretacyjny do swoich racji w sądzie administracyjnym. Te rozwiązania są dość wyjątkowe na tle innych krajów europejskich. W większości z nich nie ma możliwości zaskarżania interpretacji do sądów. W Szwecji istnieje podobna możliwość. Wiele krajów europejskich ogranicza ten zakres. W Danii administracja podatkowa nie odpowiada na pytania dotyczące VAT, cła i podatków związanych ze spadkami. W Holandii interpretacje mogą dotyczyć tylko niektórych spraw związanych z opodatkowaniem międzynarodowych struktur biznesowych. Podobnie jest we Francji, gdzie interpretacje dotyczą niewielu zagadnień, głównie międzynarodowego opodatkowania. W Czechach i Słowacji zakres wydawanych wiążących informacji jest ograniczony tylko do spraw cen transferowych. W praktyce jest to więc odpowiednik tzw. wiążących porozumień cenowych, dostępnych w polskim prawie i w wielu innych systemach.

Interpretacje są wydawane głównie przez władze skarbowe poszczególnych krajów. Jednak w Szwecji zajmuje się tym specjalna Rada ds. Uprzednich Interpretacji Podatkowych. Jest to instytucja niezależna od fiskusa, złożona z osób z dużym doświadczeniem w pracy w administracji, sądach oraz w sektorze prywatnym. Na zupełnie inne rozwiązanie zdecydowano się w Danii. Tam również powołano specjalną radę, ale jest ona dobierana według klucza politycznego. W Polsce interpretację otrzymuje się najpóźniej po 3 miesiącach od złożenia wniosku. Jest to krótki termin w porównaniu z innymi krajami. W Danii i w Hiszpanii władze mają na to pół roku. System przyspieszonych interpretacji wprowadzono w Portugalii. W krajach tych administracja podatkowa ma na odpowiedź zasadniczo 150 dni. Ale istnieje także procedura ekspresowa, za którą trzeba zapłacić od 2,5 tys. do 25,5 tys. euro, zależnie od stopnia skomplikowania sprawy, o którą pyta podatnik. Jednak w większości krajów europejskich nie pobiera się opłat za wydanie interpretacji. W Polsce są dość symboliczne – 40 zł (czyli ok. 10 euro) od jednego stanu faktycznego, którego dotyczy interpretacja. Opłaty za interpretacje istnieją w krajach skandynawskich: Danii, Finlandii i Szwecji, a także w Niemczech.

Wiążących interpretacji w ogóle nie mają podatnicy w wielu krajach europejskich, np. w Wielkiej Brytanii, Irlandii, Cyprze, Grecji i Luksemburgu. Oczywiście mogą uzyskiwać od tamtejszych władz skarbowych różne wyjaśnienia co do swoich bieżących i przyszłych działań w świetle prawa podatkowego. Chociaż takie informacje nie mają mocy wiążącej, to w praktyce podatnicy często o nie występują. Z informacji podawanych przez administracje podatkowe tych krajów wynika, że w praktyce organy skarbowe postępują według wydanych interpretacji (tj. są one „etycznie wiążące”). Sytuacja może wyglądać inaczej, jeśli podatnik postępuje inaczej, niż to przedstawił we wniosku o interpretację, albo gdy zmienia się przepisy. W krajach systemu prawa precedensowego (tj. w Wielkiej Brytanii i Irlandii) wpływ na to może mieć także ustalenie wykładni prawa przez sądy.

W dniu 8 grudnia 2015 r. Rada UE przyjęła dyrektywę 2015/2376 zmieniającą dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.Urz.UE L332/1). Celem dyrektywy jest poprawa przejrzystości interpretacji prawa podatkowego dokonywanych przez państwa członkowskie na rzecz przedsiębiorstw w konkretnych przypadkach. Dyrektywa sprawia, że ilekroć jedno państwo członkowskie zajmie stanowisko w sprawie interpretacji prawa podatkowego lub uprzedniego porozumienia cenowego, każde inne zainteresowane państwo członkowskie będzie mogło monitorować sytuację i jej ewentualny wpływ na swoje dochody podatkowe. Dyrektywa jest jednym z pomysłów na ukrócenie uchylania się od płacenia podatków przez przedsiębiorstwa. Zobowiązuje państwa członkowskie do automatycznej wymiany informacji o wydawanych ex ante transgranicznych interpretacjach prawa podatkowego oraz o uprzednich porozumieniach cenowych. Państwo członkowskie, które takie informacje otrzyma, będzie mogło w razie potrzeby zażądać dodatkowych danych. Do przechowywania wymienianych informacji Komisja utworzyła bezpieczną bazę centralną. Według Dyrektywy „interpretacja prawa podatkowego” jest promesą, w której organy podatkowe informują podatnika, jak w konkretnym przypadku będą stosować przepisy prawa podatkowego. Natomiast „uprzednie porozumienie cenowe” to rodzaj interpretacji: organy podatkowe określają w niej, jak przedsiębiorstwa powinny między sobą ustalić ceny transferowe towarów i usług. Przyjęcie Dyrektywy poprzedziła Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach ([2015/2066\(INI\)](#)). Przepisy Dyrektywy obowiązują od 1 stycznia 2017 r.

Funkcjonowanie odrębnego przedawnienia wymiaru i poboru podatku jest rozwiązaniem przewidzianym w Modelowych kodeksach podatkowych Międzynarodowego Funduszu Walutowego, a także Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Stosowane jest także w systemach prawnych innych państw, m.in. w Niemczech, Estonii, na Węgrzech, Hiszpanii czy w USA. Trzyletni okres przedawnienia wymiaru jako okres podstawowy występuje m.in. w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, Estonii, Belgii, Czechach, Francji, Holandii, Rosji, RPA. Pięcioletni okres przedawnienia wymiaru występuje m.in. w Niemczech, na Węgrzech, Austrii, Litwie, Słowacji, Szwajcarii, Turcji. Są przy tym państwa, gdzie okres ten trwa dłużej np. w Szwecji 6 lat, w Norwegii 10 lat.

W innych państwach obowiązują także rozwiązania dotyczące zwrotu nadpłaty uwzględniające kwestię zubożenia podmiotu ubiegającego się o zwrot nienależnie uiszczonych świadczeń. Z takim rozwiązaniem mamy do czynienia m.in. we Francji czy w USA. W systemie francuskim wskazuje się, że zwrot nadpłaty jest należny, jeżeli dana osoba nienależnie zapłaciła podatki pośrednie, chyba że podatki te nie zostały zapłacone przy zakupie. W systemie

amerykańskim ustawodawca wskazuje cztery następujące warunki stawiane podatnikowi ubiegającemu się o zwrot nadpłaty: nie zawarł podatku w cenie artykułu, który był obciążony podatkiem, nie pobrał podatku od osoby, która nabyła ten towar; zwrócił kwotę podatku ostatecznemu nabywcy artykułu lub usługi, otrzymał pisemną zgodę ostatecznego nabywcy towaru, aby uzyskać zwrot nadpłaty.

W wielu krajach (Austria, RFN czy Hiszpania) przepisy podatkowe w zakresie następstwa prawnego spadkobierców i zapisobierców windykacyjnych odsyłają do przepisów prawa cywilnego. W zakresie zaś następstwa prawnego podmiotów przekształconych odsyłają do unormowań ustrojowych. Jednakże w krajach tych następstwo prawne podmiotów przekształconych, jak i spadkobierców oparte jest o zasadę sukcesji uniwersalnej.

Na tle regulacji innych państw polskie rozwiązania w zakresie odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe są obecnie bardzo skromne. W szczególności nie uwzględniają one problematyki stosowania preferencji podatkowych wobec jednego ze zobowiązanych solidarnie. W art. 23 Modelowego kodeksu podatkowego CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) wskazuje się w tym zakresie, że konsekwencją odpowiedzialności solidarnej jest m.in. to, że zwolnienie lub umorzenie z obowiązku zwalnia wszystkich dłużników, z wyjątkiem przypadku, gdy korzyść została ograniczona do konkretnej osoby. W tej sytuacji organ podatkowy może żądać spełnienia świadczenia od pozostałych, z proporcjonalnym obniżeniem odnoszącym się do osoby, która skorzystała z ww. preferencji. Rozbudowane rozwiązania w zakresie odpowiedzialności solidarnej zawierają także np. art. 41 i 42 oraz art. 175 hiszpańskiej ordynacji podatkowej.

Uregulowanie problematyki deklaracji podatkowych w osobnym rozdziale aktu prawnego regulującego ogólne prawo podatkowe jest właściwe zarówno niemieckiej, jak i austriackiej ordynacji podatkowej - por. §§ 149 – 153 (rozdział 2.2.) niemieckiej ordynacji podatkowej (Abgabenordnung), a także §§ 133 – 140 (rozdział 4.C.4) austriackiej ordynacji podatkowej (Bundesabgabenordnung). Ponadto w przepisach hiszpańskich - ustawa 58/2003 z dnia 17 grudnia - Ordynacja podatkowa deklaracjom poświęcono cały zespół artykułów (art. 119- 122).

W wielu państwach „zwykłe” procedury prowadzące do wydania interpretacji indywidualnych („private tax rulings”) są ukształtowane w sposób zakładający większy niż to jest w Polsce udział wnioskodawcy w postępowaniu oraz większą możliwość oddziaływania na wynik tego postępowania w drodze konsultacji i negocjacji. Podobne procedury obowiązują z sukcesem w innych, rozwiniętych jurysdykcjach podatkowych (por. np. w USA *Pre-Filing Agreement Program* <http://www.irs.gov/Businesses/Pre-Filing-Agreement-Program>).

W prawie niemieckim kwestię identyfikacji podatników reguluje ustawa z 16 marca 1976 r. - Prawo daninowe (Abgabenordnung (AO), BGBl. z 2002 r. Nr I, s. 3869, ze zm.). Przepisy od § 139a do § 139d tego aktu ustanawiają instytucję tzw. znaku identyfikacyjnego podatników (*Identifikationsmerkmal*)

Elementy procedury ustalania wartości rynkowej zostały uregulowane w akcie ogólnego prawa podatkowego m.in. na Węgrzech (por. art. 126 ustawy 2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről).

4. Podmioty, na które oddziałuje projekt

Grupa	Wielkość	Źródło danych	Oddziaływanie
Podatnicy, płatnicy, inkasenci, osoby trzecie i następcy prawni (zobowiązani)	Ok.25.500.000 (podatnicy podatków dochodowych)	http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/5008832/Informacja http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/5034290/Informacja	Poprawa warunków w kontaktach z organami podatkowymi. Zwiększenie świadomości nt. rozliczeń ciążących na tej grupie podmiotów i osiągnięcie w konsekwencji większej poprawności samoobliczenia podatku. Wzmocnienie mechanizmów ochronnych zobowiązanego co przekłada się bezpośrednio na zwiększenie zaufania do organów podatkowych.
Podatnicy strategiczni			Zwiększenie pewności dokonywanych rozliczeń. Mniejsza liczba kontroli. Zwiększenie możliwości rozwoju.
Organy Krajowej	1. izby administracji	https://www.mf.gov.pl/krajowa	Stosowanie przepisów ustawy

Administracji Skarbowej	skarbowej (16) 2. urzędy skarbowe (400) 3. urzędy celno-skarbowe (16, wraz z delegaturami – 45 i oddziałami celnymi - 143).	-administracja-skarbowa/kas/struktura-organizacyjna	
Samorządowe organy podatkowe	gminne organy podatkowe - 2.478, stan na 01.01.2017 r. Starostowie - 314, stan na 01.01.2017 r. Samorządowe Kolegia Odwoławcze - 49 Marszałkowie województwa - 16	http://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/ludnosc/ludnosc/powierzchnia-i-ludnosc-w-przekroju-terytorialnym-w-2017-r-,7,14.html# https://www.bip.gov.pl/subject/index/6942	Obowiązek wydania interpretacji indywidualnej w zakresie podatków lokalnych zostanie przesunięty na Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Organ samorządowy będzie wyłącznie właściwy do rozpatrywania wniosków o udzielenie ulgi, w stosunku do podatków stanowiących dochód tych jednostek. Przesunięcie tego zadania z jednoczesnym zdjęciem obowiązku udzielania interpretacji indywidualnych, nie wpłynie negatywnie na stronę wydatkową JST
Rzecznik Praw Obywatelskich, Rzecznik Praw Podatnika i prokuratorzy			Możliwość uczestniczenia w toczącym się postępowaniu, w tym kontrolnym i czynnościach sprawdzających, na prawach strony.
Wojewódzkie sądy administracyjne, Naczelny Sąd Administracyjny	wojewódzkie sądy administracyjne - 16, Naczelny Sąd Administracyjny - 1	http://www.nsa.gov.pl	Zniesienie obowiązku wyczerpania toku instancji dla zaskarżenia decyzji organu podatkowego pierwszej instancji do wojewódzkiego sądu administracyjnego, gdy przedmiotem sporu, są wyłącznie przepisy prawa materialnego. Wprowadzenie możliwości kierowania przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych wniosku do Naczelnego Sądu Administracyjnego o wydanie uchwały abstrakcyjnej w zakresie stosowania prawa podatkowego.
Podatnicy podatku od towarów i usług oraz podatnicy podatku akcyzowego			Likwidacja podwyższonej 150 % stawki odsetek za zwłokę dla tych podatków.

5. Informacje na temat zakresu, czasu trwania i podsumowanie wyników konsultacji

Projekt ustawy zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny. Konsultacje publiczne przeprowadzone zostaną do dnia 7

września 2018 r.

W celu przeprowadzenia opiniowania i szerokich konsultacji publicznych projekt zostanie przekazany m.in. do następujących podmiotów:

1. Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego,
2. Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego,
3. Prezes Narodowego Banku Polskiego,
4. Prezes Komisji Nadzoru Finansowego,
5. Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów,
6. Przewodniczący Krajowej Rady Doradców Podatkowych,
7. Prezes Naczelnej Rady Adwokackiej,
8. Prezes Krajowej Rady Radców Prawnych,
9. Prezes Krajowej Rady Notarialnej,
10. Prezes Polskiej Izby Biegłych Rewidentów,
11. Zarząd Główny Stowarzyszenia Księgowych w Polsce,
12. Prezes Zarządu Polskiej Izby Biur Rachunkowych,
13. Prezes Związku Banków Polskich,
14. Kasa Krajowa Spółdzielczych Kas Oszczędnościowo – Kredytowych,
15. Prezes Związku Rzemiosła Polskiego,
16. Prezes Krajowej Izby Gospodarczej,
17. Rada Dialogu Społecznego,
18. Prezydent Konfederacji Lewiatan,
19. Prezes Business Centre Club,
20. Prezydent Pracodawców Rzeczypospolitej Polskiej,
21. Prezes Związku Przedsiębiorców i Pracodawców,
22. Przewodniczący Komisji Krajowej NSZZ „SOLIDARNOŚĆ”,
23. Przewodniczący Ogólnopolskiego Porozumienia Związków Zawodowych,
24. Przewodniczący Forum Związków Zawodowych
25. Prezes Zakładu Ubezpieczeń Społecznych
26. Prezes Krajowej Izby Rozliczeniowej S.A.

6. Wpływ na sektor finansów publicznych

(ceny stałe z r.)	Skutki w okresie 10 lat od wejścia w życie zmian [mln zł]												
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Łącznie (0-10)	
Dochody ogółem													
budżet państwa													
JST													
pozostałe jednostki (oddzielnie)													
Wydatki ogółem													
budżet państwa													
JST													
pozostałe jednostki (oddzielnie)													
Saldo ogółem													
budżet państwa													
JST													
pozostałe jednostki (oddzielnie)													

Źródła finansowania

W projekcie przewidziano szereg nowych rozwiązań, które służą ochronie praw podatnika w jego relacjach z organami podatkowymi oraz przyczynią się do zwiększenia skuteczności oraz efektywności wymiaru i poboru podatków. Przewiduje się, że proponowane w projekcie rozwiązania przyniosą korzyści długofalowe, m.in. w postaci ustabilizowania dochodów podatkowych. Jednakże ze względów ostrożnościowych wynikających z braku możliwości dokładnego oszacowania wpływu projektu na dochody publiczne, nie uwzględniono pozytywnego wpływu regulacji na sektor finansów publicznych, tj. budżet państwa i JST.

	<p>Należy podkreślić, iż celem projektu nie jest pobieranie dodatkowych opłat. Dochody uzyskane z opłat przewidzianych w projekcie zostaną przeznaczone na sfinansowanie kosztów administracyjnych związanych z funkcjonowaniem administracji skarbowej.</p> <p>Projekt m.in. ulepsza istniejące procedury i wprowadza nowe. Oszczędności jakie administracja osiągnie dzięki uproszczeniu i nowym niewładczym procedurom są trudne do skwantyfikowania. Przyniosą one głównie korzyści organizacyjne dla Krajowej Administracji Skarbowej polegające na lepszej alokacji zasobów.</p> <p>Wprowadzenie nowych rozwiązań może wiązać się z koniecznością poniesienia dodatkowych wydatków przez budżet państwa i jednostki samorządu terytorialnego.</p> <p>Wydatki budżetu państwa zostaną sfinansowane w ramach limitu części nr 19, której dysponentem jest minister właściwy do spraw budżetu, finansów publicznych i instytucji finansowych, a w przypadku wydatków ponoszonych przez jednostki samorządu terytorialnego z budżetów jednostek samorządu terytorialnego uchwalanych na dany rok.</p>
<p>Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń</p>	<p>I. Wpływ projektu na dochody sektora finansów publicznych</p> <p>Przewiduje się, że zaplanowane w projekcie nowe rozwiązania powinny przynieść korzyści dla sektora finansów publicznych w postaci:</p> <ul style="list-style-type: none"> – ustabilizowania dochodów podatkowych, – ograniczenia kosztów postępowań ponoszonych przez administrację skarbową oraz kosztów działalności Wojewódzkich Sądów Administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego, – lepszej alokacji zasobów w Krajowej Administracji Skarbowej. <p>Kwantyfikacja wskazanych korzyści w sposób ilościowy nie jest możliwa z uwagi na brak danych pozwalających na dokonanie przedmiotowych szacunków.</p> <p>Do działań, które mogą mieć pozytywny wpływ na sektor finansów publicznych zaliczono:</p> <ul style="list-style-type: none"> – przyspieszenie i ułatwienie komunikacji z podatnikiem, z uwagi na upowszechnienie komunikacji elektronicznej; – udoskonalenie przepisów regulujących funkcjonowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania; – wprowadzenie przedawnienia wymiaru i poboru zobowiązań podatkowych; – wprowadzenie możliwości orzekania o nadpłacie w decyzjach cząstkowych i po upływie okresu przedawnienia; – wprowadzenie efektywnego modelu postępowania podatkowego tj. ustanowienie specjalnej procedury postępowania w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych w kwocie do 5 tys. zł (wprowadzenie procedury uproszczonej) oraz wyeliminowanie postępowań dotyczących bagatelnych kwot podatku (tj. do 50 zł); – uporządkowanie nadzwyczajnych trybów wzruszenia decyzji ostatecznych; – sprecyzowanie przesłanek stosowania rygoru natychmiastowej wykonalności; – uporządkowanie zasad stosowania i miarkowania kar porządkowych; – ograniczenie kosztów postępowań – w związku z wprowadzeniem konsensualnych form załatwiania spraw podatkowych (umowy podatkowe, mediacja podatkowej, umowy o współdziałanie, procedura konsultacyjna – konsultacje skutków podatkowych transakcji). <p>Poniżej przedstawiono szczegółowe informacje dotyczące wybranych wyżej wymienionych rozwiązań.</p> <p>Upowszechnienie korespondencji elektronicznej</p> <p>Środki elektroniczne w nowej ordynacji są traktowane jako podstawowy sposób komunikowania się organu z podatnikiem oraz innymi instytucjami. Najważniejsze zmiany w tym obszarze to wprowadzenie obowiązku komunikowania się z organem podatkowym przy wykorzystaniu środków komunikacji elektronicznej przez przedsiębiorców, z wyjątkiem opodatkowanych wyłącznie kartą podatkową lub ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych oraz zniesienie ograniczenia w kontaktach za pomocą środków komunikacji elektronicznej z samorządowymi organami podatkowymi. Ponadto doprecyzowano przepisy o obowiązku posiadania przez profesjonalnych pełnomocników</p>

(adwokatów, radców prawnych, doradców podatkowych) adresów elektronicznych powiązanych z portalem podatkowym lub z systemem teleinformatycznym organu podatkowego, który obsługuje elektroniczną skrzynkę podawczą tego organu i umożliwia doręczanie pism tym pełnomocnikom. Wszystkie te regulacje nie tylko usprawnią kontakt, ale także zmniejszą koszty ponoszone przez organy podatkowe, w tym samorządowe organy podatkowe (koszty papieru, materiałów biurowych, zakupu, użytkowania i serwisu drukarek, koszty wysyłki i przechowywania dokumentów). Upowszechnienie korespondencji elektronicznej zmniejszy także koszty archiwizacji i składowania dokumentów (zmniejszenie zapotrzebowania na segregatory, szafy i powierzchnie do składowania dokumentów). Z uwagi na trudności w oszacowaniu kwot zmniejszenia wydatków odstąpiono od ujęcia tych oszczędności w dochodach.

Zawieszenie postępowania w celu uwzględnienia rozstrzygnięcia dotyczącego strony w innej sprawie

Wprowadzenie możliwości zawieszenia postępowania na wniosek strony lub z urzędu, za zgodą strony, gdy wobec strony toczy się inne postępowanie, w tym przed sądem, którego rozstrzygnięcie może mieć wpływ na treść wydawanej decyzji (art. 403 Ordynacji podatkowej) może przyczynić się do zmniejszenia liczby sporów, w tym liczby odwołań, a w konsekwencji do zmniejszenia liczby skarg i skarg kasacyjnych wnoszonych odpowiednio do wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego. W efekcie powinno nastąpić obniżenie całkowitych kosztów zawieszonych postępowań podatkowych oraz postępowania sądownoadministracyjnego zasądzonych na niekorzyść organów podatkowych. Ze względu na prawdopodobnie niewielkie oszczędności w powyższym obszarze i trudności w ich oszacowaniu odstąpiono od ujęcia tych oszczędności w dochodach.

Decyzje częściowe

Są to decyzje, w których określona jest jedynie część zobowiązania podatkowego, wskazana przez podatnika we wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub wynikająca z wniosku o przeprowadzenie procedury konsultacyjnej. Zobowiązanie podatkowe w przypadku wydania decyzji częściowej wynika po części z tej decyzji (stąd nazwa), a w pozostałym zakresie ze złożonej przez podatnika deklaracji podatkowej. Możliwość wydania takiej decyzji usprawni przebieg postępowań z wniosku podatnika, gdzie istnieje potrzeba określenia zobowiązania w niewielkim zakresie (np. podatnik wnioskuje o stwierdzenie nadpłaty w wysokości 100 zł w sytuacji, gdy zobowiązanie wynosi 1 mln zł). W takiej sytuacji organ nie musi prowadzić całego postępowania wymiarowego obejmującego całokształt stanu faktycznego mającego wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, tylko ograniczy się do rozstrzygnięcia co do wysokości podatku od przedmiotu wskazanego przez podatnika. Rozwiązanie to przyczyni się do zwiększenia efektywności prowadzonych postępowań podatkowych.

Wprowadzenie efektywnego modelu postępowania podatkowego

Przedstawione w projekcie nowe rozwiązania odnośnie przebiegu postępowania podatkowego przyczynią się do lepszej alokacji zasobów Krajowej Administracji Skarbowej skutkujących m.in. zwiększeniem zaangażowania w sprawach przynoszących wymierne korzyści dla budżetu państwa. Zgodnie z projektem zmiana procedury postępowania organów podatkowych dotyczyć będzie postępowań w sprawach:

- zobowiązań podatkowych opiewających na kwotę do 5 tys. zł, dla których przewidziano wprowadzenie specjalnej procedury uproszczonej oraz,
- dotyczących podatku poniżej 50 zł, w stosunku do których organy podatkowe nie będą miały obowiązku ich wszczynania, a w sprawach wszczętych będą uprawnione do ich umorzenia.

Obecnie postępowanie dotyczące 50 zł i 500 mln zł prowadzone jest według tych samych reguł. Obciąża to nadmiernie organy podatkowe i powoduje, że koszty postępowania są bardzo wysokie, często przekraczają kwotę uzyskanego podatku.

Postępowanie uproszczone

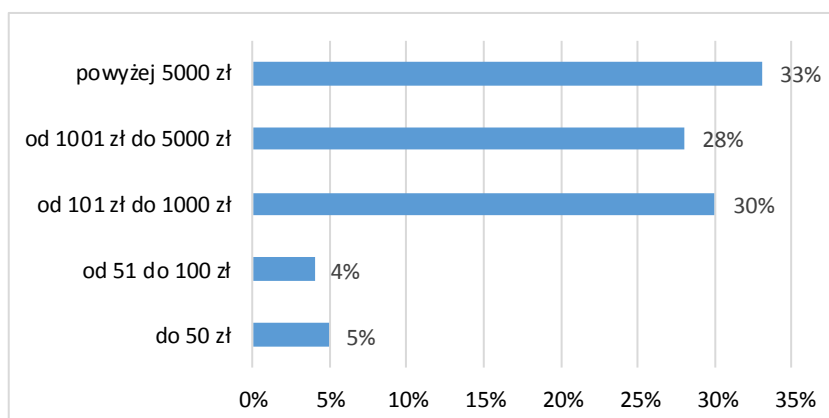
Zgodnie z projektem postępowanie uproszczone będzie prowadzone w sprawach, w których organ podatkowy będzie mógł, za zgodą strony, od razu wydać decyzję, jeżeli nie ma potrzeby prowadzenia postępowania dowodowego (stan faktyczny nie budzi wątpliwości) lub kwota podatku nie przekracza 5000 zł. Uproszczenie procedury spowoduje, że sprawy będą załatwiane szybko, w terminie nie dłuższym niż 14 dni. Tryb uproszczony usprawni załatwianie drobnych spraw, zmniejszy nakład pracy organów i koszty z tym związane. Wszczęcie i prowadzenie postępowania uproszczonego następuje na wniosek lub za zgodą strony. Strona będzie także decydować o ewentualnym złożeniu wniosku o doręczenie uzasadnienia decyzji i złożeniu odwołania. W takim przypadku trudno jest oszacować kwoty zmniejszenia wydatków. Stąd odstąpiono od ujęcia tych oszczędności w dochodach.

Zaniechanie postępowań dotyczących bagatelnych kwot podatku

W odniesieniu do spraw, których przedmiotem są zobowiązania o niewielkich, bagatelnych kwotach tj. do 50 zł, mając na uwadze fakt, iż kwota zobowiązania podatkowego w wielu przypadkach nie pokrywa kosztów administracji skarbowej wynikających z nakładów pracy związanych z prowadzeniem postępowania, przygotowaniem rozstrzygnięcia, doręczenia pism itp. uznano, iż z uwagi na marginalny wpływ ww. postępowań na budżet państwa zasadne jest odstąpienie od ich procedowania na rzecz prowadzenia postępowań w sprawach przynoszących wymierne korzyści dla budżetu państwa.

W projekcie wprowadzono zakaz procesowy polegający na niewszczynaniu z urzędu oraz umarzaniu wszczętego z urzędu postępowania, dotyczy sytuacji gdy spodziewana kwota uszczuplenia nie przekracza kwoty 50 zł. W zakresie podatków stanowiących dochody jednostek samorządu terytorialnego, gdzie zazwyczaj wymierzone są niższe kwoty zobowiązań oraz różnie, w zależności od specyfiki i obszaru gminy, mogą kształtować się koszty postępowania, rada gminy będzie uprawniona do wprowadzenia wskazanej wyżej reguły oraz ewentualnego obniżenia ustawowo określonego limitu bagatelności wszczęcia lub prowadzenia postępowania podatkowego. Wprowadzana regulacja powinna pozwolić na dokonanie oszczędności w wydatkach na nieefektywne postępowania wymiarowe. Z uwagi na trudności w oszacowaniu kwot zmniejszenia wydatków odstąpiono od ujęcia tych oszczędności w dochodach.

Z danych Ministerstwa Finansów wynika, że rozkład procentowy postępowań podatkowych w sprawie określenia wysokości zobowiązania lub orzeczenia odpowiedzialności podatkowej kształtował się następująco:



Źródło: Dane własne MF

Z wyżej powołanych danych wynika, że 67% postępowań podatkowych prowadzonych było w sprawach dotyczących zobowiązań opiewających na kwotę do 5 tys. zł, w tym 5% w sprawach dotyczących bagatelnych kwot podatku (do 50 zł).

Oznacza to, że ok. 2/3 postępowań podatkowych w tych sprawach mieści się w przedziale kwotowym poniżej 5 tys. zł. Ostrożnie zakładając, że tylko połowa stron postępowania wyrazi

zgodę na taki model to nadal oznaczałoby, że 1/3 postępowań będzie prowadzona w modelu uproszczonym.

Jednocześnie w ok 5%, spraw ze względu na limit bagatelności, nie byłoby konieczności prowadzenia postępowania w sprawie (niewszczynanie postępowania lub umorzenie wszczętego), co umożliwi skupienie działań kontrolnych (podatkowych) na najpoważniejszych sprawach, w szczególności związanych z wyłudzeniami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania. Proponowana zmiana spowoduje również obniżenie kosztów prowadzonych postępowań i oszczędność czasu podatnika.

Wpływ wprowadzenia konsensualnych form załatwiania spraw podatkowych (umowy podatkowe, mediacja podatkowa, umowy o współdziałanie, procedura konsultacyjna – konsultacje skutków podatkowych transakcji) na dochody publiczne

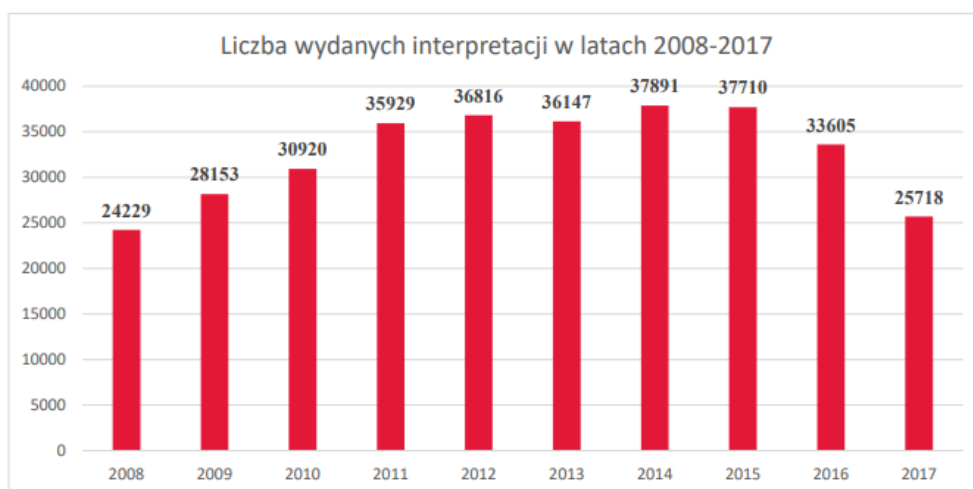
Informowanie i wsparcie jako niewładcza forma załatwiania spraw, oddziałuje pozytywnie na prawidłowość samoobliczenia podatku przez zobowiązanych.

Prawidłowość, że im większa wiedza podatników na temat treści prawa podatkowego, tym lepsze warunki wywiązywania się przez nich z obowiązków wynikających z prawa podatkowego oraz korzystania przez nich z ich praw, nie wymaga dowodu. Odpowiednia wiedza jest warunkiem *sine qua non* postępowania w zgodzie z normami prawa podatkowego. Ponadto fakt, że przyjazna administracja podatkowa w sposób komunikatywny i otwarty wspiera podatników w przestrzeganiu prawa wzmacnia ich motywację do takiego postępowania (jest to prawidłowość potwierdzona licznymi badaniami prowadzonymi w ramach psychologii ekonomicznej tzw. *tax compliance*).

Przekonanie o wpływie na poziom dobrowolnego wypełniania obowiązków podatkowych wyrażono także w dokumencie „System obsługi i wsparcia podatnika” (por. np.: „wprowadzane zmiany mają na celu maksymalizację poziomu dobrowolnego wypełniania obowiązków podatkowych oraz zapewnienie podatnikom wysokiej jakości obsługi w warunkach jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego”, s. 24).

Ponadto, zauważyć należy, że na stale wysokim poziomie utrzymuje się liczba interpretacji indywidualnych wydawanych Krajową Informacją Skarbową (źródło: dane MF: <http://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja+z+dzia%C5%82alno%C5%99Bci+KIS+za+rok+2017.pdf>):

Liczba wydanych interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego w latach 2008-2017



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych statystycznych KIS

Uregulowanie innych form pozyskiwania przez podatników informacji podatkowych, wraz z wiążącą się z nimi ochroną prawną, przyczyni się do zmniejszenia liczby wniosków

o wydanie interpretacji indywidualnych.

Procedura konsultacyjna

Procedura konsultacyjna wypełnia lukę prawną uniemożliwiającą uzyskanie stanowiska co do skutków prawnych transakcji, a tym samym pozyskanie pewności konsekwencji podatkowych operacji gospodarczej *ex ante* (tj. przed wywiązaniem się sporu co do jej skutków podatkowych). Brak takiej możliwości potwierdza orzecznictwo sądów administracyjnych (wyrok NSA z dnia 25 lutego 2014 r., II FSK 484/12 i wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 grudnia 2012 r., III SA/Wa 1800/14). Wprowadzenie procedury konsultacyjnej pozwoli usunąć ten brak – zaspokoić potrzebę, która zgodnie z przytoczonym orzecznictwem nie może zostać zaspokojona w trybie interpretacyjnym.

Wprowadzenie procedury jest odpowiedzią na zgłaszane przez podatników postulaty przeprowadzenia przez organ podatkowy kontroli poprawności ich rozliczeń podatkowych na ich wnioski. Dotyczy to zwłaszcza podatników, którzy dokonali skomplikowanych operacji gospodarczych (np. przekształceń) i nie są pewni, czy nie popełnili błędów wywołujących negatywne skutki podatkowe. W takiej sytuacji będą oni mogli wnioskować do organu podatkowego o wydanie decyzji w sprawie skutków podatkowych transakcji, których byli stroną lub uczestnikiem. W decyzji tej organ podatkowy może określić prawidłową kwotę podatku w przypadku, gdy stwierdzi, że podatnik źle określił wysokość podatku w deklaracji. Procedura ta różni się od interpretacji indywidualnych nie tylko możliwością wydania decyzji określającej. W trakcie procedury konsultacyjnej organ podatkowy nie ogranicza się jedynie do analizy danych przedstawionych przez podatnika (tak jest przy interpretacjach), ale faktycznie bada całość dokumentacji u podatnika w celu stwierdzenia poprawności przeprowadzonych przez niego rozliczeń.

Jest to więc „kontrola na zamówienie”, która musi wiązać się z uiszczeniem opłaty, podobne jak przy porozumieniach w sprawach cen transakcyjnych. W toku postępowania podatnikowi przysługują liczne prawa, które pozwalają mu lepiej niż w postępowaniu standardowym realizować swój interes.

Wysokość opłaty od wniosku o konsultację wyniesie 1% wartości transakcji będącej przedmiotem konsultacji, przy czym dla konsultacji dotyczącej:

- 1) transakcji niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – nie mniej niż 500 zł i nie więcej niż 2 000 zł;
- 2) transakcji związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i wniosków składanych przez:
 - a) mikroprzedsiębiorców i małych przedsiębiorców w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców – nie mniej niż 1000 zł i nie więcej niż 15 000 zł,
 - b) średnich przedsiębiorców w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców – nie mniej niż 2500 zł i nie więcej niż 50 000 zł,
 - c) pozostałych przedsiębiorców w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców – nie mniej niż 5000 zł i nie więcej niż 100 000 zł.

W razie niemożności ustalenia wartości transakcji będącej przedmiotem konsultacji opłata od wniosku o konsultację będzie miała charakter ryczałtowy tzn. jej wysokość będzie równa połowie wartości górnej granicy przedziałów kwotowych wskazanych powyżej, czyli odpowiednio 1.000 zł, 7.500 zł, 25.000 zł i 50.000 zł.

Zgodnie z projektem dochody z tytułu opłaty za konsultację będą stanowić

- dochód budżetu jednostki samorządu terytorialnego - w przypadku gdy organem właściwym w zakresie podatku, którego dotyczy konsultacja, jest samorządowy organ podatkowy (wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta lub marszałek województwa),
- dochód budżetu państwa - w pozostałych przypadkach.

Wysokość dochodów publicznych możliwych do uzyskania w ciągu roku z tytułu opłaty za konsultację zależy od:

- liczby wniosków o konsultację;

- wartości transakcji;
- czasu realizacji procedury konsultacyjnej;
- kosztów realizacji nowej procedury przez administrację skarbową (m.in. kosztów związanych z organizacją spotkania uzgodnieniowego).

Z uwagi jednak na brak danych szacunkowych pozwalających na predykcję ilości wskazanych postępowań, w określeniu wysokości wpływów budżetowych wynikających z projektu nie zostały one uwzględnione. Wprawdzie, zgodnie z treścią przepisów projektowanych w przedmiotowej ustawie, wzrost wpływów budżetowych może nastąpić również w związku z uzyskanymi wpływami z tytułu opisywanych opłat, to jednak wprowadzenie instytucji procedury konsultacyjnej pomyślane jest w tym przypadku przede wszystkim jako konstrukcja o charakterze wspomagającym podatników w dokonywaniu rozliczeń podatkowych oraz wspierających relacje organ – podatnik, stanowiąc odpowiedź na zgłaszane przez podatników postulaty. W związku z tym należy założyć, że opłaty te stanowiąc będą jedynie ułamek wpływów budżetowych (uwzględniając pośrednie wpływy budżetowe wynikające z charakteru instytucji i jej oddziaływania na podatników), oraz nie mogą stanowić o ocenie zasadności wprowadzenia przedmiotowej instytucji.

Dodatkowo należy wskazać, iż skutkiem pośrednim wprowadzenia procedury konsultacyjnej może być ograniczenie kosztów postępowań administracyjnosądowych ponoszonych przez administrację skarbową oraz kosztów działalności Wojewódzkich Sądów Administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego z uwagi na ograniczenie liczby skarg wniesionych w sprawach podatkowych.

O potrzebie wprowadzenia omawianej instytucji prawnej świadczą jednak doświadczenia innych jurysdykcji podatkowych, które wprowadziły podobne rozwiązania. Obowiązują one z sukcesem np. w Stanach Zjednoczonych *Pre-Filing Agreement Program* <http://www.irs.gov/Businesses/Pre-Filing-Agreement-Program>. Doświadczenia administracji skarbowej Stanów Zjednoczonych w zakresie procedury konsultacyjnej wskazują, iż instytucja ta przyniosła wymierne korzyści podatnikom i administracji skarbowej w szczególności w postaci oszczędności kosztów postępowania.

Umowa podatkowa

Zgodnie z projektem, umowa podatkowa jest nową instytucją procedury podatkowej. Dotyczy ona konsensualnego sposobu załatwiania spraw podatkowych poprzez zawarcie umowy podatkowej między podatnikami a organami podatkowymi. Przyjęto, że umowa podatkowa nie zastępuje decyzji podatkowej – tj. samodzielnie nie rozstrzyga sprawy.

Możliwość zastosowania tej procedury została ograniczona do określonych wskazanych w ustawie przypadków obejmujących zastosowanie m.in. do ustaleń stanu faktycznego, ustalenia wartości lub charakteru transakcji, czynności lub zdarzenia, czy też zastosowania ulg w spłacie zobowiązań (np. ilość rat albo termin odroczenia podatku).

Proponowane konsensualne załatwianie spraw (w tym podatkowych) może przyczynić się, w sposób pośredni, do wzrostu wysokości dochodów sektora finansowego. Efektem wprowadzenia takiej procedury jest bowiem wpływ na sprawność, szybkość i prostotę rozliczenia oraz przebieg samego postępowania. Wprowadzenie procedury opartej na zasadzie konsensusu przyczynić może się do oszczędności czasu i środków finansowych obu stron (potencjalnego lub zaistniałego) sporu, zwiększa efektywność działania organów podatkowych, pozwala na odciążenie sądów administracyjnych. Podstawową korzyścią wynikającą z instytucji jest załatwienie sprawy w sposób, w którym obie strony są usatysfakcjonowane. Taki sposób rozpatrzenia sprawy podatkowej daje szansę dobrowolnego wykonania zobowiązania podatkowego przez podatnika, ograniczając konieczność ponoszenia kosztów związanych z egzekucją zobowiązań podatkowych.

Proponowane rozwiązanie wpłynie także na zwiększenie efektywności prowadzonych sporów podatkowych poprzez wygaszenie części z nich, ograniczenie kosztów postępowań, w tym kosztów procesowych. Nastąpi również zmniejszenie współczynnika zaskarżalności decyzji podatkowych przez odwołania i skargi do sądów administracyjnych, a w konsekwencji zmniejszenie obciążeń dla organów odwoławczych oraz sądów.

Kwantyfikacja wskazanych oszczędności w sposób ilościowy nie jest możliwa z uwagi na brak danych pozwalających na dokonanie przedmiotowych szacunków.

Mediacja podatkowa

Na potencjał mediacji podatkowej wskazują doświadczenia z wdrożenia programów pilotażowych stosowania alternatywnych metod rozwiązywania sporów podatkowych przez brytyjskie służby podatkowe i celne *Her Majesty's Revenue and Customs* (HMRC). Sukces tych programów doprowadził do przyjęcia form wspomaganego ADR – koncyliacji i mediacji w bieżącej działalności HMRC.

Z Raportu HMRC podsumowującego efekty zrealizowanego w 2011 r. programu pilotażowego facylitacji/mediacji dla małych i średnich przedsiębiorstw oraz osób fizycznych wynika, że porozumienie zawarto w 58% spraw zaś częściowe porozumienie 8% spraw – przytoczone dane wskazują na dużą skuteczność tej instytucji.

(źródło: raport

<http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130605115351/http://www.hmrc.gov.uk/news/adr-public-eval-report.pdf>).

Ponadto wyniki programu pilotażowego facylitacji oraz mediacji dla spraw dużych i złożonych (*large and complex*), przeprowadzonego przez brytyjskie organy podatkowe w okresie lipiec 2011 r. - marzec 2012 r., wskazują, że facylitacja/mediacja zakończyła się sukcesem w 35% spraw.

(źródło: raport

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/236489/3852_ADR_Evaluation_Report_accessible.pdf).

Przewiduje się, że wprowadzenie mediacji wpłynie na poprawę relacji między podatnikami a organami podatkowymi oraz zwiększy efektywność realizacji zobowiązań podatkowych.

Z uwagi na brak reprezentatywnych danych odstąpiono od kwantyfikacji dochodów w tym zakresie.

Umowa o współdziałanie

Istotą tej umowy jest współdziałanie podatnika z organem podatkowym w zakresie jego zobowiązań podatkowych. Oparta jest ona na całkowitej transparentności działań podatnika, który informuje organ o wszelkich istotnych i kontrowersyjnych kwestiach, mających wpływ na wysokość płaconych przez niego podatków. Organ podatkowy wie, co się dzieje u podatnika, a podatnik w zamian ma pewność poprawności jego rozliczeń podatkowych. Takie współdziałanie nie może z uwagi na jego specyfikę być powszechnie wykorzystywane w relacjach organ – podatnik. Umowa o współdziałanie może zostać zawarta jedynie na wniosek podatnika o istotnym znaczeniu gospodarczym. Z założenia może ona dotyczyć największych podmiotów gospodarczych, których lista będzie ustalona przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych po zasięgnięciu opinii Rady Dialogu Społecznego oraz Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu.

Ograniczenie kosztów postępowań

Przewiduje się, że wprowadzenie wyżej omówionych konsensualnych form załatwiania spraw podatkowych (umowy podatkowe, mediacja podatkowej, umowy o współdziałanie, procedura konsultacyjna – konsultacje skutków podatkowych transakcji) przyczyni się do ograniczenia kosztów postępowań sądowo administracyjnych (przykładowo, wysokość postępowania sądowo administracyjnego zasądzonych na niekorzyść organów podatkowych w 2014 r. wyniosły 9 506 021,58 zł.).

Obserwowany w ostatnich latach niekorzystny trend wzrostowy w odniesieniu do liczby spraw sądowo administracyjnych ze skarg w sprawach podatkowych miał bezpośredni wpływ na wzrost kosztów postępowań sądowo administracyjnych ponoszonych przez administrację skarbową. W latach 2009-2015 liczba skarg wniesionych do Wojewódzkich Sądów Administracyjnych (bez uwzględnienia skarg na interpretacje indywidualne) wzrosła o 50,71% tj. z poziomu 17.027 do 25.663 (źródło: statystyki WSA, www.nsa.gov.pl).

Jak wynika z danych Ministerstwa Finansów wartość kosztów postępowań sędziowskich administracyjnych ponoszonych przez administrację skarbową systematycznie wzrasta. Przykładowo w latach 2012 – 2014 koszty postępowań zasądzonych od organów podatkowych na rzecz stron postępowań podatkowych wzrosły z poziomu 5.728.617 zł w 2012 r., 7.869.371 zł w 2013 r. do 9.506.022 zł w 2014 r. (źródło: dane MF).

Znaczna część decyzji podatkowych wydanych w II instancji jest zaskarżana do wojewódzkich sądów administracyjnych – w latach 2012-2014 dla administracji podatkowej: 35,43%, 37,94% i 39,78% (źródło: dane MF). Znaczna część wyroków wydanych w sprawach podatkowych przez wojewódzkie sądy administracyjne jest zaskarżana do NSA – w latach 2012-2014 dla administracji podatkowej: 45,64%, 40,26% i 38,37%; większość skarg kasacyjnych składają strony postępowania podatkowego (źródło: dane MF).

W latach 2012-2014 wśród decyzji podatkowych wydanych w I instancji, od których wniesiono odwołanie, te, w przypadku których przedmiotem sporu była poprawność ustaleń faktycznych, stanowiły: dla administracji podatkowej 70,73%, 71,95% i 67,74%; źródło: dane MF).

W latach 2012-2014 r. dla administracji podatkowej w ogólnej liczbie postępowań sędziowskich administracyjnych w sprawach podatkowych postępowania zakończone wyrokiem uwzględniającym skargę lub skargę kasacyjną strony postępowania podatkowego, albo oddalającą skargę kasacyjną organu podatkowego stanowiły dla administracji podatkowej 24,42%, 29,22% i 28,95%; w przypadku sporów o przedmiocie, którego wartość przekracza 100.000 zł, wartości te wynosiły, odpowiednio: 23,66%, 35,96% i 32,21% (współczynnik wygranych organów administracji podatkowej był zatem w tym przypadkach co do zasady niższy).

Koszty te oczywiście stanowią jedynie część kosztów prowadzenia postępowań zakończonych przegraną, jakie ponoszą same organy podatkowe, i jeszcze mniejszą część kosztów tych postępowań w ogóle, tj. ponoszonych przez wszystkich uczestników (znaczące nakłady na takie postępowania ponoszą bowiem także strony postępowania podatkowego - podatnicy; koszty pociągają za sobą także działania sądów administracyjnych w tych sprawach).

Wysokie i w części nieuzasadnione, gdyż takie, których można uniknąć poprzez zawarcie umowy, mogą być także koszty ponoszone przez podatników i organy podatkowe w sprawach zakończonych ostatecznie przegraną organów podatkowych; także w tych sprawach konsensualne rozwiązanie sporu jest bardziej efektywne, a przez to – pożądane.

Całokształt tych danych wskazuje na potrzebę udoskonalenia sposobów rozwiązywania sporów podatkowych. Miarą sukcesu w tym zakresie będzie m.in. spadek wartości współczynnika zaskarżalności decyzji podatkowych oraz współczynnika spraw przegrywanych przez organy podatkowe.

II. Wydatki budżetu państwa związane z projektem

Do rozwiązań mogących mieć wpływ na wydatki budżetu państwa zaliczono utworzenie nowych instytucji tj.:

- 1) mediacji podatkowej,
- 2) umowy podatkowej,
- 3) umowy o współdziałanie tzw. *cooperative compliance*,
- 4) procedury konsultacyjnej (konsultacji skutków podatkowych transakcji).

Największy ciężar kosztów dla budżetu państwa może wynikać z utworzenia instytucji mediacji podatkowej z uwagi na konieczność zaangażowania podmiotów zewnętrznych (mediatorów) w działalność tej instytucji.

Poniżej przedstawiono szczegółowe informacje odnośnie wydatków budżetu państwa związanych z powołaniem ww. instytucji.

Mediacja podatkowa

Założenia przyjęte do oszacowania wysokości wydatków

Na wydatki budżetowe związane z utworzeniem i funkcjonowaniem instytucji mediacji podatkowej składają się następujące grupy kosztów:

1. koszty wynagrodzeń mediatorów (zgodnie z projektem rozporządzenia Ministra Finansów, stanowiącym akt wykonawczy do projektu ustawy, wysokość wynagrodzenia mediatora za przeprowadzenie mediacji wyniesie 100 zł za każdą godzinę pracy, jednak nie więcej niż 2000 zł na całość mediacji);
2. koszty wynikające z obowiązku zwrotu mediatorom udokumentowanych i niezbędnych wydatków poniesionych w związku z prowadzoną mediacją. Zgodnie z projektem rozporządzenia Ministra Finansów, stanowiącym akt wykonawczy do projektu ustawy do kosztów tych zaliczono:
 - a) koszty z tytułu podróży służbowych,
 - b) koszty wynajmu pomieszczenia niezbędnego do przeprowadzenia posiedzenia mediacyjnego (w wysokości nieprzekraczającej 70 zł na jedno posiedzenie),
 - c) koszty korespondencji (w wysokości nieprzekraczającej 30 zł),
3. koszty zaangażowania podmiotów trzecich np. biegłych w zakresie informacji specjalistycznych.

Do oszacowania kosztów mediacji przyjęto, że wysokość kosztów poniesionych przez mediatorów z tytułu jednej podróży służbowej winna wynieść nie więcej niż 100 zł, a liczba podróży służbowych związanych z mediacją nie więcej niż 2.

Biorąc pod uwagę powyższe założenia średni koszt jednej mediacji oszacowano na 4.300 zł, w tym:

- 2000 zł – z tytułu wynagrodzenia mediatora,
- 2000 zł – zryczałtowane koszty usług obcych koniecznych do przeprowadzenia mediacji (np. biegłych),
- 200 zł – z tytułu podróży służbowych związanych z mediacją,
- 70 zł – z tytułu wynajęcia pomieszczenia na mediację,
- 30 zł – z tytułu korespondencji mediatora.

Ponieważ wysokość rocznych wydatków budżetu państwa związanych z mediacją podatkową uzależniona jest stricte od liczby przeprowadzonych w ciągu roku mediacji. Do ustalenia średniorocznej liczby mediacji przyjęto następujące założenia:

- Przedmiotem odniesienia do ustalenia liczby spraw stanowiących przedmiot mediacji może być średnioroczna liczba spraw, w których podatnik wniósł skargę do sądu administracyjnego od decyzji wydanej w II instancji przez administrację podatkową. W latach 2012 - 2014 liczba skarg wniesionych przez podatników kształtowała się następująco 4916; 5380; 5323, co daje średnio 5206 spraw rocznie.
- Jednakże biorąc pod uwagę przewidziany w projekcie tryb przeprowadzania mediacji tj. wszczynanie mediacji z chwilą doręczenia mediatorowi postanowienia organu podatkowego oraz ustalony na ok. 2 miesiące czas trwania mediacji oraz uwzględniając charakter spraw podlegających wskazanej procedurze¹, przewiduje się, że w pierwszym roku funkcjonowania tej instytucji średniorocznie przeprowadzonych zostanie ok. 20-30 mediacji. W kolejnych latach przewiduje się, że liczba ta może ulec zwiększeniu do ok. 100 mediacji rocznie.

Zgodnie z projektem koszt mediacji zostanie pokryty w połowie przez organ, przed którym toczy się postępowanie oraz w połowie przez stronę postępowania.

Przewiduje się, że 90% mediacji będzie prowadzonych przed centralnymi organami podatkowymi, 10% przed samorządowymi organami podatkowymi.

Mając na uwadze wszystkie wyżej wskazane założenia, przewiduje się, że średni wydatki

¹ Przewiduje się, że mediacja będzie miała zastosowanie w szczególności do spraw charakteryzujących się skomplikowanym stanem faktycznym o wysokim poziomie wymiaru i w konsekwencji będzie dotyczyła głównie podatków stanowiących dochód budżetu państwa.

sektora finansów publicznych związane z utworzeniem i funkcjonowaniem instytucji mediacji podatkowej w latach 2020-2030 kształtować będą się następująco:

	2 020 r.	2 021 r. i w latach następnych
Liczba mediacji w ciągu roku	20-30	100
Średni koszt 1 mediacji [w zł]	4 300	4 300

Koszty związane z organizacją mediacji zostaną skompensowane poprzez korzyści, jakie zostaną osiągnięte w związku z przewidywanym zmniejszeniem liczby sporów podatkowych, w tym zmniejszenie liczby odwołań, a w konsekwencji zmniejszenie liczby skarg i skarg kasacyjnych wnoszonych odpowiednio do wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego. W efekcie powinno nastąpić obniżenie całkowitych kosztów postępowania sądowoadministracyjnego zasądzonych na niekorzyść organów podatkowych (które przykładowo w 2014 r. wyniosły 9 506 021,58 PLN).

Wydatki budżetów jednostek samorządu terytorialnego związane z projektem

Zgodnie z projektem jednostki samorządu terytorialnego będą współuczestniczyć w finansowaniu kosztów ustanowienia instytucji – mediacji podatkowej. Udział JST w rocznych kosztach funkcjonowania ww. instytucji wyniesie 10%.

Podatkowe Centrum Kompetencyjne Podatków Lokalnych

Koszty związane z wprowadzeniem Centrum Kompetencyjnego Podatków Lokalnych zostały oszacowane w OSR do projektu Ustawa – Przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa i ustawę o Rzeczniku Praw Podatnika.

Realizacja innych nowych zadań określonych w projekcie nie powinna spowodować zmiany poziomu wydatków w stosunku do wielkości wynikających z obowiązujących przepisów.

7. Wpływ na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym funkcjonowanie przedsiębiorców oraz na rodzinę, obywateli i gospodarstwa domowe

		Skutki						
Czas w latach od wejścia w życie zmian		0	1	2	3	5	10	Łącznie (0-10)
W ujęciu pieniężnym (w mln zł, ceny stałe z r.)	duże przedsiębiorstwa							
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw							
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe							
W ujęciu niepieniężnym	duże przedsiębiorstwa	Przyjęcie proponowanych rozwiązań określonych w projekcie ordynacji podatkowej pozytywnie zmieni relacje między zobowiązanym a organem podatkowym i w konsekwencji spowoduje zwiększenie zaufania podatników do organów podatkowych. Propozycje nowych procedur zmniejszą liczbę kontroli u przedsiębiorców (m.in. poprzez wprowadzenie procedury konsultacyjnej, mediacji czy uproszczenie prowadzenia postępowania), co pozytywnie wpłynie na ich rozwój.						
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw	Przyjęcie proponowanych rozwiązań określonych w projekcie ordynacji podatkowej pozytywnie zmieni relacje między zobowiązanym a organem podatkowym i w konsekwencji spowoduje zwiększenie zaufania podatników do organów podatkowych. Propozycje nowych procedur zmniejszą liczbę kontroli u przedsiębiorców (m.in. poprzez wprowadzenie procedury konsultacyjnej, mediacji czy uproszczenie prowadzenia postępowania), co						

		pozytywnie wpłynie na ich rozwój.
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe	Przedmiotowy projekt nie wywiera bezpośredniego wpływu na rodzinę, obywateli oraz gospodarstwa domowe.
	Przedsiębiorstwa o znaczeniu strategicznym	Przyjęcie proponowanych rozwiązań, a w szczególności wynikającego z rozdziału 6 Działu IV – „Umowa o współdziałanie”, przyczyni się do rozwoju tej grupy przedsiębiorców. Realizowana na tej podstawie bieżąca kontrola tych podatników umocni proces samoobliczenia podatków, zwiększy pewność w prawidłowym realizowaniu tego obowiązku, zmniejszy koszty funkcjonowania tej grupy przedsiębiorców z uwagi na mniejsze potrzeby korzystania z zewnętrznych firm doradzających i wspierających w sprawach podatkowych.
Niemierzalne		Wszelkie poniesione koszty, związane z wejściem w życie projektu, ułatwiające prowadzenie działalności gospodarczej od strony obszaru pomocniczego jakim jest obowiązek zapewnienia prawidłowej obsługi rachunkowej i podatkowej, do prawidłowego rozliczenia należności z budżetem państwa, zwrócą się w przyszłości wielokrotnie w ramach zwiększonych wpływów budżetowych związanych z rozwojem przedsiębiorczości. Również istotnym elementem jest zwiększenie zaufania zobowiązanych do organów podatkowych w wyniku realizacji przewidzianych przez projekt niewładczych form rozstrzygania spraw podatkowych. Zwiększy się tym samym dobrowolne wykonanie powinności wynikających z obowiązujących przepisów prawa.
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	<p>W sprawach o bagatelny charakterze, w których koszty wymiaru są wyższe niż wymierzany podatek, od wymiaru należy odstąpić. Rada gminy, rada powiatu oraz sejmik województwa mogą postanowić w jakich przypadkach reguły związane limitem bagatelności stosuje się do podatków stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego.</p> <p>Przykładowe dane dotyczące ilości składanych w danym roku informacji na podatek od nieruchomości:</p> <p>Łódź: 2012 r. - 16.890, 2013 r. - 17.487, 2014 r. - 16.141 Kraków: 2012 r. - 14.784, 2013 r. - 13.523, 2014 r. - 12.636 Katowice: 2012 r. - 4.800, 2013 r. - 6.851, 2014 r. - 8.927 Wrocław: 2012 r. - 11.766, 2013 r. - 14.894, 2014 r. - 15.869 Gdańsk: 2012 r. - 4.848, 2013 r. - 2.337, 2014 r. - 3.448</p> <p>Uzyskane dane potwierdzają również, że marginalne znaczenie przy doręczeniach ma forma elektroniczna, która nie generuje takich kosztów, jak doręczenia za pośrednictwem operatora pocztowego lub pracowników organu podatkowego. Doręczenia przez operatora pocztowego dominują w praktyce gminnych organów podatkowych.</p> <p>Brak obowiązku wydawania decyzji podatkowych na niskie kwoty podatku oraz rezygnacja w uproszczonym postępowaniu z doręczenia postanowienia o wszczęciu oraz postanowienia o wyznaczeniu terminu do zapoznania się z materiałami sprawy, będzie skutkowało znacznym zmniejszeniem kosztów prowadzonych postępowań. W sprawach prostych, w których aktualnie doręcza się zasadniczo trzy pisma: postanowienie o wszczęciu, postanowienie o wyznaczeniu terminu do zapoznania się z materiałami sprawy oraz decyzję, pozostanie wyłącznie obowiązek doręczenia decyzji. W zakresie kosztów doręczeń koszty postępowania zostaną więc w tych przypadkach ograniczone o 2/3. Do tego należy dodać koszty osobowe oraz biurowe, które zaoszczędzą gminy w związku z brakiem wydawania wskazanych postanowień.</p> <p>Nastąpi więc istotnie zmniejszenie kosztów postępowania również w jednostkach samorządu terytorialnego.</p> <p>Z danych uzyskanych z Ministerstwa Finansów wynika, że w latach 2012-2014 naczelnicy urzędów skarbowych odmawiali udzielenia ulgi w podatkach stanowiących dochód gmin w ok. 550 przypadkach, mimo uzyskania pozytywnej opinii beneficjenta tych podatków. Fakt</p>	

	ten potwierdza zasadność przekazania pełnego władztwa w zakresie decydowania o dochodach własnych organom podatkowym gmin.
--	--

8. Zmiana obciążeń regulacyjnych (w tym obowiązków informacyjnych) wynikających z projektu

nie dotyczy

Wprowadzane są obciążenia poza bezwzględnie wymaganymi przez UE (szczegóły w odwróconej tabeli zgodności).	<input type="checkbox"/> tak <input checked="" type="checkbox"/> nie <input type="checkbox"/> nie dotyczy
<input checked="" type="checkbox"/> zmniejszenie liczby dokumentów <input checked="" type="checkbox"/> zmniejszenie liczby procedur <input checked="" type="checkbox"/> skrócenie czasu na załatwienie sprawy <input type="checkbox"/> inne:	<input type="checkbox"/> zwiększenie liczby dokumentów <input checked="" type="checkbox"/> zwiększenie liczby procedur <input type="checkbox"/> wydłużenie czasu na załatwienie sprawy <input type="checkbox"/> inne:
Wprowadzane obciążenia są przystosowane do ich elektronizacji.	<input checked="" type="checkbox"/> tak <input type="checkbox"/> nie <input type="checkbox"/> nie dotyczy

Komentarz:

- 1) Zaproponowane rozwiązania przyczynią się do zmniejszenia liczby dokumentów gromadzonych przez zobowiązanych jak i przez organy podatkowe. Związane jest to m.in. ze zmianami w zakresie przedawnienia wymiaru i poboru zobowiązań podatkowych, zwiększenia znaczenia interpretacji ogólnych, zdefiniowania prawa podatnika do uzyskania ze strony organów podatkowych informacji w zakresie prawa podatkowego oraz wsparcia w samodzielnym, prawidłowym i dobrowolnym wykonywaniu obowiązków podatkowych. Realizacja tych rozwiązań spowoduje zmniejszenie w przyszłości zapotrzebowania na interpretację indywidualną.
- 2) Zmniejszenie procedur związane jest m.in. z bezdecyzyjnym zwrotem nadpłaty, likwidacją podwyższonej stawki odsetek za zwłokę.
- 3) Skrócenie czasu na załatwienie sprawy związane jest m.in. z wyżej wskazanym zliberalizowaniem przepisów dotyczących nadpłat, wprowadzeniem postępowania uroszczonego, możliwością zaskarżenia decyzji organu I instancji gdy przedmiotem zarzutu są wyłącznie przepisy prawa materialnego, możliwością zawierania umów podatkowych.
- 4) Zwiększenie liczby procedur przyczyni się w rzeczywistości do jak najmniej konfliktowego załatwienia sprawy. Przykładem tego są projektowane przepisy w zakresie umowy podatkowej i mediacji. Nowe procedury jak już wyżej wskazano spowodują skrócenie czasu trwania postępowania.
- 5) Projekt nie nakłada dodatkowych obciążeń na podatników. Rozwiązania, które zaproponowano w projektowanym akcie prawnym mają na celu wsparcie ich praw bez uszczerbku dla interesu publicznego.

9. Wpływ na rynek pracy

Wejście w życie ordynacji podatkowej wpłynie korzystnie, co wcześniej szczegółowo opisano, na rozwój przedsiębiorstw. Rozwiązania te będą miały pozytywny wpływ na rynek pracy. Rozwój przedsiębiorstw (dużych, w tym o znaczeniu strategicznym, średnich, małych i mikro) spowoduje zwiększenie ich konkurencyjności na rynku krajowym i zagranicznym.

10. Wpływ na pozostałe obszary

<input type="checkbox"/> środowisko naturalne <input type="checkbox"/> sytuacja i rozwój regionalny <input type="checkbox"/> inne:	<input type="checkbox"/> demografia <input type="checkbox"/> mienie państwowe	<input checked="" type="checkbox"/> informatyzacja <input type="checkbox"/> zdrowie
--	--	--

Omówienie wpływu	Nowe rozwiązania wpłyną na upowszechnienie środków komunikacji elektronicznej w kontaktach z organami podatkowymi i podatnikami (ich pełnomocnikami).
------------------	---

11. Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego

Planuje się, że nowa ustawa – Ordynacja podatkowa wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2020 r.

12. W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?

Ocena ex post nastąpi po 3 latach po wejściu przepisów w życie. Po tym okresie przeprowadzona zostanie ocena niżej wskazanych obszarów:

- 1) wykorzystanie umowy podatkowej i mediacji oraz osiągniętych w wyniku ich wykorzystania rezultatów;
- 2) wykorzystanie umowy o współdziałanie, stopnia zainteresowania podmiotów strategicznych i rezultatów jej wykorzystania dla budżetu państwa i zobowiązanych;
- 3) zwiększenia efektywności organów podatkowych w szczególności w wyniku wprowadzenia procedur szczególnych, skracających czas procedowania w określonych sprawach lub umożliwiających niewładczy sposób rozstrzygania spraw;
- 4) rezultatów funkcjonowania przepisów dotyczących prawa do informacji oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań;
- 5) procedury konsultacyjnej skutków podatkowych transakcji, w szczególności w zakresie stopnia zainteresowania zobowiązanych jej zastosowaniem.

13. Załączniki (istotne dokumenty źródłowe, badania, analizy itp.)