

DORADZTWO PODATKOWE

BIULETYN INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH



INSTYTUT
STUDIÓW
PODATKOWYCH
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

W NUMERZE:

- **JKATASTROFA, CZYLI O „SZKODLIWYCH” POGLĄDACH GŁOSZONYCH W DOBREJ SPRAWIE**
- **NOWA USTAWA O ODPOWIEDZIALNOŚCI PODMIOTÓW ZBIOROWYCH ZA CZYNY ZABRONIONE POD GROŻBĄ KARY**
- **PRACOWNICZE PLANY KAPITAŁOWE A PODATEK DOCHODOWY I SKŁADKI NA UBEZPIECZENIA SPOŁECZNE**

W numerze:
Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa
z projektowanymi zmianami

NR 3

ROZPRAWY I DYSERTACJE

Wiktor Klimiuk

Czy garaże i komórki lokatorskie są objęte bonifikatą od przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności?..... 4

ARTYKUŁY I STUDIA

Katarzyna Wawrzonkiewicz

Schemat podatkowy w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej..... 8

Małgorzata Słomka

Nieodpłatne zakwaterowanie pracowników – czy zawsze powstaje przychód podatkowy?..... 11

Maciej Jendraszczyk

Biała lista podatników VAT – analiza projektu z dnia 25 lutego 2018 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw..... 16

Marek Zagórski

Strata w środkach obrotowych a koszty uzyskania przychodów 20

Kacper Wolak

Okoliczności świadczące o świadomym udziale w karuzeli podatkowej w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych..... 22

Barbara Głowacka

Dostawa nieruchomości korzystającej ze zwolnienia od opodatkowania a zwolnienie podmiotowe w podatku od towarów i usług..... 25

Sebastian Kopacz

Zwrot kosztów egzekucyjnych w przypadku niezgodnego z prawem wszczęcia i prowadzenia egzekucji 27

Mariusz Kuśmierczyk

Czy rolnik ryczałtowy w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, korzystający ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 3 tej ustawy, może zawierać z nabywcą produktów rolnych dowolny rodzaj umowy, na podstawie której dokonuje dostawy?..... 29

Rafał Linka

Zwolnienie kursów nauki jazdy z podatku od towarów i usług 32

ANALIZY I OPINIE

dr Agnieszka Sobiech, Maciej Sobiech

Sukcesja członkostwa w spółce osobowej w drodze darowizny – skutki prawno-podatkowe..... 34

prof. dr hab. Witold Modzelewski

JPKatastrofa, czyli o „szkodliwych” poglądach głoszonych w dobrej sprawie 38

dr hab. Aleksy Goettel

Zwolnienie z podatku od czynności cywilnoprawnych umowy zamiany nieruchomości gruntowej zabudowanej budynkiem mieszkalnym 39

Jarosław Włoch

Nowa ustawa o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, czyli redefinicja zakresu odpowiedzialności oraz jej konsekwencji . 42

Alan Lipnicki

Deklarowane przeznaczenie jako czynnik determinujący opodatkowanie podatkiem akcyzowym 46

dr Joanna Kiszka

Pośredniczące podmioty węglowe – niektóre rysy szczególne regulacji prawnej..... 48

UBEZPIECZENIA SPOŁECZNE

E-Składka – bilans pierwszego roku funkcjonowania..... 54

Krystian Lewecki

Pracownicze plany kapitałowe a podatek dochodowy i składki na ubezpieczenia społeczne..... 55

Marek Zagórski

Umorzenie zaległości z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne 57

Mariusz Kuśmierczyk

Możliwość stwierdzenia podlegania przez ubezpieczonego ubezpieczeniom społecznym a przedawnienie 60

Malwina Sik

Ustalenie obowiązku podlegania ubezpieczeniom społecznym z tytułu wykonywanej umowy zlecenia 63

DZIAŁ PUBLICYSTYCZNY

dr Dariusz Maciej Grabowski

500+, czyli wóz przed koniem 65

prof. dr hab. Witold Modzelewski

Kto wsadził rząd na minę za pomocą nowej „matrycy stawek VAT” 66

dr Dariusz Maciej Grabowski

Trzynastka jak jałmużna 68

PODATKI DLA KSIĘGOWYCH

Agata Strocka

Podatki w praktyce. Przyporządkowanie zakupów do działalności opodatkowanej lub zwolnionej – rachunek proporcji (cz. 2)..... 69

JUDYKATURA I INTERPRETACJE

Krystian Lewecki

Jednostki lecznicze, które mają z NFZ umowy o udzielenie świadczenia opieki zdrowotnej, za świadczenie ponadlimitowe wykonane w stanie nagłym otrzymują wynagrodzenie ustalone na podstawie zawartej umowy Orzecznictwo TSUE – wyrok z dnia 14 marca 2019 r. w sprawie C695/17 Metirato Oy, en faillite v. Suomen valtio/Verohallinto i Eesti Vabariik/Maksu- ja Tolliamet ... 74

LEGISLACJA PODATKOWA

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa 79

Miesięcznik Doradztwo Podatkowe Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych znajduje się w wykazie czasopism naukowych z liczbą 4 punktów przyznawanych za publikacje w tym czasopiśmie. (Komunikat Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 9 grudnia 2016 r.)

<http://www.isp-bisp.pl/>

Wersją pierwotną (referencyjną) miesięcznika „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” jest wydanie papierowe.

Redakcja:

prof. dr hab. Witold Modzelewski – Redaktor Naczelny
Andrzej Sarna – Zastępca Redaktora Naczelnego

Rada Naukowa

dr Artur Bartoszewicz
prof. dr hab. Elżbieta Chojna-Duch
prof. dr hab. Wiesław Czyżowicz
doc. JUDr. Petr Mrkývka, Ph.D.
prof. dr hab. Gertruda Uścińska
prof. dr hab. Jerzy Żyżyński

Lista recenzentów

prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic
prof. dr hab. Elżbieta Kornberger-Sokołowska
prof. dr hab. Wanda Wójtowicz
dr Krzysztof Buk
dr Dariusz Grabowski
dr Rafał Nawrot
dr Krzysztof Radzikowski
dr Beata Rogalska
dr Andrzej Dmowski
dr Wiktor Klimiuk
dr Mateusz Tchórzewski
dr Przemysław Szymczyk
dr Bartłomiej Korniluk
dr Filip Majdowski

Redaktorzy tematyczni

Jerzy Bielawny
Krystian Łatka
Mariusz Unisk

Redaktor statystyczny

dr hab. Jolanta Perek-Białas

Redaktor językowy

Iwona Adamus

Skład i łamanie:

Grzegorz Onufrowicz

Siedziba wydawnictwa i miejsce wydania
oraz adres redakcji:

Instytut Studiów Podatkowych
Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o.
04-367 Warszawa, ul. Kaleńska 8
tel. 22 517 30 86
e-mail: andrzej.sarna@isp-modzelewski.pl
www.isp-bisp.pl

Dział Sprzedaży Wydawnictw
ul. Kaleńska 8
04-367 Warszawa
NIP 113-02-34-978

Rach. Bank. PEKAO SA X Oddz. Warszawa
65 1240 1095 1111 0000 0336 0556

Kierownik Działu Sprzedaży Wydawnictw
Robert Fajkowski
tel. 22 517 30 60 wew. 141
fax 22 517 30 97
e-mail: wydawnictwa@isp-modzelewski.pl

Materiałów nie zamówionych redakcja nie zwraca. Zastrzega sobie prawo skracania tekstów, zmiany tytułów, wprowadzania śródtytułów oraz poprawek stylistycznych. Przekazując tekst do redakcji Autor przenosi na wydawcę wyłączne prawo do jego publikacji – prawa autorskie i wydawnicze.

Zasady publikacji i wytyczne dla Autorów do pobrania na stronie wydawnictwa: www.isp-bisp.pl

Poglądy wyrażone i publikowane w artykułach na łamach „Biuletynu” nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko organów państwowych; są one osobistymi poglądami autorów.

WSZELKIE PRAWA ZASTRZEŻONE:
kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie
(w całości lub części) bez zgody wydawcy zabronione.

* * *

Zamówienia na poszczególne numery „Biuletynu” oraz prenumeratę można realizować bezpośrednio poprzez Dział Sprzedaży Wydawnictw lub księgarnię internetową wydawnictwa: www.ksiegarnia.isp-modzelewski.pl

Koszt prenumeraty rocznej 564 zł (w tym 5% VAT)
Prenumerata realizowana przez RUCH S.A:
Zamówienia na prenumeratę w wersji papierowej i na e-wydania można składać bezpośrednio na stronie www.prenumerata.ruch.com.pl

Ewentualne pytania prosimy kierować na adres e-mail: prenumerata@ruch.com.pl lub kontaktując się z Telefonicznym Biurem Obsługi Klienta pod numerem: 801 800 803 lub 22 717 59 59 – czynne w godzinach 7.00-18.00. Koszt połączenia wg taryfy operatora.

Drodzy Czytelnicy

Resort finansów, ogłaszając wzór informacji MDR-3, która służy do ujawnienia faktu stosowania przez podatnika schematów podatkowych, a zwłaszcza zaraportowania korzyści, które ów schemat mu daje, zrobił gigantycznego psikusa potężnemu lobby biznesowo-doradczo-medialnemu, które od lat zdominowało tzw. narzację w podatku od towarów i usług. W jaki sposób? W sposób oczywisty dla wszystkich księgowych owo odwrotne obciążenie w VAT zaliczono w MDR-3 do schematów podatkowych, czyli do tych „wynalazków”, które dają podatnikom korzyści podatkowe. Wiem, że mówię kompletne banały dla każdego, kto cokolwiek wie na temat tego podatku, ale tylko przypomnę, że zastosowanie przez podatnika tego przywileju zamiast opodatkowania na zasadach ogólnych daje „za darmo” dwie korzyści podatkowe:

- 1) nie trzeba płacić należnego VAT;
- 2) podatnik otrzymuje z urzędu skarbowego zwrot podatku naliczonego w „żywym pieniądzu” nawet wtedy, gdy nie zapłacił ani grosza z faktur zakupu, z których odliczał podatek naliczony.

Owo odwrotne obciążenie jest inaczej nazwaną stawką 0%, bo ona daje podatnikowi te same korzyści. Tylko dla byłego dyrektora departamentu w Ministerstwie Finansów, który zajmował się VAT w czasach rządów ministra Rostowskiego i który zeznawał (pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania) przed komisją śledczą do spraw wyłudzenia VAT, są to dwa zupełnie różne przywileje. Nie wierzę, że tego nie wie, ciekawe więc, dlaczego musi opowiadać takie głupstwa.

Skutki zaliczenia tego przywileju do schematów podatkowych są dalekosiężne i nie tylko przewrócą do góry nogami mały światek wawowców, lecz również namieszają na rynku medialnym, a nawet mogą mieć skutki polityczne. Już nikt nie będzie mógł głośno publicznie, że owo odwrotne obciążenie „uszczerbiło VAT” i „przyniosło wzrost dochodów budżetowych” (bzdury). Przypomnę, że pewna firma otrzymała ze środków publicznych wynagrodzenie w czasach poprzednich rządów za ekspertyzę za udowodnienie, że wprowadzenie w Polsce odwrotnego obciążenia przyniosło... wzrost dochodów budżetowych. Czy pieniądze te w związku z tym wrócą do budżetu? Wiem, że firmy żon tzw. ważnych ludzi nie muszą się znać na tym podatku i mogą się po prostu mylić, ale za gadanie głupstw w roli ekspertów nie bierze się państwowych pieniędzy (w innych rolach bierze się na co dzień). W firmie tej ponoć pracuje obecnie ów były dyrektor departamentu, o którym wspominałem wcześniej. Ale to tak przy okazji.

Media – jeśli chcą zachować jakąś wiarygodność – muszą przestać cytować na okrągło dyżurnych ekspertów, którzy od lat wmawiali nam wszystkim, że odwrotne obciążenie jest metodą uszczelnienia VAT. Od dawna wiadomo, że albo są to lobbyści, którzy bardzo „urośli” dzięki załatwianiu tego przywileju, albo są to tzw. pożyteczni idioci (bez urazy), którymi jak zawsze posługują się prawdziwi lobbyści.

Teraz o skutkach politycznych. Rządzący może wreszcie (zgodnie zresztą z politycznymi zapowiedziami z kampanii wyborczej z 2015 r.) zlikwidują ten przywilej, bo dlaczego muszą płacić VAT np. producenci sprzętu AGD, a elektroniki już nie, gdyż ci ostatni mają lepszych lobbystów umiejących dotrzeć do ośrodków decyzyjnych. Argument, że branża elektroniczna ma nie płacić VAT, bo gdy jest VAT, to będą tam oszustwa podatkowe, jest nic niewart, ponieważ w obrocie sprzętem AGD jest już prawdopodobnie tyle samo oszustw.

Lobby odwrotnego obciążenia jest bardzo wpływowe, faktycznie rządzi przez wiele lat w resorcie finansów, ale również faktycznie kieruje polityką podatkową naszego kraju zarówno przed 2015 r., jak i po nim, czyli także w czasach rządów Dobrej Zmiany. Doprowadziło to do patologicznej sytuacji, że 5 tys. największych podmiotów gospodarczych, wśród których jest wielu beneficjentów odwrotnego obciążenia, otrzymało od państwa w 2017 r. aż 42 mld zł (oficjalne dane), czyli prawie połowę wszystkich zwrotów, a przypomnę, że wszystkich podatników rozliczających ten podatek było wtedy 1,8 mln. W 2018 r. kwota zwrotów wypłacanych podatnikom, którzy stosują odwrotne obciążenie, była prawdopodobnie jeszcze wyższa, ale jest to fakt skrzętnie ukrywany. Politycy rządzącej większości nie mają już innego wyjścia, bo na przyrzeczenia przedwyborcze w tym i przyszłym roku potrzeba ekstra około 40 mld zł, a likwidacja tego przywileju może dać rocznie ponad połowę tej kwoty. Sądzę, że dużo lepiej będzie, gdy te miliardy trafią do kieszeni konsumentów, a nie do branż, które umiały sobie załatwić przywileje podatkowe.



Z poważaniem
redaktor naczelny

Czy garaże i komórki lokatorskie są objęte bonifikatą od przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności?

Are garages and storage rooms covered by the discount on the transformation of perpetual usufruct right into property rights?

Wiktor Klimiuk

Doktor nauk prawnych, adwokat, doradca w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów

Przepisy o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego w prawo własności wywołują wiele kontrowersji. Jednym z poważniejszych problemów interpretacyjnych jest ustalenie zakresu przedmiotowego bonifikaty od jednorazowego uiszczenia opłaty przekształceniowej. Od tego, czy grunt leży na działce Skarbu Państwa, czy też na działce jednostki samorządu terytorialnego, czy stosujemy wąską czy szeroką definicję przedmiotu przekształcenia, określoną w art. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów¹, oraz czy stosujemy interpretację podmiotową czy przedmiotową w zakresie art. 9 określającego prawo do bonifikaty, zależy, czy grunt jest objęty bonifikatą obligatoryjnie, fakultatywnie, czy w ogóle nie jest objęty bonifikatą.

Wyrazy kluczowe: użytkowanie wieczyste, przekształcenie, bonifikata, samorząd terytorialny, interpretacja.

The act on transforming the right of perpetual usufruct into the right of ownership causes a lot of controversy. One of the more serious interpretation problems is to determine the subject scope of the discount from the one-off payment of the transformation fee. Depending on whether the land is located on a plot of the State Treasury or on a plot of a local government unit, on whether we apply a narrow or broad definition of the subject of transformation, specified in art. 1 of the Act and on whether we use subjective or objective interpretation in the scope of art. 9 determining the right to the discount depends on whether the land is covered by the discount obligatory, optional or not covered by the discount.

Key words: perpetual usufruct, transformation, bonus, local self-government, interpretation.

Na gruncie stosowania ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. narosło wiele problemów interpretacyjnych. Jedną z kluczowych kwestii okazała się interpretacja zakresu udzielania bonifikaty w przypadku uiszczenia jednokrotnej opłaty za przekształcenie gruntu. Kontrowersje doprowadziły do uchwalenia ustawy z dnia 13 lutego 2019 r. o zmianie ustawy o gospodarce nieruchomościami oraz ustawy o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów². Część problemów interpretacyjnych jednak pozostała, a nawet pojawiły się nowe.

Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. miała na celu zlikwidowanie instytucji użytkowania wieczystego na gruntach niewykorzystywanych na potrzeby komercyjne. W przeciwieństwie do wcześniejszych prób przekształcenia użytkowania wieczystego w prawo własności nie uzależnia przekształcenia od wniosku, ale czyni to automatycznie, z mocy prawa. Przez kolejne 20 lat każdy doczesny właściciel przekształconego gruntu jest jednak zobowiązany do uiszczania opłaty przekształceniowej, której wysokość co do zasady odpowiada wysokości dotychczasowej opłaty za użytkowanie wieczyste. Można też skorzystać z bonifikaty i jednorazowo

uiścić o wiele mniejszą opłatę. W przypadku gruntów Skarbu Państwa bonifikata ta wynosi 60%, jeżeli odpowiedni wniosek uprawniony złoży w pierwszym roku po przekształceniu, a następnie każdego roku bonifikata ta jest o 10% niższa. W przypadku gruntów należących do jednostek samorządu terytorialnego wysokość bonifikaty jest natomiast ustalana na mocy uchwały odpowiedniego organu stanowiącego.

W praktyce dużym problemem interpretacyjnym okazał się zakres gruntów objętych bonifikatą, a nawet samym przekształceniem.

Zgodnie z art. 1 ust. 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. przez grunty zabudo-

wane na cele mieszkaniowe (a więc objęte przekształceniem) należy rozumieć nieruchomości zabudowane wyłącznie budynkami:

- 1) mieszkalnymi jednorodziennymi lub
- 2) mieszkalnymi wielorodzinnymi, w których co najmniej połowę liczby lokali stanowią lokale mieszkalne, lub
- 3) o których mowa w pkt 1 lub 2, wraz z budynkami gospodarczymi, garażami, innymi obiektami budowlanymi lub urządzeniami budowlanymi, umożliwiającymi prawidłowe i racjonalne korzystanie z budynków mieszkalnych.

Już przy analizie tego przepisu pojawia się zasadnicza wątpliwość. Czy przekształceniem objęty jest grunt pod wymienionym w pkt 3 obiektem (np. garażem), o ile posadowiony on jest na innej nieruchomości aniżeli budynek rodzinny?

Najczęstsza interpretacja, przyjęta przez wiele samorządów, zakłada, że takie obiekty nie są objęte przekształceniem. Skoro bowiem są one wymienione w pkt 3 po wyrazie „wraz”, to mogą być objęte przekształceniem tylko w przypadku, kiedy stanowią jedną nieruchomość z budynkami wymienionymi w pkt 1 i 2. Zgodnie z tą interpretacją objęcie przekształceniem obiektów wymienionych w pkt 3, które stanowią odrębną nieruchomość, byłoby wyjściem poza regulację ustawy.

Wydaje się jednak, że prawidłowa jest inna interpretacja. Należy zwrócić uwagę na redakcję przepisu – obiekty wymienione w pkt 3 muszą umożliwiać prawidłowe i racjonalne korzystanie z budynków mieszkalnych. Ustawodawca nie zaznaczył, że odnosi się to do budynków wymienionych wcześniej w przepisie, co mógł uczynić przez dodanie wyrazów „wymienionych wyżej” lub „tych”. Skoro taki zapis nie znalazł się w ustawie, oznacza to, że obiekty te muszą umożliwiać racjonalne korzystanie z dowolnych budynków mieszkalnych, niekoniecznie posadowionych na tej samej nieruchomości; mogą umożliwiać korzystanie również z mieszkań, które nigdy nie były posadowione na gruncie należącym do Skarbu Państwa albo gminy.

Skoro celem ustawodawcy było objęcie przekształceniem także obiektów leżących na innym gruncie niż bu-

dynek wymieniony w pkt 1 i 2, powstaje pytanie, jak rozumieć początek pkt 3, zgodnie z którym grunt musi być zabudowany wyłącznie budynkami wymienionymi w pkt 1 i 2 wraz z innymi obiektami. Wydaje się, że taki zapis nie wyklucza objęcia bonifikatą tych obiektów, które stanowią odrębną nieruchomość, o ile służą do prawidłowego wykorzystania obiektów stricte mieszkaniowych. Przepis bowiem odnosi się do posadowienia na jednym gruncie, a nie jednej nieruchomości. Sformułowanie takie zatem należy rozumieć, że przekształceniem objęte są obiekty wymienione w pkt 1 i 2 oraz obiekty służące do prawidłowego wykorzystania na cele mieszkaniowe zarówno stanowiące z nimi jedną nieruchomość, jak i niestanowiące z nimi jednej nieruchomości.

Wykładnia literalno-celowościowa pozwala więc na objęcie przekształceniem wszystkich obiektów wymienionych w pkt 3 pod warunkiem przeznaczenia na cele mieszkaniowe. Nie zmienia to jednak faktu, że dotąd większość interpretacji opiera się na interpretacji ściśle literalnej, niekorzystnej dla dotychczasowych użytkowników wieczystych. Z tego powodu należy *de lege ferenda* zgłosić wniosek o uściślenie tego zapisu przez ustawodawcę.

Objęcie nieruchomości przekształceniem jest warunkiem objęcia bonifikatą, ale nie jedynym. Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. bonifikata jest udzielana na wniosek osobom fizycznym będącym właścicielami budynków mieszkalnych jednorodzinnych lub lokali mieszkalnych lub spółdzielniom mieszkaniowym. Ten przepis również wywołał wiele kontrowersji.

Zgodnie z interpretacją części samorządów brzmienie przepisu należy traktować przedmiotowo jako wskazujące przedmiot bonifikaty, czyli lokal mieszkalny lub budynek mieszkalny. Według tego poglądu ustawodawca zakreślił w tym miejscu wyczerpujący katalog przedmiotu bonifikaty, a jego rozszerzenie na obiekty wymienione w art. 1 ust. 2 pkt 3 stanowiłoby wyjście poza zakres ustawy i stanowiłoby możliwą podstawę do wszczęcia postępowania dotyczącego naruszenia dyscypliny finansowej.

Całkowicie inaczej kwestię tę interpretowało Ministerstwo Inwestycji i Rozwoju, które przygotowało omawianą ustawę. Według tego resortu przepis ten należy traktować jako wyznaczający zakres jedynie podmiotowy, tj. wskazujący podmiot, który może się ubiegać o przekształcenie, a nie przedmiot tej bonifikaty (zob. załącznik do artykułu). Za takim rozumieniem tego uregulowania przemawia również wyliczenie spółdzielni mieszkaniowej jako trzeciego podmiotu mogącego się ubiegać o bonifikatę, co jest wskazaniem stricte podmiotowym. W tym kontekście trudno bronić interpretacji niektórych samorządów o przedmiotowym charakterze omawianego przepisu, gdyż znaczyłoby to, że ma on charakter przedmiotowo-podmiotowy, wskazujący w pewnych sytuacjach tylko podmiot mogący się ubiegać o przekształcenie (spółdzielnie mieszkaniowe) oraz podmiot wraz z ograniczeniem przedmiotowym co do zakresu bonifikaty (właściciel mieszkania lub budynku).

Z powodu zaistniałych kontrowersji ustawodawca znowelizował ustawę z dnia 20 lipca 2018 r. W art. 9 dodano:

- 1) ust. 3b: „W przypadkach, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i ust. 3, bonifikaty obejmują również opłaty i opłaty jednorazowe wnoszone za stanowiska postojowe i garaże, o których mowa w art. 1 ust. 2 pkt 3”;
- 2) ust. 4a: „W przypadkach, o których mowa w ust. 1 pkt 2 i ust. 4, bonifikaty mogą obejmować również opłaty i opłaty jednorazowe wnoszone za stanowiska postojowe i garaże, o których mowa w art. 1 ust. 2 pkt 3”.

Takie zmiany legislacyjne wyjaśniły wprawdzie część wątpliwości, lecz jednocześnie pojawiły się nowe.

W obowiązującym stanie prawnym, aby stwierdzić, czy grunt pod danym obiektem jest objęty bonifikatą, musimy rozważyć cztery różne przypadki:

- 1) garaże i miejsca postojowe stanowią jedną nieruchomość z budynkiem mieszkalnym;
- 2) obiekty wymienione w art. 1 ust. 2 pkt 3, inne niż garaże i miejsca postojowe, stanowią jedną nieruchomość z budynkiem mieszkalnym;
- 3) garaże i miejsca postojowe stanowią odrębną nieruchomość;

4) obiekty wymienione w art. 1 ust. 2 pkt 3, inne niż garaże i miejsca postojowe, stanowią odrębną nieruchomości.

Każdy z tych przypadków należy rozważyć w odniesieniu do gruntów Skarbu Państwa oraz do gruntów samorządu.

Ad 1) W przypadku garaży i miejsc postojowych stanowiących jedną nieruchomości z budynkiem mieszkalnym, a posadowionych na gruntach Skarbu Państwa, nie ma wątpliwości, że na podstawie art. 1 ust. 2 pkt 3 oraz art. 9 ust. 1 i 3b grunty te są objęte bonifikatą. Problem natomiast pojawia się w odniesieniu do gruntów samorządu. Wprawdzie niesporne jest to, że samorząd może udzielić bonifikaty na takie grunty, lecz kontrowersje pojawiają się wtedy, kiedy uchwała rady gminy określa bonifikatę, powołując się jedynie na art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Wówczas, jeżeli przyjmiemy interpretację podmiotową art. 9 ust. 1, bonifikata bez wątpliwości będzie przysługiwała, bo powołanie się na ten przepis konsumuje wszystkie obiekty wyliczone w art. 1, należące do wnioskodawcy. Całkowicie inaczej sytuacja się przedstawia, jeżeli przyjmiemy interpretację przedmiotową. Wtedy niewpisanie wprost garaży i miejsc postojowych do uchwały skutkuje nieobjęciem ich bonifikatą. Wprawdzie, jak wskazywałem wcześniej, prawidłowa jest interpretacja podmiotowa, jednakże część samorządów może odmawiać przyznania bonifikaty ze względu na przyjęcie interpretacji przedmiotowej.

Ad 2) To, czy obiekty wymienione w art. 1 ust. 2 pkt 3, inne niż garaże i miejsca postojowe, posadowione na gruncie Skarbu Państwa, są objęte obligatoryjną bonifikatą, jest zależne od przyjętej interpretacji art. 9 ust. 1. Ponieważ jednak Ministerstwo Rozwoju i Inwestycji jednoznacznie opowiada się za interpretacją podmiotową, to wszystkie takie obiekty podlegają bonifikacie. Interpretacja tego przepisu jest również kluczowa dla tego rodzaju gruntów znajdujących się na terenie jednostki samorządu terytorialnego. W razie przyjęcia interpretacji podmiotowej obiekty te podlegają bonifikacie określonej w uchwale rady gminy (w przypadku powołania się jedynie na art. 9 ust. 1 – takiej samej jak budynki miesz-

kalne i mieszkania; jednostka samorządu terytorialnego może też zróżnicować wysokość opłat za budynek i za wymienione obiekty). Jeżeli jednak jednostka samorządu terytorialnego przyjmie interpretację przedmiotową, to takie obiekty nie będą mogły korzystać z bonifikaty w żadnym wypadku.

Ad 3) Sprawa jest jeszcze bardziej skomplikowana w przypadku garaży i miejsc postojowych będących odrębną nieruchomością. Podstawą jest interpretacja art. 1 ust. 2 pkt 3. Kluczowe znaczenie ma rozstrzygnięcie, czy przepis ten obejmuje takie obiekty. Jeżeli przyjmie się, że tak, to na gruntach Skarbu Państwa z mocy prawa również grunty pod tymi garażami i miejscami postojowymi mogą korzystać z bonifikaty. W przeciwnym razie nie są i nie mogą być objęte bonifikatą. Podobnie będzie w przypadku gruntów jednostek samorządu terytorialnego – samorząd może udzielić bonifikaty, a w razie przyjęcia przeciwnej interpretacji zrobić tego nie może.

Dla analizowanego zagadnienia istotny jest cel nowelizacji omawianej ustawy. Z publikowanych interpretacji można wywnioskować, że ustawodawca od początku traktował przepis art. 9 ust. 1 podmiotowo, czyli uważał obiekty wymienione w art. 1 ust. 2 pkt 3 za objęte bonifikatą. Jednakże w tym przypadku nowelizacja wydaje się typowym *superfluum* – skoro ustawodawca i tak mógł objąć te obiekty bonifikatą, to dodatkowy przepis uprawniający do tego był niepotrzebny. Biorąc jednak pod uwagę wątpliwości co do interpretacji art. 1 ust. 2 pkt 3, można założyć, że przepis ten ma dodatkowo zaznaczyć możliwość objęcia bonifikatą garaży, nawet jeżeli stanowią odrębną nieruchomością. Takie założenie wpłynęłoby z zasady racjonalności prawodawcy. W praktyce jednak kwestia ta z reguły jest rozstrzygana na niekorzyść wnioskodawców i grunty pod tymi obiektami nie są obejmowane bonifikatą.

Ad 4) Ostatnim przypadkiem są grunty położone pod innymi niż garaże i miejsca postojowe obiektami wymienionymi w art. 1 ust. 2 pkt 3, stanowiącymi odrębną nieruchomością. Jeżeli przyjmie się wąską interpretację art. 1 ust. 2 pkt 3, wówczas nie są one objęte bonifikatą na gruntach zarówno Skarbu

Państwa, jak i samorządu. Z kolei jeśli przyjmie się szeroką interpretację tego przepisu, to będą one z mocy prawa objęte bonifikatą na gruntach Skarbu Państwa, a na gruntach samorządów w zależności od uchwały podjętej przez dany samorząd.

Osobno należy rozważyć możliwość objęcia gruntów samorządów bonifikatą nawet bez podstawy ustawowej. Abstrahując od kwestii dopuszczalności prawnej takiego rozwiązania, należy zauważyć, że wąskie rozumienie art. 1 ust. 2 pkt 3 wyłącza grunty będące osobnymi nieruchomościami nie tylko z możliwości objęcia bonifikatą, ale też z możliwości przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności. W takim przypadku ewentualne objęcie bonifikatą wymagałoby wcześniejszego uwłaszczenia tej nieruchomości, czemu samorządy są raczej niechętne.

Podsumowując, o ile wszystkie grunty położone pod obiektami wymienionymi w art. 1 ust. 2 pkt 3 (łącznie z garażami i miejscami postojowymi) są objęte bonifikatą z mocy prawa, jeżeli są to grunty Skarbu Państwa, i mocą uchwały organu stanowiącego, jeżeli są to grunty jednostki samorządu terytorialnego, o tyle objęcie bonifikatą wymienionych gruntów stanowiących odrębną nieruchomością wywołuje kontrowersje i chociaż wykładnia literalno-celowościowa wskazywałaby na objęcie również tych nieruchomości bonifikatą, to w praktyce z reguły stosowana jest interpretacja odwrotna, uniemożliwiająca przewłaszczenie tych gruntów.

Załącznik. Interpretacja Ministerstwa Inwestycji i Rozwoju³

Co do zasady ustawodawca umożliwił udzielanie bonifikat od opłat przekształceniowych osobom fizycznym będącym właścicielami budynków mieszkalnych jednorodzinnych lub lokali mieszkalnych albo spółdzielniom mieszkaniowym. Zatem bonifikaty zostały określone podmiotowo, a nie przedmiotowo. Oznacza to, że jedynym warunkiem nałożonym przez ustawodawcę jest posiadanie przez beneficjenta bonifikaty będącego osobą fizyczną lokalu mieszkalnego lub domu jednorodzinnego. Ustawodawca nie wyklucza zatem sytuacji, w której wła-

ściwy organ udzieli bonifikaty osobie fizycznej, która jest właścicielem lokalu mieszkalnego, a równocześnie użytkuje związany z lokalem garaż lub miejsce postojowe na własne cele parkowania pojazdu. Dlatego też ustawodawca umożliwił właściwym organom w art. 9 ust. 5 ustawy określanie warunków udzielania bonifikat i wysokości stawek procentowych w zarządzeniach (województw) lub uchwałach organów stanowiących samorządów (rad gmin).

Obowiązek urządzania miejsc postojowych dla samochodów użytkowników budynków mieszkalnych wynika z obowiązujących przepisów rozporządzenia w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie. Posiadanie miejsca do parkowania samochodu jest zatem integralnie związane z mieszkaniem, podobnie jak posiadanie piwnicy lub dostępu do suszarni i innych części wspólnych budynku. W ustawie o własności lokali ustawodawca przesądził, że do lokalu mogą przynależeć, jako jego części składowe, pomieszczenia, choćby nawet do niego bezpośrednio nie przylegały lub były położone w granicach nieruchomości gruntowej poza budynkiem, w którym wyodrębniono dany lokal, a w szczególności: piwnica, strych, komórka, garaż, czyli tzw. pomieszczenia przynależne. Takie rozumienie przynależności do lokali i domów mieszkalnych wpłynęło na zakres przedmiotowy ustawowego przekształcenia określony w art. 1 ust. 2. Przepis wyraźnie stanowi, że przekształcenie obejmuje nie tylko grunt pod budyn-

kiem, ale również grunty pod budynkami gospodarczymi, garażami, innymi obiektami i urządzeniami umożliwiającymi prawidłowe i racjonalne korzystanie z budynków mieszkalnych.

Mając na względzie obowiązujące przepisy, jak również słuszny interes obywateli i cel ustawowej likwidacji użytkowania wieczystego na cele mieszkaniowe nic nie stoi na przeszkodzie, aby samorządy i organy reprezentujące Skarb Państwa przyznając bonifikaty osobom fizycznym właścicielom lokali mieszkalnych, obejmowały bonifikatą również opłaty wnoszone przez te osoby od miejsc w garażach wielostanowiskowych wyodrębnionych jako lokale niemieszkalne, od których pobierana jest odrębna opłata oparta na wyższej stawce procentowej. Wprawdzie w orzecznictwie sądów ugruntował się pogląd, że garaże wielostanowiskowe prawnie wyodrębniane, jako lokal stanowiący współwłasność właścicieli poszczególnych lokali mieszkalnych są traktowane jako lokale użytkowe, co wyklucza ich traktowanie jako części składowych (przynależności) lokalu mieszkalnego i utrudnia kwalifikowanie tych lokali jako „cel mieszkaniowy”, na który nieruchomości została oddana w użytkowanie wieczyste. Jednak ukształtowana na tle tej wykładni praktyka (np. ustalanie wyższych opłat niż za lokal mieszkalny) jest coraz częściej źródłem kontrowersji i krytyki.

W ocenie resortu inwestycji i rozwoju, przepisy ustawy o przekształceniu z 20 lipca 2018 r. nie wykluczają, aby samorządy określając w uchwałach

szczegółowe warunki przyzywania bonifikat udzielanych osobom fizycznym będącym właścicielami lokali mieszkalnych przesądzały, że bonifikaty te dotyczą również opłaty przekształceniowej, która dotyczy udziału w wielostanowiskowym garażu usytuowanym w budynku mieszkalnym lub garażu wolnostojącym położonym na nieruchomości podlegającej przekształceniu albo miejsca postojowego przy budynku mieszkalnym, które są wykorzystywane przez mieszkańców budynków w celach związanych z celami mieszkaniowymi (parkowanie pojazdów).

Bibliografia

Ministerstwo Inwestycji i Rozwoju, *Przekształcenie użytkowania wieczystego we własność*, <https://www.gov.pl/web/inwestycje-rozwoj/przekształcenie-uzytkowania-wieczystego-we-wlasnosc>, dostęp: 26 marca 2019 r.

Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów, Dz.U. poz. 1716 ze zm.

Przypisy:

- ¹ Dz.U. poz. 1716 ze zm., dalej „ustawa z dnia 20 lipca 2018 r.”.
- ² Dz.U. poz. 270.
- ³ Ministerstwo Inwestycji i Rozwoju, *Przekształcenie użytkowania wieczystego we własność*, <https://www.gov.pl/web/inwestycje-rozwoj/przekształcenie-uzytkowania-wieczystego-we-wlasnosc>, dostęp: 26 marca 2019 r.

NOWOŚĆ WYDAWNICZA

PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG: REFLEKSJE NA ROK 2019 WYDANIE SZÓSTE ROZSZERZONE I ZAKTUALIZOWANE

prof. dr. hab. Witold Modzelewski

Niniejsza książka jest uporządkowanym zbiorem artykułów, które ukazały się głównie w „Serwisie Doradztwa Podatkowego” wydawanym w formie elektronicznej przez Instytut Studiów Podatkowych (www.isp-modzelewski.pl) oraz w miesięczniku „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” ukazującym się nakładem Instytutu od ponad 22 lat. Teksty te mają charakter praktyczny i adresowane są do Czytelników zajmujących się zawodowo podatkiem od towarów i usług. Mogą również służyć studentom poznającym tajniki tego podatku. Przystępny sposób narracji, prostota przekazu, połączone z profesjonalnym podejściem, pozwalają Czytelnikowi zrozumieć podatek od towarów i usług i poszerzyć wiedzę na jego temat. Książka uwzględnia stan prawny na dzień 1 stycznia 2019 r.

Zeszyt 282, 202 strony, format A5, oprawa miękka



Schemat podatkowy w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej

Katarzyna Wawrzonkiewicz

Magister prawa finansowego i skarbowości Uniwersytetu Warszawskiego, pracownik ISP

W niniejszym artykule autorka omówiła przesłanki, które determinują uznanie danego uzgodnienia za schemat podatkowy na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej¹.

Wraz z wejściem w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. przepisów o tzw. raportowaniu schematów podatkowych (rozdział 11a Ordynacji podatkowej)² na trzy rodzaje podmiotów – promotora, korzystającego i wspomagającego – nałożono nowe obowiązki.

Zgodnie z art. 86a § 1 pkt 3 przywołanej ustawy **korzystający** to osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej:

- a) której udostępniane jest uzgodnienie,
- b) u której wdrażane jest uzgodnienie,
- c) która jest przygotowana do wdrożenia uzgodnienia,
- d) która dokonała czynności służącej do wdrożenia takiego uzgodnienia.

Przepis pkt 18 powyższego artykułu stanowi natomiast, że **wspomagający** to osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, w szczególności biegły rewident, notariusz, osoba świadcząca usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, księgowy lub dyrektor finansowy, bank lub inna instytucja finansowa, a także ich pracownik, która przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności, podjęła się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia uzgodnienia.

Najistotniejszymi podmiotami zobowiązanymi do raportowania schematów podatkowych są **promotorzy**³, czyli podmioty zewnętrzne świadczące szeroko rozumiane usługi doradztwa podatkowego na rzecz podatników. Jeżeli promotor wywiąże się prawidłowo z obowiązku raportowania powyższych schematów, zarówno podatnik, jak i wspomagający nie są obciążeni obowiązkami wynikającymi z Ordynacji podatkowej. Niemniej w określonych przypadkach co do zasady to właśnie korzystający i wspomagający są obciążeni do określonych działań na podstawie omawianych przepisów.

Przekazanym schematom podatkowym Szef Krajowej Administracji Skarbowej nadaje numery schematów podatkowych (NSP).

Występują trzy rodzaje schematów, które podlegają obowiązkowi przekazywania informacji do Szefa KAS:

- a) schemat podatkowy,
- b) schemat podatkowy standaryzowany,
- c) schemat podatkowy transgraniczny.

W Objasnieniach podatkowych z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych (MDR) (MDR – ang. *Mandatory Disclosure Rules*) wskazano, że: „Brak jest ograniczenia co do rodzajów podatków objętych przepisami MDR. Przekazywane zatem będą schematy podatkowe dotyczące podatków bezpośrednich, podatków pośrednich (VAT, akcyza) oraz tzw. podatków lokalnych, np. podatek od nieruchomości, oraz innych uzgodnień uregulowanych w przepisach prawa podatkowego. Przepisami MDR nie są natomiast objęte cła”⁴.

Żeby spełniona była definicja schematu podatkowego, zająć musi jeden z następujących przypadków:

- a) uzgodnienie spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą – obie wymienione przesłanki muszą zostać spełnione łącznie,
- b) uzgodnienie posiada szczególną cechę rozpoznawczą – w tej sytuacji nie musi być spełnione kryterium głównej korzyści lub
- c) uzgodnienie posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą – w tej sytuacji również nie musi być spełnione kryterium głównej korzyści.

W związku z powyższą definicją schematu podatkowego należy określić w pierwszej kolejności, jak zdefiniowana jest **korzyść podatkowa**. Zgodnie z art. 86a § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej korzyść podatkowa to:

- a) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości;
- b) powstanie lub zaniżenie straty podatkowej;
- c) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku;
- d) brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika, jeżeli wynika on z okoliczności wskazanych w lit. a;
- e) podwyższenie kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁵, do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy;

f) niepowstanie obowiązku lub odsunięcie w czasie powstania obowiązku sporządzania i przekazywania informacji podatkowych, w tym informacji o schematach podatkowych.

W dalszej kolejności trzeba wyjaśnić, że kryterium głównej korzyści uważa się za spełnione, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności i faktów należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej mógłby zasadnie wybrać inny sposób postępowania, z którym nie wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej rozsądnie oczekiwanej lub wynikającej z wykonania uzgodnienia, a korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, którą podmiot spodziewa się osiągnąć w związku z wykonaniem uzgodnienia.

Zgodnie z treścią Objaśnień: „Kryterium głównej korzyści powinno być rozpatrywane z punktu widzenia trzech przesłanek:

1. **Przesłanki wystąpienia korzyści podatkowej** – Kryterium głównej korzyści nie będzie spełnione, jeżeli z wybranym sposobem postępowania nie wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej, faktycznej albo rozsądnie oczekiwanej. Korzyść podatkowa **nie musi być jednak sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu** (tak jak w przypadku klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania).
2. **Przesłanka, aby korzyść podatkowa była główną lub jedną z głównych korzyści** – Korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, jeśli stanowi istotną lub determinującą przesłankę decyzji o wdrożeniu uzgodnienia. Kryterium głównej korzyści będzie więc, co do zasady, spełnione w przypadku, w którym uzgodnienie nie zostałoby wdrożone, gdyby nie oczekiwana korzyść podatkowa. Korzystający z danego uzgodnienia lub jego promotorzy wiedzą, w którym przypadku uzgodnienie ma na celu osiągnięcie korzyści podatkowej lub kiedy osiągnięcie korzyści podatkowej jest jednym z głównych celów uzgodnienia, a wspomagający – przy uwzględnieniu zawodowe-

go charakteru ich działalności – również mogą być w stanie to ocenić. [...]

3. **Przesłanka alternatywnej drogi postępowania** – Kryterium głównej korzyści nie będzie spełnione, co do zasady, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie wskutek stosowania zgodnych z prawem rozwiązań nie ma lub nie miał alternatywnej, racjonalnej drogi postępowania, nawet jeżeli skutkiem postępowania jest osiągnięcie korzyści podatkowej. [...]

Aby kryterium głównej korzyści miało zastosowanie, **wszystkie trzy przesłanki powinny zostać spełnione łącznie**⁶⁶.

W kolejnych krokach należy zweryfikować, czy został spełniony jeden z warunków **ogólnej cechy rozpoznawczej**. Zgodnie z art. 86a § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej przez ogólną cechę rozpoznawczą rozumie się właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków:

- a) promotor lub korzystający zobowiązali się do zachowania w poufności wobec osób trzecich, w szczególności wobec innych korzystających, promotorów lub organów podatkowych, sposobu, w jaki uzgodnienie pozwala na uzyskanie korzyści podatkowej;
- b) promotor uprawniony jest do otrzymania wynagrodzenia, którego wysokość uzależniona jest od wysokości korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia;
- c) promotor uprawniony jest do otrzymania wynagrodzenia uzależnionego od uzyskania korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia lub zobowiązał się do zwrotu wynagrodzenia lub jego części, w przypadku gdy korzyść podatkowa nie powstanie lub powstanie w wysokości niższej, niż zakładano;
- d) dokonywane w ramach uzgodnienia czynności opierają się na znacznie ujednocionej dokumentacji albo przyjmują znacznie ujednocioną formę, które nie wymagają istotnych zmian w celu wdrożenia schematu u więcej niż jednego korzystającego;

- e) podejmowane są celowe czynności dotyczące nabycia spółki przynoszącej straty, zaprzestania głównej działalności takiej spółki i wykorzystywania strat takiej spółki w celu zmniejszenia zobowiązań podatkowych, w tym poprzez przeniesienie tych strat do podmiotu na terytorium innego państwa lub przyspieszenie wykorzystania tych strat;
- f) dochodzi do zmiany kwalifikacji dochodów (przychodów) do innego źródła dochodów (przychodów) lub zmiany zasad opodatkowania, których skutkiem jest faktycznie niższe opodatkowanie, zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania;
- g) czynności prowadzą do określonego obiegu środków pieniężnych poprzez zaangażowanie podmiotów pośredniczących niepełniących istotnych funkcji gospodarczych lub działań, które wzajemnie się znoszą lub kompensują lub prowadzą do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem tych czynności albo mają inne podobne cechy;
- h) obejmuje ono podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązаныmi, a w państwie miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu odbiorcy:
 - nie nakłada się podatku dochodowego od osób prawnych lub pobiera się podatek dochodowy od osób prawnych według stawki zerowej lub stawki mniejszej niż 5%,
 - płatności te korzystają z całkowitego zwolnienia lub objęte są preferencyjnymi zasadami opodatkowania;
- i) korzystający zobowiązał się, że w przypadku wdrożenia uzgodnienia będzie współpracował z promotorem, który udostępnił uzgodnienie, albo zapłaci promotorowi wynagrodzenie lub odszkodowanie;
- j) promotor lub korzystający faktycznie respektują co najmniej jedno z zobowiązań wskazanych w lit. b i c;
- k) na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że rozsądnie działający promotor lub korzystający, do których nie stosowałyby się obowiązki przewidziane w przepisach rozdziału 11a, chcieliby, żeby

co najmniej jedno z zobowiązań wskazanych w lit. a-c było faktycznie respektowane.

Zgodnie z art. 86a § 1 pkt 13 Ordynacji podatkowej przez **szczególną cechę rozpoznawczą** rozumie się właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków:

- a) obejmuje ono podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz:
 - odbiorca płatności nie ma miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu w żadnym z państw,
 - odbiorca płatności posiada miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, określonych na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych;
- b) w odniesieniu do tego samego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej dokonywane są odpisy amortyzacyjne w więcej niż jednym państwie;
- c) ten sam dochód lub majątek korzysta z metod mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym państwie;
- d) w ramach uzgodnienia dochodzi do przeniesienia aktywów i określone przez dwa państwa wynagrodzenie z tego tytułu dla celów podatkowych różni się co najmniej o 25%;
- e) może skutkować obejściem obowiązku raportowania wynikającego z ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami⁷ lub równoważnych ustaw, umów lub porozumień w zakresie automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych, włączając umowy lub porozumienia z państwami trzecimi, lub wykorzystywać brak równoważnych przepisów, umów lub porozumień lub ich niewłaściwe wdrożenie;
- f) występuje nieprzejrzysta struktura własności prawnej lub trudny do ustalenia jest beneficjent rzeczywisty z uwagi na wykorzystanie osób prawnych oraz jednostek organiza-

cyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych:

- które nie prowadzą znaczącej działalności gospodarczej z wykorzystaniem lokalu, personelu oraz wyposażenia wykorzystywanego w prowadzonej działalności gospodarczej,
 - które są zarejestrowane, zarządzane, znajdują się, są kontrolowane lub założone w państwie lub na terytorium innym niż państwo lub terytorium miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu beneficjenta rzeczywistego aktywów będących w posiadaniu takich osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych
 - jeżeli nie można wskazać beneficjenta rzeczywistego osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu⁸;
- g) wykorzystuje wprowadzone jednostronnie w danym państwie uproszczenie w stosowaniu przepisów związanych z ustalaniem cen transferowych, przy czym nie uważa się za uproszczenie wprowadzonego jednostronnie uproszczenia, które wynika bezpośrednio z Wytycznych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych, a także innych międzynarodowych regulacji, wytycznych lub rekomendacji w zakresie cen transferowych;
 - h) dochodzi do przeniesienia praw do trudnych do wyceny wartości niematerialnych;
 - i) pomiędzy podmiotami powiązanymi dochodzi do przeniesienia funkcji, ryzyka lub aktywów, jeżeli przewidywany roczny wynik finansowy podmiotu przenoszącego lub podmiotów przenoszących przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT) w 3-letnim okresie po tym przeniesie-

niu wyniósłby mniej niż 50% przewidywanego rocznego EBIT, gdyby nie dokonano przeniesienia.

W przypadku uzgodnienia posiadającego szczególną cechę rozpoznawczą schemat podatkowy nie musi spełniać kryterium głównej korzyści.

Szczególna cecha rozpoznawcza dotyczy w szczególności uzgodnień, w których:

- a) wykorzystywany jest rachunek, produkt lub inwestycja, które nie są rachunkami finansowymi, lecz posiadają cechy rachunku finansowego;
- b) dochodzi do przeniesienia rachunku finansowego lub aktywów do państw lub dochodzi do wykorzystania regulacji prawnych państw – w przypadku gdy te państwa nie mają podstawy prawnej do automatycznej wymiany informacji z państwem rezydencji posiadacza rachunku;
- c) dochodzi do przekwalifikowania dochodu lub majątku na produkty lub płatności, które nie podlegają automatycznej wymianie informacji o rachunkach finansowych;
- d) dochodzi do przeniesienia lub przekwalifikowania instytucji finansowej, rachunku finansowego lub znajdujących się w nich aktywów na instytucję finansową, rachunek finansowy lub aktywa, które nie podlegają obowiązkowi raportowania w ramach automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych;
- e) wykorzystywane są podmioty, porozumienia umowne lub struktury, które prowadzą lub których celem jest doprowadzenie do braku raportowania o przynajmniej jednym posiadaczowi rachunku lub przynajmniej jednej osobie kontrolującej w ramach automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych; wykorzystywana jest nieskuteczność lub niedoskonałość procedur należytej staranności stosowanych przez instytucje finansowe w celu wywiązania się z obowiązków raportowania informacji o rachunkach finansowych, włączając wykorzystanie państw z nieadekwatnymi lub nieefektywnymi systemami egzekwowania przepisów dotyczących przeciwdziałania praniu pieniędzy lub posiadających nieefektywne przepisy dotyczące przejrzystości w

odniesieniu do osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej lub porozumień prawnych.

Zgodnie z art. 86a § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej **inna szczególna cecha rozpoznawcza** to właściwość uzgodnienia polegająca na tym, że spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków:

- a) wpływ na część odroczonego podatku dochodowego lub aktywa albo rezerwy z tytułu podatku odroczonego, wynikający lub oczekiwany w związku z wykonaniem uzgodnienia u korzystającego, jest istotny dla danej jednostki w rozumieniu przepisów o rachunkowości oraz przekracza w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 mln zł;
- b) płatnik podatku dochodowego byłby zobowiązany do pobrania podatku przekraczającego w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 mln zł, jeżeli w odniesieniu do wypłat należności wynikających lub oczekiwanych w związku z wykonaniem uzgodnienia nie miałyby zastosowania właściwe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnienia podatkowe;
- c) dochody (przychody) podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku

dochodowym od osób fizycznych⁹ lub art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁰, wynikające lub oczekiwane w związku z wykonaniem uzgodnienia, przekraczają łącznie w trakcie roku kalendarzowego kwotę 25 mln zł;

- d) różnica pomiędzy polskim podatkiem dochodowym, który byłby należny w związku z wykonaniem uzgodnienia od korzystającego nieposiadającego siedziby, zarządu ani miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, gdyby był on podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. lub art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., a podlegającym faktycznej zapłacie podatkiem dochodowym w państwie siedziby, zarządu lub miejsca zamieszkania korzystającego w związku z wykonaniem uzgodnienia przekracza łącznie w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 mln zł.

W przypadku uzgodnienia posiadającego inną szczególną cechę rozpoznawczą schemat podatkowy nie musi spełniać kryterium głównej korzyści.

Przypisy:

- ¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z

2018 r. poz. 800 ze zm., dalej „Ordynacja podatkowa”.

- ² Zmiany wprowadzone na mocy ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2193.
- ³ Promotorem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, w szczególności doradca podatkowy, adwokat, radca prawny, pracownik banku lub innej instytucji finansowej doradzający klientom, również w przypadku gdy nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium kraju (art. 86a § 1 pkt 7 i 8 Ordynacji podatkowej), która opracowuje, oferuje, udostępnia, wdraża lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia. Definicja ta odpowiada pierwszemu akapitowi definicji „pośrednika” zawartej w dyrektywie Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. UE L 64 z 11.3.2011, s. 1).
- ⁴ https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=864af355-652d-402d-93c6-ee9b905109c0&groupId=764034, dostęp: 21 marca 2019 r., s. 12, dalej „Objaśnienia”.
- ⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.
- ⁶ Objasnienia, dok. cyt., s. 19-21.
- ⁷ Dz.U. poz. 648 ze zm.
- ⁸ Dz.U. poz. 723 ze zm.
- ⁹ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1509 ze zm., dalej „ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.”.
- ¹⁰ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm., dalej „ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.”.

Nieodpłatne zakwaterowanie pracowników – czy zawsze powstaje przychód podatkowy?

Małgorzata Słomka

Prawnik, doradca podatkowy, pracownik Instytutu Studiów Podatkowych

Istnieją istotne argumenty (poparte orzecznictwem) za uznaniem, że zapewnienie przez pracodawcę zakwaterowania pracownikom nawet w obszarze stanowiącym ich miejsce pracy, ale poza ich miejscem zamieszkania, nie rodzi obowiązku rozpoznania przez pracodawcę jako płatnika przychodu z nieodpłatnych świadczeń. Takie stanowisko może być jednak kwestionowane przez organy podatkowe.

W myśl art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹ przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9 i 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumen-

tów finansowych, art. 19, 25b i 30f, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świad-

czeń. Zgodnie natomiast z art. 11 ust. 2 powołanej ustawy wartość pieniężną świadczeń w naturze, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 2-2c, określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego

samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania.

Stosownie do art. 11 ust. 2a ww. ustawy wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń ustala się:

- 1) jeżeli przedmiotem świadczenia są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia – według cen stosowanych wobec innych odbiorców;
- 2) jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione – według cen zakupu;
- 3) jeżeli przedmiotem świadczeń jest udostępnienie lokalu lub budynku – według równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu lub budynku;
- 4) w pozostałych przypadkach – na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia.

Jeżeli świadczenia są częściowo odpłatne, przychodem podatnika jest różnica pomiędzy wartością tych świadczeń, ustaloną według zasad określonych w ust. 2 lub 2a, a odpłatnością ponoszoną przez podatnika (art. 11 ust. 2b).

W myśl art. 10 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. źródłem przychodów jest stosunek pracy. Stosownie zaś do art. 12 ust. 1 za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Wartość pieniężną świadczeń w naturze przysługujących pracownikom

na podstawie odrębnych przepisów ustala się według przeciętnych cen stosowanych wobec innych odbiorców – jeżeli przedmiotem świadczenia są rzeczy lub usługi wchodzące w zakres działalności pracodawcy (art. 12 ust. 2).

Zgodnie z art. 12 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych ustala się według zasad określonych w art. 11 ust. 2-2b.

Przepisy powołanej ustawy nie zawierają definicji nieodpłatnych świadczeń, o których mowa w art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 1. Rozumienie tego pojęcia zostało jednak wypracowane w orzecznictwie.

W uchwałach z dnia 18 listopada 2002 r.² oraz z dnia 16 października 2006 r.³ NSA ustalił znaczenie tego terminu, opierając się na przepisach ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁴. Sąd ten uznał, że na gruncie tej ustawy pojęcie „nieodpłatnego świadczenia” ma szerszy zakres niż w prawie cywilnym, obejmuje bowiem wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osoby prawnej, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy. W uchwale z dnia 24 maja 2010 r.⁵ NSA potwierdził powyższe stanowisko. Uznał, że ma ono również zastosowanie na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych do sytuacji wynikających z art. 11 ust. 1 w związku z art. 12 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.

Kwestia rozumienia pojęcia „innych nieodpłatnych świadczeń” – w aspekcie świadczeń pracowniczych – była również przedmiotem analizy Trybunału Konstytucyjnego, który w wyroku z dnia 8 lipca 2014 r.⁶ stwierdził, że za przychód pracownika z tytułu „innych nieodpłatnych świadczeń”, o których mowa w art. 12 ust. 1 i art. 11 ust. 1 wspomnianej ustawy, mogą być uznane takie świadczenia, które:

- 1) po pierwsze, zostały spełnione za zgodą pracownika (skorzystał z nich w pełni dobrowolnie);

- 2) po drugie, zostały spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść;
- 3) po trzecie, korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów).

Odnosnie do pierwszego warunku Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że „inne nieodpłatne świadczenia” na rzecz pracownika mogą być uznane za jego dochód w rozumieniu ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. tylko pod warunkiem, że rzeczywiście spowodowały zaoszczędzenie przez niego wydatków. Ustalenie tej okoliczności zależy od tego, czy pracownik skorzystał ze świadczenia oferowanego przez pracodawcę w pełni dobrowolnie. Zgoda na skorzystanie ze świadczenia wyraża bowiem ocenę pracownika, że świadczenie – z perspektywy jego sytuacji zawodowej, życiowej, rodzinnej – jest celowe i przydatne, leży w jego interesie. Oznacza to, że w razie braku świadczenia ze strony pracodawcy pracownik musiałby ponieść wydatek. W konsekwencji przyjęcie świadczenia oferowanego przez pracodawcę oznacza uniknięcie tego wydatku.

Co do drugiego warunku Trybunał Konstytucyjny wyjaśnił, że dla oceny, czy świadczenie leżało w interesie pracownika, istotne jest, czy stanowi ono realne przysporzenie majątkowe (korzyść), którego efekt jest uchwytny w jego majątku. Korzyść ta może wystąpić w dwóch postaciach: prowadzi do powiększenia aktywów, co jest zwykłym skutkiem wypłaty pieniędzy, albo do zaoszczędzenia wydatków, co może być następstwem świadczenia rzeczowego lub w formie usługi. W wyniku takiego świadczenia w majątku pracownika nie pojawia się wprawdzie realny dochód (w znaczeniu ekonomicznym), ale ponieważ znaczenie dochodu na gruncie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. jest szersze, zaoszczędzenie wydatków musi być traktowane na równi z przyrostem majątku. Jako przykład Trybunał Konstytucyjny wskazał m.in. dowiezienie pracownika z miejsca zamieszkania do pracy lub wykupienie przez pracodawcę pakietu usług medycznych (dodatek ubezpieczeniowy).

W ocenie Trybunału otrzymanie tego rodzaju świadczeń może oznaczać zaoszczędzenie wydatku po stronie pracownika i w konsekwencji może stanowić przysporzenie objęte podatkiem dochodowym. Taka ocena jest jednak poprawna tylko pod warunkiem, że pracodawca spełnił te świadczenia za uprzednią zgodą pracownika na ich przyjęcie. Skoro bowiem pracownik decyduje się przyjąć te świadczenia, niewątpliwie zaoszczędza sobie wydatku, który musiałby ponieść z własnych środków.

Jednocześnie Trybunał Konstytucyjny zauważył, że w sytuacji, gdy nieodpłatne świadczenie zostało przyjęte jako warunek niezbędny do zgodnego z prawem wykonania pracy, po stronie pracownika nie pojawia się korzyść, która mogłaby być objęta podatkiem dochodowym.

Odnośnie do trzeciego warunku natomiast Trybunał Konstytucyjny wskazał, że przychód powstaje, gdy można zindywidualizować świadczenie, określić jego wartość pieniężną oraz skonkretyzować odbiorcę. Mając powyższe na uwadze, Trybunał zauważył, że jeżeli otrzymane przez pracownika nieodpłatne świadczenie stanowi świadczenie pracodawcy, na które pracownik wyraził zgodę, które zostało spełnione w jego interesie i oznacza realne przysporzenie mu korzyści, problem ustalenia podstawy opodatkowania w zasadzie jest rozwiązany. Dotyczy to m.in. zorganizowania przez pracodawcę dowozu do pracy, w przypadku gdy pracodawca wie, kto będzie korzystał z tej formy transportu, oraz zna odległość, którą każdy będzie pokonywał. W takim przypadku pracodawca jest w stanie precyzyjnie określić wartość świadczenia przypadającą indywidualnie na każdego przewożonego.

Z kolei jako przykład świadczenia, które nie rodzi po stronie pracownika przysporzenia majątkowego (korzyści), Trybunał Konstytucyjny wymienił sytuację, w której pracodawca proponuje pracownikom udział w spotkaniach integracyjnych czy szkoleniowych, choćby organizowanych poza miejscem pracy (imprezy wyjazdowe). W tym przypadku, nawet jeśli pracownik uczestniczy w spotkaniu (konferencji, szkoleniu) dobrowolnie, po jego stronie nie pojawia się korzyść, choćby w po-

staci zaoszczędzenia wydatku. Nie sposób bowiem zakładać, że gdyby nie kursokonferencja organizowana przez pracodawcę, pracownik wydałby pieniądze na uczestnictwo w takim przedsięwzięciu. Trudno też poważnie utrzymywać, że przychodem pracownika z umowy o pracę czy stosunku służbowego jest możliwość okazjonalnego uczestnictwa w obiedzie czy kolacji, a wartość zjedzonych przez niego potraw i wypitych napojów wyznacza podstawę opodatkowania.

W świetle powyższego zauważyć należy, że nie każde świadczenie spełnione przez pracodawcę na rzecz pracownika bez ustalonej za nie zapłaty jest świadczeniem podlegającym podatkowi dochodowemu, podobnie jak nie każde tego rodzaju świadczenie jest wyłączone spod regulacji ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Przy czym, jak słusznie zauważył Trybunał Konstytucyjny, ze względu na otwarty i rozwijający się katalog świadczeń oferowanych przez pracodawców nie jest możliwe enumeratywne wyliczenie w ustawie podatkowej wszystkich nieodpłatnych przysporzeń, które zgodnie z zasadą powszechności przedmiotowej podatku dochodowego powinny być przez ustawodawcę uwzględnione.

Mając powyższe na uwadze, co do zasady wartość noclegów (zakwaterowania) zapewnianych nieodpłatnie pracownikowi może stanowić dla niego przychód z innych nieodpłatnych świadczeń, o którym mowa w art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.

Należy jednakże zauważyć, że na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 19 tej ustawy **wolna od podatku jest wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników, z zastrzeżeniem ust. 14 – do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500 zł.**

Stosownie do art. 21 ust. 14 ww. ustawy zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 19, ma zastosowanie do pracowników, których miejsce zamieszkania jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, a podatnik nie korzysta z kosztów uzyskania przychodów określonych w art. 22 ust. 2 pkt 3 i 4.

Warto więc zwrócić uwagę na warunki stosowania zwolnienia. Po pierw-

sze, przewidziane ono jest dla pracowników. Pracownikiem jest natomiast wyłącznie osoba pozostająca w stosunku służbowym, stosunku pracy, stosunku pracy nakładczej lub spółdzielczym stosunku pracy. Zwolnienia nie stosuje się zatem w przypadku umów zlecenia czy umów o dzieło, kontraktów menedżerskich itp.

Po drugie, zwolnienie ma zastosowanie do pracowników, których miejsce zamieszkania jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, a podatnik nie korzysta z podwyższonych kosztów uzyskania przychodów.

Podsumowując, wartość nieodpłatnych świadczeń w postaci zapewnienia przez pracodawcę pracownikom zakwaterowania stanowi dla pracowników przychód, o którym mowa w art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. W konsekwencji od ww. dochodów ze stosunku pracy pracodawca jest zobowiązany obliczyć, pobrać i odprowadzić zaliczki na podatek dochodowy, **z uwzględnieniem zwolnień przedmiotowych. Jeśli zatem wartość świadczenia z tytułu zakwaterowania pracowników, wycenionego według zasad określonych powyżej, przekracza 500 zł miesięcznie, to opodatkowaniu podlega tylko nadwyżka ponad tę kwotę.**

ODDELEGOWANIE PRACOWNIKÓW

Sądy administracyjne w zakresie zakwaterowania pracowników w związku z ich oddelegowaniem uznały, że gdyby firma nie pokrywała wydatków związanych z oddelegowaniem, to pracownik musiałby uczynić to z własnej kieszeni. Dlatego jest to dla niego przysporzenie majątkowe. Przykładem takiej wykładni są wyroki WSA w Poznaniu z dnia 13 czerwca 2013 r.⁷ i z dnia 7 listopada 2013 r.⁸ oraz WSA w Gliwicach z dnia 23 maja 2012 r.⁹

Należy jednak zaznaczyć, że po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r.¹⁰, dotyczącym przychodów uzyskiwanych z tytułu otrzymania pozapłacowych nieodpłatnych świadczeń pracowniczych, zmieniło się orzecznictwo m.in. w kwestii zakwaterowania. Jak wynika z

uzasadnienia wyroku Trybunału, w jego opinii o nieodpłatnym świadczeniu stanowiącym przychód podatnika można mówić jedynie w dwóch przypadkach. Pojawia się ono, gdy pracownik uzyska w jego wyniku korzyść majątkową w postaci zwiększenia aktywów (np. wypłata pieniędzy) albo w postaci rzeczywistego zaoszczędzenia wydatków (np. w następstwie świadczenia rzeczowego lub usługi). Ponadto pracownik musi skorzystać z oferty pracodawcy w pełni dobrowolnie. Trybunał podkreślił, że w drugim przypadku przychód powstaje jedynie wówczas, gdy dochodzi do faktycznego zaoszczędzenia przez pracownika wydatków. W konsekwencji, w jego opinii, przychodem pracowniczym niewątpliwie są przyjęte dobrowolnie takie nieodpłatne świadczenia, jak abonamenty medyczne, polisy ubezpieczeniowe i dowóz pracowników do pracy. Tu bowiem pracownik faktycznie oszczędza, bo nie płaci za świadczenie, które z perspektywy jego sytuacji zawodowej, życiowej i rodzinnej jest celowe i przydatne oraz leży w jego interesie.

Jeżeli natomiast świadczenie zostało przyjęte jako warunek niezbędny do zgodnego z prawem wykonania pracy, po stronie pracownika nie mamy do czynienia z przychodem. Tym samym nie wystąpi on przykładowo w odniesieniu do zapewnianych przez pracodawcę świadczeń w postaci nieodpłatnego uczestnictwa w szkoleniach i kursokonferencjach.

NSA w wyrokach z dnia 19 września 2014 r.¹¹ orzekł, że pracownicy, którym pracodawca zapewnia bezpłatny nocleg w czasie oddelegowania, nie uzyskują przychodu z nieodpłatnych świadczeń, jeżeli nie jest możliwe ustalenie, który z pracowników faktycznie ze świadczenia skorzystał. Istotą sporu była interpretacja indywidualna. W rozpatrywanym stanie faktycznym spółka prowadziła działalność w zakresie budownictwa energetycznego i przemysłowego. Z uwagi na realizację projektów zarówno na terytorium Polski, jak i zagranicą rozważała udostępnienie oddelegowanym pracownikom bezpłatnych miejsc noclegowych w kwaterach prywatnych lub hotelach pracowniczych. We wniosku o wydanie interpretacji spółka argumentowała, że nie będzie w stanie zweryfikować, czy dany pracownik

faktycznie korzystał lub będzie korzystał z oferowanego noclegu, a skoro nie będzie możliwe ustalenie w sposób niebudzący wątpliwości, który pracownik z bezpłatnego zakwaterowania skorzystał, a który nie, należy uznać, że po stronie pracowników oddelegowanych przez spółkę do pracy w innej lokalizacji nie powstanie przychód z tytułu udostępnienia im bezpłatnego zakwaterowania. Tym samym spółka przyjęła, że jedynie daje pracownikowi możliwość skorzystania ze świadczenia, a nie jest w stanie zweryfikować, który z pracowników rzeczywiście z zaoferowanego noclegu skorzystał. Fiskus uznał stanowisko spółki za nieprawidłowe. Zdaniem organu po stronie pracowników powstanie wymierna korzyść, gdyż pracodawca opłaca noclegi, które następnie zostaną postawione do ich dyspozycji. Z podatnikiem nie zgodził się również WSA w Gliwicach. Ostatecznie NSA stwierdził, że w tej konkretnej sprawie zaoferowane pracownikom noclegi nie stanowią nieodpłatnego świadczenia, gdyż brak jest możliwości ustalenia wartości tego świadczenia. Zdaniem sądu drugiej instancji trudno w tym stanie faktycznym dopatrzeć się korzyści pracowników, które zobowiązywałyby ich do rozliczenia się z organem podatkowym.

Powyższe poglądy podzielił w pełni także WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 20 listopada 2014 r.¹² Zdaniem tego Sądu zapłała przez pracodawcę kosztu noclegu pracownika wykonującego swe obowiązki w miejscu wyznaczonym w umowie o pracę (poza siedzibą firmy oraz miejscem zamieszkania pracownika) stanowi racjonalny wydatek firmy związany z realizacją określonych celów gospodarczych. Wydatek ten, ponoszony w interesie pracodawcy i stanowiący koszt działalności gospodarczej, poniesiony w celu osiągnięcia przychodów przez firmę, **nie może być uznany za element przychodu pracownika**. Przyjęcie odmiennego stanowiska prowadziłoby do wniosku, że wartość wydatków pracodawcy związanych z obowiązkami pracownika, w postaci m.in. wydatków na materiały biurowe, prąd, eksploatację samochodu służbowego itp., powinna być proporcjonalnie przypisywana do przychodów pracowników z tytułu stosunku pracy jako otrzymane przez nich nieodpłatne

świadczenia. Skoro więc prawidłowe i efektywne wykonywanie obowiązków pracowniczych wymaga od pracownika nocowania w hotelu, to zapewnienie tej możliwości przez pracodawcę nie jest korzyścią pracownika, ale wypełnieniem przez pracodawcę ustawowego obowiązku prawidłowego organizowania pracy, tak aby była ona wydajna i należytej jakości.

Również w wyroku z dnia 30 września 2014 r.¹³ NSA, rozważając kwestię przychodu pracownika z tytułu nieodpłatnych świadczeń (noclegów), sięgnął do ww. wyroku Trybunału Konstytucyjnego. W tezie tego orzeczenia zaznaczył, że ważnym kryterium kwalifikującym dane świadczenie jako nieodpłatne świadczenie na rzecz pracownika, podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, jest ustalenie, czy świadczenie leżało w interesie pracownika. Jeżeli nie, to nie można mówić o przychodzie pracownika ze stosunku pracy. Jednocześnie NSA wyjaśnił też, że powołany wyrok Trybunału ma charakter interpretacyjny, na jego podstawie sądy administracyjne i organy podatkowe powinny zmienić swoje podejście do kwestii określania pracownikowi przychodu z tytułu otrzymanych przez niego nieodpłatnych świadczeń. Nie powinno też zdaniem Sądu budzić wątpliwości, że organ, wydając interpretację, powinien także uwzględniać orzecznictwo.

Mając na uwadze specyfikę zatrudnienia w branży budowlanej, można jednoznacznie stwierdzić, że zagwarantowanie przez pracodawcę noclegów dla pracowników realizujących budowy znajdujące się poza siedzibą firmy oraz miejscem zamieszkania pracowników jest świadczeniem przyjętym jako warunek niezbędny do wykonywania pracy. Zgoda pracowników na wyjazdy poza miejscowość, w której znajduje się siedziba pracodawcy, de facto umożliwia mu prowadzenie działalności gospodarczej w tej branży. Nie jest bowiem możliwe każdorazowe szukanie pracowników na nowe budowy, znajdujące się w różnych miejscowościach. Dodatkowo, biorąc pod uwagę art. 94 pkt 2 i 2a ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy¹⁴, zgodnie z którym pracodawca jest zobowiązany organizować pracę w sposób zapewniający pełne wykorzystanie czasu

pracy, jak również zmniejszenie uciążliwości pracy, należy wskazać, że zapewnienie pracownikom noclegów (poza ich miejscem zamieszkania), w sytuacji gdy ich powrót na noc do miejsca zamieszkania byłby nieracjonalny ze względu na czynnik czasowy czy komunikacyjny, jest niejako obowiązkiem prawnym pracodawcy.

Na potwierdzenie powyższego stanowiska należy przywołać wyrok NSA z dnia 2 października 2014 r., zgodnie z którym: „[...] obowiązek zapewnienia prawidłowej organizacji pracy nie może być utożsamiany tylko z zapewnieniem biurka, materiałów biurowych czy pokryciem kosztów eksploatacji samochodu służbowego czy kosztów zużytej energii elektrycznej. Ten obowiązek należy i trzeba odnosić i analizować w kontekście konkretnych obowiązków pracowniczych i wynikających z tych obowiązków oczekiwań pracodawcy. Skoro więc prawidłowe i efektywne wykonywanie obowiązków pracowniczych wymaga od pracownika nocowania w hotelu aby w określonym czasie wynikającym z kontaktów handlowych pracodawcy i kontrahenta dotrzeć do kontrahenta, to zapewnienie tej możliwości przez pracodawcę nie jest korzyścią pracownika ale właśnie wypełnieniem przez pracodawcę ustawowego obowiązku prawidłowego organizowania pracy, tak aby była ona wydajna i należytej jakości. Zapewnienie możliwości nocnego wypoczynku odpowiada także obowiązkowi pracodawcy organizowania pracy w sposób zmniejszający uciążliwość pracy; przepis art. 94 pkt 3 Kodeksu pracy tylko przykładowo wymienia w aspekcie zmniejszenia uciążliwości pracy pracę monotonną i pracę w ustalonym z góry tempie”¹⁵.

W dniu 30 maja 2016 r. Minister Finansów zmienił jednak z urzędu interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie w związku z uznaniem, że pracownicy budowlani uzyskują przychód w przypadku zagwarantowania noclegów przez pracodawcę¹⁶. Zdaniem Ministra przychód z nieodpłatnych świadczeń nie powstanie tylko w przypadku zapewnienia noclegu pracownikom mobilnym. Biorąc natomiast pod uwagę, że pracownicy budowlani są zazwyczaj oddelegowywani do pracy, to po ich stronie taki przychód już wystąpi. Pracownicy ci wyrazili bo-

wiem zgodę na oddelegowanie, a pracodawca nie ma obowiązku zapewniania im noclegu.

Należy wspomnieć jednak o późniejszym wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 3 sierpnia 2017 r., w którym Sąd wskazał, że: „Zapewnienie pracownikom usług w postaci noclegów w miejscu oddelegowania (szkolenia) leży wyłącznie w interesie pracodawcy, a nie pracowników, którzy swoje potrzeby mieszkaniowe zaspokajają w innym miejscu i w inny sposób oraz którzy – gdyby nie konieczność wywiązania się z obowiązków wynikających z umowy o pracę – nie mieliby powodu do ponoszenia kosztu takich noclegów (por. wyroki: NSA z dnia 9.08.2016 r. sygn. akt II FSK 1970/14, z dnia 19.09.2014 r. sygn. akt II FSK 2280/12, NSA: z dnia 15.04.2016 r., sygn. akt II FSK 635/14, z dnia 23.07.2015 r., sygn. akt II FSK 1689/13 oraz wyroki WSA w Rzeszowie z dnia 20.07.2017 r. sygn. akt I SA/Rz 316/17, publikowane: Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, www.orzeczenia.nsa.gov.pl – dalej: CBOSA).

Zasadnie Spółka wskazuje we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej na przepis art. 94 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy [...], zgodnie z którymi pracodawca jest obowiązany, w szczególności organizować pracę w sposób zapewniający pełne wykorzystanie czasu pracy, jak również osiąganie przez pracowników, przy wykorzystaniu ich uzdolnień i kwalifikacji, wysokiej wydajności i należytej jakości pracy; organizować pracę w sposób zapewniający zmniejszenie uciążliwości pracy, zwłaszcza pracy monotonnej i pracy w ustalonym z góry tempie oraz zapewniać bezpieczne i higieniczne warunki pracy oraz prowadzić systematyczne szkolenie pracowników w zakresie bezpieczeństwa i higieny pracy.

W tym kontekście zapewnienie zakwaterowania w miejscu wykonywania pracy (oddelegowania/szkolenia), które znajduje się w znacznej odległości od siedziby pracodawcy, także miejsca zamieszkania pracownika, jest obowiązkiem pracodawcy, który zobligowany jest do zapewnienia pełnego wykorzystania efektywnego czasu pracy/szkolenia. Tym samym to pracodawca odnosi korzyść ekonomiczną poprzez szkolenie pracowników w zakładzie wspólnika Spółki, w okresie kiedy pro-

wadzona jest jeszcze budowa nowego zakładu Spółki, w którym zaraz po jego uruchomieniu pracownicy ci będą mogli podjąć pracę w sposób efektywny i przynoszący korzyści ekonomiczne pracodawcy”¹⁷.

Podsumowując powyższe rozważania, należy wskazać, że istnieją istotne argumenty (poparte orzecznictwem) za uznaniem, że zapewnienie przez pracodawcę zakwaterowania pracownikom nawet w obszarze stanowiącym ich miejsce pracy, ale poza ich miejscem zamieszkania, nie rodzi obowiązku rozpoznania przez pracodawcę jako płatnika przychodu z nieodpłatnych świadczeń. Takie stanowisko może być jednak kwestionowane przez organy podatkowe. Należy podkreślić, że dotyczy to sytuacji, gdy pracownik nie odbywa co prawda podróży służbowej w rozumieniu przepisów prawa pracy, ale potrzeba noclegu jest bezpośrednio i wyłącznie związana z czynnościami służbowymi wykonywanymi przez tego pracownika.

Na marginesie należy jednak zaznaczyć, że stanowisko to jednak nie znajduje potwierdzenia w orzecznictwie sądów powszechnych w zakresie oskładkowania tego rodzaju świadczeń. Sądy uważają, że zapewnienie przez pracodawcę zakwaterowania pracownikom w obszarze stanowiącym ich miejsce pracy stanowi przychód podlegający oskładkowaniu.

Przypisy:

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1509 ze zm., dalej „ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.”.
- ² FPS 9/02.
- ³ FPS 1/06.
- ⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm.
- ⁵ II FPS 1/10.
- ⁶ K 7/13.
- ⁷ I SA/Po 219/13.
- ⁸ I SA/Po 378/13.
- ⁹ I SA/GI 250/12.
- ¹⁰ K 7/13.
- ¹¹ II FSK 2280/12 i II FSK 2281/12.
- ¹² I SA/Po 548/14.
- ¹³ II FSK 2353/12.
- ¹⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 917 ze zm.
- ¹⁵ II FSK 2387/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3720021095>, dostęp: 25 marca 2019 r.
- ¹⁶ DD3.8222.2.62.2016.IMD.
- ¹⁷ I SA/Wr 418/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D345C10743>, dostęp: 25 marca 2019 r.

Biała lista podatników VAT – analiza projektu z dnia 25 lutego 2018 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw

Maciej Jendraszczyk

Doradca podatkowy, konsultant podatkowy w Oddziale Wielkopolskim Instytutu Studiów Podatkowych

W niniejszym artykule zostanie dokonana analiza projektu z dnia 25 lutego 2019 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹, który przewiduje m.in. wprowadzenie obowiązku stworzenia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej wykazu podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT. Autor omawia projektowane zmiany w zakresie podatku VAT, podatków dochodowych oraz Ordynacji podatkowej wraz z przepisami przejściowymi².

1. ZMIANY W ZAKRESIE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Omawiany projekt przewiduje głównie zmiany w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³. Najważniejsza z nich dotyczy art. 96b tejże ustawy. W myśl planowanej nowelizacji ust. 1 tego artykułu ma przyjąć następujące brzmienie: „Szef Krajowej Administracji Skarbowej prowadzi w postaci elektronicznej wykaz podmiotów⁴:

- 1) w odniesieniu do których naczelnik urzędu skarbowego nie dokonał rejestracji albo które wykreślił z rejestru jako podatników VAT;
- 2) **zarejestrowanych jako podatnicy VAT**, w tym których rejestracja jako podatników VAT została przywrócona⁵.

Powyższy wykaz, a zatem zarówno biała (pkt 2), jak i czarna lista (pkt 1), ma być udostępniany w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych w sposób umożliwiający sprawdzenie, **czy podmiot znajduje się w wykazie na wybrany dzień, przypadający nie wcześniej niż w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym podmiot jest sprawdzany**. Dane podmiotu są udostępniane według stanu na wybrany dzień, z wyjątkiem danych dotyczących:

- 1) firmy (nazwy) lub imienia i nazwiska podmiotu;
- 2) numeru, za pomocą którego podmiot jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od towarów i usług;
- 3) numeru REGON podmiotu – o ile został nadany.

Powyższe dane są udostępniane według stanu na dzień sprawdzenia.

W porównaniu z dotychczasowym brzmieniem przepisu dodano, że wykaz ma zawierać „adres stałego miejsca prowadzenia działalności albo adres rejestracyjny, w przypadku braku adresu stałego miejsca prowadzenia działalności – w odniesieniu do osoby fizycznej”. Dodano także obowiązek zamieszczenia w tym wykazie numerów rachunków rozliczeniowych, o których mowa w art. 49 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe^{6, 6}, lub imiennych rachunków w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której podmiot jest członkiem, otwartych w związku z prowadzoną przez członka działalnością gospodarczą – wskazanych w zgłoszeniu identyfikacyjnym lub zgłoszeniu aktualizacyjnym i potwierdzonych z wykorzystaniem STIR w rozumieniu art. 119zg pkt 6 Ordynacji podatkowej^{7, 8}. W wykazie nie będzie już podawana data wykreślenia podmiotu z rejestru jako podatnika VAT na podstawie art. 96 ust. 6-8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Projekt przewiduje także doprecyzowanie danych, które nie będą zamieszczane w wykazie, tj.:

- 1) w przypadku podmiotów wykreślonych oraz tych, którym odmówiono rejestracji, nie będą wskazywane numery rachunków bankowych lub rachunków w SKOK;
- 2) w przypadku podmiotów, które zawiesiły prowadzenie działalności gospodarczej, wykaz nie będzie zawierał danych dotyczących:
 - a) numerów PESEL (o ile podmiot taki numer posiada),
 - b) imion i nazwisk osób wchodzących w skład organu uprawnionego do reprezentowania podmiotu oraz ich numerów identyfikacji podatkowej lub numerów PESEL,
 - c) imion i nazwisk prokurentów oraz ich numerów identyfikacji podatkowej lub numerów PESEL,
 - d) imion i nazwisk lub firm (nazw) wspólników oraz ich numerów identyfikacji podatkowej lub numerów PESEL;
- 3) w przypadku podatników zarejestrowanych, w tym tych, których rejestracja została przywrócona, nie zamieszcza się danych, o których mowa w pkt 2.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej ma wykreślać podmioty z wykazu po upływie 5 lat, licząc od końca roku

kalendarzowego, w którym naczelnik urzędu skarbowego nie dokonał rejestracji danego podmiotu jako podatnika VAT albo wykreślił dany podmiot z rejestru jako podatnika VAT.

Powyższy wykaz ma być aktualizowany w dni robocze, raz na dobę, a dostęp do niego ma być możliwy także za pośrednictwem systemu teleinformatycznego Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej.

Ustawodawca zamierza ponadto doprecyzować kwestie związane z prostowaniem danych zawartych w wykazie. Wedle założeń omawianego projektu Szef Krajowej Administracji Skarbowej będzie usuwać lub prostować dane inne niż dane osobowe zawarte w wykazie, niezgodne ze stanem rzeczywistym. Podmiot, którego dane zostały zawarte w wykazie, może złożyć do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej wniosek o usunięcie lub sprostowanie danych innych niż dane osobowe, niezgodnych ze stanem rzeczywistym, wraz z uzasadnieniem. Szef Krajowej Administracji Skarbowej będzie mógł odmówić, w drodze decyzji, usunięcia lub sprostowania danych innych niż dane osobowe, zawartych w wykazie, wskazanych we wniosku podmiotu, jeżeli spowodowałoby to niezgodność ze stanem rzeczywistym.

2. ZMIANY W ZAKRESIE PODATKÓW DOCHODOWYCH

Projekt z dnia 25 lutego 2019 r. przewiduje również nowelizację ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁹ oraz dokonanie analogicznych zmian w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁰.

Zmienione mają zostać ust. 1 i 2 w art. 15d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. oraz w art. 22p ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Przepisy te obecnie wprowadzają wymóg, aby w transakcjach pomiędzy przedsiębiorcami o wartości powyżej 15 tys. zł płatności były dokonywane za pośrednictwem rachunku płatniczego w celu możliwości uznania wydatków, których dotyczą, za koszty uzyskania przychodu. W nowym brzmieniu mają stanowić, że podatnicy nie zaliczają do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej w art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców^{11, 12}:

- 1) została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego lub
- 2) została dokonana przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie VAT – w przypadku transakcji z podatnikiem zarejestrowanym na potrzeby podatku od towarów i usług jako podatnik VAT czynny.

W przypadku zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji kwalifikowanej została dokonana z naruszeniem powyższego wymogu, podatnicy w tej części mają być obowiązani do:

- 1) **zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów** albo
 - 2) w razie braku możliwości zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów – **zwiększenia przychodów**
- **w miesiącu, w którym odpowiednio została dokonana płatność bez pośrednictwa rachunku płatniczego albo został zlecony przelew.**

Ponadto w art. 15d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. oraz w art. 22p ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. mają zostać dodane nowe ust. 4, które mają stanowić, że wyłączenia z kosztów (lub zwiększenia przychodów) nie będzie się stosować, w przypadku gdy podatnik dokonujący płatności zapłacił należność przelewem na rachunek inny niż zawarty w wykazie VAT i złożył zawiadomienie o zapłacie należności na ten rachunek do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla wystawcy faktury w terminie 3 dni od dnia zlecenia przelewu¹³.

Ponadto do art. 12 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. mają zostać dodane ust. 4i i 4j oraz analogicznie do art. 14 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. mają zostać dodane ust. 2h i 2i. Powyższe przepisy mają stanowić, że w przypadku gdy **podatnik, który na podstawie umowy zawartej z podmiotem będącym wierzycielem innego stosunku prawnego, zarejestrowanym na potrzeby podatku od towarów i usług jako podatnik VAT czynny, jest obowiązany do pobrania należności od jego dłużnika i przekazania jej w całości albo w części wierzycielowi, dokona zapłaty tej należności przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie VAT, u podatnika ustala się przychód w dniu zlecenia przelewu.** Przychód ten ustala się w takiej wysokości, w jakiej płatność została dokonana na rachunek inny niż zawarty w wykazie VAT. Jednocześnie ma być zastrzeżone, że powyższy przychód nie będzie ustalany, jeżeli płatność dokonana przez podatnika:

- 1) wynika z transakcji innej niż transakcja kwalifikowana lub

Aktualności – marzec 2019 r.

- **Biała lista podatników VAT.** W dniu 13 marca 2019 r. do Sejmu RP wpłynął rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw. W wyniku tej nowelizacji informacje zawarte dotychczas w dwóch wykazach:
 - 1) podatników, w odniesieniu do których naczelnik urzędu skarbowego nie dokonał rejestracji lub którzy zostali wykreśleni z rejestru jako podatnicy VAT,
 - 2) podatników, których rejestracja jako podatników VAT została przywrócona, zostaną połączone w jeden wykaz, rozszerzony o podmioty zarejestrowane jako podatnicy VAT, czyli o dane dotyczące statusu podatników VAT czynnych i zwolnionych.
 Zmiany te mają wejść w życie z dniem 1 września 2019 r.

2) została dokonana przelewem na rachunek inny niż zawarty w wykazie VAT, pod warunkiem że podatnik złożył zawiadomienie o zapłacie należności na ten rachunek do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla wystawcy faktury w terminie 3 dni od dnia zlecenia przelewu¹⁴.

3. ZMIANY W ORDYNACJI PODATKOWEJ

Omawiany projekt przewiduje wprowadzenie następujących zmian w Ordynacji podatkowej:

- 1) dodanie art. 117ba i 117bb;
- 2) nowelizację art. 33b pkt 3.

Zgodnie z pierwszym z nowych przepisów podatnik podatku od towarów i usług, na którego rzecz dokonano dostawy towarów lub świadczenia usług, **będzie mógł odpowiadać solidarnie całym swoim majątkiem wraz z podmiotem dokonującym tej dostawy towarów lub tego świadczenia usług**, zarejestrowanym na potrzeby podatku od towarów i usług jako podatnik VAT czynny, za jego zaległości podatkowe w części podatku od towarów i usług proporcjonalnie przypadającej na tę dostawę towarów lub to świadczenie usług, **jeżeli zapłała należności z tytułu tej dostawy towarów lub tego świadczenia usług została dokonana przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie VAT, w przypadku gdy z odrębnych przepisów wynika obowiązek dokonania zapłaty za pośrednictwem rachunku płatniczego**.

Podatnik VAT, który na podstawie umowy zawartej z podmiotem będącym wierzycielem innego stosunku prawnego, zarejestrowanym na potrzeby podatku od towarów i usług jako podatnik VAT czynny, jest obowiązany do pobrania należności od jego dłużnika i przekazania jej w całości albo w części wierzycielowi, i który dokonał zapłaty tej należności przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie VAT, odpowiada solidarnie całym swoim majątkiem wraz z wierzycielem za jego zaległości podatkowe w części podatku od towarów i usług proporcjonalnie przypadającej na tę należność, jeżeli z odrębnych przepisów wynika obowiązek dokonania zapłaty za pośrednictwem rachunku płatniczego.

Powyższe nie będzie miało zastosowania, w przypadku gdy podatnik dokonujący płatności zapłacił należność przelewem na rachunek inny niż zawarty w wykazie VAT i złożył zawiadomienie o zapłacie należności na ten rachunek do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla wystawcy faktury w terminie 3 dni od dnia zlecenia przelewu. Takie zawiadomienie powinno zawierać co najmniej:

- 1) firmę (nazwę) oraz adres siedziby albo, w przypadku podatnika będącego osobą fizyczną, imię i nazwisko oraz adres stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, na którego rzecz dokonano dostawy towarów lub świadczenia usług, lub podatnika określonego w art. 117ba § 2;
- 2) dane wystawcy faktury wskazane na fakturze (numer identyfikacyjny, nazwa albo nazwisko i imię oraz adres);
- 3) numer rachunku, na który dokonano zapłaty należności;
- 4) wysokość należności zapłaconej na rachunek, o którym mowa w pkt 3, i dzień zlecenia przelewu na ten rachunek.

Wzór takiego zawiadomienia, wraz z objaśnieniami co do sposobu prawidłowego jego wypełnienia, uwzględniając konieczność uproszczenia i usprawnienia procesu składania zawiadomień, będzie mógł określić w drodze rozporządzenia minister właściwy do spraw finansów publicznych.

Powyższe reguły nie będą mieć zastosowania do transakcji, w odniesieniu do których podatnik dokonał zapłaty z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności, o którym mowa w art. 108a ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Jednocześnie w przypadku podatnika, który zgodnie z powyższym będzie odpowiadać solidarnie za zobowiązania podatkowe dostawcy towarów lub usługodawcy, będzie możliwe dokonanie zabezpieczenia na jego majątku po doręczeniu mu decyzji orzekającej o odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe odpowiednio podmiotu dokonującego na jego rzecz dostawy towarów lub świadczenia usług albo podmiotu będącego wierzycielem innego stosunku prawnego, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że zobowiązanie

nie zostanie przez dostawcę, usługodawcę albo wierzyciela wykonane, w szczególności gdy dostawca, usługodawca albo wierzyciel trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić postępowanie egzekucyjne. Decyzja o zabezpieczeniu wygasa w momencie wszczęcia postępowania egzekucyjnego wobec podatnika, który odpowiada solidarnie za zobowiązania podatkowe dostawcy towarów lub usługodawcy.

4. PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

Zgodnie z przepisami przejściowymi zawartymi w omawianym projekcie Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w terminie do dnia 31 sierpnia 2019 r., ma za zadanie stworzyć w postaci elektronicznej wykaz podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT. Do tego wykazu mają zostać wprowadzone dane podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT, wymienione w art. 96b ust. 3 pkt 1-3, 5-7, 11 i 12¹⁵ ustawy z dnia 11 marca 2004 r., w brzmieniu dotychczasowym, oraz numery ich rachunków rozliczeniowych lub imiennych rachunków w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której podmiot jest członkiem, otwartych w związku z prowadzoną przez członka działalnością gospodarczą – wskazanych w zgłoszeniu identyfikacyjnym lub zgłoszeniu aktualizacyjnym i potwierdzonych z wykorzystaniem STIR.

Wykaz podmiotów, którym odmówiono rejestracji lub które wykreślono z rejestru (a zatem wykaz w obecnym kształcie), ma zostać uzupełniony o dane podmiotów, w odniesieniu do których naczelnik urzędu skarbowego nie dokonał rejestracji jako podatników VAT czynnych lub zwolnionych albo które zostały wykreślone przez naczelnika urzędu skarbowego z rejestru jako podatnicy VAT czynni lub zwolnieni – od dnia 1 stycznia 2015 r. do dnia 21 sierpnia 2018 r., nieujętych w tym wykazie.

Dotychczasowy wykaz wraz z wykazem, który ma zostać stworzony przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej do dnia 31 sierpnia 2019 r., mają się stać jednym wykazem z dniem 1 września 2019 r.

Odnosnie do **zmian w podatkach dochodowych** wskazano, że zarówno

nowe, jak i znowelizowane przepisy mają być stosowane do zapłaty należności w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2019 r. i nie będą, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosowane do płatności dotyczących kosztów zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów przed dniem 1 stycznia 2020 r.

Ustawa wedle założeń ma **wejść w życie z dniem 1 września 2019 r.**, z wyjątkiem:

- 1) przepisów przejściowych dotyczących uzupełnienia danych w obecnym wykazie oraz obowiązku stworzenia wykazu podatników zarejestrowanych (w tym przywróconych), które mają **wejść w życie z dniem ogłoszenia**;
- 2) zmian w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r., ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. oraz w Ordynacji podatkowej, a także przepisu przejściowego dotyczącego znowelizowanych przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. i ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., które mają **wejść w życie z dniem 1 stycznia 2020 r.**

Przypisy:

- ¹ <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12303450/12460740/12460741/dokument382853.pdf>, dostęp: 24 marca 2019 r.
- ² W niniejszym artykule pominięto zmiany dotyczące ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (tekst jednolity

Dz.U. z 2019 r. poz. 63) oraz ustawy z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2386 ze zm.), a także przepisy przejściowe związane z tymi aktami normatywnymi.

- ³ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm., dalej „ustawa z dnia 11 marca 2004 r.”.
- ⁴ Na potrzeby niniejszego opracowania wykaz ten będzie nazywany w skrócie „wykazem VAT”.
- ⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2187 ze zm.
- ⁶ Zgodnie ze wskazanym przepisem banki mogą prowadzić w szczególności m.in. rachunki rozliczeniowe, w tym bieżące i pomocnicze, oraz rachunki VAT prowadzone dla nich na zasadach określonych w rozdziale 3a.
- ⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm., dalej „Ordynacja podatkowa”.
- ⁸ Zgodnie z tym przepisem przez STIR rozumie się system teleinformatyczny izby rozliczeniowej spełniający minimalne wymagania dla systemów teleinformatycznych określone w przepisach wydanych na podstawie art. 18 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (tekst jednolity Dz.U. z 2017 r. poz. 570 ze zm.).
- ⁹ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm., dalej „ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.”.
- ¹⁰ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1509 ze zm., dalej „ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.”.
- ¹¹ Dz.U. poz. 646 ze zm.
- ¹² W myśl tego przepisu dokonywanie lub przyjmowanie płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą następuje za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy, w każdym przypadku, gdy:
 - 1) stroną transakcji, z której wynika płatność, jest inny przedsiębiorca oraz

- 2) jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza 15 tys. zł lub równowartość tej kwoty, przy czym transakcje w walutach obcych przelicza się na złote według średniego kursu walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania transakcji.

Na potrzeby niniejszego opracowania transakcja ta będzie nazywana „transakcją kwalifikowaną”.

- ¹³ W takim przypadku odpowiednie zastosowanie znajdują przepisy art. 117ba § 4 Ordynacji podatkowej oraz przepisy wydane na podstawie art. 117ba § 5 tej ustawy. Szerzej na temat tych przepisów w części dotyczącej zmian w Ordynacji podatkowej.
- ¹⁴ W takim przypadku odpowiednie zastosowanie znajdują przepisy art. 117ba § 4 Ordynacji podatkowej oraz przepisy wydane na podstawie art. 117ba § 5 tej ustawy. Szerzej na temat tych przepisów w części dotyczącej zmian w Ordynacji podatkowej.
- ¹⁵ Firma (nazwa) lub imię i nazwisko; numer, za pomocą którego podmiot został zidentyfikowany na potrzeby podatku, jeżeli taki numer został przyznany; numer identyfikacyjny REGON, o ile został nadany; numer w Krajowym Rejestrze Sądowym, o ile został nadany; adres siedziby – w przypadku podmiotu niebędącego osobą fizyczną; adres głównego miejsca prowadzenia działalności albo adres rejestracyjny, w przypadku braku adresu głównego miejsca prowadzenia działalności – w odniesieniu do osoby fizycznej; daty rejestracji, odmowy rejestracji albo wykreślenia z rejestru oraz przywrócenia zarejestrowania jako podatnik VAT; podstawa prawna rejestracji, odmowy rejestracji albo wykreślenia z rejestru oraz przywrócenia zarejestrowania jako podatnika VAT.

Sprostowanie do artykułu pt. *Zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących na lata 2019-2021 (BISP nr 1/2019)*

W artykule opublikowanym w „Biuletynie” w styczniu 2019 r. pt. *Zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących na lata 2019-2021* na stronie 5, po wymienieniu rodzajów dostaw towarów i świadczenia usług, które nie korzystają ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania przy użyciu kas rejestrujących, wskazano, że: „Powyższych **zwolnień** nie stosuje się do dostaw towarów wymienionych [...]” oraz „Oprócz tego powyższych **zwolnień** nie stosuje się [...]”. **W tych miejscach wyraz „zwolnień” należy zastąpić wyrazem „wyłączeń”**, gdyż zamieszczona w artykule lista zawiera czynności, których nie obejmują zwolnienia przewidziane w § 2 i 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. poz. 2519).

Strata w środkach obrotowych a koszty uzyskania przychodów

Marek Zagórski

Starszy konsultant podatkowy, pracownik Instytutu Studiów Podatkowych

W niniejszym artykule autor wskazuje, na podstawie analizy stanowiska organów administracji podatkowej i sądów administracyjnych, kiedy na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych strata w środkach obrotowych może być zaliczona do kosztów uzyskania przychodów.

W realiach obrotu gospodarczego wątpliwości budzi kwestia możliwości zaliczania przez podatników do kosztów uzyskania przychodów strat w środkach obrotowych, a zwłaszcza strat powstałych na skutek przestępstwa. Warto zatem odwołać się do poglądów judykatury i organów administracji podatkowej dotyczących tego zagadnienia na gruncie przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹.

1. DEFINICJA KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW

Ogólne pojęcie kosztów uzyskania przychodów zdefiniowane jest w art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Zgodnie z tym przepisem kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23. Na podstawie tej definicji doktryna wypracowała ogólne przesłanki, których zaistnienie umożliwia zaliczenie wydatku do kosztów podatkowych.

W zasadzie najmniej wątpliwości budzi przesłanka niewymienienia kosztu w art. 23 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Podkreśla się natomiast, że oprócz tej przesłanki „muszą być zachowane dalsze istotne cechy, takie jak bezpośredni związek kosztu z prowadzoną działalnością, a jego poniesienie miało lub mogło mieć bezpośredni wpływ na wielkość osiągniętego przy-

chodu dla danego rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej”². Zwraca się również uwagę na to, że między poniesieniem kosztu a możliwością uzyskania przychodu musi istnieć związek przyczynowy.

W związku z powyższym należy przyjąć, że podatnik może odliczyć dla celów podatkowych wszelkie koszty (niewymienione w art. 23 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.), pod warunkiem że wykaże ich bezpośredni lub pośredni związek z prowadzoną działalnością, a ich poniesienie ma lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu. Tak więc kosztami uzyskania przychodów są wszelkie racjonalne i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, których celem jest osiągnięcie przychodów lub zabezpieczenie albo zachowanie źródła przychodów, z wyjątkiem wymienionych w art. 23 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. W przypadku prowadzenia działalności gospodarczej kosztem uzyskania przychodów będzie zatem taki koszt, który spełnia łącznie następujące warunki:

- 1) został poniesiony przez podatnika, tj. w ostatecznym rozrachunku wydatek musi zostać pokryty z zasobów majątkowych podatnika;
- 2) jest definitywny (rzeczywisty), tj. wartość poniesionego wydatku nie została podatnikowi w jakikolwiek sposób zwrócona;
- 3) pozostaje w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą;

- 4) poniesiony został w celu uzyskania przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów;
- 5) został właściwie udokumentowany;
- 6) nie jest wymieniony w katalogu wydatków, których zgodnie z art. 23 ust. 1 przywołanej ustawy nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.

2. DEFINICJA STRATY W ŚRODKACH OBROTOWYCH

W opinii autora na wstępie trzeba wyjaśnić, co należy rozumieć przez pojęcie środków obrotowych. W myśl powszechnie akceptowanej definicji aktywa obrotowe to składniki majątkowe, które zgodnie z oczekiwaniami przedsiębiorstwa zostaną zamienione na środki pieniężne lub zostaną zużyte w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego lub tzw. cyklu operacyjnego właściwego dla danej działalności, jeżeli trwa on dłużej niż 12 miesięcy. Ze względu na funkcje, jakie pełni ten majątek, dzieli się go na zapasy, należności krótkoterminowe i inwestycje krótkoterminowe.

Należy również zaznaczyć, że art. 3 ust. 1 pkt 18 ustawy z dnia 24 września 1994 r. o rachunkowości³ definiuje aktywa obrotowe jako część aktywów, obejmującą:

- 1) rzeczowe aktywa obrotowe (zapasy) przeznaczone do zużycia lub zbycia w ciągu roku od dnia bilansowego lub w okresie dłuższym, jeżeli wynika to z właściwego dla danej dzia-

łałności normalnego cyklu operacyjnego;

- 2) wszelkie należności z tytułu dostaw i usług oraz tę część pozostałych należności, która staje się wymagalna (wymaga spłaty) w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego;
- 3) aktywa finansowe, czyli instrumenty kapitałowe wyemitowane przez jednostkę i niektóre instrumenty finansowe dostępne lub przeznaczone do sprzedaży bądź instrumenty finansowe utrzymywane do momentu wykupu, ale płatne i wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego;
- 4) aktywa pieniężne;
- 5) krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów lub ich części, które wpływają na wynik finansowy następnego roku obrotowego (trwają nie dłużej niż 12 miesięcy od dnia bilansowego).

Katalog wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, zawarty w art. 23 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., nie stwarza domniemania, że wszelkie pozostałe koszty, które nie są w nim wymienione, zostaną *ex lege* uznane za koszty uzyskania przychodów. W rzeczonym katalogu co do zasady nie została – poza enumeratywnie wyliczonymi w tym przepisie przypadkami – wymieniona strata w środkach obrotowych. Oznacza to, że zasadniczo straty te, jako związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, mogą zostać uznane za koszty uzyskania przychodów. Niemniej jednak pogląd ten w świetle stanowiska organów administracji podatkowej i judykatury nie może być w pełni zaakceptowany. Jego analiza prowadzi do wniosku, że zaliczenie

strat w środkach obrotowych do kosztów uzyskania przychodów powinno być każdorazowo oceniane w aspekcie:

- 1) całokształtu prowadzonej przez podatnika działalności;
- 2) okoliczności, które spowodowały powstanie straty;
- 3) udokumentowania straty;
- 4) podjętych przez podatnika działań zabezpieczających.

Przez pojęcie straty rozumie się zniszczenie, uszkodzenie, utracenie towarów lub maszyn i urządzeń w wyniku pożaru, powodzi lub kradzieży. Strata jest więc następstwem zdarzeń losowych i nie wynika z celowego działania danego podmiotu. Dla celów podatkowych natomiast za stratę uznaje się tylko taką, która dodatkowo powstała **na skutek zdarzeń nieprzewidywalnych i będących nie do uniknięcia przez racjonalnie działającego podatnika**. I tylko takie okoliczności mogą uzasadniać zaliczenie powstałej straty w ciężar kosztów uzyskania przychodów.

Co więcej, należy przy tym podkreślić, że w toku prowadzenia działalności gospodarczej jedynie straty w środkach obrotowych powstałe w trakcie działania podatnika ze szczególnym uwzględnieniem dochowania przez niego należytej staranności mogą być uznane za koszt uzyskania przychodów. W orzecznictwie wielokrotnie podkreślano, że co do zasady za stratę w środkach obrotowych można uznać wyłącznie skutki takiego nagłego i nieprzewidywalnego zdarzenia, które spowodowało uszczerbek w majątku podatnika, tj. utratę (bądź zmniejszenie wartości) składników majątku (środków obrotowych) będących w jego posiadaniu lub stano-

wiących jego własność. Do uznania poniesionych strat (niedoborów) za koszt uzyskania przychodów niezbędne jest przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego przyczyny i okoliczności powstania rozbieżności w postaci niedoborów i nadwyżek w środkach obrotowych.

Już w wyroku z dnia 7 sierpnia 2001 r.⁴ NSA stwierdził, że **kosztem uzyskania przychodów są tylko takie straty, których występowanie w toku działalności danego rodzaju jest nieuniknione, które są normalnym, chociaż niechcianym następstwem działania w danej branży**. Celowi osiągnięcia przychodów służy zatem sama działalność gospodarcza, a straty są jedynie ubocznym skutkiem tej działalności.

Z kolei w wyroku z dnia 20 października 2006 r.⁵ NSA wskazał, że skoro istnieje kategoria strat, których nie uważa się za koszty uzyskania przychodów, to *a contrario* należy przyjąć, że istnieją pewne straty, które wlicza się do kosztów, mimo że nie mieszczą się w pojęciu zdefiniowanym w art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Jednocześnie podkreśla się, że podatnik, który zamierza zaliczyć straty do kosztów uzyskania przychodów, powinien niezależnie od wymogów ustawy z dnia 29 września 1994 r. udowodnić, że straty te są normalnym następstwem prowadzonej działalności gospodarczej w danej branży.

Na uwagę zasługuje ponadto pogląd NSA wyrażony w wyroku z dnia 6 maja 2005 r.⁶ Otóż Sąd ten stwierdził, że akceptacja stanu rzeczy, w którym organy podatkowe – bez względu na obowiązek udokumentowania i kwestię

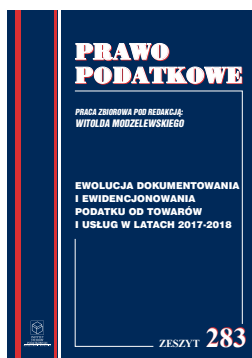
NOWOŚĆ WYDAWNICZA

EWOLUCJA DOKUMENTOWANIA I EWIDENCJONOWANIA PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG W LATACH 2017-2018

Praca zbiorowa pod redakcją prof. dr. hab. Witolda Modzelewskiego

Tematem publikacji, którą oddajemy do rąk Czytelników, jest aktualna problematyka ewidencjonowania, dokumentowania i rozliczania podatku od towarów i usług w świetle prawa podatkowego, karnoskarbowego, a nawet karnego. Niniejsze wydanie jest zbiorem materiałów dydaktycznych i artykułów, które ukazały się w 2017 r. w „Doradztwie Podatkowym – Biuletynie Instytutu Studiów Podatkowych” i w „Serwisie Doradztwa Podatkowego”. Książka uwzględnia stan prawny na dzień 1 listopada 2018 r.

Wydanie II, 414 stron, oprawa miękka, cena 43 zł.



zawinienia podatnika – musiałyby przyjąć, że wystąpiły straty w środkach obrotowych będące normalnym, nieuniknionym następstwem prowadzonej działalności gospodarczej, wręcz zaczęłyby do wykazywania strat, które można byłoby zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Umożliwiałyby to obniżenie płaconych podatków (lub uniknięcie ich płaconia), ponieważ wszelkie straty pokrywałby budżet państwa, czyli całe społeczeństwo. Tymczasem to na przedsiębiorcy spoczywa ryzyko związane z prowadzoną przez niego działalnością i tego ryzyka nie może on przerzucać na państwo.

Ostatnim warunkiem zaliczenia przez podatnika poniesionej straty do kosztów uzyskania przychodów jest właściwe udokumentowanie poniesionego kosztu. Z tytułu powstałej straty powinien być sporządzony protokół szkód określający rodzaj szkody, jej ilość, wartość, przyczynę powstania, a także zawierający podpisy osób uprawnionych i datę. Zaistnienie szkody powinno być również uprawdopodobnione przez właściwe organy ścigania.

Jak stwierdził WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 4 marca 2015 r.: „Stra-

ty w środkach obrotowych mogą być kosztem podatkowym tylko wtedy, gdy powstały na skutek zdarzeń nieprzewidywalnych, nie do uniknięcia przez racjonalnie działający podmiot. Pomimo tego, że księgowy, który dokonał przywłaszczenia środków pieniężnych działał w sposób trudny do wykrycia, to skarżący działający w sposób logiczny i przemyślany powinien tak ułożyć relacje w pracy by móc w stanie wykryć stratę środków pieniężnych powstałą w wyniku naruszeń, których dopuścił się nieuczciwy pracownik, od którego ostatecznie należy dochodzić zwrotu zagarniętych należności. Spółka zatrudniająca księgowego, była zobowiązana do zachowania należytej staranności tak by zapewnić ochronę przed negatywnymi elementami zachowania tego pracownika. Tym samym ciężar właściwego zabezpieczenia środków pieniężnych spoczywał na skarżącym, a okoliczność ich kradzieży, nie uprawnia do zaliczenia powstałej straty z tytułu ich kradzieży do kosztów uzyskania przychodów”⁷.

Analiza powyższego prowadzi do wniosku, że obecnie dominuje profiskalne stanowisko organów podatkowych i judykatury, dotyczące kwestii zaliczenia

straty w środkach obrotowych do kosztów uzyskania przychodów. Wynika to z przekonania organów podatkowych i sądów administracyjnych, że to podatnik ponosi ryzyko swojej działalności gospodarczej, a przeciwna interpretacja prowadziłaby do przyjęcia stanowiska, że to na Skarbie Państwa ciąży skutki niewłaściwego postępowania podatnika. Jak podkreśla się w doktrynie i judykaturze, uczestniczące w obrocie gospodarczym podmioty, prowadzące działalność gospodarczą na własne ryzyko, nie mogą wynikających z niego konsekwencji przerzucać na Skarb Państwa.

Przypisy:

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1509 ze zm., dalej „ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.”.
- ² Wyrok NSA z dnia 20 lutego 2001 r., III SA 3269/99, „Monitor Podatkowy” 2001, nr 9, s. 2.
- ³ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 395 ze zm., dalej „ustawa z dnia 29 września 1994 r.”.
- ⁴ III SA 2041/00.
- ⁵ II FSK 1273/05.
- ⁶ FSK 1934/04.
- ⁷ I SA/Bk 629/14, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F942E7E881>, dostęp: 25 marca 2019 r.

Okoliczności świadczące o świadomym udziale w karuzeli podatkowej w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych

Kacper Wolak

Współpracownik Instytutu Studiów Podatkowych

Organy podatkowe domagają się, aby podatnicy dokonujący transakcji nabycia i sprzedaży towarów weryfikowali swoich kontrahentów – najlepiej nie tylko bezpośrednich, ale i pośrednich – szczególnie w przypadku handlu tzw. towarami wrażliwymi. Jeśli bowiem zostanie stwierdzone, że podatnik wiedział lub mógł wiedzieć o oszustwie, to pozbawienie go prawa do odliczenia podatku VAT dla organów jest oczywiste.

Zgodnie z treścią wyroku WSA w Lublinie z dnia 6 lutego 2019 r.: „[...] organy podatkowe zasadnie ustaliły, że skarżąca była świadomym uczestnikiem opisanego łańcucha transakcji służących wyłudzeniu VAT, o czym świadczy co najmniej to, że:

- pomimo zaangażowania się w handel asortymentem nowym z punktu

widzenia jej doświadczenia gospodarczego, z czym wiązały się płatności znacznych kwot, nie zweryfikowała wiarygodności dostawcy, lecz ograniczyła się do formalnego sprawdzenia, czy jest podmiotem zarejestrowanym w KRS,

- nie sprawdzała zmian w zapisach KRS (w zakresie osób uprawnio-

nych do reprezentacji P.), pomimo że na przestrzeni krótkiego czasu rozmowy z reprezentującą ją K.Ż. prowadziły różne osoby,

- nie była zainteresowana pochodzeniem teallightów, w tym okolicznością, czy pochodziły one od oficjalnego dystrybutora, nie analizowała cen takich produktów na rynku,

- nie sprawdzała stanu towarów, a także nie ubezpieczała transakcji,
- dokonywała płatności niezwłocznie po otrzymaniu faktury, zaś sprzedaży – niezwłocznie po zakupie, a towar nigdy nie trafiał do jej siedziby,
- pieniądze na zapłatę za towar każdorazowo pochodziły z przedpłaty dokonywanej przez jedynego odbiorcę towaru – D., którego polecił dostawca – P.,
- nie interesowały jej realia rynkowe w obrocie towarami tego rodzaju, zakładając działalność bazowała na przygotowanej wcześniej ofercie uczestnictwa w łańcuchu transakcji z określonym udziałem w zysku¹.

Uwzględniając powyższe, WSA orzekł, że podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku od towarów i usług, a jego działanie zakwalifikował jako świadomy udział w karuzeli podatkowej.

WSA w Lublinie w następujący sposób uzasadnił swoje stanowisko: „We wskazanych okolicznościach Sąd podziela stanowisko organów podatkowych, że przytoczone fakty świadczą o istnieniu łańcucha transakcji o charakterze oszustwa karuzelowego oraz o tym, że skarżąca w nim świadomie uczestniczyła. Racjonalnie bowiem oceniając, nie sposób uznać, że w normalnych warunkach działalności gospodarczej podatniczka zawierała umowy o znacznej wartości, bez zainteresowania się pochodzeniem towaru, jego realną wartością, stanem, sposobem transportu. Pomimo minimalnego zaangażowania logistycznego transakcje każdorazowo miały charakter ciągły, tj. każdej dostawie odpowiadała sprzedaż w tej samej ilości i w bardzo krótkim (tego samego dnia) czasie. Pomimo znacznej wartości takich transakcji, podatniczka nie inwestowała własnych środków, obsługując transakcje z tzw. odwróconych płatności. Równocześnie w żaden sposób nie rozwijała działalności (choć uznawała handel podgrzewaczami za profitowy), tj. nie pozyskiwała nowych kontrahentów. Działania takie (niestandardowe w normalnym obrocie, gdzie podmioty gospodarcze zachowują racjonalność działań) były możliwe tylko dlatego, że nie miały one charakteru gospodarczego, lecz były wynikiem porozumienia mającego na celu oszustwo podatkowe. Chodziło

zatem o to, żeby zarówno obrót towarowy, jak i przepływ środków pieniężnych był pozbawiony ryzyka gospodarczego, możliwie szybki i obejmował znaczne kwoty, zainteresowanie zaś ze strony organów podatkowych powodowało zaprzestanie przedmiotowych transakcji².

Kolejnym wyrokiem, którego przedmiotem był udział podatnika w karuzeli podatkowej, jest wyrok WSA w Łodzi z dnia 22 stycznia 2019 r.³ Sąd zauważył w uzasadnieniu, że: „Z dokumentów zebranych we wskazanej sprawie bezspornie wynika, iż hurtownia nie prowadziła sprzedaży produktów leczniczych do aptek. Prowadziła natomiast ich sprzedaż poza granice RP. Organ podkreślił ponadto, że ceny po jakich strona kupowała produkty lecznicze dowodzą, iż nie nabywała ich w celu sprzedaży na rzecz pacjentów. Cena zakupu była bowiem wyższa niż maksymalna cena po jakiej dany produkt może być sprzedany przez hurtownię. W opinii WSA realizowanie działalności gospodarczej przez stronę sprowadzało się jedynie do sprzedaży leków refundowanych za granicę, co oznacza, że prowadzona przez nią hurtownia farmaceutyczna w żadnym stopniu nie miała na celu realizowania postanowień ustawy Prawo farmaceutyczne i dostarczania leków na potrzeby pacjentów. W związku z powyższym, zdaniem WSA w Warszawie, organy inspekcji farmaceutycznej miały podstawy do wydania decyzji w sprawie cofnięcia zezwolenia na prowadzenie przez Spółkę A hurtowni farmaceutycznej.

Powyższe ustalenia niewątpliwie są pomocne dla wykazania rzeczywistego zamiaru strony, jak i wykazania, że zakwestionowane transakcje (zarówno od strony zakupowej, jak i sprzedażowej) były elementem oszustwa podatkowego, w którym strona brała świadomy udział⁴.

W dalszej części wyroku WSA podkreślił, że: „Sąd w pełni podziela stanowisko organu, iż z analizy dowodów zgromadzonych w toku prowadzonego postępowania wynika, że strona była jednym z ogniw łańcucha transakcji, których celem i efektem było osiągnięcie korzyści podatkowych. Firmie C należy bowiem przypisać status tzw. znikającego podatnika, który nie uregulował w zakresie podatku VAT zadekla-

rowanych należności, natomiast stronie należy przypisać status czynnego i w pełni świadomego bufora, który uzyskiwał korzyści podatkowe w postaci nie-należnych zwrotów w podatku VAT. W ocenie organu odwoławczego okoliczności wynikające z ustalonego stanu faktycznego wskazują na świadomy udział strony w oszustwie podatkowym, ukierunkowanym na osiągnięcie skutków podatkowych. Ze zgromadzonych dowodów wynika jednoznacznie, że Spółka A nie podjęła żadnych działań mających na celu zweryfikowanie swoich kontrahentów, ponieważ miała pełną świadomość, że transakcje z kontrahentami nie dotyczą zgodnych z prawem czynności handlowych. Strona nie wykazała jakichkolwiek czynności, które powinna podjąć w celu wyeliminowania skutków oszustwa podatkowego.

Na świadomy udział strony w dokonywaniu oszustw podatkowych wskazują nie tylko ustalone okoliczności zawierania rzekomych transakcji, ale również zeznania świadków oraz materiały pozyskane w trakcie prowadzonego postępowania dotyczące podmiotów uczestniczących na wcześniejszych i późniejszych etapach łańcucha «transakcji».

W rozpatrywanej sprawie, wszystkie podmioty biorące udział w opisanej karuzeli podatkowej współpracowały ze sobą w oderwaniu od reguł stosowanych przez działających zgodnie z prawem przedsiębiorców.

Zgromadzony w sprawie materiał dowodowy jednoznacznie wskazuje na to, że strona miała świadomość uczestniczenia w transakcjach wykorzystywanych dla popełnienia oszustwa w podatku VAT, a tym samym nie może powoływać się na dobrą wiarę przy zawieraniu transakcji. Zdaniem organu odwoławczego, zgromadzone dowody wskazują, że strona miała wiedzę o udziale w transakcjach wiążących się z oszustwem podatkowym i brała w nich czynny udział.

[...]

Z ustaleń tych jednoznacznie wynika, że strona miała świadomość uczestniczenia w transakcjach wykorzystywanych dla popełnienia oszustwa w podatku VAT. Miała ona nie tylko wiedzę o udziale w transakcjach wiążących się z oszustwem podatkowym ale również brała w nich czynny udział. Nie może

zatem, jak słusznie zauważył organ, powoływać się na dobrą wiarę przy zawieraniu transakcji.

[...]

W rozpatrywanej sprawie mamy właśnie do czynienia ze sztucznym charakterem obrotu produktami leczniczymi, dodatkowo organy ujawniły również powiązania osobowe i kapitałowe a także świadomy udział strony w oszustwie podatkowym typu karuzela podatkowa, na podstawie którego miała ona uzyskać korzyść podatkową w postaci nieuzasadnionego zwrotu podatku VAT⁵.

Ponadto WSA w swojej argumentacji powołał się na orzecznictwo TSUE dotyczące możliwości odliczenia podatku od towarów i usług wynikającego z oszustwa podatkowego: „TSUE w wyroku z dnia 20 czerwca 2013 r. (sygn. C-653/11) orzekł, że uwzględnienie rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu podatku VAT. W zakresie, w jakim ewentualna odmowa przyznania prawa do odliczenia wywodzi się z VI dyrektywy⁶ odzwierciedla ogólną zasadę, wedle której nikt nie powinien korzystać w sposób stanowiący nadużycie lub oszustwo z praw wynikających z systemu prawnego Unii, wydanie takiej odmowy w sposób ogólny przypada krajowym organom i sądom, niezależnie od tego, jakiego prawa z dziedziny podatku VAT dotyczy oszustwo, a zatem także prawa do odliczenia podatku VAT (wyrok TSUE z dnia 18 grudnia 2014 r., sygn. C-131/13).

Stanowisko TSUE w omawianej kwestii jest już utrwalone. Trybunał wielokrotnie wskazywał, że odmowa skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego odpowiada zasadzie, zgodnie z którą nikt nie może

powoływać się na normy prawa Unii w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie, przy czym nie można rozszerzać zakresu ich zastosowania tak, aby objąć nim praktyki stanowiące nadużycie czy oszustwo.

Ponadto podatnik nie może powoływać się na prawo przewidziane przez VI dyrektywę, którego kryteria obiektywne, na których się oparł, nie są spełnione albo ze względu na oszustwo, z jakim wiążą się transakcje zrealizowane przez samego podatnika, albo na stanowiący oszustwo charakter transakcji traktowanych jako całość, w których brał udział.

Oznacza to, że podmiot, który stworzył przesłanki związane z uzyskaniem prawa do odliczenia tylko poprzez uczestnictwo w transakcjach stanowiących oszustwo, w oczywisty sposób nie jest uprawniony do powoływania się na zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań lub pewności prawa w celu sprzeciwienia się odmowie przyznania danego prawa. VI dyrektywę należy bowiem interpretować w ten sposób, że krajowe organy i sądy powinny odmówić podatnikowi skorzystania z prawa do odliczenia, zwolnienia lub zwrotu podatku VAT, gdy w oparciu o obiektywne okoliczności zostało stwierdzone, że ów podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż poprzez transakcję powoływaną dla uzasadnienia danego prawa bierze udział w oszustwie w zakresie podatku VAT popełnionym w ramach łańcucha dostaw.

Trybunał jednoznacznie stwierdził, że podmioty nie mogą się powoływać na normy prawa wspólnotowego w celach nieuczciwych oraz stanowiących nadużycie, w szczególności uprawnienie wynikające z przepisów prawa wspólnotowego nie może zostać przyznane w stosunku do transakcji, które

nie są przeprowadzane w ramach zwykłych transakcji handlowych, lecz wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści przewidzianych w prawie wspólnotowym, sprzecznych z celem tego prawa. Krajowe organy i sądy powinny odmówić podatnikowi skorzystania z prawa do odliczenia, zwolnienia lub zwrotu podatku VAT, nawet w braku przepisów prawa krajowego przewidujących taką odmowę, gdy w oparciu o obiektywne okoliczności zostało stwierdzone, że ów podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez transakcję powoływaną dla uzasadnienia danego prawa bierze udział w oszustwie w zakresie podatku od towarów i usług popełnionym w ramach łańcucha dostaw⁷.

Uwzględniając powyższe, należy stwierdzić, że przytoczone wyżej przesłanki wynikające z orzeczeń sądów administracyjnych skutkują uznaniem, że podatnik świadomie bierze udział w karuzeli podatkowej. W przypadku zakwalifikowania podatnika jako świadomego uczestnika tego oszustwa organy odmawiają prawa do odliczenia podatku naliczonego.

Przypisy:

- ¹ I SA/Lu 807/18, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9306224F0A>, dostęp: 26 marca 2019 r.
- ² Tamże.
- ³ I SA/Łd 458/18.
- ⁴ I SA/Łd 458/18, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F5C695E682>, dostęp: 26 marca 2019 r.
- ⁵ Tamże.
- ⁶ Tj. szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (77/388/EWG), Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23.
- ⁷ I SA/Łd 458/18, dok. cyt.

WARUNKI PRENUMERATY

Prenumerata roczna na 12 miesięcy – 564 zł (w tym 5% VAT)

Prenumerata dwuletnia na 24 miesiące – 1128 zł (w tym 5% VAT)

Numer konta bankowego

Bank PEKAO S.A. X O/Warszawa 65 1240 1095 1111 0000 0336 0556

Dostawa nieruchomości korzystającej ze zwolnienia od opodatkowania a zwolnienie podmiotowe w podatku od towarów i usług

Barbara Głowacka

Doradca podatkowy, pracownik Instytutu Studiów Podatkowych

Do wartości sprzedaży, o której mowa w art. 113 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹, należy wliczyć transakcje związane ze sprzedażą nieruchomości korzystających ze zwolnienia od opodatkowania na podstawie art. 43 tej ustawy.

W celu ustalenia stawki VAT dla dostawy nieruchomości należy przypomnieć brzmienie art. 43 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 10 zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:

- 1) dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim;
- 2) pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata.

Jednocześnie w świetle definicji zawartej w art. 2 pkt 14 przez pierwsze zasiedlenie rozumie się oddanie do użytkowania, **w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu**, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

- 1) **wybudowaniu lub**
- 2) **ulepszeniu**, jeżeli **wydatki** poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej **30% wartości początkowej**.

Należy zauważyć, że w kwestii rozumienia definicji pierwszego zasiedlenia wypowiedział się NSA w wyroku z dnia 14 maja 2015 r.² Sąd ten stwierdził, że „pierwsze zasiedlenie” budynku (po jego wybudowaniu) należy rozumieć szeroko jako pierwsze zajęcie budynku, używanie, w tym również na potrzeby własnej działalności gospodarczej.

Wspomnieć należy również o wyroku TSUE z dnia 16 listopada 2017 r.³ Trybunał stwierdził w nim, że: „[...] art. 12 ust. 1 i 2 oraz art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy VAT⁴ należy interpretować w

ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym [...], które uzależniają zwolnienie z VAT w związku z dostawą budynków od spełnienia warunku, zgodnie z którym pierwsze zasiedlenie tych budynków następuje w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu. Wskazane przepisy tejsze dyrektywy [...] nie sprzeciwiają się [...] temu, aby takie przepisy krajowe uzależniały owo zwolnienie od warunku, zgodnie z którym w wypadku «ulepszenia» istniejącego budynku poniesione wydatki nie mogą przekroczyć 30% początkowej wartości tego budynku, o ile rzeczony pojęcie «ulepszenia» jest interpretowane w taki sam sposób jak pojęcie «przebudowy» zawarte w art. 12 ust. 2 dyrektywy VAT, to znaczy tak, że odnośny budynek powinien być przedmiotem istotnych zmian przeprowadzonych w celu zmiany jego wykorzystania lub w celu znaczącej zmiany warunków jego zasiedlenia»⁵.

Jak wynika z powyższych uregulowań oraz powołanego orzecznictwa, zwolnienie określone w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. stosuje się do dostawy całości lub części budynków i budowli, jeżeli nastąpiło ich pierwsze zasiedlenie, przy czym okres pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą nie jest krótszy niż 2 lata. Wykluczenie z tego zwolnienia obowiązuje natomiast w sytuacjach, gdy dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim oraz gdy od momentu pierwszego zasiedlenia do chwili sprzedaży nie minęły co najmniej 2 lata.

Stosownie zaś do art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części nieobjętą zwolnieniem, o którym mowa w pkt 10, pod warunkiem że:

- 1) w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego;
- 2) dokonujący ich dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów.

Zgodnie z art. 43 ust. 7a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. warunkiem, o którym mowa w ust. 1 pkt 10a lit. b, nie stosuje się, jeżeli budynki, budowle lub ich części w stanie ulepszonym były wykorzystywane przez podatnika do czynności opodatkowanych przez co najmniej 5 lat.

W myśl art. 43 ust. 10 przywołanej ustawy podatnik może zrezygnować ze zwolnienia od podatku, o którym mowa w ust. 1 pkt 10, i wybrać opodatkowanie dostawy budynków, budowli lub ich części, pod warunkiem że dokonujący dostawy i nabywca budynku, budowli lub ich części:

- 1) są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni;
- 2) złożą, przed dniem dokonania dostawy tych obiektów właściwemu dla ich nabywcy naczelnikowi urzę-

du skarbowego, zgodne oświadczenie, że wybierają opodatkowanie dostawy budynku, budowli lub ich części.

W pierwszej kolejności rozstrzygnąć należy, **czy względem danych nieruchomości doszło do pierwszego zasiedlenia.**

Z przepisów wynika, że dostawa nieruchomości, spełniających określone w ustawie warunki, korzysta ze zwolnienia od podatku od towarów i usług. Wykluczenie z tego zwolnienia następuje w sytuacjach, gdy dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim oraz gdy od momentu pierwszego zasiedlenia do chwili sprzedaży nie minęły co najmniej 2 lata.

Przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. są zatem w myśl powołanego wyroku TSUE niezgodne z przepisami dyrektywy 2006/112/WE w zakresie, w jakim przewidują, że aby doszło do pierwszego zasiedlenia, musi dojść do oddania budynku, budowli lub ich części do użytkowania w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu. Z istoty wyroku wynika natomiast, że przez pierwsze zasiedlenie należy rozumieć również oddanie do własnej działalności gospodarczej.

Podkreślić należy, że podatnik ma prawo bezpośrednio stosować przepisy dyrektywy 2006/112/WE, w przypadku gdy nie jest ona prawidłowo implementowana do krajowego porządku prawnego.

Powyższe ustalenia mają istotne znaczenie dla oceny, jak na limit zwolnienia podmiotowego może wpłynąć sprzedaż nieruchomości, nawet tych, które korzystają ze zwolnienia od podatku od towarów i usług.

Stosownie do art. 29a ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu. W świetle tego przepisu przy sprzedaży budynków, budowli lub ich części, dokonywanej wraz z dostawą gruntu, na którym są one posadowione, grunt dzieli więc byt prawny tych obiektów w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Oznacza to, że do dostawy gruntu stosuje się tę samą stawkę podatku (ewentualnie zwolnienie) jak do dosta-

wy budynków, budowli lub ich części trwale z gruntem związanych. Jeżeli dostawa budynków, budowli lub ich części korzysta ze zwolnienia od podatku, ze zwolnienia takiego korzysta również dostawa gruntu, na którym obiekty te są posadowione. Wskazany przepis obejmuje swoim zakresem także grunty będące w użytkowaniu wieczystym.

Z kolei w myśl art. 113 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200 tys. zł. **Do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku od towarów i usług.**

W myśl ust. 2 tego artykułu do wartości sprzedaży, o której mowa w ust. 1, **nie wlicza się:**

- 1) wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju i sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju;
- 2) **odpłatnej dostawy towarów i odpłatnego świadczenia usług, zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3, z wyjątkiem:**
 - a) **transakcji związanych z nieruchomościami,**
 - b) usług, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41,
 - c) usług ubezpieczeniowych
- **jeżeli czynności te nie mają charakteru transakcji pomocniczych;**
- 3) odpłatnej dostawy towarów, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji.

Z kolei zgodnie z art. 113 ust. 13 zwolnień, o których mowa w ust. 1 i 9, **nie stosuje się** do podatników:

- 1) dokonujących dostaw:
 - a) towarów wymienionych w załączniku nr 12 do omawianej ustawy,
 - b) towarów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym, z wyjątkiem:
 - energii elektrycznej (PKWiU 35.11.10.0),

- wyrobów tytoniowych,
 - samochodów osobowych, innych niż wymienione w lit. e, zaliczanych przez podatnika, na podstawie przepisów o podatku dochodowym, do środków trwałych podlegających amortyzacji,
- c) **budynków, budowli lub ich części, w przypadkach, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 lit. a i b,**
 - d) terenów budowlanych,
 - e) nowych środków transportu;
- 2) świadczących usługi:
 - a) prawnicze,
 - b) w zakresie doradztwa, z wyjątkiem doradztwa rolniczego związanego z uprawą i hodowlą roślin oraz chowem i hodowlą zwierząt, a także związanego ze sporządzaniem planu zagospodarowania i modernizacji gospodarstwa rolnego,
 - c) jubilerskie;
 - 3) nieposiadających siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju.

W myśl art. 113 ust. 5 powołanej ustawy, jeżeli wartość sprzedaży zwolnionej od podatku na podstawie ust. 1 przekroczy kwotę, o której mowa w ust. 1, zwolnienie traci moc począwszy od czynności, którą przekroczone tę kwotę.

Innymi słowy, do wartości sprzedaży, o której mowa w art. 113 ust. 1, należy wliczyć transakcje związane ze sprzedażą nieruchomości. Tym samym zwolnienie podmiotowe traci moc, jeśli dojdzie do przekroczenia kwoty 200 tys. zł w związku ze sprzedażą nieruchomości, począwszy od tej sprzedaży.

Przypisy:

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm., dalej „ustawa z dnia 11 marca 2004 r.”.
- ² I FSK 382/14.
- ³ Wyrok w sprawie C308/16 Kozuba Premium Selection sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie.
- ⁴ Tj. dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm., dalej „dyrektywa 2006/112/WE”.
- ⁵ Wyrok w sprawie C308/16, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0308>, dostęp: 26 marca 2019 r.

Zwrot kosztów egzekucyjnych w przypadku niezgodnego z prawem wszczęcia i prowadzenia egzekucji

Sebastian Kopacz

Prawnik, pracownik Instytutu Studiów Podatkowych

Niezgodne z prawem wszczęcie i prowadzenie egzekucji może być rezultatem np. wad w samym tytule wykonawczym, mających często jedynie formalny charakter. Częściej jednak dochodzi do sytuacji, gdy postępowanie egzekucyjne prowadzone jest w oparciu o tytuł wykonawczy wystawiony na podstawie decyzji lub postanowienia, które zostały następnie uznane za niezgodne z prawem i wyeliminowane z obrotu prawnego. Orzecznictwo nie zajęło jeszcze jednoznacznego stanowiska, czy w takich okolicznościach dochodzi do niezgodnego z prawem wszczęcia i prowadzenia egzekucji.

Zgodnie z treścią art. 64c § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji¹ koszty egzekucyjne, na które składają się opłaty za czynności i wydatki związane z postępowaniem egzekucyjnym, ponosi zobowiązany, z zastrzeżeniem § 2-4. Okoliczności, kiedy za powstałe koszty odpowiada wierzyciel, występują wtedy, gdy tytuł wykonawczy zawiera wady uniemożliwiające przeprowadzenie postępowania egzekucyjnego, kiedy koszty nie mogą być ściągnięte od zobowiązanego oraz jeśli wierzyciel spowodował niezgodne z prawem wszczęcie i prowadzenie egzekucji. Koszty egzekucyjne, którymi organ egzekucyjny obciąża zobowiązanego, mają charakter obiektywny i wynikają wprost z konkretnych przepisów prawa, zarówno co do momentu powstania, jak i ich wysokości.

Z zasady wyrażonej w art. 64c § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. wynika, że koszty egzekucyjne, tj. opłaty za dokonane czynności egzekucyjne w wysokości ustalonej w art. 64 § 1 i art. 64a § 1 tej ustawy oraz wydatki faktycznie poniesione przez organ egzekucyjny w związku z prowadzeniem egzekucji, obciążają zobowiązanego. Jest to konsekwencją tego, że konieczność zastosowania egzekucji związana jest z uchyleniem się zobowiązanego od wykonania ciężących na nim obowiązków. Postępowanie egzekucyjne oraz działanie organu egzekucyjnego

jest następstwem braku oczekiwanych zachowań zobowiązanych, a tym samym ponoszą oni skutki działania tych organów w postaci obciążenia kosztami egzekucyjnymi. We wspomnianej ustawie ryzyko ponoszenia wszelkich kosztów powstałych w toku postępowania egzekucyjnego ustawodawca przerzucił na zobowiązanego, niezależnie od efektywności tego postępowania i wydatków organu egzekucyjnego związanych z tym postępowaniem.

Z art. 64c § 3 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. wynika jednak, że zobowiązanego nie obciążają koszty egzekucyjne, gdy spowodowane one zostały niezgodnym z prawem wszczęciem lub prowadzeniem postępowania egzekucyjnego. W przypadku bowiem gdy to wierzyciel spowodował niezgodne z prawem wszczęcie lub prowadzenie egzekucji, organ egzekucyjny powinien jego obciążyć tymi kosztami i wezwać go do ich zapłaty. Koniecznym więc warunkiem obciążenia wierzyciela kosztami postępowania egzekucyjnego jest wykazanie, że w sprawie prowadzonego postępowania zaistniały przesłanki określone w tym przepisie, tj. nastąpiło niezgodne z prawem wszczęcie postępowania egzekucyjnego oraz zostało ono spowodowane przez wierzyciela. Przepis ten stanowi, że jeżeli po pobraniu od zobowiązanego należności z tytułu kosztów egzekucyjnych okaże się, że wszczęcie i prowadzenie egzekucji było niezgodne z prawem,

należności te, wraz z naliczonymi od dnia ich pobrania odsetkami ustawowymi, organ egzekucyjny zwraca zobowiązanemu, a jeżeli niezgodne z prawem wszczęcie i prowadzenie egzekucji spowodował wierzyciel, obciąża nimi wierzyciela.

Zgodnie z najnowszym orzecznictwem zawarte w art. 64c § 3 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. sformułowanie dotyczące „niezgodności z prawem” wszczęcia i prowadzenia postępowania egzekucyjnego odnosi się nie tylko do czynności wierzyciela lub organu egzekucyjnego, ale również podstawy prawnej egzekucji, w przypadku gdy podstawa prawna egzekucji była niezgodna z prawem w sposób kwalifikowany. W takim razie prowadzenie egzekucji jest bezpodstawne i niezgodne z prawem od samego wszczęcia postępowania egzekucyjnego. Wówczas, jak wskazał NSA w wyroku z dnia 12 grudnia 2018 r.², skutkami wadliwego, niezgodnego z prawem aktu administracyjnego nie może być obciążany podatnik (zobowiązany). Wobec tego taki niezgodny z prawem akt administracyjny nie może powodować negatywnych dla podatnika konsekwencji prawnych. W wyroku z dnia 18 stycznia 2018 r.³ NSA analogicznie uznał, że niesprawiedliwe byłoby pozbawianie podatnika możliwości odzyskania kosztów egzekucyjnych, w sytuacji gdy podstawa, na której zostały pobrane, okazała się niezgodna z prawem.

Szerzej w tym zakresie NSA wypowiedział się w wyroku z dnia 7 czerwca 2018 r.⁴ Wskazał, że w uprzednich wyrokach tego sądu wyrażony został pogląd o konieczności wąskiego interpretowania użytego w art. 64c § 3 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. zwrotu „niezgodności z prawem” poprzez odnośnienie go jedynie do przepisów regulujących postępowanie egzekucyjne. Tytułem przykładu w wyroku z dnia 29 stycznia 2013 r.⁵ NSA uznał, że zgodność z prawem decyzji podatkowej, na podstawie której wierzyciel wystawił i doręczył zobowiązanemu tytuł wykonawczy, nie stanowi kryterium oceny zgodności z prawem wszczęcia i prowadzenia postępowania egzekucyjnego, o której mowa w art. 64c § 3 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r., nawet jeżeli w charakterze organu podatkowego i wierzyciela działał ten sam organ administracji. Z kolei w wyroku z dnia 14 października 2016 r.⁶ NSA stwierdził, że późniejsze uchylene decyzji stanowiącej podstawę prawną tytułów wykonawczych, będące następstwem postępowania wznowieniowego prowadzonego w konsekwencji zakwestionowania przez Trybunał Konstytucyjny konstytucyjności przepisów będących podstawą wymiaru zobowiązania podatkowego, nie przesądza o niezgodności egzekucji prawem. W wyroku z dnia 16 stycznia 2018 r.⁷ NSA wskazał natomiast, że niezgodność z prawem dotyczy czynności wierzyciela i organu egzekucyjnego, a nie organu podatkowego. Obejmuje ona czynności podejmowane przez te organy w celu wszczęcia i prowadzenia egzekucji mimo braku podstaw prawnych do tego. Jeśli natomiast tytuł wykonawczy został prawidłowo wystawiony i nie zawierał wad, które wykluczałyby prowadzenie egzekucji na jego podstawie, to znaczy, że postępowanie egzekucyjne zostało prawidłowo wszczęte. Regulacja art. 64c § 3 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. odnosi się bowiem do oceny prowadzenia samej egzekucji, nie zaś oceny postępowań administracyjnych prowadzonych przez inne organy. Tym samym ocena prawidłowości i zgodności z prawem decyzji, na podstawie której wystawiony został tytuł wykonawczy, nie stanowi elementu oceny zachowania wierzyciela, który wykonując tę funkcję, nie występował już jako organ wydający decyzję.

NSA nie podzielił powyższego stanowiska. W konsekwencji nie zgodził się z poglądem, że niezgodność z prawem decyzji podatkowej, będącej podstawą wystawienia tytułów wykonawczych i przeprowadzonej na ich podstawie egzekucji, nie stanowi kryterium oceny zgodności z prawem wszczęcia i prowadzenia egzekucji. NSA opowiedział się wobec tego za koniecznością szerszego rozumienia pojęcia „niezgodności z prawem”, o którym mowa w art. 64c § 3 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. Zdaniem NSA ową „niezgodność z prawem” należy odnosić nie tylko do samych czynności postępowania egzekucyjnego, ale także podstawy prawnej egzekucji. Jeżeli podstawa prawna egzekucji (decyzja administracyjna) była niezgodna z prawem, to i opierające się na niej prowadzenie egzekucji należy uznać za niezgodne z prawem⁸.

NSA w wyroku z dnia 7 czerwca 2018 r. wskazał, że koszty egzekucyjne obciążają bądź wierzyciela, bądź organ egzekucyjny, w zależności od tego, który z tych podmiotów spowodował niezgodne z prawem wszczęcie lub prowadzenie egzekucji. Zobowiązaniego nie mogą jednak obciążać koszty egzekucyjne wynikłe z postępowania egzekucyjnego prowadzonego przez wierzyciela w wykonaniu i na podstawie decyzji, która została następnie uchylona⁹. Skoro bowiem w przypadku niezgodnego z prawem wszczęcia i prowadzenia egzekucji, co może być rezultatem np. wad w samym tytule wykonawczym (art. 33 pkt 10 w związku z art. 27 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r.), mających często jedynie formalny charakter, istnieje wywodzony z art. 64c § 3 przywołanej ustawy prawny nakaz nieobciążania zobowiązanego kosztami egzekucyjnymi, to tym bardziej taki nakaz powinien istnieć w przypadku uznania aktu administracyjnego za niezgodny z prawem, bo tylko taka mogła być przyczyna uchylenia decyzji organu pierwszej instancji przez organ odwoławczy, w wykonaniu którego to aktu prowadzona była egzekucja¹⁰.

Uchylene decyzji podatkowej stanowiącej podstawę wystawienia tytułu wykonawczego stanowi zatem o niezgodnym z prawem wszczęciu i prowadzeniu egzekucji przez wierzyciela. W

związku z powyższym, jeśli decyzja stanowiąca podstawę wszczęcia i prowadzenia postępowania egzekucyjnego była niezgodna z prawem (wadliwa) w sposób kwalifikowany, to również niezgodne z prawem było wszczęcie i prowadzenie egzekucji na podstawie tytułu wykonawczego wystawionego w oparciu o taką decyzję¹¹. Skoro decyzja podatkowa ustalająca zobowiązanie podatkowe została wyeliminowana z obrotu prawnego (a zobowiązanie to nie istniało), to nie ma podstaw do obciążenia podatnika kosztami egzekucji takiego zobowiązania. Postępowanie egzekucyjne prowadzone w oparciu o taką decyzję i – będące jego efektem – akty organów administracji można w tym wypadku uznać za „owoce zatrutego drzewa”, gdyż są niejako wynikiem naruszającego prawo aktu pierwotnego¹².

Kiedy dokonuje się wykładni art. 64c § 3 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r., należy uwzględnić także zasadę wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP¹³ – przepis ten stanowi, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Zespolenie państwa prawnego z demokratycznym i sprawiedliwym oznacza uzupełnienie formalnej w swym charakterze zasady szeroko rozumianego legalizmu elementami materialnymi. Takim elementem jest sprawiedliwość społeczna, która koryguje wąski, formalistyczny legalizm państwa prawnego, a zarazem ujawnia istotę i cel tego państwa. Postulat sprawiedliwości społecznej odnosi się nie tylko do treści tworzonego prawa, ale także do jego rozumienia i stosowania w praktyce¹⁴. niesprawiedliwe byłoby wąskie interpretowanie art. 64c § 3 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. i obciążanie podatnika (dłużnika) kosztami egzekucyjnymi związanymi z zobowiązaniem, które nie istnieje, i de facto nie powinno istnieć wcześniej, gdyż było niezgodne z prawem.

Ponadto, jak NSA zważył w wyroku z dnia 3 sierpnia 2017 r.¹⁵, zawężająca interpretacja art. 64c § 3 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. byłaby także niezgodna z konstytucyjnie chronionym prawem własności (art. 64 Konstytucji RP), które to prawo państwo jest zobowiązane szczególnie chronić (art. 21 ust. 1 Konstytucji RP). Niewątpliwie

obciążanie obywatela kosztami prowadzonego przez państwo postępowania egzekucyjnego dla wyegzekwowania obowiązku podatkowego, który następnie okazał się obowiązkiem nieistniejącym, godziłoby w oczywisty sposób w prawo własności. Obciążenie kosztami egzekucyjnymi nie jest „represją” za brak woli dobrowolnego wypełnienia obowiązków przez zobowiązanego (podatnika) ani też „wynagrodzeniem” niezależnego od państwa podmiotu prawidłowo realizującego obowiązki w zakresie egzekwowania należności.

W ocenie NSA zawartej w wyroku z dnia 7 czerwca 2018 r. zaakceptowanie przyjętego przez organy egzekucyjne wąskiego sposobu rozumienia art. 64c § 3 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r.

niosłoby za sobą poważne ryzyko związane z wydawaniem niezgodnych z prawem decyzji ostatecznych (lub decyzji z nadanym rygorem natychmiastowej wykonalności), które mogłyby służyć wyłącznie do generowania kosztów egzekucyjnych do czasu wyeliminowania tych decyzji z obrotu prawnego.

Przypisy:

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1314, dalej „ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r.”.
- ² II FSK 2692/16.
- ³ II FSK 3580/15.
- ⁴ II FSK 1610/16.
- ⁵ II FSK 3020/12.
- ⁶ II GSK 804/15.
- ⁷ II FSK 3648/15.
- ⁸ Podobne stanowisko wyrażone zostało także w wyrokach NSA: z dnia 30 listopada

- 2016 r., II FSK 3282/14; z dnia 25 maja 2017 r., II FSK 1178/15 i II FSK 1179/15; z dnia 3 sierpnia 2017 r., II FSK 1887/15; z dnia 20 października 2017 r., II FSK 2672/15; z dnia 10 listopada 2017 r., II FSK 2876/15.
- ⁹ Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2016 r., II FSK 3282/14.
- ¹⁰ Wyroki NSA: z dnia 10 listopada 2017 r., II FSK 2876/15; z dnia 25 maja 2015 r., II FSK 11178/15.
- ¹¹ Wyrok NSA z dnia 20 października 2017 r., II FSK 2672/15.
- ¹² Wyrok NSA z dnia 17 listopada 2016 r., II FSK 2269/16.
- ¹³ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej „Konstytucja RP”.
- ¹⁴ W. Sokolewicz, w: *Komentarz do art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, L. Garlicki, M. Zubik (red.), Lex/el., 2018.
- ¹⁵ II FSK 1887/15.

Czy rolnik ryczałtowy w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, korzystający ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 3 tej ustawy, może zawierać z nabywcą produktów rolnych dowolny rodzaj umowy, na podstawie której dokonuje dostawy?

Mariusz Kuśmierczyk

Radca prawny, współpracownik Instytutu Studiów Podatkowych

Przez rolnika ryczałtowego zgodnie z art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹ rozumie się rolnika dokonującego dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczącego usługi rolnicze, korzystającego ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3, z wyjątkiem rolnika obowiązującego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Stosownie do wspomnianego art. 43 ust. 1 pkt 3 zwalnia się od podatku dostawę produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej, dokonywaną przez rolnika ryczałtowego, oraz świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego. Pojawia się pytanie, jakiego typu umowy może zawierać rolnik, aby nie utracić możliwości korzystania z tego zwolnienia.

System zryczałtowanego opodatkowania rolnictwa tworzą dwa podstawowe elementy. Oprócz tego jest on oparty na zasadzie wyboru, co oznacza, że rolnicy mogą wybrać zryczałtowany sposób opodatkowania działalności rolniczej, unormowany w art. 115-118 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., bądź formę opodatkowania na zasadach ogólnych. Pierwszym elementem systemu jest przewidziane w art. 43 ust. 1

pkt 3 tej ustawy zwolnienie podatkowe obejmujące dokonywaną przez rolnika ryczałtowego dostawę towarów rolnych z własnej produkcji oraz świadczenie usług rolniczych. Drugim elementem jest natomiast specjalny zryczałtowany zwrot podatku. Kwota ta obciąża nabywcę produktów rolnych i usług rolniczych – stanowi element ich ceny.

Zgodnie z art. 115 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. rolnikowi ryczał-

towemu dokonującemu dostawy produktów rolnych dla podatnika podatku od towarów i usług, który rozlicza ten podatek, przysługuje zryczałtowany zwrot podatku z tytułu nabywania niektórych środków produkcji dla rolnictwa, opodatkowanych tym podatkiem. Kwota zryczałtowanego zwrotu podatku jest wypłacana rolnikowi ryczałtowemu przez nabywcę produktów rolnych. Zasada ta dotyczy także świadczenia

usług rolniczych (art. 118 ww. ustawy)². Kwotę podatku dolicza się więc do ceny produktu lub usługi. Konstrukcja taka stanowi swoistą rekompensatę dla rolnika i wynika z faktu, że nie może on odliczyć podatku naliczonego z tytułu zakupów towarów lub usług wykorzystywanych w prowadzonej działalności (np. maszyny rolnicze, nawozy)³.

Wybór zryczałtowanego opodatkowania oznacza, że na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. zwolniona od podatku jest dostawa produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej, dokonywana przez rolnika ryczałtowego, oraz świadczenie przez niego usług rolniczych. Powyższe zwolnienie ma charakter przedmiotowo-podmiotowy. Od podatku zwolnieni są **tylko rolnicy ryczałtowi i tylko w wyraźnie wskazanym w przepisach zakresie. Świadczenie usług rolniczych oraz dostawa produktów rolnych przez podmioty inne niż rolnicy ryczałtowi podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych**⁴. W przeciwieństwie do poprzednio obowiązującego stanu prawnego ustawa nie wymaga wprost, aby nabywane przez nabywcę produkty rolne pochodziły z własnej działalności rolniczej zwolnionej przedmiotowo z podatku. Jednakże z uwagi na to, że zwrot przysługuje wyłącznie rolnikowi ryczałtowemu, a więc podmiotowi, który dokonuje dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej (art. 2 pkt 19), wymóg ten jest oczywisty. Zryczałtowany zwrot nie będzie więc przysługiwał od dostawy produktów, które nie pochodzą z własnej działalności rolniczej⁵.

Powyższe założenia determinują rodzaj umowy, na podstawie której dokonywana jest dostawa produktów rolnych. W myśl art. 116 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. faktura VAT RR poza elementami określonymi w art. 116 ust. 2 powinna również zawierać oświadczenie dostawcy produktów rolnych w brzmieniu: „Oświadczam, że jestem rolnikiem ryczałtowym zwolnionym od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług”. Art. 116 ust. 4 przywołanej ustawy stanowi natomiast, że w przypadku umów kontraktacji lub innych umów o podobnym charakterze oświadczenie, o którym

mowa w art. 116 ust. 3, może być złożone tylko raz w okresie obowiązywania umowy. Oświadczenie to sporządza się jako osobny dokument. Powinien on zawierać elementy, o których mowa w art. 116 ust. 2 pkt 1-3, oraz datę zawarcia i określenie przedmiotu umowy, datę sporządzenia tego dokumentu oraz czytelny podpis składającego oświadczenie. Dokument sporządza się w dwóch egzemplarzach. Oryginał jest przekazywany nabywcy.

Z literalnej treści art. 116 ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wynika, że w zamyśle ustawodawcy podstawowym rodzajem umowy zawieranej przez rolnika ryczałtowego jest umowa kontraktacji.

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 24 listopada 2014 r. stwierdził, że: „Zgodnie z przepisem art. 605 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. z 2014 r., poz. 121), przez umowę dostawy dostawca zobowiązuje się do wytworzenia rzeczy oznaczonych co do gatunku oraz do ich dostarczenia częściami albo periodycznie, a odbiorca zobowiązuje się do odebrania rzeczy i do zapłacenia ceny.

Natomiast stosownie do art. 535 Kodeksu cywilnego przez umowę sprzedaży sprzedawca zobowiązuje się przenieść na kupującego własność rzeczy i wydać mu rzecz, a kupujący zobowiązuje się rzecz odebrać i zapłacić cenę.

Przez umowę kontraktacji w myśl art. 613 Kodeksu cywilnego producent rolny zobowiązuje się wytworzyć i dostarczyć kontraktującemu oznaczoną ilość produktów rolnych określonego rodzaju, a kontraktujący zobowiązuje się produkty odebrać w terminie umówionym, zapłacić umówioną cenę oraz spełnić określone świadczenia dodatkowe, jeżeli umowa lub przepisy szczególne przewidują obowiązek spełnienia takiego świadczenia.

Po uwzględnieniu wyżej powołanych przepisów prawa należy stwierdzić, że umowa kontraktacji jest umową dookreślającą w stosunku do umowy dostawy i umowy sprzedaży, która wskazuje na odpowiednie pochodzenie określonych rodzajowo produktów. Jak wynika z uregulowań zawartych w Kodeksie cywilnym szczególną cechą umowy kontraktacji jest wytworzenie

produktu przez producenta rolnego w jego własnym procesie produkcyjnym. Tym samym zawierane przez Stronę z rolnikami ryczałtowymi umowy dostawy lub sprzedaży produktów rolnych, uznać należy, za umowy o podobnym charakterze do umowy kontraktacji.

Wobec tego wskazać należy, że w omawianej sprawie spełnione są warunki wynikające z art. 116 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług⁶.

Nie ulega wątpliwości, że szczególną cechą umowy kontraktacji jest wytworzenie przez producenta produktu rolnego, gdyż przepis art. 613 § 1 k.c.⁷ wyraźnie wskazuje, że producent rolny zobowiązuje się wytworzyć produkt objęty kontraktacją we własnym procesie produkcyjnym. Tę szczególną cechą umowy kontraktacji podkreślił Sąd Najwyższy już w uzasadnieniu uchwały z dnia 22 października 1957 r.⁸ Jak z powyższego wynika, podstawowym obowiązkiem producenta rolnego jest wytworzenie i dostarczenie kontraktującemu oznaczonej ilości produktów rolnych określonego rodzaju. Przedmiotem umowy kontraktacji jest zatem świadczenie przyszłe, nieistniejące jeszcze w chwili zawarcia umowy. Wytworzenie oznacza z reguły wyprodukowanie produktu rolnego od stanu „zerowego”. W konsekwencji przyjęć trzeba, że umowa kontraktacji – poza zobowiązaniem producenta do dostarczenia kontraktującemu określonej ilości produktów rolnych – powinna zawierać także zobowiązanie do ich wytworzenia, co wynika wprost z definicji legalnej umowy kontraktacji, zawartej w art. 613 § 1 k.c. Pojęcie wytworzenia przedmiotu kontraktacji we własnym procesie produkcyjnym producenta rolnego znajduje dalsze rozwinięcie w art. 617 k.c., zgodnie z którym kontraktujący jest uprawniony do nadzoru i kontroli nad wykonywaniem umowy kontraktacji przez producenta. Podkreśla się też w orzecznictwie, że rzeczywiste odróżnienie umowy kontraktacji od innych umów w obrocie gospodarczym towarami (sprzedaż, dostawa) tkwi w świadczeniach dodatkowych, które kontraktujący może zapewnić producentowi rolnemu zgodnie z treścią art. 615 k.c., i to mimo że nie należą one do elementów przedmiotowo istotnych tego rodzaju umów i że nie stanowią bezwzględnie warunku

uznania umowy za stosunek kontraktacji. Pozwalają jednak na przeprowadzenie procesu interpretacji w sytuacji ich podobieństwa do innych rodzajów umów, w szczególności umowy sprzedaży i dostawy⁹.

W tym miejscu należy podkreślić, że bez znaczenia pozostaje, w jaki sposób strony zatytułują dokument umowy, a w przypadku ewentualnego sporu zostanie dokonana wykładnia charakteru stosunku prawnego łączącego rolnika ryczałtowego z nabywcą produktów rolnych w kontekście kwalifikacji danej umowy, co w konsekwencji może mieć wpływ na możliwość zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

W literaturze i orzecznictwie Sądu Najwyższego wskazuje się jednoznacznie, że na tle art. 65 k.c. stosować należy kombinowaną metodę wykładni, opartą na kryterium subiektywnym – odnoszącym się do intencji osoby składającej oświadczenie oraz kryterium obiektywnym – uwzględniającym rozumienie oświadczenia przez jego adresata. W tym pierwszym przypadku nie tylko dopuszczalne, ale także konieczne jest skorzystanie ze wszystkich środków dowodowych, w tym osobowych, ponieważ wykładnia niejasnej treści oświadczeń nie jest skierowana przeciwko osnowie dokumentu¹⁰. Zgodny zamiar stron wyraża się w braku rozbieżności co do istotnych okoliczności, stanowi intencję stron w odniesieniu do skutków prawnych, jakie mają nastąpić w związku z zawarciem umowy. Cel umowy to określenie stanu rzeczy, jaki strony zamierzają osiągnąć; łączy się z funkcją wyznaczaną umowie; ma zindywidualizowany charakter, dotyczący konkretnej umowy, jest znany obu stronom; wpływa pośrednio na kształt praw i obowiązków jako element interpretacji umowy. Nie można utożsamiać celu umowy z rezultatem. Jeśli natomiast w procesie ustalania sensu oświadczenia według rzeczywistej woli obu stron się okaże, że każda z nich przyjmowała różne jego znaczenie, to za właściwy dla prawa sens oświadczenia uznać trzeba ten, w jaki rozumiał go i powinien rozumieć adresat oświadczenia, po dokonaniu starannych zabiegów interpretacyjnych.

Jak Sąd Najwyższy zauważył w wyroku z dnia 21 marca 2013 r.: „Od-

biorca oświadczenia woli może tylko wtedy skutecznie powołać się na swoje jego rozumienie, gdy każdy uczestnik obrotu prawnego, znajdujący się w analogicznej sytuacji, dysponujący takim samym zakresem wiedzy i okolicznościach mu towarzyszących, zrozumiałby je tak samo”¹¹.

„Podstawą wykładni oświadczeń woli zawartych w umowie sporządzonej na piśmie jest tekst dokumentu, a użyte w nim wyrażenia podlegają wyjaśnieniu w oparciu o językowe reguły znaczeniowe oraz związki zachodzące pomiędzy poszczególnymi postanowieniami tekstu, z uwzględnieniem okoliczności, w jakich doszło do złożenia oświadczeń wraz z ich celem i sensem. [...] Wskazania dotyczące wyjaśnienia treści umowy zawarte w art. 65 § 2 k.c., zakładające badanie w pierwszej kolejności zgodnego zamiaru stron i celu umowy, a nawet jego priorytet w stosunku do dosłownego brzmienia tekstu, nie mogą prowadzić, zwłaszcza w relacjach między przedsiębiorcami, do wniosku, że zamiarem stron umowy było zawarcie odmiennych postanowień od tych, które zostały wyrażone na piśmie”¹².

Należy bowiem podkreślić, że okoliczność, iż dana osoba jest rolnikiem ryczałtowym, sama w sobie nie pozwala na stosowanie do tej osoby wyłącznie systemu ryczałtowanego opodatkowania rolnictwa, niezależnie od rodzaju działalności, którą prowadzi. Systemem tym są bowiem objęte wyłącznie czynności polegające na „dokonywaniu dostaw produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczeniu usług rolniczych”¹³. Należy też zwrócić uwagę, że przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. nie zabraniają (co czyni przykładowo ustawodawstwo greckie) korzystania ze szczególnych zasad opodatkowania dla rolników ryczałtowych podatnikiem, którzy wykonują również inne czynności podlegające VAT poza dostawą produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczeniem usług rolniczych. **Oznacza to, że ten sam podmiot w części działalności będzie rolnikiem ryczałtowym, a w pozostałej części może być podatnikiem niekorzystającym ze statusu rolnika ryczałtowego.** W stosunku do tych innych czynności podatnicy ci będą

traktowani jak normalni podatnicy VAT ze wszystkimi ich uprawnieniami (przede wszystkim prawem do odliczenia) i obowiązkami. Potwierdza to zresztą brzmienie art. 117 przywołanej ustawy, który zwalnia rolnika ryczałtowego z wymienionych w nim obowiązków tylko w zakresie prowadzonej działalności rolniczej (tj. dostawy produktów rolnych oraz świadczenia usług rolniczych)¹⁴.

Skutkiem uznania danej umowy za umowę niebędącą umową kontraktacji lub inną umową o podobnym charakterze może być brak spełnienia przesłanki korzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., np. z uwagi na fakt, że dany rolnik dokonuje dostawy produktów rolnych niepochodzących z własnej działalności rolniczej.

Konsekwencje zaistnienia takiej sytuacji wskazał NSA w wyroku z dnia 3 grudnia 2014 r.¹⁵ Sąd stwierdził, że chociaż z przepisów wspomnianej ustawy wprost wynika (art. 86 ust. 2 pkt 3), że kwotę podatku naliczonego stanowi ryczałtowy zwrot podatku, o którym mowa w art. 116 ust. 6, to nie należy zapominać, że dotyczy to tylko nabywcy produktów rolnych, który jest czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług. Ten ostatni przepis określa wprost, że ryczałtowy zwrot podatku wypłacony rolnikowi zwiększa u nabywcy produktów rolnych kwotę podatku naliczonego. Innymi słowy, wyłącznie dla nabywcy (podatnika VAT rozliczającego się na zasadach ogólnych) taki wypłacony przez niego ryczałtowy zwrot podatku rolnikowi ryczałtowemu jest podatkiem naliczonym.

Z powyższych przepisów wynika, że wypłacanie rolnikowi ryczałtowemu kwoty ryczałtowanego zwrotu podatku co do zasady winno być neutralne dla podmiotów dokonujących tych wypłat, pod warunkiem że nabyte towary służą do działalności gospodarczej, która uprawnia podatnika do odliczenia podatku naliczonego. **Skoro ustawodawca w art. 115 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. przyznaje rolnikowi ryczałtowemu dokonującemu dostawy produktów rolnych dla podatnika podatku od towarów i usług, który rozlicza ten podatek, ryczałtowy zwrot podatku z tytułu nabycia środków produkcji dla rolnictwa, opodatkowa-**

nych tym podatkiem, to gdyby się okazało, że taki rolnik ryczałtowy nie mógł mieć tego statusu, ale otrzymał ten zwrot, to oczywiście jest, że musi dokonać zwrotu tego podatku do właściwego urzędu skarbowego. Przy czym nie staje się ten podatek u niego – jako podatnika podatku od towarów i usług rozliczającego się na zasadach ogólnych – ani podatkiem naliczonym, ani podatkiem należnym. Jest po prostu nienależnie pobranym ryczałtowanym podatkiem, który należy zwrócić organowi podatkowemu.

Niezależnie od powyższego warto pamiętać, iż podstawową zasadą prawa do odliczenia podatku naliczonego jest to, że prawo to powstaje tylko wtedy, gdy faktycznie zrealizowana zostaje transakcja, z którą związany jest odliczany przez podatnika podatek naliczony. Innymi słowy, bez względu na to, czy kwotę podatku naliczonego stanowi kwota wykazana w fakturze dokumentującej nabycie towarów i usług bądź w dokumencie celnym, czy też kwota ryczałtowanego zwrotu, przede wszystkim w rzeczywistości musi wystąpić dostawa towarów (produktów rolnych) lub świadczenie usług. Zasada

neutralności podatku od towarów i usług realizowana jest bowiem poprzez możliwość odliczenia podatku naliczonego, który jest generowany przez rzeczywiste zdarzenia gospodarcze (dostawa towarów i świadczenie usług). Zauważyć należy, że powyższe znajduje odzwierciedlenie również w treści art. 116 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., gdzie w pkt 1 jako warunek uznania ryczałtowanego zwrotu podatku za kwotę zwiększającą podatek naliczony u nabywcy przyjęto „nabycie produktów rolnych”. Jeżeli w rzeczywistości zakup produktów rolnych nie nastąpił, nie może być mowy o nabyciu produktów rolnych¹⁶.

Przypisy:

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm., dalej „ustawa z dnia 11 marca 2004 r.”.
- ² Wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2013 r., I FSK 1006/12.
- ³ J. Matarewicz, *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, LEX/el., 2019.
- ⁴ Wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2013 r., I FSK 1006/12.
- ⁵ A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, wyd. 12, Wolters Kluwer, 2018.
- ⁶ IPPP2/443-870/14-2/RR, [https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-inter-](https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-inter-pretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=412147)

pretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=412147, dostęp: 23 marca 2019 r.

- ⁷ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm., dalej „k.c.”.
- ⁸ 2 CO 10/57, OSN 1958, Nr 2, poz. 59.
- ⁹ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 4 marca 2015 r., IV CSK 437/14, LEX nr 1677053; wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 3 lipca 2015 r., I ACa 247/15, LEX nr 1793788.
- ¹⁰ Zob. uchwała składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 29 czerwca 1995 r., III CZP 66/95; wyrok z dnia 25 czerwca 1999 r., II CKN 722/98, niepubl.; wyrok z dnia 28 czerwca 2000 r., IV CKN 72/00, niepubl.
- ¹¹ III CSK 223/12, <http://www.sn.pl/sites/orzecnictwo/orzeczenia2/iii%20csk%20223-12-1.pdf>, s. 8, dostęp: 23 marca 2019 r. Zob. też uchwała składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 29 czerwca 1995 r., III CZP 66/95, OSNC 1995, nr 12, poz. 168; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 20 maja 1997 r., II CKN 171/97, niepubl.
- ¹² Wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie I Wydział Cywilny z dnia 21 kwietnia 2016 r., I ACa 1160/15, [http://orzeczenia.szczecin.sa.gov.pl/content/\\$N/155500000000503_I_ACa_001160_2015_Uz_2016-04-21_001](http://orzeczenia.szczecin.sa.gov.pl/content/$N/155500000000503_I_ACa_001160_2015_Uz_2016-04-21_001), dostęp: 23 marca 2019 r.
- ¹³ Wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2013 r., I FSK 1006/12.
- ¹⁴ A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, dz. cyt. I FSK 1679/13.
- ¹⁵ I FSK 1679/13.
- ¹⁶ Wyrok NSA z dnia 6 listopada 2017 r., I FSK 2001/15.

Zwolnienie kursów nauki jazdy z podatku od towarów i usług

Rafał Linka

Współpracownik Instytutu Studiów Podatkowych

W niniejszym artykule autor omawia problem zastosowania zwolnienia z opodatkowania podatkiem od towarów i usług do usług szkolenia kierowców świadczonych przez szkoły nauki jazdy.

Dotychczas organy skarbowe jednoznacznie wypowiadały się w kwestii zastosowania zwolnienia przedmiotowego względem usług szkolenia kierowców, tj. uznawały je za zwolnione z opodatkowania. Podstawą zastosowania zwolnienia w tym przypadku był zdaniem organów art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹, zgodnie z którym zwalnia się od podatku usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, prowadzone

w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach oraz świadczenie usług i dostawę towarów ściśle z tymi usługami związane.

Przykładem może być tu interpretacja indywidualna z dnia 19 listopada 2015 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu: „Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, iż Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą obejmującą prowadzenie kursów nauki jazdy – prawo jazdy wyłącznie kategorii B.

Tut. Organ pragnie zauważyć, iż szkolenie osób ubiegających się o wydanie prawa jazdy jest ściśle uregulowane w przepisach ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (Dz.U. z 2005 r. Nr 108, poz. 908 z późn. zm.) oraz w przepisach wykonawczych tej ustawy. Stwierdzić również należy, że usługi szkolenia osób ubiegających się o wydanie prawa jazdy kategorii B z uwagi na fakt, iż jest to obecnie jeden z podstawowych wymogów, jakie stawia się kandyda-

tom do pracy na różne stanowiska, należy uznać za kształcenie zawodowe [wszystkie podkreślenia – R.L.].

Zatem biorąc pod uwagę powyższe, usługi nauki jazdy kategorii B są prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach, tym samym **będą korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a ustawy**².

Ten sam organ wyciągnął identyczne wnioski w interpretacji indywidualnej z dnia 19 listopada 2015 r.: „Mając na uwadze powyższe przepisy oraz przedstawiony opis sprawy, stwierdzić należy, iż usługi szkolenia dla osób ubiegających się o wydanie prawa jazdy kategorii B **spełniają definicję usług kształcenia zawodowego, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a ustawy** [podkreślenie – R.L.]. Powyższe usługi szkolenia, należy uznać za kształcenie zawodowe, z uwagi na fakt, iż jest to obecnie jeden z podstawowych wymogów, jakie stawia się kandydatom do pracy na różne stanowiska.

W świetle powyższego, stwierdzić należy, iż prowadzone przez Wnioskodawcę kursy na prawo jazdy kategorii B spełniają definicję kształcenia zawodowego, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy, oraz są prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach w związku z tym korzystają ze zwolnienia od podatku od towarów i usług zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a ustawy³.

Pewne wątpliwości co do zastosowania zwolnienia przedmiotowego z opodatkowania w przypadku usług szkolenia kierowców mogą powstać wskutek wyroku TSUE z dnia 14 marca 2019 r.⁴ Sprawa dotyczyła niemieckiej szkoły nauki jazdy prowadzonej w formie spółki. Spółka weszła w spór z niemieckim urzędem skarbowym co do kwestii opodatkowania świadczonych przez nią usług. Niemiecki sąd finansowy uznał, że spółka nie miała prawa do korzystania ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. j dyrektywy 2006/112/WE⁵. Ponieważ usługi świadczone przez spółkę polegały na kształceniu teoretycznym i praktycznym nauczaniu kierowania pojazdami, nie były one zdaniem sądu objęte pojęciem „kształcenia powszechnego lub wyższego” w rozumieniu tego przepisu w zakresie, w jakim na podstawie zalece-

nia dotyczącego kształcenia drogowego w szkole, obowiązującego w omawianym okresie, praktyczne nauczanie kierowania pojazdami nie było ani koniecznym, ani zamierzonym składnikiem takiego kształcenia.

Spółka zaskarżyła rozstrzygnięcie sądu finansowego w ramach skargi rewizyjnej do federalnego trybunału finansowego. W skardze tej podniosła w szczególności kwestię, że celem zamierzonym przez prawodawcę krajowego w dziedzinie szkolenia kierowców w ramach szkoły nauki jazdy było kształcenie odpowiedzialnych użytkowników dróg. Ponadto praktyczne nauczanie kierowania świadczone przez szkołę jazdy i staże bezpieczeństwa ruchu drogowego organizowane m.in. przez niemiecki klub automobilowy miały te same cele. Sprzeczne z zasadą neutralności byłoby zatem odmienne traktowanie pod względem podatkowym podobnych usług.

Federalny trybunał finansowy wskazał, że z uwagi na prawo krajowe usługi świadczone przez spółkę nie są zwolnione, ponieważ nie spełniają one warunków ustalonych w niemieckiej ustawie o podatku obrotowym. Stwierdził jednak, że spółka mogłaby się powołać na korzyść z art. 132 ust. 1 lit. i lub j dyrektywy 2006/112/WE. Sformułował zatem do TSUE w trybie prejudycjalnym następujące pytanie: „Czy pojęcie «kształcenia powszechnego lub wyższego» zawarte w art. 132 ust. 1 lit. i) i j) dyrektywy [2006/112] obejmuje także kursy nauki jazdy prowadzone w celu uzyskania uprawnień do kierowania pojazdami kategorii B i C1?»⁶.

W odpowiedzi na pytanie sądu odsyłającego TSUE wskazał, że „choć prawdą jest, że nauczanie prowadzenia pojazdów w ramach szkoły jazdy, takiej jak szkoła w postępowaniu głównym obejmuje różne umiejętności natury praktycznej i teoretycznej, to jednak jest ono nauczaniem specjalistycznym, które nie jest samo w sobie równoważne z przekazywaniem wiedzy i kompetencji dotyczących obszernego i zróżnicowanego zespołu dziedzin, a także ich pogłębianiem oraz ich rozwojem, co jest charakterystyczne dla kształcenia powszechnego lub wyższego”⁷.

Kończąc zaś swój wywód, TSUE sformułował następującą tezę: „Pojęcie kształcenia powszechnego lub wyższego w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. i) i j)

dyrektywy Rady 2006/112/WE [...] należy interpretować w ten sposób, że nie obejmuje ono kursów nauki jazdy prowadzonych przez szkołę jazdy, taką jak omawiana w postępowaniu głównym, w celu uzyskania uprawnień do prowadzenia pojazdów kategorii B i C1, o których mowa w art. 4 ust. 4 dyrektywy 2006/126/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 20 grudnia 2006 r. w sprawie praw jazdy”⁸.

Powołany wyrok TSUE może wzbudzić pewien niepokój wśród właścicieli szkół prowadzących kursy szkoleniowe oraz ich klientów, obawiających się wzrostu kosztów i cen tych usług wskutek potencjalnego objęcia ich opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług. Jednakże należy podchodzić ostrożnie do też zawartych w tym wyroku ze względu na brak wypowiedzenia się TSUE na temat ewentualnego zakwalifikowania usług szkolenia kierowców do usług kształcenia zawodowego (i tym samym zwolnionych z opodatkowania). Mogło to wynikać również z błędnie zadanego pytania przez niemiecki sąd odsyłający. Polskie organy skarbowe nie powinny zatem zmieniać w najbliższym czasie swojego podejścia w kwestii opodatkowania podatkiem VAT usług szkolenia kierowców, tj. zapewne będą je w dalszym ciągu uznawać za usługi zwolnione na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Nie ulega wątpliwości, że taka zmiana byłaby sporym zaskoczeniem.

Przypisy:

- 1 Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm., dalej „ustawa z dnia 11 marca 2004 r.”.
- 2 ILPP1/443-145/11-2/MK, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=277162>, dostęp: 26 marca 2019 r.
- 3 ILPP3/4512-1-140/15-4/JO, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=455101>, dostęp: 26 marca 2019 r.
- 4 Wyrok w sprawie C449/17 A & G Fahrschul-Akademie GmbH v. Finanzamt Wolfenbüttel.
- 5 Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm., dalej „dyrektywa 2006/112/WE”.
- 6 Wyrok w sprawie C449/17, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0449>, dostęp: 26 marca 2019 r.
- 7 Tamże.
- 8 Tamże.

Sukcesja członkostwa w spółce osobowej w drodze darowizny – skutki prawno-podatkowe

dr Agnieszka Sobiech

Doktor nauk prawnych, Kierownik Studium Prawa na Uniwersytecie Ekonomicznym w Poznaniu

Maciej Sobiech

Doradca podatkowy, radca prawny, Dyrektor Oddziału Wielkopolskiego Instytutu Studiów Podatkowych w Poznaniu

Zmiana pokoleniowa w spółkach założonych w okresie transformacji gospodarczej coraz częściej wywołuje potrzebę planowania sposobu przeprowadzenia sukcesji¹. Jednym z podstawowych wyzwań stojących przed firmami rodzinnymi jest kwestia sukcesji pokoleniowej. Zaprzestanie prowadzenia danego przedsiębiorstwa następuje często już w drugim pokoleniu, tj. w pokoleniu dzieci założycieli. Jak wynika z badań, aż 70% przedsiębiorstw rodzinnych nie przechodzi w ręce kolejnego pokolenia.

I. UWAGI OGÓLNE

Plan sukcesji powinien uwzględniać interesy majątkowe zbywcy oraz umożliwić płynne przejęcie prowadzonego biznesu, tak aby jednocześnie poniesione koszty (również podatkowe) były jak najniższe.

Do czasu wejścia w życie ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej² tworzenie spółek (w tym osobowych) wspólnie z potencjalnymi sukcesorami było sposobem na płynne kontynuowanie działalności gospodarczej. Zasadniczo przekazanie spółki osobowej, a ściślej ogółu praw i obowiązków (określanego również jako członkostwo w spółce bądź udział spółkowy), może się odbyć w drodze spadku, co następuje dopiero po śmierci współnika. Z punktu widzenia współnika, który chce jak najdłużej uczestniczyć w spółce, założenie, że sukcesja majątku nastąpi dopiero w drodze dziedziczenia, to rozwiązanie korzystne. W praktyce taki sposób przekazania prawa do członkostwa w spółce może się jednak okazać nie najlepszy zarówno dla sukcesora/spadkobiercy, jak i dla spółki, gdyż wiąże się z radykalnymi i niespodziewanymi zmianami. Podstawowym zagrożeniem w sytuacji braku odpowiedniego przygotowania sukcesji w spółce osobowej jest rozwiązanie spółki. Z tego względu bezpieczniej-

szym rozwiązaniem jest planowanie sukcesji międzypokoleniowej w taki sposób, by procesy te odpowiadały oczekiwaniom zaangażowanych stron i stanowiły jak najmniejsze obciążenie z perspektywy prawa podatkowego. Moment przekazania spółki w ręce następców może być optymalny dla przeprowadzenia restrukturyzacji – zmiany dotychczasowej formy prawnej lub zmiany zasad funkcjonowania spółki określonych w umowie.

II. ZALETY UMOWY DAROWIZNY

Kiedy planuje się sukcesję w spółkach osobowych, warto rozważyć darowiznę ogółu praw i obowiązków w spółce osobowej.

Stosownie do zapisu art. 888 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny³ przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku. Celem darowizny jest dokonanie nieodpłatnego przysporzenia na rzecz obdarowanego kosztem majątku darczyńcy. Świadczenie darczyńcy jest bezpłatne wtedy, gdy druga strona umowy nie zobowiązuje się do jakiegokolwiek świadczenia w zamian za dokonaną darowiznę. Zasadniczym elementem darowizny, przesądzającym o uznaniu, że dane świadczenie jest darowizną, jest jej nieodpłatność. Świadczenie jest nieodpłatne wówczas, gdy otrzymujący

świadczenie nie świadczy nic w zamian ani też nie zobowiązuje się do jakiegokolwiek świadczenia w przyszłości. Jedynym celem, jaki leży u podstaw darowizny, jest chęć przysporzenia majątkowego na rzecz drugiej strony.

Przepisy nie regulują formy zbycia ogółu praw i obowiązków współnika spółki osobowej. Przeniesienie udziału spółkowego wymaga zgody wyrażonej na piśmie do celów dowodowych. Wspólnicy mogą wprowadzić w umowie spółki surowsze zasady (forma aktu notarialnego). Przeniesienie ogółu praw i obowiązków nie wymaga formy aktu notarialnego⁴ nawet wówczas, gdy spółka posiada nieruchomości lub użytkowanie wieczyste⁵. Zmiana składu współników spółki osobowej w drodze zbycia udziału spółkowego nie stanowi zmiany umowy spółki⁶. Czynność zbycia owego udziału nie wymaga więc formy szczególnej przewidzianej dla zmiany umowy spółki przez ustawę lub umowę spółki. Oznacza to, że forma ta może być dowolna, przy czym obowiązki rejestracyjne wymuszają co najmniej formę pisemną⁷.

O zmianie składu osobowego należy zawiadomić sąd rejestrowy (art. 26 § 1 pkt 3 i § 2, art. 133 § 1 pkt 6 i § 2 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych⁸). Tekst jednolity zmienionej umowy spółki, przedkładany sądowi rejestrowemu, może być sporządzony w zwykłej formie

pisemnej (art. 9 ust. 4 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym⁹).

Prawa i obowiązki, których ma dotyczyć ewentualna transakcja, stanowią elementy o różnym charakterze. W skład ich wchodzi zarówno prawa wewnątrzspółkowe, zobowiązania występującego wspólnika, prawa korporacyjne, jak i prawa czysto majątkowe, w tym prawo do udziału kapitałowego. Te prawa i obowiązki przechodzą na nabywcę w takim samym zakresie, w jakim przysługiwały zbywcy¹⁰. Na nabywcę przechodzą zatem prawa i obowiązki ściśle majątkowe oraz te uprawnienia korporacyjne, które przysługują zbywcy, w tym także te przysługujące każdemu wspólnikowi z mocy ustawy (np. prawo do informacji i kontroli spraw spółki, prawo do żądania rozwiązania spółki przez sąd, prawo do wypowiedzenia umowy spółki).

Kodeks spółek handlowych stwarza wspólnikom możliwość ukształtowania umowy spółki w taki sposób, by możliwe było zbycie ogółu praw i obowiązków wspólnika. Wspólnicy mogą zdecydować w treści umowy, czy przeniesienie udziału spółkowego jest dopuszczalne, oraz określić przesłanki, których spełnienie umożliwi jego zbycie przez wspólnika. Dla skutecznego przeniesienia członkostwa w spółce osobowej konieczne jest uwzględnienie możliwości zbycia ogółu praw i obowiązków w umowie spółki. Zgodnie z treścią art. 10 § 2 k.s.h. każdy wspólnik musi wyrazić pisemną zgodę na zbycie ogółu praw i obowiązków, chyba że umowa spółki stanowi inaczej. Przeniesienie udziału spółkowego bez wyraźnej podstawy zawartej w umowie spółki jest sprzeczne z bezwzględnie obowiązującym art. 10, a w konsekwencji nieważne. Z umowy może wynikać również prawo do zbycia ogółu praw i obowiązków bez konieczności uzyskania zgody pozostałych wspólników. Taka spółka wykazuje wówczas cechy zbliżone do spółki kapitałowej. Teoretycznie możliwe jest dokonanie całkowitej zmiany składu osobowego w przypadku, gdyby wszyscy wspólnicy zbyli swe członkostwo w spółce.

Do sukcesji ogółu praw i obowiązków wspólnika spółki osobowej w drodze darowizny stosuje się zasady wskazane w art. 10 k.s.h. Przepis ten zezwala na zbycie udziału w spółce

osobowej jako całości¹¹. Stąd wyprowadza się ogólny zakaz rozszczepiania praw udziałowych w spółkach osobowych¹². Nie będzie zatem dopuszczalny podział ogółu praw i obowiązków przysługujących dotychczasowemu wspólnikowi pomiędzy sukcesorów, np. dzieci, lub pomiędzy darczyńcę a obdarowanego. Członkostwo w spółce osobowej może być także przedmiotem nabycia na wspólność w częściach ułamkowych, co jest następstwem w szczególności spadkobrania (dziedziczenia), sprzedaży lub darowizny¹³. Ogół praw i obowiązków wspólnika handlowej spółki osobowej może być nierozłącznie (niepodzielnie) przedmiotem wspólnego nabycia przez kilka podmiotów prawa, np. kilka osób fizycznych. Wspólni nabywcy uzyskują w takim przypadku status wspólnika łącznego (zbiorowego), a stosunek członkostwa nawiązuje się wówczas między spółką osobową oraz podmiotami nabywającymi wspólnie (a nie każdym z osobna). Współuprawnieni wykonują swoje prawa po spełnieniu warunków z art. 10 § 1-3 k.s.h. przez wspólnego przedstawiciela¹⁴.

W przypadku darowizny ogółu praw i obowiązków w spółce partnerskiej i komandytowej należy uwzględnić ograniczenia występujące w odniesieniu do tych typów podmiotów. W spółce partnerskiej zbycie może nastąpić jedynie na rzecz osoby posiadającej odpowiednie kwalifikacje umożliwiające jej udział w konkretnej spółce¹⁵, a w spółce komandytowej nabywca praw i obowiązków uzyskuje prawo w kształcie przysługującym zbywcy (komplementariuszowi lub komandytariuszowi). Art. 10 k.s.h. nie znajduje też zastosowania do praw i obowiązków akcjonariuszy w spółce komandytowo-akcyjnej, w tym wypadku bowiem stosuje się odpowiednio przepisy o spółkach akcyjnych.

Przeniesienie na obdarowanego ogółu praw i obowiązków nie powoduje konieczności zmiany nazwy spółki osobowej. W myśl art. 43⁸ § 1 k.c. spółka może zachować w swej firmie nazwisko byłego wspólnika za jego pisemną zgodą, a w razie jego śmierci – za zgodą małżonka i dzieci. Jeżeli zatem dotychczasowy wspólnik podejmie decyzję o wyjściu ze spółki, powinien się zdeklarować, czy wyraża zgodę na utrzymanie nazwiska w firmie spółki.

III. PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN

Zgodnie z brzmieniem art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn¹⁶ nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tytułem m.in. darowizny, podlega opodatkowaniu tym podatkiem. Zgodnie natomiast z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁷ przepisów tej ustawy nie stosuje się do przychodów podlegających przepisom o podatku od spadków i darowizn. Darowizna ogółu praw i obowiązków w spółce osobowej nie będzie więc opodatkowana podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Na podstawie art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. zwolnione od podatku jest nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierbą, rodzeństwo, ojczyma i macochę, pod warunkiem że zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia – w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku. W przypadku umowy darowizny obowiązek podatkowy powstaje – w myśl art. 6 ust. 1 pkt 4 przywołanej ustawy – z chwilą złożenia przez darczyńcę oświadczenia w formie aktu notarialnego, a w razie zawarcia umowy bez zachowania przewidzianej formy – z chwilą spełnienia przyrzczonego świadczenia; jeżeli ze względu na przedmiot darowizny przepisy wymagają szczególnej formy dla oświadczeń obu stron, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą złożenia takich oświadczeń.

Niezwykle istotne dla możliwości skorzystania ze zwolnienia jest dochowanie terminu złożenia zeznania podatkowego. Stosownie do art. 4a ust. 3 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. w przypadku niespełnienia warunków, o których mowa w ust. 1 i 2, nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych podlega opodatkowaniu na zasadach

określonych dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej.

Zasadniczo obdarowany wspólnik powinien zgłosić fakt otrzymania darowizny w terminie 6 miesięcy od zawarcia umowy. Niedopuszczalne jest twierdzenie, że termin ten można liczyć od dnia dokonania wpisu o zmianie umowy spółki w KRS. Wykładnia językowa art. 10 k.s.h. nie daje podstaw do przyjęcia, że przeniesienie ogółu praw i obowiązków wspólnika spółki osobowej uwarunkowane jest dokonaniem konstytutywnego wpisu w KRS¹⁸, a zatem ważność dokonania darowizny nie jest uzależniona od wpisu zmiany wspólnika w KRS.

Na podstawie art. 4 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. zwolnienia, o których mowa, stosuje się, jeżeli w chwili nabycia nabywca posiadał obywatelstwo polskie lub obywatelstwo jednego z państw członkowskich Unii Europejskiej lub państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – stron umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym lub miał miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub na terytorium takiego państwa.

W przypadku gdy obdarowany nie jest osobą spokrewnioną w sposób uprawniający do korzystania ze zwolnienia, następuje opodatkowanie według zasad określonych w ustawie z dnia 28 lipca 1983 r. Wówczas zgodnie z art. 7 ust. 1 tej ustawy podstawą opodatkowania jest wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów (czysta wartość), ustalona według stanu rzeczy i praw majątkowych w dniu nabycia i cen rynkowych z dnia powstania obowiązku podatkowego. Wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych przyjmuje się na podstawie art. 8 ust. 1 w wysokości określonej przez nabywcę, jeżeli odpowiada ona wartości rynkowej tych rzeczy i praw.

Zwrócić należy również uwagę na to, że podział praw majątkowych na prawa majątkowe i niemajątkowe nie jest ostry. Istnieje bowiem wiele praw podmiotowych, które mają charakter mieszany. Przykładem może być prawo do akcji w spółkach prawa handlowego, gdyż zawierają się w nim nie tylko prawo do określonych świadczeń na rzecz posiadacza akcji (prawo do dywidendy),

lecz także określone prawa korporacyjne, jak np. prawo głosu na walnym zgromadzeniu. Elementy o charakterze niemajątkowym inkorporowane w akcji nie podważają zasadniczego charakteru tego rodzaju praw jako praw majątkowych¹⁹.

Zawarcie umowy darowizny jest podstawą do definitywnego przejścia prawa majątkowego. Zgodnie z art. 898 § 1 k.c. darczyńca może odwołać darowiznę nawet już wykonaną, jeżeli obdarowany dopuścił się względem niego rażącej niewdzięczności. Pomimo nieodpłatności umowy darczyńca może oczekiwać, że obdarowany będzie zachowywał się wobec niego w sposób etyczny. W wyroku z dnia 9 sierpnia 2018 r. Sąd Rejonowy w Kłodzku²⁰ stwierdził, że umowa darowizny rodzi po stronie obdarowanego moralny obowiązek wdzięczności, nabierający szczególnego charakteru zwłaszcza wtedy, gdy dochodzi do zawarcia umowy między osobami najbliższymi, których powinność świadczenia pomocy i opieki wynika już ze stosunków rodzinnych łączących strony umowy. Rażąca niewdzięczność nie powoduje, że umowa darowizny stanie się nieważna *ex lege*, lecz uzasadnia jedynie prawo do odwołania darowizny. Jeżeli darczyńca z tego prawa skorzysta, obdarowany ponosi od tego momentu odpowiedzialność tak jak bezpodstawnie wzbogacony (art. 898 § 2 k.c.).

Sądy administracyjne wypowiedziały się na temat skutków podatkowych odwołania darowizny. W wyroku z dnia 6 czerwca 2017 r.²¹ WSA w Poznaniu wskazał, że odwołanie darowizny pozostaje bez wpływu dla zobowiązania podatkowego powstałego w związku z uprzednio zawartą umową darowizny. W odniesieniu do przeniesienia własności przedmiotu darowizny z powrotem na darczyńcę na skutek odwołania przez niego darowizny należy jedynie podkreślić, że odwołanie darowizny ma skutek *ex nunc*. Nie niweczy więc pierwotnie dokonanej darowizny i jej skutków. Podobne stanowisko zajął NSA w wyroku z dnia 16 września 2011 r.²² W jego ocenie z dniem zawarcia umowy darowizny powstaje obowiązek podatkowy, a odwołanie darowizny, nawet jeśli zostało dokonane w tym samym dniu, nie powoduje wygaśnięcia tego obowiązku.

IV. SKUTKI ZAWARCIA UMOWY DAROWIZNY W POZOSTAŁYCH PODATKACH

1. Podatek dochodowy od osób fizycznych

Zbycie ogółu praw i obowiązków w spółce osobowej może się wydarzyć w trakcie roku podatkowego. Jeżeli w trakcie roku podatkowego nastąpi zmiana wspólnika będącego osobą fizyczną w wyniku darowizny ogółu praw i obowiązków w spółce osobowej, to wspólnik wstępujący w prawa i obowiązki poprzedniego wspólnika będzie zobowiązany do ustalenia przychodów i kosztów ich uzyskania, wydatków nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów i strat, ulg podatkowych za okres od momentu przystąpienia do spółki, proporcjonalnie do posiadanego udziału w spółce zgodnie z art. 8 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.²³

Darowizna ogółu praw i obowiązków w spółce osobowej może też zostać dokonana na rzecz osoby prawnej (spółki kapitałowej) lub jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej. W takim przypadku przepisy ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. nie znajdują zastosowania²⁴. Nie jest jednak tak, że darowizna na rzecz jednostki organizacyjnej (posiadającej osobowość prawną, lub też nie) nie będzie podlegała żadnej daninie. Od takiej darowizny obdarowany odprowadzi podatek dochodowy (w zależności od statusu obdarowanego lub jego wspólników, będzie to ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych lub od osób prawnych).

2. Podatek od czynności cywilnoprawnych

Nabycie ogółu praw i obowiązków w spółce osobowej w drodze darowizny może rodzić pytanie o konieczność zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych, gdyż zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. d ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych²⁵ podatkowi temu podlegają umowy darowizny – w części dotyczącej przejścia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy. W myśl art. 6 ust. 1 pkt 3 tej ustawy podstawą opodatkowania przy umowie darowizny stanowi wartość długów i ciężarów albo zobowiązań przejętych przez

obdarowanego. Jak podkreśla się w doktrynie prawa, „długiem” w odniesieniu do darowizny są wszelkie pieniądze rozszczenia cywilnoprawne związane z przedmiotem darowizny, łącznie z rozszczeniami obdarowanego z tytułu poczynionych przez niego nakładów na przedmiot darowizny. „Ciężarem” natomiast jest inne niż dług obciążenie nabytej rzeczy lub prawa, zmniejszające w chwili nabycia ich wartość rynkową²⁶.

Przez pojęcie długów i ciężarów, o których mowa w tym przepisie, rozumieć należy zatem całość obowiązków, do których wykonania zobowiązany będzie obdarowany w związku z przyjęciem darowizny. Mogą to być zarówno długi i ciężary bezpośrednio związane z przedmiotem przyjętej darowizny, jak i zobowiązania, które nie są bezpośrednio związane z przedmiotem przyjętej darowizny, lecz wynikają z innych zdarzeń, takich jak umowy cywilnoprawne, jednostronne czynności prawne dokonane przez darczyńcę czy też zobowiązania wynikające z mocy ustawy. Jeżeli umowa darowizny nie wiąże się z przejęciem przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań osoby darującej, to taka umowa darowizny nie podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

Organy podatkowe prezentują stanowisko²⁷, zgodnie z którym z treści art. 10 § 3 k.s.h. wynika, że w przypadku przeniesienia ogółu praw i obowiązków wspólnika na inną osobę za zobowiązania występującego wspólnika związane z uczestnictwem w spółce osobowej i zobowiązania tej spółki osobowej odpowiadają solidarnie występujący wspólnik oraz wspólnik przystępujący do spółki. W rezultacie za zobowiązania występującego wspólnika oraz zobowiązania spółki odpowiadają solidarnie wspólnik występujący oraz wspólnik przystępujący do spółki. Wszelkie potencjalne zobowiązania wiążące się z przedmiotem darowizny byłyby zobowiązaniami spółki. Odpowiedzialność wspólnika pojawiłaby się natomiast dopiero wówczas, gdyby spółka nie mogła sama ze swojego majątku regulować zobowiązań. To oznacza, że zobowiązania te nie są przejmowane przez obdarowanego (wspólnika przystępującego) i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

3. Podatek od towarów i usług

Zakres opodatkowania podatkiem od towarów i usług wyznaczają czynnik przedmiotowy, tj. opodatkowaniu podlega odpłatna dostawa towarów lub odpłatne świadczenie usług, oraz czynnik podmiotowy, tj. czynności muszą być wykonywane przez podatnika działającego w takim charakterze. Aby czynność podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, musi być wykonana przez podatnika w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²⁸, w myśl którego podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel i rezultat takiej działalności.

W świetle orzecznictwa TSUE działalność gospodarcza nie obejmuje działalności polegającej na posiadaniu udziałów i innych papierów wartościowych²⁹. Od tej zasady orzecznictwo Trybunału przewiduje pewne wyjątki, które pozwalają łączyć fakt posiadania udziału w spółce z wykonywaniem działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Dotyczy to sytuacji, gdy:

- 1) posiadacz akcji (udziałów) uczestniczy w zarządzaniu spółką, której akcje (udziały) posiada;
- 2) sprzedaż akcji (udziałów) prowadzona jest w ramach działalności maklerskiej i brokerskiej;
- 3) posiadanie akcji (udziałów) jest bezpośrednim, stałym i koniecznym warunkiem rozszerzenia działalności gospodarczej posiadacza.

Przypisy:

- ¹ M. Dźwigoł-Barosz, *Kształtowanie kompetencji z obszaru inteligencji emocjonalnej w procesie sukcesji współczesnych przedsiębiorstw rodzinnych*, Warszawa 2017, s. 22.
- ² Dz.U. poz. 1629.
- ³ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm., dalej „k.c.”.
- ⁴ J. Bieniak, M. Bieniak, G. Nita-Jagielski, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. 6, Warszawa 2019.
- ⁵ A. Kidyba, *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 Kodeksu spółek handlowych*, 2019.
- ⁶ Postanowienie Sądu Okręgowego w Krakowie z dnia 10 sierpnia 2017 r., XII Ga 125/17.

- ⁷ K. Kopaczyńska-Pieczniak, *Pozycja prawna wspólnika spółki jawnej*, Warszawa 2013, s. 388; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, Warszawa 2016, s. 234 i nast.
- ⁸ Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 505, dalej „Kodeks spółek handlowych” lub „k.s.h.”.
- ⁹ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 986 ze zm.
- ¹⁰ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 czerwca 2018 r., I SA/Po 290/18.
- ¹¹ A. Kidyba, *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych*, LEX/el., 2014; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt., s. 234 i nast.
- ¹² XII Ga 125/17.
- ¹³ *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 Kodeksu spółek handlowych*, LEX/el., 2018.
- ¹⁴ M. Rodzyńkiewicz, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. 7, 2018.
- ¹⁵ Zgodnie z art. 87 § 1 k.s.h. partnerami w spółce mogą być wyłącznie osoby fizyczne, uprawnione do wykonywania wolnych zawodów, określonych w art. 88 lub w odrębnej ustawie.
- ¹⁶ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 644 ze zm., dalej „ustawa z dnia 28 lipca 1983 r.”.
- ¹⁷ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1509 ze zm., dalej „ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.”.
- ¹⁸ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 czerwca 2018 r., I SA/Po 289/18.
- ¹⁹ P. Borszowski i in., *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, 2018.
- ²⁰ I C 4085/17.
- ²¹ I SA/Po 1687/16.
- ²² II FSK 539/10.
- ²³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 8 kwietnia 2013 r., IPPB1/415-81/13-2/KS.
- ²⁴ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 20 marca 2014 r., IBPBI/1/436-349/13/MCZ; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt., s. 234 i nast.
- ²⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2017 r. poz. 1150 ze zm., dalej „ustawa z dnia 9 września 2000 r.”.
- ²⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 października 2018 r., 0111-KDIB4.4015.112.2018.2.LB.
- ²⁷ Interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej: z dnia 12 lutego 2018 r., 0111-KDIB4.4014.448.2017.3.PB; z dnia 17 października 2017 r., 0114-KDIP-3-2.4014.92.2017.2.AK1. A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt., s. 234 i nast.
- ²⁸ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm., dalej „ustawa z dnia 11 marca 2004 r.”.
- ²⁹ Wyroki TSUE: z dnia 20 czerwca 1991 r. w sprawie C-60/90 Polysar Investments Netherlands BV v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen; z dnia 6 lutego 1997 r. w sprawie C-80/95 Harnas Helm CV v. Staatssecretaris van Financiën; z dnia 20 czerwca 1996 r. w sprawie C-155/94 Wellcome Trust Ltd v. Commissioners of Customs and Excise. A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt., s. 234 i nast.

JPKatastrofa, czyli o „szkodliwych” poglądach głoszonych w dobrej sprawie

prof. dr hab. Witold Modzelewski

Profesor Uniwersytetu Warszawskiego, Prezes Instytutu Studiów Podatkowych

Od 3 lat ktoś (kto?) przekonuje polityków, że wystarczy „scyfryzować podatki” i dać zarobić firmom informatycznym (kosztem rządu i podatników), a dochody podatkowe będą rosnać jak na drożdżach. Dobrze wiemy, że brak wiedzy na tematy podatkowe w (prawie) całej klasie politycznej (przypomnę tylko wynurzenia byłego ministra finansów przed komisją śledczą) idzie w parze z ogromną potrzebą wypowiedzenia się w tej sprawie. Jest to ewenement na skalę światową, bo w innych krajach politycy kierują się oczywistą zasadą, że im ciszej na ten temat, tym lepiej dla nich i dla podatków. U nas (czyli w „bijącym sercu Europy”) jest odwrotnie i zarówno opozycja, jak i rządzący opowiadają na okrągło, że „instrumenty informatyczne”, a zwłaszcza coś, co nazywają „jednolitym plikiem kontrolnym”, (jakoby) spowodowały wzrost dochodów podatkowych budżetu państwa. W jaki sposób to się stało? Oczywiście tu już kończy się wiedza entuzjastów owych „instrumentów”. Pozwalam więc sobie wyręczyć ich w tym trudnym zadaniu i ustalić, czy jakiś „plik kontrolny” mógłby mieć wpływ na wielkość dochodów budżetowych.

Przypomnę, na czym on polega. Otóż od ponad roku wszyscy podatnicy VAT, którzy składają deklaracje podatkowe, mają co miesiąc raportować w formie elektronicznej ewidencję prowadzoną na potrzeby tych deklaracji (JPK_VAT). W ewidencji tej księgują różne dokumenty, a przede wszystkim:

- 1) większość (nie wszystkie) faktur sprzedaży;
- 2) raporty z kas fiskalnych i ich korekty;
- 3) niektóre krajowe faktury zakupu (te, z których chce się odliczać VAT);
- 4) niektóre dokumenty celne (te, z których chce się odliczać VAT);

- 5) zagraniczne faktury z tytułu importu usług i wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów;
- 6) niektóre faktury VAT-RR (te, z których odlicza się tzw. zryczałtowany zwrot podatku).

Każdy księgowy wie, że nie wszystkie faktury wystawione przez podatnika są księgowane w tym rejestrze (pkt 1), bo część z nich wystawia się tylko na żądanie i w dodatku po dokonaniu sprzedaży. Również powszechnie wiadomo, że w pkt 3 i 4 księgowane są tylko te faktury:

- a) które zawierają kwotę podatku naliczonego;
- b) które dotyczą opodatkowanych towarów i usług;
- c) z których podatek może i chce odliczyć VAT.

Szacunkowo wygląda to w ten sposób, że nie księguje się około 5% faktur wystawionych i aż 40% faktur zakupowych, a niektórzy podatnicy w ogóle nie prowadzą rejestru zakupu, bo rezygnują z prawa do odliczenia.

Co zmieni się w funkcjonowaniu podatku od towarów i usług, jeżeli podatnicy będą przysyłać powyższe rejestry do wiadomości organów skarbowych (u nas do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej)? Oczywiście nic, bo jeżeli ktoś chciałby, aby system ten automatycznie weryfikował cokolwiek, to trzeba by zmusić wszystkich podatników, żeby księgowali również wszystkie bez wyjątku faktury i nie mylili się w dokonanych zapisach księgowych. Wtedy można by autentycznie zweryfikować, czy zostały „podwójnie” zaksięgowane (u wystawcy i kupującego), i nic więcej, bo sfalszowane faktury są częściej niż rzadziej „rzetelnie” księgowane przez wystawców i ich odbiorców. Czyli taki mechanizm mógłby wykryć tylko najbardziej ordynarne szwindle i

ujawnić fałszowanie przez nabywcę faktur zakupu, które:

- a) (jakoby) wystawił rzeczywiście istniejący podatek;
- b) „wystawił” wymyślony przez oszusta „podatek”.

Czyli w sumie marginesowe oszustwa o niewielkim znaczeniu fiskalnym. Wiemy – można o tym na co dzień przeczytać w Internecie – że powszechnie dostępna oferta „sprzedaży faktury” dotyczy faktur, które zostały ujęte w rejestrach formalnie istniejących firm lub faktur pozarejestrowych. Jak się to robi? Wszyscy (poza resortem finansów) to wiedzą – wystarczy na co dzień zbierać porzucone paragony fiskalne legalnie istniejących firm.

Czyli zaproponowany „wynałazek” w postaci owego JPK_VAT ma marginesowe znaczenie i niczego nie może „uszczelnąć”, a całe publiczne gadanie o jego zbawiennym wpływie na wzrost dochodów budżetowych jest lobbieniem lub zwykłym zawracaniem głowy.

Niedawno się dowiedzieliśmy, że twórcy tego systemu nie wiedzieli, że nie wszystkie faktury są księgowane w rejestrach prowadzonych na potrzeby deklaracji VAT, i byli ponoć tym bardzo zaskoczeni. Teraz będą oni podejmować próby, aby jakoś zmusić podatników do księgowania wszystkich faktur, żeby uratować ten pomysł, a parawanem dla tej operacji ma być likwidacja obowiązku składania deklaracji VAT-7 i „zastąpienie ich” właśnie owym JPK_VAT. Najnowszym terminem wprowadzenia tego „wynałazku” ma być 1 lipca 2019 r. Nawet gdyby kiedyś udało się zmusić ogół podatników rozliczających VAT do księgowania wszystkich faktur, to i tak ów system nie zadziała, bo obok 1,8 mln czynnych podatników jest prawdopodobnie ponad 2,5 mld podatników zwolnionych, w tym tzw. rolnicy ryczał-

towi, którzy biorą faktury, lecz nikt ich nie zmusi do prowadzenia jakiegokolwiek rejestru zakupu. Żadnych złudzeń.

Na koniec kilka pytań:

- 1) czy jesteśmy aż tak bogaci, aby wydawać państwowe i prywatne pieniądze na takie pomysły?
- 2) kto podrzucił rządzącym ten pomysł i dlaczego tak niewiele wiedział o podatku od towarów i usług?

- 3) czy zapłacono, a jeżeli tak – to ile, za ów pomysł z państwowych pieniędzy?
- 4) czy są zatrudnione w resorcie finansów osoby, które były kiedyś (lub są nadal) powiązane z podmiotem, który podrzucił władzy ten „wynalazek”?
- 5) dlaczego politycy powołują się publicznie na tzw. globalną firmę,

która zajmuje się głównie „optymalizacją podatkową”?

Pierwsze cztery pytania są skierowane do właściwych organów. Mam nadzieję, że opinia publiczna dowie się czegoś na ten temat.

A tak przy okazji – zwiększenie dochodów z podatku VAT w tym roku o kwotę nawet 12 mld zł jest w pełni realne, ale w zupełnie inny sposób.

Zwolnienie z podatku od czynności cywilnoprawnych umowy zamiany nieruchomości gruntowej zabudowanej budynkiem mieszkalnym

dr hab. Aleksy Goettel

Profesor na Wydziale Prawa i Administracji Akademii Ekonomiczno-Humanistycznej w Warszawie

1. Z pewnością nie będzie przesadą twierdzenie, że prezentowane zagadnienie kolejny raz dowodzi, jak poważne – a przy tym niekiedy zaskakujące – komplikacje powstają w wyniku swobodnego splotu konstrukcji cywilnoprawnych z uregulowaniami prawa podatkowego. Trudności stanowiące przedmiot niniejszych rozważań zaistniały na tle relatywnie nieskomplikowanego, jak mogłoby się wydawać, stanu faktycznego. Oto bowiem o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wystąpiła wnioskodawczyni (potencjalna podatniczka), która planowała zawrzeć ze swym bratem umowę zamiany udziału w nieruchomości gruntowej zabudowanej budynkiem mieszkalnym na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu. Formułując pytanie, czy umowa taka winna być zwolniona z podatku na podstawie art. 9 pkt 5 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych¹, skonstatowała przy tym, że skoro co do zasady budynki lub ich części (jako części składowe nieruchomości gruntowej) nie mogą być przedmiotem samodzielnego obrotu, to transakcja ta w całości podlega zwolnieniu z podatku od czynności cywilnoprawnych. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej powyższej opinii nie podzielił. Uznał on

mianowicie², że choć przedstawiony we wniosku stan faktyczny uzasadnia zastosowanie zwolnienia podatkowego, to preferencja ta powinna ograniczać się do spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego i budynku mieszkalnego. W pozostałej zaś części, tj. odnoszącej się do udziału w nieruchomości gruntowej, brakuje podstaw do skorzystania ze zwolnienia³. Powyższe zapatrywanie zakwestionował z kolei Szef Krajowej Administracji Skarbowej, który dokonał zmiany interpretacji indywidualnej i skonkludował (zgadzając się w istocie z wnioskodawczynią), że „zwolnienie określone w art. 9 pkt 5 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych ma zastosowanie nie tylko do budynku mieszkalnego będącego przedmiotem umowy zamiany, lecz także do gruntu, na którym ten budynek jest posadowiony”⁴.

2. Przed przystąpieniem do szczegółowej analizy argumentacji prezentowanej przez uczestników niniejszej sprawy wypada przywołać treść spornego uregulowania. Z art. 9 pkt 5 ustawy z dnia 9 września 2000 r. wynika mianowicie, że zwalnia się od podatku zamianę budynku mieszkalnego lub jego części, lokali mieszkalnych stanowiących odrębną nieruchomość, spółdzielczych własnościowych praw do lokalu mieszkalnego oraz wynikających

z przepisów prawa spółdzielczego: praw do domu jednorodzinnego lub praw do lokalu w małym domu mieszkalnym⁵, jeżeli stronami umowy są osoby zaliczone do I grupy podatkowej zgodnie z przepisami o podatku od spadków i darowizn⁶.

Za okoliczność wolną od jakichkolwiek wątpliwości (i tym samym niewymagającą dalszych rozważań) należy uznać fakt, że strony umowy spełniają warunki odnoszące się do tzw. czynnika rodzinnego, albowiem jako rodzeństwo mieszczą się w kategorii osób objętych omawianą preferencją podatkową. Żaden z zaangażowanych w sprawę podmiotów (w szczególności zaś organy skarbowe) nie dopatrywał się również przeszkód w kwestii zwolnienia z podatku umowy, w części odnoszącej się do spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego. Niełatwa natomiast, jak miało się okazać, pozostaje interpretacja sformułowania użytego w treści art. 9 pkt 5 ustawy z dnia 9 września 2000 r. – „zamiannę budynku mieszkalnego”, czy może raczej (ściślej rzecz ujmując) jego konfrontacja z wybranymi przepisami prawa cywilnego. To właśnie ten zwrot – rozumiany, dodajmy, absolutnie dosłownie – sprawił, że Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w wydanej przez siebie interpretacji wykluczył możliwość

zwolnienia z podatku umowy zamiany w części dotyczącej udziału w nieruchomości gruntowej. W jego ocenie rzeczowisty zakres analizowanego zwolnienia podatkowego nie jest bowiem tak szeroki, jak twierdzi wnioskodawczyni.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stanął mianowicie na stanowisku, że „aby wskazane zwolnienie przedmiotowe mogło mieć zastosowanie, to oprócz spełnienia warunku zawarcia umowy zamiany przez wskazane powyżej strony musi również zostać spełniony warunek, w którym przedmiotem umowy jest wyłącznie budynek” oraz „Skoro bowiem z treści przepisu jednoznacznie wynika, iż dotyczy on wskazanych powyżej przedmiotów umowy, to nie można domniemywać, że odnosi się on również do kwestii zamiany udziału w gruncie”⁷. Przynożoną część uzasadnienia zwięźczo zaś refleksją, iż: „Gdyby wolą ustawodawcy było, że prawo do zwolnienia określone tymże przepisem będzie przysługiwało również do tej części zamiany, która będzie obejmowała udział w gruncie, związany z budynkiem mieszkalnym, który jest przedmiotem zamiany (tak jak w zdarzeniu przyszłym opisanym we wniosku), to niechybnie takie uregulowanie zawarłby w analizowanym przepisie”⁸.

Jak zatem nietrudno zauważyć, organ dokonujący interpretacji opowiada się za koniecznością pewnego rodzaju wyodrębnienia budynku mieszkalnego jako (w pewnym sensie) niezależnego od gruntu, na którym jest on posadowiony, składnika majątkowego i ograniczenia – właśnie do tego składnika – stosowania zwolnienia podatkowego. Przyjęcie powyższego rozumowania wydaje się więc sugerować, że ustawodawca świadomie odstąpił od zwolnienia z podatku umowy w całości, a postanowił objąć preferencją jedynie jej „część” odnoszącą się do wyodrębnionego składnika czynności prawnej, czyli budynku.

Aprobata zaprezentowanego poglądu (abstrahując w tej chwili od aspektów aksjologicznych, o czym będzie mowa poniżej) nie wydaje się możliwa. Przede wszystkim wypada podkreślić, choć kwestia ta wydaje się oczywista, że ponad wszelką wątpliwość racjonalny ustawodawca nie może w procesie tworzenia prawa odwoływać się do nieistniejących konstrukcji normatywnych.

W tym miejscu należy bowiem wyjaśnić, że w świetle regulacji prawa cywilnego obrót wyłącznie budynkiem (trwale związanym z gruntem) praktycznie nie jest możliwy. W zdecydowanej większości wypadków stanowi on (w myśl zasady *superficies solo cedit*) część składową nieruchomości gruntowej (art. 48 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny⁹), a zatem nieruchomość ta wraz z budynkiem, nie zaś sam budynek, może być przedmiotem czynności zbycia.

Teza ta znajduje potwierdzenie (co zresztą trafnie podkreślił w interpretacji Szef Krajowej Administracji Skarbowej) w treści art. 47 § 1 k.c., według którego część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych, jak również w powszechnie przyjętym w doktrynie stanowisku, że nie jest dopuszczalne przeniesienie własności części składowej bez przeniesienia własności całej rzeczy¹⁰. Nawet w wypadkach, gdy budynek stanowi (tytułem wyjątku od zasady *superficies solo cedit*) odrębną nieruchomość, nie może on mieć pozycji samodzielnego przedmiotu obrotu. Chodzi konkretnie o przysługującą użytkownikowi wieczystemu własność budynku wzniesionego (lub nabytego) przez niego na gruncie Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego¹¹. Własność takiego budynku jest prawem związanym z użytkowaniem wieczystym (art. 235 § 2 k.c.), do jej przeniesienia na inny podmiot może dojść zatem tylko wraz z przeniesieniem użytkownika wieczystego¹². Przykłady innych wyjątków od wspomnianej wyżej zasady mają w świetle obecnego stanu prawnego znaczenie marginalne, przy czym nawet w tych wypadkach występuje mechanizm sprzężenia własności budynku z własnością (współwłasnością) gruntu¹³.

Tak więc z perspektywy prawa cywilnego trudno mówić o „zamianie budynku mieszkalnego” jako umowie przenoszącej wyłącznie prawo własności budynku. W rezultacie budynek mieszkalny – w praktyce najczęściej stanowiący część składową gruntu – może być w zasadzie wyłącznie przedmiotem takich form obrotu, w których ramach zbyciu podlega także ów grunt. Wydaje się, że ustawodawca podatkowy uznał powyższe ustalenia za na tyle

oczywiste, że (posługując się, co trzeba przyznać, mogącym rodzić wątpliwości skrótem myślowym) użył lakonicznego zwrotu „zamiana budynku mieszkalnego”, a miał w istocie na uwadze zamianę nieruchomości gruntowej wraz z posadowionym na niej budynkiem. Zamiana ta, co również należy uznać za okoliczność bezsporną, stanowi jedną czynność prawną, która ani nie jest operacją wielosekwencyjną, ani nie podlega swoistemu „rozszczerpieniu” na dwie czynności (jedną – przenoszącą grunt, drugą – przenoszącą budynek). I to właśnie ta czynność nie podlega opodatkowaniu na mocy art. 9 pkt 5 ustawy z dnia 9 września 2000 r.

W podsumowaniu niniejszej części rozważań należy wyraźnie podkreślić, że choć analizowany fragment art. 9 pkt 5 przywołanej ustawy, w istocie nie do końca wolny od wątpliwości interpretacyjnych, być może *prima facie* rzeczywiście zdaje się sugerować, iż prezentowane zwolnienie podatkowe obejmuje wyłącznie budynek mieszkalny, to jednak po bliższym przyjrzeniu się mu – zwłaszcza zaś kiedy uwzględnimy zasadę *superficies solo cedit* (art. 48 w związku z art. 47 § 1 k.c.) – trudno podzielić opinię, w myśl której interesująca nas preferencja podatkowa nie dotyczy gruntu. Tym bardziej nie sposób zgodzić się z tezą prezentowaną przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, że brak możliwości zastosowania zwolnienia podatkowego względem udziału w gruncie wynika jednoznacznie z przepisów ustawy z dnia 9 września 2000 r. Parafrazując wypowiedź powyższego organu, można wręcz stwierdzić, że gdyby intencją ustawodawcy było ograniczenie zwolnienia podatkowego do budynków, najpewniej uczyniłby to w sposób na tyle precyzyjny, że wątpliwości wnioskodawczyni, a w konsekwencji sprzeczne stanowiska organów skarbowych, nie miałyby racji bytu.

3. Od razu wypada jednak zauważyć, że dotychczasowe rozważania – z założenia przeprowadzone wyłącznie na gruncie *legis latae* i zmierzające do ustalenia właściwej oceny podatkowo-prawnych skutków zdarzenia opisanego przez wnioskodawczynię – nie rozwiązują w pełni problemów powstających wokół analizowanej sprawy. Trzeba bowiem podkreślić, że zapatrywanie

prezentowane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, choć, jak wykazano, niedające się zaakceptować co do kierunku rozstrzygnięcia, nie jest zupełnie pozbawione racji. Nie sposób mianowicie nie zauważyć, że w pewnych, być może niezbyt częstych, wypadkach możliwość skorzystania w pełnym zakresie z preferencyjnych zasad opodatkowania przez strony umowy zamiany, której przedmiotem są nieruchomości gruntowe wraz z posadowionymi na nich budynkami, nasuwa pewne wątpliwości natury aksjologicznej. Jak należy ocenić kwestię zasadności posłużenia się zwolnieniem podatkowym w sytuacji, gdy przedmiotem umowy będzie nieruchomość gruntowa, która ma bardzo dużą powierzchnię i wysoką wartość rynkową (wynikającą np. z dogodnej lokalizacji) oraz na której znajduje się niewielki budynek mieszkalny o niskich walorach użytkowych, technicznych i estetycznych? Czy wówczas konsekwentnie należałoby stać na stanowisku, że zwolnienie podatkowe powinno obejmować zarówno grunt, jak i budynek, który jest na nim posadowiony?

Jest oczywiste, choć w świetle dotychczasowych wyjaśnień trudno o odpowiedź inną niż twierdząca, że taki stan rzeczy niełatwo usprawiedliwić z perspektywy *ratio legis* zwolnienia podatkowego, uregulowanego w art. 9 pkt 5 ustawy z dnia 9 września 2000 r., polegającego na ułatwieniu nabywcom nieruchomości zaspokajania potrzeb mieszkaniowych. W tym kontekście niezbyt przekonująco prezentuje się wywód Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, w którym, co prawda trafnie, dostrzega on funkcję analizowanej preferencji podatkowej, lecz następnie, powołując się na konieczność posłużenia się wykładnią celowościową, dochodzi do wniosku, że „dokonywanie zawężającej wykładni tego przepisu [art. 9 pkt 5 ustawy z dnia 9 września 2000 r. – przyp. A.G.] stanowiłoby barierę uniemożliwiającą realizację celu powyższego zwolnienia”¹⁴.

Tymczasem nie sposób zgodzić się z tezą, że wykładnia zawężająca – którą wykorzystał Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej – miałaby całkowicie niweczyć realizację celów mieszkani-

wych, skoro stosownie do interpretacji sporządzonej przez niego analizowane zwolnienie podatkowe obejmuje przecież budynek mieszkalny. Jednocześnie jednak nie powinna budzić wątpliwości okoliczność, że zastosowana przez ten organ wykładnia zawężająca, choć co prawda nie przekreśla całkowicie wykorzystania analizowanej preferencji do wspierania wspomnianych potrzeb mieszkaniowych, to stanowi pewne utrudnienie w urzeczywistnieniu powyższego celu. Dzieje się tak, ponieważ między budynkiem a gruntem, na którym jest on posadowiony, zachodzi istotna, funkcjonalna więź. W tej sytuacji zastosowanie zwolnienia podatkowego względem budynku mieszkalnego z pominięciem gruntu, który z oczywistych powodów (przynajmniej w części) także służy do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych, rzeczywiście w pewnym stopniu negatywnie oddziałuje na zwolnienie podatkowe stanowiące przedmiot rozważań.

Jak zatem widać, sformułowanie jednoznacznej oceny w kwestii pożądanego kształtu analizowanej preferencji podatkowej – co, rzecz jasna, wymagałoby odpowiednich działań ustawodawcy – nie wydaje się zabiegiem łatwym. Teoretycznie jest możliwe ograniczenie interesującego nas zwolnienia w taki sposób, aby zwolnieniu z podatku podlegała wyłącznie wartość budynku mieszkalnego. Oczywiście wolę tego rodzaju delimitacji ustawodawca winien wyrazić w sposób niebudzący wątpliwości. Taki jednak zamiysł – abstrahując już nawet od pewnych trudności z ustaleniem wartości samego budynku – może się wydawać idący zbyt daleko z tej racji, że (jak wyjaśniono powyżej) przecież grunt także służy do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych. Być może należałoby zatem rozważyć ustanowienie kompromisowego rozwiązania, jakim byłoby np. zwolnienie z podatku pełnej wartości nieruchomości (tj. gruntu i budynku jako jej części składowych), lecz jedynie do określonej w ustawie kwoty.

Przypisy:

¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2017 r. poz. 1150 ze zm., dalej „ustawa z dnia 9 września 2000 r.”.

- ² Interpretacja indywidualna z dnia 2 lipca 2018 r., 0111-KDIB4.4014.146.2018.1.MD.
- ³ Należy podkreślić w tym miejscu, że powyższy kierunek wykładni nie tylko został przyjęty w judykaturze oraz wcześniejszych interpretacjach podatkowych (tak wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 marca 2006 r., I SA/Gd 268/04, a także interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Opolu z dnia 19 maja 2004 r., PF-II-005/8/KJ/04 oraz interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 2 lipca 2012 r., IBPBII/1/436-126/12/MZ), lecz również jest aprobowany przez niektórych przedstawicieli doktryny prawa podatkowego (zob. np. Z. Ofiarski, *Komentarz do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*, w: *Ustawa o opłacie skarbowej. Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, wyd. 4 [online], Wolters Kluwer, 2018, teza nr 6 do art. 9; P. Adamiak, w: *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz praktyczny*, M. Mucha (red.), Warszawa 2015, s. 159-160).
- ⁴ DPP10.841.13.2018, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=542630>, dostęp: 24 marca 2019 r.
- ⁵ Należy wyjaśnić, że analizowany przepis odwołuje się w części (dotyczącej „prawa do domu jednorodzinnego” oraz „prawa do lokalu w małym domu mieszkalnym”) do nieaktualnego od dość dawna stanu prawnego, zob. M. Goettel, A. Goettel, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 234-235 i 264.
- ⁶ Chodzi o art. 14 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 644 ze zm.) zaliczający do I grupy podatkowej: małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, zięcia, synową, rodzeństwo, ojczyma, macochę i teściów.
- ⁷ 0111-KDIB4.4014.146.2018.1.MD, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=534900>, dostęp: 24 marca 2019 r.
- ⁸ Tamże.
- ⁹ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm., dalej „k.c.”.
- ¹⁰ Zob. np. W.J. Katner, w: *System Prawa Prywatnego. Tom 1. Prawo cywilne – część ogólna*, M. Safjan (red.), Warszawa 2007, s. 1192.
- ¹¹ Warto podkreślić, że mamy do czynienia – w następstwie ewolucji stanu prawnego – ze stopniową eliminacją instytucji użytkowania wieczystego z polskiego porządku prawnego.
- ¹² Zob. m.in. J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo rzeczowe*, Warszawa 2012, s. 190-191.
- ¹³ A. Stelmachowski, w: *System Prawa Prywatnego. Tom 3. Prawo rzeczowe*, T. Dybowski (red.), Warszawa 2007, s. 250-251.
- ¹⁴ DPP10.841.13.2018, dok. cyt.

Nowa ustawa o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, czyli redefinicja zakresu odpowiedzialności oraz jej konsekwencji

Jarosław Włoch

Radca prawny, Wicedyrektor Departamentu Doradztwa Podatkowego w Małopolskim Instytucie Studiów Podatkowych w Krakowie

W styczniu 2019 r. skierowano do Sejmu projekt nowej ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary¹. Tak ważna regulacja nie mogła pozostać bez echa. Radykalne zmiany co do zakresu odpowiedzialności i sankcji, które mogą dotyczyć ogromnej części podmiotów obecnych w systemie gospodarczym, sprawiły, że rozgorzała dyskusja na temat tego, czy nowe przepisy zmierzają w dobrym kierunku. Niniejszy artykuł ma na celu merytoryczne i kompleksowe spojrzenie na projekt ustawy, aby tym samym zwrócić uwagę na najistotniejsze aspekty zmian i dać podłoże do rzeczowej dyskusji.

Aby zrozumieć cel wprowadzanych zmian, warto się odwołać do uzasadnienia projektu. *Ratio legis* daje się zauważyć już na wstępie: „Rozwiązania przyjęte w projektowanej ustawie o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych zmierzają do zwiększenia efektywności narzędzi służących do wymierzenia sankcji podmiotom zbiorowym, zwłaszcza w przypadku zwalczania poważnej przestępczości gospodarczej i skarbowej”².

Nowe przepisy mają zatem służyć do poprawy skuteczności egzekucji prawa, która – jak pokaże dalsza analiza – rzeczywiście pozostaje na niskim poziomie wobec tej kategorii podmiotów. Szereg nowych narzędzi i środków w rękach organów ma być czynnikiem, który przełoży się na rzeczywistą zmianę in plus w wymierzaniu sprawiedliwości zwłaszcza w odniesieniu do poważnej przestępczości. Nie znajdziemy w ustawie definicji poważnej przestępczości, w świetle przepisów projektu nietrudno jednak stwierdzić, że rzeczywiście to podmioty większe i bardziej znaczące są głównymi adresatami nowego prawa. Należy stwierdzić, że wprowadzenie nowych regulacji nie jest akcją polskiego ustawodawcy podbudowaną uwrażliwieniem na brak sprawiedliwości w dyskutowa-

nym obszarze, ale koniecznością mającą swoje źródło w wiążących Polskę przepisach prawa międzynarodowego. Wiążące instrumenty prawne Unii Europejskiej czy OECD wymagają od polskiego ustawodawcy wprowadzenia rzeczywistego systemu odpowiedzialności osób prawnych, opartego na skutecznych i adekwatnych sankcjach gwarantujących sprawność systemu i działanie prewencyjne wobec sprawców czynów. Konieczność zmian płynąca zarówno z wewnętrznej analizy funkcjonowania przepisów, jak i zewnętrznych zaleceń skłania do uniwersalnego wniosku, że obecnie stosowane uregulowania nie są skuteczne, a zatem należy je zmienić, czyli dostosować do wymogów rzeczywistości.

Najistotniejsze zmiany, które zostaną wprowadzone nową ustawą, można zawrzeć w kilku tezach:

- 1) zmiana podstawy odpowiedzialności podmiotu zbiorowego – wyczerpanie przez jego zachowanie znamion czynu zabronionego jest wystarczającą okolicznością do orzeczenia o odpowiedzialności;
- 2) podmiot zbiorowy będzie odpowiedzialny za wszystkie czyny zabronione pod groźbą kary jako przestępstwo lub przestępstwo skarbo-

we, z wyłączeniem przestępstw prywatnoskargowych;

- 3) brak prejudykatu jako warunku koniecznego do orzeczenia o odpowiedzialności podmiotu zbiorowego. Nowe przepisy rezygnują z więzi między odpowiedzialnością osoby fizycznej a odpowiedzialnością podmiotu zbiorowego. Konieczność uprzedniego wydania wyroku skazującego wobec osoby fizycznej, która miała kwalifikowane powiązanie z podmiotem zbiorowym, była jedną z głównych przyczyn znikomej liczby spraw toczonych przeciwko osobom prawnym;
- 4) oparcie odpowiedzialności podmiotu zbiorowego na koncepcji zarówno winy anonimowej, jak i quasi-winy podmiotu;
- 5) możliwość orzeczenia odpowiedzialności finansowej i odszkodowawczej w wypadku uzyskania korzyści majątkowej z czynu zabronionego.

W postawionych tezach widać gruntowną rekonstrukcję reżimu odpowiedzialności podmiotów zbiorowych. Prejudykat, będący na gruncie starej ustawy³ koniecznością, odchodzi wraz z nią. Tym samym w świetle nowych przepisów podmiot zbiorowy ma własną, niezależną odpowiedzialność,

której ponoszenie warunkuje tylko realizacja znamion czynu zabronionego oraz warunek bezpośredniego związku zachowania z prowadzoną działalnością gospodarczą. Redefinicja odpowiedzialności w tym zakresie, opierająca się na art. 5 nowej ustawy, sprawia, że znacznie łatwiejsze będzie pociągnięcie podmiotu zbiorowego do odpowiedzialności, ponieważ odpowiada on już samodzielnie za zachowania swoich organów i umyślne działania lub zaniechania członków organu. W tej sytuacji bez względu na odpowiedzialność sprawcy czynu, który może jej uniknąć, i bez względu na to, jak to się stanie, odpowiedzialność osoby prawnej pozostanie niezależna i w wypadku orzeczenia o winie organu wymierzone zostaną surowe sankcje.

Zanim jednak przedmiotem dyskusji staną się sankcje, trzeba poświęcić uwagę art. 6 projektu, ponieważ znacząco i – jak wskazuje żywa dyskusja w sferze publicznej – dyskusyjnie rozszerza on zakres podmiotów, za które odpowiedzialność ponosi podmiot zbiorowy. Odpowiedzialność z powyższego artykułu warunkuje bezpośredni związek z działalnością gospodarczą – jeśli taki istnieje, wówczas podmiot zbiorowy odpowiada także za uprawnionego do reprezentacji, nadzoru, a nawet działania w interesie lub na rzecz tego podmiotu, do tego za osobę dopuszczoną przez organ, jego członka lub inną osobę wykonującą czynności wskazane powyżej wskutek nadużycia lub niedopełnienia obowiązków oraz za osobę przez podmiot zatrudnioną w związku ze świadczeniem pracy na jego rzecz. Nie jest to jednak granica odpowiedzialności. Podmiot zbiorowy odpowiada za czyny, z których nawet w pośredniej formie osiągnął korzyść majątkową, popełnione przez podwykonawcę, innego przedsiębiorcę, jeżeli bezprawne zachowanie nastąpiło w związku z wykonywaniem umowy między sprawcą czynu a podmiotem zbiorowym, oraz za czyn zabroniony pracownika, osoby upoważnionej do działania w interesie lub na rzecz przedsiębiorcy, jeżeli czyn został popełniony w związku z wykonywaniem umowy między ww. podmiotami, ale pod warunkiem że organ, członek organu lub osoba wskazana w art. 6 ust. 2 pkt 1 wiedziała lub powinna była wiedzieć,

przy zachowaniu właściwej ostrożności, że osoby te będą usiłowały popełnić czyn zabroniony lub popełniły taki czyn albo że u przedsiębiorcy występują inne nieprawidłowości wyliczone w ustawie.

Jeżeli rozpatrywać sprawę przez pryzmat powyższego akapitu, należałoby stwierdzić, że odpowiedzialność podmiotu zbiorowego jest niemalże nieograniczona. Jednakże art. 6 ust. 3 zawęża znacząco ponoszenie odpowiedzialności dzięki uzależnieniu jej od winy w wyborze bądź winy w nadzorze albo od istnienia w podmiocie zbiorowym takiej nieprawidłowości, która przyczyniła się lub mogła się przyczynić do popełnienia czynu, a właściwa organizacja mogłaby zapobiec zaistnieniu czynu zabronionego. Stąd też wniosek, że w przypadku zachowania należytej staranności w wyborze partnerów biznesowych i nadzorze nad nimi podmiot zbiorowy mógłby uniknąć ponoszenia odpowiedzialności, ponieważ może się od niej zwolnić, jeśli spełni wyżej wskazany warunek. Pamiętajć jednak należy, że to w gestii podmiotu zbiorowego leży wykazanie swojej staranności oraz prawidłowości funkcjonowania, tak więc dopiero jego działanie może go uwolnić od ponoszenia odpowiedzialności, a co za tym idzie – dotkliwych konsekwencji.

Kiedy rozważa się temat nieprawidłowości w firmie, warto poświęcić uwagę temu, co ustawodawca rozumie przez takie organizacyjne przewiny. Katalog znajdziemy w art. 6 ust. 4, a w jego skład wchodzi:

- 1) brak ogólnych zasad przeciwdziałania popełnieniu czynu zabronionego oraz niwelacji skutków niezastosowania się do nich (określenie tych zasad nie dotyczy mikroprzedsiębiorców);
- 2) nieokreślenie zakresu odpowiedzialności poszczególnych jednostek organizacyjnych, w tym organów, pracowników i osób działających w imieniu czy w interesie podmiotu (określenie tego zakresu nie dotyczy mikroprzedsiębiorców);
- 3) niewyznaczenie komórki lub jednostki odpowiedzialnej za przestrzeganie zasad prawidłowej i zgodnej z prawem działalności podmiotu (ten punkt dotyczy przedsiębiorcy kwalifikowanego przynajmniej jako średni);

- 4) organ bądź osoba fizyczna reprezentująca, decydująca bądź nadzorująca wiedzieli o nieprawidłowościach, które przyczyniły się bądź mogły się przyczynić do popełnienia czynu zabronionego.

Krótki akapit warto poświęcić rozdziałowi VI, który stanowi o zasadach ponoszenia odpowiedzialności w wypadku przekształceń, połączeń i podziału podmiotów zbiorowych. Przepisy te mają na celu ochronę systemu egzekucji prawa przed unikaniem odpowiedzialności przez podmioty zbiorowe przez zmiany strukturalne i podmiotowe. Postanowienia tego rozdziału można streścić w tezie, że wraz z przejmowaniem praw i obowiązków podmiotu odpowiedzialnego na gruncie niniejszej ustawy przejmowana będzie także odpowiedzialność za jego czyny zabronione.

W momencie orzeczenia o odpowiedzialności naturalne jest także wymierzenie kary i środków karnych, które na gruncie projektowanych przepisów przyjmują zupełnie nowe, znacznie bardziej obojętne oblicze. Wymierzeniu kary z art. 15 może towarzyszyć jeden lub więcej środków karnych z art. 16. To kary budzą jednak tutaj największe wątpliwości, gdyż kara pieniężna może być orzeczona w wymiarze od 30 tys. do 30 mln zł. Co prawda zgodnie z literą prawa jej wysokość ma być miarkowana skalą naruszeń oraz zachowaniem należytej staranności, lecz wielokrotne zwiększenie wysokości kar, zwłaszcza minimalnego zagrożenia karą z 1000 zł na 30 tys. zł, jasno sugeruje, że sankcje na gruncie nowej ustawy przybierają prawdziwie prewencyjne oblicze. Górna granica zagrożenia karą pieniężną uległa sześciokrotnemu zwiększeniu i sięgnęła progu 30 mln zł, co stanowi dotkliwą karę dla każdego rodzaju podmiotu.

Bez echa nie może przejść także kara z art. 15 ust. 2, czyli rozwiązanie podmiotu. Zgodnie z tezami uzasadnienia kara ma mieć charakter ostateczny i być stosowana jedynie w wypadku, gdy jest to konieczne do zaprzestania dalszych naruszeń.

Katalog środków orzekanych wobec podmiotu liczy 11 pozycji o różnym stopniu dotkliwości, a należą do nich: przepadek mienia lub korzyści (albo ich równowartości), zakaz promocji czy

reklamy, zakaz prowadzenia działalności gospodarczej, zakaz korzystania z wszelkich form wsparcia ze środków publicznych czy też z pomocy organizacji międzynarodowych, zakaz ubiegania się o zamówienia publiczne, obowiązek zwrotu wsparcia finansowego, publikacja wyroku, obowiązek naprawienia szkody lub zadośćuczynienia za krzywdę, nawiązka czy też stałe lub czasowe zamknięcie oddziału podmiotu zbiorowego.

Należy również wspomnieć o osobach zgłaszających nieprawidłowości, czyli tzw. sygnalistach (ang. *whistleblowers*). Nowa ustawa wprowadza poszerzoną ochronę tych osób, mając na uwadze ich niedostateczną ochronę na gruncie obecnego prawa. Często wyciągane konsekwencje pracownicze, czasem wręcz zwolnienia z pracy wynikłe z informowania o naruszeniach prawa w firmie są niewątpliwie zjawiskiem negatywnym, które właściwymi instrumentami próbuje się ukrócić. Zgodnie z nowym prawem właściwy funkcjonalnie organ podmiotu zbiorowego ma obowiązek, którego niewykonanie ma bardzo dotkliwe konsekwencje, wyjaśniania zgłaszanych przez pracowników i inne osoby nieprawidłowości w zakresie naruszenia prawa przez popełnienie lub usiłowanie przestępstwa, niedopełnienia obowiązków, nadużycia uprawnień, braku należytej staranności u osób objętych wymogiem jej zachowania czy też w zakresie wszelkich zgłaszanych nieprawidłowości, które prowadziły bądź mogły prowadzić do powstania czynu zabronionego. W razie nieprzeprowadzenia właściwego postępowania po zgłoszeniu naruszeń sąd może wymierzyć karę pieniężną do górnej granicy zwiększonej dwukrotnie. Przed zastosowaniem tego zwiększenia chroni jedynie usunięcie nieprawidłowości lub naruszeń, które w ostateczności i tak nie zapobiegają popełnieniu czynu zabronionego.

Mając na uwadze ochronę pracownika zgłaszającego nieprawidłowości, ustawodawca wprowadza następujące instrumenty ochrony:

- 1) przywrócenie do pracy orzeczeniem sądu lub
 - 2) odszkodowanie
- jeżeli zgłoszenie było zasadne i mogłoby doprowadzić do zapobieżenia czynowi zabronionemu czy

też szybszego wykrycia czynu zabronionego.

Warto również poświęcić uwagę zagadnieniom procesowym, które względem starej ustawy notują szereg istotnych zmian. Ogólna konstrukcja postępowania ulega znaczącej modyfikacji celem zwiększenia sprawności i skuteczności postępowania. Postępowanie warunkowane jest uzasadnionym podejrzeniem popełnienia czynu zabronionego i – co istotne – pojawieniem się interesu społecznego. W jego skład wchodzi bardzo klasycznie rozumiane elementy: szkodliwość czynu, wysokość korzyści, rodzaj naruszonych reguł, stopień naruszenia względem organizacji oraz termin rozstrzygnięcia sprawy w rozsądnym terminie. Należy także zauważyć uniezależnienie postępowania od wniosku o zwrot korzyści albo świadczenie pieniężne. Nawet bez orzeczenia o odpowiedzialności podmiotu zbiorowego będzie możliwe wystąpienie z takim wnioskiem. Odpowiednio stosowane będą przepisy Kodeksu postępowania karnego⁴, z małym odstępstwami. Przykładowo świadek będzie mógł odmówić odpowiedzi na pytanie, gdy odpowiedź mogłaby go bądź jego bliską osobę, lecz nie reprezentowany przez nią podmiot zbiorowy, narazić na odpowiedzialność karną za popełnienie przestępstwa.

Co do samego przebiegu postępowania, nie będzie to już postępowanie wtórne względem postępowania wobec osoby fizycznej. Aby zapewnić autonomię postępowania wobec podmiotu zbiorowego, konieczne było odwzorowanie etapów postępowania na każdym kroku, stąd też możliwe jest na gruncie nowej ustawy prowadzenie postępowania przygotowawczego względem podmiotu zbiorowego, nieznanego starej ustawie. Samodzielne postępowanie przygotowawcze jest konieczne do możliwości stwierdzenia bądź zanegowania odpowiedzialności karnej podmiotu zbiorowego, gdy ta jest odseparowana i niezależna od osoby fizycznej. Nic jednak nie stoi na przeszkodzie, by postępowania te toczyły się jednocześnie, a nawet by łącznie prowadzić postępowanie przygotowawcze wobec obu typów podmiotów. Sąd wówczas po wniesieniu aktu oskarżenia mógłby orzec o odpowiedzialności podmiotu zbiorowego znacznie wczesniej,

co deformalizuje i upraszcza postępowanie.

Zrezygnowano także z wnioskowego trybu wszczynania postępowania, nie wyłącza to jednak uprawnienia poszkodowanego do uczestniczenia w fazie sądowej jako oskarżyciel posiłkowy. W gestii prokuratora będzie wszczynanie postępowania, gdy tylko stwierdzi istnienie uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu skutkującego odpowiedzialnością podmiotu zbiorowego. Należy mieć jednak cały czas na uwadze przesłankę interesu społecznego – to czynnik odstępujący od zasady legalizmu, dający pole do decyzji w wypadku, gdy pociąganie podmiotu do odpowiedzialności nie będzie miało społecznego ani gospodarczego sensu, a jedynie prawne uzasadnienie. Znaczenie interesu społecznego nie zostało skonkretyzowane w projektowanych przepisach, dlatego też należy szukać go w innych aktach prawnych, m.in. w Kodeksie postępowania karnego, lecz tam także nie ma jego definicji legalnej. Zgodnie z postanowieniem Sądu Najwyższego z dnia 17 czerwca 2015 r.⁵ ocena istnienia interesu społecznego należy wyłącznie do prokuratora i nie podlega kontroli sądu. Można więc stwierdzić, że przesłanka interesu społecznego pozostanie skrajnie subiektywna i bardzo wiele w konkretnych sprawach będzie zależeć od decyzji prokuratora.

Wart uwagi jest także odmienny katalog środków karnych i zasad ich stosowania. Ustawodawca przewidział zaostrenie przepisów poprzez wskazanie jako przesłanki stosowania środków zapobiegawczych dużego prawdopodobieństwa popełnienia czynu zabronionego oraz okoliczności, że działalność podmiotu mogłaby skutkować popełnieniem kolejnego czynu zabronionego, co utrudniałoby prowadzenie postępowania karnego lub postępowania w sprawie odpowiedzialności podmiotu zbiorowego bądź też mogłoby wyrządzić szkodę Skarbowi Państwa. Sam zaś katalog jest także odmienny od klasycznego, znanego z Kodeksu postępowania karnego, co wynika z oczywistej odmienności typów podmiotów. Do środków zapobiegawczych tutaj należą: zakaz promocji i reklamy, zakaz zawierania określonego rodzaju umów, zakaz prowadzenia określonej działal-

ności, zakaz obciążania na czas postępowania majątku lub zbywania składników majątkowych bez zgody sądu, zakaz ubiegania się o zamówienia publiczne na czas postępowania, wstrzymanie wypłat dotacji lub subwencji czy też zakaz łączenia się, podziału bądź przekształceń podmiotu zbiorowego.

W nowej ustawie uwzględniono także możliwą konieczność zastosowania zabezpieczenia majątkowego. Instytucję tę stosuje się na zasadach z art. 292 k.p.k., w wypadku gdy zaistnieje uzasadniona obawa, że bez zabezpieczenia wykonanie orzeczenia w zakresie kar i środków, zwrotu korzyści czy też świadczenia pieniężnego bądź kosztów sądowych będzie niemożliwe bądź znacząco utrudnione.

Biorąc pod rozwagę, jaki typ podmiotów jest adresatem ustawy, projektodawca przewidział także instytucję zarządu przymusowego, opierającą się na zasadach z art. 292a k.p.k. Pamiętać należy jednak, że środek ten ma charakter tymczasowy i pomocniczy tylko w sytuacji, gdy będzie to jedynym możliwym środkiem prowadzącym do egzekucji zachowania zgodnego z prawem. Sam też zarządca będzie zobligowany działać w interesie przedsiębiorstwa z należytą starannością; nie będzie mógł dokonać likwidacji działalności ani zmiany jej przedmiotu.

Kończąc rozważania, warto wspomnieć jeszcze o ostatnim, aczkolwiek bardzo istotnym elemencie nowej ustawy, a mianowicie o trybie konsensualnym, czyli dobrowolnym poddaniu się karze. Prokurator, w przypadku gdy

okoliczności czynu nie budzą wątpliwości, a podmiot współpracuje z organami i jest gotowy ponosić konsekwencje finansowe swoich czynów, może wystąpić do sądu o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności (tym samym prokurator odstępuje od czynności). Wyrok w tym trybie nie jest wpisywany do Krajowego Rejestru Karnego ani nie daje on możliwości orzeczenia znacznie bardziej dotkliwych środków karnych. Należy zauważyć, że podmiot zbiorowy musi spełnić wiele warunków, np. ujawnić organowi ścigania informacje dotyczące osób wskazanych w art. 6 (osoby odpowiedzialne), uiścić określoną kwotę tytułem kary pieniężnej oraz kwotę w wysokości odzwierciedlającej wyrządzoną szkodę.

Oceniając projekt nowej ustawy, który dozna zapewne jeszcze wielu modyfikacji, można stwierdzić, że jest on wyrazem konieczności faktycznej i prawnej. Obecny system odpowiedzialności karnej podmiotów zbiorowych jest obciążony niskim wskaźnikiem skuteczności i nie odpowiada wyzwaniom stawianym zwłaszcza przez podmioty o złożonej strukturze organizacyjnej, a przede wszystkim takie są głównym adresatem projektowanych przepisów. Nowa ustawa niewątpliwie daje narzędzia do określania i egzekwowania odpowiedzialności. Pozostaje jednak pytanie, czy organy wyposażone w tak szeroki wachlarz możliwości będą z nich korzystały właściwie, z uwzględnieniem zasady proporcjonalności i przewidzianej w ustawie zasady oportunistycznej. Ostatecznie przecież przepisy o odpowie-

dzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary nie mają uderzać w te podmioty, lecz gwarantować dochodzenie sprawiedliwości oraz skuteczną egzekucję prawa w obszarze dotychczas zaniedbanym, na co wskazuje – niewykraczająca poza 40 – liczba rocznie prowadzonych spraw przeciwko tego rodzaju podmiotom. Nowa ustawa przyczyni się zapewne do znaczącego wzrostu liczby takich postępowań, odrębną kwestią pozostaje jednak to, czy będą one toczzone w sposób właściwy i przeciwko podmiotom, wobec których prowadzenie postępowania ma rzeczywisty interes społeczny.

Przypisy:

- ¹ Rządowy projekt ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, [http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/Projekty/8-020-1211-2019/\\$file/8-020-1211-2019.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/Projekty/8-020-1211-2019/$file/8-020-1211-2019.pdf), dostęp: 25 marca 2019 r. W momencie przekazania niniejszego artykułu do publikacji projekt ten nie miał jeszcze nadanego numeru druku sejmowego.
- ² Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, [http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/Projekty/8-020-1211-2019/\\$file/8-020-1211-2019.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/Projekty/8-020-1211-2019/$file/8-020-1211-2019.pdf), s. 1, dostęp: 25 marca 2019 r.
- ³ Ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 703 ze zm.
- ⁴ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1987 ze zm., dalej „Kodeks postępowania karnego” lub „k.p.k.”.
- ⁵ V KK 6/15.

Aktualności – marzec 2019 r.

- **Nowe rozporządzenia dotyczące rajów podatkowych.** Ministerstwo Finansów opublikowało projekty z dnia 12 marca 2019 r. dwóch nowych rozporządzeń:

- 1) w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych;
- 2) w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych.

Powyższe zmiany są związane z uchyceniem dotychczasowych upoważnień ustawowych do wydania rozporządzeń. W efekcie na czarnej liście rajów podatkowych wciąż znajduje się 26 krajów i terytoriów.

Listy określone w rozporządzeniach nadal będą obejmować po 26 krajów i terytoriów, które Ministerstwo Finansów uznaje za stosujące szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatków dochodowych. W wykazach znajdują się m.in.: Andora, Bahrajn, Brytyjskie Wyspy Dziewicze, Grenada, Hongkong, Makau, Malediwy, Mauritius, Monako, Panama, Seszele i Vanuatu.

Deklarowane przeznaczenie jako czynnik determinujący opodatkowanie podatkiem akcyzowym

Alan Lipnicki

Prawnik, pracownik Instytutu Studiów Podatkowych

W dniu 28 lutego 2019 r. TSUE wydał wyrok w sprawie *Bene Factum*¹ dotyczący sposobu opodatkowania wyrobów akcyzowych w przypadku innego niż deklarowane ostatecznego wykorzystania wyrobów akcyzowych, o którym miał wiedzę podmiot dokonujący ich sprzedaży.

W latach 2009-2014 *Bene Factum*, spółka z siedzibą na Litwie, m.in. wytwarzająca i sprzedająca produkty kosmetyczne i środki higieny osobistej, przywoziła na terytorium Litwy w celach handlowych nabyte od spółki z siedzibą w Polsce płyny do płukania ust i alkohol kosmetyczny (dalej „sporne produkty”). W momencie dopuszczenia rzeczonych produktów do swobodnego obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zawarty w nich alkohol etylowy został skażony zgodnie z wymogami tego państwa członkowskiego. Do skażenia został użyty alkohol izopropylowy, będący substancją toksyczną. W związku z tym, powołując się na przepisy prawa litewskiego, *Bene Factum* nie zgłosiła przywozu tych towarów na terytorium litewskie i nie uiściła podatku akcyzowego od alkoholu etylowego zawartego w spornych produktach. Krajowy organ podatkowy przeprowadził w odniesieniu do *Bene Factum* kontrolę podatkową, w której wyniku odkrył, że produkty przywożone i dostarczane przez *Bene Factum* były sprzedawane przez różnych dystrybutorów hurtowych i detalicznych, m.in. prowadzących kioski. W kioskach tych sprzedaż spornych produktów była zasadniczo zorientowana na klientów konsumujących je jako odurzające napoje alkoholowe.

Zgodnie ze stanowiskiem krajowych organów podatkowych *Bene Factum* nie podjęła żadnych środków mających zapobiec konsumpcji importowanych przez nią produktów jako napojów alkoholowych. Sąd odsyłający zgadza się z oceną krajowego organu podatkowe-

go, że oznakowanie wybrane przez skarżącą, np. oznaczenie procentowej zawartości alkoholu, dodanie do spornych produktów środków aromatyzujących, unikanie skażenia spornego alkoholu etylowego zgodnie z przepisami litewskimi, w sytuacji gdy produkty wytwarzano na zamówienie skarżącej i były one zasadniczo przeznaczone do sprzedaży na Litwie, a także niską cenę można uznać za czynniki wpływające na spożywanie tych produktów jako napojów alkoholowych. Sąd odsyłający podkreśla jednocześnie, że *Bene Factum* nie sprzedawała jednak tych produktów sama konsumentom końcowym. Ponadto zdaniem sądu odsyłającego nie ma podstaw, by przyjąć, że osoby, które nabywały sporne produkty w celu ich spożycia jako napoje alkoholowe, nie wiedziały, względnie nie mogły wiedzieć, że kupują nie napoje alkoholowe, a właśnie kosmetyki i inne środki higieny osobistej. Sąd odsyłający uważa jednak, że *Bene Factum* wiedziała o tym, że niektóre osoby spożywały sporne produkty jako napoje alkoholowe i że w oczywisty sposób brała tę okoliczność pod uwagę.

W tych okolicznościach Lietuvos vyriausioji administracinė tarnyba (naczelny sąd administracyjny Litwy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 27 ust. 1 lit. b) dyrektywy 92/83² [...] należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie do wszelkich produktów nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi

zgodnie z ich zasadniczym (bezpśrednim) przeznaczeniem (użyciem), niezależnie od tego, że niektóre osoby spożywają kosmetyki i środki higieny osobistej, takie jak te będące przedmiotem niniejszej sprawy, jako napoje alkoholowe w celu upojenia się?

2) Czy na odpowiedź na pytanie pierwsze ma wpływ okoliczność, że podmiot, który przywoził sporne produkty z państwa członkowskiego, wiedział, iż produkty zawierające skażony alkohol etylowy, wytwarzane na jego zamówienie i dostarczane (sprzedawane) konsumentom końcowym na Litwie przez inne osoby, są spożywane przez niektóre osoby jako napoje alkoholowe, i w związku z tym podmiot ten wytwarzał i etykietował te produkty, biorąc tę okoliczność pod uwagę, w celu sprzedaży możliwie jak największej ich liczby?”³.

Jak wskazał TSUE: „Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 27 ust. 1 lit. b) dyrektywy 92/83 należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie do alkoholu etylowego skażonego zgodnie z wymogami państwa członkowskiego, zawartego w produktach kosmetycznych lub środkach higieny jamy ustnej, które, choć nie są przeznaczone jako takie do spożycia przez ludzi, są spożywane jako napoje alkoholowe przez niektóre osoby, jeżeli podmiot dokonujący przywozu tych produktów z danego państwa członkowskiego w celu umożliwienia w państwie

członkowskim przeznaczenia ich dystrybucji przez inne osoby na rzecz konsumentów końcowych, wie, że są one również spożywane jako napoje alkoholowe, i zleca ich produkcję oraz etykietowanie, biorąc tę okoliczność pod uwagę w celu zwiększenia sprzedaży.

W kwestii tej z odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze wynika, że produkty, które nie są przeznaczone do spożycia przez ludzi i które spełniają wymóg skażenia przewidziany w art. 27 ust. 1 lit. b) dyrektywy 92/83, są objęte zakresem zwolnienia przewidzianego w przywołanym przepisie.

W badanej sprawie sąd odsyłający wskazuje, iż okoliczność, że Bene Factum zaprojektowała opakowania spornych produktów i etykiety, którymi były opatrywane, a w szczególności zadbała o wskazanie procentowej zawartości alkoholu oraz dodała do rzeczonych produktów środki aromatyzujące, można uznać za czynniki przyczyniające się do tego, by sporne produkty były spożywane jako napoje alkoholowe. Niemniej jednak sąd odsyłający wskazuje również, że produkty te były sprzedawane jako kosmetyki i płyny do płukania jamy ustnej oraz że osoby kupujące je jako napoje alkoholowe wiedziały, względnie powinny były wiedzieć, że kupowały produkty kosmetyczne lub środki higieny jamy ustnej.

Okazuje się więc, że środki podjęte przez Bene Factum w nawiązaniu do charakterystycznych cech spornych produktów nie wykluczają postrzegania ich jako produkty kosmetyczne lub środki higieny jamy ustnej nieprzeznaczone do spożycia przez ludzi.

[...]

W związku z tym **na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że art. 27 ust. 1 lit. b) dyrektywy 92/83 należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie do alkoholu etylowego skażonego zgodnie z wymogami państwa członkowskiego, zawartego w produktach kosmetycznych lub**

środkach higieny jamy ustnej, które, choć nie są przeznaczone jako takie do spożycia przez ludzi, są spożywane jako napoje alkoholowe przez niektóre osoby, jeżeli podmiot dokonujący przywozu tych produktów z danego państwa członkowskiego w celu umożliwienia w państwie członkowskim przeznaczenia ich dystrybucji przez inne osoby na rzecz konsumentów końcowych, wie, że są one również spożywane jako napoje alkoholowe, i zleca ich produkcję oraz etykietowanie, biorąc tę okoliczność pod uwagę w celu zwiększenia sprzedaży [podkreślenie – A.L.]⁴.

Powyższy wyrok jest zgodny z istotą podatku akcyzowego oraz czyni za dość kluczowej w jego mechanizmie zasadzie jednofazowości. Zaznaczyć przy tym należy, że TSUE potwierdził racjonalną zasadę, zgodnie z którą producent wyrobów akcyzowych nie może odpowiadać za zmianę ich przeznaczenia.

Podobnie do powyższej problematyki odnoszą się także polskie organy podatkowe. Przykładowo w interpretacji indywidualnej z dnia 23 lutego 2017 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wskazał jednoznacznie, że: „W kwestii odpowiedzialności Wnioskodawcy za ewentualne niezgodne z przeznaczeniem użycie przez podmiot odbierający wyrobów akcyzowych zwolnionych od akcyzy, o których mowa w niniejszym wniosku, zauważyć należy, że od momentu odbioru tych wyrobów przez podmiot odbierający, potwierdzonego dokumentem dostawy, odpowiedzialność za użycie niezgodne z przeznaczeniem uprawniającym do zastosowania zwolnienia ponosi podmiot odbierający (podmiot zużywający). Wypełnienie przez Wnioskodawcę (podmiot prowadzący skład podatkowy) wszystkich warunków zastosowania zwolnienia podatkowego określonych we właściwych przepisach ustawy, uwalnia Wnioskodawcę od odpowiedzialności za dalsze użycie niezgodne z przezna-

zeniem uprawniającym do zastosowania zwolnienia od akcyzy wyrobów akcyzowych. Podmiot odbierający (podmiot zużywający) wyroby akcyzowe objęte zwolnieniem od akcyzy nadaje im odpowiednie przeznaczenie, określone w dokumencie dostawy, które ostatecznie zostaje zrealizowane w momencie zużycia ich do wskazanych celów. Zatem zużycie odebranych wyrobów akcyzowych do celów innych niż wynika to z dokumentu dostawy, obciążać będzie podmiot zużywający.

Zatem w sytuacji, gdy Spółka wypełni wszystkie warunki dla zastosowania zwolnienia od akcyzy, w tym będzie posiadać stosowne oświadczenie podmiotu odbierającego na dokumencie dostawy potwierdzające prawidłowość danych w nim zawartych (data, podpis, krótki opis i podstawa prawna stosowania zwolnienia od akcyzy), Spółka będzie mogła zastosować zwolnienie od akcyzy również w sytuacji, gdy podmiot zużywający użyje nabyte wyroby akcyzowe niezgodnie z ich przeznaczeniem (art. 8 ust. 2 pkt 1 ustawy⁵ w stosunku do Spółki nie znajdzie zastosowania)⁶.

Przypisy:

- ¹ Wyrok w sprawie C-567/17 „Bene Factum” UAB v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos.
- ² Tj. dyrektywy Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych, Dz. Urz. UE L 316 z 31.10.1992, s. 21, Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 206.
- ³ Wyrok w sprawie C-567/17, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0567>, dostęp: 23 marca 2019 r.
- ⁴ Tamże.
- ⁵ Tj. ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1114 ze zm.
- ⁶ 1462-IPPP3.4513.10.2017.1.MC, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=501758>, dostęp: 23 marca 2019 r.

Pośredniczące podmioty węglowe – niektóre rysy szczególne regulacji prawnej

dr Joanna Kiszka

Doktor nauk prawnych, pracownik Oddziału Śląskiego ISP w Katowicach

Szczególny reżim opodatkowania akcyzą wyrobów węglowych podyktowany jest z jednej strony implementacją na grunt prawa krajowego przepisów dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej¹ (nazywanej również dyrektywą energetyczną), a z drugiej strony specyfiką obrotu tymi wyrobami. Immanentny element tego systemu stanowi m.in. dychotomiczne rozróżnienie dostarczających wyroby węglowe pośredniczących podmiotów węglowych oraz ich kontrahentów o statusie finalnych nabywców węglowych. W niniejszym artykule przedstawiono niektóre rysy szczególne regulacji prawnej dotyczącej pośredniczących podmiotów węglowych oraz problemy towarzyszące prowadzeniu działalności gospodarczej w tym charakterze, z uwzględnieniem stanowisk orzeczniczych i zmian regulacji podatku akcyzowego obowiązujących od dnia 1 stycznia 2019 r.

Wyroby węglowe stanowią wprawdzie wyroby akcyzowe, *expressis verbis* wymienione w poz. 19-21 wykazu takich wyrobów, zawartego w załączniku nr 1 do ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym², a zarazem w załączniku I do dyrektywy 2003/96/WE, nie są natomiast wyrobami ujętymi w załączniku nr 2 do przywołanej ustawy, a więc w konsekwencji nie podlegają procedurze zawieszenia poboru akcyzy.

Z powyższych względów dla celów opodatkowania akcyzą ustanowiony został szczególny reżim opodatkowania, w którego ramach obrót wyrobami energetycznymi, zdefiniowanymi w art. 2 ust. 1 pkt 1a ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., takimi jak: węgiel, brykiety, brykietki i podobne paliwa stałe wytwarzane z węgla – klasyfikowane do kodu CN 2701, węgiel brunatny (lignit), nawet aglomerowany, z wyłączeniem gagatu – klasyfikowany do kodu CN 2702 oraz węgiel retortowy, koks i półkoksz³ – klasyfikowany do kodu CN 2704 00, powierzony został wyodrębnionej kategorii podmiotów akcyzowych, a mianowicie pośredniczącym podmiotom węglowym. Dla uzyskania statusu pośredniczącego podmiotu węglowego wystarczające jest pisemne powiadomienie właściwego naczelnika

urzędu skarbowego o zamiarze prowadzenia działalności w tym charakterze⁴, które jednocześnie zwalnia z obowiązku złożenia przewidzianego w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. zgłoszenia rejestracyjnego, oraz otrzymanie wystawionego przez naczelnika urzędu skarbowego pisemnego potwierdzenia przyjęcia rzeczowego powiadomienia. Jakkolwiek weryfikację statusu danego podmiotu jako pośredniczącego podmiotu węglowego umożliwia każdemu zainteresowanemu lista tych podmiotów publikowana na stronie internetowej Ministerstwa Finansów, a aktualizację tej listy zapewnia spoczywający na każdym pośredniczącym podmiocie węglowym lub jego następcy prawnym obowiązek bieżącego informowania o zmianie danych⁵, to jednak zasadniczo przy zawieraniu transakcji – pod rygorem utraty prawa do nabycia węgla po cenie nieuwzględniającej akcyzy – sam nabywca powinien uprawdopodobnić, że posiada status pośredniczącego podmiotu węglowego⁶.

W świetle definicji legalnej zawartej w art. 2 ust. 1 pkt 23a ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. na kwalifikację danej jednostki jako pośredniczącego podmiotu węglowego, poza spełnianiem wymogów formalnych związanych ze

wspomnianym powiadomieniem organu podatkowego, składa się również posiadanie siedziby lub miejsca zamieszkania na terytorium kraju. Dopuszczalność tej ostatniej przesłanki wydaje się jednak co najmniej wątpliwa z perspektywy podstawowych zasad prawa UE, w tym przede wszystkim zawartego w art. 18 wersji skonsolidowanej Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej zakazu dyskryminacji ze względu na przynależność państwową⁷. Ponadto uzależnienie statusu pośredniczącego podmiotu węglowego od posiadania siedziby na terytorium kraju można postrzegać jako naruszenie swobody przedsiębiorczości, którą statuuje art. 49 TFUE⁸.

Wprawdzie w ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. nie przewiduje się ograniczeń uniemożliwiających podjęcie działalności w zakresie obrotu wyrobami węglowymi przedsiębiorcom posiadającym siedzibę na terytorium innego państwa UE, jednakże – jak zasadnie podkreśla się w literaturze – „[...] uniemożliwienie uzyskania statusu pośredniczącego podmiotu węglowego czyni podjęcie takiej działalności kompletnie nieuzasadnionym ekonomicznie. Zawsze bowiem pozycja konkurencyjna podmiotu dystrybuującego wyroby węglowe z zastosowaniem zwolnienia

od akcyzy (podmioty polskie) będzie znacząco lepsza niż podmiotu zagranicznego⁹.

Nie można także wykluczyć, że z uwagi na związek statusu pośredniczącego podmiotu węglowego z posiadaniem siedziby na terytorium kraju uszczerbku doznaje wyrażona w art. 56 TFUE swoboda świadczenia usług, która w świetle orzecznictwa TSUE wiąże się w szczególności ze z góry określonym i ograniczonym czasem działalności danego podmiotu w życiu gospodarczym państwa przyjmującego oraz równoczesnym brakiem w tym państwie siedziby lub innej stałej infrastruktury¹⁰. Jednocześnie art. 57 TFUE wskazuje, że „usługi obejmują zwłaszcza działalność o charakterze handlowym”, a świadczący usługę „może, w celu spełnienia świadczenia, wykonywać przejściowo działalność w Państwie Członkowskim świadczenia na tych samych warunkach, jakie państwo to nakłada na własnych obywateli”.

Odnośnie do sposobu definiowania pośredniczącego podmiotu węglowego należy wreszcie odnotować wpływ, jaki na posiadanie tego statusu wywiera również zakres wykonywanych działań. Jakkolwiek wydawać by się mogło, że po upływie ponad 7 lat od ustanowienia rozpatrywanej kategorii podmiotów dotycząca ich regulacja prawna powinna spełniać wymogi prawidłowej legislacji, a przynajmniej charakteryzować się minimum jednorodności czy spójności, to jednak z prostego zestawienia definicji, którą statuuje art. 2 ust. 1 pkt 23a z treścią art. 9a ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., wyznaczającego przedmiot opodatkowania akcyzą w przypadku wyrobów węglowych, wynika, że jest inaczej. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 23a tej ustawy pośredniczącym podmiotem węglowym jest bowiem podmiot:

- 1) dokonujący sprzedaży, dostawy wewnątrzwspólnotowej, nabycia wewnątrzwspólnotowego, importu lub eksportu wyrobów węglowych, lub
- 2) używający wyrobów węglowych do celów objętych zwolnieniem od akcyzy i do celów nieobjętych zwolnieniem od akcyzy, lub
- 3) używający wyrobów węglowych do celów objętych zwolnieniem od ak-

cyzy i do celów niepodlegających opodatkowaniu akcyzą.

Tymczasem z art. 9a ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. wynika, że części czynności dotyczących wyrobów węglowych – przypisanych w przytoczonej definicji z art. 2 ust. 1 pkt 23a pośredniczącym podmiotom węglowym – w obecnym brzmieniu art. 9a ust. 1 w ogóle nie traktuje się jako przedmiot opodatkowania akcyzą. Dotyczy to m.in. dostaw wewnątrzwspólnotowych oraz eksportu wyrobów węglowych, które zostały wprowadzone objęte akcyzą na podstawie ustawy z dnia 16 września 2011 r.¹¹, wprowadzającej od dnia 1 stycznia 2012 r. opodatkowanie podatkiem akcyzowym wyrobów węglowych¹², niemniej jednak na podstawie nowelizacji z dnia 12 lipca 2013 r.¹³ ostatecznie odstąpiono od ich opodatkowania.

Jak bowiem przewidziano w uzasadnieniu ustawy nowelizującej: „Zgodnie z nową koncepcją opodatkowanie wyrobów węglowych następować ma na ostatnim etapie obrotu wyrobami węglowymi, czyli na etapie sprzedaży wyrobów nabywcy finalnemu. W związku z powyższym nastąpi rezygnacja z opodatkowania czynności: nabycia wewnątrzwspólnotowego i importu dokonywanych na wcześniejszym etapie przez podmioty uczestniczące w obrocie wyrobami węglowymi, którzy nie są nabywcami finalnymi, oraz sprzedaży wyrobów węglowych na terytorium kraju pomiędzy tymi podmiotami, a także rezygnacja z opodatkowania eksportu i dostawy wewnątrzwspólnotowej wyrobów węglowych”¹⁴.

Kiedy analizuje się powołane przepisy ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., trudno oprzeć się wrażeniu, że w kolejnych jej nowelizacjach skoncentrowano się na art. 9a oraz następnych przepisach poświęconych pośredniczącym podmiotom węglowym, zaniechano jednak odpowiednich zmian w kluczowej dla tej regulacji definicji legalnej, co podważa jej rolę i sens utrzymywania w aktualnym brzmieniu w ustawie. Nie powinno więc dziwić, że ciągle przedmiotem interpretacji indywidualnych pozostają tak oczywiste kwestie, jak kwalifikacja dla celów akcyzy sprzedaży wyrobów węglowych na rzecz kontrahenta zagranicznego z siedzibą poza

obszarem UE bądź przemieszczenie tych wyrobów akcyzowych z terytorium kraju na terytorium innego państwa członkowskiego oraz wątpliwości podatkowników, czy istotnie transakcje takie pozostają neutralne podatkowo i nie wywołują konsekwencji w zakresie opodatkowania akcyzą w Polsce. Egzemplifikację rozstrzygnięć tego rodzaju stanowią interpretacje indywidualne z dnia 20 września 2016 r.¹⁵, z dnia 14 listopada 2016 r.¹⁶ oraz z dnia 29 grudnia 2016 r.¹⁷, wydane przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach.

Na marginesie powyższego należy zauważyć, że wysokie koszty administracyjne związane z obligatoryjnym prowadzeniem ewidencji sprzedawanych wyrobów węglowych sprawiają, że pewne grupy podatkowników, m.in. sklepy wielkopowierzchniowe sprzedające wyroby węglowe osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej, odstępują od prowadzenia tejże ewidencji, która stanowi warunek utrzymania statusu pośredniczącego podmiotu węglowego i uprawnienia do zwolnienia od akcyzy, a tym samym w istocie rezygnują z tegoż statusu i doprowadzają do przeniesienia ciężaru podatku akcyzowego na wcześniejszy etap obrotu¹⁸.

Wracając zaś do zestawienia art. 2 ust. 1 pkt 23a ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. z jej art. 9a ust. 1, wypada odnotować, że w konsekwencji powołanych zmian legislacyjnych z 2012 r. część czynności przypisanych w definicji z art. 2 ust. 1 pkt 23a pośredniczącym podmiotom węglowym podlega w istocie opodatkowaniu jedynie wtedy, gdy są wykonywane przez finalnych nabywców węglowych¹⁹, co powoduje, że niejako wbrew definicji pośredniczących podmiotów węglowych akcyzie ostatecznie podlegają wyłącznie takie występujące u nich czynności i zdarzenia, jak:

- 1) sprzedaż wyrobów węglowych na terytorium kraju finalnemu nabywcy węglowemu,
- 2) użycie wyrobów węglowych,
- 3) użycie lub sprzedaż wyrobów węglowych uzyskanych w drodze czynu zabronionego pod groźbą kary oraz
- 4) powstanie ubytków wyrobów węglowych.

O ile w przypadku sprzedaży wyrobów węglowych oraz czynności z nią zrównanych²⁰ powstanie obowiązku podatkowego następuje na zasadach szczególnych określonych w art. 10 ust. 1a i 1b ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., o tyle do pozostałych czynności opodatkowanych na podstawie art. 9a, których przedmiotem są wyroby węglowe, a zatem w sytuacji wspomnianego użycia wyrobów węglowych, jak też powstania ubytków wyrobów węglowych, do określenia momentu powstania obowiązku podatkowego odnosić należy ogólne reguły wyrażone w art. 10 ust. 1, zgodnie z którym momentem powstania obowiązku podatkowego jest dzień wykonania czynności lub zaistnienia stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu akcyzą.

W świetle powyższego w przypadku **sprzedaży wyrobów węglowych** na terytorium kraju obowiązek podatkowy powstaje **z dniem wydania tych wyrobów węglowych, w tym także przewoźnikowi**. Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. definiuje sprzedaż w art. 2 ust. 1 pkt 21 jako „czynność faktyczną lub prawną, w której wyniku dochodzi do przeniesienia posiadania lub własności przedmiotu sprzedaży na inny podmiot”. *Lex specialis* względem tej definicji stanowi art. 9a ust. 2, na podstawie którego „za sprzedaż wyrobów węglowych uznaje się” w pierwszej kolejności „sprzedaż, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny”, a dalej tzw. czynności zrównane ze sprzedażą. Ponieważ do tych ostatnich odnosi się odrębny moment powstania obowiązku w akcyzie, w tym miejscu zatem za prawodawcą wypada się jedynie odwołać do normujących sprzedaż art. 535-602 k.c., w świetle których przyjęć należy, że opodatkowaniu poddano nieodwołalne przeniesienie prawa własności wyrobów węglowych na stronę kupującą.

Co do wskazanego w art. 10 ust. 1a ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. **wydanie wyrobów węglowych**, w tym także przewoźnikowi, jako momentu powstania obowiązku podatkowego założyć należy, że chodzi o realizację elementu zobowiązania sprzedającego wymienionego *expressis verbis* w art. 535 k.c.²¹ W ten sposób wydanie wyrobów węglowych (w świetle Kodeksu cywilnego stanowiących rzeczy oznaczone

co do gatunku) należy rozumieć nie tylko jako przeniesienie ich posiadania, ale również przeniesienie rzeczywistego władztwa nad nimi, tj. postawienie ich do dyspozycji nabywcy. Wydanie, a więc czynność o charakterze wykonawczym, której następstwem jest przemieszczenie zbytych odpłatnie wyrobów poza miejsce dotychczasowego ich składowania, może zatem polegać zarówno na dostarczeniu wyrobów węglowych przez sprzedającego, jak i ich odbiorze przez nabywcę, odpowiednio własnym transportem do miejsca odbioru, za pośrednictwem przewoźnika posiadającego właściwe pisemne pełnomocnictwo do reprezentowania nabywcy węgla wobec sprzedawcy (np. transportem samochodowym) bądź też za pośrednictwem przewoźnika, z którym zawarto umowę przewozu (np. PKP). W praktyce gospodarczej warunki dostawy określone są zazwyczaj zgodnie z Incoterms w formule FCA („pierwszy przewoźnik”) lub EXW („od zakładu”).

Formuła FCA oznacza, że sprzedający zobowiązuje się dostarczyć towar przewoźnikowi (lub innej osobie) wyznaczonemu przez kupującego. Koszty dostawy na zasadniczej drodze przewozu pokrywa kupujący. Z chwilą zaś wydania przewoźnikowi wyrobów węglowych kupujący przejmuje własność towaru, który uważa się za dostarczony, oraz dotyczące tych wyrobów ryzyko. Podobnie w przypadku sprzedaży w formule EXW towar jest dostarczony, gdy sprzedawca wystawi go do dyspozycji w swoim magazynie lub zakładzie w określonej lokalizacji. Kupujący pokrywa wówczas wszystkie koszty oraz organizuje transport. Ryzyko przekazane jest w momencie udostępnienia towaru kupującemu na terenie posesji sprzedającego. Z chwilą wydania przewoźnikowi towaru przechodzi własność towaru, a towary uważa się za dostarczone.

Również formuła CPT („przewóz opłacony do”) skutkuje podobnymi konsekwencjami. Obowiązkiem sprzedającego jest zawarcie umowy przewozu i opłacenie kosztów transportu. Zobowiązany jest on do dostarczenia towaru przewoźnikowi. Jednocześnie ryzyko w zakresie ewentualnej utraty lub uszkodzenia wyrobów węglowych spoczywa na kupującym. Z chwilą wy-

dania przewoźnikowi towaru przechodzi własność towaru, a towary uważa się za dostarczone.

W odniesieniu do czynności zrównanych ze sprzedażą, wymienionych w art. 9a ust. 2 pkt 2-9 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., za moment powstania obowiązku przyjęto (w art. 10 ust. 1a) **dzień wykonania tych czynności**. Reguła ta dotyczy:

1) **zamiany** (w rozumieniu art. 603-604 k.c.)²², w tym przede wszystkim – jak się wydaje – charakterystycznej dla obrotu profesjonalnego umowy barterowej, zawieranej na ogół, gdy brak jest możliwości przeprowadzenia transakcji sprzedaży i związanej z nią zapłaty z wykorzystaniem środków płatniczych;

2) **wydania w zamian za wierzytelności** – w przypadku tej czynności należy przywołać stanowisko wyrażone w wyroku WSA w Gliwicach z dnia 8 stycznia 2013 r.²³, zgodnie z którym czynność **wydanie wyrobu węglowego obligatariuszom** (lub innym odbiorcom wskazanym przez obligatariuszy), w miejscu uzgodnionym, **przez przedsiębiorcę** prowadzącego wydobywanie węgla kamiennego objętego kodem CN 2701 w systemie podziemnym, będącego zarazem pośredniczącym podmiotem węglowym w rozumieniu ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., **który wyemitował obligacje rzeczowe**, jest czynnością opodatkowaną podatkiem akcyzowym. Stanowi bowiem wydanie w zamian za wierzytelności, a zatem czynność określoną w art. 9a ust. 2 pkt 3 tej ustawy. Należy zaznaczyć, że w rozważanym stanie faktycznym wyemitowane obligacje miały charakter zdematerializowany²⁴, były obligacjami rzeczowymi, co oznacza, że emitent zobowiązał się do spełnienia wobec obligatariusza świadczenia niepieniężnego w postaci dostawy określonej ilości węgla. Obligacje zostały wykupione według ich wartości nominalnej, a wykup nastąpił przez świadczenie niepieniężne polegające na dostawie odpowiedniej ilości węgla. WSA nie podzielił stanowiska strony, że w opisanej sytuacji element „w zamian” wynikający z hipotezy normy art. 9a ust. 2 pkt 3 nie zachodzi,

gdyż w momencie wydania wyrobów węglowych wierzytelność przestaje istnieć, a jeśli wierzytelność już nie istnieje, nie można mówić o tym, że w zamian za nią następuje wydanie wyrobu węglowego. Zdaniem sądu orzekającego sytuacja „w zamian” za wierzytelności nie wyczerpuje się w takim stanie faktycznym, by konieczne było istnienie wierzytelności w „momencie” wydania wyrobu węglowego, co oznacza, że wygaszenie wierzytelności wskutek spełnienia świadczenia rzeczowego – wydania wyrobu węglowego – nie może być przeszkodą prawną do oceny spornego zdarzenia prawno-podatkowego jako sprzedaży wyrobów węglowych²⁵.

Ponadto obowiązek podatkowy powstaje w **dniu wykonania czynności** w przypadku:

- 1) wydania **w miejsce świadczenia pieniężnego**;
- 2) wydania **w zamian za dokonanie określonej czynności** (np. w zamian za promocję przekazującego węgiel na targach branżowych);
- 3) **darowizny** (w rozumieniu art. 888-902 k.c.);
- 4) **przekazania lub wykorzystania wyrobów węglowych na potrzeby reprezentacji lub reklamy**, a więc z zamiarem zachęcenia potencjalnych nabywców do zakupu wyrobów węglowych bądź dla podkreślenia pozycji rynkowej podmiotu prowadzącego działalność z wykorzystaniem tych wyrobów (np. nieodpłatne przekazanie węgla konfekcjonowanego w niewielkich opakowaniach w trakcie imprez promocyjnych);
- 5) **przekazania wyrobów węglowych przez podatnika na potrzeby osobiste podatnika, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, a także zatrudnionych przez niego pracowników oraz byłych pracowników**. Czynność ta następuje, gdy podatnik nieodpłatnie przekazuje wyroby węglowe, by zaspokoić indywidualne potrzeby osób pozostających z nim we wskazanych relacjach, np. wówczas, gdy przekazu-

je węgiel na ogrzewanie domu pracownika w ramach realizacji uprawnień z tytułu tzw. deputatu węglowego przez wydanie węgla w naturze, w określonej grupie sortymentowej; **do wykonania czynności** dojdzie w tym przypadku z chwilą przeniesienia wyrobów węglowych z majątku przekazującego do majątku podmiotów przyjmujących przekazywane wyroby węglowe;

- 6) **użycia na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej**, czyli przykładowo wykorzystania wydobytego węgla do celów grzewczych w kopalnianej kotłowni. Brak opodatkowania tej czynności naruszałby zasadę równości konkurencji między uczestnikami rynku, a zatem opodatkowanie akcyzą zużycia wyrobów węglowych na własne potrzeby stanowi regułę. Niemniej w określonych przypadkach użycie to może zostać zwolnione od akcyzy (m.in. gdy producent wyrobów węglowych zużywa je w procesie produkcji innych wyrobów węglowych). Objęcie opodatkowaniem użycia wewnętrznego wyrobów węglowych, a następnie dopuszczenie ich obwarowanego warunkami formalnymi zwolnienia miało zagwarantować kontrolę nad zużyciem tych wyrobów (poprzez np. obowiązek prowadzenia ewidencji wyrobów zwolnionych). Na marginesie warto zauważyć, że wedle stanowiska wyrażonego przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z dnia 15 czerwca 2012 r.²⁶ węgiel oznaczony kodem CN 2701, stanowiący surowiec do produkcji koksu, nie jest wyrobem akcyzowym, gdyż w procesie koksovania nie jest wykorzystywany do celów opałowych. Tymczasem to przeznaczenie do celów opałowych determinuje możliwość uznania wyrobu węglowego za wyrób akcyzowy. Jeśli zatem umieszczenie węgla w baterii koksoowniczej nie ma na celu produkcji ciepła, a jedynie wytworzenie produktu finalnego, jakim jest koks, to też węgiel nie jest wyrobem akcyzowym w rozumieniu ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., a jego zużycie nie stanowi opodatkowanego zużycia

na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej.

Na mocy art. 10 ust. 1b tej ustawy, jeżeli **sprzedaż wyrobów węglowych jest potwierdzona fakturą**, wówczas obowiązek podatkowy powstaje **z dniem wystawienia, nie później niż w 7. dniu od dnia wydania wyrobów węglowych**.

Z kolei wobec braku innych uregulowań szczególnych powstanie obowiązku podatkowego z dniem wykonania czynności należy łączyć w szczególności z dwoma przypadkami użycia wyrobów węglowych, a więc z ich **użyciem przez pośredniczący podmiot węglowy** oraz z **użyciem lub sprzedażą wyrobów węglowych uzyskanych w drodze czynu zabronionego pod groźbą kary**. Pierwsza sytuacja podlega akcyzie na podstawie art. 9a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. i wiąże się z założeniem faktycznego opodatkowania tych wyrobów na ostatnim etapie obrotu, jako że węgiel zużyty przez pośredniczący podmiot węglowy nie może być już sprzedany kolejnemu nabywcy. Do przesłanek warunkujących zaistnienie obowiązku podatkowego w drugim przypadku należy natomiast to, że po pierwsze czyn powstały na skutek działania (lub zaniechania) podmiotu był zabroniony przez ustawę (np. przez Kodeks karny²⁷), po wtóre o fakcie jego popełnienia powiadomiono organy ścigania (zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia przestępstwa), w dalszej zaś kolejności zostały użyte lub sprzedane wyroby węglowe uzyskane w powyższych okolicznościach.

Na mocy art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. wystąpienie **ubytków wyrobów węglowych** stanowi **stan faktyczny**, o którym mowa w art. 9a ust. 1 pkt 7, podlegający opodatkowaniu od momentu jego **zaistnienia**. Jeśli zaś ustalenie tego momentu byłoby niemożliwe, wówczas na podstawie art. 12 za datę powstania obowiązku podatkowego uznaje się **dzień stwierdzenia stanu faktycznego przez uprawniony organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej**.

Należy zauważyć, że w myśl art. 7 ust. 1 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/

EWG²⁸ podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia danego wyrobu do konsumpcji w państwie, w którym to dopuszczenie do konsumpcji ma miejsce. Jednocześnie jednak przepis art. 7 ust. 4 powołanej dyrektywy stanowi, że za dopuszczenie do konsumpcji nie uważa się całkowitego zniszczenia ani nieodwracalnej utraty wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli zniszczenie lub utrata wynikają z właściwości tych wyrobów, nieprzewidywanych okoliczności lub działania siły wyższej lub wynikają z zezwolenia udzielonego przez właściwe organy państwa członkowskiego.

Wskazana norma przewiduje zatem, że powstanie ubytków nie może być zrównane z konsumpcją wyrobów węglowych i w konsekwencji nie powinno być opodatkowane. Potwierdza to również motyw 9 preambuły dyrektywy 2008/118/WE, który stanowi: „Ponieważ akcyza jest podatkiem od konsumpcji pewnych wyrobów, nie powinna być pobierana w przypadku wyrobów akcyzowych, które w pewnych okolicznościach uległy zniszczeniu lub zostały nieodwracalnie utracone”. Podobnie zgodnie z art. 37 tej dyrektywy „jeżeli podczas transportu w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie, w którym wyroby akcyzowe zostały dopuszczone do konsumpcji, wyroby te uległy całkowitemu zniszczeniu lub zostały nieodwracalnie utracone, a zniszczenie lub utrata wynikają z właściwości tych wyrobów, nieprzewidywanych okoliczności lub działania siły wyższej lub z zezwolenia udzielonego przez właściwe organy tego państwa członkowskiego, podatek akcyzowy nie jest wymagalny w tym państwie członkowskim”.

Z powyższego wynika, że państwa członkowskie nie powinny obciążać podatnika akcyzą należną z tytułu strat, na których wystąpienie tenże nie miał żadnego wpływu, zwłaszcza gdy powstałe straty wynikają z siły wyższej lub z przyczyn naturalnych (parowanie, osadzanie na ścianach zbiorników czy usyp wyrobów węglowych). Polski ustawodawca w obecnym stanie prawnym postanowił zasadniczo opodatkować straty wyrobów węglowych.

W definicji pojęcia ubytków wyrobów węglowych w art. 2 ust. 1 pkt 20

lit. c ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. uznać wszakże, że są nimi wszelkie straty wyrobów węglowych powstałe w trakcie ich przemieszczania na terytorium kraju w związku z wykonaniem czynności stanowiącej przedmiot opodatkowania akcyzą. Jednocześnie w art. 2 ust. 1 pkt 20 lit. b tiret drugie ustawodawca wyłączył z definicji ubytków straty wyrobów węglowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na przeznaczenie, przemieszczanych, a w przypadku podmiotu pośredniczącego – również magazynowanych. Oznacza to, że na gruncie ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. jako ubytki u pośredniczącego podmiotu węglowego traktowane są jedynie straty wyrobów węglowych powstałe w trakcie transportu w związku z ich sprzedażą na terytorium kraju finalnemu nabywcy węglowemu. W pozostałym zakresie opodatkowane są zaś tylko te niedobory wyrobów węglowych, co do których stwierdzono, że brakujące wyroby tego rodzaju zostały użyte do celów nieuprawniających do ich zwolnienia od akcyzy²⁹. Uznanie danej straty wyrobów węglowych za ich opodatkowany ubytek jest zatem uzależnione od okoliczności powstania straty. Równocześnie akcyzie podlegają tylko ubytki inne niż naturalne, te ostatnie korzystają bowiem ze zwolnienia³⁰.

Zasadność powyższej konkluzji potwierdza w szczególności stanowisko wyrażone przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 21 marca 2017 r., zgodnie z którym „straty wyrobów węglowych, które nie powstają w trakcie ich przemieszczania na terytorium kraju w związku z wykonaniem czynności stanowiącej przedmiot opodatkowania nie stanowią ubytków wyrobów węglowych podlegających opodatkowaniu akcyzą”³¹.

Należy zaznaczyć, że wniosek ten pozostaje aktualny m.in. w odniesieniu do niedoborów, które powstają, gdy podatnik w związku z systemem kontroli jakości składowanych produktów pobiera i oddaje do badań laboratoryjnych próbki na oznaczenie parametrów wydawanego węgla. Proces pobierania próbek węgla do badań własnych lub kontroli uprawnionych organów nie jest bowiem częścią procesu przemieszczania wyrobów węglowych, a co za tym

idzie związane z nim ubytki nie stanowią przedmiotu opodatkowania akcyzą³².

Równocześnie czynnością podlegającą opodatkowaniu wymienioną w art. 9a ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. nie jest także zidentyfikowanie nadwyżki węgla (i zewidencjonowanie jej w stanach magazynowych), podobnie jak nie jest opodatkowane wydobycie węgla. Samo powstanie nadwyżki nie podlega opodatkowaniu akcyzą, co potwierdza m.in. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 9 czerwca 2009 r.³³ Nadwyżka może więc być opodatkowana dopiero na etapie dostawy do kolejnego nabywcy lub użycia przez pośredniczący podmiot węglowy.

Należy zaznaczyć, że od dnia 1 stycznia 2019 r. na mocy zmian wprowadzonych ustawą z dnia 20 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy – Prawo celne³⁴ na potrzeby zastosowania zwolnienia od akcyzy transakcje z finalnym nabywcą węglowym podlegają dokumentowaniu wyłącznie fakturą i oświadczeniem o przeznaczeniu tych wyrobów na cele dające prawo do preferencji. Wskazane zmiany w zakresie dokumentowania zwolnienia od podatku akcyzowego wyrobów węglowych są konsekwencją rezygnacji ustawodawcy ze stosowania papierowych dokumentów dostawy na rzecz dokumentów elektronicznych (e-DD) oraz objęcia systemem EMCS przemieszczania na obszarze kraju wyrobów akcyzowych zwolnionych od akcyzy ze względu na przeznaczenie i przemieszczania wyrobów, do których znajduje zastosowanie zerowa stawka akcyzy.

Przypisy:

- ¹ Dz. Urz. UE L 283 z 31.10.2003, s. 51, ze zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 405, ze zm., dalej „dyrektywa 2003/96/WE”.
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1114 ze zm., dalej „ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r.”.
- ³ Chodzi o koks i półkoks otrzymany z węgla, węgla brunatnego (lignitu) lub torfu, w tym aglomerowany.
- ⁴ Powiadomienie powinno zawierać dane dotyczące tego podmiotu i prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, w szczególności imię i nazwisko lub nazwę podmiotu, adres zamieszkania lub adres jego siedziby, numer identyfikacji podatko-

- wej (NIP) albo inny numer identyfikacyjny używany w państwie zamieszkania lub siedziby podmiotu oraz określenie rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej (art. 16 ust. 3a ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.).
- ⁵ Dotyczy to m.in. zarządcy sukcesyjnego, a gdy zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony z chwilą śmierci przedsiębiorcy – osoby, o której mowa w art. 14 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej (Dz.U. poz. 1629), dokonującej czynności, o których mowa w art. 13 tej ustawy.
- ⁶ Dokument w postaci przyjęcia powiadomienia o zamiarze prowadzenia działalności gospodarczej jako pośredniczący podmiot węglowy powinien być przez jego adresata każdorazowo przedstawiany na żądanie sprzedawcy wyrobów węglowych. W razie zaś odmowy okazania tego dokumentu w opisanej sytuacji sprzedawca może odmówić dokonania sprzedaży wyrobów węglowych po cenie nieuwzględniającej akcyzy. Zob. art. 9a ust. 5 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.
- ⁷ Dz. Urz. UE C 115 z 9.05.2008, s. 47, dalej „TFUE”.
- ⁸ Stosownie do tego przepisu: „Ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli jednego Państwa Członkowskiego na terytorium innego Państwa Członkowskiego są zakazane w ramach poniższych postanowień. Zakaz ten obejmuje również ograniczenia w tworzeniu agencji, oddziałów lub filii przez obywateli danego Państwa Członkowskiego, ustanowionych na terytorium innego Państwa Członkowskiego”.
- ⁹ Zob. W. Krok (red.), *Opodatkowanie podatkiem akcyzowym wyrobów węglowych. Komentarz*, Wolters Kluwer, 2012, komentarz do art. 2.
- ¹⁰ Zob. wyroki TSUE: z dnia 2 lipca 2002 r. w sprawie C-115/00 *Andreas Hoves Internationaler Transport-Service SARL v. Finanzamt Borken*, Zb. Orz. 2002, s. I-6077; z dnia 11 grudnia 2003 r. w sprawie C-215/01 *Bruno Schnitzer*, Zb. Orz. 2003, s. I-14847.
- ¹¹ Ustawa z dnia 16 września 2011 r. o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców, Dz.U. Nr 232, poz. 1378.
- ¹² Równocześnie jednak ustawodawca zwolnił te czynności z opodatkowania, aby można było stosować do nich przesłanki warunkujące zwolnienie od akcyzy i w rezultacie zapewnić kontrolę nad wyprawdzeniem wyrobów węglowych z kraju do innego państwa członkowskiego.
- ¹³ Ustawa z dnia 12 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, Dz.U. poz. 939.
- ¹⁴ Uzasadnienie poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, druk sejmowy nr 1106/VII kad., <http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/ECD036DE-3B163E6CC1257B170039FF95/%24File/1106.pdf>, s. 1, dostęp: 26 marca 2019 r.
- ¹⁵ IBPP4/4513-259/16-1/LG.
- ¹⁶ 2461-IBPP4.4513.339.2016.1.MK.
- ¹⁷ 2461-IBPP4.4513.404.2016.1.BP.
- ¹⁸ Zob. T. Burczyński, Ł. Zieliński, *Problemy z opodatkowaniem wyrobów węglowych*, „Prawo i Podatki” 2013, nr 12.
- ¹⁹ Dotyczy to wymienionego w art. 9a ust. 1 pkt 2 nabycia wewnątrzspółnotowego wyrobów węglowych, wymienionego w art. 9a ust. 1 pkt 3 importu wyrobów węglowych oraz wymienionego w art. 9a ust. 1 pkt 5 użycia wyrobów węglowych przez finalnego nabywcę węglowego:
- nabytych w ramach zwolnienia, o którym mowa w art. 31a ust. 1, do celów innych niż zwolnione na podstawie tego przepisu, przy czym za takie użycie uznaje się również naruszenie warunków, o których mowa w art. 31a ust. 3, a także sprzedaż, eksport lub dostawę wewnątrzspółnotową wyrobów węglowych przez finalnego nabywcę węglowego zamiast użycia ich do celów, o których mowa w art. 31a ust. 1,
 - uzyskanych w sposób inny niż w drodze nabycia,
 - jeżeli nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży wyrobów węglowych finalnemu nabywcy węglowemu, a w wyniku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony w należnej wysokości.
- ²⁰ Zgodnie z art. 9a ust. 2 za sprzedaż wyrobów węglowych uznaje się ich:
- 1) sprzedaż, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm., dalej „Kodeks cywilny” lub „k.c.”);
 - 2) zamianę, w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego;
 - 3) wydanie w zamian za wierzytelności;
 - 4) wydanie w miejsce świadczenia pieniężnego;
 - 5) darowiznę, w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego;
 - 6) wydanie w zamian za dokonanie określonej czynności;
 - 7) przekazanie lub wykorzystanie na potrzeby reprezentacji albo reklamy;
 - 8) przekazanie przez podatnika na potrzeby osobiste podatnika, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, a także zatrudnionych przez niego pracowników oraz byłych pracowników;
 - 9) użycie na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej.
- ²¹ Zgodnie z art. 535 k.c. przez umowę sprzedaży sprzedawca zobowiązuje się przenieść na kupującego własność rzeczy i wydać mu rzecz, a kupujący zobowiązuje się rzecz odebrać i zapłacić sprzedawcy cenę.
- ²² Kodeks cywilny wskazuje, że przez umowę zamiany każda ze stron zobowiązuje się przenieść na drugą stronę własność rzeczy lub zbywalnego prawa majątkowego w zamian za zobowiązanie się do przeniesienia własności innej rzeczy lub innego zbywalnego prawa majątkowego.
- ²³ III SA/GI 1631/12.
- ²⁴ Wedle ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o obligacjach (tekst jednolity Dz.U. z 2014 r. poz. 730 ze zm.) w odniesieniu do obligacji zdematerializowanych dematerializacja oznacza, że prawa inkorporowane w obligacjach powstają z chwilą dokonania odpowiedniego zapisu w ewidencji i przysługują osobie wskazanej w ewidencji jako posiadacz tych obligacji (art. 5a ust. 2). Umowa zobowiązująca do przeniesienia praw z obligacji niemających formy dokumentu przenosi te prawa z chwilą dokonania w ewidencji zapisu wskazującego osobę nabywcę i liczbę nabytych obligacji (art. 5a ust. 4). Przejście na nabywcę praw z obligacji następuje zatem dopiero w chwili dokonania odpowiedniego zapisu w formie elektronicznej.
- ²⁵ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 stycznia 2013 r., III SA/GI 1631/12.
- ²⁶ IBPP4/443-162/12/PH.
- ²⁷ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, tekst jednolity Dz.U. z 2017 r. poz. 2204 ze zm.
- ²⁸ Dz. Urz. UE L 9 z 14.01.2009, s. 12, ze zm., dalej „dyrektywa 2008/118/WE”.
- ²⁹ Na marginesie należy dodać, że zwolnieniem przewidzianym w art. 31a ust. 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. objęto przy tym straty wyrobów węglowych nabytych w ramach zwolnienia określonego w przepisie art. 31a ust. 1, powstałe u finalnego nabywcy węglowego, jeżeli w wyniku kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego albo postępowania podatkowego nie ustalono, że nastąpiło użycie tych wyrobów do celów innych niż określone w powołanych przepisach.
- ³⁰ Zgodnie z art. 30 ust. 3 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. zwalnia się od akcyzy ubytki wyrobów akcyzowych powstałe wskutek zdarzenia losowego lub siły wyższej, pod warunkiem że podatnik wykaże zaistnienie okoliczności uprawniających do zwolnienia. W myśl art. 30 ust. 4 zwalnia się zaś od akcyzy ubytki wyrobów akcyzowych do wysokości ustalonej dla danego podmiotu przez właściwego naczelnika urzędu celnego na podstawie art. 85 ust. 1 pkt 1 albo ust. 2 pkt 1 lit. a. Jeśli zatem ubytki powstały wskutek zdarzenia losowego lub siły wyższej, wówczas będą opodatkowane tylko w razie braku prawidłowego udokumentowania danego zdarzenia.
- ³¹ 2461-IBPP4.4513.30.2017.1.MK, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=501961>, dostęp: 27 marca 2019 r.
- ³² Zob. wnioski wynikające z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 marca 2017 r., 2461-IBPP4.4513.30.2017.1.MK.
- ³³ IPPP3/443-202/09-2/SM.
- ³⁴ Dz.U. poz. 1697.

E-Składka – bilans pierwszego roku funkcjonowania

W dniu 1 stycznia 2019 r. minął rok od wejścia w życie e-Składki, czyli rozwiązania pozwalającego płatnikom opłacać wszystkie składki na ubezpieczenia społeczne na jeden numer konta (tzw. NRS), zamiast – jak wcześniej – wносить kilka odrębnych wpłat na poszczególne rodzaje zobowiązań wobec ZUS, każde na osobne konto. Jeden numer rachunku ułatwia przede wszystkim procedurę opłacania należności z tytułu obowiązkowych i dobrowolnych ubezpieczeń społecznych, upraszcza ją i pozwala na szybkie uporządkowanie stanu indywidualnych kont. E-Składka – jak zakładali jej pomysłodawcy – przyczynia się też do zmniejszenia liczby błędnie dokonywanych wpłat i stopniowego ograniczania zaległości składkowych płatników. Zasady rozliczania wpłat w ZUS i powiązane z nimi możliwości regulowania zaległości zatrzymują też narastanie odsetek za opóźnienia w opłacaniu składek. Zestawienie danych liczbowych po 12 miesiącach funkcjonowania e-Składki wskazuje na sukces rozwiązania w odniesieniu do wszystkich interesariuszy.

E-Składka to mechanizm, który – stopniowo przygotowywany w 2017 r. – w pełni działa od początku stycznia 2018 r.

Dzięki e-Składce płatnicy zyskali możliwość wpłacania składek ubezpieczeniowych na przypisany im indywidualny numer rachunku składkowego (tzw. NRS), a ZUS rozlicza wpłaty, tj. dzieli je na poszczególne rodzaje funduszy, poczynając od najstarszej należności.

Wejście w życie e-Składki zostało poprzedzone szkoleniami dla pracowników ZUS. Równolegle prowadzone były też działania na rzecz jak najszerszego informowania płatników o planowanych zmianach.

JEDNO KONTO

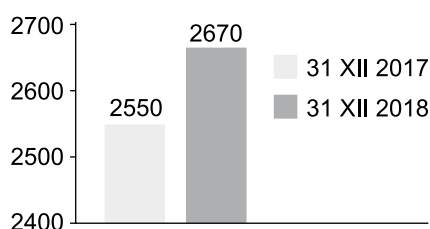
Jeszcze w 2017 r. każdy płatnik otrzymał informację o indywidualnym numerze rachunku składkowego, a od 1 stycznia 2018 r. ZUS już na bieżąco informuje płatników o nadanych im numerach rachunków. W minionym roku wysłanych zostało ponad 467 tys. listów z informacją o NRS (pierwszorazowych i powtórnych); ponadto 190 tys. informacji o numerach kont płatnicy otrzymali w salach obsługi klientów, w trakcie wizyt w oddziałach Zakładu.

WIĘCEJ PŁATNIKÓW – WYŻSZE WPŁYWY

Już po pierwszych dniach obowiązywania nowych zasad opłacania i rozliczania składek można było zauważyć efekty ich działania. Tylko 2 stycznia 2018 r. 34 tys. płatników dokonało 36 tys. wpłat na łączną kwotę 67 mln zł.

Porównanie liczby płatników z ostatniego dnia roku 2017 i 2018 wykazało wzrost o 120 tys.

Wykres 1.
Liczba płatników według stanu w ostatnim dniu roku 2017 i 2018 (w tys.)



Źródło: ZUS, *Raport z wdrożenia projektu e-Składka*, Warszawa 2019.

W 2018 r. przeciętnie miesięcznie wpływało do ZUS 2,534 mln wpłat przekazywanych przez 2,310 mln płatników. Oznacza to, że przy średniej liczbie kont aktywnych płatników, wynoszącej w 2018 r. ponad 2,5 mln, ich udział w ogólnej liczbie kont zwiększył się z 86% w 2017 r. do 90% w IV kwartale 2018 r.

Wzrost liczby wpłat przełożył się wyraźnie na wielkość środków finansowych wpływających na konta. Ich łączna wartość była w 2018 r. o prawie 20 mld zł wyższa od łącznej kwoty wpłat dokonanych przez płatników składek w 2017 r.

MNIEJ BŁĘDÓW

Zmiana zasad opłacania składek w bardzo istotny sposób ograniczyła wpływ do ZUS wpłat, których błędny opis uniemożliwiał przyporządkowanie do konta płatnika. Przed wejściem w życie e-Składki był to problem o dużej

skali. Od początku 2018 r. do ZUS wpłynęło 346 wpłat z błędami w NRS, czyli średnio 29 błędnych wpłat miesięcznie. Jeśli porówna się dane z roku 2017 i 2018, to nastąpił spadek wpłat błędnych o 99,9%, gdyż w 2017 r. takich wpłat było 271,7 tys. Obecnie błędna wpłata na NRS jest bezzwłocznie zwracana nadawcy, tak aby mógł ją ponownie i poprawnie przekazać na właściwy numer rachunku. Błędy te są najczęściej jednorazową pomyłką.

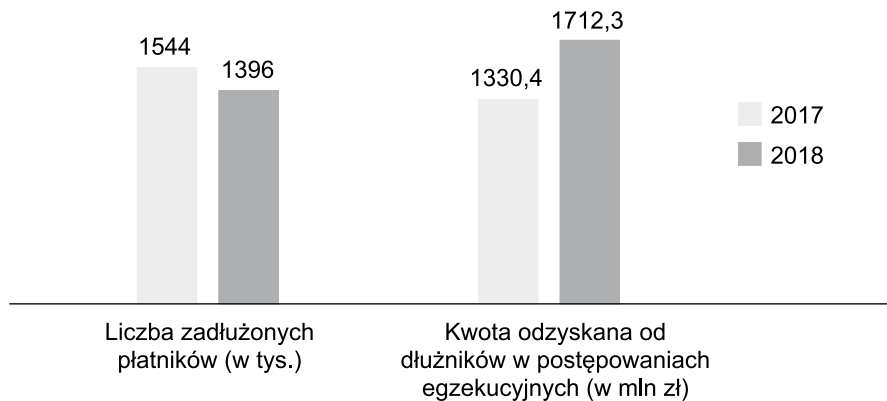
MNIEJ ZALEGŁOŚCI. ŁATWIEJSZA SPŁATA ZADŁUŻENIA

W pierwszej dekadzie stycznia 2018 r. około 11% kwoty wpłaconych składek rozliczonych zostało na najstarsze należności. Jednocześnie spadła o 80 tys. liczba aktywnych płatników z zadłużeniem, których na koniec grudnia 2017 r. było 582 tys., a na koniec grudnia 2018 r. – 502 tys.

W okresie od 31 grudnia 2017 r. do 31 grudnia 2018 r. liczba płatników z zaległościami obniżyła się o 9,6% – z 1,544 do 1,396 mln osób. Z postępowań egzekucyjnych przeprowadzonych wobec dłużników w 2017 r. uzyskano kwotę 1,330 mld zł, a w 2018 r. po uporządkowaniu kont płatników dzięki zasadom e-Składki – 1,712 mld zł (wzrost o 7,8%).

Wprowadzenie zasady rozliczania wpłat od najstarszej należności spowodowało szczególnie istotne zmniejszenie zaległości na kontach płatników opłacających składki za samych siebie (czyli prowadzących jednoosobową działalność gospodarczą). W 2018 r. dzięki zastosowaniu e-Składki zadłuże-

Wykres 2. Liczba zadłużonych płatników i kwota odzyskanego zadłużenia w roku 2017 i 2018



Źródło: ZUS, *Raport z wdrożenia projektu e-Składka*, Warszawa 2019.

nie tej grupy płatników z tytułu składek do ZUS w latach 1999-2017 spadło o 708 mln zł (z kwoty 4,168 mld zł w styczniu 2018 r. do 3,460 mld zł na koniec grudnia 2018 r.).

Mniejsze zadłużenie to rezultat zarówno spłacania długów, jak i podejmowanych przez ZUS – na wniosek dłuż-

ników – decyzji o umorzeniu należności oraz kontynuowania odpisywania należności przedawnionych, szczególnie na kontach nieaktywnych. Wpływ na spadek miały również wpłaty uzyskane w ramach zawartych układów ratalnych, w wyniku wdrożonej egzekucji, czy też wpłaty dokonane na podstawie przeka-

zywanych płatnikom informacji o stanie rozliczeń na koncie.

Trzeba dodać, że po raz pierwszy w historii wszyscy płatnicy otrzymali informację z Zakładu o stanie ich konta. Na koniec grudnia 2018 r. przeszło milion firm miało ponad 2,5 mld zł nadpłat, które powstały po weryfikacji rozliczeń z ZUS czy wyrokach sądów, a 520 tys. firm miało ponad 14 mld zł zaległości.

W ciągu roku pełnego funkcjonowania e-Składka przyniosła różnorodne pozytywne rezultaty. Korzyści odnoszą zarówno płatnicy, jak i budżet państwa. Wdrożone zmiany otwierają także przed ZUS nowe możliwości dalszego rozwijania usług świadczonych dla płatników. Planowane jest m.in. udostępnienie aplikacji mobilnej czy usługi *pay-by-link*, która polega na możliwości wykonywania szybkich i wygodnych przelewów online.

Publikacja przygotowana na podstawie materiałów ZUS. Wszystkie prawa zastrzeżone

Pracownicze plany kapitałowe a podatek dochodowy i składki na ubezpieczenia społeczne

Krystian Lewecki

Radca prawny, współpracownik Instytutu Studiów Podatkowych

Opodatkowanie wpłat na pracownicze plany kapitałowe (PPK) i wypłat z PPK. Składka pracodawcy stanowi przychód pracownika skutkujący opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób fizycznych. W związku z tym pracodawca potrąca z wypłaty zaliczkę na podatek również od równowartości jęgo składki na PPK.

I. OPODATKOWANIE WPLĄT I WYPŁĄT

Składka pracodawcy – wbrew pierwotnym sugestiom na etapie prac legislacyjnych – stanowi przychód pracownika niewyłączony z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Pracodawca jest zobowiązany uwzględnić ten przychód przy obliczaniu i pobieraniu zaliczki na ten podatek.

Opodatkowanie stawką 19% u źródła:

1) dochód uczestnika PPK uzyskany w związku z wypłatą dokonaną na podstawie art. 98 ustawy z dnia

4 października 2018 r. o pracowniczych planach kapitałowych¹ (wypłata na wkład własny) – w zakresie, w jakim uczestnik pracowniczego planu kapitałowego nie dokonał zwrotu wypłaconych środków w terminie wynikającym z umowy zawartej z wybraną instytucją finansową;

2) dochód uczestnika PPK uzyskany z tytułu wypłaty środków, o których mowa w art. 99 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 4 października 2018 r. – jeżeli wypłata będzie wypłacana w mniejszej liczbie rat niż 120 mie-

sięcznych rat, albo z tytułu wypłaty jednorazowej – w przypadku określonym w art. 99 ust. 2 tej ustawy (wypłata jednorazowa jest możliwa, jeżeli rata miesięczna miałaby być niższa niż 50 zł);

3) dochód małżonka lub byłego małżonka uczestnika PPK z tytułu zwrotu dokonanego na podstawie art. 80 ust. 2 ustawy z dnia 4 października 2018 r. (podział majątku – natychmiastowa wypłata bez czekania dla osób do 60. roku życia);

4) dochód uczestnika PPK uzyskany z tytułu zwrotu zgromadzonych środ-

ków dokonanego na podstawie art. 105 ustawy z dnia 4 października 2018 r. (przy rezygnacji z uczestnictwa w PPK).

II. KIEDY MAMY DO CZYNNIENIA ZE ZWOLNIENIEM?

Wpłaty finansowane przez państwo z Funduszu Pracy są zwolnione z opodatkowania. Do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych² wprowadzono zwolnienie przedmiotowe dla kwoty dopłat rocznych (240 zł) i wpłat powitalnych do PPK (jednorazowe 250 zł) (art. 21 ust. 1 pkt 47f).

Zgodnie z art. 85 ust. 4 ustawy z dnia 4 października 2018 r. na wniosek małżonka zmarłego uczestnika PPK zwrot środków zgromadzonych na rachunku PPK, przypadających temu małżonkowi, następuje w formie pieniężnej. Zwrot dokonywany jest w terminie 3 miesięcy od dnia przedstawienia dowodu, że środki zgromadzone na rachunku PPK zmarłego uczestnika PPK przypadły temu małżonkowi. W takim wypadku zwrot jest zwolniony z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 47g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.

Zwolnione z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 58c i 58d tej ustawy są również dochody z tytułu uczestnictwa w PPK, w rozumieniu ustawy z dnia 4 października 2018 r., w związku z:

- 1) gromadzeniem środków na rachunku w PPK przez uczestnika pracowniczego planu kapitałowego;
- 2) wypłatą środków zgromadzonych w PPK, w przypadkach określonych w art. 97 ust. 1 ustawy z dnia 4 października 2018 r. (po ukończeniu 60. roku życia, wcześniej na pokrycie wkładu własnego, w przypadku poważnego zachorowania);
- 4) wypłatą transferową środków zgromadzonych w PPK;
- 5) wypłatą z rachunku terminowej lokaty oszczędnościowej lub rachunku lokaty terminowej, o których mowa w art. 80 ust. 2 i art. 102 ust. 3 ustawy z dnia 4 października 2018 r. (wypłata środków uzyskanych z PPK przez byłego małżonka w wyniku podziału majątku po rozwodzie, **pod warunkiem że nastąpi po osiągnięciu 60. roku życia**).

III. PPK A KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW

Wydatki na PPK stanowią koszty uzyskania przychodów dla pracodawcy:

- 1) zgodnie z art. 15 ust. 1da ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³ kosztami uzyskania przychodów są również wydatki poniesione przez podmiot zatrudniający na zapewnienie prawidłowej realizacji obowiązków wynikających z ustawy z dnia 4 października 2018 r., z zastrzeżeniem ust. 4ga;
- 2) zgodnie z art. 15 ust. 4g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 i 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., oraz zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakład pracy, z zastrzeżeniem ust. 4ga, stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który są należne, pod warunkiem że zostały wypłacone lub postawione do dyspozycji w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony;
- 3) zgodnie z art. 15 ust. 4ga ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. wpłaty dokonywane do PPK, o których mowa w ustawie z dnia 4 października 2018 r., z zastrzeżeniem art. 16 ust. 1 pkt 40a, w części finansowanej przez podmiot zatrudniający w rozumieniu tej ustawy, stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który są one należne, pod warunkiem że zostaną opłacone w terminie wynikającym z przepisów tej ustawy.

IV. CZY SKŁADKI NA PPK SĄ ODPROWADZANE W OKRESIE POBIERANIA ZASIŁKÓW CHOROBY I MACIERZYŃSKIEGO ORAZ W OKRESIE URLOPU WYCHOWAWCZEGO LUB BEZPŁATNEGO?

Składki nie są pobierane za osoby przebywające na urlopie wychowawczym oraz pobierające zasiłek macierzyński lub zasiłek w wysokości zasiłku macierzyńskiego (art. 2 ust. 1 pkt 40 ustawy z dnia 4 października 2018 r.).

Pracownikowi pobierającemu zasiłek chorobowy składki na PPK również

nie będą naliczane. Podstawę do naliczenia tych składek stanowi bowiem podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, a od osób przebywających na zasiłku chorobowym nie odprowadza się składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.

V. OBOWIĄZKI PRACODAWCY, O KTÓRYCH NIE WOLNO ZAPOMINAĆ

1. Obowiązek podpisania umowy o prowadzenie PPK

Jeżeli podmiot zatrudniający (pracodawca) zatrudnia przynajmniej jedną osobę, musi zawrzeć umowę o prowadzenie PPK. Musi tego dokonać nie później niż 10 dni roboczych przed podpisaniem umowy o prowadzenie PPK z osobą zatrudnioną (art. 7 ust. 1 i art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 4 października 2018 r.). W przypadku zatrudnienia nowego pracownika pracodawca jest zobowiązany do podpisania umowy o prowadzenie PPK w imieniu i na rzecz tej osoby (w praktyce – umieszczenie na liście stanowiącej załącznik do zawartej wcześniej umowy) nie później niż do 10. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym upłynął termin 3 miesięcy zatrudnienia, chyba że osoba zatrudniona zadeklaruje przed upływem tego terminu niedokonywanie wpłat do PPK na podstawie deklaracji, złożonej w formie pisemnej pracodawcy, albo przestanie być pracownikiem (art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 4 października 2018 r.).

2. Obowiązek zawarcia umowy o zarządzanie PPK

Jeżeli przy zakładzie pracy działa zakładowa organizacja związkowa, podmiot zatrudniający musi w porozumieniu z nią wybrać najlepszą instytucję finansową na podstawie:

- 1) oceny warunków zarządzania środkami;
- 2) efektywności zarządzania aktywami;
- 3) doświadczenia w zarządzaniu funduszami inwestycyjnymi;
- 4) najlepiej rozumianego interesu zatrudnionych.

W przypadku braku organizacji związkowych podmiot zatrudniający wybiera instytucję z delegacją pracowników wybranych w trybie zwyczajowym

dla danej firmy (art. 7 ust. 3 i art. 7 ust. 4 ustawy z dnia 4 października 2018 r.).

3. Obowiązek naliczenia i odprowadzenia składek

Pracodawca zobowiązany jest do obliczania, pobierania i dokonywania wpłat do wybranej instytucji finansowej. Wpłaty należy dokonywać do 15. dnia każdego miesiąca (art. 28 ustawy z dnia 4 października 2018 r.).

4. Obowiązki informacyjne względem uczestników i wybranej instytucji finansowej

Obowiązki informacyjne względem uczestnika PPK:

- 1) informowanie osób zatrudnionych o warunkach uczestnictwa w PPK (art. 14 ust. 4 ustawy z dnia 4 października 2018 r.);
- 2) co 4 lata, w terminie do ostatniego dnia lutego danego roku, informowanie przez pracodawcę uczestnika PPK, który złożył deklarację o rezygnacji, o ponownym dokonywaniu wpłat, chyba że osoba ponownie złoży deklarację (art. 23 ust. 5 ustawy z dnia 4 października 2018 r.).

Obowiązki informacyjne względem instytucji finansowej:

- 1) informowanie o złożeniu deklaracji o rezygnacji przez uczestnika PPK (art. 23 ust. 3 ustawy z dnia 4 października 2018 r.);
- 2) informowanie o ponownym dokonywaniu wpłat za uczestnika PPK

(art. 23 ust. 7 ustawy z dnia 4 października 2018 r.).

VI. PRACOWNICZE PLANY KAPITAŁOWE A PRACOWNICZE PROGRAMY EMERYTALNE (PPE) – JAKIE SĄ RÓŻNICE?

Jeśli miesięczne wynagrodzenie pracownika wynosi np. 10 000 zł brutto, to przed wprowadzeniem PPK firma ponosi koszty **10 000 zł** z tytułu wynagrodzenia brutto oraz dodatkowo **2048 zł** z tytułu składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe, Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych. Łącznie koszty zatrudnienia pracownika wynoszą zatem **12 198 zł** (10 000 + 2048 zł).

Po wprowadzeniu PPK firma odprowadza dodatkowo 1,5% wynagrodzenia pracownika brutto, tj. **150 zł** (10 000 zł × 1,5%); pracodawca ma także możliwość odprowadzenia dodatkowej składki w wysokości do 2,5%. Te 150 zł pracodawca będzie mógł ująć jako koszty obniżające dochód do opodatkowania. Dodatkowe obciążenie pracodawcy wyniesie w takim przypadku 81% tego, co wpłacił na PPK, czyli około 122 zł (150 zł × 81%), przy założeniu, że pracodawca jest osobą prawną płacącą podatek dochodowy według stawki 19%.

Kwota składki na PPK nie jest uwzględniana w podstawie naliczania składek ZUS.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 15 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o pracowniczych programach emerytalnych⁴ przez wynagrodzenie, od którego należy naliczać składki na PPE, należy rozumieć podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe uczestnika w rozumieniu ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych⁵, **bez stosowania ograniczenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 tej ustawy.**

Ustawa z dnia 4 października 2018 r. odwołuje się natomiast do podstawy wymiaru składki bez wyłączenia stosowania art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. **Stąd należy wnioskować, że po osiągnięciu kwoty odpowiadającej trzydziestokrotności prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej na dany rok składki na PPK nie powinny być pobierane.** Tak wynika z literalnej wykładni przepisów.

Przypisy:

- ¹ Dz.U. poz. 2215, dalej „ustawa z dnia 4 października 2018 r.”.
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1509 ze zm., dalej „ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.”.
- ³ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm., dalej „ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.”.
- ⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2016 r. poz. 1449 ze zm.
- ⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 300 ze zm., dalej „ustawa z dnia 13 października 1998 r.”.

Umorzenie zaległości z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne

Marek Zagórski

Starszy konsultant podatkowy, pracownik Instytutu Studiów Podatkowych

W niniejszym artykule autor przedstawia wyrok WSA w Krakowie z dnia 6 marca 2019 r.¹, dotyczący wykładni przesłanek warunkujących możliwość umorzenia zaległości z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne w świetle przepisów ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych².

Spór w niniejszej sprawie dotyczył kontroli przez WSA legalności decyzji ZUS odmawiającej umorzenia należności z tytułu nieopłaconych składek osoby ubezpieczonej będącej równo-

cześnie płatnikiem tych składek. Podstawę analizy zasadności żądania strony o umorzenie należności z powyższego tytułu stanowiły regulacje art. 28 ust. 1, 2, 3 i 3a ustawy z dnia

13 października 1998 r. w związku z § 3 ust. 1 rozporządzenia Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 31 lipca 2003 r. w sprawie szczegółowych zasad umarzania na-

leżności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne³.

W art. 28 ust. 1 przywołanej ustawy ustawodawca przewidział możliwość umarzania składek na ubezpieczenia społeczne w całości lub w części, lecz tylko w razie wykazania ich całkowitej nieściągalności (art. 28 ust. 2) lub na szczególnych warunkach w przypadku ubezpieczonych będących jednocześnie płatnikami składek, określonych w ww. rozporządzeniu.

Zgodnie z art. 28 ust. 3 ustawy z dnia 13 października 1998 r. całkowita nieściągalność składek, o której mowa w art. 28 ust. 2, zachodzi, gdy:

- 1) dłużnik zmarł i nie pozostawił żadnego majątku lub pozostawił ruchomości niepodlegające egzekucji na podstawie odrębnych przepisów albo pozostawił przedmioty codziennego użytku domowego, których wartość nie przekracza kwoty stanowiącej trzykrotność przeciętnego wynagrodzenia, i jednocześnie brak jest następców prawnych oraz nie ma możliwości przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie;
- 2) sąd oddalił wniosek o ogłoszenie upadłości dłużnika lub umorzył postępowanie upadłościowe z przyczyn, o których mowa w art. 13 i art. 361 pkt 1 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe⁴;
- 3) nastąpiło zaprzestanie prowadzenia działalności przy jednoczesnym braku majątku, z którego można egzekwować należności, następców prawnych, możliwości przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej⁵;
- 4) nie nastąpiło zaspokojenie należności w zakończonym postępowaniu likwidacyjnym;
- 5) wysokość nieopłaconej składki nie przekracza kwoty kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym;
- 6) naczelnik urzędu skarbowego lub komornik sądowy stwierdził brak majątku, z którego można prowadzić egzekucję;
- 7) jest oczywiste, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwot przekraczających wydatki egzekucyjne.

Powyższe wyczerpanie jest wyczerpujące, tj. stanowi zamknięty katalog sytuacji, w których można uznać, że

zaistniała całkowita nieściągalność należności z tytułu składek i dopiero wystąpienie którejkolwiek z przesłanek określonych w tym przepisie daje potencjalną możliwość umorzenia tych należności.

Z kolei w art. 28 ust. 3a ustawy z dnia 13 października 1998 r. przewidziano, że należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne ubezpieczonych będących równocześnie płatnikami składek na te ubezpieczenia mogą być w uzasadnionych przypadkach umarzane pomimo braku ich całkowitej nieściągalności. Szczegółowe zasady umarzania określone zostały w rozporządzeniu z dnia 31 lipca 2003 r. W świetle przepisów tego rozporządzenia ZUS może umorzyć należności z tytułu składek, jeżeli zobowiązany wykaże, że ze względu na stan majątkowy i sytuację rodzinną nie jest w stanie opłacić tych należności, ponieważ pociągnęłoby to zbyt ciężkie skutki dla zobowiązanego i jego rodziny, w szczególności w przypadku:

- 1) gdy opłacenie należności z tytułu składek pozbawiłoby zobowiązanego i jego rodzinę możliwości zaspokojenia niezbędnych potrzeb życiowych;
- 2) poniesienia strat materialnych w wyniku klęski żywiołowej lub innego nadzwyczajnego zdarzenia, powodujących, że opłacenie należności z tytułu składek mogłoby pozbawić zobowiązanego możliwości dalszego prowadzenia działalności;
- 3) przewlekłej choroby zobowiązanego lub konieczności sprawowania opieki nad przewlekle chorym członkiem rodziny, pozbawiającej zobowiązanego możliwości uzyskiwania dochodu umożliwiającego opłacenie należności.

Przytoczone powyżej regulacje wskazują, że decyzja ZUS w przedmiocie umorzenia należności z tytułu składek ma charakter uznaniowy, co oznacza, że organ – jeśli zaistnieje choćby jedna z przesłanek – może, ale nie musi umorzyć tych należności. Rozstrzygnięcie nie może mieć jednak charakteru dowolnego, lecz musi być wynikiem wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy zgodnie z art. 7 k.p.a.⁶, wszechstronnego zebrania oraz rozpatrzenia w sposób wyczerpujący materiału dowodowego (art. 77 § 1 k.p.a.) oraz jego oceny (art. 80 k.p.a.), co powinno znaleźć

wyraz w uzasadnieniu decyzji odpowiadającym wymogom art. 107 § 3 k.p.a. Dowolność tę wyklucza również brzmienie art. 6 k.p.a., w myśl którego organy administracji publicznej działają na podstawie przepisów prawa.

W takich przypadkach, gdy ustawodawca daje organowi możliwość rozstrzygnięcia sprawy na zasadzie uznania, sądowa kontrola decyzji dotyczy zarówno wykładni prawa materialnego, jak i właściwego przeprowadzenia postępowania dowodowego, uwzględniającego wynikające z przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego reguły dowodzenia, kompletność materiału dowodowego oraz jego ocenę.

Z kolei wedle art. 107 § 1 zdanie pierwsze k.p.a. decyzja powinna zawierać m.in. powołanie podstawy prawnej, rozstrzygnięcie, uzasadnienie faktyczne i prawne, pouczenie, czy i w jakim trybie służy od niej odwołanie, podpis z podaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego osoby upoważnionej do wydania decyzji. Stosownie do § 3 tego przepisu uzasadnienie faktyczne decyzji powinno w szczególności zawierać wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, na których się oparł, oraz przyczyn, z których powodu innym dowodom odmówił wiarygodności i mocy dowodowej, a uzasadnienie prawne – wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji, z przytoczeniem przepisów prawa.

Konieczność właściwego uzasadnienia decyzji wiąże się z zawartą w art. 11 k.p.a. zasadą przekonywania, zgodnie z którą organ administracji jest zobowiązany do wyjaśnienia stronom zasadności przesłanek, którymi kierował się przy załatwieniu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania decyzji bez stosowania środków przymusu. Takim elementem decydującym o przekonaniu strony co do trafności rozstrzygnięcia, a zarazem przedstawiającym tok rozumowania organu, jest uzasadnienie decyzji, stanowiące jej integralną część. Zasada przekonywania nie zostanie natomiast zrealizowana, gdy organ pominięciem niektórych twierdzeń lub nie odniesie się do faktów istotnych dla danej sprawy. Wszelkie okoliczności i zarzuty strony, a zwłaszcza te, które mają znaczenie dla rozstrzygnięcia

sprawy, muszą być rzetelnie omówione i wnikliwie przeanalizowane przez organ rozpatrujący sprawę.

W ocenie WSA z przepisu art. 28 ust. 3 pkt 6 ustawy z dnia 13 października 1998 r. wynika, że to ZUS ma obowiązek samodzielnie ocenić przesłankę całkowitej nieściągalności w nim opisaną, porównując spodziewane koszty egzekucji (obliczane w części w proporcji do egzekwowanych kwot) z posiadanymi informacjami o majątku nadającym się do egzekucji. Dokonując powyższej samodzielnej oceny, organ winien mieć nadto na względzie, czy majątek zobowiązanego nadaje się w ogóle do egzekucji, jak również czy postępowanie egzekucyjne nie spowoduje ruiny finansowej i życiowej zobowiązanego i jego rodziny. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądowym, gdzie akcentuje się to, że przy ocenie decyzji ZUS należy zawsze brać pod uwagę, czy w wyniku egzekucji powstanie zagrożenie utraty przez dłużnika możliwości zaspokojenia podstawowych potrzeb bytowych⁷.

Przenosząc powyższe na realia omawianej sprawy, WSA podniósł kwestię, że z zaskarżonej decyzji, jak również z decyzji z dnia 12 kwietnia 2018 r. wynika, że organ rentowy nawet nie podjął próby dokonania powyższego rzetelnego szacunku, a jedynie ograniczył się do wskazania, że obecnie egzekucja jest nieskuteczna, nie stwierdził jednak całkowitej nieściągalności czy braku majątku. Organ *a priori* przyjął, że tym samym egzekucja pozwoli na ewentualne wyegzekwowanie zaległości. W stanie faktycznym niniejszej sprawy jest to stanowisko bezpodstawne. Organ ocenił także, że sytuacja skarżącej jest na tyle szczególna i uzasadniona wyjątkowymi okolicznościami, że zachodzi przesłanka określona w § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia z dnia 31 lipca 2003 r. W kontekście tych ustaleń ZUS nie wyjaśnił jednak, jakie potrzeby człowieka w świetle realiów życiowych i przysługującego mu konstytucyjnego prawa do poszanowania i ochrony godności (art. 30 Konstytucji RP⁸) uznano za niezbędne i jaką miarą te potrzeby szacowano. Nie wzięto również pod uwagę tego, że wspomniany przepis ustawy zasadniczej nakłada na władze publiczne obowiązek poszanowania i ochrony godności człowieka.

W ocenie WSA w kontekście przedstawionych okoliczności organ winien ponownie rozważyć, czy w sprawie nie zachodzi przesłanka umorzenia wskazana w § 3 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z dnia 31 lipca 2003 r., a więc, że ze względu na obecny stan majątkowy skarżąca nie jest w stanie opłacić należnych składek, ponieważ powodowałoby to dla niej zbyt ciężkie skutki, w tym pozbawiłoby ją możliwości zaspokojenia niezbędnych potrzeb życiowych. Sytuacja, w której zapłata zaległości powoduje konieczność sięgania przez zobowiązanego, pozbawionego możliwości zaspokojenia swoich niezbędnych potrzeb materialnych, do środków pomocy państwa, nie jest zgodna z interesem tego obywatela, jednocześnie nie jest również zgodna z interesem publicznym. Stan finansów ubezpieczeń społecznych nie może być reperowany kosztem ważnych interesów życiowych ubezpieczonych. Wobec tego dla oceny, czy przesłanka zaspokojenia niezbędnych potrzeb życiowych jest spełniona, wymagane jest ustalenie i ocena, czy dokonana przez organ analiza finansów skarżącej pozwala na przyjęcie, że w jej budżecie po uwzględnieniu stałych i koniecznych wydatków pozostaje kwota po zaspokojeniu niezbędnych potrzeb życiowych, która mogłaby służyć zaspokojeniu należności ZUS.

Dodatkowo WSA zauważył również, że organ rentowy nie zbadał także przesłanek zastosowania umorzenia należności składkowych i nie zindywidualizował sytuacji skarżącej w aspekcie istnienia jej ważnego interesu i sytuacji majątkowej, a jednocześnie przewlekłej choroby zobowiązanej, pozbawiającej ją możliwości uzyskiwania dochodu pozwalającego na opłacenie należności, czym naruszył art. 28 ust. 3a ustawy z dnia 13 października 1998 r., § 3 pkt 3 rozporządzenia z dnia 31 lipca 2003 r. oraz przepisy dotyczące postępowania, tj. art. 7, art. 77 § 1 i art. 107 k.p.a. Mimo że skarżąca rzeczywiście nie załączyła do wniosku żadnego zaświadczenia lub orzeczenia lekarskiego, które stwierdzałoby, że jej sytuacja zdrowotna uniemożliwiła jej uzyskanie środków niezbędnych do zaspokojenia podstawowych potrzeb życiowych i spłaty należności, to jednak sytuacja ta udokumentowana przez skarżącą w aktach sprawy pozostaje w bezpośrednim związku z możliwością podjęcia przez nią pracy, a w konsekwencji spłaty zadłużenia w ZUS.

Podsumowując, WSA dopatrył się naruszenia prawa materialnego w postaci dokonania błędnej wykładni art. 28 ust. 3 pkt 6 ustawy z dnia 13 października 1998 r., a także naruszenia wskazanych powyżej przepisów o postępowaniu. Naruszenia te miały wpływ na wynik sprawy. W postępowaniu uchybiono zasadom procedury administracyjnej, nakazującym dokładne wyjaśnienie stanu faktycznego przez wszechstronne rozważenie materiału dowodowego.

Przytaczając powyższe, WSA dopatrył się naruszenia prawa materialnego w postaci dokonania błędnej wykładni art. 28 ust. 3 pkt 6 ustawy z dnia 13 października 1998 r., a także naruszenia wskazanych powyżej przepisów o postępowaniu. Naruszenia te miały wpływ na wynik sprawy. W postępowaniu uchybiono zasadom procedury administracyjnej, nakazującym dokładne wyjaśnienie stanu faktycznego przez wszechstronne rozważenie materiału dowodowego.

Przypisy:

- ¹ I SA/Kr 900/18.
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 300 ze zm., dalej „ustawa z dnia 13 października 1998 r.”.
- ³ Dz.U. Nr 141, poz. 1365, dalej „rozporządzenie z dnia 31 lipca 2003 r.”.
- ⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 498.
- ⁵ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.
- ⁶ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2096 ze zm., dalej „Kodeks postępowania administracyjnego” lub „k.p.a.”.
- ⁷ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 5 stycznia 2012 r., I SA/OI 707/11; wyrok WSA w Krakowie z dnia 18 września 2014 r., I SA/Kr 1176/14.
- ⁸ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

Możliwość stwierdzenia podlegania przez ubezpieczonego ubezpieczeniom społecznym a przedawnienie

Mariusz Kuśmierczyk

Radca prawny, współpracownik Instytutu Studiów Podatkowych

Zgodnie z art. 24 ust. 4 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych¹ należności z tytułu składek ulegają przedawnieniu po upływie 5 lat, licząc od dnia, w którym stały się wymagalne, z zastrzeżeniem ust. 5-6. Pojawia się pytanie, czy istnieje możliwość stwierdzenia przez organ rentowy podlegania przez ubezpieczonego ubezpieczeniom społecznym w sytuacji, gdy należności z tytułu składek na te ubezpieczenia uległy przedawnieniu przed dniem wydania decyzji.

W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że wygasanie zobowiązań podatkowych na skutek przedawnienia oznacza, że pomimo niezaspokojenia wierzyciela stosunek zobowiązaniowy przestaje istnieć z mocy prawa. Dotyczy to nie tylko należności głównej, lecz również wszelkich roszczeń pieniężnych wierzyciela, a więc także tych, które powstały jako odsetki za zwłokę. Wraz z upływem terminu przedawnienia stosunek prawny zobowiązania podatkowego wygasa bez względu na to, czy dłużnik podatkowy powoła się na nie. Przedawnienie uwzględniane jest bowiem z urzędu². Po upływie terminu przedawnienia następuje wygaśnięcie prawa, co istotnie odróżnia przedawnienie na gruncie prawa administracyjnego od przedawnienia na gruncie prawa cywilnego, gdzie zobowiązanie – pomimo jego przedawnienia – nadal istnieje, a jedyną konsekwencją jest brak możliwości żądania jego wykonania przez wierzyciela, występuje zobowiązanie naturalne, które dłużnik może spełnić.

Konieczność zapewnienia stabilizacji stosunków ubezpieczenia społecznego, a w konsekwencji pewność obrotu prawnego wymaga stosowania instytucji przedawnienia w odniesieniu do ciężącego na płatniku obowiązku składkowego. Przedawnienie należności z tytułu składek ma przy tym w

prawie ubezpieczeń społecznych odmienny charakter prawny niż w prawie prywatnym, jest to bowiem przedawnienie o charakterze administracyjnym. Skoro przedawnienie składek nie powoduje przekształcenia zobowiązania w naturalne, jak w stosunkach cywilnoprawnych, lecz jego wygaśnięcie, to odpada podstawa świadczenia i nie jest możliwe zrzeczenie się korzystania z przedawnienia, a więc po stronie ZUS zachodzi brak tytułu prawnego do pobierania składek. Przedawnienie jest także cezurą czasową, poza którą niemożliwa staje się egzekucja zobowiązania, a dobrowolne uiszczenie zobowiązania skutkuje powstaniem nadpłaty³.

W świetle obowiązującej obecnie linii orzeczniczej kwestia przedawnienia należności składkowych nie ma wpływu na rozstrzygnięcie w zakresie podlegania przez ubezpieczonego ubezpieczeniom społecznym. Zarówno bowiem ustawa z dnia 13 października 1998 r., jak i inne akty prawne z dziedziny ubezpieczeń społecznych nie przewidują terminów na stwierdzenie obowiązku podlegania ubezpieczeniom społecznym, a zatem upływ czasu nie czyni niedopuszczalnym wydania przez organ rentowy decyzji w tym przedmiocie.

Powyższy problem był przedmiotem analizy Sądu Najwyższego, który w uchwale z dnia 9 czerwca 2016 r.

stwierdził, że: „Dopuszczalne jest ustalenie w decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych podlegania ubezpieczeniom: emerytalnemu, rentowym i wypadkowemu osoby wykonującej pracę na podstawie umowy zlecenia w sytuacji, gdy należności z tytułu składek na te ubezpieczenia uległy przedawnieniu przed wydaniem decyzji”⁴.

Przed podjęciem wspomnianej uchwały sądy zajmowały również odmiennie stanowisko w tej kwestii. Przykładowo Sąd Apelacyjny w Katowicach w wyroku z dnia 22 marca 2016 r. uznał, że: „W niniejszej sprawie decyzja stwierdzająca, że ubezpieczony podlegał obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym wydana została 10 grudnia 2014 roku, czyli już po upływie dziesięcioletniego okresu od momentu wymagalności składek za wskazane decyzją okresy, z których ostatni upływał 31 sierpnia 2004 roku.

W takiej sytuacji, organ rentowy nie ma możliwości dochodzenia od płatnika składek z tego tytułu, gdyż zobowiązanie składkowe wygasło. Z pewnością więc wydanie decyzji będącej przedmiotem sporu, nie służyło określeniu obowiązków płatnika polegających na opłaceniu składek na ubezpieczenia społeczne.

[...]

Stąd też, ewentualne stwierdzenie bezprzedmiotowości postępowania w

sprawie podlegania przez odwołującego ubezpieczeniom społecznym z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej, prowadzić musi do jego umorzenia przed organem rentowym (por. art. 105 § 1 k.p.a.⁵ w związku z art. 123 ustawy systemowej⁶) o ile w ramach badania przed tym organem nie okaże się, że część składek objęta całościową decyzją, nie podlega jeszcze przedawnieniu, wtedy organ winien wydać decyzję stwierdzającą w części przedawnienie i umorzenie postępowania, a w części stwierdzającą podleganie ubezpieczeniom, w zakresie nieprzedawnionym⁷.

Sąd Najwyższy w uzasadnieniu swego stanowiska przedstawionego w uchwale z dnia 9 czerwca 2016 r. zwrócił uwagę, że ustalenie istnienia w przeszłości obowiązku ubezpieczeń społecznych w sytuacji, gdy składki na te ubezpieczenia nie zostały zapłacone i się przedawniły, nie jest bezprzedmiotowe (zbędne). Potrzeba wydania takiej decyzji wynika przede wszystkim z uwzględnienia, że podleganie ubezpieczeniom społecznym – mimo nieopłacenia składek – ma (zawsze może mieć) istotne znaczenie dla realizacji interesów osoby ubezpieczonej. Tak więc względy funkcjonalne również przemawiają za potrzebą wydania decyzji stwierdzającej istnienie obowiązku podlegania ubezpieczeniom społecznym mimo przedawnienia należności z tytułu składek.

Taka konieczność nabiera szczególnego znaczenia zwłaszcza w odniesieniu do ubezpieczenia emerytalnego. Trzeba bowiem pamiętać, że w myśl art. 40 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. na koncie ubezpieczonego niebędącego płatnikiem składek organ rentowy ewidencjonuje (w szczególności) dane na temat zwaloryzowanej wysokości należnych składek na ubezpieczenie emerytalne. Nie ma przy tym wątpliwości, że „przedawniona” składka na to ubezpieczenie nie jest składką „wplaconą”. Ujawnienie na koncie ubezpieczonego składki emerytalnej „należnej”, choćby nie została „wplacona”, ma jednak ten skutek, że jej wysokość podlega uwzględnieniu przy obliczaniu wysokości emerytury dla ubezpieczonego urodzonego po dniu 31 grudnia 1948 r. (art. 25 ust. 1 ustawy z dnia 17 grudnia 1998 r.

o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych⁸). Gdyby więc przyjąć, że po upływie terminu przedawnienia organ rentowy nie może stwierdzić, iż składka na ubezpieczenie emerytalne nieopłacona przez płatnika za ubezpieczonego (przedawniona) była składką „należną”, to przekładałoby się to na wysokość przyszłej emerytury przysługującej ubezpieczonemu urodzonemu po dniu 31 grudnia 1948 r.

Tak więc dopuszczalność wydania przez organ rentowy decyzji potwierdzającej istnienie (nieistnienie) obowiązku ubezpieczeń społecznych w przypadku, gdy składki na te ubezpieczenia uległy przedawnieniu, jest poddyktowana przede wszystkim interesem ubezpieczonego, aby mogły zostać rozważone wszelkie wątpliwości co do jego sytuacji prawnoubezpieczeniowej. Prowadzone w tym kierunku postępowanie przed organem rentowym nie jest bezprzedmiotowe, a z tej perspektywy drugorzędne znaczenie ma ustalenie, czy składki zostały opłacone oraz czy są nieprzedawnione.

Sąd Najwyższy w ww. uchwale wskazał, że: „Przepis art. 83 ust. 1 ustawy o s.u.s. w żaden sposób nie nakłada ograniczeń czasowych do wydania przez organ rentowy deklaratoryjnej decyzji stwierdzającej istnienie (nieistnienie) obowiązku ubezpieczeń społecznych. Takich granic czasowych, poza którymi organowi rentowemu nie wolno byłoby już rozstrzygać o podleganiu (niepodleganiu) ubezpieczeniom społecznym, nie narzucają również inne przepisy ustawy o s.u.s., w szczególności jej art. 38. W oparciu o rezultaty wykładni językowej art. 83 ust. 1 oraz po dokonaniu całościowej analizy poszczególnych unormowań zawartych w rozdziałach 2-4 ustawy o s.u.s. (zatytułowanych kolejno «Zasady podlegania ubezpieczeniom społecznym», «Zasady ustalania składek na ubezpieczenia społeczne» i «Zgłoszenia do ubezpieczenia, prowadzenie kont i rejestrów oraz zasady rozliczania składek i zasiłków») można zatem uznać, że organ rentowy dysponuje nieograniczonym w czasie uprawnieniem do wydawania deklaratoryjnej decyzji stwierdzającej istnienie (nieistnienie) obowiązku ubezpieczeń społecznych. Z tego wynika zaś, że taka możliwość (uprawnienie) rozciąga się również na sytuację, w

której organ rentowy orzeka o podleganiu ubezpieczeniom społecznym w okresach wstecznych, w odniesieniu do których składki powinny być, a nie zostały uiszczone, a nadto w dacie wydawania decyzji o podleganiu ubezpieczeniom społecznym były już przedawnione (a więc, gdy zobowiązanie składkowe wygasło).

4. Za wnioskowaniem o nieistnieniu granic czasowych wyznaczających organowi rentowemu możliwość wydania decyzji stwierdzającej podleganie ubezpieczeniom społecznym przemawiają również argumenty wynikające z wykładni systemowej przepisów o organizacji ubezpieczeń społecznych. Analiza systemowa tych regulacji nakazuje bowiem rozróżnienie dwóch kategorii pojęciowych, to jest «obowiązku podlegania ubezpieczeniom społecznym» oraz «obowiązku zapłaty składek na ubezpieczenia społeczne». [...]

5. Z powyższego wynika, że należy odróżnić obowiązek podlegania ubezpieczeniom społecznym od obowiązku zapłaty składek na te ubezpieczenia, choć pozostają one ze sobą w określonej relacji. Trzeba przy tym zauważyć, że obowiązek podlegania ubezpieczeniom społecznym cechuje nadrzędność względem obowiązku zapłaty składek (obowiązku składkowego), zaś obowiązek składkowy ma charakter pochodny (wtórny) wobec obowiązku podlegania ubezpieczeniom⁹.

Analogiczne stanowisko Sąd Najwyższy zajął w uzasadnieniu wyroku z dnia 14 lutego 2017 r., w którym wskazał, że: „[...] całościowa analiza unormowań ustawy o s.u.s., zwłaszcza odnoszących się do przedawnienia składek, prowadzi do wniosku, iż przedawnieniu ulegają należności z tytułu składek oraz odsetki za zwłokę, koszty egzekucyjne, koszty upomnienia i dodatkowa opłata (art. 24 ust. 2 i 4 tej ustawy). «Przedawnia się» więc jedynie obowiązek składkowy (obowiązek płatniczy, którego treścią jest uiszczenie przez płatnika sumy pieniężnej na pokrycie wymagalnych zobowiązań składkowych). Nie ulega natomiast «przedawnieniu» stwierdzenie obowiązku podlegania ubezpieczeniom społecznym, bo nie przewiduje tego ani ustawa o s.u.s., ani inne akty prawne z dziedziny ubezpieczeń społecznych.

Wobec tego nie powinna budzić wątpliwości dopuszczalność wydania decyzji stwierdzającej (potwierdzającej) istnienie obowiązku podlegania ubezpieczeniom społecznym, nawet w odległej przeszłości, także po upływie terminu przedawnienia składek. Ewentualne trudności dowodowe w ustaleniu przez organ rentowy istnienia obowiązku ubezpieczeń społecznych po wielu latach (na przykład brak odpowiedniej dokumentacji ubezpieczeniowej) nie mogą stanowić prawnej przeszkody w wydaniu deklaratoryjnej decyzji ustalającej istnienie w przeszłości stosunku ubezpieczenia społecznego¹⁰.

Nawiązując do przytoczonego na wstępie poglądu dotyczącego wygasania zobowiązań podatkowych na skutek przedawnienia, należy odnotować, że Sąd Najwyższy odniósł się do tej kwestii w uchwale z dnia 9 czerwca 2016 r., tj. stwierdził, iż: „Prezentowana w orzecznictwie sądowoadministracyjnym wykładnia o niedopuszczalności postępowania zmierzającego do określenia zobowiązania podatkowego po jego wygaśnięciu wskutek przedawnienia, nie prowadzi do przyjęcia poglądu, że organ rentowy nie może wydać decyzji stwierdzającej podleganie ubezpieczeniom społecznym w okresach wstecznych, w odniesieniu do których nieopłacone składki na te ubezpieczenia uległy przedawnieniu. Przeniesienie na grunt prawa ubezpieczeń społecznych poglądu wyrażonego w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego o bezprzedmiotowości prowadzenia postępowania podatkowego po wygaśnięciu zobowiązania podatkowego, może polegać co najwyżej na przyjęciu, że po wygaśnięciu zobowiązania składkowego organ rentowy nie powinien prowadzić postępowania «wymiarowego», kończącego się wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania składkowego, bo to postępowanie byłoby oczywiście zbędne (bezzasadne). Wydanie przez organ rentowy decyzji «wymiarowej» po wygaśnięciu zobowiązania składkowego z powodu

przedawnienia, byłoby zbędne, bo na jej podstawie zobowiązanie składkowe nie mogłoby zostać wykonane. Wygaśnięcie zobowiązania, którego treścią jest zapłata składek, nie oznacza natomiast ustania (wygaśnięcia) obowiązku podlegania ubezpieczeniom społecznym¹¹.

W świetle ukształtowanej linii orzeczniczej, zapoczątkowanej uchwałą Sądu Najwyższego z dnia 9 czerwca 2016 r., dopuszczalne jest ustalenie w decyzji ZUS podlegania ubezpieczeniom: emerytalnemu, rentowym i wypadkowemu osoby wykonującej pracę na podstawie umowy zlecenia w sytuacji, gdy należności z tytułu składek na te ubezpieczenia uległy przedawnieniu przed wydaniem decyzji. Jednakże w uzasadnieniu tejże uchwały Sąd Najwyższy jednoznacznie stwierdził, że: „Przeciwko tezie o dopuszczalności wydania decyzji ustalającej obowiązek podlegania ubezpieczeniom społecznym w okresach, w odniesieniu do których składki uległy już przedawnieniu, nie świadczy argument, że płatnik (z uwagi na znaczny upływ czasu) może mieć trudności z przygotowaniem i dostarczeniem organowi rentowemu odpowiedniej dokumentacji ubezpieczeniowej (zwykłej lub korygującej). Nawet gdyby w konkretnych przypadkach takie komplikacje wystąpiły, to organ rentowy dysponuje odpowiednimi instrumentami prawnymi (np. określonymi w art. 48b ustawy o s.u.s.), za pomocą których jest w stanie samodzielnie określić przebieg sytuacji prawnoubezpieczeniowej osoby, co do której stwierdził obowiązek podlegania ubezpieczeniom społecznym¹².

Stosownie do wspomnianego art. 48b ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. ZUS może sporządzać z urzędu zgłoszenia do ubezpieczeń społecznych, zgłoszenia wyrejestrowania ubezpieczonego z ubezpieczeń społecznych, imienne raporty miesięczne, zgłoszenia płatnika składek, zgłoszenia wyrejestrowania płatnika składek, deklaracje rozliczeniowe oraz

dokumenty korygujące te dokumenty. ZUS może także korygować z urzędu błędy stwierdzone w wyliczonych powyżej dokumentach (ust. 2).

Na gruncie przedstawionych rozważań Sądu Najwyższego pojawia się problem dotyczący przypadku, gdy organ rentowy – mimo posiadania możliwości – zaniecha ustalenia sytuacji prawnoubezpieczeniowej danego ubezpieczonego przez okres kilkunastu lat, a następnie wyda decyzję w momencie, kiedy strona postępowania nie dysponuje już – z uwagi na brak obowiązku przechowywania – dokumentacją mogącą potwierdzić zasadność prezentowanego stanowiska, które zwykle różni się od stanowiska organu rentowego. Dominująca obecnie linia orzecznicza ułatwia bowiem organowi rentowemu arbitralne dokonywanie ustaleń w zakresie podlegania przez ubezpieczonego ubezpieczeniom społecznym w okresie, w którym należności z tytułu składek uległy przedawnieniu.

Przypisy:

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 300 ze zm., dalej „ustawa z dnia 13 października 1998 r.”.
- ² Wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 10 grudnia 2015 r., III AUa 1618/15.
- ³ Wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 12 września 2012 r., III AUa 283/12.
- ⁴ III UZP 8/16, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia3/iii%20uzp%208-16.pdf>, s. 1, dostęp: 23 marca 2019 r.
- ⁵ Tj. ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2096 ze zm.
- ⁶ Tj. ustawy z dnia 13 października 1998 r.
- ⁷ III AUa 1051/15, [http://orzeczenia.katowice.sa.gov.pl/content/\\$N/151500000001521_III_AUa_001051_2015_Uz_2016-03-22_001](http://orzeczenia.katowice.sa.gov.pl/content/$N/151500000001521_III_AUa_001051_2015_Uz_2016-03-22_001), dostęp: 23 marca 2019 r.
- ⁸ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1270 ze zm.
- ⁹ III UZP 8/16, dok. cyt., s. 10-11.
- ¹⁰ II UK 708/15, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia3/ii%20uk%20708-15-1.pdf>, s. 10-11, dostęp: 23 marca 2019 r.
- ¹¹ III UZP 8/16, dok. cyt., s. 14.
- ¹² Tamże, s. 16.

Ustalenie obowiązku podlegania ubezpieczeniom społecznym z tytułu wykonywanej umowy zlecenia

Malwina Sik

Prawnik, pracownik Instytutu Studiów Podatkowych

W artykule autorka przedstawia interpretację ZUS Oddział w Lublinie dotyczącą kwestii, czy żona przedsiębiorcy, który zawarł z nią umowę zlecenia, podlega ubezpieczeniom społecznym.

W dniu 21 stycznia 2019 r. do ZUS Oddział w Lublinie wpłynął wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów złożony przez przedsiębiorcę. Wniosek ten został uzupełniony w zakresie formalnym pismem z dnia 1 lutego 2019 r.

Wnioskodawca w opisie stanu faktycznego poinformował, że prowadzi jednoosobową działalność gospodarczą w zakresie usług geodezyjnych. Zatrudnia jednego pracownika na pełny etat. Prowadzi z żoną wspólne gospodarstwo domowe i nie mają rozdzielności majątkowej. Od listopada 2018 r. podpisał z żoną umowę zlecenia na prowadzenie księgowości (księga przychodów i rozchodów, rejestr VAT, deklaracja VAT-7, JPK, rozliczenia z ZUS).

Żona wnioskodawcy posiada wykształcenie wyższe księgowe oraz ukończyła odpowiednie kursy księgowo-
we. Nie uczestniczy w pozostałych pracach wykonywanych przez firmę męża. Jej praca ma charakter wtórny. Wykonuje obowiązki wynikające z prawa podatkowego oraz prowadzi rozliczenia z ZUS. Wykonywane obowiązki nie mają istotnego ciężaru gatunkowego, nie dotyczą działań bezpośrednio przynoszących przychód. Żona wnioskodawcy jako zleceniobiorca sama wybiera godziny i miejsce pracy. Nie pozostaje pod kierownictwem męża, nie podlega mu służbowo. Posiada odpowiednie pełnomocnictwa (ZUS, urząd skarbowy). Na powierzone obowiązki miesięcznie poświęca 15-20 godz. roboczych. Strony zawartej umowy zlecenia charakter pracy zleceniobiorcy uznają za okazjonalną pomoc, stanowiącą naturalną konsekwencję obo-

wiązku małżonków do wzajemnej pomocy dla dobra rodziny.

Wnioskodawca zadał następujące pytania:

- 1) czy z tytułu takiej umowy zlecenia zleceniobiorca może podlegać ubezpieczeniom społecznym?
- 2) czy z powodu prowadzenia wspólnego gospodarstwa domowego zleceniobiorca powinien wyłącznie podlegać ubezpieczeniom społecznym jako osoba współpracująca?
- 3) czy przyjęta interpretacja prawna jest prawidłowa?

W piśmie z dnia 1 lutego 2019 r., stanowiącym odpowiedź na wezwanie z dnia 31 stycznia 2019 r. do uzupełnienia braków formalnych wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej złożonego w dniu 21 stycznia 2019 r., wnioskodawca stwierdził, że jego intencją jest uzyskanie odpowiedzi, czy w przedstawionym stanie faktycznym żona może podlegać ubezpieczeniom społecznym z tytułu wykonywania umowy zlecenia. Zdaniem wnioskodawcy opisane we wniosku postępowanie jest prawidłowe.

Mając na uwadze treść wniosku oraz obowiązujące przepisy, ZUS Oddział w Lublinie w interpretacji z dnia 13 lutego 2019 r.¹ przypomniał na wstępie, że zgodnie z art. 34 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców² przedsiębiorca może złożyć do właściwego organu lub właściwej państwowej jednostki organizacyjnej wniosek o wydanie wyjaśnienia co do zakresu i sposobu stosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej oraz składek na ubezpiecze-

nia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie (interpretacja indywidualna). W myśl ust. 5 powołanego wyżej artykułu udzielenie interpretacji indywidualnej następuje w drodze decyzji ZUS. Jednocześnie stosownie do art. 83d ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych³ Zakład wydaje interpretacje indywidualne, o których mowa w art. 34 Prawa przedsiębiorców, w zakresie obowiązku podlegania ubezpieczeniom społecznym, zasad obliczania składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy, Solidarnościowy Fundusz Wsparcia Osób Niepełnosprawnych, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i Fundusz Emerytur Pomostowych oraz podstawy wymiaru tych składek.

Zagadnienia dotyczące podlegania ubezpieczeniom społecznym i obowiązku opłacania składek na te ubezpieczenia regulowane są w ustawie z dnia 13 października 1998 r. W art. 6 ust. 1 tej ustawy ustawodawca wskazał katalog podmiotów objętych obowiązkiem ubezpieczenia emerytalnego i ubezpieczeń rentowych. Wyliczenie zawarte w tym przepisie jest wyczerpujące i ma charakter zamknięty.

Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 4, art. 11 ust. 2 oraz art. 12 ust. 1 przywołanej ustawy obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu, rentowym i wypadkowemu podlegają osoby wykonujące pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym⁴ stosuje się przepisy dotyczące zlecenia, oraz osoby z

nimi współpracujące. Ubezpieczeniu chorobowemu zleceniobiorcy podlegają natomiast dobrowolnie na swój wniosek.

Z kolei w myśl art. 6 ust. 1 pkt 5 oraz art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu, rentowym i wypadkowemu podlegają osoby fizyczne, które na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej są osobami współpracującymi z osobami prowadzącymi pozarolniczą działalność gospodarczą. Ubezpieczeniu chorobowemu osoby współpracujące podlegają natomiast dobrowolnie na swój wniosek.

Stosownie do brzmienia art. 8 ust. 11 wspomnianej ustawy za osobą współpracującą z osobą prowadzącą pozarolniczą działalność uważa się małżonka, dzieci własne, dzieci drugiego małżonka i dzieci przysposobione, rodziców, macochę i ojczyma oraz osoby przysposabiające, jeżeli pozostają z nimi we wspólnym gospodarstwie domowym i współpracują przy prowadzeniu tej działalności.

Jednocześnie zgodnie z art. 8 ust. 2 powołanej ustawy, jeżeli pracownik spełnia kryteria określone dla osób współpracujących, dla celów ubezpieczeń społecznych jest traktowany jako osoba współpracująca.

Należy jednakże w tym miejscu zauważyć, że umowa zlecenia jest umową regulowaną przez przepisy Kodeksu cywilnego, o odmiennej charakterystyce prawnej od umowy o pracę, a w konsekwencji nie może być traktowana analogicznie.

W związku z powyższym osoba wykonująca pracę na podstawie umowy zlecenia, nawet jeżeli spełnia kryteria określone dla osób współpracujących, podlega ubezpieczeniom społecznym jako zleceniobiorca. Wykonywanie pracy na podstawie umowy zlecenia stanowi bowiem odrębny od współpracy przy prowadzeniu pozarolniczej działalności gospodarczej tytuł do ubezpieczeń społecznych, a jednocześnie w ustawie z dnia 13 października 1998 r. w odniesieniu do zleceniobiorców brak jest regulacji, która odpowiadałaby tej dotyczącej pracowników, zawartej w art. 8 ust. 2 tej ustawy.

Z przedstawionego we wniosku opisu stanu faktycznego wynika, że wnioskodawca zawarł z żoną umowę

zlecenia na świadczenie usług księgowych. Taka osoba dla celów ubezpieczeń społecznych nie będzie zatem traktowana jako osoba współpracująca, ale jako osoba wykonująca pracę na podstawie umowy zlecenia. W konsekwencji zleceniobiorca (tu: żona wnioskodawcy) od dnia oznaczonego w umowie jako dzień rozpoczęcia jej wykonywania do dnia rozwiązania lub wygaśnięcia tej umowy⁵ podlega obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu, rentowym i wypadkowemu⁶ oraz dobrowolnie ubezpieczeniu chorobowemu⁷.

Co do kwestii podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne osób wykonujących pracę na podstawie m.in. umowy zlecenia, to w myśl art. 18 ust. 1 i 3 oraz art. 20 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy z dnia 13 października 1998 r. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne dla zleceniobiorcy stanowi uzyskany przychód w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁸, jeżeli w umowie określono odpłatność za jej wykonywanie kwotowo, w kwotowej stawce godzinowej lub akordowej albo prowizyjnie.

Przychodami w rozumieniu ustawy z dnia 13 października 1998 r. są przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy, pracy nakładczej, służby, wykonywania mandatu posła lub senatora, wykonywania pracy w czasie odbywania kary pozbawienia wolności lub tymczasowego aresztowania, pobierania zasiłku dla bezrobotnych, świadczenia integracyjnego i stypendium wypłacanego bezrobotnym oraz stypendium sportowego, a także z tytułu pozarolniczej działalności oraz umowy agencyjnej lub umowy zlecenia, jak również z tytułu współpracy przy tej działalności lub współpracy przy wykonywaniu umowy⁹.

Zgodnie natomiast z art. 46 ust. 1 wspomnianej ustawy płatnik składek jest obowiązany według zasad wynikających z przepisów tej ustawy obliczać, potrącać z dochodów ubezpieczonych, rozliczać oraz opłacać należne składki za każdy miesiąc kalendarzowy.

Mając na uwadze powyższe, ZUS Oddział w Lublinie uznał za prawidłowe stanowisko wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 21 stycznia

2019 r. w sprawie podlegania jego żony, z którą zawarł on umowę zlecenia, ubezpieczeniom społecznym na zasadach właściwych dla zleceniobiorców. W konsekwencji na wnioskodawcy jako płatniku składek będzie ciążył obowiązek naliczenia i odprowadzenia składek na ubezpieczenia społeczne, tj. rozliczenia składek z tytułu zawartej umowy cywilnoprawnej, w której odpłatność za jej wykonywanie będzie określona kwotowo. Podsumowując, składki na ubezpieczenia społeczne ww. zleceniobiorcy płatnik składek będzie miał obowiązek naliczyć i odprowadzić od kwoty przychodu faktycznie osiągniętego w danym miesiącu kalendarzowym.

Jednocześnie ZUS podkreślił, że w trybie wydawania decyzji w sprawie wniosku o interpretację indywidualną przepisów na podstawie art. 34 Prawa przedsiębiorców nie prowadzi postępowania wyjaśniającego ani dowodowego, a opiera się jedynie na treści przedstawionego opisu stanu faktycznego, co nie wyklucza takiego postępowania w toku procedowania na zasadach ogólnych, nawet w przypadku gdy interpretacja została już wydana. W wydanej interpretacji indywidualnej Zakład wziął za podstawę twierdzenie wnioskodawcy, że umowa, którą zawarł z żoną, będzie miała charakter umowy zlecenia, a jednocześnie zwrócił uwagę na to, że wiążący charakter niniejszej decyzji ograniczony został jedynie do stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę. Powyższe oznacza, że to wnioskodawca ponosi odpowiedzialność za opisanie stanu faktycznego w sposób odmienny od rzeczywistego.

Przypisy:

- ¹ WPI/200000/43/85/2019.
- ² Dz.U. poz. 646 ze zm., dalej „Prawo przedsiębiorców”.
- ³ Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 300 ze zm., dalej „ustawa z dnia 13 października 1998 r.”.
- ⁴ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm., dalej „Kodeks cywilny”.
- ⁵ Art. 13 pkt 2 ustawy z dnia 13 października 1998 r.
- ⁶ Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 13 października 1998 r.
- ⁷ Zgodnie z art. 11 ust. 2 ustawy z dnia 13 października 1998 r.
- ⁸ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1509 ze zm.
- ⁹ Art. 4 pkt 9 ustawy z dnia 13 października 1998 r.

500+, czyli wóz przed koniem

dr Dariusz Maciej Grabowski

Adresatem tzw. piątki Jarosława Kaczyńskiego nie jest żadna z grup społecznych, które w największym stopniu odpowiadają za stan gospodarki i dynamikę jej zmian. Nie ma ani słowa o rolnikach i przedsiębiorcach. A przecież to oni organizują pracę milionów zatrudnionych, kształtują dochody większości społeczeństwa. W sposób bezpośredni jako podatnicy i pośredni jako pracodawcy wpływają na dochody budżetu państwa. Czyż nie jest niepokojące, a nawet zatrważające, że ogłaszając swój program, przywódca partii rządzącej pomija te dwa środowiska – przedsiębiorców i rolników.

Ponieważ to rok wyborów, fundowana jest „kielbasa wyborcza”. Ale to danie z reguły jednorazowe i przemijające. Prezes Jarosław Kaczyński serwuje deser dla wybranych. To już nie jest „kielbasa wyborcza”. To danie, które podawane będzie przez wiele lat. Pociągnie za sobą poważne konsekwencje dla dynamiki gospodarczej, struktury i świadomości społecznej oraz polityki.

Jak postrzegam 500+ na każde dziecko? **Z perspektywy budowania wspólnoty, pokoju i zgody społecznej rozwiązanie to uznać należy za błędne. Ono dzieli Polaków, ono ich skłóca, stygmatyzuje rodziny bezdzietne.** Należy natychmiast zadać pytanie: czy są grupy społeczne, nawet bardzo liczne, zasługujące na podobne uprzywilejowanie jak rodziny otrzymujące 500+? Odpowiedź narzuca się sama: niepełnosprawni, nauczyciele, służby mundurowe, urzędnicy, pielęgniarki, młodzi lekarze, emeryci i inni. Jeśli tak jest, a jest, to one też powinny przyjąć postawę „nam się należy” i upomnieć o pieniądze. Pamiętam naukę mojej mamy – „zgoda buduje, niezgoda rujnuje”.

Prezes PiS z całą mocą podkreślał, że rozwiązanie 500+ oznacza dawanie obywatelom wolności przez poprawę stanu zamożności. Słucham i przecie-

ram oczy ze zdumienia. **Wolność dla mnie to przede wszystkim swoboda wyboru. Czy mają swobodę wyboru osoby, które nie osiągają godziwych dochodów z pracy i są uzależniane, bez mała skazane, na socjalną jałmużnę?** Czyż dawanie im dodatków uznaniowych, niewynikających z wykonanej pracy, nie jest przyznaniem się rządzących do niezdolności zapewnienia godziwych zarobków? Czyż może być uznany za wolnego obywatel, który czeka na 500+? Czyż na tym polega godność, że nie można przyjść do domu jako mąż i ojciec i powiedzieć – „zarabiam tyle, że możemy żyć i spokojnie myśleć o przyszłości”? Jako przedsiębiorca od zawsze **apeluję do rządzących o podniesienie rocznej kwoty wolnej od opodatkowania do wysokości średniego wynagrodzenia miesięcznego pomnożonego przez liczbę miesięcy.** Taka powinna być doktryna ekonomiczna w państwie, w którym praca jest podstawowym i dominującym źródłem dochodu większości społeczeństwa.

Dla ekonomisty rozwiązanie 500+ od razu rodzi pytania. Kto poniesie koszty operacji? Kto na tym najwięcej zarobi? Jakie będą skutki w dłuższej perspektywie?

Na pewno zarobią banki. To za ich pośrednictwem będą rozdzielane ogromne środki. Jako ekonomista i polityk gospodarczy zapytam od razu, choć odpowiedź znam: czy w rozliczeniu za tak obfity napływ gotówki, który banki znakomicie pomnożą na swoją korzyść, ktoś z rządu negocjował z nimi chociażby obniżkę oprocentowania kredytów hipotecznych dla 2 mln polskich rodzin, które dziś są zadłużone na 20-30 lat? Odpowiedź brzmi – nikt. Powaga sytuacji polega na tym, że banki z powodu nadmiaru pieniędzy w ich dyspozycji i wysokiej zyskowności stracą motywację do udzielania kredytów inwestycyjnych przedsiębiorcom i rolnikom. W zupełności wystarczy im,

że otrzymujący 500+ z większą ochotą będą zaciągać kredyty konsumpcyjne i płacić wysokie odsetki. **Podkreślimy – mechanizm 500+ spowoduje ograniczenie kredytu inwestycyjnego, tak potrzebnego dziś polskim przedsiębiorcom i rolnikom.** Co gorsza, polska gospodarka znalazła się w paradoksalnej, bardzo niekorzystnej sytuacji, a mianowicie przy tempie wzrostu PKB 4-5% rocznie spadają inwestycje. Przedsiębiorcy nie znajdują uzasadnienia dla inwestowania mimo nawoływań rządu. Banki ze swej strony nie chcą kredytować inwestycji.

Na pewno zarobią też zagraniczne sieci handlowe. To one powinny bić brawo rządowi. Nic tak nie cieszy handlowca, jak informacja, że konsument o niskich i średnich dochodach, czyli taki, który nie oszczędza, lecz wydaje wszystkie pieniądze, a nawet zaciąga kredyt, licznie zjawia się na rynku. Dlatego sieci handlowe ze zwielokrotnioną determinacją podejmą działania promocyjne, reklamowe, mające na celu przyciągnięcie klientów. **To oznacza jednocześnie przyspieszoną eliminację z rynku polskich rodzinnych małych i średnich sklepów.** Już teraz ubywa ich rocznie ponad 10 tys. Dzięki polityce 500+ i dzięki zakazowi pracy w niedzielę proces ten będzie przyspieszał. Wielkie sieci handlowe płacą 0,06% podatku w stosunku do swoich przychodów. Fakt ten powinien wywoływać co najmniej wypieki wstydu na twarzach pracowników służb skarbowych i ministra finansów. Czy ktoś z Państwa coś takiego zauważył?

Trzecią grupą, która zarobi, są importerzy. W tym miejscu zajmę się tylko importerami samochodów używanych. W ubiegłym roku sprowadzonych zostało do Polski ponad milion używanych aut. Większość liczyła ponad 10 lat i były to najbardziej zatruwające środowisko samochody na ropę, często bez sprawnych katalizatorów. Jeśli przyjąć, że średni koszt importowanego samo-

chodu wynosił między 2 a 3 tys. euro, to otrzymamy kwotę około 9-14 mld zł. Tyle wydaliśmy na import starzyzny. Proszę porównać tę kwotę z wielkością wypłat na 500+ za rok 2018, która wyniosła około 24 mld zł. Możemy zatem śmiało powiedzieć, że pani minister Elżbiecie Rafalskiej należy się odznaczenie od niemieckiego przemysłu motoryzacyjnego za dobrze wykonaną robotę. Rozumiem, że polskie rodziny chcą mieć samochody. Ale jako ekonomista pytam: **czy importując starzyznę, doganiamy Europę, czy przeciwnie – coraz bardziej od niej odstajemy? Czy powinniśmy efektami naszej ciężkiej pracy napychać kieszenie głównie Niemcom?** Co na to polscy ekologowie, którzy jakoś nie chcą zauważyć, że w centrach miast (przykładem Warszawa) według szacunków stare samochody są w ponad 60% trucicielem powietrza. Polska już dawno powinna się zmobilizować i stworzyć własny przemysł motoryzacyjny.

Ogromna część wydatków z otrzymanych kwot 500+ zostanie przeznaczona nie tylko na towary z importu, ale

sfinansowanie wakacji i wyjazdów za granicę. Obawiam się, że ceny tych usług wzrosną. Obym był złym prorokiem, ale najprawdopodobniej bilans handlu zagranicznego gwałtownie się pogorszy m.in. na skutek zakupów z importu i wyjazdów zagranicznych.

Część ekonomistów uważa, że wydatki socjalne rządu nakręca koniunkturę. Uruchomiony zostanie mechanizm mnożnikowy – wydatki konsumpcyjne, czyli zwiększony popyt, spowodują wzrost produkcji i zatrudnienia w zakładach mających niewykorzystane moce wytwórcze. Uważam te nadzieje za płonne. Jedyne, z czym się mogę zgodzić, to, że duża część, może nawet około 20% wypłaconej kwoty, wróci w formie podatków pośrednich do budżetu państwa.

Podsumujmy. Świadczenie 500+, którego głównym pomysłodawcą jest prof. Julian Auleytner, nie miało wiele wspólnego z polityką pronatalistyczną i powinno być elementem strategii społeczno-ekonomicznej. Miało służyć zmniejszeniu bądź likwidacji biedy i wykluczenia w rodzinach wielodzietnych.

Tę rolę odegrało. Jednocześnie zjawisko spadku liczby ludności w Polsce trwa, a w roku 2018 na emigrację zarobkową udało się ponad 100 tys. młodych, z reguły wykształconych Polaków. Jeśli zatem chcemy mówić o mądrej polityce pronatalistycznej, czas spojrzeć prawdzie w oczy i powiedzieć – nie tędy droga. Czas skończyć z oszukiwaniem społeczeństwa i siebie samych.

W długim okresie polityka 500+ oznacza przyspieszoną koncentrację kapitału w sektorze bankowym, czyli w sektorze kreującym pieniądź, a także przyspieszoną koncentrację kapitału, głównie zagranicznego, kosztem polskiego, w sektorze handlowym odpowiedzialnym za cyrkulację pieniądza. Mówiąc krótko, pieniądź nie dla polskiego rolnika, polskiego małego, średniego, a nawet dużego przedsiębiorcy. Tymczasem to oni, płacąc podatki (w przeciwieństwie do firm zagranicznych), jako jedyni są w stanie w długim okresie zapewnić realizację polityki socjalnej PiS.

Wbrew rozsądkowi i prawom ekonomii – PiS stawia wóz przed koniem.

Kto wsadził rząd na minę za pomocą nowej „matrycy stawek VAT”

prof. dr hab. Witold Modzelewski

Profesor Uniwersytetu Warszawskiego, Prezes Instytutu Studiów Podatkowych

Już przed rokiem (25 kwietnia 2018 r., *Zamieszanie wokół nowej matrycy VAT: czy warto denerwować podatników?*) publicznie ostrzegałem, aby resort finansów nie gmerał w stawkach podatkowych podatku od towarów i usług, czyli nie brał się do opracowania „nowej matrycy VAT” (piękne określenie), zwłaszcza tuż przed wyborami. Dla każdego, kto coś wie na temat tego podatku, jest oczywiste, że zakres przedmiotowy zastosowania stawek 7% (czyli 8%) i 5%, ukształtowany przez ostatnie dziesięciolecia (w istotnej części ma już on 25 lat), wynikający z załączników do ustawy o VAT (nr 3 i 10), nie powinien być pisany od

nowa, bo to jest zbyt trudne nawet dla najlepszych znawców tego podatku. Żaden trzeźwo myślący specjalista od tego podatku nie podjąłby się tego zadania, gdyż:

- 1) dotychczas obowiązujące nazwy towarów i usług oraz ich symbole statystyczne zostały na tyle wyjaśnione lub zinterpretowane, że dają większości podatników poczucie bezpieczeństwa, które jest tu podstawową wartością;
- 2) można co najwyżej wprowadzić „punktowe” zmiany, które wyeliminują przypadkowe niekonsekwencje ustawodawcy lub sprzeczności w praktyce interpretacyjnej;

- 3) wprowadzenie całkowicie nowych nazw towarów oraz odwołanie się do nowych symboli statystycznych (przejście z PKWiU na CN) jest wielką niewiadomą, bo klasyfikacje te są mało kompatybilne; istniejący dorobek wyjaśniający przestaje mieć znaczenie, a nowe nazwy i symbole muszą być od nowa interpretowane, a tu z istoty pojawią się niespodzianki, i to bardzo kosztowne politycznie i dla podatników;
- 4) towary i usługi objęte obniżonymi stawkami obiektywnie muszą być definiowane w bardzo skomplikowany sposób – przez zamiar przeznaczenia lub przez cechy fizyczno-

-chemiczne, a nawet przez faktyczne użycie (przeznaczenie); to bardzo złożona materia i nikt nie powinien w tym bez powodu mieszać. Nawet rozróżnienie między „posiłkiem” jako towarem i „posiłkiem” jako „usługą restauracyjną” lub rozstrzygnięcie, czy „catering” jest dostawą towarów, czy świadczeniem usług, zajęło organom UE kilka lat, a nam prawie dekadę;

- 5) można komuś dać nieświadomie prezent, np. w postaci obniżenia stawki z 23% na 5%, i w sposób bezzasadny zmienić warunki konkurencji (pomoc publiczna?).

Niemniej jednak, mimo ostrzeżeń, resort finansów (czyli kto?) ochoczo wziął się do pisania nowej „matrycy”, w której niefrasobliwie (?) zaczął „poprawiać” zakres zastosowania stawek, podrzucił ten projekt rządowi i niewiele brakowało, aby go uchwalono. Szczęśliwie – działająca w interesie publicznym – posłanka opozycji (wyraży szacunku) ostrzegła przed uchwaleniem tych głupot, posługując się przykładem soków. Jej zachowanie było czymś nietypowym, bo przecież wiemy, że po tej stronie sceny politycznej oczekuje się uchwalenia wszelkich możliwych bzdur, aby później pastwić się nad „głupotą rządu”, co przy obecnych nastrojach panujących wśród rolników mogło zadecydować o wyniku wyborów. W owej nowej „matrycy” wpadek jest sporo, o części jest cicho, bo przecież projektowane obniżki stawek dadzą niektórym gigantyczny zarobek. Najlepsze pienią-

dze zarabia się na podatkowym dyletancie władzy. Bezsens tych pomysłów jest jednak wręcz porażający – postanowiono dobić sadowników, którym najpierw odebrano rosyjskie rynki zbytu, a teraz zamierzano podwyższyć do 23% stawkę obowiązującą przy dostawie soków. Przypomnę znane z historii pytanie: „głupota to czy zdrada?”.

Szczęśliwie mamy jeszcze Naczelnika Państwa, który, mam nadzieję, wyrzuci ten projekt do kosza.

Zastanówmy się jednak, o co w tym wszystkim chodzi. Od 3 lat ogłaszam publicznie pogląd, że to, co robi resort finansów, nie ma wiele wspólnego z programem wyborczym z 2015 r. obecnej większości parlamentarnej, a PiS wciąż nie wygrał wyborów na Świętokrzyskiej 12. Kto tam rządzi? Okazuje się, że „ludzie z rynku”, czyli wychowankowie „globalnych” firm doradczych, a więc podobnie jak za czasów Jana Rostowskiego oraz jego „ikony” pełniące funkcję „doradcy społecznego”. Tyle tylko że obecnie są to etatowi pracownicy, którzy jeszcze niedawno doradzali w tego rodzaju firmach, jak optymalizować obciążenia w VAT. Przypomnę, że w czasie kampanii wyborczej w 2015 r. firmy te stały murem za liberalnym rządem, a ich liderzy nazywali program gospodarczy prawicy m.in. „księżycowymi pomysłami”. Przez kolejne 3 lata konsekwentnie realizowali „swój” (czyli czyj?) program, a w szczególności:

- 1) obronili, a nawet rozszerzyli lobbyistyczne zdobycze poprzedniej epoki (tzw. odwrócony VAT);

- 2) narzucili tzw. centralizację VAT w jednostkach samorządu terytorialnego tylko po to, aby uratować tyłek jednej z tzw. globalnych firm doradczych;

- 3) wprowadzili platformerskie pomysły gwarantujące zarobek biznesowi informatycznemu, a które (jakoby) „uszczelniają VAT” (słynne JPK_VAT);

- 4) niektóre rzeczywiste działania uszczelniające wprowadzono z opóźnieniem 2 lat (przywrócenie sankcji), a o zapowiadanych centralnym rejestrze faktur i centralnym rejestrze podatników VAT nie ma co marzyć.

A skąd wziął się przyrost dochodów budżetowych z podatku od towarów i usług w 2017 r. (o 30 mld zł)? Odpowiedź jest prosta: głównie dzięki wzrostowi popytu konsumpcyjnego oraz dzięki odstraszeniu oszustów za pomocą Kodeksu karnego, ale to zasługa zupełnie innego resortu.

Czy może politycy rządzącej większości po wpadce z „matrycą stawek” przejrzą na oczy i zrobią porządek z tym, co dzieje się ze zmianami w VAT? Nie wiem, ale może na początek ktoś poinformuje opinię publiczną, ile państwowych pieniędzy wypłacono w ciągu ostatnich lat globalnym i nieglobalnym firmom podatkowym za doradzanie na rzecz resortu finansów i który z wysokich urzędników tego ministerstwa jest byłym pracownikiem tej firmy oraz czy aby nie zajmuje się teraz podatkiem od towarów i usług jako funkcjonariusz publiczny.

Aktualności – marzec 2019 r.

- **Projekt zmian dotyczących właściwości organów podatkowych.** Zgodnie z projektem z dnia 4 marca 2019 r. rozporządzenia Ministra Finansów zmieniającego rozporządzenie w sprawie właściwości organów podatkowych spółki wchodzące w skład podatkowej grupy kapitałowej zostaną objęte właściwością jednego urzędu skarbowego ze względu na siedzibę spółki dominującej.

Obecnie podatkowa grupa kapitałowa w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych jest obsługiwana przez tzw. wyspecjalizowany urząd skarbowy, właściwy ze względu na siedzibę spółki dominującej. Z kolei spółki wchodzące w skład takiej grupy w zakresie pozostałych podatków obsługiwane są przez urzędy skarbowe właściwe ze względu na miejsce siedziby podatnika. Proponowane zmiany przewidują wprowadzenie systemu, w którego ramach spółki podatkowej grupy kapitałowej będą objęte właściwością jednego urzędu skarbowego ze względu na siedzibę spółki dominującej.

Rozporządzenie ma wejść w życie z dniem 1 kwietnia 2019 r.

Trzynastka jak jałmużna

dr Dariusz Maciej Grabowski

W maju wszyscy emeryci i renciści otrzymają jednorazowo taką samą kwotę 888 zł „na rękę” (1100 zł brutto), czyli równowartość jednomiesięcznej najniższej emerytury. W czym widzę problem? **Koszyk dóbr i usług dla emeryta znacząco różni się od zawartości koszyka młodego, czynnego zawodowo obywatela.** Ludzie starsi swoje niewielkie emerytury, średnio nieprzekraczające 2 tys. zł, wydają najczęściej na droższe: czynsz, energię, żywność, lekarstwa oraz usługi i opiekę. W znikomym stopniu są oni konsumentami taniejących produktów, np. nowoczesnych gadżetów.

Przeciętne wynagrodzenie w ostatnich 3 latach rosło o ponad 5% średniorocznie. Podrożały produkty, usługi, wizyty lekarskie i opieka, których potrzebują emeryci. W roku 2017 żywność zdrożała o 4,2%, a energia o 3,2%. Z kolei w 2018 r. żywność zdrożała o 2,6%, a energia o 3,6%. Jednocześnie według GUS wskaźnik inflacji za rok 2017 wyniósł 2%, a za rok 2018 – 1,6%. **Wszystko to przemawia za tezą, że wskaźnik inflacji koszyka dóbr i usług konsumowanych przez**

emeryta był zdecydowanie wyższy od podawanego przez GUS. A przypomnijmy, że waloryzacja emerytur dokonywana jest według algorytmu – wskaźnik inflacji wyliczony przez GUS z roku poprzedniego, powiększony o 20% wskaźnika wzrostu średniej płacy. Jeśli tak, to nie ulega wątpliwości, że **w ostatnich co najmniej 3 latach waloryzacja emerytur i rent była zaniżona w stosunku do realnego wzrostu cen koszyka zakupów emerytów.**

Co więcej, waloryzacja dotyczy roku bieżącego, kiedy następuje kolejny wzrost cen, czyli niejako po raz drugi emeryci i renciści „nie nadążają” w uzyskiwanych świadczeniach za dynamiką i poziomem cen. Jeśli przyjmiemy, że niedoszacowanie wyniosło 1% rocznie, to **w przypadku emeryta otrzymującego 2 tys. zł miesięcznie jego strata roczna wyniosła około 240 zł, co w okresie 3 lat daje ponad 750 zł niedopłaconych świadczeń. Jeśli przyjmiemy, że niedoszacowanie wyniosło 2% rocznie, to otrzymamy 500 zł niedopłaconych świadczeń rocznie i ponad 1500 zł po 3 latach.**

Proszę zestawić te kwoty z 888 zł, które w swej łaskawości chce wypłacić emerytom i rencistom Jarosław Kaczyński. Zgodzą się Państwo, że jego hojność mocno błędnie. Co więcej, pamiętać należy, że od 2020 r. rozpoczną się poważne wzrosty cen, począwszy od energii, poprzez usługi, żywność i inne towary. Czy taka perspektywa pozwala żyć beztrudno, spać spokojnie?

Pytam: czy nie byłoby uzasadnione, miast dawać wszystkim po równo, podnieść najniższą emeryturę na stałe o około 200 zł do poziomu minimum socjalnego?

A jeśli już mówimy o trzynastce, to może lepszym rozwiązaniem byłaby proporcjonalnie wyższa kwota dla emerytów w wieku ponad 70 i 80 lat.

Wreszcie nie mogę nie zapytać: czy Jarosław Kaczyński, który sam jest w wieku emerytalnym, kiedy otrzyma trzynastkę, nie będzie miał z jednej strony poczucia upodlenia, że próbuje się go przekupić na okoliczność wyborów, a z drugiej strony – poczucia wstydu, że to on jest pomysłodawcą jałmużny dla seniorów?

Aktualności – marzec 2019 r.

- **Obowiązkowy split payment – zgoda Rady UE.** W dniu 18 lutego 2019 r. Rada Unii Europejskiej wydała decyzję wykonawczą 2019/310 w sprawie upoważnienia Polski do wprowadzenia szczególnego środka (mechanizm podzielonej płatności) stanowiącego odstępstwo od art. 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Decyzja obliguje Polskę do przedstawienia Komisji Europejskiej w terminie 18 miesięcy od wejścia w życie mechanizmu podzielonej płatności sprawozdania na temat jego ogólnego wpływu na poziom oszustw związanych z VAT oraz na podatników, których ten środek dotyczy. Decyzję stosuje się od dnia 1 marca 2019 r. do dnia 28 lutego 2022 r. Ostateczne wprowadzenie w Polsce obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności wymaga przyjęcia odpowiedniej nowelizacji ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Podatki w praktyce. Przyporządkowanie zakupów do działalności opodatkowanej lub zwolnionej – rachunek proporcji (cz. 2)

Agata Strocka

Prawnik, pracownik Instytutu Studiów Podatkowych

W artykule autorka omawia zagadnienie obliczania rachunku proporcji. W pierwszej części przedstawiono ogólne zasady dokonywania rachunku proporcji. W drugiej skupiono się na szczegółowych zasadach obliczania tzw. wskaźnika.

Art. 90 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹ zobowiązuje podatnika do tzw. alokacji zakupów. Zgodnie bowiem z art. 86 ust. 1 prawo do odliczenia przysługuje podatnikowi od nabywanych towarów i usług w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do działalności opodatkowanej. Podatnikowi nie przysługuje więc prawo do odliczenia podatku naliczonego od zakupów o charakterze osobistym i konsumpcyjnym czy też poczynionych na cele działalności zwolnionej z opodatkowania.

Zgodnie z art. 90 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. omawianą proporcję ustala się jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całym obrotie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi takie prawo nie przysługuje.

Podstawę wyliczenia proporcji można zatem przedstawić w formie ułamkowej. W liczniku ujmuje się wyłącznie obrót uzyskany z tytułu czynności dających podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego, a w mianowniku – całkowitą wartość obrotu uzyskanego w danym roku podatkowym (czyli obrotu z tytułu czynności dających prawo do odliczenia oraz czynności niedających takiego prawa).

Aby ustalić wskaźnik proporcji, należy w ułamku co do zasady uwzględ-

nić – każdorazowo analizując charakter dokonywanej sprzedaży – następujące pozycje:

- 1) **w liczniku** – obrót osiągnięty w roku poprzednim z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia, czyli z tytułu:
 - a) dostaw towarów i odpłatnego świadczenia usług na terytorium kraju (z wyłączeniem dostaw środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także obrotu określonego w art. 90 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.),
 - b) dostaw towarów lub świadczenia usług poza terytorium kraju, które chociaż nie podlegają opodatkowaniu w Polsce, dają podatnikowi prawo do odliczenia VAT naliczonego związanego z ich nabyciem (w myśl art. 86 ust. 8 pkt 1 ww. ustawy),
 - c) eksportu towarów,
 - d) wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,
 - e) otrzymanych dotacji, subwencji i dopłat przedmiotowych, mających bezpośredni wpływ na cenę towarów i usług, w stosunku do których przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego;
- 2) **w mianowniku** – obrót osiągnięty w roku poprzednim z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługiwało prawo do odlicze-

nia, oraz czynności, w związku z którymi nie miał takiego prawa, obejmującej:

- a) całą kwotę wykazaną w liczniku (sprzedaż opodatkowana),
- b) sprzedaż zwolnioną z opodatkowania (z pominięciem sprzedaży środków trwałych itp.),
- c) dotacje, subwencje i dopłaty do ceny sprzedawanych towarów i usług, w tym do ceny towarów i usług zwolnionych z VAT.

W tym miejscu warto przedstawić wskazane powyżej wyłączenia z rachunku proporcji.

1. CZYNNOŚCI WYŁĄCZONE NA PODSTAWIE ART. 90 UST. 5 USTAWY Z DNIA 11 MARCA 2004 R.

Na podstawie art. 90 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. do obrotu ustalonego dla celów obliczenia proporcji nie wlicza się obrotu uzyskanego z dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały one zaliczone do środków trwałych nabywcy – używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności. Oznacza to, że obrót uzyskany z tytułu wymienionych powyżej dostaw nie jest uwzględniany ani w liczniku, ani w mianowniku ułamka stanowiącego podstawę obliczenia proporcji.

2. CZYNNOSCI WYLĄCZONE NA PODSTAWIE ART. 90 UST. 6 USTAWY Z DNIA 11 MARCA 2004 R.

Zgodnie z brzmieniem art. 90 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. do obrotu nie wlicza się obrotu z tytułu transakcji dotyczących:

- 1) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych;
- 2) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Przywołana ustawa nie definiuje, jak należy interpretować termin „pomocniczy”. Wskazówek odnośnie do wykładni art. 90 ust. 6 dostarcza orzecznictwo – pojęcie to powinno być rozumiane jako odnoszące się do działalności niemającej charakteru podstawowej działalności podatnika ani nawet stałej działalności drugorzędnej.

Na temat transakcji pomocniczych wypowiedział się TSUE. Z jego orzecznictwa wynika, że przy ustalaniu proporcji należy pominąć:

- 1) czynności, które nie stanowią bezpośredniego stałego i koniecznego rozszerzenia lub uzupełnienia zasadniczej działalności prowadzonej przez podatnika;
- 2) czynności, które wiążą się jedynie w niewielkim stopniu z wykorzystaniem aktywów przedsiębiorstwa, które przy nabyciu podlegały opodatkowaniu.

Z orzecznictwa TSUE można wywnioskować, że pomocniczy charakter nie zależy wyłącznie od kryterium częstotliwości danej transakcji – zasadnicze znaczenie mają skala i miejsce w ogólnej działalności podatnika. W przypadku niewielkiego zaangażowania nawet transakcje regularne i powtarzające się mogą być przy wyliczaniu proporcji wyłączone.

3. IMPORT USŁUG I WEWNĄTRZWPÓLNOTOWE NABYCIE TOWARÓW

Z art. 90 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wynika, że proporcja ustala-

na jest na podstawie obrotu. To z niego bowiem wydziela się wartości potrzebne do jej wyliczenia. Na potrzeby art. 90-91 wspomnianej ustawy nie zdefiniowano jednak odrębnie pojęcia obrotu, co powodowało rozbieżności w orzecznictwie w zakresie prawidłowości ujmowania w rachunku proporcji niektórych czynności (takich jak import, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, czynności, dla których podatnikiem jest nabywca).

Obecnie podkreśla się, że pojęcie sprzedaży nie obejmuje importu usług i nabycia wewnątrzwspólnotowego towarów, czyli czynności, w przypadku których podatnikiem z tytułu świadczenia usług oraz dostawy towarów w Polsce jest nabywca. To również pozwala wysnuć wniosek, że transakcje te nie powinny być uwzględniane w proporcji, o której mowa w art. 90 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Obroty z tytułu tych czynności nie powinny być brane pod uwagę w obrotach liczonych dla celów proporcji. Przyjmuje się, że przepisy art. 90 odnoszą do dokonywanej przez podatnika sprzedaży. Jak wynika zaś z art. 86 ust. 1, warunkiem umożliwiającym podatnikowi skorzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego jest związek zakupów z wykonywanymi czynnościami opodatkowanymi, a zatem czynnościami wykonywanymi przez niego jako podatnika VAT. Powyższe czynności odnieść można jedynie do sprzedaży wykonywanej w ramach prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej. Z kolei w myśl art. 2 pkt 22 przez sprzedaż należy rozumieć odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Przyjmuje się zatem, że powyższe pojęcie sprzedaży nie obejmuje czynności, w przypadku których podatnikiem z tytułu świadczenia usług oraz dostawy towarów w Polsce jest nabywca.

W rachunku proporcji nie uwzględnia się więc w kwocie obrotów opodatkowanych, stanowiących podstawę obliczenia proporcji, obrotów z tytułu

importu usług i nabycia wewnątrzwspólnotowego towarów.

4. ODWROTNE OBCIĄŻENIE

Przyjmuje się, że w proporcji powinny być również uwzględnione dostawy opodatkowane na zasadzie odwrotnego obciążenia (sprzedaż), z których tytułu podatnikiem jest nabywca. Są to bowiem czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, jednakże ze względu zarówno na przedmiot transakcji, jak i na rodzaj kontrahenta obowiązek podatkowy na mocy tych przepisów zostaje przeniesiony na nabywcę.

Z art. 90 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wynika, że proporcja obliczana jest na podstawie obrotu podatnika, tj. przede wszystkim na podstawie wartości sprzedaży. Przez sprzedaż na gruncie tej ustawy rozumie się zaś odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów (art. 2 pkt 22).

Przy wyliczaniu proporcji należy zatem uwzględnić dostawy towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r., z których tytułu podatnikiem jest nabywca – jednakże wyłącznie wtedy, gdy to podatnik wyliczający proporcję dokonuje sprzedaży (taka kwota stanowiłaby wtedy obrót w rozumieniu art. 90). Podatnicy nie biorą zaś pod uwagę przy obliczaniu proporcji wartości dostaw towarów, od których jako nabywcy zobowiązani byli do rozliczenia podatku od towarów i usług.

Proporcję obliczoną z uwzględnieniem powyższych regulacji zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej. Tak ustalony wskaźnik służy do korekty rocznej podatku odliczonego.

Przypisy:

¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm., dalej „ustawa z dnia 11 marca 2004 r.”.

Jednostki lecznicze, które mają z NFZ umowy o udzielenie świadczenia opieki zdrowotnej, za świadczenie ponadlimitowe wykonane w stanie nagłym otrzymują wynagrodzenie ustalone na podstawie zawartej umowy

Krystian Lewecki

Radca prawny, współpracownik Instytutu Studiów Podatkowych

Do ustalania wysokości wynagrodzenia należnego świadczeniodawcy, który zawarł umowę o udzielenie świadczenia opieki zdrowotnej, za świadczenie ponadlimitowe wykonane w stanie nagłym nie ma zastosowania art. 19 ust. 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych¹. W takim wypadku wynagrodzenie ustala się w wysokości świadczenia uzyskiwanego na podstawie umowy.

W dniu 19 marca 2019 r. Sąd Najwyższy podjął ważną uchwałę w składzie siedmiu sędziów – ma ona moc zasady prawnej². Zgodnie z tą uchwałą do ustalania wysokości wynagrodzenia należnego świadczeniodawcy, który zawarł umowę o udzielenie świadczenia opieki zdrowotnej, za świadczenie ponadlimitowe wykonane w stanie nagłym nie ma zastosowania art. 19 ust. 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. W takim wypadku wynagrodzenie ustala się w wysokości świadczenia uzyskiwanego na podstawie umowy.

W sprawie, która była przyczynkiem do wydania uchwały, zaistniał dość typowy dla branży medycznej stan faktyczny. Powód – spółka świadcząca usługi lecznicze – domagał się zasądzenia od NFZ kwoty 183 948,34 zł z ustawowymi odsetkami za opóźnienie od kwot i dat szczegółowo opisanych w pozwie tytułem zapłaty za świadczenia zrealizowane w 2014 r. w warunkach zagrożenia zdrowia lub życia ponad kwotę zobowiązania pozwanego wynikającą z zawartej przez strony umowy.

Sąd pierwszej instancji uwzględnił powództwo. Ustalił, że strony były związane umową o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej w rodzaju: świadczenia pielęgnacyjne i opiekuńcze w ramach opieki długoterminowej. Powód przyjmuje pod opiekę pacjentów z chorobami płuc. Każdy pacjent miał

rozpoznaną niewydolność oddechową. Powód w ramach umowy świadczył pacjentom wentylację mechaniczną, przy czym w roku 2014 doszło do przekroczenia limitu ustalonego w umowie w stosunku do 34 pacjentów, a wartość świadczeń ponad limit wynikający z umowy wyniosła 183 948,34 zł. Świadczenia udzielone tym pacjentom miały charakter ratujących życie, zostały wykonane w warunkach nagłych. Powód nie mógł zaprzestać wentylacji płuc, gdyż niekontynuowanie tego działania lub jego niewdrożenie powoduje narażenie zdrowia lub życia pacjenta, brak własnego oddechu to bowiem stan permanentnego zagrożenia życia.

Świadczenia zostały więc udzielone w warunkach wynikających uprzednio z art. 7 ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej³, a obecnie z art. 15 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej⁴ i art. 30 ustawy z dnia 5 grudnia 1996 r. o zawodzie lekarza i lekarza dentysty⁵. Obowiązki nałożone na mocy tych przepisów mają charakter bezwzględny i wyprzedzają ograniczenia wynikające z umów o świadczenia opieki zdrowotnej finansowane ze środków publicznych.

Powoduje to, że pozwany nie mógł się uchylić od obowiązku zapłaty za te świadczenia. Wysokość wynagrodzenia

została ustalona przez powoda według stawek umownych wynikających z łączącej strony umowy. Według pozwanego wynagrodzenie należało obliczyć z uwzględnieniem treści art. 19 ust. 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r., czyli według uzasadnionych kosztów świadczeń niezbędnych. NFZ nie chciał zauważyć, że przepis ten dotyczy wyłącznie świadczeniodawców, którzy nie zawarli umowy o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej. Sąd wskazał, że wynikający z ustawy obowiązek świadczeniodawcy, który taką umowę zawarł, udzielania świadczeń opieki zdrowotnej w warunkach przymusu ustawowego zgodnie z art. 56 k.c.⁶ należy traktować jako skutek umowny, co powoduje, że i płatność za te świadczenia następuje na warunkach ustalonych w umowie.

Na skutek apelacji pozwanego Sąd Apelacyjny zmienił zaskarżony wyrok i oddalił powództwo. Zajął odmienne niż sąd pierwszej instancji stanowisko co do stosowania w sprawie art. 19 ust. 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r.

Sąd Najwyższy, rozpatrując skargę, powziął poważne wątpliwości co do wykładni powołanych w niej przepisów. Wątpliwości te wyrażały się w pytaniu, czy art. 19 ust. 4 wspomnianej ustawy ma zastosowanie do ustalania wysokości wynagrodzenia należnego świadczeniodawcy, który zawarł umowę o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej

za świadczenia ponadlimitowe wykonane w stanach nagłych.

Sąd Najwyższy uznał, że potrzebna jest w tej sprawie uchwała o randze zasady prawnej, ponieważ do tej pory prezentował w podobnych sprawach dwa odmienne stanowiska.

Zgodnie z pierwszym przyznanie świadczeniodawcom wobec kasy chorych (a później NFZ) roszczenia o zapłatę wynagrodzenia za świadczenia wykraczające poza limit ustalony w umowie, w tym także za świadczenia ponadlimitowe spełnione w sytuacjach objętych obowiązkiem przewidzianym w art. 7 ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. i art. 30 ustawy z dnia 5 grudnia 1996 r., oznaczałoby odmowę uznania doniosłości prawnej tych umów. Pogląd ten nie zyskał jednak przewagi.

Drugi nurt orzecznictwa, dominujący, który należy zaaprobować, od zasady przysługiwania świadczeniodawcom w stosunku do kasy chorych, a następnie do NFZ roszczenia o wynagrodzenie za świadczenia ponadlimitowe dopuścił wyjątek dotyczący świadczeń ponadlimitowych spełnionych w przypadkach, w których art. 7 ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. i art. 30 ustawy z dnia 5 grudnia 1996 r. nakładały na zakłady opieki zdrowotnej i lekarzy obowiązek niezwłocznego udzielenia pomocy medycznej ze względu na zagrożenie życia lub zdrowia. Sąd Najwyższy uznał, że roszczenie świadczeniodawcy wynikające z tych przepisów, interpretowanych w zgodzie z art. 68 ust. 2 Konstytucji RP⁷, wobec kasy chorych o wynagrodzenie za świadczenia ponadlimitowe spełnione na rzecz ubezpieczonych w przypadkach określonych w art. 7 ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. i art. 30 ustawy z dnia 5 grudnia 1996 r. nie podważa przyjętego rozwiązania opierającego stosunek pomiędzy świadczeniodawcą a kasą chorych na umowie o udzielanie świadczeń. Podkreślił, że zgodnie z art. 56 k.c. czynność prawna wywołuje nie tylko skutki w niej wyrażone, lecz również te, które wynikają z ustawy, oraz że w zakresie dotyczącym wynagrodzenia za świadczenia spełnione w przypadkach objętych przepisami art. 7 ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. i art. 30 ustawy z dnia 5 grudnia 1996 r. treść stosunku zobowiązaniowego powstałego w następstwie zawarcia umo-

wy o udzielanie świadczeń zdrowotnych określają te przepisy, a nie postanowienia umowy.

Art. 19 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. nie miał odpowiednika ani w ustawie z dnia 6 lutego 1997 r. o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym⁸, ani w ustawie z dnia 23 stycznia 2003 r. o powszechnym ubezpieczeniu w Narodowym Funduszu Zdrowia⁹, a w ustawie obecnie obowiązującej jest jedynym przepisem regulującym zasady wynagradzania podmiotu, który udzielił świadczenia opieki zdrowotnej w stanie nagłym. Odczytanie jednak z jego treści, czy reguluje on mechanizm finansowania świadczeń udzielonych w warunkach przymusu ustawowego tylko przez podmioty, które nie mają zawartej umowy o udzielenie świadczeń opieki zdrowotnej, czy również przez podmioty, które taką umowę zawarły, lecz do wykonania świadczenia doszło po przekroczeniu limitu umownego, wymaga wykładni, jeżeli uwzględni się, że zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie spełnianie świadczenia w rozmiarze przekraczającym rozmiar umówiony jest traktowane, w tej części, jako uczynione bez podstawy prawnej. Przeniesienie tej myśli na grunt przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. skutkuje przyjęciem, że świadczenie udzielone po przekroczeniu kwoty zobowiązania Funduszu oznaczonej w umowie jest świadczeniem pozaumownym, wykonanym bez umowy. Taka kwalifikacja otwiera możliwość zastosowania do rozliczenia wartości tego świadczenia zasad wynikających z art. 19 ust. 4 przywołanej ustawy.

Przyjęciu, że finansowanie świadczeń przekraczających limit wynikający z umowy, wykonanych w ramach przymusu ustawowego, następuje na tych samych zasadach jak finansowanie świadczeń wykonanych przez świadczeniodawcę, który nie zawarł umowy o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej, a więc w sposób wskazany w art. 19 ust. 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r., sprzeciwia się wykładnia językowa. Brzmienie uregulowania nie pozostawia wątpliwości, że ustawodawca posłużył się w przepisach tego artykułu jako jego adresatami tylko dwoma pojęciami: podmiotu, który zawarł umowę o udzielanie świadczeń opieki zdrowot-

nej, i podmiotu, który nie zawarł umowy o udzielanie takich świadczeń, a więc podmiotu, który znajduje się poza systemem finansowania świadczeń ze środków publicznych. W tym dychotomicznym podziale nie ma miejsca na kolejne pojęcie: świadczeniodawcy, który udzielił świadczenia po przekroczeniu kwoty zobowiązania Funduszu wynikającego z umowy zawartej z Funduszem. Kryterium różniącym adresatów tej normy jest kryterium istnienia umowy, a nie przekroczenia umownej kwoty zobowiązania Funduszu.

Wsparciem dla takiego rozumienia przepisu nie jest też art. 132 ust. 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. Stanowi on, że świadczenia nieokreślone w umowie o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej, finansowane przez Fundusz, udzielane są na rzecz osób ubezpieczonych wyłącznie w przypadkach i na zasadach określonych w ustawie. Sąd Apelacyjny przyjął, że świadczenia nieokreślone w umowie to również świadczenia ponadlimitowe, ich finansowanie następuje zatem na zasadach określonych w ustawie, czyli na podstawie art. 19 ust. 4 wspomnianej ustawy. Wykładnia językowa i wewnątrzsystemowa nie prowadzi jednak do takiego wniosku. Po pierwsze, przepis stanowi o udzielaniu świadczeń nieokreślonych w umowie, co następuje według zasad określonych w ustawie, a nie o finansowaniu takich świadczeń. Po drugie, nie ma wystarczającej podstawy do przyjęcia, że w zakresie pojęcia „świadczeń nieokreślonych w umowie” mieszczą się świadczenia udzielone po przekroczeniu kwoty zobowiązania Funduszu określonej w umowie.

Zgodnie z art. 136 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. umowa o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej określa w szczególności rodzaj i zakres udzielanych świadczeń opieki zdrowotnej (art. 136 ust. 1 pkt 1), a także kwotę zobowiązania Funduszu wobec świadczeniodawcy (art. 136 ust. 1 pkt 5). Są to zatem odmienne elementy konstrukcyjne takiej umowy. Jeżeli zatem art. 132 ust. 4 stanowi o „świadczeniach nieokreślonych w umowie”, to pojęcie to należy odnieść do art. 136 ust. 1 pkt 1, a nie do ust. 1 pkt 5 tego artykułu. Świadczenia określone w umowie (*a contrario* – nieokreślone) to

świadczenia stanowiące przedmiot umowy (*a contrario* – niestanowiące przedmiotu umowy, rodzajowo lub zakresowo). Takie rozumienie tego pojęcia wynika również z § 1 pkt 13 ogólnych warunków umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej, stanowiących załącznik do rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 6 maja 2008 r.¹⁰, czyli przepisów mających zastosowanie do umowy zawartej przez strony procesu, a także z § 1 pkt 13 kolejnych ogólnych warunków umów, stanowiących załącznik do rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 8 września 2015 r.¹¹ Przepisy te, z uwagi na ich normatywny charakter, kształtują treść zawartej przez strony umowy w takim samym stopniu jak przepisy ustawy.

Ratio legis unormowania objętego art. 19 ust. 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. było zapewnienie tym podmiotom, które nie zawarły umowy z Funduszem, uzyskania rekompensaty za świadczenia finansowane ze środków publicznych. Poszukiwanie motywu legislacyjnego dla przypisania ustawodawcy zamiaru objęcia tą regulacją również świadczeń ponadlimitowych natrafia na trudności. Niewydolność finansowa systemu nie może być tu argumentem podobnie jak i wskazanie, że wówczas świadczeniodawcy znajdują się w podobnej sytuacji, każdy z nich uzyska wynagrodzenie w podobnej wysokości za podobne świadczenie.

Zasada równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP) była wielokrotnie przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego. Konsekwentnie uznawał on, że równość wobec prawa oznacza, iż wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo. Ocena każdej regulacji prawnej z perspektywy zasady równości musi być zatem poprzedzona dokładnym zbadaniem sytuacji prawnej podmiotów i przeprowadzeniem analizy, jeśli chodzi o ich cechy wspólne i cechy różniące.

Sytuacje podmiotu, który zawarł umowę z Funduszem, i podmiotu, który takiej umowy nie zawarł, a udzielił świadczenia w stanie nagłym, a więc świadczenia, które ma obowiązek wykonać każdy podmiot leczniczy, nie są porównywalne. Świadczeniodawca

związany umową podlega wszystkim rygorom ustawowym i umownym, Fundusz ma pełny wgląd w jego sytuację prawno-ekonomiczną, sprawuje pełny nadzór nad jego działalnością leczniczą, co oczywiście nie dotyczy podmiotu taką umową niezwiązanego. Nie można też pomijać kwestii, że stosowanie analogii jest uzasadnione w razie stwierdzenia luki konstrukcyjnej, o której można mówić tylko wtedy, gdy określona materia wymagająca regulacji prawnej nie została w ogóle unormowana. W takim wypadku *per analogiam* może być zastosowany przepis regulujący sytuacje najbliższe, podobne do rozstrzyganego przypadku ze względu na istotne cechy.

Należy podkreślić, że sytuacja, w której ustawodawca świadomie czy też celowo nie uregulował pewnej kwestii, stanowi tzw. sytuację negatywną i nie może być poczytywana za lukę w prawie. Jeżeli się dostrzeże, że w stanie prawnym obowiązującym przed wejściem w życie ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r., na skutek odwołania się do art. 56 k.c., kwestia umownego traktowania świadczeń udzielonych w stanach nagłych (w stanach zagrożenia życia lub zdrowia) w warunkach przekroczenia limitu ostatecznie nie budziła już wątpliwości, co w konsekwencji skutkowało obowiązkiem zaspokojenia świadczeniodawcy według warunków umownych, to można zasadnie wnioskować, że ustawodawca nie widział już potrzeby szczegółowego regulowania tego zagadnienia w kolejnej ustawie. Źródło związania świadczeniodawców z Funduszem w nowej ustawie pozostało bowiem umowne i stosunek prawny wynikły z czynności prawnej, jaką jest umowa, pozostał stosunkiem cywilnoprawnym, ze wskazaniem, że do praw i obowiązków z niego płynących stosuje się przepisy ustawy, a w zakresie ustawą nieuregulowanym – Kodeks cywilny (art. 155 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r.). Wobec braku uregulowania w ustawie skutków wykonania przez podmiot leczniczy, związany umową z Funduszem, ustawowego obowiązku udzielenia świadczenia ratującego zdrowie lub życie w warunkach przekroczenia limitu umownego zastosowanie art. 56 k.c. jest więc w pełni uzasadnione. Z przepisu jasno wynika, że treść stosunku prawnego

kształtują nie tylko postanowienia samej umowy, ale także przepisy ustawy, ustalone zwyczaje i zasady współżycia społecznego. Nałożony ustawą obowiązek udzielania świadczenia opieki zdrowotnej ze względu na zagrożenie życia lub zdrowia (art. 15 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. i art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r.) został tym samym włączony do stosunku prawnego wynikłego z umowy i stał się obowiązkiem umownym finansowanym przez Fundusz ze środków publicznych. W rezultacie umowne reguły jego udzielania nie odnoszą się wyłącznie do sfery wykonania usługi, ale także do sfery jej rozliczenia, a limity umowne ulegają tu wyłączeniu, ponieważ tak jak obowiązek udzielania takiego świadczenia wyprzedza obowiązek udzielenia innych świadczeń zdrowotnych, tak obowiązek zapłaty wyprzedza ograniczenia finansowe wynikające z umowy.

Omówioną uchwałę i jej uzasadnienie należy ocenić pozytywnie. Limity przyjęte w umowach z NFZ nie mogą bowiem wpływać na decyzje jednostki leczniczej co do udzielenia „nadprogramowym” pacjentom pomocy, która ma ratować życie lub zdrowie.

Przypisy:

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1510 ze zm., dalej „ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r.”.
- ² III CZP 80/18.
- ³ Tekst jednolity Dz.U. z 2007 r. Nr 14, poz. 89, dalej „ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r.”.
- ⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 160, dalej „ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r.”.
- ⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 617, dalej „ustawa z dnia 5 grudnia 1996 r.”.
- ⁶ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm., dalej „Kodeks cywilny” lub „k.c.”.
- ⁷ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej „Konstytucja RP”.
- ⁸ Dz.U. Nr 28, poz. 153 ze zm.
- ⁹ Dz.U. Nr 45, poz. 391 ze zm.
- ¹⁰ Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 6 maja 2008 r. w sprawie ogólnych warunków umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej, Dz.U. Nr 81, poz. 484.
- ¹¹ Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 8 września 2015 r. w sprawie ogólnych warunków umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej, Dz.U. poz. 1400 ze zm.

Orzecznictwo TSUE – wyrok z dnia 14 marca 2019 r. w sprawie C695/17 *Metirato Oy, en faillite v. Suomen valtio/Verohallinto i Eesti Vabariik/Maksu- ja Tolliamet*

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 ust. 1 i art. 14 ust. 2 dyrektywy Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń (Dz.U. 2010, L 84, s. 1).

Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy *Metirato Oy* a *Suomen valtio/Verohallinto* (państwem fińskim – administracją podatkową) i *Eesti Vabariik/Maksu- ja Tolliamet* (państwem estońskim – administracją podatkową) w przedmiocie podniesionego przez syndyka masy upadłości owej spółki żądania zwrotu do tej masy upadłości kwot odzyskanych przez organy fińskie na wniosek organów estońskich.

RAMY PRAWNE

Prawo unijne

Zgodnie z motywami 1-4 dyrektywy 2010/24:

„(1) Wzajemna pomoc między państwami członkowskimi przy odzyskiwaniu wierzytelności poszczególnych państw członkowskich i wierzytelności Unii dotyczących niektórych podatków i innych obciążeń przyczynia się do właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego. Zapewnia ona neutralność podatkową, a państwom członkowskim umożliwiła usunięcie dyskryminacyjnych środków ochronnych stosowanych w transakcjach transgranicznych w celu zapobiegania oszustwom i stratom budżetowym.

(2) Ustalenia dotyczące wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności zostały po raz pierwszy określone w dyrektywie Rady 76/308/EWG z dnia 15 marca 1976 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy dochodzeniu roszczeń wynikających z operacji będących

częścią systemu finansowania Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej oraz rolniczych opłat wyrównawczych i opłat celnych [(Dz.U. 1976, L 73, s. 18)]. Dyrektywa ta oraz akty ją zmieniające zostały ujednoczone przez dyrektywę Rady 2008/55/WE z dnia 26 maja 2008 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych obciążeń [(Dz.U. 2008, L 150, s. 28)].

(3) Ustalenia te, mimo że stanowiły pierwszy krok w kierunku udoskonalenia procedur odzyskiwania wierzytelności w Unii [po] przez zbliżenie mających zastosowanie przepisów krajowych, okazały się jednak niewystarczające, by sprostać wymogom rynku wewnętrznego z uwagi na jego rozwój na przestrzeni ostatnich 30 lat.

(4) Aby lepiej zabezpieczyć interesy finansowe państw członkowskich i neutralność rynku wewnętrznego, konieczne jest rozszerzenie zakresu wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków i ceł nieobjętych jeszcze wzajemną pomocą przy odzyskiwaniu, zaś aby sprostać rosnącej liczbie wniosków o udzielenie pomocy i osiągnąć lepsze wyniki, należy zwiększyć wydajność i skuteczność tej pomocy oraz ułatwić stosowanie jej w praktyce. Dla osiągnięcia tych celów niezbędne są istotne dostosowania, przy czym zwykła zmiana obowiązującej dyrektywy 2008/55/WE nie byłaby wystarczająca. Dyrektywa ta powinna zatem zostać uchylona i zastąpiona nowym instrumentem prawnym, który opierałby się na osiągnięciach dyrektywy 2008/55/WE, przewidując jednak w razie potrzeby jaśniejsze i precyzyjniejsze zasady”.

Artykuł 1 tej dyrektywy stanowi:

„Niniejsza dyrektywa ustanawia przepisy, na mocy których państwa członkowskie mają udzielać w państwie członkowskim pomocy przy odzyskiwaniu wszelkich wierzytelności, o których mowa w art. 2, powstałych w innym państwie członkowskim”.

Artykuł 10 tej dyrektywy brzmi następująco:

„1. Na wniosek organu wnioskującego organ współpracujący odzyskuje wierzytelności objęte tytułem wykonawczym umożliwiającym egzekucję [podjęcie środków egzekucyjnych] we wnioskującym państwie członkowskim.

2. Gdy tylko organ wnioskujący otrzyma jakiegokolwiek istotne informacje dotyczące sprawy, której dotyczy wniosek o odzyskanie wierzytelności, przekazuje te informacje organowi współpracującemu”.

Artykuł 13 dyrektywy 2010/24 stanowi:

„1. Do celów odzyskania wierzytelności we współpracującym państwie członkowskim wszelkie wierzytelności będące przedmiotem wniosku o odzyskanie wierzytelności traktowane są jak wierzytelności współpracującego państwa członkowskiego, chyba że niniejsza dyrektywa stanowi inaczej. Organ współpracujący korzysta z uprawnień i procedur przewidzianych na mocy przepisów ustawowych, wykonawczych lub administracyjnych współpracującego państwa członkowskiego mających zastosowanie do wierzytelności dotyczących takiego samego podatku lub cła – lub podobnego podatku lub cła, gdy nie ma takich samych podatków lub ceł – chyba że niniejsza dyrektywa stanowi inaczej.

[...]

Współpracujące państwo członkowskie nie ma obowiązku traktowania

wierzytelności innych państw członkowskich w sposób uprzywilejowany, w jaki traktuje podobne wierzytelności powstałe w tym państwie członkowskim, chyba że zainteresowane państwa członkowskie uzgodniły inaczej lub prawo we współpracującym państwie członkowskim stanowi inaczej. Państwo członkowskie, które traktuje wierzytelności innego państwa członkowskiego w sposób uprzywilejowany, nie może odmówić takiego samego uprzywilejowanego traktowania wobec takich samych lub podobnych wierzytelności innych państw członkowskich, na takich samych warunkach.

[...]

5. Bez uszczerbku dla art. 20 ust. 1 organ współpracujący przekazuje organowi wnioskującemu kwoty odzyskane w odniesieniu do wierzytelności i odsetek, o których mowa w ust. 3 i 4 niniejszego artykułu”.

Zgodnie z brzmieniem art. 14 owej dyrektywy:

- „1. Spory dotyczące wierzytelności, pierwotnego tytułu wykonawczego umożliwiającego egzekucję we wnioskującym państwie członkowskim lub jednolitego tytułu wykonawczego umożliwiającego egzekucję we współpracującym państwie członkowskim oraz spory dotyczące ważności powiadomienia dokonanego przez właściwy organ wnioskującego państwa członkowskiego podlegają kompetencjom odpowiednich organów wnioskującego państwa członkowskiego. Jeżeli w trakcie procedury odzyskiwania wierzytelności wierzytelność, pierwotny tytuł wykonawczy umożliwiający egzekucję we wnioskującym państwie członkowskim lub jednolity tytuł wykonawczy umożliwiający egzekucję we współpracującym państwie członkowskim zostają zaskarżone przez zainteresowaną stronę, organ współpracujący informuje taką zainteresowaną stronę, że sprawa musi zostać przez nią wniesiona przed odpowiedni organ wnioskującego państwa członkowskiego, zgodnie z przepisami obowiązującymi w tym państwie.
2. Spory dotyczące środków egzekucyjnych podjętych we współpracującym państwie członkowskim lub

dotyczące ważności powiadomienia dokonanego przez właściwy organ współpracującego państwa członkowskiego są wnoszone przed odpowiedni organ tego państwa członkowskiego zgodnie z jego przepisami ustawowymi i wykonawczymi.

3. Jeżeli zgodnie z ust. 1 sprawa została wniesiona przed odpowiedni organ wnioskującego państwa członkowskiego, organ wnioskujący informuje o tym organ współpracujący i wskazuje, w jakim zakresie wierzytelność nie została zaskarżona.
4. Gdy tylko organ współpracujący otrzyma od organu wnioskującego lub od zainteresowanej strony informację, o której mowa w ust. 3, zawieszają postępowanie egzekucyjne w odniesieniu do zaskarżonej części wierzytelności do momentu podjęcia decyzji przez właściwy w tej sprawie organ, chyba że organ wnioskujący zażąda inaczej zgodnie z akapitem trzecim niniejszego ustępu.

Na wniosek organu wnioskującego lub w innych przypadkach, gdy organ współpracujący uważa to za konieczne, i bez uszczerbku dla art. 16, organ współpracujący może podjąć środki zabezpieczające w celu zapewnienia odzyskania wierzytelności, o ile zezwalają na to przepisy ustawowe lub wykonawcze obowiązujące we współpracującym państwie członkowskim.

Organ wnioskujący może, zgodnie z przepisami ustawowymi, wykonawczymi i praktykami administracyjnymi obowiązującymi we wnioskującym państwie członkowskim, zwrócić się do organu współpracującego o odzyskanie zaskarżonej wierzytelności lub zaskarżonej części wierzytelności, o ile zezwalają na to odpowiednie przepisy ustawowe, wykonawcze i praktyki administracyjne obowiązujące we współpracującym państwie członkowskim [...].

Artykuł 16 ust. 1 akapit pierwszy omawianej dyrektywy przewiduje:

„Na wniosek organu wnioskującego organ współpracujący podejmuje środki zabezpieczające, o ile zezwalają na to jego przepisy krajowe i jest to zgod-

ne ze stosownymi praktykami administracyjnymi, w celu zapewnienia odzyskania wierzytelności, w przypadku gdy wierzytelność lub tytuł wykonawczy umożliwiający egzekucję we wnioskującym państwie członkowskim zostały zaskarżone w chwili składania wniosku lub w przypadku gdy wierzytelność nie jest jeszcze przedmiotem tytułu wykonawczego umożliwiającego egzekucję we wnioskującym państwie członkowskim, o ile środki zabezpieczające są również możliwe w podobnej sytuacji na mocy przepisów krajowych i praktyk administracyjnych wnioskującego państwa członkowskiego”.

Prawo fińskie

Zgodnie z art. 5 ust. 1 takaisinsaannista konkurssipesään (fińskiej ustawy w sprawie zwrotu składników majątku upadłego do masy upadłości), w brzmieniu obowiązującym w postępowaniu głównym, czynność prawna jest bezskuteczna między innymi wówczas, gdy analizowana oddzielnie albo w związku z inną czynnością powoduje, że wierzyciel jest w sposób nieproporcjonalny uprzywilejowany w stosunku do innych wierzycieli. Przesłanką uruchomienia takiej sankcji jest okoliczność, że w chwili realizacji czynności dłużnik był niewypłacalny lub czynność przyczyniła się do jego niewypłacalności.

Artykuł 10 tej ustawy przewiduje między innymi, że spłata długu, która następuje później niż trzy miesiące przed datą referencyjną, jest bezskuteczna, jeżeli dług jest spłacany w kwocie, której wysokość należy uznać za znaczną w stosunku do masy upadłości. Taka płatność nie jest jednak bezskuteczna, gdy w świetle okoliczności może być uznana za zwyczajową.

Zgodnie z art. 23 ww. ustawy syndyk masy upadłości lub wierzyciel, który zgłosił swoją wierzytelność lub którego wierzytelność została w inny sposób wpisana na listę wierzytelności, może domagać się zwrotu zapłaconych kwot do masy upadłości, wytaczając w tym celu powództwo względnie zgłaszając sprzeciw wobec zgłoszenia wierzytelności przed sądem pierwszej instancji. Powództwo może zostać wytoczone przed sądem, który wszczął postępowanie upadłościowe o charakterze likwidacyjnym.

OKOLICZNOŚCI FAKTYCZNE I PYTANIE PREJUDYCJALNE

W dniu 18 kwietnia 2012 r. estońska administracja celno-skarbowa skierowała na podstawie art. 10 dyrektywy 2010/24 do fińskiej administracji skarbowej wniosek o odzyskanie od Metirato wierzytelności dotyczącej zapłaty podatku wraz z odsetkami, w łącznej kwocie 28 754,50 EUR. W odpowiedzi na wniosek fińska administracja skarbowa przekazała fińskim organom odpowiedzialnym za przymusowe odzyskiwanie tych wierzytelności informacje na temat kwot podlegających zapłacie na rzecz fińskiej administracji skarbowej oraz na rzecz estońskiej administracji celno-skarbowej.

W dniu 12 lutego 2013 r. Metirato dokonała dobrowolnej zapłaty kwoty 17 500 EUR fińskim organom odpowiedzialnym za przymusowe odzyskiwanie wierzytelności. Kwota 15 837,67 EUR została przekazana fińskiej administracji skarbowej. Fińska administracja skarbowa przekazała organom estońskim – z tytułu złożonego przez nie wniosku o odzyskanie – kwotę 15 541,67 EUR.

W dniu 23 kwietnia 2013 r. Metirato Oy uiszczyła dobrowolnie kolejną kwotę 17 803,00 EUR na rzecz fińskiej administracji skarbowej. W dniu 8 maja 2013 r. Helsingin käräjäoikeus (sąd pierwszej instancji, Helsinki, Finlandia) ogłosił na wniosek samej Metirato upadłość obejmującą likwidację majątku spółki.

W dniu 10 września 2013 r. estońska administracja skarbowa przesłała do fińskiej administracji skarbowej drugi wniosek o odzyskanie wierzytelności, który dotyczył między innymi wierzytelności jeszcze nieuregulowanej w ramach kwoty, na którą opiewał pierwszy wniosek, a mianowicie kwoty 8840,17 EUR. W oparciu o ten drugi wniosek o odzyskanie wierzytelności fińska administracja skarbowa zgłosiła w dniu 17 września 2013 r. w postępowaniu upadłościowym – obok swoich własnych wierzytelności – również wierzytelności państwa estońskiego względem Metirato.

W dniu 8 maja 2014 r. syndyk masy upadłościowej wytoczył przed Helsingin käräjäoikeus (sądem pierwszej instancji w Helsinkach) powództwo

przeciwko państwu fińskiemu i jego administracji skarbowej, żądając – zgodnie z §§ 5 i 10 takaisinsaannista konkurssipesään – zwrotu do masy upadłości Metirato wszelkich zapłaconych kwot. W uzasadnieniu powództwa syndyk masy upadłości argumentował, po pierwsze, że fińska administracja skarbowa została nienależnie uprzywilejowana, z pokrzywdzeniem pozostałych wierzycieli, za sprawą dokonania na jej rzecz zapłaty od dawna wymagalnych wierzytelności podatkowych w okresie, gdy Metirato była już niewypłacalna, a po drugie, że w krytycznym okresie, czyli od 25 stycznia do 8 maja 2013 r. Metirato uregulowała zaległości podatkowe w kwocie, która w stosunku do masy upadłości była znaczna.

Powództwo to zostało wytoczone przeciwko państwu fińskiemu i jego administracji skarbowej, a na wypadek gdyby w odniesieniu do kwoty 15 541,67 EUR nie zostali oni uznani za właściwą stronę pozwaną, pozwane zostało również państwo estońskie.

W odpowiedzi na pozew syndyka masy upadłości Metirato państwo fińskie podniosło między innymi, że w zakresie, w jakim chodzi o kwotę otrzymaną przez państwo estońskie, powództwo powinno być zostać wytoczone przeciwko temu ostatniemu. Państwo fińskie uważa, że udzielając zgodnie z art. 10 dyrektywy 2010/24 organom estońskim pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności, działało ono jedynie jako przedstawiciel estońskich organów skarbowych, w żadnym momencie przedmiotowe kwoty nie stały się jego własnością, a udział w odzyskiwaniu kwot zakończył się z chwilą zakończenia odzyskiwania wierzytelności podatkowych, w związku z czym powództwo syndyka masy upadłości Metirato dotyczące tych kwot należy skierować przeciwko estońskiej administracji celno-skarbowej.

W odpowiedzi na pozew syndyka państwo estońskie podniosło z kolei, że jego zdaniem z art. 13 ust. 1 i art. 14 ust. 2 dyrektywy 2010/24 wynika, iż w zakresie, w jakim powództwo syndyka masy upadłości Metirato dotyczy kwoty odzyskanej przez administrację fińską, stroną pozwaną w ramach takiego postępowania może być wyłącznie fińska administracja skarbowa.

W tych okolicznościach Helsingin käräjäoikeus (sąd pierwszej instancji w Helsinkach, Finlandia) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 13 ust. 1 dyrektywy [2010/24] w zakresie, w jakim stanowi on, że wierzytelności będące przedmiotem egzekucji [odzyskiwania] na podstawie wniosku o odzyskanie wierzytelności we współpracującym państwie są traktowane jak wierzytelności współpracującego państwa członkowskiego, należy interpretować w ten sposób:

- a) że współpracujące państwo członkowskie jest również stroną postępowania sądowego w przedmiocie zwrotu do masy upadłości kwot uiszczonych wskutek odzyskania, czy też
- b) że współpracujące państwo członkowskie jedynie podejmuje czynności w zakresie odzyskania wierzytelności w ramach egzekucji i dokonuje zgłoszenia wierzytelności we właściwym postępowaniu upadłościowym, natomiast w ramach zaskarżenia czynności upadłego, dotyczącego dochodzenia zwrotu do masy upadłości jej składników, państwo wnioskujące jest natomiast pozwanym?

2) Czy dyrektywę [2010/24] należy interpretować w ten sposób, że wierzytelności innego państwa członkowskiego są na podstawie wniosku o odzyskanie wierzytelności odzyskiwane za pomocą takich samych środków, jednak w taki sposób, że odzyskiwane wartości majątkowe pozostają oddzielne i nie podlegają połączeniu z majątkiem współpracującego państwa członkowskiego, albo w ten sposób, że są odzyskiwane obok własnych wierzytelności tego państwa, tak że zostają włączone do majątku współpracującego państwa? Innymi słowy – czy dyrektywa ma na celu jedynie zakazanie mniej korzystnego traktowania wierzytelności innego państwa?

3) Czy spór, który dotyczy dochodzenia zwrotu do masy upadłości składników majątku upadłego może być zrównany ze sporem dotyczącym

środków egzekucyjnych w rozumieniu art. 14 ust. 2 dyrektywy 2010/24 i czy można stąd wywodzić, że zgodnie z tą dyrektywą współpracujące państwo członkowskie jest również w tym sporze stroną pozwaną?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych Poprzez swoje pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 13 ust. 1 i art. 14 ust. 2 dyrektywy 2010/24 należy interpretować w ten sposób, że po pierwsze, znajdują one zastosowanie do postępowania mającego na celu spowodowanie zwrotu do masy upadłości spółki, mającej siedzibę we współpracującym państwie członkowskim, wierzytelności, które były przedmiotem odzyskiwania na wniosek wnioskującego państwa członkowskiego, jeżeli postępowanie to jest oparte na konstrukcji zaskarżenia środków egzekucyjnych w rozumieniu tego art. 14 ust. 2, i po drugie, że współpracujące państwo członkowskie, w rozumieniu tych przepisów, należy uznać za stronę pozwaną w ramach owego postępowania oraz czy w kontekście tym ma znaczenie okoliczność, czy kwota odzyskanych wierzytelności jest traktowana jako oddzielna w stosunku do majątku tego państwa członkowskiego, czy też zostaje do tego majątku włączona.

W badanej sprawie należy przypomnieć, że za pośrednictwem wytoczonego przez siebie powództwa syndyk masy upadłości podważa – ocenianą na gruncie prawa fińskiego – skuteczność odzyskiwania wierzytelności przeprowadzonego przez organy fińskie odpowiedzialne za odzyskiwanie wierzytelności państwa dla celów odzyskiwania wierzytelności państwa fińskiego oraz państwa estońskiego.

W zakresie, w jakim procedura odzyskiwania została wszczęta w celu wykonania wniosku o odzyskanie wierzytelności skierowanego przez władze estońskie do władz fińskich na mocy dyrektywy 2010/24, stanowi ona środek egzekucyjny podjęty we współpracującym państwie członkowskim w rozumieniu art. 14 ust. 2 tej dyrektywy. W konsekwencji, zgodnie z tym przepisem, spór mający na celu zakwestionowanie przebiegu i wyniku tej procedury, taki jak spór będący przedmiotem postępo-

wania głównego, stanowi spór dotyczący środka egzekucyjnego podjętego we współpracującym państwie członkowskim, a zatem musi zostać wniesiony do właściwego organu tego państwa członkowskiego, w tym przypadku Republiki Finlandii, zgodnie z właściwymi przepisami ustawowymi i wykonawczymi.

Jednakże, jako że brzmienie tego przepisu nie precyzuje, czy stroną pozwaną takiego postępowania jest państwo wnioskujące, czy też państwo współpracujące, należy zbadać, czy ustalenia tego można dokonać w oparciu o systematykę i cel dyrektywy 2010/24.

Jak wynika z motywów 1-4 tej dyrektywy, celem jej jest rozszerzenie zakresu stosowania dyrektywy 76/308, skodyfikowanej przez dyrektywę 2008/55, o wierzytelności, które nie były nią objęte, tak aby lepiej zabezpieczyć interesy finansowe państw członkowskich i neutralność rynku wewnętrznego oraz by uczynić wzajemną pomoc w dziedzinie odzyskiwania wierzytelności bardziej skuteczną oraz ułatwić stosowanie jej w praktyce, czego wymaga rosnąca liczba wniosków o pomoc.

Zgodnie z art. 1 dyrektywy 2010/24 ustanawia ona przepisy, na mocy których państwa członkowskie mają udzielać w państwie członkowskim pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności powstałych w innym państwie członkowskim.

Jeżeli chodzi o środki podjęte przez współpracujące państwo członkowskie dla celów odzyskania w tym państwie członkowskim wierzytelności stanowiącej przedmiot wniosku o odzyskanie, współpracujący organ korzysta – zgodnie z art. 13 ust. 1 dyrektywy 2010/24 – z uprawnień i procedur przewidzianych na mocy przepisów ustawowych, wykonawczych lub administracyjnych współpracującego państwa członkowskiego, tak że każda wierzytelność stanowiąca przedmiot takiego wniosku o odzyskanie jest – chyba że dyrektywa stanowi inaczej – traktowana jak wierzytelność współpracującego państwa członkowskiego.

Podobnie zarówno art. 14 ust. 4 akapit drugi, jak i art. 16 ust. 1 dyrektywy 2010/24 przewidują możliwość podjęcia przez współpracujące państwo członkowskie, na wniosek organu wnio-

skującego, środków zabezpieczających w celu zagwarantowania odzyskania wierzytelności, która została zakwestionowana, pod warunkiem że zezwalają na to przepisy krajowe współpracującego państwa członkowskiego.

Ponadto art. 14 dyrektywy 2010/24 przewiduje podział – pomiędzy organy wnioskującego i współpracującego państwa członkowskiego – kompetencji w dziedzinie rozpoznawania sporów dotyczących, po pierwsze, wierzytelności – przy czym pierwotny tytuł wykonawczy pozwała na egzekucję we wnioskującym państwie członkowskim, a jednolity tytuł wykonawczy umożliwia egzekucję we współpracującym państwie członkowskim – i ważności powiadomienia dokonanego przez właściwy organ wnioskującego państwa członkowskiego, oraz po drugie, środków egzekucyjnych podjętych we współpracującym państwie członkowskim lub ważności powiadomienia dokonanego przez właściwy organ współpracującego państwa członkowskiego.

Ten podział kompetencji jest konsekwencją faktu, że wierzytelność i umożliwiający przeprowadzenie jej odzyskiwania tytuł wykonawczy są oparte na przepisach prawa obowiązującego we wnioskującym państwie członkowskim, podczas gdy środki egzekucji są podejmowane we współpracującym państwie członkowskim, zgodnie z przepisami prawa znajdującymi w nim zastosowanie (zob. w odniesieniu do dyrektywy 76/308 wyrok z dnia 14 stycznia 2010 r., Kyrián, C233/08, EU:C:2010:11, pkt 40).

I tak z art. 14 ust. 1 dyrektywy 2010/24 wynika, że wszystkie środki prawne służące kwestionowaniu wierzytelności, pierwotnego tytułu wykonawczego umożliwiającego egzekucję w państwie wnioskującym, jednolitego tytułu wykonawczego umożliwiającego egzekucję w państwie współpracującym lub powiadomienia dokonanego przez właściwy organ wnioskującego państwa członkowskiego powinny zostać wniesione do odpowiednich organów wnioskującego państwa członkowskiego, a nie do organów współpracującego państwa członkowskiego, którego kompetencje kontrolne są zgodnie z art. 14 ust. 2 wyraźnie ograniczone do aktów tego ostatniego państwa (wyrok z dnia

26 kwietnia 2018 r., Donnellan, C34/17, EU:C:2018:282, pkt 43, 44).

Natomiast w przypadku sporów dotyczących środków egzekucyjnych podjętych przez współpracujące państwo członkowskie lub ważności powiadomienia dokonanego przez właściwy organ współpracującego państwa członkowskiego sprawa zostaje wniesiona do właściwego organu tego państwa członkowskiego, zgodnie z jego przepisami ustawowymi i wykonawczymi, ponieważ organ ten jest najbardziej właściwy, by dokonać wykładni przepisów obowiązującego w nim prawa krajowego i by zbadać zgodność z prawem aktów w świetle tego prawa (zob. w odniesieniu do dyrektywy 76/308 wyrok z dnia 14 stycznia 2010 r., Kyrian, C233/08, EU:C:2010:11, pkt 39, 40, 49).

W związku z tym z przepisów dyrektywy 2010/24 wynika, że po pierwsze, środki egzekucyjne podjęte przez współpracujące państwo członkowskie podlegają prawu znajdującemu zastosowanie w owym państwie członkowskim, i po drugie, spory dotyczące tych środków należy wnosić przed właściwy organ tego państwa, który zbada je w świetle przepisów swojego prawa krajowego.

Okoliczność, iż spór ten wpisuje się w ramy postępowania dotyczącego zwrotu składników majątku upadłego do masy upadłości spółki mającej siedzibę we współpracującym państwie członkowskim nie może prowadzić do wyłączenia stosowania przewidzianych przez prawodawcę Unii przepisów regulujących rozstrzyganie takich sporów, ponieważ prawodawca Unii nie dokonał dla celów stosowania tych przepisów rozróżnienia w oparciu o kryterium rodzaju postępowania, w którym do owe go sporu dochodzi.

W konsekwencji, jak zauważył w istocie rzecznik generalny w pkt 45-47 swojej opinii, z ogólnej systematyki i celu dyrektywy 2010/24 wynika, że powództwo – takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, zmierzające do zakwestionowania przed właściwym organem współpracującego państwa członkowskiego, w świetle prawa tego państwa członkowskiego, skuteczności postępowania mającego za przedmiot dochodzenie wierzytelności, wszczęte zgodnie z przepisami tego prawa

przez organy owego państwa członkowskiego do celów odzyskania na podstawie tej dyrektywy wierzytelności wnioskującego państwa członkowskiego – musi być skierowane przeciwko współpracującemu państwu członkowskiemu, nawet jeżeli taki spór wpisuje się w ramy postępowania dotyczącego zwrotu składników majątku upadłego do masy upadłości spółki mającej siedzibę w tym państwie członkowskim.

Ponadto w sytuacji gdy dyrektywa 2010/24 nie określa sposobów przechowywania kwot odzyskanych przez współpracujące państwo członkowskie przed ich przekazaniem wnioskującemu państwu członkowskiemu, uregulowanie tego zagadnienia należy do kompetencji państw członkowskich, pod warunkiem że nastąpi to bez uszczerbku dla obowiązku przekazania odzyskanych kwot oraz odsetek.

A zatem okoliczność, czy kwota wierzytelności odzyskanych przez współpracujące państwo członkowskie w oparciu o złożony na podstawie dyrektywy 2010/24 wniosek o odzyskanie jest traktowana jako oddzielna w stosunku do majątku tego państwa członkowskiego, czy też zostaje do tego mienia włączona, nie ma wpływu na wykładnię przedstawioną w pkt 38 niniejszego wyroku.

Ponadto należy przypomnieć, że dyrektywa 2010/24 opiera się na zasadzie wzajemnego zaufania (wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., Donnellan, C34/17, EU:C:2018:282, pkt 41).

W konsekwencji, jak zauważył w istocie rzecznik generalny w pkt 54 i nast. swojej opinii, jeżeli środek egzekucyjny, taki jak środek sporny w postępowaniu głównym, podjęty we współpracującym państwie członkowskim dla celów dochodzenia wierzytelności wnioskującego państwa członkowskiego, zostaje skutecznie podważony przed właściwym organem współpracującego państwa członkowskiego, to co do zasady to na wnioskującym państwie członkowskim spoczywa obowiązek zwrotu całej odzyskanej dzięki temu środkowi kwoty, która została mu przekazana przez współpracujące państwo członkowskie.

W tych okolicznościach na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, że art. 13 ust. 1 i art. 14 ust. 2 dyrektywy 2010/24 należy interpretować w ten

sposób, że po pierwsze, znajdują one zastosowanie do postępowania mającego na celu spowodowanie zwrotu do masy upadłości spółki, mającej siedzibę we współpracującym państwie członkowskim, wierzytelności, które były przedmiotem odzyskiwania na wniosek wnioskującego państwa członkowskiego, jeżeli postępowanie to jest oparte na konstrukcji zaskarżenia środków egzekucyjnych w rozumieniu tego art. 14 ust. 2, i po drugie, że współpracujące państwo członkowskie, w rozumieniu tych przepisów, należy uznać za stronę pozwaną w ramach owego postępowania, przy czym nie ma znaczenia okoliczność, czy kwota odzyskanych wierzytelności jest traktowana jako oddzielna od majątku tego państwa członkowskiego, czy też zostaje ona do tego majątku włączona.

[...]

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 13 ust. 1 i art. 14 ust. 2 dyrektywy Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, cel i innych obciążeń należy interpretować w ten sposób, że po pierwsze, znajdują one zastosowanie do postępowania mającego na celu spowodowanie zwrotu do masy upadłości spółki, mającej siedzibę we współpracującym państwie członkowskim, wierzytelności, które były przedmiotem odzyskiwania na wniosek wnioskującego państwa członkowskiego, jeżeli postępowanie to jest oparte na konstrukcji zaskarżenia środków egzekucyjnych w rozumieniu tego art. 14 ust. 2, i po drugie, że współpracujące państwo członkowskie, w rozumieniu tych przepisów, należy uznać za stronę pozwaną w ramach owego postępowania, przy czym nie ma znaczenia okoliczność, czy kwota odzyskanych wierzytelności jest traktowana jako oddzielna od majątku tego państwa członkowskiego, czy też zostaje ona do tego majątku włączona.

Opracowała: Malwina Sik

Źródło: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0695>, dostęp: 25 marca 2019 r.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

(tekst jednolity Dz.U. z dnia 27 kwietnia 2018 r. poz. 800)

Uwaga:

Tekst jednolity zawiera zmiany przewidziane w:

- 1) projekcie z dnia 30 listopada 2018 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Ordynacja podatkowa; zmiany te mają wejść w życie dnia 1 lipca 2019 r.; wyróżniono je w tekście **pogrubioną i podkreśloną czcionką**;
- 2) projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Ordynacja podatkowa (druk sejmowy nr 3255); zmiany te mają wejść w życie dnia 1 czerwca 2019 r.; wyróżniono je w tekście **pogrubioną, pochyloną i podkreśloną czcionką**;
- 3) ustawie z dnia 15 marca 2019 r. o zmianie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórymi innymi ustaw (tekst ustawy przekazany do Senatu zgodnie z art. 52 regulaminu Sejmu); zmiany te mają wejść w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Ustaw; wyróżniono je w tekście **pogrubioną i podwójnie podkreśloną czcionką**;

ZMIANY:

- <1> Dz.U. z 2018 r. poz. 650
- <2> Dz.U. z 2018 r. poz. 723
- <3> Dz.U. z 2018 r. poz. 771
- <4> Dz.U. z 2018 r. poz. 1000
- <5> Dz.U. z 2018 r. poz. 1039
- <6> Dz.U. z 2018 r. poz. 1075

- <7> Dz.U. z 2018 r. poz. 1499
- <8> Dz.U. z 2018 r. poz. 1540
- <9> Dz.U. z 2018 r. poz. 1544
- <10> Dz.U. z 2018 r. poz. 1629
- <11> Dz.U. z 2018 r. poz. 1693
- <12> Dz.U. z 2018 r. poz. 2126

- <13> Dz.U. z 2018 r. poz. 2193
- <14> Dz.U. z 2018 r. poz. 2244
- <15> Dz.U. z 2018 r. poz. 2354
- <16> Dz.U. z 2019 r. poz. 60
- <17> Dz.U. z 2019 r. poz. 492

OBJAŚNIENIA:

- <1> W brzmieniu obowiązującym od dnia 30 kwietnia 2018 r. na mocy art. 48 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo przedsiębiorców oraz inne ustawy dotyczące działalności gospodarczej (Dz.U. z dnia 30 marca 2018 r. poz. 650).
- <2> W brzmieniu obowiązującym od dnia 13 lipca 2018 r. na mocy art. 165 ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz.U. z dnia 12 kwietnia 2018 r. poz. 723).
- <3> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2019 r. na mocy art. 265 ustawy z dnia 22 marca 2018 r. o komornikach sądowych (Dz.U. z dnia 25 kwietnia 2018 r. poz. 771). **Zmiany te wyróżniono w tekście pogrubioną czcionką.**
- <4> W brzmieniu obowiązującym od dnia 25 maja 2018 r. na mocy art. 120 ustawy z dnia 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych (Dz.U. z dnia 24 maja 2018 r. poz. 1000).
- <5> W brzmieniu obowiązującym od dnia 14 czerwca 2018 r. na mocy art. 3 ustawy z dnia 10 maja 2018 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 30 maja 2018 r. poz. 1039).
- <6> W brzmieniu obowiązującym od dnia 20 czerwca 2018 r. na mocy art. 2 ustawy z dnia 10 maja 2018 r. o zmianie ustawy o usługach płatniczych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 5 czerwca 2018 r. poz. 1075).
- <7a> W brzmieniu obowiązującym od dnia 8 sierpnia 2018 r. na mocy ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 7 sierpnia 2018 r. poz. 1499).
- <7b> W brzmieniu obowiązującym od dnia 22 sierpnia 2018 r. na mocy ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 7 sierpnia 2018 r. poz. 1499).
- <7c> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 października 2018 r. na mocy ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 7 sierpnia 2018 r. poz. 1499).
- <7d> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 lipca 2019 r. na mocy ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 7 sierpnia 2018 r. poz. 1499). **Zmiany te wyróżniono w tekście pogrubioną czcionką.**
- <7e> Uwaga: ustawa z dnia 15 marca 2019 r. o zmianie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (nieopublikowana w Dz.U.) przewiduje zmianę wejścia w życie niektórych przepisów ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. (poz. 1499), tj. z dnia 1 lipca 2019 r. na 1 maja 2019 r.
- <8> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2019 r. na mocy art. 27 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. o pomocy państwa w ponoszeniu wydatków mieszkaniowych w pierwszych latach najmu mieszkania (Dz.U. z dnia 10 sierpnia 2018 r. poz. 1540). **Zmiany te wyróżniono w tekście pogrubioną czcionką.**
- <9a> W brzmieniu obowiązującym od dnia 11 września 2018 r. na mocy art. 10 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o usługach zaufania oraz identyfikacji elektronicznej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 10 sierpnia 2018 r. poz. 1544).
- <9b> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2020 r. na mocy art. 10 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o usługach zaufania oraz identyfikacji elektronicznej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 10 sierpnia 2018 r. poz. 1544). **Zmiany te wyróżniono w tekście pogrubioną i pochyloną czcionką.**
- <10> W brzmieniu obowiązującym od dnia 25 listopada 2018 r. na mocy art. 78 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej (Dz.U. z dnia 24 sierpnia 2018 r. poz. 1629).
- <11> W brzmieniu obowiązującym od dnia 19 września 2018 r. na mocy art. 10 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 4 września 2018 r. poz. 1693).
- <12> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2019 r. na mocy art. 3 ustawy z dnia 4 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 9 listopada 2018 r. poz. 2126). **Zmiany te wyróżniono w tekście pogrubioną czcionką.**
- <13> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2019 r. na mocy art. 3 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych

ustaw (Dz.U. z dnia 23 listopada 2018 r. poz. 2193). **Zmiany te wyróżniono w tekście pogrubioną czcionką.**

^{<14>} W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2019 r. na mocy art. 13 ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym (Dz.U. z dnia 30 listopada 2018 r. poz. 2244). **Zmiany te wyróżniono w tekście pogrubioną czcionką.**

DZIAŁ I

Przepisy ogólne

Art. 1

Ustawa normuje:

- 1) zobowiązania podatkowe;
- 2) informacje podatkowe;
- 3) postępowanie podatkowe, kontrole podatkową i czynności sprawdzające;
- 4) tajemnicę skarbową.

Art. 2

§ 1. Przepisy ustawy stosuje się do:

- 1) podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe;
- 2) (uchylony)
- 3) opłaty skarbowej oraz opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych;
- 4) spraw z zakresu prawa podatkowego innych niż wymienione w pkt 1, należących do właściwości organów podatkowych.

§ 2. Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, przepisy działu III stosuje się również do opłat, do których ustalenia lub określenia uprawnione są inne niż wymienione w § 1 pkt 1 organy.

§ 3. Organom, o których mowa w § 2, przysługują uprawnienia organów podatkowych.

§ 4. Przepisów ustawy nie stosuje się do świadczeń pieniężnych wynikających ze stosunków cywilnoprawnych.

Art. 2a

Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.

Art. 3

Ilekróć w ustawie jest mowa o:

- 1) ustawach podatkowych – rozumie się przez to ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych,

^{<15>} W brzmieniu obowiązującym od dnia 2 stycznia 2019 r. na mocy art. 5 ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 18 grudnia 2018 r. poz. 2354). **Zmiany te wyróżniono w tekście pogrubioną czcionką.**

^{<16>} W brzmieniu obowiązującym od dnia 4 marca 2019 r. na mocy art. 7 ustawy z dnia 6 grudnia 2018 r. o zmianie ustawy o dowodach osobistych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 11 stycznia

podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich;

- 2) przepisach prawa podatkowego – rozumie się przez to przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych;
- 3) podatkach – rozumie się przez to również:
 - a) zaliczki na podatki,
 - b) raty podatków, jeżeli przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach,
 - c) opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe;
- 4) księgach podatkowych – rozumie się przez to księgi rachunkowe, podatkową księgę przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci;
- 5) deklaracjach – rozumie się przez to również zeznania, wykazy, zestawienia oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci;
- 6) ulgach podatkowych – rozumie się przez to przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku;
- 7) zwrocie podatku – rozumie się przez to zwrot różnicy podatku lub zwrot podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, a także inne formy zwrotu po-

2019 r. poz. 60). **Zmiany te wyróżniono w tekście pogrubioną czcionką.**

^{<17>} W brzmieniu obowiązującym od dnia 29 marca 2019 r. na mocy art. 9 ustawy z dnia 21 lutego 2019 r. o zmianie ustawy o zasadach zarządzania mieniem państwowym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 14 marca 2019 r. poz. 492). **Zmiany te wyróżniono w tekście pogrubioną czcionką.**

datku przewidziane w przepisach prawa podatkowego;

- 8) niepodatkowych należnościach budżetowych – rozumie się przez to niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych;
- 9)^{<1>} działalności gospodarczej – rozumie się przez to każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. poz. 646), w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność – do przedsiębiorców;
- 10) cenie transakcyjnej – rozumie się przez to cenę przedmiotu transakcji zawieranej pomiędzy podmiotami powiązanyymi w rozumieniu przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług;
- 10)^{<13>} cenie transferowej – rozumie się przez to cenę transferową w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1509, z późn. zm.) oraz art. 11a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1036, z późn. zm.);
- 11) podmiocie krajowym – rozumie się przez to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, mającą miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, powiązaną w rozumieniu art. 25 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 200, z 2017 r. poz. 2494 oraz z 2018 r. poz. 106, 138, 317 i 398) oraz art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podat-

ku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2343, 2175, 2201 i 2369 oraz z 2018 r. poz. 317 i 398) z innym podmiotem oraz zagraniczny zakład w rozumieniu tych przepisów, położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

11)^{<13>} **podmiocie krajowym – rozumie się przez to podmiot powiązany w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym zagraniczny zakład w rozumieniu tych przepisów, położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;**

12) podmiocie zagranicznym – rozumie się przez to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, powiązaną w rozumieniu art. 25 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych z innym podmiotem oraz zagraniczny zakład w rozumieniu tych przepisów, położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

12)^{<13>} **podmiocie zagranicznym – rozumie się przez to podmiot powiązany w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym zagraniczny zakład w rozumieniu tych przepisów, położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;**

13) dokumencie elektronicznym – rozumie się przez to dokument elektroniczny, o którym mowa w art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. z 2017 r. poz. 570);

14) portalu podatkowym – rozumie się przez to system teleinformatyczny administracji skarbowej służący do kontaktu organów podatkowych z podatnikami, płatnikami i inkasentami, a także ich następcami prawnymi oraz osobami trzecimi, w szczególności do wnoszenia podań, składania deklaracji oraz doręczania pism organów

podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej;

15) podaniu lub deklaracji odwzorowanych cyfrowo – rozumie się przez to dokument elektroniczny będący kopią elektroniczną podania lub deklaracji, złożonych w jednostkach organizacyjnych administracji skarbowej w postaci innej niż elektroniczna, który został wprowadzony do systemu teleinformatycznego Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w sposób zapewniający niezaprzeczalność i integralność odwzorowanych danych;

16)^{<10>} przedsiębiorstwie w spadku – rozumie się przez to przedsiębiorstwo w spadku w rozumieniu ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej (Dz.U. poz. 1629);

17)^{<10>} zarządzie sukcesyjnym – rozumie się przez to zarząd sukcesyjny w rozumieniu ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej;

18)^{<13>} **korzyści podatkowej – rozumie się przez to:**

a) **niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości,**

b) **powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,**

c) **powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku,**

d) **brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika, jeżeli wynika on z okoliczności wskazanych w lit. a;**

19)^{<13>} **środkach ograniczających umowne korzyści – rozumie się przez to postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej lub inne środki ograniczające lub odmawiające korzyści wynikających z tych umów.**

Art. 3a

§ 1. Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, deklaracje mogą być składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

§ 2. Organ podatkowy, elektroniczna skrzynka podawcza systemu teleinformatycznego administracji skarbowej lub portal podatkowy potwierdzają, w formie dokumentu elektronicznego, złożenie deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

§ 3. (uchylony)

Art. 3b

§ 1. Deklaracja składana za pomocą środków komunikacji elektronicznej powinna zawierać:

- 1) dane w ustalonym formacie elektronicznym, zawarte we wzorze deklaracji określonym w odrębnych przepisach;
- 2) jeden podpis elektroniczny.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw informatyzacji określi, w drodze rozporządzenia:

- 1) (uchylony)
- 2) sposób przesyłania deklaracji i podań za pomocą środków komunikacji elektronicznej;
- 3) rodzaje podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone poszczególne typy deklaracji lub podań.

§ 3. Wydając rozporządzenie, o którym mowa w § 2, minister właściwy do spraw finansów publicznych powinien uwzględnić:

- 1) potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w deklaracjach i podaniach oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem;
- 2) limity wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku wynikających z deklaracji i rodzaj podatku, którego dotyczy deklaracja, a także wymagania dla poszczególnych rodzajów podpisu elektronicznego, w szczególności dotyczące weryfikacji podpisu i kwalifikowanych elektronicznych znaczników czasu.

Art. 3c

(uchylony)

Art. 3d

Składanie deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej wójtowi, burmistrzowi (prezydentowi miasta), staroście, marszałkowi województwa regulują odrębne przepisy.

Art. 3e

§ 1. Organ podatkowy może zwrócić się do podatnika, płatnika lub inkasenta o wyrażenie zgody na doręczanie pism w formie dokumentu elektronicznego we wszystkich sprawach podatkowych załatwianych przez ten organ.

§ 2. W przypadku wyrażenia przez podatnika, płatnika lub inkasenta zgody, o której mowa w § 1, organ podatkowy poucza ich o skutkach prawnych wynikających z wyrażenia tej zgody.

§ 3. Do doręczania, o którym mowa w § 1, stosuje się przepisy art. 144a oraz art. 146.

Art. 3f

§ 1. Uwierzytelnianie podatników, płatników, inkasentów, ich następców prawnych oraz osób trzecich na portalu podatkowym

wym wymaga użycia danych weryfikowanych za pomocą kwalifikowanego certyfikatu podpisu elektronicznego albo profilu zaufanego ePUAP w rozumieniu art. 3 pkt 15 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne.

§ 1.^{9b>} Uwierzytelnianie podatników, płatników, inkasentów, ich następców prawnych oraz osób trzecich na portalu podatkowym wymaga użycia danych weryfikowanych za pomocą kwalifikowanego certyfikatu podpisu elektronicznego, jeżeli te dane pozwalają na identyfikację i uwierzytelnienie wymagane w celu realizacji usługi online, profilu zaufanego, profilu osobistego albo innego środka identyfikacji elektronicznej, wydanego w systemie identyfikacji elektronicznej przyłączonym do węzła krajowego identyfikacji elektronicznej, o którym mowa w art. 21a ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 5 września 2016 r. o usługach zaufania oraz identyfikacji elektronicznej (Dz.U. poz. 1579 oraz z 2018 r. poz. 650 i 1544), adekwatnie do poziomu bezpieczeństwa środka identyfikacji elektronicznej wymaganego dla usług świadczonych w portalu podatkowym.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, zakres i warunki korzystania z portalu podatkowego, mając na względzie potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych we wnioskach, deklaracjach i pismach oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, inny sposób identyfikacji na portalu podatkowym niż przewidziany w § 1, mając na względzie potrzebę upowszechniania kontaktów z organami podatkowymi za pośrednictwem portalu podatkowego oraz konieczność zapewnienia bezpieczeństwa, poufności i pewności w procesie identyfikacji.

§ 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, rodzaje spraw, które mogą być załatwiane z wykorzystaniem portalu podatkowego, mając na względzie potrzebę stopniowego upowszechniania elektronicznej formy kontaktów z organami podatkowymi oraz charakter tych spraw.

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, wskazać organy podatkowe, które załatwiają sprawy z wykorzystaniem portalu podatkowego, mając na względzie usprawnienie pracy urzędów i obsługi podatników, płatników, inkasentów, ich następców prawnych oraz osób trzecich.

Art. 4

Obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana

powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach.

Art. 5

Zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego.

Art. 6

Podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej.

Art. 7

§ 1. Podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkom podatkowemu.

§ 2. Ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w § 1.

Art. 7a^{10>}

§ 1. Prawa i obowiązki podatnika oraz płatnika będącego przedsiębiorstwem w spadku, w przypadku gdy na mocy ustaw podatkowych podlega obowiązkowi podatkowemu, w okresie od ustanowienia do dnia wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego wykonuje zarządca sukcesyjny.

§ 2. W okresie od chwili śmierci przedsiębiorcy do dnia ustanowienia zarządu sukcesyjnego albo wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, a także w okresie od dnia, w którym zarządca sukcesyjny przestał pełnić tę funkcję, do dnia powołania kolejnego zarządcy sukcesyjnego albo wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego prawa i obowiązki podatnika oraz płatnika, o których mowa w § 1, wykonują osoby, o których mowa w art. 14 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej, dokonujące czynności, o których mowa w art. 13 tej ustawy.

Art. 8

Płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

Art. 9

Inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobra-

nia od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

Art. 10

§ 1. Wprowadzenie zryczałtowanej formy opodatkowania nie pozbawia podatnika możliwości dokonania wyboru opodatkowania na zasadach ogólnych.

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się, jeżeli ustawy podatkowe nie przewidują możliwości wyboru przez podatnika formy opodatkowania.

Art. 11

Rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy, chyba że ustawa podatkowa stanowi inaczej.

Art. 12

§ 1. Jeżeli początkiem terminu określonego w dniach jest pewne zdarzenie, przy obliczaniu tego terminu nie uwzględnia się dnia, w którym zdarzenie nastąpiło. Uływ ostatniego z wyznaczonej liczby dni uważa się za koniec terminu.

§ 2. Terminy określone w tygodniach kończą się z upływem tego dnia w ostatnim tygodniu, który odpowiada początkowemu dniowi terminu.

§ 3. Terminy określone w miesiącach kończą się z upływem tego dnia w ostatnim miesiącu, który odpowiada początkowemu dniowi terminu, a gdyby takiego dnia w ostatnim miesiącu nie było – w ostatnim dniu tego miesiąca.

§ 4. Terminy określone w latach kończą się z upływem tego dnia w ostatnim roku, który odpowiada początkowemu dniowi terminu, a gdyby takiego dnia w ostatnim roku nie było – w dniu, który poprzedzałby bezpośrednio ten dzień.

§ 5. Jeżeli ostatni dzień terminu przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, za ostatni dzień terminu uważa się następny dzień po dniu lub dniach wolnych od pracy, chyba że ustawy podatkowe stanowią inaczej.

§ 6. Termin uważa się za zachowany, jeżeli przed jego upływem pismo zostało:

1) wysłane w formie dokumentu elektronicznego do organu podatkowego, a nadawca otrzymał urzędowe poświadczenie odbioru;

2) nadane w polskiej placówce pocztowej operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (Dz.U. z 2017 r. poz. 1481 oraz z 2018 r. poz. 106 i 138) lub w placówce pocztowej operatora świadczącego pocztowe usługi powszechne w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej lub otrzymane przez polską placówkę pocztową operatora wyznaczonego po nadaniu w państwie spoza Unii Europejskiej albo złożone w polskim urzędzie konsularnym;

3) złożone przez żołnierza lub członka załogi statku morskiego w dowódz-

twie jednostki wojskowej lub kapitałowi statku;

- 4) złożone przez osobę pozbawioną wolności w administracji zakładu karnego;
- 5) złożone przez osobę aresztowaną w administracji aresztu śledczego.

DZIAŁ II

Organy podatkowe i ich właściwość

Rozdział 1

Organy podatkowe

Art. 13

§ 1. Organem podatkowym, stosownie do swojej właściwości, jest:

- 1) naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa – jako organ pierwszej instancji;
- 1a) naczelnik urzędu celno-skarbowego jako organ odwoławczy w zakresie decyzji, o których mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2018 r. poz. 508);
- 2) dyrektor izby administracji skarbowej – jako:
 - a) organ odwoławczy odpowiednio od decyzji naczelnika urzędu skarbowego albo naczelnika urzędu celno-skarbowego, z zastrzeżeniem pkt 1a,
 - b) organ pierwszej instancji, na podstawie odrębnych przepisów,
 - c) organ odwoławczy od decyzji wydanej przez ten organ w pierwszej instancji;
- 3) samorządowe kolegium odwoławcze – jako organ odwoławczy od decyzji wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty albo marszałka województwa.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej jest organem podatkowym – jako:

- 1) organ pierwszej instancji w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylecia decyzji lub stwierdzenia jej wygaśnięcia – z urzędu;
- 2) organ odwoławczy od decyzji wydanych w sprawach, o których mowa w pkt 1;
- 2)^{<13>} organ odwoławczy od decyzji wydanych w sprawach, o których mowa w pkt 1 i 7;
- 3) organ właściwy w sprawach porozumień dotyczących ustalenia cen transakcyjnych;
- 3)^{<13>} organ właściwy w sprawach porozumień dotyczących ustalenia cen transferowych;
- 4) organ właściwy w sprawach dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa w

art. 14b § 1, w zakresie określonym w art. 14e § 1;

- 5) organ właściwy w sprawach informacji przekazywanych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe o otwartych i zamkniętych rachunkach bankowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej;
- 6) organ właściwy w sprawach opinii zabezpieczających;
- 7) organ pierwszej instancji w sprawach, o których mowa w art. 119g § 1.
- 7)^{<13>} organ pierwszej instancji w sprawach, o których mowa w art. 119g § 1 i 8;
- 8)^{<13>} organ właściwy w sprawach dotyczących informacji o schematach podatkowych;
- 9) organ właściwy w sprawach zmiany lub uchylecia wiążącej informacji stawkowej, o której mowa w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 2174, z późn. zm.) – z urzędu.

§ 2a. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej jest organem podatkowym – jako organ właściwy w sprawach dotyczących wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa w art. 14b § 1 i w art. 14e § 1a.

§ 2a. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej jest organem podatkowym – jako:

- 1) organ właściwy w sprawach dotyczących wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa w art. 14b § 1 i art. 14e § 1a;
- 2) organ pierwszej instancji w sprawach dotyczących wydawania wiążącej informacji stawkowej, o której mowa w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) organ odwoławczy od decyzji wydawanych w sprawach, o których mowa w pkt 2;
- 4) organ właściwy w sprawach zmiany wiążącej informacji stawkowej, w przypadkach, o których mowa w art. 42h ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

§ 2b. Minister właściwy do spraw finansów publicznych jest organem podatkowym – jako organ właściwy w sprawach, o których mowa w art. 14a § 1.

§ 2c. W zakresie rozstrzygania spraw podatkowych uprawnienia naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celno-skarbowego oraz dyrektora izby administracji skarbowej, jako organu podatkowego, przysługują także radcy skarbowemu, wykonującemu czynności orzecznicze w tym organie.

§ 3. Organami podatkowymi wyższego stopnia są organy odwoławcze.

Art. 13a

Rada Ministrów może, w drodze rozporządzenia, nadać uprawnienia organów podatkowych:

- 1) Szefowi Agencji Wywiadu,
 - 2) Szefowi Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego,
 - 3) Szefowi Centralnego Biura Antykorupcyjnego,
 - 4) Szefowi Służby Wywiadu Wojskowego,
 - 5) Szefowi Służby Kontrwywiadu Wojskowego
- jeżeli jest to uzasadnione ochroną informacji niejawnych i wymogami bezpieczeństwa państwa.

Art. 14

§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej sprawuje ogólny nadzór w sprawach podatkowych.

§ 2. W ramach nadzoru, o którym mowa w § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej w celu wykonywania ustawowych zadań, w szczególności zadań analityczno-sprawozdawczych, może przetwarzać dane wynikające z deklaracji podatkowych składanych do naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów celno-skarbowych.

§ 2.^{<13>} W ramach nadzoru, o którym mowa w § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej w celu wykonywania ustawowych zadań, w szczególności zadań analityczno-sprawozdawczych, może przetwarzać dane wynikające z deklaracji podatkowych składanych do naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów celno-skarbowych, a także informacje uzyskane na podstawie przepisów działu III rozdziału 11a.

§ 3. Przetwarzanie danych, o którym mowa w § 2, odbywa się z zachowaniem przepisów o ochronie danych osobowych oraz tajemnic ustawowo chronionych.

§ 4.^{<4>} Minister właściwy do spraw finansów publicznych zapewnia funkcjonowanie portalu podatkowego i jest administratorem danych podatników, płatników, inkasentów, ich następców prawnych oraz osób trzecich korzystających z tego portalu.

Rozdział 1a

Interpretacje przepisów prawa podatkowego

Art. 14a

§ 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, w szczególności:

- 1) dokonując ich interpretacji, z urzędu lub na wniosek (interpretacje ogólne),
- 2) wydając z urzędu ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego do

- tyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe)
- przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.
- § 1a. Interpretacja ogólna powinna zawierać w szczególności:
- 1) opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego;
 - 2) wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym.
- § 1b. Z wnioskiem o wydanie interpretacji ogólnej nie może wystąpić organ administracji publicznej.
- § 2. Wniosek o wydanie interpretacji ogólnej powinien zawierać uzasadnienie konieczności wydania interpretacji ogólnej, w szczególności:
- 1) przedstawienie zagadnienia oraz wskazanie przepisów prawa podatkowego wymagających wydania interpretacji ogólnej;
 - 2) wskazanie niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w określonych decyzjach, postanowieniach oraz interpretacjach indywidualnych wydanych przez organy podatkowe w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takich samych stanach prawnych.
- § 3. Interpretację ogólną wydaje się, jeżeli w dniu złożenia wniosku w sprawach, o których mowa w § 2 pkt 2, nie toczy się postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa albo od decyzji lub na postanowienie nie zostało wniesione odwołanie lub zażalenie.
- § 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych pozostawia wniosek o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia, jeżeli:
- 1) nie są spełnione warunki, o których mowa w § 2 i 3, lub wniosek nie spełnia innych wymogów określonych przepisami prawa, lub
 - 2) przedstawione we wniosku zagadnienie jest przedmiotem interpretacji ogólnej i stan prawny nie uległ w tym zakresie zmianie.
- § 5. W sprawie pozostawienia wniosku o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie. Postanowienie nie zawiera danych identyfikujących stronę postępowania, w którym wydano decyzję, postanowienie lub interpretację indywidualną, wskazaną we wniosku o wydanie interpretacji ogólnej. Przepisy rozdziałów 14 i 16 działu IV stosuje się odpowiednio.
- § 6. Prawo dostępu do akt sprawy wydania interpretacji ogólnej nie obejmuje danych identyfikujących stronę postępowania, w którym wydano decyzję, postanowienie lub interpretację indywidualną, wskazaną

- we wniosku o wydanie interpretacji ogólnej.
- § 7. Na pisemne żądanie ministra właściwego do spraw finansów publicznych organy podatkowe przekazują niezwłocznie akta dotyczące wskazanych we wniosku o wydanie interpretacji ogólnej decyzji, postanowień oraz interpretacji indywidualnych.
- § 8. Opłata podlega zwrotowi wyłącznie w przypadku wydania interpretacji ogólnej. Zwrot opłaty następuje w terminie 7 dni od dnia opublikowania interpretacji ogólnej.
- § 9. W sprawach dotyczących wydawania interpretacji ogólnych na wniosek przepisy art. 14d, art. 14f, art. 120, art. 121 § 1, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3 i 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1-2 i 4, art. 170 i art. 171 oraz przepisy rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 10 i 23 działu IV stosuje się odpowiednio.
- § 10. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w celu usprawnienia obsługi wnioskodawców może, w drodze rozporządzenia, upoważnić dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej do wydawania, jako organ pierwszej instancji, postanowień o których mowa w § 5, oraz wykonywania czynności, o których mowa w § 7.
- § 11. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, biorąc pod uwagę zapewnienie sprawności postępowania, określi, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku o wydanie interpretacji ogólnej, który zawiera dane identyfikujące wnioskodawcę, dane wskazane w § 2, oraz sposób uiszczenia opłaty.

Art. 14b

- § 1. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną).
- § 1a. W zakresie objętym wiążącymi informacjami stawkowymi, o których mowa w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, nie wydaje się interpretacji indywidualnych.**
- § 2. Wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych.
- § 2a. Przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy prawa podatkowego regulujące właściwość oraz uprawnienia i obowiązki organów podatkowych.
- § 2a.¹³ **Przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy prawa podatkowego:**
- 1) regulujące właściwość, uprawnienia i obowiązki organów podatkowych;
 - 2) mające na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, które odnoszą się do nadużycia przepisów prawa podatkowego, prowadzenia rzeczywistej działalności gospo-

- darczej lub podejmowania działań w sposób sztuczny lub bez uzasadnienia ekonomicznego, w tym:
- a) zawarte w dziale IIIA w rozdziale 1,
 - b) zawarte w art. 5a pkt 33d, art. 24 ust. 19 i 20, art. 30f ust. 18, 20 i 20a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 4a pkt 29, art. 12 ust. 13 i 14, art. 22c, art. 24a ust. 16, 18 i 18a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych,
 - c) dotyczące przychodów zagranicznej jednostki kontrolowanej pochodzących z transakcji z podmiotami powiązаныmi, w przypadku gdy jednostka nie wytwarza w związku z tymi transakcjami wartości dodanej pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma, zawarte odpowiednio w art. 30f ust. 3 pkt 3 lit. b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych,
 - d) środki ograniczające umowne korzyści.
- § 3. Składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego.
- § 3a. W przypadku gdy przedstawiony we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe obejmuje transakcję, zespół transakcji lub inne zdarzenia:**
- 1) **z udziałem osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej:**
 - a) **które mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, lub**
 - b) **które prowadzą działalność gospodarczą poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej za pośrednictwem zagranicznego zakładu, a transakcja, zespół transakcji lub inne zdarzenia stanowią część lub całość działalności gospodarczej zagranicznego zakładu, lub**
 - c) **będących stronami transakcji, zespołu transakcji lub uczestnikami zdarzenia mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę**

lub zarząd w więcej niż jednym państwie lub terytorium, lub
2) mające skutki transgraniczne – składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej jest obowiązany również do wskazania odpowiednio państwa lub terytorium miejsca zamieszkania tej osoby fizycznej, danych identyfikujących tę osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w tym państwa lub terytorium ich siedziby, zarządu lub położenia tego zagranicznego zakładu, lub państwa lub terytorium, w których te skutki transgraniczne wystąpiły lub mogą wystąpić.

§ 3b. Obowiązek, o którym mowa w § 3a, nie obejmuje wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej:

1) dotyczących wyłączenia indywidualnej sprawy osoby fizycznej;

2) w zakresie podatku akcyzowego oraz podatku od towarów i usług.

§ 4. Wnioskujący o wydanie interpretacji indywidualnej składa oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego. W razie złożenia fałszywego oświadczenia wydana interpretacja indywidualna nie wywołuje skutków prawnych.

§ 5. Nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego, które w dniu złożenia wniosku o interpretację są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego.

§ 5a. Jeżeli przedstawione we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym, wydaje się postanowienie o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna, z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku. W tym przypadku w postanowieniu wskazuje się oznaczenie interpretacji ogólnej wraz z podaniem miejsca jej publikacji. Na wydane postanowienie przysługuje zażalenie.

§ 5b. Nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem

art. 119a lub stanowiąc nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 i 2491 oraz z 2018 r. poz. 62 i 86).

§ 5b.^{<13>} **Odmawia się, w drodze postanowienia, wydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą:**

1) stanowić czynność lub element czynności określonej w art. 119a § 1 lub

2) być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści, lub

3) stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 2174).

§ 5b. Odmawia się, w drodze postanowienia, wydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą:

1) stanowić czynność lub element czynności określonej w art. 119a § 1 lub

2) być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści, lub

3) stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

§ 5c. Organ uprawniony do wydania interpretacji indywidualnej zwraca się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o opinię w zakresie, o którym mowa w § 5b, chyba że stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu, które było przedmiotem uzyskanej uprzednio opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Opinię Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, której przedmiotem jest zagadnienie odpowiadające stanowi faktycznemu lub zdarzeniu przyszłemu przedstawionemu we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, wraz z wnioskiem organu uprawnionego do wydania interpretacji indywidualnej o jej wydanie, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty w nich wskazane, dołącza się do akt sprawy.

§ 5d.^{<13>} **Powzięcie uzasadnionego przypuszczenia, o którym mowa w § 5b, może wynikać również z łącznej oceny więcej niż jednego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, nawet jeżeli zostały złożone przez różnych wnioskodawców.**

§ 5e.^{<13>} **Na postanowienia wydane na podstawie § 5 i 5b przysługuje zażalenie.**

§ 5e. Na postanowienia wydane na podstawie § 1a, 5 i 5b przysługuje zażalenie.
 § 6. (uchylony)

§ 6a. (uchylony)

§ 7. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku, o którym mowa w § 1, który zawiera dane identyfikujące wnioskodawcę oraz dane wskazane w § 2-5, a także sposób uiszczenia opłaty, o której mowa w art. 14f, mając na względzie konieczność ujednoczenia formy składanych wniosków oraz zapewnienia sprawnej obsługi wnioskodawców.

Art. 14c

§ 1. Interpretacja indywidualna zawiera wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie.

§ 2. W razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym.

§ 3. Interpretacja indywidualna zawiera pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

§ 3.^{<13>} **Interpretacja indywidualna zawiera pouczenie o treści art. 14n oraz o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.**

§ 4. Interpretację indywidualną wydaną w formie dokumentu elektronicznego opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym albo podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP.

§ 4.^{<16>} **Interpretację indywidualną wydaną w formie dokumentu elektronicznego opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym.**

Art. 14d

§ 1. Interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Do tego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4.

§ 2. W przypadku doręczenia interpretacji indywidualnej za pomocą środków komunikacji elektronicznej interpretację indywidualną uważa się za wydaną z zachowaniem terminu, o którym mowa w § 1, jeżeli zawiadomienie, o którym mowa w art. 152a § 1, zostało przesłane przed upływem tego terminu.

§ 3. Wnioskodawca może w każdym czasie wystąpić z żądaniem poinformowania go telefonicznie albo za pomocą środków komunikacji elektronicznej o dacie wydania interpretacji indywidualnej oraz o zawartej w niej ocenie jego stanowiska albo o innym sposobie rozstrzygnięcia sprawy. Informację przekazuje się niezwłocznie, a w przypadku gdy wnioskodawca wystąpił z tym żądaniem przed wydaniem interpretacji

tacji indywidualnej – nie później niż w dniu roboczym następującym po dniu wydania tej interpretacji albo innego rozstrzygnięcia w sprawie.

Art. 14da

Minister właściwy do spraw finansów publicznych może z urzędu zmienić wydaną interpretację ogólną lub objaśnienia podatkowe, jeżeli stwierdzi ich nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Art. 14e

§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może z urzędu:

- 1) zmienić wydaną interpretację indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej;
- 2) uchylić wydaną interpretację indywidualną i umorzyć postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej, jeżeli w dniu jej wydania istniały przesłanki odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej;
- 3)^{13a} **uchylić wydaną interpretację indywidualną z uwagi na wystąpienie przesłanki wymienionej w art. 14b § 5b i odmówić, w drodze postanowienia, na które służy zażalenie, wydania interpretacji indywidualnej.**

§ 1a. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może z urzędu:

- 1) zmienić interpretację indywidualną w wyniku uwzględnienia skargi do sądu administracyjnego na podstawie art. 54 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2017 r. poz. 1369, 1370 i 2451);
- 2) stwierdzić wygaśnięcie interpretacji indywidualnej, jeżeli jest ona niezgodna z interpretacją ogólną wydaną w takim samym stanie prawnym;
- 3) uchylić wydaną interpretację indywidualną i wydać postanowienie, o którym mowa w art. 14b § 5a;
- 4) zmienić postanowienie, o którym mowa w art. 14b § 5a, w przypadku zmiany interpretacji ogólnej wskazanej w tym postanowieniu;
- 5) uchylić postanowienie, o którym mowa w art. 14b § 5a, jeżeli przedstawione we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe nie odpowiadają zagadnieniu będącemu przedmiotem wskazanej w postanowieniu interpretacji ogólnej, i rozpatruje wniosek o interpretację indywidualną.

§ 2. Zmiana interpretacji indywidualnej następuje w odniesieniu do opisanego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia

przyszłego, na podstawie którego wydana została zmieniona interpretacja.

§ 3. Uchylenie lub stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji indywidualnej oraz zmiana lub uchylenie postanowienia, o którym mowa w art. 14b § 5a, następuje w formie postanowienia, na które służy zażalenie.

§ 4. Zmianę interpretacji indywidualnej oraz postanowienia, o których mowa w § 3, doręcza się podmiotowi, któremu w danej sprawie zostały wydane interpretacja indywidualna lub postanowienie, albo jego następcy prawnemu.

§ 5. Stwierdzając wygaśnięcie interpretacji indywidualnej, w postanowieniu wskazuje się oznaczenie interpretacji ogólnej wraz z podaniem miejsca jej publikacji.

Art. 14f

§ 1. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej podlega opłacie w wysokości 40 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku.

§ 2. W przypadku wystąpienia w jednym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej odrębnych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych pobiera się opłatę od każdego przedstawionego we wniosku odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego.

§ 2a. Zwrot nienależnej opłaty następuje nie później niż w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania interpretacji.

§ 2b. Opłata za wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej podlega zwrotowi wyłącznie w przypadku:

- 1) wycofania wniosku – w całości;
- 2) wycofania części wniosku w odniesieniu do przedstawionego w nim odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego – w odpowiedniej części;
- 3) uiszczenia jej w kwocie wyższej od należnej – w odpowiedniej części.

§ 3. Opłata za wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej stanowi dochód budżetu państwa.

Art. 14g

§ 1. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej niespełniający wymogów określonych w art. 14b § 3 lub innych wymogów określonych przepisami prawa pozostawia się bez rozpatrzenia.

§ 1. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej niespełniający wymogów określonych w art. 14b § 3 lub 3a lub innych wymogów określonych przepisami prawa pozostawia się bez rozpatrzenia.

§ 2. (uchylony)

§ 3. (uchylony)

Art. 14h

W sprawach dotyczących interpretacji indywidualnej stosuje się odpowiednio przepisy art. 120, art. 121 § 1, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143,

art. 165 § 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1-4, art. 170, art. 171, art. 208, art. 213 w zakresie uzupełniania lub sprostowania co do skargi do sądu administracyjnego, art. 214, art. 215 § 1 i 3 oraz przepisy rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 10, 14, 16 i 23 działu IV.

Art. 14i

§ 1. Interpretacje ogólne są publikowane, bez zbędnej zwłoki, w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej.

§ 1a. Objaśnienia podatkowe są zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych pod nazwą „Objaśnienia podatkowe”, wraz z oznaczeniem daty ich zamieszczenia.

§ 2. Interpretacja indywidualna, jej zmiana oraz postanowienia, o których mowa w art. 14e § 3, wraz z informacją o dacie doręczenia są niezwłocznie przekazywane organom podatkowym właściwym ze względu na zakres spraw będących przedmiotem interpretacji.

§ 3. Interpretacja indywidualna, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, jest niezwłocznie zamieszczana w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

§ 4. W Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych zamieszcza się informację o zmianie, uchyleniu oraz stwierdzeniu wygaśnięcia interpretacji indywidualnej.

§ 5. W Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych zamieszcza się informacje o nieprawidłowych interpretacjach indywidualnych, które z powodu śmierci, likwidacji lub rozwiązania wnioskodawcy, dla którego interpretacja indywidualna została wydana, nie mogą zostać zmienione, uchylone lub nie można stwierdzić ich wygaśnięcia.

Art. 14j

§ 1. Stosownie do swojej właściwości interpretacje indywidualne wydaje wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa.

§ 2. W zakresie, o którym mowa w § 1, opłata za wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej stanowi dochód budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

§ 2a. Wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa zmienia wydaną przez ten organ interpretację indywidualną, uchyla ją i stwierdza jej wygaśnięcie oraz zmienia lub uchyla postanowienie, o którym mowa w art. 14b § 5a.

§ 3. W zakresie nieuregulowanym w § 1-2a stosuje się odpowiednio przepisy niniejszego rozdziału.

Art. 14k

§ 1. Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

§ 2. Zastosowanie się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

§ 3. W zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, która uległa zmianie, której wygaśnięcie stwierdzono, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę.

Art. 14l

W przypadku gdy skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce przed opublikowaniem interpretacji ogólnej lub przed doręczeniem interpretacji indywidualnej, zastosowanie się do tej interpretacji nie zwalnia z obowiązku zapłaty podatku.

Art. 14m

§ 1. Zastosowanie się do interpretacji, która następnie została zmieniona, której wygaśnięcie stwierdzono lub która nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, powoduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji, jeżeli:

- 1) zobowiązanie nie zostało prawidłowo wykonane w wyniku zastosowania się do interpretacji, która uległa zmianie, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej oraz
- 2) skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce po opublikowaniu interpretacji ogólnej albo po doręczeniu interpretacji indywidualnej.

§ 2. Zwolnienie, o którym mowa w § 1, obejmuje:

- 1) w przypadku rocznego rozliczenia podatków – okres do końca roku podatkowego, w którym opublikowano zmienioną interpretację ogólną, doręczono zmienioną interpretację

indywidualną lub stwierdzono jej wygaśnięcie albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności;

- 2) w przypadku kwartalnego rozliczenia podatków – okres do końca kwartału, w którym opublikowano zmienioną interpretację ogólną, doręczono zmienioną interpretację indywidualną lub stwierdzono jej wygaśnięcie albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności, oraz kwartał następnym;
- 3) w przypadku miesięcznego rozliczenia podatków – okres do końca miesiąca, w którym opublikowano zmienioną interpretację ogólną, doręczono zmienioną interpretację indywidualną lub stwierdzono jej wygaśnięcie albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności, oraz miesiąc następnym.

§ 3. Na wniosek podatnika, który zastosował się do interpretacji, w decyzji określającej lub ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego organ podatkowy określa również wysokość podatku objętego zwolnieniem, o którym mowa w § 1, albo – w przypadku uiszczenia podatku w zakresie objętym tym zwolnieniem – określa wysokość nadpłaty.

§ 4. Organ podatkowy informuje podatnika w formie pisemnej o dacie doręczenia odpisu orzeczenia, o którym mowa w § 2, podając jednocześnie informacje, z jakim dniem kończy się okres zwolnienia z obowiązku płacenia podatku wynikającego z uchylonej przez orzeczenie interpretacji.

Art. 14n

§ 1. Przepisy art. 14k i art. 14m stosuje się odpowiednio w przypadku:

- 1) zastosowania się przez spółkę do interpretacji indywidualnej wydanej przed powstaniem spółki na wniosek osób planujących utworzenie tej spółki – w zakresie dotyczącym działalności tej spółki;
 - 1a) zastosowania się przez podatkową grupę kapitałową w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych do interpretacji indywidualnej wydanej przed powstaniem grupy, na wniosek spółki planującej utworzenie tej grupy, w zakresie działalności tej podatkowej grupy kapitałowej;
 - 2) zastosowania się przez oddział lub przedstawicielstwo do interpretacji indywidualnej dotyczącej działalności tego oddziału lub przedstawicielstwa wydanej przed powstaniem tego

oddziału lub przedstawicielstwa na wniosek tworzącego je przedsiębiorcy;

- 3)^{<10>} zastosowania się przez przedsiębiorstwo w spadku do interpretacji indywidualnej wydanej przed śmiercią przedsiębiorcy na jego wniosek.

§ 2. W przypadkach, o których mowa w § 1, zmianę, uchylenie lub stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji indywidualnej albo zmianę lub uchylenie postanowienia, o którym mowa w art. 14b § 5a, doręcza się odpowiednio spółce, podatkowej grupie kapitałowej w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, oddziałowi lub przedstawicielstwu, wskazanym przez wnioskującego o wydanie interpretacji indywidualnej.

§ 3. Przepisy art. 14k i art. 14m stosuje się odpowiednio w przypadku:

- 1) uchylecia interpretacji indywidualnej – na podstawie art. 14e § 1a pkt 3;

1)^{<13>} uchylenia interpretacji indywidualnej – na podstawie art. 14e § 1 pkt 3 lub § 1a pkt 3;

- 2) zmiany lub uchylecia postanowienia, o którym mowa w art. 14b § 5a.

§ 4. W przypadku zastosowania się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do:

- 1) objaśnień podatkowych – stosuje się odpowiednio przepisy art. 14k-14m,
- 2) utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów Krajowej Administracji Skarbowej – stosuje się odpowiednio przepisy art. 14k i art. 14m – z zastrzeżeniem art. 14na.

§ 4.^{<13>} W przypadku zastosowania się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do:

- 1) objaśnień podatkowych,
 - 2) utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów Krajowej Administracji Skarbowej
- stosuje się odpowiednio przepisy art. 14k-14m.

§ 5. Przez utrwaloną praktykę interpretacyjną, o której mowa w § 4 pkt 2, rozumie się wyjaśnienia zakresu i sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego, dominujące w interpretacjach indywidualnych wydawanych w takich samych stanach faktycznych lub w odniesieniu do takich samych zdarzeń przyszłych oraz w takim samym stanie prawnym, w trakcie okresu rozliczeniowego, o którym mowa w § 4, oraz w okresie 12 miesięcy przed rozpoczęciem tego okresu rozliczeniowego.

§ 6. W przypadku gdy do okresu rozliczeniowego, o którym mowa w § 4, oraz okresu 12 miesięcy przed rozpoczęciem tego okresu rozliczeniowego zastosowanie mają wydane w odniesieniu do takiego samego zagadnienia interpretacja ogólna lub objaśnienia podatkowe, wydane w takim samym stanie prawnym przed rozpoczęciem lub w trakcie okresu rozliczeniowego, o którym mowa w § 4, począwszy od dnia opublikowania takiej interpretacji

ogólnej lub zamieszczenia takich objaśnień podatkowych przez utrwaloną praktykę interpretacyjną, o której mowa w § 4 pkt 2, należy rozumieć odpowiednio wyjaśnienie zakresu i sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego wynikające z interpretacji ogólnej lub wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego, dotyczące stosowania tych przepisów, zawarte w objaśnieniach podatkowych.

§ 7. Przez okres rozliczeniowy, o którym mowa w § 4, w przypadku podatków nierozliczanych okresowo, rozumie się miesiąc, w którym powstał obowiązek podatkowy w danym podatku.

Art. 14na

§ 1. Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3)^{<13>} z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

§ 2.^{<13>} Przepisy art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

Art. 14nb

W przypadku, o którym mowa w art. 14b § 3a, przepisy art. 14k-14n stosuje się do transakcji, zespołu transakcji lub innego zdarzenia w zakresie, w jakim we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zgodnie z art. 14b § 3a zostały wskazane państwa, terytoria i dane, o których mowa w tym przepisie.

Art. 14o

§ 1. W razie niewydania interpretacji indywidualnej w terminie określonym w art. 14d uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie.

§ 2. Przepisy art. 14e i art. 14i § 2 stosuje się odpowiednio.

Art. 14p

Przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio do należności płatników lub inkasentów, zobowiązań osób trzecich oraz do należności, o których mowa w art. 52 § 1.

Art. 14r

§ 1. Z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej może wystąpić dwóch lub więcej zainteresowanych uczestniczących w tym samym zaistniałym stanie faktycz-

nym albo mających uczestniczyć w tym samym zdarzeniu przyszłym (wniosek wspólny).

§ 2. Zainteresowani wskazują we wniosku wspólnym jeden podmiot, który jest stroną postępowania w sprawie interpretacji, oraz składają oświadczenie, o którym mowa w art. 14b § 4.

§ 3. Interpretację indywidualną lub postanowienie w sprawie doręcza się podmiotowi wskazanemu jako strona. Pozostałym zainteresowanym doręcza się odpis interpretacji lub postanowienia.

§ 4. Oplata za wniosek wspólny jest ustalana jako iloczyn kwoty określonej zgodnie z art. 14f i liczby zainteresowanych wskazanych we wniosku.

§ 5. W zakresie nieuregulowanym w § 1-4 przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio.

§ 6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku wspólnego zawierającego dane identyfikujące zainteresowanych oraz dane wskazane w § 2 i w art. 14b § 3-5, a także sposób uiszczenia opłaty, o której mowa w § 4, mając na względzie konieczność ujednolicenia formy składanych wniosków oraz zapewnienia sprawnej obsługi wnioskodawców.

Art. 14s^{<11>}

§ 1. Z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej może wystąpić zamawiający w rozumieniu ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1579 i 2018 oraz z 2018 r. poz. 1560, 1603, 1669 i 1693) w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia ceny w związku z udzielanym zamówieniem publicznym, podmiot publiczny w rozumieniu ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz.U. z 2017 r. poz. 1834 oraz z 2018 r. poz. 1693) w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia wynagrodzenia w związku z zawieraną umową o partnerstwie publiczno-prywatnym, lub zamawiający w rozumieniu ustawy z dnia 21 października 2016 r. o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi (Dz.U. poz. 1920 oraz z 2018 r. poz. 1669 i 1693) w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia wynagrodzenia koncesjonariusza wraz z ewentualną płatnością od zamawiającego w związku z zawieraną umową koncesji na roboty budowlane lub usługi. Przepisu art. 14b § 4 nie stosuje się.

§ 2. Przepisy art. 14k-14n stosuje się odpowiednio do wykonawcy, partnera prywatnego lub koncesjonariusza.

Rozdział 2

Właściwość organów podatkowych

Art. 15

§ 1. Organy podatkowe przestrzegają z urzędu swojej właściwości rzeczowej i miejscowej.

§ 2. Właściwość rzeczowa i miejscowa jest ustalana z uwzględnieniem również zakresu zadań i terytorialnego zasięgu działania organów podatkowych, określonych na podstawie odrębnych przepisów.

Art. 16

Właściwość rzeczową organów podatkowych ustala się według przepisów określających zakres ich działania.

Art. 17

§ 1. Jeżeli ustawy podatkowe nie stanowią inaczej, właściwość miejscową organów podatkowych ustala się według miejsca zamieszkania albo adresu siedziby podatnika, płatnika, inkasenta lub podmiotu wymienionego w art. 133 § 2.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, właściwość miejscową organów podatkowych w sprawach niektórych zobowiązań podatkowych lub poszczególnych kategorii podatników, płatników lub inkasentów w sposób odmienny niż określony w § 1, uwzględniając w szczególności posiadanie miejsca zamieszkania lub siedziby za granicą, miejsce uzyskiwania dochodów oraz miejsce położenia przedmiotu opodatkowania.

Art. 17a

Organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawie orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej jest organ podatkowy właściwy dla podatnika, płatnika lub inkasenta.

Art. 17b

§ 1. Organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawie praw i obowiązków podatnika (płatnika, inkasenta), przejętych przez następcę prawnego, jest organ podatkowy właściwy dla następcy prawnego.

§ 2. Organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawach następstwa prawnego spadkobierców oraz zapisobierców jest organ właściwy ze względu na ostatnie miejsce zamieszkania spadkodawcy.

Art. 18

§ 1. Jeżeli w trakcie roku podatkowego lub określonego w odrębnych przepisach innego okresu rozliczeniowego nastąpi zdarzenie powodujące zmianę właściwości miejscowej organu podatkowego, organem podatkowym właściwym miejscowo za ten okres rozliczeniowy pozostaje ten organ podatkowy, który był właściwy

w pierwszym dniu roku podatkowego lub okresu rozliczeniowego.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, przypadki, w których, w razie zmiany właściwości miejscowej w trakcie roku podatkowego lub okresu rozliczeniowego, właściwym organem podatkowym jest organ inny niż wymieniony w § 1, uwzględniając w szczególności zmianę miejsca zamieszkania, pobytu lub siedziby podatnika.

Art. 18a

§ 1. Jeżeli po zakończeniu roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego nastąpi zdarzenie powodujące zmianę właściwości miejscowej organu podatkowego, organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawach dotyczących poprzednich lat podatkowych lub innych okresów rozliczeniowych jest organ właściwy po zaistnieniu tych zdarzeń, z zastrzeżeniem art. 18b.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, przypadki, w których, w razie zmiany właściwości miejscowej po zakończeniu roku podatkowego lub okresu rozliczeniowego, właściwym organem podatkowym będzie organ inny niż wymieniony w § 1, uwzględniając w szczególności przypadki zmiany miejsca zamieszkania, pobytu lub siedziby podatnika.

Art. 18b

§ 1. Organy podatkowe właściwe w dniu wszczęcia postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej do określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego pozostają właściwe we wszystkich sprawach związanych ze zobowiązaniem podatkowym, które jest przedmiotem postępowania lub kontroli, chociażby w trakcie postępowania lub kontroli nastąpiło zdarzenie powodujące zmianę właściwości.

§ 2. Jeżeli zdarzenie powodujące zmianę właściwości organu podatkowego nastąpiło po zakończeniu kontroli podatkowej, organem właściwym miejscowo w sprawie, której ta kontrola dotyczy, pozostaje organ właściwy w dniu wszczęcia kontroli podatkowej.

§ 3. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio:

- 1) w razie następstwa prawnego powodującego zmianę właściwości;
- 2) w sprawach, o których mowa w art. 21 § 3a, art. 24 i art. 30;
- 3) w sprawach orzekania o odpowiedzialności osób trzecich.

Art. 18c

§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może, w celu usprawnienia i przyspieszenia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego w pierwszej instancji, wyznaczyć, w drodze postanowienia, odpowiednio naczelnika urzędu skarbowego

albo dyrektora izby administracji skarbowej jako właściwego do przeprowadzenia tych kontroli lub postępowań w sprawach dotyczących podatników pozostających w zakresie właściwości miejscowej różnych organów, jeżeli zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub konieczność zabezpieczenia dowodów jego popełnienia, z zastrzeżeniem § 2.

§ 2. Dyrektor izby administracji skarbowej może, w celu usprawnienia i przyspieszenia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego, wyznaczyć, w drodze postanowienia, nadzorowanego naczelnika urzędu skarbowego jako właściwego do przeprowadzenia tych kontroli lub postępowań w sprawach dotyczących podatników pozostających w zakresie właściwości miejscowej różnych nadzorowanych naczelników, jeżeli zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub konieczność zabezpieczenia dowodów jego popełnienia.

§ 3. Wyznaczonym organem podatkowym może być wyłącznie organ właściwy przynajmniej dla jednego z podatników.

§ 4. W razie wyznaczenia organu po wszczęciu kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego wyznaczony organ podatkowy przejmuje kontrolę lub postępowanie do dalszego prowadzenia. Czynności podjęte w toku kontroli podatkowej oraz we wszczętym postępowaniu podatkowym pozostają w mocy.

§ 5. Postanowienie w sprawie wyznaczenia organu podatkowego określa podatnika, dla którego został wyznaczony organ podatkowy, oraz zakres spraw tego podatnika objętych właściwością wyznaczonego organu podatkowego.

§ 6. Postanowienie w sprawie wyznaczenia organu podatkowego doręcza się podatnikowi, dla którego został wyznaczony organ podatkowy, wyznaczonemu organowi podatkowemu oraz organom podatkowym właściwym uprzednio, a w przypadku, o którym mowa w § 1, także dyrektorom izb administracji skarbowej.

Art. 18d

§ 1. Organ podatkowy pierwszej instancji przekazuje, w drodze postanowienia, do dalszego prowadzenia przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, po wyrażeniu uprzednio zgody przez ten organ, prowadzone postępowanie podatkowe, jeżeli informacje otrzymane przez organ podatkowy z banku lub innej instytucji finansowej, o których mowa w art. 182, nie pozwalają na wyjaśnienie istotnych okoliczności faktycznych sprawy.

§ 2. Postanowienie, o którym mowa w § 1, powinno zawierać w szczególności:

- 1) wskazanie postępowania podatkowego, którego przejęcie dotyczy;
- 2) uzasadnienie, że informacje otrzymane przez organ podatkowy z banku lub innej instytucji finansowej nie po-

zwalają na wyjaśnienie istotnych okoliczności faktycznych sprawy;

3) wskazanie naczelnika urzędu celno-skarbowego właściwego na dzień wszczęcia przejmowanego postępowania podatkowego.

§ 3. Czynności podjęte we wszczętym postępowaniu podatkowym pozostają w mocy.

§ 4. Postanowienie o przekazaniu sprawy doręcza się stronie, właściwemu naczelnikowi urzędu celno-skarbowego oraz dyrektorowi izby administracji skarbowej nadzorującemu naczelnika urzędu skarbowego.

Art. 19

§ 1. Spory o właściwość rozstrzyga:

1) między naczelnikami urzędów skarbowych działających na obszarze właściwości miejscowej tego samego dyrektora izby administracji skarbowej – dyrektor tej izby administracji skarbowej;

2) między naczelnikami urzędów skarbowych działających na obszarze właściwości miejscowych różnych dyrektorów izb administracji skarbowej – Szef Krajowej Administracji Skarbowej;

3) między naczelnikami urzędów celno-skarbowych działających na obszarze właściwości miejscowej tego samego dyrektora izby administracji skarbowej – dyrektor tej izby administracji skarbowej;

4) między naczelnikami urzędów celno-skarbowych działających na obszarze właściwości miejscowej różnych dyrektorów izb administracji skarbowej – Szef Krajowej Administracji Skarbowej;

4a) między naczelnikami urzędów skarbowych a naczelnikami urzędów celno-skarbowych – Szef Krajowej Administracji Skarbowej;

5) między wójtami, burmistrzami (prezydentem miasta), starostą albo marszałkiem województwa a naczelnikiem urzędu skarbowego lub naczelnikiem urzędu celno-skarbowego – sąd administracyjny;

6) między wójtami, burmistrzami (prezydentami miast) i starostami – wspólne dla nich samorządowe kolegium odwoławcze, a w razie braku kolegium – sąd administracyjny;

7) między marszałkami województw – sąd administracyjny;

8) w pozostałych przypadkach – Szef Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 2. Spór o właściwość rozstrzyga się, w drodze postanowienia, na wniosek organu będącego stroną sporu.

§ 3. W przypadkach, o których mowa w § 1 pkt 2 i 4, wniosek o rozstrzygnięcie sporu wnosi odpowiednio naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego za pośrednictwem właści-

wego dyrektora izby administracji skarbowej.

§ 3.^{<13>} W przypadkach, o których mowa w § 1 pkt 2, 4 i 4a, wniosek o rozstrzygnięcie sporu wnosi odpowiednio naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego za pośrednictwem właściwego dyrektora izby administracji skarbowej.

Art. 20

Do czasu rozstrzygnięcia sporu o właściwość organu podatkowy, na którego obszarze nastąpiło wszczęcie postępowania, podejmuje tylko te czynności, które są niezbędne ze względu na interes publiczny lub ważny interes strony.

DZIAŁ IIA

Porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych

Porozumienia w sprawach ustalenia cen transferowych ^{<13>}

Art. 20a

§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej, zwany w niniejszym dziale „organem właściwym w sprawie porozumienia”, na wniosek podmiotu krajowego, uznaje porównywalność istotnych warunków ustalonych pomiędzy tym podmiotem krajowym a powiązaniem z nim podmiotem lub podmiotami z warunkami, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, oraz potwierdza prawidłowość wyboru metody ustalania cen transakcyjnych w uznanych przez ten organ warunkach, w tym określa:

§ 1.^{<13>} Szef Krajowej Administracji Skarbowej, zwany w niniejszym dziale „organem właściwym w sprawie porozumienia”, na wniosek podmiotu krajowego, uznaje porównywalność istotnych warunków ustalonych pomiędzy tym podmiotem krajowym a powiązaniem z nim podmiotem lub podmiotami z warunkami, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, oraz potwierdza prawidłowość wyboru metody ustalania cen transferowych w uznanych przez ten organ warunkach, w tym określa:

- 1) profil funkcjonalny podmiotów powiązanych, których dotyczą uznane warunki, obejmujący w szczególności pełnione funkcje, ponoszone ryzyka i zaangażowane aktywa;
- 2) algorytm kalkulacji ceny transakcyjnej;
- 2)^{<13>} **algorytm kalkulacji ceny transferowej;**
- 3) inne reguły stosowania metody ustalania cen transakcyjnych.
- 3)^{<13>} **inne reguły stosowania metody ustalania cen transferowych.**

§ 2. Organ właściwy w sprawie porozumienia, na wniosek podmiotu krajowego, uznaje porównywalność istotnych warunków ustalonych w umowie o podziale kosztów

zawartej z powiązaniem z nim podmiotem lub podmiotami z warunkami, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niezależne, w tym:

- 1) profil funkcjonalny podmiotów powiązanych, pomiędzy którymi została zawarta umowa o podziale kosztów, obejmujący w szczególności pełnione funkcje, ponoszone ryzyka i zaangażowane aktywa;
- 2) algorytm podziału kosztów;
- 3) inne reguły podziału kosztów.

§ 3. W sprawach, o których mowa w § 1 i 2, wydaje się decyzje w sprawie porozumienia.

Art. 20b

Na wniosek podmiotu krajowego, w sprawach, o których mowa w art. 20a, organ właściwy w sprawie porozumienia może porozumiewać się z władzą podatkową właściwą dla podmiotu zagranicznego powiązanego z podmiotem krajowym (porozumienie dwustronne) lub władzami podatkowymi właściwymi dla podmiotów zagranicznych powiązanych z podmiotem krajowym (porozumienie wielostronne), w przypadku gdy warunki, o których mowa w art. 20a § 1, dotyczą podmiotu lub podmiotów zagranicznych.

Art. 20c

Decyzji w sprawie porozumienia nie wydaje się w zakresie transakcji:

- 1) zakończonych przed dniem złożenia wniosku, o którym mowa w art. 20a;
- 2) rozpoczętych przed dniem złożeniem wniosku, o którym mowa w art. 20a, a które w dniu złożenia wniosku są objęte postępowaniem podatkowym, kontrolą podatkową, kontrolą celno-skarbową lub postępowaniem przed sądem administracyjnym.

Art. 20d

§ 1. W przypadku gdy władza podatkowa właściwa dla podmiotu zagranicznego nie wyraża zgody na zawarcie porozumienia lub istnieje uzasadnione prawdopodobieństwo niewyrażenia takiej zgody w terminie 6 miesięcy od dnia wystąpienia o nią, organ właściwy w sprawie porozumienia zawiadamia o tym wnioskodawcę.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1, wnioskodawca może w terminie 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia:

- 1) wycofać wniosek o zawarcie porozumienia – za zwrotem połowy wniesionej opłaty;
- 2) zmienić wniosek o zawarcie porozumienia dwustronnego na wniosek o zawarcie porozumienia jednostronnego – za zwrotem jednej czwartej wniesionej opłaty;
- 3) zmienić wniosek o zawarcie porozumienia wielostronnego na wniosek o zawarcie porozumienia dwustronnego, jeżeli władza podatkowa tylko jednego państwa wyraża zgodę na

zawarcie porozumienia – za zwrotem jednej czwartej wniesionej opłaty;

4) zaakceptować zawarcie porozumienia dwustronnego lub wielostronnego bez uwzględnienia tych podmiotów zagranicznych powiązanych, których dotyczą przeszkody wymienione w § 1 – bez zmiany wysokości opłaty.

Art. 20e

Przed złożeniem wniosku, o którym mowa w art. 20a, podmiot zainteresowany zawarciem porozumienia może zwrócić się do organu właściwego w sprawie porozumienia o wyjaśnienie wszelkich wątpliwości dotyczących zawierania porozumienia w indywidualnej sprawie, w szczególności celowości zawierania porozumienia, zakresu niezbędnych informacji, trybu i przypuszczalnego terminu zawarcia porozumienia oraz przewidywanych warunków i czasu jego obowiązywania.

Art. 20f

§ 1. W sprawach, o których mowa w art. 20a § 1, wnioskujący obowiązany jest do wskazania wybranej metody ustalania ceny transakcyjnej, w szczególności wskazania jednej z metod, o których mowa w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych lub przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych, i przedstawienia propozycji jej stosowania oraz warunków, o których mowa w art. 20a § 1, wraz z uzasadnieniem i dokumentami mającymi wpływ na przedstawione propozycje, w tym:

§ 1.^{<13>} W sprawach, o których mowa w art. 20a § 1, wnioskujący obowiązany jest do wskazania wybranej metody ustalania ceny transferowej, w szczególności wskazania jednej z metod, o których mowa w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych lub przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych, i przedstawienia propozycji jej stosowania oraz warunków, o których mowa w art. 20a § 1, wraz z uzasadnieniem i dokumentami mającymi wpływ na przedstawione propozycje, w tym:

- 1) opisu sposobu stosowania proponowanej metody w odniesieniu do przedmiotu wniosku, w szczególności do wskazania:
 - a) algorytmu kalkulacji ceny transakcyjnej,
 - a)^{<13>} **algorytmu kalkulacji ceny transferowej,**
 - b) prognoz finansowych, na których opiera się kalkulacja ceny transakcyjnej,
 - b)^{<13>} **prognoz finansowych, na których opiera się kalkulacja ceny transferowej,**
 - c) analizy danych porównawczych, jakie wykorzystano do kalkulacji ceny transakcyjnej;

- c)^{<13>} **analizy danych porównawczych, jakie wykorzystano do kalkulacji ceny transferowej;**
- 2) okoliczności mogących mieć wpływ na prawidłowe ustalenie ceny transakcyjnej, w szczególności:
- 2)^{<13>} **okoliczności mogących mieć wpływ na prawidłowe ustalenie ceny transferowej, w szczególności:**
- a) warunków ustalonych między podmiotami, w tym opisu przebiegu transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi, która ma być przedmiotem decyzji, o której mowa w art. 20a § 3,
- b) analizy aktywów, funkcji i ryzyk podmiotów powiązanych wnioskujących o wydanie decyzji w sprawie porozumienia, a także opisu przewidywanych kosztów związanych z transakcją, o której mowa w lit. a,
- c) opisu strategii gospodarczej podmiotów powiązanych, o których mowa w art. 20 § 1, i innych okoliczności, jeżeli ta strategia lub okoliczności mają wpływ na cenę transakcyjną,
- c)^{<13>} **opisu strategii gospodarczej podmiotów powiązanych, o których mowa w art. 20 § 1, i innych okoliczności, jeżeli ta strategia lub okoliczności mają wpływ na cenę transferową,**
- d) danych dotyczących sytuacji gospodarczej w branży, w której prowadzi działalność wnioskodawca, w tym danych dotyczących operacji gospodarczych zawieranych przez podmioty niepowiązane, które wykorzystano do sporządzenia kalkulacji ceny transakcyjnej,
- d)^{<13>} **danych dotyczących sytuacji gospodarczej w branży, w której prowadzi działalność wnioskodawca, w tym danych dotyczących operacji gospodarczych zawieranych przez podmioty niepowiązane, które wykorzystano do sporządzenia kalkulacji ceny transferowej,**
- e) struktury organizacyjnej i kapitałowej wnioskodawcy oraz podmiotów, o których mowa w art. 20a § 1, oraz opisu stosowanych przez te podmioty zasad rachunkowości finansowej;
- 3) dokumentów mających istotny wpływ na warunki, o których mowa w art. 20a § 1, w szczególności tekstów umów, porozumień i innych dokumentów wskazujących na zamiary podmiotów powiązanych;
- 4) propozycji okresu obowiązywania porozumienia wraz ze wskazaniem, czy wniosek dotyczy porozumienia roz-
- poczynającego się od dnia złożenia wniosku;
- 5) wykazu podmiotów powiązanych, biorących udział w ustalaniu warunków, wraz z ich pisemną zgodą na przedłożenie organowi właściwemu w sprawie porozumienia wszelkich dokumentów dotyczących przedmiotu decyzji w sprawie porozumienia i złożenia niezbędnych wyjaśnień;
- 6) opisu założeń krytycznych, na których oparta jest zdolność metody do dokładnego odzwierciedlenia cen transakcyjnych zgodnie z zasadą ceny rynkowej.
- 6)^{<13>} **opisu założeń krytycznych, na których oparta jest zdolność metody do dokładnego odzwierciedlenia cen transferowych zgodnie z zasadą ceny rynkowej.**
- § 2. Wnioskujący o zawarcie porozumienia, o którym mowa w art. 20a § 2, jest obowiązany do przedstawienia propozycji warunków, o których mowa w art. 20a § 2, wraz z uzasadnieniem i dokumentami mającymi wpływ na przedstawione propozycje, w tym:
- 1) wybranej metody podziału kosztów;
- 2) opisu sposobu stosowania proponowanej metody w odniesieniu do przedmiotu decyzji w sprawie porozumienia, w szczególności do wskazania:
- a) algorytmu podziału kosztów,
- b) prognoz finansowych, na których opiera się kalkulacja ceny transakcyjnej,
- b)^{<13>} **prognoz finansowych, na których opiera się kalkulacja ceny transferowej,**
- c) analizy danych porównawczych, jakie wykorzystano do kalkulacji ceny transakcyjnej;
- c)^{<13>} **analizy danych porównawczych, jakie wykorzystano do kalkulacji ceny transferowej;**
- 3) okoliczności mogących mieć wpływ na prawidłowe ustalenie ceny transakcyjnej, w szczególności:
- 3)^{<13>} **okoliczności mogących mieć wpływ na prawidłowe ustalenie ceny transferowej, w szczególności:**
- a) warunków ustalonych między podmiotami powiązanymi w związku z zawarciem umowy o podziale kosztów, w tym zasad przystąpienia do umowy i odstąpienia od umowy o podziale kosztów,
- b) analizy aktywów, funkcji i ryzyk podmiotów powiązanych, które mają być objęte decyzją w sprawie porozumienia,
- c) opisu przewidywanych kosztów i wartości wkładów związanych z przedmiotem wniosku,
- d) opisu strategii gospodarczej podmiotów powiązanych, o których mowa w art. 20a § 2, i innych okoliczności, jeżeli ta strategia lub te okoliczności mają wpływ na algorytm podziału kosztów,
- e) danych dotyczących sytuacji gospodarczej w branży, w której prowadzi działalność wnioskodawca, w tym danych dotyczących operacji gospodarczych zawieranych przez podmioty niepowiązane, które wykorzystano do sporządzenia kalkulacji ceny transakcyjnej,
- e)^{<13>} **danych dotyczących sytuacji gospodarczej w branży, w której prowadzi działalność wnioskodawca, w tym danych dotyczących operacji gospodarczych zawieranych przez podmioty niepowiązane, które wykorzystano do sporządzenia kalkulacji ceny transferowej,**
- f) struktury organizacyjnej i kapitałowej wnioskodawcy oraz podmiotów, z którymi została zawarta umowa o podziale kosztów, oraz opisu stosowanych przez te podmioty zasad rachunkowości finansowej;
- 4) dokumentów mających istotny wpływ na wysokość ceny transakcyjnej, w szczególności tekstów umów, porozumień i innych dokumentów wskazujących na zamiary podmiotów powiązanych;
- 4)^{<13>} **dokumentów mających istotny wpływ na wysokość ceny transferowej, w szczególności tekstów umów, porozumień i innych dokumentów wskazujących na zamiary podmiotów powiązanych;**
- 5) propozycji okresu obowiązywania decyzji wraz ze wskazaniem, czy wniosek dotyczy porozumienia rozpoczynającego się od dnia złożenia wniosku;
- 6) wykazu podmiotów powiązanych, pomiędzy którymi została zawarta umowa o podziale kosztów, wraz z ich zgodą na przedłożenie organowi właściwemu w sprawie porozumienia wszelkich dokumentów dotyczących porozumienia i złożenia niezbędnych wyjaśnień;
- 7) opisu założeń krytycznych, na których oparta jest zdolność wskazanej we wniosku metody podziału kosztów do dokładnego odzwierciedlenia zasady ceny rynkowej, w szczególności warunków przystąpienia do umowy i odstąpienia od umowy o podziale kosztów.

Art. 20g

§ 1. W razie istnienia wątpliwości dotyczących wybranej przez wnioskującego metody ustalania ceny transakcyjnej i zasad jej stosowania lub wątpliwości do treści dokumentów załączonych do wniosku,

organ właściwy w sprawie porozumienia zwraca się o wyjaśnienie tych wątpliwości lub przedłożenie dokumentów uzupełniających.

§ 1.^{<13>} W razie istnienia wątpliwości dotyczących wybranej przez wnioskującego metody ustalania ceny transferowej i zasad jej stosowania lub wątpliwości do treści dokumentów załączonych do wniosku, organ właściwy w sprawie porozumienia zwraca się o wyjaśnienie tych wątpliwości lub przedłożenie dokumentów uzupełniających.

§ 2. W celu wyjaśnienia wątpliwości, o których mowa w § 1, organ właściwy w sprawie porozumienia może organizować spotkanie uzgodnieniowe.

§ 3. Ze spotkania uzgodnieniowego sporządza się protokół. Przebieg spotkania uzgodnieniowego może być ponadto utrwalony za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk lub na informatycznych nośnikach danych.

Art. 20h

§ 1. Do czasu wydania decyzji w sprawie porozumienia wnioskodawca może zmienić, z zastrzeżeniem § 2, propozycję wyboru metody ustalania ceny transakcyjnej lub warunków, o których mowa w art. 20a.

§ 1.^{<13>} Do czasu wydania decyzji w sprawie porozumienia wnioskodawca może zmienić, z zastrzeżeniem § 2, propozycję wyboru metody ustalania ceny transferowej lub warunków, o których mowa w art. 20a.

§ 2. Jeżeli w toku postępowania organ właściwy w sprawie porozumienia stwierdzi, że przedstawione przez wnioskodawcę warunki różnią się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, lub istnieją inne przeszkody, które nie pozwalają na zaakceptowanie metody ustalania ceny transakcyjnej lub metody podziału kosztów lub warunków, o których mowa w art. 20a, zawiadamia o tych przeszkodach wnioskodawcę. Zawiadomienie powinno zawierać uzasadnienie faktyczne i prawne. Wnioskodawca w terminie 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia może zmienić wniosek lub złożyć dodatkowe wyjaśnienia i dokumenty.

§ 2.^{<13>} Jeżeli w toku postępowania organ właściwy w sprawie porozumienia stwierdzi, że przedstawione przez wnioskodawcę warunki różnią się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, lub istnieją inne przeszkody, które nie pozwalają na zaakceptowanie metody ustalania ceny transferowej lub metody podziału kosztów lub warunków, o których mowa w art. 20a, zawiadamia o tych przeszkodach wnioskodawcę. Zawiadomienie powinno zawierać uzasadnienie faktyczne i prawne. Wnioskodawca w terminie 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia może

zmienić wniosek lub złożyć dodatkowe wyjaśnienia i dokumenty.

§ 3. W przypadku wycofania wniosku po doręczeniu zawiadomienia, o którym mowa w § 2, organ właściwy w sprawie porozumienia wydaje decyzję o umorzeniu postępowania w sprawie porozumienia, wskazując przeszkody zawarcia porozumienia przedstawione w zawiadomieniu. Decyzję tę przekazuje się niezwłocznie naczelnikowi urzędu skarbowego i naczelnikowi urzędu celno-skarbowego właściwym dla wnioskodawcy.

Art. 20i

§ 1. (uchylony)

§ 1a. Decyzja w sprawie porozumienia nie może dotyczyć okresu sprzed dnia złożenia wniosku.

§ 2. Organ właściwy w sprawie porozumienia niezwłocznie doręcza odpis decyzji, o której mowa w § 6 i w art. 20a § 3, również podmiotowi powiązanemu z wnioskodawcą, wskazanemu w decyzji w sprawie porozumienia.

§ 2a. Decyzję, o której mowa w § 6 i w art. 20a § 3, doręcza się naczelnikowi urzędu skarbowego i naczelnikowi urzędu celno-skarbowego właściwym dla podmiotów krajowych, o których mowa w art. 20a.

§ 3. (uchylony)

§ 4. Termin obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia nie może być dłuższy niż 5 lat.

§ 5. Decyzja, o której mowa w § 6 i w art. 20a § 3, może być odnawiana na kolejne okresy, nie dłuższe niż 5 lat, na wniosek podmiotu krajowego, o którym mowa w art. 20a, jeżeli elementy decyzji, o której mowa w § 6 i w art. 20a § 3, nie uległy istotnej zmianie. Wniosek w sprawie odnowienia decyzji powinien być złożony nie później niż na 6 miesięcy przed upływem okresu obowiązywania decyzji, o której mowa w § 6 i w art. 20a § 3, i powinien zawierać opis zmian elementów tej decyzji wraz z uzasadnieniem.

§ 6. Odnowienie decyzji w sprawie porozumienia następuje w drodze decyzji.

§ 7. Początkiem terminu obowiązywania decyzji, o której mowa w § 6, jest dzień następujący po dniu, w którym upłynął termin obowiązywania odpowiednio decyzji, o której mowa w § 6 lub art. 20a § 3.

Art. 20j

§ 1. Postępowanie w sprawie, o której mowa w art. 20a, powinno być zakończone bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu 6 miesięcy od dnia jego wszczęcia, z zastrzeżeniem § 2 i 3.

§ 2. Postępowanie w sprawie porozumienia dwustronnego powinno być zakończone bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu roku od dnia jego wszczęcia.

§ 3. Postępowanie w sprawie porozumienia wielostronnego powinno być zakończone bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż

w ciągu 18 miesięcy od dnia jego wszczęcia.

Art. 20k

§ 1. W przypadku zmiany stosunków gospodarczych powodującej rażąco nieadekwatność wyboru metody ustalania ceny transakcyjnej lub warunków, o której mowa w art. 20a, decyzja w sprawie porozumienia oraz decyzja, o której mowa w art. 20i § 6, może być zmieniona lub uchylona przez organ właściwy w sprawie porozumienia przed upływem ustalonego okresu jej obowiązywania. Zmiana lub uchylenie decyzji następuje na wniosek strony lub z urzędu.

§ 1.^{<13>} W przypadku zmiany stosunków gospodarczych powodującej rażąco nieadekwatność wyboru metody ustalania ceny transferowej lub warunków, o której mowa w art. 20a, decyzja w sprawie porozumienia oraz decyzja, o której mowa w art. 20i § 6, może być zmieniona lub uchylona przez organ właściwy w sprawie porozumienia przed upływem ustalonego okresu jej obowiązywania. Zmiana lub uchylenie decyzji następuje na wniosek strony lub z urzędu.

§ 2. Postępowanie wszczęte na wniosek strony:

- 1) w sprawie zmiany decyzji powinno być zakończone bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia jego wszczęcia;
- 2) w sprawie uchylenia decyzji powinno być zakończone bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca od dnia jego wszczęcia.

Art. 20l

§ 1. W przypadku niestosowania w okresie obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia lub decyzji, o której mowa w art. 20i § 6, metody ustalania ceny transakcyjnej lub niespełnienia warunków, określonych w tej decyzji, organ właściwy w sprawie porozumienia stwierdza z urzędu wygaśnięcie tej decyzji.

§ 1.^{<13>} W przypadku niestosowania w okresie obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia lub decyzji, o której mowa w art. 20i § 6, metody ustalania ceny transferowej lub niespełnienia warunków, określonych w tej decyzji, organ właściwy w sprawie porozumienia stwierdza z urzędu wygaśnięcie tej decyzji.

§ 2. Decyzja stwierdzająca wygaśnięcie, o której mowa w § 1, wywołuje skutki prawne od dnia doręczenia decyzji, której wygaśnięcie stwierdza.

Art. 20m

§ 1. Wniosek, o którym mowa w art. 20a, art. 20b oraz w art. 20i § 5, podlega opłacie wpłacanej na rachunek organu właściwego w sprawie porozumienia, w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku.

§ 2. Wysokość opłaty od wniosku w sprawie porozumienia wynosi 1 procent wartości transakcji będącej przedmiotem porozumienia, przy czym dla porozumienia:

- 1) jednostronnego:
 - a) dotyczącego wyłącznie podmiotów krajowych – wynosi nie mniej niż 5000 zł i nie więcej niż 50 000 zł,
 - b) dotyczącego podmiotu zagranicznego – wynosi nie mniej niż 20 000 zł i nie więcej niż 100 000 zł;
- 2) dwustronnego lub wielostronnego – wynosi nie mniej niż 50 000 zł i nie więcej niż 200 000 zł.

§ 3. Wysokość opłaty od wniosku o odwołanie decyzji stanowi odpowiednio połowę wysokości opłaty należnej od wniosku, o którym mowa w art. 20a lub art. 20b.

§ 4. W przypadku wystąpienia w jednym wniosku odrębnych transakcji lub przedmiotów umowy o podziale kosztów, opłatę pobiera się od każdej transakcji przedstawionej we wniosku lub każdego przedmiotu umowy o podziale kosztów.

Art. 20n

§ 1. Jeżeli w toku postępowania w sprawie zawarcia porozumienia organ właściwy w sprawie porozumienia stwierdzi, iż wartość transakcji, która może być przedmiotem porozumienia, została we wniosku podana w zaniżonej wysokości, organ ten ustala wysokość opłaty uzupełniającej, obliczonej zgodnie z art. 20m § 2.

§ 2. Na postanowienie w sprawie opłaty uzupełniającej służy zażalenie.

Art. 20o

Opłaty, o których mowa w art. 20m i art. 20n, stanowią dochód budżetu państwa.

Art. 20p

Koszty postępowania, o których mowa w art. 265 § 1 pkt 1 i 3, obciążają wnioskodawcę.

Art. 20q

W sprawach nieuregulowanych w niniejszym dziale stosuje się odpowiednio przepisy działu IV.

Art. 20r

Przepisy niniejszego działu stosuje się odpowiednio w stosunkach pomiędzy podmiotem mającym siedzibę lub zakład na terytorium jednego państwa a jego zagranicznym zakładem w rozumieniu przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych, w zakresie przypisania części dochodu do podmiotu krajowego.

DZIAŁ III

Zobowiązania podatkowe

Rozdział 1

Powstawanie zobowiązania podatkowego

Art. 21

§ 1. Zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem:

- 1) zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania;
- 2) doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania.

§ 2. Jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób określony w § 1 pkt 1, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty, z zastrzeżeniem § 3.

§ 3. Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego.

§ 3a. Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że w złożonej deklaracji wykazano nieprawidłową kwotę zwrotu podatku lub kwotę podatku naliczonego przeniesionego do rozliczenia lub kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych, w deklaracji nie wykazano tych kwot albo podatnik nie złożył deklaracji, mimo ciążącego na nim obowiązku, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa prawidłową wysokość zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych.

§ 4. Przepisy § 3 i art. 53a stosuje się odpowiednio, gdy podatnik lub inny podmiot jest obowiązany do zapłaty podatku, zaliczki na podatek lub raty podatku bez złożenia deklaracji, a obowiązku tego nie wykonał w całości lub w części.

§ 5. Jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, wysokość zobowiązania podatkowego, o którym mowa w § 1 pkt 2, ustala się zgodnie z danymi zawartymi w deklaracji, chyba że przepisy szczególne przewidują inny sposób ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego albo w toku postępowania podatkowego stwierdzono, że dane zawarte w deklaracji, mogące mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, są niezgodne ze stanem faktycznym.

Art. 21a

Podatnik, który zamierza skorzystać z ulgi podatkowej, której warunkiem, określonym w odrębnych przepisach, jest brak zaległości podatkowych, może złożyć wniosek do właściwego organu podatkowego o przeprowadzenie postępowania podatkowego. Do wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego przepis art. 21 § 3 stosuje się odpowiednio.

Art. 21b

Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik osiągnął dochód, przychód lub zysk w wysokości niepowodującej powstania zobowiązania podatkowego, organ wydaje decyzję, w której określa wysokość tego dochodu, przychodu lub zysku.

Art. 22

§ 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, w przypadkach uzasadnionych interesem publicznym lub ważnym interesem podatników:

- 1) zaniechać w całości lub w części poboru podatków, określając rodzaj podatku, okres, w którym następuje zaniechanie, i grupy podatników, których dotyczy zaniechanie;
- 2) zwolnić niektóre grupy płatników z obowiązku pobierania podatków lub zaliczek na podatki oraz określić termin wpłacenia podatku i wynikające z tego zwolnienia obowiązki informacyjne podatników, chyba że podatnik jest obowiązany do dokonania rocznego lub innego okresowego rozliczenia tego podatku.

§ 1a. Rozporządzenie, o którym mowa w § 1 pkt 1, dotyczące zaniechania poboru podatku od podatników prowadzących działalność gospodarczą, którzy w wyniku zaniechania poboru podatku staną się beneficjentami pomocy w rozumieniu przepisów o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, stanowiące pomoc publiczną, zawiera program pomocowy, określający przeznaczenie i warunki dopuszczalności pomocy publicznej.

§ 2. Organ podatkowy, na wniosek podatnika, może zwolnić płatnika z obowiązku pobrania podatku, jeżeli:

- 1) pobranie podatku zagraża ważnym interesom podatnika, a w szczególności jego egzystencji, lub
- 2) podatnik uprawdopodobni, że pobrany podatek byłby niewspółmiernie wysoki w stosunku do podatku należnego za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy.

§ 2a. Organ podatkowy, na wniosek podatnika, ogranicza pobór zaliczek na podatek, jeżeli podatnik uprawdopodobni, że zaliczki obliczone według zasad określonych w ustawach podatkowych byłyby

niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu lub zysku przewidywanego na dany rok podatkowy.

§ 3. (uchylony)

§ 4. (uchylony)

§ 5. W przypadku wydania decyzji na podstawie § 2 organ podatkowy określa termin wpłacenia przez podatnika podatku lub zaliczki na podatek, chyba że podatnik jest obowiązany do dokonania rocznego lub innego okresowego rozliczenia tego podatku.

§ 6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, właściwość rzeczową organów podatkowych w sprawach wymienionych w § 2 i 2a.

Art. 23

§ 1. Organ podatkowy określa podstawę opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli:

- 1) brak jest ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do jej określenia lub
- 2) dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania, lub
- 3) podatnik naruszył warunki uprawniające do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania.

§ 2. Organ podatkowy odstąpi od określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli:

- 1) pomimo braku ksiąg podatkowych dowody uzyskane w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania;
- 2) dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania.

§ 3. Podstawę opodatkowania określa się w drodze oszacowania, stosując w szczególności następujące metody:

- 1) porównawczą wewnętrzną – polegającą na porównaniu wysokości obrotów w tym samym przedsiębiorstwie za poprzednie okresy, w których znana jest wysokość obrotu;
- 2) porównawczą zewnętrzną – polegającą na porównaniu wysokości obrotów w innych przedsiębiorstwach prowadzących działalność o podobnym zakresie i w podobnych warunkach;
- 3) remanentową – polegającą na porównaniu wartości majątku przedsiębiorstwa na początku i na końcu okresu, z uwzględnieniem wskaźnika szybkości obrotu;
- 4) produkcyjną – polegającą na ustaleniu zdolności produkcyjnej przedsiębiorstwa;
- 5) kosztową – polegającą na ustaleniu wysokości obrotu na podstawie wysokości kosztów poniesionych przez przedsiębiorstwo, z uwzględnieniem

wskaźnika udziałów tych kosztów w obrocie;

- 6) udziału dochodu w obrocie – polegającą na ustaleniu wysokości dochodów ze sprzedaży określonych towarów i wykonywania określonych usług, z uwzględnieniem wysokości udziału tej sprzedaży (wykonanych usług) w całym obrocie.

§ 4. (uchylony)

§ 5. Określenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania powinno zmierzać do określenia jej w wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania. Organ podatkowy, określając podstawę opodatkowania w drodze oszacowania, uzasadnia wybór metody oszacowania.

Art. 23a

Jeżeli podstawa opodatkowania została określona w drodze oszacowania, a podatnik jest zobowiązany do wpłaty zaliczek na podatek, organ podatkowy określa wysokość zaliczek, za okres, za który podstawa opodatkowania została oszacowana, proporcjonalnie do wysokości zobowiązania podatkowego za cały rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy. Przepis art. 53a stosuje się odpowiednio.

Art. 24

Organ podatkowy, w drodze decyzji, określa wysokość straty poniesionej przez podatnika, jeżeli w postępowaniu podatkowym organ ten stwierdzi, że podatnik nie złożył deklaracji, nie wykazał w deklaracji straty lub wysokość poniesionej straty różni się od wysokości wykazanej w deklaracji, a poniesienie straty zgodnie z przepisami prawa podatkowego uprawnia do skorzystania z ulg podatkowych.

Art. 24a

(uchylony)

Art. 24b

(uchylony)

Art. 25

(uchylony)

Rozdział 2

Odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta

Art. 26

Podatnik odpowiada całym swoim majątkiem za wynikające ze zobowiązań podatkowych podatki.

Art. 26a

§ 1. Podatnik nie ponosi odpowiedzialności z tytułu zaniżenia lub nieujawnienia przez płatnika podstawy opodatkowania czynności, o których mowa w art. 12, 13 oraz 18 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – do wysokości zaliczki, do której pobrania zobowiązany jest płatnik.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1, nie stosuje się przepisu art. 30 § 5.

Art. 27

(uchylony)

Art. 28

§ 1. Płatnikom i inkasentom przysługuje zryczałtowane wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania podatków pobranych na rzecz budżetu państwa.

§ 2. (uchylony)

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

- 1) szczegółowe zasady ustalania wynagrodzenia płatników i inkasentów pobierających podatki na rzecz budżetu państwa, w relacji do kwoty pobranych podatków, oraz tryb pobrania wynagrodzenia.
- 2) (uchylony)

§ 4. Rada gminy, rada powiatu oraz sejmik województwa może ustalać wynagrodzenie dla płatników lub inkasentów z tytułu poboru podatków stanowiących dochody, odpowiednio, budżetu gminy, powiatu lub województwa.

Art. 29

§ 1. W przypadku osób pozostających w związku małżeńskim odpowiedzialność, o której mowa w art. 26, obejmuje majątek odrębny podatnika oraz majątek wspólny podatnika i jego małżonka.

§ 2. Skutki prawne ograniczenia, zniesienia, wyłączenia lub ustania wspólności majątkowej nie odnoszą się do zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem:

- 1) zawarcia umowy o ograniczeniu lub wyłączeniu ustawowej wspólności majątkowej;
- 2) zniesienia wspólności majątkowej prawomocnym orzeczeniem sądu;
- 3) ustania wspólności majątkowej w przypadku ubezwłasnowolnienia małżonka;
- 4) uprawomocnienia się orzeczenia sądu o separacji.

§ 3. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio do płatnika oraz inkasenta.

Art. 30

§ 1. Płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8, odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany a niewpłacony.

§ 2. Inkasent, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 9, odpowiada za podatek pobrany a niewpłacony.

§ 3. Płatnik lub inkasent odpowiada za należności wymienione w § 1 lub 2 całym swoim majątkiem.

§ 4. Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi okoliczność, o której mowa w § 1 lub 2, organ ten wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta, w której określa wysokość należności z tytułu niepobra-

nego lub pobranego, a niewpłaconego podatku.

§ 5. Przepisów § 1-4 nie stosuje się, jeżeli odrębne przepisy stanowią inaczej albo jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika; w tych przypadkach organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatnika. Odpowiedzialność podatnika można orzec w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

§ 5a.^{<13>} **Odpowiedzialność płatnika nie może być wyłączona ani ograniczona na podstawie § 5, jeżeli:**

- 1) **płatnik i podatnik byli podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych;**
- 2) **płatnik lub podatnik był podmiotem kontrolowanym lub kontrolującym w odniesieniu do kontroli uregulowanej w art. 30f ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 24a ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych;**
- 3) **płatnik lub podatnik był podmiotem z rezydencją podatkową, miejscem rejestracji, siedzibą lub mającym zarząd w kraju lub na terytorium stosującym szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych;**
- 4) **płatnik lub podatnik był podmiotem z rezydencją podatkową, miejscem rejestracji, siedzibą lub mającym zarząd w kraju lub na terytorium, z którym Rzeczpospolita Polska nie zawarła ratyfikowanej umowy międzynarodowej, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, albo Unia Europejska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej – stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych;**
- 5) **płatnik lub podatnik był zarządzany lub kontrolowany, bezpośrednio lub pośrednio, lub był w relacjach umownych lub faktycznych, w tym jako założyciel, fundator lub beneficjent fundacji lub trustu lub innego podmiotu lub tytułu o charakterze powierniczym;**
- 6) **niewykonanie przez płatnika obowiązku nastąpiło w odniesieniu do podmiotu, dla którego na podstawie publicznie dostępnych informacji nie jest możliwe ustalenie udziałowca, akcjonariusza lub podmiotu o zbliżonych uprawnie-**

niach, który posiada co najmniej 10% udziałów w kapitale lub co najmniej 10% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 10% praw do uczestnictwa w zyskach.

§ 6. Decyzję, o której mowa w § 4 i 5, organ podatkowy może wydać również po zakończeniu roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego.

Art. 31

Osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, będące płatnikami lub inkasentami, są obowiązane wyznaczyć osoby, do których obowiązków należy obliczanie i pobieranie podatków oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, a także zgłosić właściwemu miejscowo organowi podatkowemu imiona, nazwiska i adresy tych osób. Zgłoszenia należy dokonać w terminie wyznaczonym do dokonania pierwszej wpłaty, a w razie zmiany osoby wyznaczonej – w terminie 14 dni od dnia, w którym wyznaczono inną osobę.

Art. 32

§ 1. Płatnicy i inkasenci obowiązani są przechowywać dokumenty związane z poborem lub inkasem podatków do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania płatnika lub inkasenta.

§ 1a. W razie likwidacji lub rozwiązania osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej podmiot dokonujący likwidacji lub rozwiązania zawiadamia pisemnie właściwy organ podatkowy, nie później niż w ostatnim dniu istnienia osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, o miejscu przechowywania dokumentów związanych z poborem lub inkasem podatku.

§ 2. Po upływie okresu, o którym mowa w § 1, płatnicy i inkasenci obowiązani są przekazać podatnikom dokumenty związane z poborem lub inkasem podatku; dokumenty podlegają zniszczeniu, jeżeli przekazanie ich podatnikowi jest niemożliwe.

Rozdział 3

Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych

Art. 33

§ 1. Zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. W przypadku zabezpieczenia na majątku

wspólnym małżonków przepis art. 29 § 2 stosuje się odpowiednio.

§ 2. Zabezpieczenia w okolicznościach wymienionych w § 1 można dokonać również w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, przed wydaniem decyzji:

- 1) ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego;
- 2) określającej wysokość zobowiązania podatkowego;
- 3) określającej wysokość zwrotu podatku.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 2 pkt 2, zabezpieczeniu, z zastrzeżeniem art. 54 § 1 pkt 1, podlega również kwota odsetek za zwłokę należnych od zobowiązania na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu.

§ 4. W przypadku, o którym mowa w § 2, organ podatkowy na podstawie posiadanych danych co do wysokości podstawy opodatkowania określa w decyzji o zabezpieczeniu:

- 1) przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego, jeżeli zabezpieczenie następuje przed wydaniem decyzji, o której mowa w § 2 pkt 1;
- 2) przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego oraz kwotę odsetek za zwłokę należnych od tego zobowiązania na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu, jeżeli zabezpieczenie następuje przed wydaniem decyzji, o której mowa w § 2 pkt 2.

§ 4a.^{<13>} **Przepisy § 1-4 stosuje się odpowiednio do zabezpieczenia zobowiązań podatkowych związanych ze stosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści. Zabezpieczenia zobowiązań podatkowych, o których mowa w zdaniu pierwszym, dokonać można również przed wszczęciem lub przejściem postępowania podatkowego na podstawie art. 119g § 1 lub 3.**

§ 4b.^{<13>} **Dokonanie zabezpieczenia w przypadku, o którym mowa w § 4a, nie narusza art. 13 § 2 pkt 7.**

§ 5. (uchylony)

Art. 33a

§ 1. Decyzja o zabezpieczeniu wygasa:

- 1) po upływie 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego;
- 2) z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego;
- 3) z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zwrotu podatku.

§ 2. Wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu nie narusza zarządzenia zabezpieczenia wydanego na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Art. 33b

Przepis art. 33 stosuje się odpowiednio do zabezpieczenia na majątku:

- 1) płatnika lub inkasenta; decyzja o zabezpieczeniu wygasa z dniem doręczenia decyzji o odpowiedzialności podatkowej;
- 2) osób, o których mowa w art. 115, art. 116 i art. 116a, po doręczeniu im decyzji orzekającej o odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie przez spółkę lub inną osobę prawną wykonane, w szczególności gdy spółka lub inna osoba prawna trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić postępowanie egzekucyjne; decyzja o zabezpieczeniu wygasa w momencie wszczęcia postępowania egzekucyjnego wobec osoby trzeciej;
- 3) podatnika, o którym mowa w art. 117b, po doręczeniu mu decyzji orzekającej o odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe podmiotu dokonującego na jego rzecz dostawy towarów, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie przez dostawcę wykonane, w szczególności gdy dostawca trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić postępowanie egzekucyjne; decyzja o zabezpieczeniu wygasa w momencie wszczęcia postępowania egzekucyjnego wobec podatnika, o którym mowa w art. 117b.

Art. 33c

- § 1. Przepisy art. 33 § 2 pkt 2, § 4 pkt 2 oraz art. 33a § 1 pkt 2 stosuje się odpowiednio do decyzji określającej wysokość odsetek za zwłokę, o której mowa w art. 53a.
- § 2. Przepisy art. 33 § 2 pkt 2 i 3, § 3, § 4 pkt 2, art. 33a § 1 pkt 2 i 3 oraz art. 33b stosuje się odpowiednio do zaległości, o których mowa w art. 52 i art. 52a.

Art. 33d

- § 1. Zabezpieczenie wykonania decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji lub wykonanie decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 33, następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji albo w formie określonej w § 2.
- § 2. Zabezpieczenie wykonania decyzji następuje przez przyjęcie przez organ podatkowy, na wniosek strony, zabezpieczenia wykonania zobowiązania wynikającego z tej decyzji wraz z odsetkami za zwłokę, w formie:

- 1) gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej;
- 2) poręczenia banku;
- 3) weksla z poręczeniem wekslowym banku;
- 4) czeku potwierdzonego przez krajowy bank wystawcy czeku;
- 5) zastawu rejestrowego na prawach z papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa lub Narodowy Bank Polski – według ich wartości nominalnej;
- 6) uznania kwoty na rachunku depozytowym organu podatkowego;
- 7) pisemnego, nieodwołalnego upoważnienia organu podatkowego, potwierdzonego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, do wyłącznego dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku lokaty terminowej.

§ 3. W razie złożenia wniosku o zabezpieczenie w formie określonej w § 2 zabezpieczenie w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w zakresie objętym tym wnioskiem, może nastąpić po wydaniu postanowienia o odmowie przyjęcia zabezpieczenia.

§ 4. Jeżeli wniosek o zabezpieczenie w formie określonej w § 2 złożono po ustanowieniu zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, zakres zabezpieczenia ustanowionego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji uchyla się lub zmienia, w zakresie przyjętego zabezpieczenia.

Art. 33e

Gwarantem lub poręczycielem może być osoba wpisana do wykazu gwarantów, o którym mowa w art. 52 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (Dz.U. z 2018 r. poz. 167).

Art. 33f

- § 1. Strona może dowolnie wybrać formę lub formy zabezpieczenia, o których mowa w art. 33d § 2.
- § 2. W przypadku przyjęcia zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d § 2, strona może wystąpić o przedłużenie terminu przyjętego zabezpieczenia.

Art. 33g

W sprawie przyjęcia zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d § 2, lub przedłużenia terminu przyjętego zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33f § 2, wydaje się postanowienie, na które przysługuje zażalenie.

Art. 34

§ 1. Skarbowi Państwa i jednostce samorządu terytorialnego przysługuje hipoteka na wszystkich nieruchomościach podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego lub osób trzecich z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 2, a także z ty-

tułu zaległości podatkowych w podatkach stanowiących ich dochód oraz odsetek za zwłokę od tych zaległości, zwana dalej „hipoteką przymusową”.

§ 2. W zakresie zobowiązań podatkowych stanowiących dochód jednostki samorządu terytorialnego pobieranych przez urzędy skarbowe wniosek o wpis hipoteki przymusowej do sądu składa właściwy naczelnik urzędu skarbowego.

§ 3. Przedmiotem hipoteki przymusowej może być:

- 1) część ułamkowa nieruchomości, jeżeli stanowi udział podatnika;
- 2) nieruchomość stanowiąca przedmiot współwłasności łącznej podatnika i jego małżonka;
- 3) nieruchomość stanowiąca przedmiot współwłasności łącznej współników spółki cywilnej lub część ułamkowa nieruchomości stanowiąca udział współników spółki cywilnej – z tytułu zaległości podatkowych spółki.

§ 4. Przedmiotem hipoteki przymusowej może być także:

- 1) użytkowanie wieczyste wraz z budynkami i urządzeniami na użytkowanym gruncie stanowiącymi własność użytkownika wieczystego lub udział w tym prawie;
- 2) spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub udział w tym prawie;
- 3) wierzytelność zabezpieczona hipoteką;
- 4) statek morski lub statek morski w budowie wpisane do rejestru okrętowego.

§ 5. Do hipotek określonych w § 3 i 4 stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące hipoteki na nieruchomości.

§ 6. Przepisy § 2-5 stosuje się odpowiednio do należności przypadających od płatnika, inkasenta, następcy prawnego lub osób trzecich.

Art. 35

§ 1. Hipoteka przymusowa powstaje przez dokonanie wpisu do księgi wieczystej, z zastrzeżeniem art. 38 § 2.

§ 2. Podstawą wpisu hipoteki przymusowej jest:

- 1) doręczona decyzja:
 - a) ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego,
 - b) określająca wysokość zobowiązania podatkowego,
 - c) określająca wysokość odsetek za zwłokę,
 - d) o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta,
 - e) o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej,
 - f) o odpowiedzialności spadkobiercy,
 - g) określająca wysokość zwrotu podatku;
- 2) tytuł wykonawczy lub zarządzenie zabezpieczenia, jeżeli może być wystawione, na podstawie przepisów o

postępowaniu egzekucyjnym w administracji bez wydawania decyzji, o której mowa w pkt 1.

§ 3. Wpisu hipoteki przymusowej do księgi wieczystej dokonuje właściwy sąd rejonowy, a w przypadku hipoteki morskiej przymusowej właściwa izba morska na wniosek organu podatkowego.

Art. 36

(uchylony)

Art. 37

(uchylony)

Art. 38

§ 1. Organy podatkowe mogą występować z wnioskiem o założenie księgi wieczystej dla nieruchomości podatnika, płatnika, inkasenta, następców prawnych oraz osób trzecich odpowiadających za zaległości podatkowe.

§ 2. Jeżeli przedmiot hipoteki przymusowej nie posiada księgi wieczystej, zabezpieczenie zobowiązań podatkowych dokonywane jest przez złożenie wniosku o wpis do zbioru dokumentów.

Art. 38a

Zaspokojenie z przedmiotu hipoteki przymusowej następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, chyba że z przedmiotu hipoteki jest prowadzona egzekucja przez sądowy organ egzekucyjny.

Art. 39

§ 1. W toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego, organ podatkowy wzywa stronę postępowania lub kontrolowanego do złożenia oświadczenia o:

- 1) nieruchomościach oraz prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej;
- 2) rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego.

§ 2. Strona lub kontrolowany mogą odmówić złożenia oświadczenia.

§ 3. Oświadczenie składa się pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania nie podlega niepodanie szacunkowej wartości rzeczy lub praw majątkowych albo podanie wartości nieodpowiadającej rzeczywistej wartości ujawnionych rzeczy lub praw.

§ 4. Organ podatkowy jest obowiązany uprzedzić osobę wezwaną o prawie odmowy złożenia tego oświadczenia oraz o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania.

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w celu zapewnienia jednolitości składanych oświadczeń określi, w drodze rozporządzenia, wzór formularza oświad-

czenia, o którym mowa w § 1, uwzględniając:

- 1) dane identyfikujące osobę składającą oświadczenie;
- 2) rodzaj, miejsce położenia i powierzchnię nieruchomości, rodzaj prawa majątkowego, które może być przedmiotem hipoteki przymusowej, miejsce położenia rzeczy, w stosunku do której przysługuje prawo majątkowe, numer księgi wieczystej lub zbioru dokumentów i oznaczenie sądu właściwego do prowadzenia księgi wieczystej lub zbioru dokumentów, stan prawny nieruchomości wraz z ewentualnymi obciążeniami oraz szacunkową wartość nieruchomości lub praw;
- 3) rodzaj rzeczy ruchomych oraz zbywalnych praw majątkowych, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego, dane identyfikujące te rzeczy lub prawa, ich stan prawny wraz z ewentualnymi obciążeniami oraz szacunkową wartość rzeczy ruchomych lub praw.

Art. 40

(uchylony)

Art. 41

§ 1. Skarbowi Państwa i jednostkom samorządu terytorialnego z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 2, a także z tytułu zaległości podatkowych stanowiących ich dochód oraz odsetek za zwłokę od tych zaległości przysługuje zastaw skarbowy na wszystkich będących własnością podatnika oraz stanowiących współwłasność łączną podatnika i jego małżonka rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych, jeżeli wartość poszczególnych rzeczy lub praw wynosi w dniu ustanowienia zastawu co najmniej 12 400 zł, z zastrzeżeniem § 2.

§ 2. Zastawem skarbowym nie mogą być obciążone rzeczy lub prawa majątkowe niepodlegające egzekucji oraz mogące być przedmiotem hipoteki.

§ 3. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do należności przypadających od płatników lub inkasentów, następców prawnych oraz osób trzecich odpowiadających za zaległości podatkowe.

Art. 42

Organ podatkowy dokonuje spisu rzeczy ruchomych oraz zbywalnych praw majątkowych, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego.

Art. 43

§ 1. Tworzy się Rejestr Zastawów Skarbowych, zwany dalej „rejestr zastawów”.

§ 2. Wpis do rejestru zastawów obejmuje:

- 1) datę ustanowienia zastawu skarbowego;

- 2) podstawę prawną wniosku o wpis zastawu skarbowego;
- 3) oznaczenie organu występującego z wnioskiem o wpis zastawu skarbowego;
- 4) dane dotyczące podmiotu, o którym mowa w art. 41 § 1 i 3: imię i nazwisko lub nazwę (firmę), miejsce zamieszkania lub adres siedziby oraz identyfikator podatkowy, a w przypadku nierezydenta – numer paszportu lub inny numer identyfikacyjny, o ile nie posiada identyfikatora podatkowego, oraz znany adres do doręczeń w Rzeczypospolitej Polskiej;
- 5) dane identyfikujące przedmiot zastawu skarbowego;
- 6) wysokość zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej zabezpieczonej zastawem skarbowym;
- 7) datę wygaśnięcia i wykreślenia zastawu skarbowego.

§ 3. Rejestr zastawów jest prowadzony w systemie teleinformatycznym przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 4. (uchylony)

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, wyznaczyć organ Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania zadań Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie prowadzenia rejestru zastawów, mając na względzie konieczność zapewnienia sprawnego funkcjonowania tego rejestru oraz wymiany informacji pomiędzy organami uprawnionymi do występowania o wpis zastawu skarbowego do tego rejestru oraz organami egzekucyjnymi.

Art. 44

§ 1. Podstawą wniosku o wpis zastawu skarbowego do rejestru zastawów jest doręczona decyzja:

- 1) ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego;
- 2) określająca wysokość zobowiązania podatkowego;
- 3) określająca wysokość odsetek za zwłokę;
- 4) o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta;
- 5) o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej;
- 6) o odpowiedzialności spadkobiercy;
- 7) określająca wysokość zwrotu podatku.

§ 2. W przypadku zobowiązań podatkowych powstających w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 podstawą wniosku o wpis zastawu skarbowego stanowi również deklaracja, jeżeli wykazane w niej zobowiązanie podatkowe nie zostało wykonane. Wpis zastawu skarbowego nie może być dokonany wcześniej niż po upływie 14 dni od upływu terminu płatności zobowiązania podatkowego.

Art. 45

- § 1. Zastaw skarbowy powstaje z dniem wpisu do rejestru zastawów.
- § 2. O kolejności wpisu rozstrzyga czas wpływu wniosku do organu prowadzącego rejestr zastawów. Za czas wpływu wniosku uważa się godzinę, z dokładnością co do minuty, w której w danym dniu wniosek wpłynął do organu. Wnioski, które wpłynęły w tym samym czasie, uznaje się za złożone równocześnie.
- § 3. O dokonaniu wpisu zastawu skarbowego organ prowadzący rejestr zastawów zawiadamia podatnika, płatnika lub inkasenta, następcę prawnego lub osobę trzecią odpowiadającą za zobowiązanie podatkowe lub zaległość podatkową oraz organ, na wniosek którego dokonano wpisu.
- § 4. Wpisem w rejestrze zastawów jest również wykreślenie.

Art. 46

- § 1. Zastaw skarbowy jest skuteczny wobec każdorazowego właściciela przedmiotu zastawu i ma pierwszeństwo przed jego wierzycielami osobistymi.
- § 2. Zastaw skarbowy wpisany wcześniej ma pierwszeństwo przed zastawem skarbowym wpisanym później.
- § 3. W przypadku gdy rzecz ruchoma lub zbywalne prawo majątkowe zostały obciążone zastawem ujawnionym w innym rejestrze prowadzonym na podstawie odrębnych ustaw, zastaw wpisany wcześniej ma pierwszeństwo przed zastawem wpisanym później.
- § 4. Zaspokojenie z przedmiotu zastawu skarbowego następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, chyba że z ruchomości lub zbywalnego prawa majątkowego jest prowadzona egzekucja przez sądowy organ egzekucyjny.

Art. 46a

- § 1. Organ prowadzący rejestr zastawów dokonuje wpisu zastawu skarbowego na wniosek organu uprawnionego do występowania w imieniu Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.
- § 2. Wnioski i inne dokumenty przesyła się do organu prowadzącego rejestr zastawów za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Art. 46b

- § 1. Wnioski o wpis składa się na urzędowym formularzu.
- § 2. Rozpoznając wniosek o wpis, organ prowadzący rejestr zastawów bada:
- 1) treść i formę wniosku;
 - 2) zgodność danych wskazanych we wniosku z dostępnymi mu danymi zgromadzonymi w systemach teleinformatycznych, przy pomocy których są prowadzone rejestry publiczne

osób, ruchomości lub zbywalnych praw majątkowych.

- § 3. Brak wymaganej treści lub niezachowanie wymaganej formy wniosku, lub niezgodność danych, o których mowa w § 2, stanowi przeszkodę do dokonania wpisu. Organ prowadzący rejestr zastawów informuje organ, który wystąpił o dokonanie wpisu, o przyczynie niedokonania wpisu.

Art. 46c

- § 1. Wypis z rejestru zastawów wydaje naczelnik urzędu skarbowego, do którego wpłynął wniosek zainteresowanego. Wypis zawiera informacje w zakresie obciążenia ruchomości lub zbywalnego prawa majątkowego zastawem skarbowym, inne niż dane, o których mowa w art. 43 § 2 pkt 4, a także informacje dotyczące wysokości zabezpieczonego zastawem skarbowym zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej, oznaczenie organu, na wniosek którego wpisano zastaw skarbowy do rejestru zastawów, numer jego wniosku o wpis oraz datę powstania zastawu skarbowego.
- § 2. Naczelnik urzędu skarbowego, do którego wpłynął wniosek zainteresowanego, wydaje, na wniosek tego zainteresowanego, zaświadczenie o:
- 1) braku wpisu zainteresowanego do rejestru zastawów;
 - 2) wpisie zainteresowanego do rejestru zastawów jako właściciela obciążonych zastawem skarbowym ruchomości lub zbywalnego prawa majątkowego wraz z danymi dotyczącymi:
 - a) przedmiotu zastawu skarbowego,
 - b) wysokości zabezpieczonych zastawem skarbowym zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej,
 - c) organu, na wniosek którego wpisano zastaw skarbowy do rejestru zastawów, i numeru jego wniosku o wpis,
 - d) daty powstania zastawu skarbowego.

- § 3. Naczelnicy urzędów skarbowych przetwarzają dane z rejestru zastawów w zakresie niezbędnym do wydawania wypisów z rejestru i zaświadczeń.

- § 4. Wypisy z rejestru zastawów i zaświadczenia mają moc dokumentów urzędowych.

- § 5. Za wydanie wypisu z rejestru zastawów i zaświadczenia pobiera się opłatę stanowiącą dochód budżetu państwa w wysokości nie większej niż 50 zł. W przypadku nieuiszczenia opłaty wniosek o wydanie wypisu lub zaświadczenia pozostawia się bez rozpatrzenia.

- § 6. Wydanie wypisu z rejestru zastawów i zaświadczenia nie narusza przepisów o tajemnicy skarbowej.

- § 7. Wypisy i zaświadczenia mogą być sporządzane w postaci elektronicznej, zgodnie z art. 152a.

Art. 46d

- § 1. Rejestr zastawów jest dostępny w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego organ prowadzący ten rejestr.
- § 2. Bezplatne wyszukiwanie w rejestrze zastawów informacji, o których mowa w art. 46c § 1, odbywa się za pośrednictwem aplikacji zamieszczonej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego organ prowadzący ten rejestr. Przepis art. 46c § 6 stosuje się odpowiednio.

Art. 46e

Dostęp do rejestru zastawów zapewnia się organom uprawnionym do występowania o wpis zastawu skarbowego do tego rejestru oraz organom egzekucyjnym w zakresie niezbędnym do wykonywania ich ustawowych zadań.

Art. 46f

Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

- 1) strukturę rejestru zastawów,
- 2) sposób przysyłania wniosków o wpis zastawu skarbowego do rejestru zastawów i innych dokumentów,
- 3) wzór wniosku o wpis zastawu skarbowego do rejestru zastawów,
- 4) wzór wniosku o wydanie wypisu z rejestru zastawów i zaświadczenia,
- 5) wysokość opłaty za wydanie wypisu z rejestru zastawów i zaświadczenia,
- 6) tryb zapewnienia dostępu do rejestru zastawów organom uprawnionym do występowania o wpis zastawu skarbowego do tego rejestru oraz organom egzekucyjnym, innym niż naczelnicy urzędów skarbowych
 - przy uwzględnieniu potrzeby zapewnienia bezpieczeństwa przysyłania dokumentów, ujednolicenia treści składanych wniosków, sprawności postępowania w sprawie dokonywania wpisu, ułatwienia pozyskiwania informacji zawartych w rejestrze, sprawności wydawania wypisów z rejestru zastawów i zaświadczeń oraz kosztów związanych z wydaniem wypisu z tego rejestru i zaświadczenia.

Art. 46g

Zastaw skarbowy wygasa:

- 1) z mocy prawa, z dniem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego albo
- 2) z dniem:
 - a) sprzedaży przedmiotu zastawu skarbowego w postępowaniu egzekucyjnym lub upadłościowym albo
 - b) wykreślenia wpisu z rejestru zastawów.

Art. 46h

- § 1. Organ, na wniosek którego ustanowiono zastaw skarbowy, może wydać decyzję w

sprawie wykreślenia zastawu skarbowego z rejestru zastawów, na wniosek:

- 1) osoby powołującej się na swoje prawo własności ruchomości lub zbywalne prawo majątkowe, jeżeli ruchomość lub zbywalne prawo majątkowe obciążone zastawem skarbowym w dniu jego powstania nie stanowiły własności podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego lub osoby trzeciej odpowiadającej za zobowiązanie podatkowe lub zaległości podatkowe;
- 2) podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego lub osoby trzeciej odpowiadającej za zobowiązanie podatkowe lub zaległości podatkowe, której w dniu powstania zastawu skarbowego nie przysługiwało prawo własności obciążonej zastawem skarbowym ruchomości lub zbywalne prawo majątkowe.

§ 2. Ostateczną decyzję o wykreśleniu zastawu skarbowego doręcza się również organowi prowadzącemu rejestr zastawów, który z urzędu wykreśla zastaw skarbowy z tego rejestru.

Art. 46i

Na wniosek organu uprawnionego do występowania w imieniu Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, o którym mowa w art. 46a § 1, wykreśla się zastaw skarbowy z rejestru zastawów w przypadku stwierdzenia przez ten organ:

- 1) wygaśnięcia zastawu skarbowego zgodnie z art. 46g pkt 1 i 2 lit. a;
- 2) utraty zasadności istnienia zastawu skarbowego, w szczególności znacznego obniżenia wartości przedmiotu tego zastawu;
- 3) ustanowienia innego zabezpieczenia zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej zabezpieczonych uprzednio tym zastawem skarbowym.

Rozdział 4

Terminy płatności

Art. 47

§ 1. Termin płatności podatku wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego.

§ 2. Jeżeli przepisy prawa podatkowego określają kalendarzowo terminy płatności podatku, zaliczki na podatek lub raty podatku, a decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego nie została doręczona co najmniej na 14 dni przed terminem płatności podatku, pierwszej zaliczki na podatek lub pierwszej raty podatku, obowiązuje termin określony w § 1.

§ 3. Jeżeli podatnik jest obowiązany sam obliczyć i wpłacić podatek, za termin płatności uważa się ostatni dzień, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata powinna nastąpić.

§ 4. Terminem płatności dla płatników jest ostatni dzień, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, powinna nastąpić wpłata należności z tytułu podatku.

§ 4a. Terminem płatności dla inkasentów jest dzień następujący po ostatnim dniu, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata podatku powinna nastąpić, chyba że organ stanowiący właściwej jednostki samorządu terytorialnego wyznaczył termin późniejszy.

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, terminy płatności poszczególnych podatków, zaliczek na podatek lub rat podatku, wskazując dzień, miesiąc i rok, w którym upływa termin płatności.

Art. 48

§ 1. Organ podatkowy, na wniosek podatnika, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym może odraczać terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego, z wyjątkiem terminów określonych w art. 68-71, art. 77 § 1-3, art. 79 § 2, art. 80 § 1, art. 87 § 3 i 4, art. 88 § 1 i art. 118.

§ 2. Przepisy § 1 stosuje się odpowiednio do terminów dotyczących płatników lub inkasentów.

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, właściwość rzeczową organów podatkowych w sprawach, o których mowa w § 1, uwzględniając właściwość organów w zakresie czynności, dla których przewidziane są terminy, oraz termin udzielanego odroczenia.

Art. 49

§ 1. W razie wydania decyzji na podstawie art. 67a § 1 pkt 1 lub pkt 2 nowym terminem płatności jest dzień, w którym, zgodnie z decyzją, powinna nastąpić zapłata odroczonego podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę albo poszczególnych rat, na jakie został rozłożony podatek lub zaległość podatkowa wraz z odsetkami za zwłokę.

§ 2. Jeżeli w terminie określonym w decyzji podatnik nie dokonał zapłaty odroczonego podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub nie zapłacił którejkolwiek z rat, na jakie został rozłożony podatek lub zaległość podatkowa wraz z odsetkami za zwłokę, terminem płatności podatku lub zaległości podatkowej objętej odroczeniem lub ratą staje się odpowiednio termin określony w art. 47 § 1-3.

§ 3. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio do odroczonego lub rozłożonego na raty należności płatników lub inkasentów.

Art. 50

Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, przedłużać terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego z wyjątkiem terminów

określonych w art. 68-71, art. 77 § 1, art. 79 § 2, art. 80 § 1, art. 87 § 3 i 4, art. 88 § 1 i art. 118, określając grupy podatników, którym przedłużono terminy, rodzaje czynności, których termin wykonania został przedłużony, oraz dzień upływu przedłużonego terminu.

Rozdział 5

Zaległość podatkowa

Art. 51

§ 1. Zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności.

§ 2. Za zaległość podatkową uważa się także niezapłaconą w terminie płatności zaliczkę na podatek, w tym również zaliczkę, o której mowa w art. 23a, lub ratę podatku.

§ 3. Przepisy § 1 i 2 stosuje się również do należności z tytułu podatków, zaliczek na podatki oraz rat podatków niewpłaconych w terminie płatności przez płatnika lub inkasenta.

Art. 52

§ 1. Zwrotowi bez wezwania organu podatkowego podlega uprzednio zwrócona przez organ podatkowy lub zaliczona na poczet zaległości podatkowych oraz odsetek za zwłokę albo bieżących zobowiązań podatkowych, wraz z oprocentowaniem:

- 1) nadpłata lub zwrot podatku wykazane w deklaracji nienależnie lub w wysokości większej od należnej;

1)^{<13>} nadpłata lub zwrot podatku wykazane nienależnie lub w wysokości większej od należnej, ujęte w deklaracji lub we wniosku o zwrot podatku w rozumieniu przepisów rozdziału 7b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub rozdziału 6a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych;

- 2) nadpłata lub zwrot podatku:
 - a) określone lub stwierdzone w decyzji, która następnie została uchylona, zmieniona lub stwierdzono jej nieważność albo stwierdzono jej wygaśnięcie,
 - b) stwierdzone na wniosek w trybie art. 75 § 4, w zakresie wynikającym z tego wniosku, nienależnie lub w wysokości większej od należnej,

b)^{<13>} stwierdzone na wniosek w trybie art. 75 § 4 albo przepisów rozdziału 7b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub rozdziału 6a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w zakresie wynikającym z tego wniosku, nienależnie lub w wysokości większej od należnej,

- c) wykazane dodatkowo, w korekcie deklaracji dokonanej w trybie

art. 274, nienależnie lub w wysokości większej od należnej.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 1, kwoty podlegające zwrotowi traktuje się jako zaległości podatkowe.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 2, w razie niedokonania zwrotu w terminie 30 dni, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa obowiązek zwrotu w terminie 30 dni od dnia doręczenia tej decyzji. Po upływie tego terminu kwotę podlegającą zwrotowi traktuje się jako zaległość podatkową.

Art. 52a

Zwrotowi bez wezwania organu podatkowego podlega wynagrodzenie płatników lub inkasentów pobrane nienależnie lub w wysokości większej od należnej, które traktuje się jako zaległość podatkową. Organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zaległości podatkowej.

Rozdział 6

Odsetki za zwłokę i opłata prolongacyjna

Art. 53

§ 1. Od zaległości podatkowych, z zastrzeżeniem art. 52 § 1 pkt 2 i art. 54, naliczane są odsetki za zwłokę.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się również do nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek w części przekraczającej wysokość podatku należnego za okres rozliczeniowy.

§ 3. Odsetki za zwłokę nalicza podatnik, płatnik, inkasent, następca prawny lub osoba trzecia odpowiadająca za zaległości podatkowe, z zastrzeżeniem art. 53a, art. 62 § 4, art. 66 § 5, art. 67a § 1 pkt 1 lub 2 i art. 76a § 1.

§ 4. Odsetki za zwłokę naliczane są od dnia następującego po dniu upływu terminu płatności podatku lub terminu, w którym płatnik lub inkasent był obowiązany dokonać wpłaty podatku na rachunek organu podatkowego.

§ 5. W przypadkach, o których mowa w art. 52 § 1 pkt 1, odsetki za zwłokę naliczane są odpowiednio od dnia zwrotu nadpłaty, zwrotu podatku, zwrotu oprocentowania lub zaliczenia na poczet zaległości podatkowych lub na poczet bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych.

§ 6. W przypadkach, o których mowa w art. 52a, odsetki za zwłokę naliczane są od dnia pobrania wynagrodzenia.

Art. 53a

§ 1. Jeżeli w postępowaniu podatkowym po zakończeniu roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego organ podatkowy stwierdzi, że podatnik mimo ciążącego na nim obowiązku nie złożył deklaracji, wysokość zaliczek jest inna niż wykazana w deklaracji lub zaliczki nie zostały zapłacone w całości lub w części, organ ten wydaje decyzję, w której okre-

śla wysokość odsetek za zwłokę na dzień złożenia zeznania podatkowego za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy, a w przypadku niezłożenia zeznania w terminie – odsetki na ostatni dzień terminu złożenia zeznania, przyjmując prawidłową wysokość zaliczek na podatek.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do zaliczek na specjalny podatek węglowodorowy oraz zaliczek na podatek od towarów i usług.

Art. 54

§ 1. Odsetek za zwłokę nie nalicza się:

1) za okres zabezpieczenia, od zabezpieczonej kwoty zobowiązania, jeżeli objęte zabezpieczeniem środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży objętych zabezpieczeniem rzeczy lub praw, zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych;

2) za okres od dnia następnego po upływie terminu, o którym mowa w art. 227 § 1, do dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy;

3) za okres od dnia następnego po upływie terminu, o którym mowa w art. 139 § 3, do dnia doręczenia decyzji organu odwoławczego, jeżeli decyzja organu odwoławczego nie została wydana w terminie, o którym mowa w art. 139 § 3;

4) w przypadku zawieszenia postępowania z urzędu – od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu postępowania do dnia doręczenia postanowienia o podjęciu zawieszono postępowania;

5) jeżeli wysokość odsetek nie przekraczałaby trzykrotności wartości opłaty pobieranej przez operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe za traktowanie przesyłki listowej jako przesyłki poleconej;

6) (uchylony)

7) za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, jeżeli decyzja nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania;

7a) za okres od dnia następnego po upływie dwóch lat od dnia złożenia deklaracji, od zaległości związanych z popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi omyłkami, jeżeli w tym okresie nie zostały one ujawnione przez organ podatkowy;

7b)^{<13>} za okres od dnia złożenia wniosku o wydanie decyzji określonej w art. 119zfa § 1 do dnia cofnięcia skutków unikania opodatkowania zgodnie z art. 119zfk § 1 lub 2, od zaległości podatkowych związanych z osiągnięciem korzyści podatkowej;

8) w zakresie przewidzianym w odrębnych ustawach.

§ 2. Przepisu § 1 pkt 3 i 7 nie stosuje się, jeżeli do opóźnienia w wydaniu decyzji przyczyniła się strona lub jej przedstawiciel lub opóźnienie powstało z przyczyn niezależnych od organu.

§ 3. Przepisy § 1 pkt 2, 3 i 7 stosuje się również w razie uchylenia decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia oraz stwierdzenia nieważności decyzji. W tym przypadku terminy należy liczyć sumując na poszczególnych etapach okresy trwania postępowania.

§ 4. Przepis § 1 pkt 1 stosuje się odpowiednio w razie przeniesienia na poczet zobowiązań podatkowych zajętych uprzednio rzeczy lub praw majątkowych.

§ 5. (uchylony)

Art. 55

§ 1. Odsetki za zwłokę wpłacane są bez wezwania organu podatkowego.

§ 2. Jeżeli dokonana wpłata nie pokrywa kwoty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, wpłatę tę zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek za zwłokę w stosunku, w jakim, w dniu wpłaty, pozostaje kwota zaległości podatkowej do kwoty odsetek za zwłokę.

Art. 56

§ 1. Stawka odsetek za zwłokę jest równa sumie 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim, i 2%, z tym że stawka ta nie może być niższa niż 8%.

§ 1a. (uchylony)

§ 1b. (uchylony)

§ 2. (uchylony)

§ 3. (uchylony)

Art. 56a

§ 1. Obniżoną stawkę odsetek za zwłokę w wysokości 50% stawki odsetek za zwłokę stosuje się w przypadku spełnienia łącznie następujących warunków:

1) złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji;

2) zapłaty zaległości podatkowej w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w razie zaliczenia nadpłaty lub zwrotu podatku, a także w razie potrącenia lub przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych w trybie określonym w art. 66, na wniosek złożony w terminie 7 dni od dnia złożenia korekty deklaracji.

§ 3. Obniżonej stawki odsetek za zwłokę nie stosuje się w przypadku korekty deklaracji:

1) złożonej po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a w przypadkach gdy nie

stosuje się zawiadomienia – po zakończeniu kontroli podatkowej;

- 1a) złożonej po doręczeniu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej;
- 2) dokonanej w wyniku czynności sprawdzających.

Art. 56b

Podwyższoną stawkę odsetek za zwłokę w wysokości 150% stawki odsetek za zwłokę stosuje się do zaległości w podatku od towarów i usług oraz w podatku akcyzowym w przypadku:

- 1) zaniżenia zobowiązania podatkowego, zawyżenia kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku ujawnionych przez organ podatkowy w toku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego,
- 2) korekty deklaracji:
 - a) złożonej po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a w przypadkach gdy nie stosuje się zawiadomienia – po zakończeniu kontroli podatkowej,
 - b) dokonanej w wyniku czynności sprawdzających,
 - c) złożonej po doręczeniu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej
- jeżeli kwota zaniżenia zobowiązania podatkowego, zawyżenia kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku przekracza 25% kwoty należnej i jest wyższa niż pięciokrotna wysokość minimalnego wynagrodzenia w rozumieniu ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz.U. z 2017 r. poz. 847), obowiązującego w dniu następującym po dniu upływu terminu płatności zobowiązania lub terminu zwrotu;
- 3) ujawnienia przez organ podatkowy w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego niezłożenia deklaracji, mimo ciążącego obowiązku oraz braku zapłaty podatku.

Art. 56ba

Przepisu art. 56b nie stosuje się do zaległości w podatku od towarów i usług, w przypadku gdy ustala się dodatkowe zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 112b lub art. 112c ustawy o podatku od towarów i usług.

Art. 56c

Stawki odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 56-56b, ulegają obniżeniu lub podwyższeniu w stopniu odpowiadającym obniżeniu lub podwyższeniu podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, począwszy od dnia, w którym stopa ta uległa zmianie.

Art. 56d

Minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłasza, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” stawki odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 56-56b.

Art. 57

- § 1. W decyzji wydanej na podstawie art. 67a § 1 pkt 1 lub 2, dotyczącej podatków stanowiących dochód budżetu państwa, organ podatkowy ustala opłatę prolongacyjną od kwoty podatku lub zaległości podatkowej.
- § 2. Stawka opłaty prolongacyjnej jest równa obniżonej stawce odsetek za zwłokę.
- § 3. Wysokość opłaty prolongacyjnej oblicza się przy zastosowaniu stawki opłaty prolongacyjnej obowiązującej w dniu wydania decyzji, o której mowa w § 1.
- § 4. Opłata prolongacyjna wpłacana jest w terminach płatności, o których mowa w art. 49 § 1; w razie niedotrzymania terminu płatności przepis art. 49 § 2 i 3 oraz art. 55 § 2 stosuje się odpowiednio.
- § 5. Nie ustala się opłaty prolongacyjnej, gdy przyczyną wydania decyzji, o której mowa w § 1, były kłęska żywiołowa lub wypadek losowy.
- § 6. Organ podatkowy może odstąpić od ustalenia opłaty prolongacyjnej, jeżeli wydanie decyzji, o której mowa w § 1, następuje w związku z postępowaniem układowym lub na podstawie odrębnych ustaw.
- § 7. Rada gminy, rada powiatu oraz sejmik województwa może wprowadzić opłatę prolongacyjną – w wysokości nie większej niż określona w § 2 – z tytułu rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności podatków oraz zaległości podatkowych stanowiących dochód odpowiednio – gminy, powiatu lub województwa. Przepisy § 3-5 stosuje się odpowiednio.
- § 8. Przepisy § 1-4 i 7 stosuje się również do odroczonej lub rozłożonej na raty należności płatników lub inkasentów, następców prawnych oraz osób trzecich.

Art. 58

Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowe zasady naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej.

Rozdział 6a^{<13>}

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe

Art. 58a

- § 1. Wydając decyzję z zastosowaniem:
 - 1) art. 119a § 1 lub 7,
 - 2) środków ograniczających umowne korzyści,
 - 3) art. 24 ust. 19 i 20 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, a także art. 12 ust. 13 i 14 oraz art. 22c ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o

podatku dochodowym od osób prawnych,

- 4) przepisów rozdziału 4b oddziału 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub rozdziału 1a oddziału 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych,
- 5) art. 30 § 1, gdy oświadczenie, o którym mowa w art. 41 ust. 15 lub 21 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, lub oświadczenie, o którym mowa w art. 26 ust. 7a lub 7g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, nie było zgodne z prawdą, płatnik nie dokonał wymaganej weryfikacji lub podjęta przez płatnika weryfikacja nie była adekwatna do charakteru i skali działalności płatnika
 - organ podatkowy ustala jednocześnie dodatkowe zobowiązanie podatkowe na podstawie przepisów niniejszego rozdziału.
- § 2. Przepisów niniejszego rozdziału nie stosuje się do ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego w sprawach innych niż określone w § 1.
- § 3. W przypadkach, o których mowa w § 1 pkt 1-3, organ podatkowy może odstąpić od ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że w momencie dokonywania czynności, których dotyczy decyzja, podatnik pozostawał w błędnym, ale usprawiedliwionym przekonaniu o zgodności uzyskanej przez niego w danych okolicznościach korzyści podatkowej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej lub jej przepisu (dobra wiara).
- § 4. Na ocenę, że podatnik działał w dobrej wierze, może wskazywać w szczególności nieprowadzenie przez niego działalności gospodarczej lub prowadzenie jej w niewielkiej skali, wskutek czego nie można było rozsądnie oczekiwać, że w odniesieniu do czynności, których dotyczy decyzja, o której mowa w § 1, będzie on korzystał z profesjonalnych porad dotyczących ich skutków podatkowych.

Art. 58b

- § 1. W przypadku wydania decyzji z zastosowaniem przepisów lub środków określonych w art. 58a § 1 pkt 1-4, gdy decyzja dotyczy podatku dochodowego od osób prawnych lub podatku dochodowego od osób fizycznych, z wyjątkiem zryczałtowanych form opodatkowania, dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynosi 10% sumy nienależnie wykazanej lub zawyżonej straty podatkowej i niewykazanego w całości

lub w części dochodu do opodatkowania w zakresie wynikającym z tej decyzji.

§ 2. W przypadku wydawania decyzji z zastosowaniem przepisów określonych w art. 58a § 1 pkt 1 w zakresie podatków innych niż wymienione w § 1, dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynosi 40% kwoty korzyści podatkowej w zakresie wynikającym z tej decyzji.

§ 3. W sytuacji określonej w art. 58a § 1 pkt 5 dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustala się jako 10% podstawy opodatkowania należności, w stosunku do której płatnik zastosował niższą stawkę podatku lub nie pobrał podatku.

§ 4. W sytuacjach określonych w § 1 i 2 organ podatkowy oblicza podstawę do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, przyjmując, że przepisy lub środki określone w art. 58a § 1 mają wpływ na rozliczenie podatkowe jako ostatnie.

Art. 58c

§ 1. Stawki wskazane w art. 58b ulegają podwojeniu, jeżeli:

- 1) podstawa do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego przekracza 15 000 000 zł – w zakresie nadwyżki ponad tę kwotę;
- 2) nie upłynęło 10 lat od końca roku kalendarzowego, w którym podatnikowi lub płatnikowi doręczono ostateczną decyzję z zastosowaniem przepisów lub środków, o których mowa w art. 58a § 1 pkt 1-3 – w zakresie kwoty stanowiącej podstawę ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, związanej z zastosowaniem tych przepisów lub środków;
- 3) strona nie przedłożyła organowi podatkowemu dokumentacji podatkowej, o której mowa w przepisach rozdziału 4b oddziału 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub rozdziału 1a oddziału 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – w zakresie tej części podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, która wynika z zastosowania przepisów wskazanych w art. 58a § 1 pkt 4 i dotyczy transakcji, dla której nie przedłożono dokumentacji podatkowej.

§ 2. W przypadku gdy łącznie zaistnieją przesłanki wymienione w § 1 pkt 1 i 3, stawka, o której mowa w art. 58b § 1, ulega potrojeniu.

§ 3. Przepisu § 1 pkt 3 nie stosuje się, jeżeli strona uzupełni niekompletną dokumentację podatkową w pełnym zakresie w terminie wskazanym przez organ podatkowy, nie dłuższym niż 14 dni.

Art. 58d

Stawki wskazane w art. 58b i art. 58c ulegają obniżeniu o połowę w przypadku wydania decyzji na podstawie art. 119a § 7 – w zakresie podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, która związana jest z cofnięciem skutków unikania opodatkowania określonym w art. 81b § 1a.

Art. 58e

Dodatkowego zobowiązania podatkowego uregulowanego w niniejszym rozdziale nie stosuje się względem osoby fizycznej, która za ten sam czyn ponosi odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe.

Rozdział 7

Wygaśnięcie zobowiązań podatkowych

Art. 59

§ 1. Zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek:

- 1) zapłaty;
- 2) pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta;
- 3) potrącenia;
- 4) zaliczenia nadpłaty lub zaliczenia zwrotu podatku;
- 5) zaniechania poboru;
- 6) przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych;
- 7) przejęcia własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym;
- 8) umorzenia zaległości;
- 9) przedawnienia;
- 10) zwolnienia z obowiązku zapłaty na podstawie art. 14m;
- 11) nabycia spadku w całości przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego stwierdzonego przez prawomocne postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku – ze skutkiem na dzień otwarcia spadku.

§ 2. Zobowiązanie płatnika lub inkasenta wygasa w całości lub w części wskutek:

- 1) wpłaty;
- 2) zaliczenia nadpłaty lub zaliczenia zwrotu podatku;
- 3) umorzenia, w przypadkach przewidzianych w art. 67d § 3;
- 4) przejęcia własności nieruchomości lub przejęcia prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym;
- 5) przedawnienia;
- 6) zwolnienia z obowiązku zapłaty na podstawie art. 14m;
- 7) nabycia spadku w całości przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego stwierdzonego przez prawomocne postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku – ze skutkiem na dzień otwarcia spadku.

Art. 60

§ 1.⁶⁵ Za termin dokonania zapłaty podatku uważa się:

- 1) przy zapłacie gotówką – dzień wpłacenia kwoty podatku w kasie organu podatkowego lub w kasie podmiotu obsługującego organ podatkowy, lub na rachunek tego organu w banku, w placówce pocztowej w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe, w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, w biurze usług płatniczych, w instytucji płatniczej, w małej instytucji płatniczej lub w instytucji pieniądza elektronicznego albo dzień pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta;
- 2) w obrocie bezgotówkowym – dzień obciążenia rachunku bankowego podatnika, rachunku podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub rachunku płatniczego podatnika w instytucji płatniczej, w małej instytucji płatniczej lub instytucji pieniądza elektronicznego na podstawie polecenia przelewu, a w przypadku zapłaty za pomocą instrumentu płatniczego innego niż polecenie przelewu, zwanego dalej „innym instrumentem płatniczym” – dzień uzyskania potwierdzenia autoryzacji transakcji płatniczej, o której mowa w art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2003, z późn. zm.).

§1a. W przypadku polecenia przelewu z rachunku bankowego podatnika w banku lub instytucji kredytowej lub rachunku płatniczego podatnika w unijnej instytucji płatniczej w rozumieniu art. 2 pkt 32 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2003 oraz z 2018 r. poz. 62) lub unijnej instytucji pieniądza elektronicznego, niemających siedziby lub oddziału na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej za termin zapłaty podatku uważa się dzień złożenia zlecenia płatniczego przez podatnika, jeżeli wpłacana kwota zostanie uznana na rachunku bankowym organu podatkowego w terminie wskazanym w art. 54 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych. W razie przekroczenia tego terminu za termin zapłaty uważa się dzień uznania kwoty na rachunku bankowym organu podatkowego.

§ 2. Przepisy § 1 i 1a stosuje się również do wpłat dokonywanych przez płatnika lub inkasenta.

§ 2a.⁶⁶ (uchylony)

§ 2b.⁶⁶ (uchylony)

§ 2c.⁶⁶ (uchylony)

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw łączności i po zasięgnięciu opinii Prezesa Narodowego Banku Polskiego, może określić, w drodze rozporządzenia, wzór formularza wpłaty

gotówkowej oraz polecenia przelewu na rachunek organu podatkowego, uwzględniając dane identyfikujące wpłacającego oraz tytuł wpłaty.

§ 4. Zlecenia płatnicze na rzecz organów podatkowych mogą być składane również w formie dokumentu elektronicznego przy użyciu oprogramowania udostępnionego przez banki lub innego dostawcę usług płatniczych w rozumieniu ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych, uprawnionego do przyjmowania zleceń płatniczych albo w inny sposób uzgodniony z bankiem lub innym dostawcą usług płatniczych przyjmującym zlecenie.

§ 5. Zlecenie płatnicze, o którym mowa w § 4, powinno zawierać dane identyfikujące wpłacającego, w tym identyfikator podatkowy, oraz powinno wskazywać tytuł wpłaty, przy czym niepodanie lub błędne podanie tych informacji stanowi podstawę do odmowy realizacji wpłaty gotówkowej lub polecenia przelewu.

§ 6. Rozliczanie płatności na rzecz organów podatkowych następuje poprzez międzybankowy system rozliczeń elektronicznych w krajowej organizacji rozliczeniowej lub poprzez system elektronicznych rozrachunków międzyoddziałowych Narodowego Banku Polskiego.

Art. 61

§ 1. Zapłata podatków przez podatników prowadzących działalność gospodarczą i obowiązanych do prowadzenia księgi rachunkowej lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów następuje w formie polecenia przelewu.

§ 1a. Zapłata opłaty skarbowej przez podatników, o których mowa w § 1, może nastąpić w gotówce.

§ 1b.¹ Zapłata podatków przez mikroprzedsiębiorców w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców może nastąpić również w gotówce.

§ 2. Formę rozliczeń, o której mowa w § 1, stosuje się również do wpłat kwot podatków pobranych przez płatników, jeżeli płatnicy spełniają warunki określone w § 1.

§ 3. Przepisu § 1 nie stosuje się:

- 1) do zapłaty podatków niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą;
- 2) gdy zapłata podatku, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, jest dokonywana papierami wartościowymi lub znakami akcyzy;
- 3) do pobierania podatków przez płatników lub inkasentów.

§ 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, dopuścić zapłatę niektórych podatków papierami wartościowymi, określając szczegółowe zasady stosowania tej formy zapłaty podatku, termin i sposób dokonania zapłaty, rodzaj papieru wartościowego oraz sposób obliczenia jego wartości dla potrzeb zapłaty podatku.

Art. 61a

§ 1. Rada gminy, rada powiatu oraz sejmik województwa mogą, w drodze uchwały, dopuścić zapłatę podatków, stanowiących dochody odpowiednio budżetu gminy, powiatu lub województwa, za pomocą innego instrumentu płatniczego, w tym instrumentu płatniczego, na którym przechowywany jest pieniądz elektroniczny.

§ 2. W przypadku wymienionym w § 1 za termin dokonania zapłaty podatku uważa się dzień obciążenia rachunku płatniczego podatnika, płatnika lub inkasenta lub jego rachunku w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, innego niż płatniczy, albo dzień pobrania wartości pieniężnej z pieniądza elektronicznego.

Art. 62

§ 1. Jeżeli na podatniku ciąży zobowiązanie z różnych tytułów, dokonaną wpłatę, z zastrzeżeniem § 2, zalicza się na poczet podatku, poczynsz od zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności, chyba że podatnik wskaże, na poczet którego zobowiązania dokonuje wpłaty.

§ 1a. Jeżeli na podatniku ciąży kosztorys doręzonego upomnienia, dokonaną wpłatę zalicza się w pierwszej kolejności na poczet tych kosztów.

§ 2. Jeżeli na podatniku ciąży zobowiązanie z tytułu zaliczek na podatek, dokonaną wpłatę zalicza się na poczet zaliczki, poczynsz od zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności.

§ 3. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w razie dokonywania wpłat na poczet rat, na jakie rozłożono podatek lub zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę oraz rat podatku.

§ 4. W sprawie zaliczenia wpłaty na poczet zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę oraz kosztów upomnienia wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie, z zastrzeżeniem § 4a.

§ 4a. Postanowienie, o którym mowa w § 4, wydaje się wyłącznie w wniosek, w przypadku gdy:

- 1) wpłata w całości pokrywa kwotę główną zaległości wraz z odsetkami za zwłokę lub
- 2) zaliczenie wpłaty następuje w całości zgodnie z żądaniem podatnika, lub
- 3) kwota wpłaty podlegającej zaliczeniu na poczet zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub kosztów upomnienia nie przekracza pięciokrotności kosztów upomnienia, lub
- 4) od wpłat dokonanych po terminie płatności nie naliczono odsetek za zwłokę zgodnie z art. 54 § 1 pkt 5.

§ 5. Przepisy § 1-4a stosuje się odpowiednio do wpłat dokonywanych przez płatników, inkasentów, następców prawnych oraz osoby trzecie.

Art. 62a

Przepisy dotyczące zapłaty podatku stosuje się odpowiednio do zaliczenia na poczet zobowiązania podatkowego środków pieniężnych przyjętych jako zabezpieczenie na podstawie art. 33d § 2 pkt 6 i 7.

Art. 62b

§ 1. Zapłata podatku może nastąpić także przez:

- 1) małżonka podatnika, jego zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę;
- 2) aktualnego właściciela przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, jeżeli podatek zabezpieczony jest hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym;
- 3) inny podmiot, w przypadku gdy kwota podatku nie przekracza 1000 zł.

§ 2. W przypadkach, o których mowa w § 1 pkt 1 i 3, jeżeli treść dowodu zapłaty nie budzi wątpliwości co do przeznaczenia zapłaty na zobowiązanie podatnika uznaje się, że wpłata pochodzi ze środków podatnika.

§ 3. W przypadkach, o których mowa w § 1 pkt 1-3, przepisy dotyczące zapłaty podatku przez podatnika stosuje się odpowiednio.

Art. 63

§ 1. Podstawy opodatkowania, kwoty podatków, odsetki za zwłokę, opłaty prolonacyjne, oprocentowanie nadpłat oraz wynagrodzenia przysługujące płatnikom i inkasentom zaokrąglą się do pełnych złotych w ten sposób, że końcówki kwot wynoszące mniej niż 50 groszy pomija się, a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych, z zastrzeżeniem § 1a i 2.

§ 1a. Podstawy opodatkowania, o których mowa w art. 30a ust. 1 pkt 1-3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz kwoty podatków od nich pobierane zaokrąglą się do pełnych groszy w górę.

§ 2. Zaokrąglania podstaw opodatkowania i kwot podatków nie stosuje się do opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych.

§ 3. Przepisu § 1 nie stosuje się do zaliczenia wpłaty, zaliczenia nadpłaty lub zaliczenia zwrotu podatku.

Art. 64

§ 1. Zobowiązania podatkowe oraz zaległości podatkowe wraz z odsetkami za zwłokę w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa podlegają, na wniosek podatnika, potrąceniu z wzajemnej, bezspornej i wymagalnej wierzytelności podatnika wobec Skarbu Państwa z tytułu:

- 1) prawomocnego wyroku sądowego wydanego na podstawie art. 417 lub art. 417² Kodeksu cywilnego;

- 2) prawomocnej ugody sądowej zawartej w związku z zaistnieniem okoliczności przewidzianych w art. 417 lub art. 417² Kodeksu cywilnego;
- 3) nabycia przez Skarb Państwa nieruchomości na cele uzasadniające jej wywłaszczenie lub wywłaszczenia nieruchomości na podstawie przepisów o gospodarce nieruchomościami;
- 4) odszkodowania za niesłuszne skazanie, tymczasowe aresztowanie lub zatrzymanie, uzyskanego na podstawie przepisów Kodeksu postępowania karnego;
- 5) odszkodowania uzyskanego na podstawie przepisów o uznaniu za nieważne orzeczeń wydanych wobec osób represjonowanych za działalność na rzecz bytu Państwa Polskiego;
- 6) odszkodowania orzeczonego w decyzji organu administracji rządowej.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się również do wzajemnych, bezspornych i wymagalnych wierzytelności podatnika wobec państwowych jednostek budżetowych z tytułu zamówień wykonanych przez niego na podstawie umów zawartych w trybie przepisów o zamówieniach publicznych, pod warunkiem że potrącenie jest dokonywane przez tego podatnika i z tej wierzytelności.

§ 2a. Do potrącenia zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę przepis art. 55 § 2 stosuje się odpowiednio.

§ 3. Potrącenia z tytułów wymienionych w § 1 i 2 można również dokonać z urzędu.

§ 4. Na wniosek podatnika wierzytelności z tytułów wymienionych w § 1 i 2 mogą być również zaliczane na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.

§ 5. Potrącenie następuje z dniem:

- 1) złożenia wniosku, który został uwzględniony;
- 2) wydania z urzędu postanowienia o potrąceniu.

§ 6. Odmowa potrącenia następuje w drodze decyzji.

§ 6a. Potrącenie następuje w drodze postanowienia, na które służy zażalenie.

§ 7. Jednostka budżetowa, której zobowiązanie zostało potrącone z wierzytelności podatnika, jest obowiązana wpłacić równowartość wygasłego podatku do organu podatkowego w terminie 7 dni od dnia dokonania potrącenia. Od niewpłaconej w terminie równowartości wygasłego podatku nalicza się odsetki za zwłokę.

Art. 65

§ 1. Uprawnienie, o którym mowa w art. 64 § 1, przysługuje również podatnikom w stosunku do gminy, powiatu lub województwa z tytułu:

- 1) prawomocnego wyroku sądowego wydanego na podstawie art. 417 lub art. 417² Kodeksu cywilnego;

- 2) prawomocnej ugody sądowej zawartej w związku z zaistnieniem okoliczności przewidzianych w art. 417 lub art. 417² Kodeksu cywilnego;
- 3) nabycia przez gminę, powiat lub województwo nieruchomości na cele uzasadniające jej wywłaszczenie lub wywłaszczenia nieruchomości na podstawie przepisów o gospodarce nieruchomościami;
- 4) odszkodowania orzeczonego w decyzji wydanej przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starostę lub marszałka województwa.

§ 2. Przepisy art. 64 § 2-7 stosuje się odpowiednio.

Art. 66

§ 1. Szczególnym przypadkiem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych na rzecz:

- 1) Skarbu Państwa – w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa;
- 2) gminy, powiatu lub województwa – w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody ich budżetów.

§ 2. Przeniesienie następuje na wniosek podatnika:

- 1) w przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 1, na podstawie umowy zawartej, za zgodą właściwego naczelnika urzędu skarbowego, między starostą wykonującym zadanie z zakresu administracji rządowej a podatnikiem;

1)¹⁷ w przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 1, na podstawie umowy zawartej, za zgodą właściwego naczelnika urzędu skarbowego, a w przypadku gdy przedmiotem umowy jest przeniesienie akcji lub udziałów także za zgodą Prezesa Rady Ministrów, między starostą wykonującym zadanie z zakresu administracji rządowej a podatnikiem;

- 2) w przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 2, na podstawie umowy zawartej między wójtem, burmistrzem (prezydentem miasta), starostą albo marszałkiem województwa a podatnikiem.

§ 3. Umowa, o której mowa w § 2, wymaga formy pisemnej.

§ 3a. Starosta powiadamia właściwego naczelnika urzędu skarbowego o zawarciu umowy, o której mowa w § 2, przesyłając jednocześnie jej kopię.

§ 3b. Wyrażenie lub odmowa wyrażenia zgody, o której mowa w § 2 pkt 1, następuje w drodze postanowienia.

§ 4. W przypadkach wymienionych w § 1 za termin wygaśnięcia zobowiązania podatkowego uważa się dzień przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych.

§ 5. W przypadku zawarcia umowy, o której mowa w § 2, organ podatkowy pierwszej instancji wydaje decyzję stwierdzającą wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. Przepis art. 55 § 2 stosuje się odpowiednio.

Art. 67

(uchylony)

Rozdział 7a

Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych

Art. 67a

§ 1. Organ podatkowy, na wniosek podatnika, z zastrzeżeniem art. 67b, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, może:

- 1) odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć zapłatę podatku na raty;
- 2) odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek;
- 3) umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną.

§ 2. Umorzenie zaległości podatkowej powoduje również umorzenie odsetek za zwłokę w całości lub w takiej części, w jakiej została umorzona zaległość podatkowa.

Art. 67b

§ 1. Organ podatkowy na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą może udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, określonych w art. 67a:

- 1) które nie stanowią pomocy publicznej;
- 2) które stanowią pomoc de minimis – w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis;
- 3) które stanowią pomoc publiczną:
 - a) udzielaną w celu naprawienia szkód wyrządzonych przez klęski żywiołowe lub inne nadzwyczajne zdarzenia,
 - b) udzielaną w celu zapobieżenia lub likwidacji poważnych zakłóceń w gospodarce o charakterze ponadsektorowym,
 - c) udzielaną w celu wsparcia krajowych przedsiębiorców działających w ramach przedsięwzięcia gospodarczego podejmowanego w interesie europejskim,
 - d) udzielaną w celu promowania i wspierania kultury, dziedzictwa narodowego, nauki i oświaty,
 - e) będącą rekompensatą za realizację usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym powierzonych na podstawie odrębnych przepisów,

- f) na szkolenia,
- g) na zatrudnienie,
- h) na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw,
- i) na restrukturyzację,
- j) na ochronę środowiska,
- k) na prace badawczo-rozwojowe,
- l) regionalną,
- m) udzielaną na inne przeznaczenia określone na podstawie § 6 przez Radę Ministrów.

§ 2. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a, w przypadku wymienionym w § 1 pkt 3 lit. a, mogą być udzielane jako pomoc indywidualna albo w ramach programów pomocowych określonych w odrębnych przepisach.

§ 3. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a, w przypadkach wymienionych w § 1 pkt 3 lit. b-l mogą być udzielane jako pomoc indywidualna zgodna z programami rządowymi lub samorządowymi albo udzielane w ramach programów pomocowych określonych w odrębnych przepisach.

§ 4. (uchylony)

§ 5. (uchylony)

§ 6. Rada Ministrów może określić, w drodze rozporządzeń, inne niż określone w § 1 pkt 3 lit. a-l, przeznaczenia pomocy udzielanej w formie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a, oraz szczegółowe warunki udzielania tych ulg dla określonych przez Radę Ministrów przeznaczeń wraz ze wskazaniem przypadków, w których ulgi udzielane są jako pomoc indywidualna, mając na uwadze dopuszczalność i warunki udzielania pomocy państwa określone w przepisach prawa wspólnotowego.

Art. 67c

§ 1. Przepisy art. 67a § 1 pkt 1 i 2 oraz art. 67b stosuje się odpowiednio do należności przypadających od płatników lub inkasentów.

§ 2. Przepisy art. 67a oraz art. 67b stosuje się odpowiednio do należności przypadających od spadkobierców podatnika lub płatnika oraz osób trzecich.

Art. 67d

§ 1. Organ podatkowy może z urzędu udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a § 1 pkt 3, jeżeli:

- 1) zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne;
- 2) kwota zaległości podatkowej nie przekracza pięciokrotnej wartości kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym;
- 3) kwota zaległości podatkowej nie została zaspokojona w zakończonym lub umorzonym postępowaniu likwidacyjnym lub upadłościowym albo sąd oddalił wniosek o ogłoszenie upadłości;

4) podatnik zmarł, nie pozostawiając żadnego majątku lub pozostawił ruchomości niepodlegające egzekucji na podstawie odrębnych przepisów albo pozostawił przedmioty codziennego użytku domowego, których łączna wartość nie przekracza kwoty 5000 zł, i jednocześnie brak jest spadkobierców innych niż Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego oraz nie ma możliwości orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej.

§ 2. W przypadkach, o których mowa w § 1 pkt 3 i 4, decyzję umarzającą zaległość podatkową pozostawia się w aktach sprawy.

§ 3. Przepisy § 1 pkt 3 i 4 i § 2 stosuje się odpowiednio do umarzania zaległości płatnika lub inkasenta.

§ 4. W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 3, organ podatkowy może umorzyć zaległość podatkową, jeżeli umorzenie nie będzie stanowiło pomocy publicznej lub będzie stanowiło pomoc de minimis w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis.

Art. 67e

Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, właściwość rzeczową poszczególnych organów podatkowych w sprawach stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, uwzględniając wysokość kwoty będącej przedmiotem ulgi oraz terminy wpłat podatku lub zaległości podatkowej.

Rozdział 8 Przedawnienie

Art. 68

§ 1. Zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2, nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.

§ 2. Jeżeli podatnik:

- 1) nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego,
- 2) w złożonej deklaracji nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego,

zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w § 1, nie powstaje, pod warunkiem że decyzja ustalająca wysokość tego zobowiązania została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.

§ 3. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 5 lat, licząc

od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.

§ 3a.⁴¹³ **Dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalone na podstawie przepisów rozdziału 6a nie powstaje, jeżeli decyzja określona w art. 58a § 1 została doręczona po upływie:**

- 1) terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – w przypadku określenia wysokości zobowiązania podatkowego, straty podatkowej, wysokości nadpłaty lub zwrotu podatku, lub orzeczenia o odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany lub pobrany a niewpłacony, odpowiedzialności podatnika za podatek niepobrany przez płatnika, lub zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy, albo w przypadku umorzenia postępowania w tej sprawie;
- 2) terminu określonego w § 1 i 2, do którego ustawa dopuszcza powstanie zobowiązania podatkowego – w przypadku ustalenia zobowiązania podatkowego albo w przypadku umorzenia postępowania w tej sprawie;
- 3) terminów wskazanych w art. 118 § 1 – w przypadku orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej albo w przypadku umorzenia postępowania w tej sprawie;
- 4) 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego – w przypadku rozpatrzenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrotu podatku lub umorzenia postępowania w tych sprawach.

§ 4. (utracił moc)

§ 4a. Zobowiązanie podatkowe z tytułu opodatkowania przychodów niezajmujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy w tym zakresie.

§ 5. Bieg terminu przedawnienia zawieszają się, jeżeli wydanie decyzji jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia trwa do dnia, w którym decyzja innego organu stała się ostateczna lub orzeczenie sądu uprawomocniło się, nie dłużej jednak niż przez 2 lata.

Art. 69

§ 1. W razie niedopełnienia przez podatnika warunków uprawniających do skorzystania z uzyskanej ulgi podatkowej, prawo do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe powstaje w dniu, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące utratę prawa do ulgi.

§ 2. Termin do wydania decyzji, o której mowa w § 1, wynosi 3 lata od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące utratę prawa do ulgi podatkowej, a jeżeli podatnik nie zgłosił organowi podatkowemu utraty prawa do ulgi co najmniej na 2 miesiące przed upływem tego terminu – termin do wydania decyzji, o której mowa w § 1, wynosi 5 lat.

§ 3. Ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego następuje na podstawie stanu prawnego obowiązującego w dniu powstania obowiązku podatkowego oraz istniejącego w tym dniu stanu faktycznego.

§ 4. Jeżeli, zgodnie z odrębnymi przepisami, zobowiązanie podatkowe ustalane jest na rok kalendarzowy lub na inny okres, decyzja, o której mowa w § 1, wydawana jest na podstawie stanu prawnego obowiązującego w dniu nabycia prawa do ulgi.

Art. 70

§ 1. Zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

§ 2. Bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu:

- 1) od dnia wydania decyzji, o których mowa w art. 67a § 1 pkt 1 lub 2, do dnia terminu płatności odroczonego podatku lub zaległości podatkowej, ostatniej raty podatku lub ostatniej raty zaległości podatkowej;
- 2) od dnia wejścia w życie rozporządzenia w sprawie przedłużenia terminu płatności podatku, wydanego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, do dnia upływu przedłużonego terminu.

§ 3. Bieg terminu przedawnienia przerywa ogłoszenie upadłości. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o zakończeniu lub umorzeniu postępowania upadłościowego.

§ 3a. Jeżeli ogłoszenie upadłości, o którym mowa w § 3, nastąpiło przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia, bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o zakończeniu lub umorzeniu postępowania upadłościowego.

§ 4. Bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny.

§ 5. (uchylony)

§ 6. Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem:

- 1) wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie

skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania;

- 2) wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania;
- 3) wniesienia żądania ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa;
- 4) doręczenia postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d § 2, lub doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji;
- 5) doręczenia zawiadomienia o przystąpieniu do zabezpieczenia w przypadkach określonych w art. 32a § 3 i art. 35 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2017 r. poz. 1201, 1475, 1954 i 2491 oraz z 2018 r. poz. 138 i 398);

6)^{13>} **wystąpienia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, na wniosek strony, o którym mowa w art. 119h § 2, o opinię Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, zwanej dalej „Radą”, co do zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści.**

§ 7. Bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu:

- 1) prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe;
- 2) doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności;
- 3) uprawomocnienia się orzeczenia sądu powszechnego w sprawie ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa;
- 4) wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu;
- 5) zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji;

6)^{13>} **doręczenia stronie opinii Rady wydanej po wystąpieniu przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, na wniosek strony, o którym mowa w art. 119h § 2, co do zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści, lub po dniu upływu terminu na wydanie tej opinii.**

§ 8. Nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu.

Art. 70a

§ 1. Bieg terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 68 § 1 i 3 oraz w art. 70 § 1, ulega zawieszeniu, jeżeli możliwość ustalenia lub określenia zobowiązania podatkowego wynika z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, a ustalenie lub określenie przez organ podatkowy wysokości tego zobowiązania uzależnione jest od uzyskania odpowiednich informacji od organów innego państwa.

§ 1a. Bieg terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 68 § 1 i 3 oraz art. 70 § 1, ulega zawieszeniu w przypadku wszczęcia procedury wzajemnego porozumiewania na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, jeżeli ta umowa nie przewiduje możliwości wprowadzenia w życie zawartego porozumienia bez względu na terminy przedawnienia. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje od dnia wszczęcia procedury wzajemnego porozumiewania, jednak trwa nie dłużej niż przez okres 3 lat.

§ 2. Zawieszenie terminu przedawnienia, o którym mowa w § 1, następuje od dnia wystąpienia przez organ podatkowy z wnioskiem do organu innego państwa do dnia uzyskania przez organ podatkowy żądanej informacji – jednak nie dłużej niż przez okres 3 lat.

§ 3. Zawieszenie terminu przedawnienia, o którym mowa w § 1 i 1a, może następować wielokrotnie; w takich przypadkach okres łącznego zawieszenia terminu przedawnienia nie może przekroczyć 3 lat.

Art. 70b

(uchylony)

Art. 70c

Organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia podatnika o rozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1, najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1, oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.

Art. 70d

Jeżeli ratyfikowana umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, przewiduje możliwość wprowadzenia w życie porozumienia zawartego w toku procedury wzajemnego porozumiewania bez względu na terminy

przedawnienia, to porozumienie uwzględni się pomimo upływu terminów przedawnienia.

Art. 70e^{<13>}

§ 1. Bieg terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 68 § 1, 3 i 3a oraz art. 70 § 1, ulega zawieszeniu w przypadku wszczęcia postępowania w sprawie wydania decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

§ 2. Zawieszenie terminu przedawnienia, o którym mowa w § 1, następuje z dniem złożenia wniosku o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania i trwa do dnia następującego po dniu wydania ostatecznej decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania lub innego aktu kończącego postępowanie w tej sprawie, a w przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego na tę decyzję lub akt – do dnia następującego po dniu doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności.

Art. 71

Przepisy art. 70, art. 70a i art. 70c stosuje się odpowiednio do:

^{<13>} **Przepisy art. 70, art. 70a, art. 70c i art. 70e stosuje się odpowiednio do:**

- 1) należności płatników lub inkasentów;
- 2) zaległości, o których mowa w art. 52 i art. 52a, z tym że bieg terminu przedawnienia liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym organ podatkowy dokonał zwrotu lub zaliczenia nienależnej kwoty lub płatnik pobrał nienależne wynagrodzenie.

Rozdział 9

Nadpłata

Art. 72

§ 1. Za nadpłatę uważa się kwotę:

- 1) nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku;
- 2) podatku pobraną przez płatnika nienależnie lub w wysokości większej od należnej;
- 3) zobowiązania zapłaconego przez płatnika lub inkasenta, jeżeli w decyzji, o której mowa w art. 30 § 4, określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej;
- 4) zobowiązania zapłaconego przez osobę trzecią lub spadkobiercę, jeżeli w decyzji o ich odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej.

§ 1a. Na równi z nadpłatą traktuje się kwotę stanowiącą różnicę określoną zgodnie z

art. 27f ust. 8-10 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, wykazaną w zeznaniu, o którym mowa w art. 45 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, lub wynikającą z decyzji.

§ 1b. Na równi z nadpłatą traktuje się kwotę przysługującą podatnikowi na podstawie art. 26ea ust. 1 i 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz kwotę przysługującą podatnikowi na podstawie art. 18da ust. 1 i 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, wykazaną w zeznaniu lub wynikającą z decyzji.

§ 2. Na równi z nadpłatą traktuje się:

- 1) część wpłaty, która została zaliczona na poczet odsetek za zwłokę, jeżeli wpłata ta dotyczyła zaległości podatkowej;
- 2) nienależnie zapłacone:
 - a) zaległości, o których mowa w art. 52 oraz art. 52a,
 - b) odsetki za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek,
 - c) opłatę prolongacyjną.

Art. 73

§ 1. Nadpłata powstaje, z zastrzeżeniem § 2, z dniem:

- 1) zapłaty przez podatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej;
- 2) pobrania przez płatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej;
- 3) zapłaty przez płatnika lub inkasenta należności wynikającej z decyzji o jego odpowiedzialności podatkowej, jeżeli należność ta została określona nienależnie lub w wysokości większej od należnej;
- 4) wpłacenia przez płatnika lub inkasenta podatku w wysokości większej od wysokości pobranego podatku;
- 5) zapłaty przez osobę trzecią lub spadkobiercę należności wynikającej z decyzji o odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy, jeżeli należność ta została określona nienależnie lub w wysokości większej od należnej.
- 6) (uchylony)

§ 2. Nadpłata powstaje z dniem złożenia:

- 1) zeznania rocznego – dla podatników podatku dochodowego;
- 1a) złożenia deklaracji rocznej – dla podatników specjalnego podatku węglowodorowego;
- 2) deklaracji podatku akcyzowego – dla podatników podatku akcyzowego;
- 3) deklaracji o wpłatach z zysku za rok obrotowy – dla jednoosobowych spółek Skarbu Państwa i przedsiębiorstw państwowych.
- 4) (uchylony)

Art. 74

Jeżeli nadpłata powstała w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a podatnik, którego zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1:

- 1) złożył jedną z deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2, lub inną deklarację, z której wynika wysokość zobowiązania podatkowego – wysokość nadpłaty określa podatnik we wniosku o jej zwrot, składając równocześnie skorygowaną deklarację;
- 2) został rozliczony przez płatnika – wysokość nadpłaty określa podatnik we wniosku o jej zwrot, składając równocześnie zeznanie (deklarację), o którym mowa w art. 73 § 2 pkt 1;
- 3) nie był obowiązany do składania deklaracji – wysokość nadpłaty określa podatnik we wniosku o jej zwrot.

Art. 74a

W przypadkach niewymienionych w art. 73 § 2 i art. 74 wysokość nadpłaty określa organ podatkowy.

Art. 75

§ 1. Jeżeli podatnik kwestionuje zasadność pobrania przez płatnika podatku albo wysokość pobranego podatku, może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku.

§ 2. Uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje podatnikom, płatnikom i inkasentom oraz osobom, które były współnikami spółki cywilnej w momencie rozwiązania spółki w zakresie zobowiązań spółki. Płatnik lub inkasent jest uprawniony do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, jeżeli wpłacono podatek nie został pobrany od podatnika.

§ 2a. Uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje spółkom, które tworzyły podatkową grupę kapitałową w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, w momencie utraty przez grupę statusu podatnika w zakresie zobowiązań tej grupy.

§ 3. Jeżeli z przepisów prawa podatkowego wynika obowiązek złożenia zeznania (deklaracji), to podatnik, płatnik lub inkasent równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty jest obowiązany złożyć skorygowane zeznanie (deklarację).

§ 3a. Osoba, która była współnikiem spółki cywilnej w momencie rozwiązania spółki, jest obowiązana złożyć równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty skorygowane zeznanie (deklarację) w zakresie zobowiązań spółki oraz umowę spółki aktualną na dzień rozwiązania spółki.

§ 4. Jeżeli prawidłowość skorygowanego zeznania (deklaracji) nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji stwierdzającej nadpła-

tę. W takim przypadku korekta wywołuje skutki prawne.

§ 4a. W decyzji stwierdzającej nadpłatę organ podatkowy określa wysokość zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości w takim zakresie, w jakim powstanie nadpłaty jest związane ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego. W zakresie, w jakim wniosek jest niezasadny, organ odmawia stwierdzenia nadpłaty.

§ 4b. Przepis § 4a nie ogranicza możliwości wydania decyzji w trybie art. 21 § 3, o czym informuje się adresata w decyzji stwierdzającej nadpłatę.

§ 5. Jeżeli zwrotu nadpłaty w trybie, o którym mowa w § 4, dokonano nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, w zakresie nadpłaty będącej przedmiotem wniosku nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe.

§ 5a. Zwrotu nadpłaty osobom, które były współnikami spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki, dokonuje się w proporcjach wynikających z prawa do udziału w zysku określonego w umowie spółki. Jeżeli z dołączonej umowy nie wynikają te udziały w zysku, przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku są równe.

§ 6. Przepisu § 2 nie stosuje się, jeżeli ustawy podatkowe przewidują inny tryb zwrotu podatku.

§ 7. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, właściwość miejscową organów podatkowych w sprawach, o których mowa w § 1, uwzględniając w szczególności rodzaj podatku i przypadki poboru podatku przez płatnika.

Art. 76

§ 1. Nadpłaty wraz z ich oprocentowaniem podlegają zaliczeniu z urzędu na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę, odsetek za zwłokę od nieregulowanych w terminie zaliczek na podatki, kosztów upomnienia oraz bieżących zobowiązań podatkowych, a w razie ich braku podlegają zwrotowi z urzędu, chyba że podatnik złoży wniosek o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.

§ 2. (uchylony)

§ 2a. W razie zajęcia wierzytelności z tytułu nadpłaty podatku jej zaliczenie na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę, odsetek za zwłokę określonych w decyzji, o której mowa w art. 53a, oraz bieżących zobowiązań podatkowych ma pierwszeństwo przed realizacją zajęcia.

§ 3. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do zaliczania nadpłaty:

- 1) płatnika lub inkasenta na poczet jego zaległości podatkowych, bieżących zobowiązań podatkowych lub zobowiązań powstałych w związku z wykonywaniem obowiązków płatnika lub inkasenta;

- 2) spółki cywilnej na poczet zobowiązań współników lub byłych współników tej spółki, z tym że w przypadku istniejącej spółki wymaga to zgody wszystkich współników.

§ 4. (uchylony)

Art. 76a

§ 1. W sprawach zaliczenia nadpłaty na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań podatkowych wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie. W przypadku zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych przepisy art. 55 § 2 i art. 62 § 1 stosuje się odpowiednio.

§ 2. Zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych następuje z dniem:

- 1) powstania nadpłaty – w przypadkach, o których mowa w art. 73 § 1 pkt 1-3 i 5 oraz § 2;
- 2) złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty.

Art. 76b

§ 1. Przepisy art. 76, art. 76a, art. 77b, art. 79 i art. 80 stosuje się odpowiednio do zwrotu podatku. Zaliczenie, o którym mowa w art. 76a § 2 pkt 1, następuje odpowiednio z dniem złożenia deklaracji wykazującej zwrot podatku lub korekty takiej deklaracji.

§ 2. W przypadku złożenia przez podatnika upoważnienia organu podatkowego na podstawie przepisów o podatku od towarów i usług, zwrot podatku wraz z oprocentowaniem może być przekazany, w całości lub w części, na wskazany rachunek banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, jako zabezpieczenie kredytu udzielanego przez ten bank lub przez tę kasę, jeżeli w dniu złożenia deklaracji wykazującej zwrot podatku, w stosunku do podatnika nie jest prowadzone postępowanie mające na celu ustalenie lub określenie wysokości zobowiązań podatkowych.

§ 3. Przekazanie zwrotu podatku wraz z oprocentowaniem bankowi lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej traktuje się na równi z przekazaniem zwrotu na rachunek podatnika.

§ 4. Przekazanie bankowi lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej zwrotu podatku wraz z oprocentowaniem ma pierwszeństwo przed:

- 1) zaliczeniem tego zwrotu na poczet zaległości podatkowych i bieżących zobowiązań podatkowych ujawnionych po złożeniu deklaracji wykazującej zwrot podatku;
- 2) realizacją zajęcia wierzytelności z tytułu zwrotu podatku w postępowaniu egzekucyjnym, otrzymanego przez organ podatkowy po dniu złożenia deklaracji wykazującej zwrot.

Art. 76c

Nadpłatę wynikającą z zaliczek na podatek zwraca się po zakończeniu okresu, za który

rozlicza się podatek. Jeżeli jednak nadpłata wynika z decyzji stwierdzającej nadpłatę, wydanej w związku z art. 75 § 1, zwrot nadpłaty następuje w terminie 30 dni od dnia wydania tej decyzji.

Art. 77

§ 1. Nadpłata podlega zwrotowi w terminie:

- 1) 30 dni od dnia wydania nowej decyzji – jeżeli nadpłata powstała w związku z uchyleciem albo stwierdzeniem nieważności decyzji;
- 2) 30 dni od dnia wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę lub określającej wysokość nadpłaty;
- 3) 30 dni od dnia wydania decyzji o zmianie, uchyleniu albo stwierdzeniu nieważności decyzji – jeżeli w związku z uchyleciem albo stwierdzeniem nieważności decyzji nie wystąpi obowiązek wydania nowej decyzji;
- 4) 30 dni od dnia złożenia wniosku, o którym mowa w art. 74;

4a) 30 dni od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej lub od dnia, w którym uchylono lub zmieniono w całości lub w części akt normatywny, jeżeli wniosek, o którym mowa w art. 74, został złożony przed terminem wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej;

5) 3 miesiące od dnia złożenia zeznania lub deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2 pkt 1-3, z zastrzeżeniem § 2;

5)^{<12>} **3 miesiące od dnia złożenia zeznania lub deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2 pkt 1-3, z zastrzeżeniem pkt 5a i § 2;**

5a)^{<12>} **45 dni od dnia złożenia za pomocą środków komunikacji elektronicznej zeznania, o którym mowa w art. 73 § 2 pkt 1, przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, z zastrzeżeniem § 2;**

6) 2 miesiące od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze:

- a) skorygowanym zeznaniem (deklaracją) – w przypadkach, o których mowa w art. 75 § 3,
- b) skorygowanym zeznaniem (deklaracją) i z umową spółki aktualną na dzień rozwiązania spółki – w przypadku, o którym mowa w art. 75 § 3a

– lecz nie wcześniej niż w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia zeznania lub deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2.

^{<12>} – **lecz nie wcześniej niż w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia zeznania lub deklaracji, o których mowa**

w art. 73 § 2, albo 45 dni od dnia złożenia za pomocą środków komunikacji elektronicznej zeznania, o którym mowa w art. 73 § 2 pkt 1, przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych.

7) (uchylony)

§ 2. W przypadku skorygowania deklaracji:

- 1) w trybie określonym w art. 274 § 1 pkt 1 – nadpłata podlega zwrotowi w terminie 3 miesięcy od dnia upływu terminu do wniesienia sprzeciwu;
- 2) przez podatnika – nadpłata podlega zwrotowi w terminie 3 miesięcy od dnia jej skorygowania.

§ 2.^{<12>} Nadpłata wynikająca ze skorygowanej deklaracji podlega zwrotowi w terminie:

- 1) 45 dni od dnia jej skorygowania – w przypadku skorygowania za pomocą środków komunikacji elektronicznej zeznania, o którym mowa w art. 73 § 2 pkt 1, przez podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych;
- 2) 3 miesiące od dnia upływu terminu do wniesienia sprzeciwu, o którym mowa w art. 274 § 3 – w przypadku skorygowania zeznania w trybie określonym w art. 274 § 1 pkt 1;
- 3) 3 miesiące od dnia jej skorygowania – w innych przypadkach niż określone w pkt 1 i 2.

§ 3. (uchylony)

§ 4. W przypadku niewydania nowej decyzji w terminie 3 miesięcy od dnia uchylecia albo stwierdzenia nieważności przez organ podatkowy lub od dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności, uchylającego decyzję albo stwierdzającego jej nieważność, nadpłata stanowiąca kwotę wpłaconą na podstawie decyzji uchylonej albo decyzji, której nieważność stwierdzono, podlega zwrotowi bez zbędnej zwłoki.

Art. 77a

Organ podatkowy może, na wniosek podatnika, w przypadkach uzasadnionych jego ważnym interesem, dokonać zwrotu nadwyżki wpłaconych kwot zaliczek na podatek dochodowy.

Art. 77b

§ 1. Zwrot nadpłaty następuje:

- 1) w przypadku gdy podatnik, płatnik lub inkasent jest obowiązany do posiadania rachunku bankowego lub rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, wyłącznie na ten rachunek wskazany przez podatnika, płatnika lub inkasenta;
- 2) w przypadku gdy podatnik, płatnik lub inkasent nie jest obowiązany do posiadania rachunku bankowego lub rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, na wskazany rachunek bankowy

lub rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej podatnika, płatnika lub inkasenta albo przekazem pocztowym, chyba że podatnik, płatnik lub inkasent zażądają zwrotu nadpłaty w kasie.

§ 2. Za dzień zwrotu nadpłaty uważa się dzień:

- 1) obciążenia rachunku bankowego organu podatkowego na podstawie polecenia przelewu;
- 2) nadania przekazu pocztowego;
- 3) wypłacenia kwoty nadpłaty przez organ podatkowy lub postawienia nadpłaty do dyspozycji podatnika w kasie.

§ 3. Nadpłata, której wysokość nie przekracza dwukrotności kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym, jeżeli nie wskazano rachunku, na który ma zostać zwrócona, podlega zwrotowi w kasie.

§ 4. Nadpłata zwracana przekazem pocztowym jest pomniejszana o koszty jej zwrotu.

§ 5. Przepisy § 1-4 stosuje się odpowiednio do:

- 1) następców prawnych i osób trzecich;
- 2) osób, które były współnikami spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki;
- 3) spółek, które tworzyły podatkową grupę kapitałową w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych w chwili utraty przez tę podatkową grupę kapitałową statusu podatnika.

Art. 77c

§ 1. Nadpłata wynikająca z korekty zeznania w podatku dochodowym od osób fizycznych jest pomniejszana o kwotę odpowiadającą nadwyżce kwoty przekazanej na rzecz organizacji pożytku publicznego zgodnie z wnioskiem podatnika, o którym mowa w odrębnych przepisach, ponad zaokrągloną do pełnych dziesiątek groszy w dół kwotę 1% podatku należnego wynikającego z tej korekty.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do nadpłat wynikających z decyzji.

Art. 78

§ 1. Nadpłaty podlegają oprocentowaniu w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 56 § 1, pobieranych od zaległości podatkowych.

§ 2. Nadpłaty, których wysokość nie przekracza dwukrotności kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym, nie podlegają oprocentowaniu.

§ 3. Oprocentowanie przysługuje:

- 1) w przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 1 i 3 – od dnia powstania nadpłaty, a jeżeli organ podatkowy nie przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylecia decyzji, a nadpłata nie została zwrócona w terminie – od dnia wydania decyzji o zmianie lub uchyleciu decyzji;
- 2) (uchylony)

3) w przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 2 i pkt 6 – od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze skorygowanym zeznaniem (deklaracją):

- a) jeżeli nadpłata nie została zwrócona w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę,
- b) jeżeli decyzja stwierdzająca nadpłatę nie została wydana w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, chyba że do opóźnienia w wydaniu decyzji przyczynił się podatnik, płatnik lub inkasent,

c) jeżeli nadpłata nie została zwrócona w terminie, o którym mowa w art. 77 § 1 pkt 6, chyba że do opóźnienia w zwrocie nadpłaty przyczynił się podatnik, płatnik lub inkasent;

4) w przypadku przewidzianym w art. 77 § 1 pkt 5 i § 2 – od dnia powstania nadpłaty, jeżeli nadpłata nie została zwrócona w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia zeznania lub deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2 pkt 1-3, lub od dnia skorygowania zeznania lub deklaracji w trybie art. 274 lub art. 274a.

4)^{<12>} w przypadku przewidzianym w art. 77 § 1 pkt 5 i § 2 pkt 2 i 3 – od dnia powstania nadpłaty, jeżeli nadpłata nie została zwrócona w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia zeznania lub deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2 pkt 1-3, lub od dnia skorygowania zeznania lub deklaracji w trybie art. 274 lub art. 274a;

4a)^{<12>} w przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 5a i § 2 pkt 1 – od dnia powstania nadpłaty, jeżeli nadpłata nie została zwrócona w terminie 45 dni od dnia złożenia zeznania, o którym mowa w art. 73 § 2 pkt 1, lub od dnia skorygowania zeznania w trybie art. 274 lub art. 274a.

5) (uchylony)

§ 4. Oprocentowanie z tytułu nadpłaty przysługuje do dnia zwrotu nadpłaty, zaliczenia jej na poczet zaległych lub bieżących zobowiązań podatkowych lub dnia złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, z zastrzeżeniem § 5 pkt 2.

§ 5. W przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 4 i 4a oprocentowanie przysługuje za okres:

- 1) od dnia powstania nadpłaty do dnia jej zwrotu – pod warunkiem złożenia przez podatnika wniosku o zwrot nadpłaty przed terminem albo w terminie 30 dni od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Euro-

pejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej lub od dnia, w którym uchylono lub zmieniono w całości lub w części akt normatywny;

- 2) od dnia powstania nadpłaty do 30 dnia od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej lub od dnia, w którym uchylono lub zmieniono w całości lub w części akt normatywny – jeżeli wniosek o zwrot nadpłaty został złożony po upływie 30 dni od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej lub od dnia, w którym uchylono lub zmieniono w całości lub w części ten akt.

Art. 78a

Jeżeli kwota dokonanego zwrotu podatku nie pokrywa kwoty nadpłaty wraz z jej oprocentowaniem, zwróconą kwotę zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty nadpłaty oraz kwoty jej oprocentowania w takim stosunku, w jakim w dniu zwrotu pozostaje kwota nadpłaty do kwoty oprocentowania.

Art. 79

- § 1. Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty nie może zostać wszczęte w czasie trwania postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej – w zakresie zobowiązań podatkowych, których dotyczy postępowanie lub kontrola. W razie wszczęcia z urzędu postępowania podatkowego w sprawie, w której został złożony wniosek o stwierdzenie nadpłaty, żądanie zawarte we wniosku o stwierdzenie nadpłaty podlega rozpatrzeniu w tym postępowaniu.
- § 2. Prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty oraz wniosku o zwrot nadpłaty wygasa po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, chyba że ustawy podatkowe przewidują inny tryb zwrotu podatku.
- § 3. Decyzję w sprawie stwierdzenia nadpłaty na wniosek złożony przed upływem terminu przedawnienia można wydać także po upływie tego terminu.
- § 4. Wniosek o stwierdzenie nadpłaty można złożyć po upływie terminu przedawnienia, jeżeli istnienie nadpłaty wynika z porozumienia zawartego w trybie procedury wzajemnego porozumiewania na podstawie ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. Przepis § 3 stosuje się odpowiednio.

Art. 80

- § 1. Prawo do zwrotu nadpłaty podatku wygasa po upływie 5 lat, licząc od końca roku

kalendarzowego, w którym upłynął termin jej zwrotu.

- § 2. Po upływie terminu określonego w § 1 wygasa również prawo do złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych oraz możliwość zaliczenia nadpłaty na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań podatkowych.

- § 3. Złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty, zwrot nadpłaty lub zaliczenie jej na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych przerywa bieg terminu do zwrotu nadpłaty.

Rozdział 9a Podpisywanie deklaracji

Art. 80a

- § 1. Jeżeli odrębne ustawy nie stanowią inaczej, deklaracja, w tym deklaracja składana za pomocą środków komunikacji elektronicznej, może być podpisana także przez pełnomocnika podatnika, płatnika lub inkasenta.

- § 2. Pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji oraz zawiadomienie o odwołaniu tego pełnomocnictwa składa się organowi podatkowemu właściwemu w sprawach podatku, którego dana deklaracja dotyczy.

- § 2a. Pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji składanej za pomocą środków komunikacji elektronicznej oraz zawiadomienie o odwołaniu tego pełnomocnictwa podatnik, płatnik lub inkasent składa na czelnikowi urzędu skarbowego właściwemu w sprawach ewidencji podatników i płatników.

- § 2b. Pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji oraz zawiadomienie o odwołaniu tego pełnomocnictwa może być złożone w formie dokumentu elektronicznego.

- § 2c. Pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji oraz zawiadomienie o odwołaniu tego pełnomocnictwa składane w formie dokumentu elektronicznego podatnik, płatnik lub inkasent składa do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

- § 3. Jeżeli przepisy prawa podatkowego wymagają podpisania deklaracji przez więcej niż jedną osobę, pełnomocnictwo do podpisania tej deklaracji jest skuteczne, jeżeli udzieliły go wszystkie osoby.

- § 4. W kwestiach dotyczących pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym.

- § 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzory pełnomocnictw do podpisywania deklaracji i wzory zawiadomienia o zmianie lub odwołaniu tych pełnomocnictw, uwzględniając zakres pełnomocnictwa i dane identyfikujące podatnika, płatnika lub inkasenta oraz pełnomocnika, a także mając na celu uproszczenie

zgłaszania pełnomocnictwa oraz pewności ustalenia zakresu działania pełnomocnika.

Art. 80b

Jeżeli odrębne ustawy nie stanowią inaczej, podpisanie deklaracji przez pełnomocnika zwalnia podatnika, płatnika lub inkasenta z obowiązku podpisania deklaracji.

Rozdział 10 Korekta deklaracji

Art. 81

- § 1. Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację.

- § 1a. Osoba, która była współnikiem spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki, może skorygować uprzednio złożoną deklarację w zakresie wskazanym w art. 75 § 3a.

- § 2. Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji.

- § 3. (uchylony)

Art. 81a

(uchylony)

Art. 81b

- § 1. Uprawnienie do skorygowania deklaracji:
- 1) ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą;
 - 2) przysługuje nadal po zakończeniu:
 - a) kontroli podatkowej,
 - b) postępowania podatkowego – w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego.

- § 1a. Prawo do skorygowania deklaracji przysługuje podatnikowi także w toku postępowania podatkowego, o którym mowa w art. 119g, przed wydaniem decyzji w pierwszej instancji, w terminie 14 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o wyznaczeniu terminu, o którym mowa w art. 200 § 3. Ponowne skorygowanie deklaracji po zakończeniu postępowania podatkowego nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim wcześniej dokonana korekta przewidywała cofnięcie skutków unikania opodatkowania.

- § 1a.^{<13>} **Prawo do skorygowania deklaracji oraz cofnięcia skutków unikania opodatkowania przysługuje podatnikowi lub płatnikowi jednokrotnie, z zastrzeżeniem art. 200 § 4, w toku postępowania podatkowego, o którym mowa w art. 119g, przed wydaniem decyzji w pierwszej instancji, w terminie 14 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o wyznaczeniu terminu, o którym mowa w art. 200 § 3, na zasadach określonych w tym zawiadomieniu. Ponowne skorygowanie deklaracji po zakończe-**

niu postępowania podatkowego nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim wcześniej dokonana korekta przewidywała cofnięcie skutków unikania opodatkowania.

§ 1b.^{<13>} W przypadku, o którym mowa w § 1a, złożona korekta nie wywołuje skutków prawnych w zakresie cofnięcia skutków unikania opodatkowania, jeżeli tylko częściowo uwzględnia ocenę prawną związaną z unikaniem opodatkowania, zawartą w zawiadomieniu, o którym mowa w art. 200 § 3, lub nie uwzględnia tej oceny w ogóle.

§ 1c.^{<13>} Uprawnienie, o którym mowa w § 1a, nie przysługuje, jeżeli:

- 1) postępowanie podatkowe prowadzone jest w wyniku uchylecia przez organ odwoławczy lub sąd administracyjny decyzji organu podatkowego wydanej w pierwszej instancji;
- 2) nie upłynęło 10 lat od końca roku kalendarzowego, w którym podatnikowi lub płatnikowi doręczono ostateczną decyzję wydaną z zastosowaniem przepisu art. 119a § 1 lub 7 albo środków ograniczających umowne korzyści.

§ 1d.^{<13>} Organ podatkowy informuje w ciągu 3 dni roboczych Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o złożeniu zgodnie z § 1a korygującej deklaracji.

§ 1e.^{<13>} W przypadku cofnięcia skutków unikania opodatkowania na podstawie § 1a przepisy art. 119j stosuje się odpowiednio.

§ 1f.^{<13>} Korektę, o której mowa w § 1a, składa się wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty.

§ 2. Korekta złożona w przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 1, nie wywołuje skutków prawnych. Organ podatkowy zawiadamia pisemnie składającego korektę o jej bezskuteczności.

§ 2a. Korekta złożona wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty nie wywołuje skutków prawnych w razie odmowy stwierdzenia nadpłaty w całości lub w części oraz w razie umorzenia postępowania w związku z wycofaniem wniosku. W uzasadnieniu wydanej decyzji organ podatkowy wskazuje bezskuteczność takiej korekty.

§ 3. (uchylony)

Art. 81c

(uchylony)

Rozdział 11 Informacje podatkowe

Art. 82

§ 1. Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą są obowiązane do sporządzania i przekazywania informacji:

- 1) na pisemne żądanie organu podatkowego – o zdarzeniach wynikających ze stosunków cywilnoprawnych albo z prawa pracy, mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego osób lub jednostek, z którymi zawarto umowę;
- 2) bez wezwania przez organ podatkowy – o umowach zawartych z nierezydentami w rozumieniu przepisów prawa dewizowego;
- 3) w zakresie i na zasadach określonych w odrębnych ustawach.

§ 1a. Przepisu § 1 pkt 2 nie stosuje się do podmiotów, o których mowa w § 1, obowiązanych do sporządzenia uproszczonego sprawozdania w sprawie transakcji z podmiotami powiązаныmi lub innych zdarzeń zachodzących pomiędzy podmiotami powiązаныmi, lub w związku z którymi zapłata należności dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, na podstawie przepisów art. 45 ust. 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 27 ust. 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Wyłączenie, o którym mowa w zdaniu pierwszym, nie dotyczy podatników, o których mowa w art. 25a ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w art. 9a ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

§ 1a.^{<13>} (uchylony)

§ 1b. Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, prowadzące księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych, są obowiązane, bez wezwania organu podatkowego, do przekazywania, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o prowadzonej ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2, na zasadach dotyczących przesyłania ksiąg podatkowych lub ich części określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 193a § 3, za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, wskazując miesiąc, którego ta informacja dotyczy.

§ 1b. (uchylony)

§ 2. Banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe są obowiązane do sporządzania i przekazywania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, w formie dokumentu elektronicznego, w okresie sprawozdawczym – odpowiednio od 1 do 15 dnia miesiąca oraz od 16 do ostatniego

dnia miesiąca – informacji o otwartych i zamkniętych rachunkach bankowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, w terminie do 7. dnia następnego okresu sprawozdawczego. Obowiązek sporządzania i przekazywania informacji nie dotyczy rachunków bankowych otwartych i zamkniętych w tym samym okresie sprawozdawczym ani rachunków podmiotów kwalifikowanych w rozumieniu art. 119zg pkt 5 podlegających przekazaniu na podstawie art. 119zg pkt 1.

§ 2. (uchylony)

§ 2a. Jednostki organizacyjne Zakładu Ubezpieczeń Społecznych na pisemne żądanie naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego obowiązane są do sporządzenia i przekazania informacji o składkach płatnika i ubezpieczonego.

§ 2b. (uchylony)

§ 2c. Informacje, o których mowa w § 2, Szef Krajowej Administracji Skarbowej udostępnia naczelnikom urzędów skarbowych, naczelnikom urzędów celno-skarbowych, dyrektorom izb administracji skarbowej oraz ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.

§ 2d. Informacje, o których mowa w § 1b, udostępniane są organom Krajowej Administracji Skarbowej do realizacji celów i zadań ustawowych.

§ 2c. (uchylony)

§ 2d. (uchylony)

§ 2e. Jednostki administracji rządowej i samorządowej są obowiązane do prowadzenia przy użyciu programów komputerowych wykazu:

- 1) faktur dotyczących nabycia towarów lub usług, które nie zostały ujęte przez te jednostki w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług oraz
- 2) informacji o fakturach otrzymanych od innych podmiotów w związku z realizacją zadań nałożonych na jednostki administracji rządowej i samorządowej odrębnymi przepisami.

§ 2f. Jednostki administracji rządowej i samorządowej są obowiązane do przesyłania wykazu, o którym mowa w § 2e, bez wezwania organu podatkowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, do Szefa KAS, w postaci elektronicznej zgodnie z wzorem dokumentu elektronicznego umieszczonym na ePUAP, na zasadach dotyczących przesyłania ksiąg podatkowych lub ich części, określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 193a § 3, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu.

§ 2g. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia:

- 1) określi zakres danych, które zawiera wykaz, o którym mowa w § 2e,**
- 2) może określić jednostki administracji rządowej lub samorządowej wyłączone z obowiązku, o którym mowa w § 2e**
- uwzględniając potrzeby analityczne organów podatkowych, możliwości techniczno-organizacyjne prowadzenia przez jednostki administracji rządowej i samorządowej wykazu oraz potrzebę zabezpieczenia interesów budżetu państwa, w tym konieczność przeciwdziałania nadużyciom w podatku od towarów i usług.**

§ 3. (uchylony)

§ 4. (uchylony)

§ 5. Organ podatkowy określa zakres żądanych informacji, o których mowa w § 1 pkt 1 i § 2a, oraz termin ich przekazania.

§ 6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

- 1) przypadki oraz zakres informacji, o których mowa w § 1 pkt 2, a także szczegółowe zasady, termin oraz tryb ich sporządzania i przekazywania, ze szczególnym uwzględnieniem powiązań kapitałowych oraz nadzorczych pomiędzy rezydentami i nierezydentami w rozumieniu przepisów prawa dewizowego oraz posiadania przez nierezydentów przedsiębiorstw, oddziałów i przedstawicielstw na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) organy administracji rządowej lub samorządowej obowiązane do przekazywania informacji podatkowych bez wezwania przez organ podatkowy, zakres tych informacji, a także tryb ich sporządzania oraz terminy przekazywania.

§ 7. Minister właściwy do spraw finansów publicznych mając na uwadze usprawnienie przekazywania i przetwarzania informacji, o których mowa w § 2, określi, w drodze rozporządzenia:

- 1) format i tryb przekazywania dokumentu elektronicznego, uwzględniając jego zabezpieczenie przed nieuprawnionym dostępem;
- 2) wzór informacji o otwartych i zamkniętych rachunkach bankowych oraz rachunkach w spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych, o których mowa w § 2, uwzględniając numer rachunku, datę jego otwarcia albo zamknięcia, dane identyfikujące posiadacza rachunku, w tym nazwisko i imię lub nazwę posiadacza, miejsce zamieszkania lub adres siedziby, rodzaj i numer identyfikatora posiadacza rachunku, kod kraju posiadacza rachunku, numer identyfikacji podatkowej.

§ 7. (uchylony)

§ 8. Obowiązek określony w § 2 może być wykonany za pośrednictwem instytucji, o

których mowa w art. 105 ust. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2017 r. poz. 1876, 2361 i 2491 oraz z 2018 r. poz. 62, 106 i 138).

§ 8. (uchylony)

Art. 82a

§ 1. Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą obowiązane są do gromadzenia, sporządzania i przekazywania, bez wezwania przez organ podatkowy, informacji o wynagrodzeniach za świadczone na ich rzecz usługi (wykonywaną pracę), wypłacanych przez podmiot będący nierezydentem osobom fizycznym będącym nierezydentami w rozumieniu przepisów prawa dewizowego, świadczącym te usługi (wykonującym pracę), jeżeli:

- 1) w związku z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz innymi ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, może to mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego osób otrzymujących wynagrodzenie;
 - 2) podmiot będący nierezydentem bezpośrednio lub pośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu lub kontroli podmiotu, którego dotyczy obowiązek informacyjny, albo posiada udział w kapitale tego podmiotu uprawniający do co najmniej 5% wszystkich praw głosu.
- 2)^{13>} podmiot będący nierezydentem bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu lub kontroli podmiotu, którego dotyczy obowiązek informacyjny, albo posiada udział w kapitale tego podmiotu uprawniający do co najmniej 25% wszystkich praw głosu.**

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, zakres informacji, o których mowa w § 1, a także szczegółowe zasady, termin oraz tryb ich sporządzania, ze szczególnym uwzględnieniem czasu pobytu nierezydenta w kraju, danych identyfikujących nierezydenta i podmiot wypłacający nierezydentowi wynagrodzenie, wysokość wynagrodzenia, formy i termin jego wypłaty.

Art. 82b

§ 1. Organy administracji rządowej i samorządowej oraz państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne są obowiązane współdziałać, nieodpłatnie udostępniać informacje w sprawach indywidualnych oraz udzielać pomocy organom podatkowym przy wykonywaniu zadań określonych w ustawie.

§ 2. Przy wykonywaniu swoich zadań organy podatkowe są uprawnione do nieodpłatnego korzystania z informacji zgromadzonych w aktach spraw, zbiorach danych,

ewidencjach i rejestrach przez organy administracji rządowej i samorządowej, sądy, państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne oraz państwowe osoby prawne, w tym również z informacji zapisanych w postaci elektronicznej, z zastrzeżeniem odrębnych przepisów.

Art. 83

Minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z Ministrem Obrony Narodowej, ministrem właściwym do spraw wewnętrznych oraz ministrem właściwym do spraw administracji publicznej określi, w drodze rozporządzenia, zakres i termin przekazywania informacji, o których mowa w art. 82 § 1, przez organy lub jednostki podległe tym ministrom, uwzględniając dane identyfikujące strony zawartej umowy oraz tryb ich przekazywania zapewniający szczególną ochronę informacji w nich zawartych.

Art. 84

§ 1. Sądy, komornicy sądowi oraz notariusze są obowiązani sporządzać i przekazywać właściwym organom podatkowym informacje wynikające ze zdarzeń prawnych, które mogą spowodować powstanie zobowiązania podatkowego.

§ 2. Minister Sprawiedliwości, w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw finansów publicznych, określi, w drodze rozporządzenia, rodzaje informacji, ich formę, z uwzględnieniem formy wypisu aktu, zakres, terminy oraz sposób przekazywania informacji przez sądy, komorników sądowych i notariuszy.

Art. 85

Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, w zakresie niezbędnym do kontroli prawidłowości wykonywania obowiązków podatkowych oraz korzystania z uprawnień przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, grupy podmiotów obowiązanych do składania zeznań, wykazów, informacji lub deklaracji oraz ustalać zakres danych zawartych w tych dokumentach, a także terminy ich składania i rodzaje dokumentów, które powinny być do nich dołączone.

Art. 86

§ 1. Podatnicy obowiązani do prowadzenia ksiąg podatkowych przechowują księgi i związane z ich prowadzeniem dokumenty do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, chyba że ustawy podatkowe stanowią inaczej.

§ 2. W razie likwidacji lub rozwiązania osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej podmiot dokonujący jej likwidacji lub rozwiązania zawiadamia pisemnie właściwy organ podatkowy, nie później niż w ostatnim dniu istnienia tej osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej, o miejscu przechowywania ksiąg podatkowych oraz dokumentów związanych z ich prowadzeniem.

Rozdział 11a^{<13>}

Informacje o schematach podatkowych

Art. 86a

§ 1. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o:

1) innej szczególnej cesze rozpoznawczej – rozumie się przez to właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków:

- a) wpływ na część odroczoną podatku dochodowego lub aktywa albo rezerwy z tytułu podatku odroczonego, wynikający lub oczekiwany w związku z wykonaniem uzgodnienia u korzystającego jest istotny dla danej jednostki w rozumieniu przepisów o rachunkowości oraz przekracza w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 000 000 zł,
- b) płatnik podatku dochodowego byłby zobowiązany do pobrania podatku przekraczającego w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 000 000 zł, jeżeli w odniesieniu do wypłat należności wynikających lub oczekiwanych w związku z wykonaniem uzgodnienia nie miałyby zastosowania właściwe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnienia podatkowe,
- c) dochody (przychody) podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, wynikające lub oczekiwane w związku z wykonaniem uzgodnienia, przekraczają łącznie w trakcie roku kalendarzowego kwotę 25 000 000 zł,
- d) różnica pomiędzy polskim podatkiem dochodowym, który byłby należny w związku z wykonaniem uzgodnienia od korzystającego nieposiadającego siedziby, zarządu ani miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, gdyby był on podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, a podlegającym faktycznej zapłacie podatkiem dochodowym w państwie sie-

dziby, zarządu lub miejsca zamieszkania korzystającego w związku z wykonaniem uzgodnienia, przekracza łącznie w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 000 000 zł;

- 2) instytucji finansowej – oznacza to instytucję finansową w rozumieniu art. 24 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. z 2017 r. poz. 648 oraz z 2018 r. poz. 723 i 1499) lub instytucję finansową w rozumieniu art. 1 ust. 1 lit. g umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA, oraz towarzyszących Uzgodnień Końcowych, podpisanych w Warszawie dnia 7 października 2014 r. (Dz.U. z 2015 r. poz. 1647 oraz z 2017 r. poz. 158);
- 3) korzystającym – rozumie się przez to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, której udostępniane jest lub u której wdrażane jest uzgodnienie, lub która jest przygotowana do wdrożenia uzgodnienia lub dokonała czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia;
- 4) korzyści podatkowej – rozumie się przez to korzyść podatkową w rozumieniu art. 3 pkt 18 lub:
 - a) podwyższenie kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy,
 - b) niepowstanie obowiązku lub odsunięcie w czasie powstania obowiązku sporządzania i przekazywania informacji podatkowych, w tym informacji o schematach podatkowych;
- 5) NSP – rozumie się przez to numer schematu podatkowego;
- 6) ogólnej cesze rozpoznawczej – rozumie się przez to właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków:
 - a) promotor lub korzystający zobowiązali się do zachowania w poufności wobec osób trzecich, w szczególności wobec innych korzystających, promotorów lub organów podatkowych, sposobu, w jaki uzgodnienie pozwala na uzyskanie korzyści podatkowej,

- b) promotor uprawniony jest do otrzymania wynagrodzenia, którego wysokość uzależniona jest od wysokości korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia,
- c) promotor uprawniony jest do otrzymania wynagrodzenia uzależnionego od uzyskania korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia lub zobowiązał się do zwrotu wynagrodzenia lub jego części, w przypadku gdy korzyść podatkowa nie powstanie lub powstanie w wysokości niższej, niż zakładano,
- d) dokonywane w ramach uzgodnienia czynności opierają się na znacznie ujednocnionej dokumentacji albo przyjmują znacznie ujednocnioną formę, które nie wymagają istotnych zmian w celu wdrożenia schematu u więcej niż jednego korzystającego,
- e) podejmowane są celowe czynności dotyczące nabycia spółki przynoszącej straty, zaprzestania głównej działalności takiej spółki i wykorzystywania strat takiej spółki w celu zmniejszenia zobowiązań podatkowych, w tym poprzez przeniesienie tych strat do podmiotu na terytorium innego państwa lub przyspieszenie wykorzystania tych strat,
- f) dochodzi do zmiany kwalifikacji dochodów (przychodów) do innego źródła dochodów (przychodów) lub zmiany zasad opodatkowania, których skutkiem jest faktycznie niższe opodatkowanie, zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania,
- g) czynności prowadzą do określonego obiegu środków pieniężnych poprzez zaangażowanie podmiotów pośredniczących niepełniących istotnych funkcji gospodarczych, lub działań, które wzajemnie się znoszą lub kompensują lub prowadzą do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem tych czynności albo mają inne podobne cechy,
- h) obejmuje ono podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązаныmi, a w państwie miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu odbiorcy:
 - nie nakłada się podatku dochodowego od osób prawnych lub pobiera się po-

- datek dochodowy od osób prawnych według stawki zerowej lub stawki mniejszej niż 5%,
- płatności te korzystają z całkowitego zwolnienia lub objęte są preferencyjnymi zasadami opodatkowania,
- i) korzystający zobowiązał się, że w przypadku wdrożenia uzgodnienia będzie współpracował z promotorem, który udostępnił uzgodnienie, albo zapłaci promotorowi wynagrodzenie lub odszkodowanie,
 - j) promotor lub korzystający faktycznie respektują co najmniej jedno z zobowiązań wskazanych w lit. b i c,
 - k) na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że rozsądnie działający promotor lub korzystający, do których nie stosowałyby się obowiązki przewidziane w przepisach niniejszego rozdziału, chcieliby, żeby co najmniej jedno ze zobowiązań wskazanych w lit. a-c było faktycznie respektowane;
- 7) podmiocie powiązanym – rozumie się przez to podmiot powiązany z innym podmiotem poprzez co najmniej jeden ze sposobów określonych poniżej:
 - a) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej uczestniczy w zarządzaniu innym podmiotem i wywiera znaczący wpływ na podmiot zarządzany,
 - b) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej uczestniczy w sprawowaniu kontroli nad innym podmiotem poprzez udział kapitałowy, który uprawnia do ponad 25% praw głosu,
 - c) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej posiada bezpośrednio lub pośrednio udział w kapitale innego podmiotu w wysokości ponad 25% kapitału, przy czym wysokość udziału pośredniego ustala się, mnożąc wysokość udziału na kolejnych poziomach, oraz uznaje się, że osoba posiadająca ponad 50% praw głosu posiada 100% tych praw,
 - d) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej jest uprawniona do co najmniej 25% zysków innego podmiotu;
 - 8) promotorze – rozumie się przez to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w szczególności doradcę podatkowego, adwokata, radcę prawnego, pracownika banku lub innej instytucji finansowej doradzającego klientom, również w przypadku gdy podmiot ten nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium kraju, która opracowuje, oferuje, udostępnia lub wdraża uzgodnienie lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia;
 - 9) rachunku finansowym – oznacza to rachunek finansowy w rozumieniu art. 24 ust. 1 pkt 38 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami lub rachunek finansowy w rozumieniu art. 1 ust. 1 lit. s umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA, oraz towarzyszących Uzgodnień Końcowych, podpisanych w Warszawie dnia 7 października 2014 r.;
 - 10) schemacie podatkowym – rozumie się przez to uzgodnienie, które:
 - a) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą,
 - b) posiada szczególną cechę rozpoznawczą, lub
 - c) posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą;
 - 11) schemacie podatkowym standaryzowanym – rozumie się przez to schemat podatkowy możliwy do wdrożenia lub udostępnienia u więcej niż jednego korzystającego bez konieczności zmiany jego istotnych założeń, w szczególności dotyczących rodzaju czynności podejmowanych lub planowanych w ramach schematu podatkowego;
 - 12) schemacie podatkowym transgranicznym – rozumie się przez to uzgodnienie, które spełnia kryterium transgraniczne oraz:
 - a) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada którąkolwiek z ogólnych cech rozpoznawczych, o których mowa w pkt 6 lit. a-h, lub
 - b) posiada szczególną cechę rozpoznawczą;
 - 13) szczególnej cesze rozpoznawczej – rozumie się przez to właściwość uzgodnienia polegająca na tym, że spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków:
 - a) obejmuje ono podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz:
 - odbiorca płatności nie ma miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu w żadnym z państw,
 - odbiorca płatności posiada miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, określonych na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych,
 - b) w odniesieniu do tego samego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej dokonywane są odpisy amortyzacyjne w więcej niż jednym państwie,
 - c) ten sam dochód lub majątek korzysta z metod mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym państwie,
 - d) w ramach uzgodnienia dochodzi do przeniesienia aktywów i określone przez dwa państwa wynagrodzenie z tego tytułu dla celów podatkowych różni się co najmniej o 25%,
 - e) może skutkować obejściem obowiązku raportowania wynikającego z ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami lub równoważnych ustaw, umów lub porozumień w zakresie automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych, włączając umowy lub porozumienia z państwami trzecimi lub wykorzystywać brak równoważnych przepisów, umów lub porozumień lub ich niewłaściwe wdrożenie,
 - f) występuje nieprzejrzysta struktura własności prawnej lub trudny do ustalenia jest beneficjent rzeczywisty z uwagi na wykorzystanie osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych:
 - które nie prowadzą znaczącej działalności gospodarczej z wykorzystaniem lokalu, personelu oraz wyposażenia wykorzystywanego w prowadzonej działalności gospodarczej,
 - które są zarejestrowane, zarządzane, znajdują się, są kontrolowane lub za-

- łożone w państwie lub na terytorium innym niż państwo lub terytorium miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu beneficjenta rzeczywistego aktywów będących w posiadaniu takich osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych
- jeżeli nie można wskazać beneficjenta rzeczywistego osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz.U. poz. 723, 1075 i 1499),
- g) wykorzystuje wprowadzone jednostronnie w danym państwie uproszczenie w stosowaniu przepisów związanych z ustalaniem cen transferowych, przy czym nie uważa się za uproszczenie wprowadzone jednostronnie uproszczenia, które wynika bezpośrednio z Wytycznych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych, a także innych międzynarodowych regulacji, wytycznych lub rekomendacji w zakresie cen transferowych,
- h) dochodzi do przeniesienia praw do trudnych do wyceny wartości niematerialnych,
- i) pomiędzy podmiotami powiązаныmi dochodzi do przeniesienia funkcji, ryzyka lub aktywów, jeżeli przewidywany roczny wynik finansowy podmiotu przenoszącego lub podmiotów przenoszących przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT) w trzyletnim okresie po tym przeniesieniu wyniósłby mniej niż 50% przewidywanego rocznego EBIT, gdyby nie dokonano przeniesienia;
- 14) trudnych do wyceny wartości niematerialnych – rozumie się przez to wartości niematerialne, w tym wartości prawne, a także prawa do tych wartości, które w momencie ich przenoszenia między podmiotami powiązаныmi nie miały wiarygodnie określonej wartości porównywalnej, oraz
- prognozy przyszłych przepływów pieniężnych lub spodziewanych przychodów z tych wartości, lub założenia zastosowane przy ich wycenie, obarczone są wysokim poziomem niepewności;
- 15) udostępnianiu – rozumie się przez to:
- oferowanie uzgodnienia korzystającemu, zawarcie umowy, której przedmiotem jest przekazanie informacji o uzgodnieniu, lub przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu przekazania informacji o uzgodnieniu, lub
 - przekazywanie korzystającemu w jakiegokolwiek formie, w tym drogą elektroniczną, telefoniczną lub osobiście, informacji o uzgodnieniu, w szczególności poprzez przedstawianie jego założeń;
- 16) uzgodnieniu – rozumie się przez to czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowaną lub zespół czynności planowanych, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego;
- 17) wdrażaniu – rozumie się przez to dokonywanie czynności faktycznych lub prawnych umożliwiających wykonanie lub zmierzających do wykonania uzgodnienia, w tym:
- zarządzanie, faktyczne uczestniczenie w podejmowaniu decyzji lub przeprowadzanie czynności związanych z uzgodnieniem, także gdy podejmowanie decyzji lub czynności dotyczy wykonania uzgodnienia przez inny podmiot,
 - pośredniczenie lub udzielanie pomocy w czynnościach związanych z uzgodnieniem,
 - dokonywanie innych czynności będących elementem uzgodnienia, lub
 - oferowanie czynności wskazanych w lit. a-c, zawarcie umowy, której przedmiotem są te czynności, lub przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu tych czynności lub umowy;
- 18) wspomagającym – rozumie się przez to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, w szczególności biegłego rewidenta, notariusza, osobę świadczącą usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, księgowego lub dyrektora finansowego, bank lub inną instytucję finansową, a także ich pracownika, która przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności, podjęła się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia uzgodnienia.
- § 2. Kryterium głównej korzyści uważa się za spełnione, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej mógłby zasadnie wybrać inny sposób postępowania, z którym nie wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej rozsądnie oczekiwanej lub wynikającej z wykonania uzgodnienia, a korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, którą podmiot spodziewa się osiągnąć w związku z wykonaniem uzgodnienia.
- § 3. Kryterium transgraniczne uważa się za spełnione, jeżeli uzgodnienie dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Unii Europejskiej i państwa trzeciego oraz spełnia co najmniej jeden z poniższych warunków:
- nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium tego samego państwa,
 - co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium więcej niż jednego państwa,
 - co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium danego państwa za pośrednictwem zagranicznego zakładu w tym państwie, a uzgodnienie stanowi część albo całość działalności gospodarczej tego zagranicznego zakładu,
 - co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium innego państwa nie mając miejsca zamieszkania ani siedziby na terytorium tego państwa oraz nie posiadając zagranicznego zakładu na terytorium tego państwa,
 - uzgodnienie może mieć wpływ na automatyczną wymianę informacji, o której mowa w dziale III ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, lub na wskazanie beneficjenta rzeczywistego w rozumieniu ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu

- z wyjątkiem sytuacji, gdy uzgodnienie dotyczy wyłącznie podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego lub ceł, nakładanych na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej.

§ 4. Kryterium kwalifikowanego korzystającego uważa się za spełnione, jeżeli przychody lub koszty korzystającego albo wartość aktywów tego podmiotu w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w roku poprzedzającym lub w bieżącym roku obrotowym równowartość 10 000 000 euro lub jeżeli udostępniane lub wdrażane uzgodnienie dotyczy rzeczy lub praw o wartości rynkowej przekraczającej równowartość 2 500 000 euro lub jeżeli korzystający jest podmiotem powiązany w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych z takim podmiotem. W przypadku podmiotów, które nie prowadzą ksiąg rachunkowych, przychody i koszty ustala się odpowiednio zgodnie z ustawą z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych w odpowiednich latach podatkowych, a wartość aktywów – zgodnie z ich wartością rynkową w odpowiednich latach kalendarzowych.

§ 5. Obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym nie powstaje, gdy schemat podatkowy, inny niż schemat podatkowy transgraniczny, dotyczy korzystającego, dla którego nie jest spełnione kryterium kwalifikowanego korzystającego.

§ 6. W przypadku gdy korzystającym jest spółka wchodząca w skład podatkowej grupy kapitałowej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio.

§ 7. Przy ustalaniu podmiotu powiązanego uznaje się, że:

- 1) jeżeli w zarządzaniu, kontroli, kapitale lub zyskach tego samego podmiotu uczestniczy, zgodnie z § 1 pkt 7, więcej niż jeden podmiot, wszystkie takie podmioty są podmiotami powiązanymi;
- 2) jeżeli te same podmioty uczestniczą w zarządzaniu lub kontroli lub posiadają udział w kapitale lub zyskach, zgodnie z § 1 pkt 7, więcej niż jednego podmiotu, wszystkie takie podmioty są podmiotami powiązanymi;

3) podmiot, który działa wspólnie z drugim podmiotem w odniesieniu do praw głosu lub udziału w kapitale trzeciego podmiotu, jest podmiotem dysponującym prawami głosu w tym trzecim podmiocie lub udziałem w kapitale tego trzeciego podmiotu, które należą do drugiego podmiotu;

4) osoba fizyczna, jej małżonek oraz wstępni lub zstępni w linii prostej stanowią jedną osobę.

§ 8. Wyrażone w euro kwoty, o których mowa w § 4, przelicza się na złote według średniego kursu ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roku kalendarzowego poprzedzającego rok, w którym nastąpiło zdarzenie skutkujące obowiązkiem przekazania informacji o schemacie podatkowym innym niż schemat podatkowy transgraniczny.

§ 9. Warunek, o którym mowa w § 1 pkt 13 lit. e, dotyczy w szczególności uzgodnień, w których:

1) wykorzystywany jest rachunek, produkt lub inwestycja, które nie są rachunkami finansowymi, lecz posiadają cechy rachunku finansowego;

2) dochodzi do przeniesienia rachunku finansowego lub aktywów do państw lub dochodzi do wykorzystania regulacji prawnych państw – w przypadku gdy te państwa nie mają podstawy prawnej do automatycznej wymiany informacji z państwem rezydencji posiadacza rachunku;

3) dochodzi do przekwalifikowania dochodu lub majątku na produkty lub płatności, które nie podlegają automatycznej wymianie informacji o rachunkach finansowych;

4) dochodzi do przeniesienia lub przekwalifikowania instytucji finansowej, rachunku finansowego lub znajdujących się w nich aktywów na instytucję finansową, rachunek finansowy lub aktywa, które nie podlegają obowiązkowi raportowania w ramach automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych;

5) wykorzystywane są podmioty, porozumienia umowne lub struktury, które prowadzą lub których celem jest doprowadzenie do braku raportowania o przynajmniej jednym posiadaczu rachunku lub przynajmniej jednej osobie kontrolującej w ramach automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych;

6) wykorzystywana jest nieskuteczność lub niedoskonałość procedur należytej staranności stosowanych przez instytucje finansowe w celu wywiązania się z obowią-

ków raportowania informacji o rachunkach finansowych, włączając wykorzystanie państw z nieadekwatnymi lub nieefektywnymi systemami egzekwowania przepisów dotyczących przeciwdziałania praniu pieniędzy lub posiadających nieefektywne przepisy dotyczące przejrzystości w odniesieniu do osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej lub porozumień prawnych.

Art. 86b

§ 1. Promotor przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od dnia następnego po udostępnieniu schematu podatkowego, od następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego – w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej.

§ 2. Promotor informuje pisemnie korzystającego o NSP tego schematu podatkowego, załączając potwierdzenie nadania NSP, niezwłocznie po jego otrzymaniu.

§ 3. W przypadku gdy w terminie, o którym mowa w § 1, schemat podatkowy nie posiada jeszcze NSP, promotor informuje o tym pisemnie korzystającego oraz przekazuje mu dane, o których mowa w art. 86f, dotyczące schematu podatkowego.

§ 4. W przypadku gdy przekazanie przez promotora informacji o schemacie podatkowym innym niż schemat podatkowy standaryzowany naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i promotor nie został zwolniony przez korzystającego z obowiązku jej zachowania w tym zakresie, promotor niezwłocznie:

- 1) informuje pisemnie korzystającego w terminie, o którym mowa w § 1, o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz
- 2) przekazuje korzystającemu dane, o których mowa w art. 86f § 1, dotyczące schematu podatkowego.

§ 5. W sytuacji, o której mowa w § 4, gdy więcej niż jeden promotor jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym, promotor wskazany w tym przepisie, równocześnie z poinformowaniem korzystającego, informuje pisemnie inne znane mu podmioty obowiązane do przekazania informacji o schemacie podatkowym, że nie przekaże informacji o schemacie podatkowym do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 6. Promotor, w terminie 30 dni od dnia, w którym poinformował korzystającego lub inne podmioty o obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym, zawiadamia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o poinformowaniu korzystającego lub innych podmiotów o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, wskazując datę udostępnienia schematu podatkowego lub dokonania czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego oraz liczbę podmiotów, które poinformował na podstawie § 4 lub 5.

§ 7. Nie stanowi naruszenia obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej:

- 1) przekazanie informacji o schemacie podatkowym w sytuacji, w której przekazujący tę informację został zwolniony z obowiązku jej zachowania;
- 2) przekazanie informacji o schemacie podatkowym standaryzowanym;
- 3) przesłanie do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji, o której mowa w § 6.

§ 8. Jeżeli promotor jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym transgranicznym w więcej niż jednym państwie członkowskim Unii Europejskiej na podstawie przepisów tego państwa implementujących wymogi wynikające z przepisu art. 8ab dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. UE L 64 z 11.03.2011, str. 1, z późn. zm.), obowiązek ten podlega wykonaniu wyłącznie w tym państwie członkowskim Unii Europejskiej, które widnieje wyżej na poniższej liście:

- 1) państwo, w którym ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd;
- 2) państwo, w którym za pośrednictwem zagranicznego zakładu świadczy usługi dotyczące schematu podatkowego;
- 3) państwo, w którym jest zarejestrowany lub którego przepisom prawa podlega;
- 4) państwo, w którym jest członkiem samorządu zawodowego lub innej organizacji pozarządowej posiadającej siedzibę lub zarząd na terytorium tego państwa, reprezentujących osoby lub podmioty świadczące usługi prawne, doradztwa podatkowego lub doradcze.

Art. 86c

§ 1. Jeżeli korzystający nie został poinformowany zgodnie z art. 86b § 2 lub 3, przekazuje Szefowi Krajowej Admini-

stracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od dnia następującego po udostępnieniu mu schematu podatkowego, przygotowaniu przez niego schematu podatkowego do wdrożenia lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego przez korzystającego, w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej.

§ 2. Korzystający, który został poinformowany zgodnie z art. 86b § 4, przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym również w sytuacji, w której uzgodnienie, w ocenie korzystającego, nie stanowi schematu podatkowego, w terminie, o którym mowa w § 1. Przekazując informację o schemacie podatkowym, korzystający weryfikuje dane otrzymane od promotora oraz modyfikuje je dla zapewnienia ich zgodności ze stanem rzeczywistym w tej informacji. Informacja o schemacie podatkowym przekazana przez korzystającego zawiera również dane otrzymane od promotora zgodnie z art. 86b § 4.

§ 3. Jeżeli korzystający jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym transgranicznym w więcej niż jednym państwie członkowskim Unii Europejskiej na podstawie przepisów tego państwa implementujących wymogi wynikające z przepisu art. 8ab dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG, obowiązek ten podlega wykonaniu wyłącznie w tym państwie członkowskim Unii Europejskiej, które widnieje wyżej na poniższej liście:

- 1) państwo, w którym posiada miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd;
- 2) państwo, w którym za pośrednictwem zagranicznego zakładu korzysta ze schematu podatkowego;
- 3) państwo, w którym uzyskuje dochody lub osiąga zyski, mimo że nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby, zarządu ani zagranicznego zakładu w żadnym państwie członkowskim Unii Europejskiej;
- 4) państwo, w którym prowadzi działalność, mimo że nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby, zarządu ani zagranicznego zakładu w żadnym państwie członkowskim Unii Europejskiej.

§ 4. Jeżeli więcej niż jeden korzystający ma obowiązek przekazania informacji o tym samym schemacie podatkowym transgranicznym, obowiązek ten podlega wykonaniu przez korzystającego, który widnieje wyżej na poniższej liście:

- 1) korzystający, który uzgodnił schemat podatkowy transgraniczny z promotorem lub wspomagającym,
 - 2) korzystający, który zarządza wdrożeniem schematu podatkowego transgranicznego
- przy czym pozostali korzystający są zwolnieni z tego obowiązku, jeżeli udowodnią, że informacja o tym schemacie podatkowym transgranicznym została przekazana przez tego korzystającego, w szczególności poprzez przedstawienie potwierdzenia nadania NSP. Przepis art. 86b § 3 stosuje się odpowiednio.

Art. 86d

§ 1. Promotor lub korzystający zlecający wspomagającemu wykonanie czynności pozostających w zakresie jego działania w odniesieniu do schematu podatkowego informują go pisemnie o NSP tego schematu podatkowego, załączając potwierdzenie nadania NSP, najpóźniej w dniu poprzedzającym wykonanie tych czynności. Przepis art. 86b § 3 stosuje się odpowiednio.

§ 2. Jeżeli wspomagający:

- 1) nie został poinformowany o NSP schematu podatkowego zgodnie z § 1 lub nie została mu przekazana informacja, o której mowa w art. 86b § 3, oraz
 - 2) przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych przez niego czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru jego działalności, obszaru jego specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych przez niego czynności, powziął lub powinien był powziąć wątpliwości, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, może stanowić schemat podatkowy
- jest on obowiązany niezwłocznie, nie później jednak niż w terminie 5 dni roboczych od dnia, w którym powziął lub powinien był powziąć wątpliwości, o których mowa w pkt 2, wystąpić z odrębnym pismem do promotora lub korzystającego zlecających wykonanie czynności o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego.

§ 3. W terminie, o którym mowa w § 2, wspomagający obowiązany jest zawiadomić Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wystąpieniu sytuacji wskazanej w § 2, wskazując dzień, w którym powziął wątpliwości, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, oraz liczbę podmiotów, do których wystąpił o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego. Wspom-

magający może wstrzymać się z wykonaniem czynności w odniesieniu do uzgodnienia do dnia otrzymania tego oświadczenia, potwierdzenia nadania NSP lub informacji, o której mowa w art. 86b § 3.

§ 4. Jeżeli wspomagający nie został poinformowany o NSP schematu podatkowego zgodnie z § 1, jest on obowiązany przekazać Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym, jeżeli dostrzegł lub powinien był dostrzec, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, stanowi schemat podatkowy przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych przez niego czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru jego działalności, obszaru jego specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych przez niego czynności. Przepis art. 86b § 1 stosuje się odpowiednio, przy czym wspomagający jest również obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od następnego dnia po udzieleniu bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego.

§ 5. W przypadku gdy przekazanie przez wspomagającego informacji o schemacie podatkowym naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i wspomagający nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy przez korzystającego w tym zakresie, jest on obowiązany niezwłocznie poinformować pisemnie korzystającego lub promotora zlecających mu czynności, że w jego opinii uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, o którym należy przekazać informację Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej. Jednocześnie w terminie, o którym mowa w § 4, wspomagający obowiązany jest zawiadomić Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wystąpieniu sytuacji wskazanej w zdaniu poprzedzającym, wskazując dzień, w którym dostrzegł, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, oraz liczbę podmiotów, które poinformował o obowiązku przekazania informacji Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej. Przepis art. 86b § 7 stosuje się odpowiednio.

§ 6. W przypadku, o którym mowa w § 3, wspomagający, który wstrzymał się z wykonaniem czynności w odniesieniu do uzgodnienia, nie ponosi odpowiedzialności cywilnej względem zlecającego mu te czynności w zakresie związanym ze wstrzymaniem się z wykonaniem tych czynności. W sytuacji

wskazanej w zdaniu poprzedzającym wspomagający nie ponosi również odpowiedzialności dyscyplinarnej związanej ze wstrzymaniem się z wykonaniem czynności w odniesieniu do uzgodnienia.

§ 7. Jeżeli wspomagający jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym transgranicznym w więcej niż jednym państwie członkowskim Unii Europejskiej na podstawie przepisów tego państwa implementujących wymogi wynikające z przepisu art. 8ab dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG, obowiązek ten podlega wykonaniu wyłącznie w tym państwie członkowskim Unii Europejskiej, które widnieje wyżej na poniższej liście:

- 1) państwo, w którym posiada miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd;
- 2) państwo, w którym za pośrednictwem zagranicznego zakładu świadczy usługi dotyczące schematu podatkowego;
- 3) państwo, w którym jest zarejestrowany lub którego przepisom prawa podlega;
- 4) państwo, w którym jest członkiem samorządu zawodowego lub innej organizacji pozarządowej posiadającej siedzibę lub zarząd na terytorium tego państwa reprezentujących osoby lub podmioty świadczące usługi prawne, doradcze lub podatkowe.

Art. 86e

§ 1. W przypadku gdy więcej niż jeden podmiot jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym, wykonanie tego obowiązku przez jednego z nich zwalnia pozostałych, którzy zostali wskazani w informacji o schemacie podatkowym i pisemnie poinformowani o NSP tego schematu podatkowego, z załączeniem potwierdzenia nadania NSP. Przepis art. 86b § 3 stosuje się odpowiednio.

§ 2. W przypadkach, o których mowa w art. 86b § 8, art. 86c § 3 oraz art. 86d § 7, gdy odpowiednio promotor, korzystający lub wspomagający udowodni, że schemat podatkowy transgraniczny został poprawnie przekazany właściwym organom w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej na podstawie przepisów tego państwa implementujących wymogi wynikające z przepisu art. 8ab dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG, jest on zwolniony z obowiązku przekazania Szefowi Krajowej Administracji Skar-

bowej informacji o tym schemacie podatkowym. Przepis art. 86b § 3 stosuje się odpowiednio.

§ 3. Z obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym nie zwalnia trwające postępowanie w przedmiocie wydania decyzji w sprawie porozumienia w sprawach ustalenia cen transferowych lub wydanie takiej decyzji.

Art. 86f

§ 1. Informacja o schemacie podatkowym zawiera:

- 1) dane identyfikujące przekazującągo informację oraz korzystającągo, któremu udostępniony został schemat podatkowy, w tym informacje dotyczące firmy lub imię i nazwisko, datę i miejsce urodzenia, identyfikator podatkowy, miejsce zamieszkania, siedziby lub zarządu, a w przypadku osoby niemającej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania lub podmiotu niemającego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu – numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość, lub inny numer identyfikacyjny, jeżeli osoba ta nie posiada identyfikatora podatkowego oraz w przypadkach, gdy uzgodnienie dotyczy osób będących podmiotami powiązanymi z promotorem lub korzystającym;
- 2) podstawę prawną przekazywania informacji o schematach podatkowych wraz ze wskazaniem przesłanek skutkujących uznaniem danego uzgodnienia za schemat podatkowy, w tym wskazaniem cechy rozpoznawczej oraz roli przekazującego tę informację;
- 3) wskazanie, czy przekazywana informacja o schemacie podatkowym dotyczy schematu podatkowego standaryzowanego lub schematu podatkowego transgranicznego;
- 4) streszczenie opisu uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, nazwę uzgodnienia, jeżeli ją nadano, opis działalności gospodarczej, do której ma zastosowanie schemat podatkowy, bez ujawnienia danych objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego;
- 5) wyczerpujący, według wiedzy przekazującego informację, opis uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, wraz ze wskazaniem wartości przedmiotów tych czynności, założeń uzgodnienia, czynności dokonywanych w ramach uzgodnienia i ich chronologii oraz występujących powiązań pomiędzy podmiotami powiązanymi;

- 6) wskazanie znanych przekazującemu informację celów, których realizacji schemat podatkowy ma służyć;
 - 7) przepisy prawa podatkowego znajdujące, według wiedzy przekazującego informację, zastosowanie w schemacie podatkowym;
 - 8) szacunkową wartość korzyści podatkowej lub przybliżoną wartość aktywa w podatku odroczonym, jeżeli występują i są znane przekazującemu informację lub możliwe do oszacowania przez niego;
 - 9) wskazanie dokonanych czynności, które skutkowały przekazaniem informacji o schemacie podatkowym, wraz ze wskazaniem dnia, w którym została lub zostanie dokonana pierwsza czynność służąca wdrożeniu tego schematu;
 - 10) wskazanie etapu, na jakim zgodnie z wiedzą przekazującego informację znajduje się schemat podatkowy, w szczególności informacji o terminach jego udostępniania lub wdrażania lub o dacie czynności w ramach uzgodnienia;
 - 11) wskazanie znanych przekazującemu informację danych identyfikujących, o których mowa w pkt 1, dla podmiotów uczestniczących, mających uczestniczyć w schemacie podatkowym lub na które może mieć wpływ schemat podatkowy, oraz państw i terytoriów, w których podmioty te posiadają miejsce zamieszkania, siedzibę, zarząd lub których schemat ten może dotyczyć;
 - 12) wskazanie innych znanych podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym, jeżeli występują;
 - 13) adres elektroniczny, na który ma zostać doręczone potwierdzenie nadania NSP, o którym mowa w art. 86g § 2, przy czym wskazanie adresu traktuje się na równi z wyrażeniem zgody na doręczenie potwierdzenia nadania NSP wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej.
- § 2. Jeżeli promotor lub wspomagający jest obowiązany do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i nie został zwolniony przez korzystającego z obowiązku jej zachowania, przekazywana przez niego informacja o schemacie podatkowym, który jest schematem podatkowym standaryzowanym, nie zawiera danych identyfikujących korzystającego, któremu udostępniony został schemat podatkowy, oraz informacji, o których mowa w § 1 pkt 11 i 12.
- § 3. Jeżeli promotor lub wspomagający nie jest obowiązany do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodo-

wej lub został zwolniony z obowiązku jej zachowania przez korzystającego, łącznie z informacją o schemacie podatkowym, o której mowa w § 2, przekazuje dane identyfikujące korzystającego, któremu udostępniony został schemat podatkowy i który jest lub był pierwszym podmiotem, któremu udostępnił ten schemat podatkowy, oraz informacje, o których mowa w § 1 pkt 11 i 12.

§ 4. W terminie 30 dni po zakończeniu kwartału promotor lub wspomagający przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację zawierającą dane identyfikujące korzystającego, określone w § 1 pkt 1, 9 i 11, któremu w trakcie tego kwartału udostępnił schemat podatkowy standaryzowany, wskazując NSP. W przypadku, w którym przekazanie danych, o których mowa w zdaniu pierwszym, naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, obowiązek ich przekazania nie obejmuje danych korzystającego oraz danych identyfikujących podmiot uczestniczący określony w § 1 pkt 11, który nie zwolnił promotora lub wspomagającego z obowiązku zachowania tajemnicy w tym zakresie.

Art. 86g

- § 1. Informacja o schemacie podatkowym przekazywana jest drogą elektroniczną do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.
- § 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej nadaje NSP i przekazuje potwierdzenie jego nadania, które zawiera NSP oraz dane zawarte w przekazanej informacji o schemacie podatkowym.
- § 3. Potwierdzenie nadania NSP jest wydawane niezwłocznie, nie później niż w terminie 7 dni od dnia wpływu poprawnej informacji o schemacie podatkowym do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.
- § 4. Szef Krajowej Administracji Skarbowej doręcza potwierdzenie nadania NSP drogą elektroniczną na adres wskazany przez przekazującego w informacji o schemacie podatkowym.
- § 5. Za pomocą internetowego narzędzia dostępnego na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych zainteresowany może potwierdzić poprawność lub ważność NSP. Potwierdzenie zawiera informację tylko o poprawności lub ważności NSP.

Art. 86h

§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zwrócić się do przekazującego informację na podstawie niniejszego rozdziału o ich uzupełnienie lub wyjaśnienie wątpliwości co do ich treści.

§ 2. Nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe wyłącznie w oparciu o informacje przekazywane na podstawie niniejszego rozdziału.

Art. 86i

- § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP w przypadku stwierdzenia, że przekazana informacja o schemacie podatkowym nie spełnia wymogów określonych dla tej informacji.
- § 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej unieważnia z urzędu, w drodze postanowienia, NSP nadany schematowi podatkowemu w przypadku:
- 1) wielokrotnego nadania NSP temu samemu schematowi podatkowemu;
 - 2) nadania NSP na podstawie fałszywych lub fikcyjnych danych.
- § 3. W postanowieniu, o którym mowa w § 2 pkt 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej wskazuje właściwy NSP dla danego schematu podatkowego.
- § 4. Nie można posługiwać się unieważnionym NSP, a unieważniony NSP nie może zostać ponownie nadany.
- § 5. Na postanowienie, o którym mowa w § 1 i 2, służy zażalenie.
- § 6. W sytuacji braku możliwości potwierdzenia tożsamości lub istnienia podmiotu, który przekazał informację o schemacie podatkowym, Szef Krajowej Administracji Skarbowej pozostawia informację o schemacie podatkowym bez rozpatrzenia.

Art. 86j

- § 1. Korzystający, który dokonywał w danym okresie rozliczeniowym jakichkolwiek czynności będących elementem schematu podatkowego lub uzyskiwał wynikającą z niego korzyść podatkową, w terminie złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej tego okresu rozliczeniowego przekazuje do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informację, według ustalonego wzoru, o zastosowaniu schematu podatkowego zawierającą:
- 1) NSP tego schematu podatkowego;
 - 2) wysokość korzyści podatkowej wynikającej ze schematu podatkowego – jeżeli korzystający uzyskiwał w danym okresie rozliczeniowym taką korzyść.
- § 2. W przypadku gdy schemat podatkowy, o którym mowa w § 1, nie posiada NSP, informacja, o której mowa w § 1, zawiera również dane, o których mowa w art. 86f.
- § 3. Jeżeli korzystający posiada dane, o których mowa w art. 86f, dotyczące schematu podatkowego, które odbiegają od danych zawartych w otrzymanym przez niego potwierdzeniu nadania NSP lub informacji, o której mowa

w art. 86f § 4, w informacji, o której mowa w § 1, korzystający modyfikuje te dane dla zapewnienia ich zgodności ze stanem rzeczywistym.

§ 4. Przekazywana informacja, o której mowa w § 1, w tym zawierająca dane wskazane w § 2 lub 3, podpisywana jest przez podatnika będącego osobą fizyczną. W przypadku podatników będących osobami prawnymi informacja, o której mowa w § 1, podpisywana jest przez wszystkich członków organu zarządzającego podatnika. Dowód złożenia podpisów przez te osoby przekazywany jest za pomocą środków komunikacji elektronicznej do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej przez jedną z osób, które podpisały te dokumenty.

§ 5. W przypadku podatników będących jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej informacja, o której mowa w § 1, zawiera oświadczenie, zgodnie z którym wszyscy uprawnieni do reprezentacji, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – także wspólnicy posiadający co najmniej 10% udziału w zyskach spółki niebędącej osobą prawną, poświadczą prawdziwość danych zawartych w tej informacji. W zakresie przekazania tych dokumentów do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej przepis § 4 zdania drugie i trzecie stosuje się odpowiednio.

§ 6. W przypadku korzystającego wchodzącego w skład podatkowej grupy kapitałowej w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych informację, o której mowa w § 1, korzystający przekazuje w terminie złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej danego okresu rozliczeniowego podatkowej grupy kapitałowej.

§ 7. Informacja, o której mowa w § 1, składana jest pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia i zawiera klauzulę o następującej treści: „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia.”. Klauzula ta zastępuje pouczenie o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń.

Art. 86k

§ 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może wydać i opublikować w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych ogólne wyjaśnienia dotyczące możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub innych przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania w przypadku zastosowania schematu

podatkowego lub kategorii schematów podatkowych.

§ 2. W celu wydania wyjaśnień, o których mowa w § 1, minister właściwy do spraw finansów publicznych może zwrócić się o opinię do Rady, a także do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, przedstawiając założenia takich wyjaśnień lub ich projekt.

§ 3. Publikując wyjaśnienia, o których mowa w § 1, minister właściwy do spraw finansów publicznych może wskazać NSP schematów podatkowych, których te wyjaśnienia dotyczą. Niewskazanie NSP schematu podatkowego nie wyklucza możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub innych przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania do takiego schematu podatkowego.

Art. 86l

§ 1. Osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej będące promotorami, zatrudniające promotorów lub faktycznie wypłacające im wynagrodzenie, których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w roku poprzedzającym rok obrotowy równowartość 8 000 000 zł, wprowadzają i stosują wewnętrzną procedurę w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych, zwaną dalej „wewnętrzną procedurą”.

§ 2. Wewnętrzna procedura określa – z uwzględnieniem charakteru, rodzaju i rozmiaru prowadzonej działalności – stosowane zasady postępowania i obejmuje w szczególności:

- 1) określenie czynności lub działań podejmowanych w celu, o którym mowa w § 1;
- 2) środki stosowane w celu właściwego wypełnienia obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych;
- 3) określenie zasad przechowywania dokumentów oraz informacji;
- 4) określenie zasad wykonywania obowiązków obejmujących przekazywanie Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych;
- 5) określenie zasad upowszechniania wśród pracowników tego podmiotu wiedzy z zakresu przepisów niniejszego rozdziału;
- 6) określenie zasad zgłaszania przez pracowników rzeczywistych lub potencjalnych naruszeń przepisów niniejszego rozdziału;
- 7) określenie zasad kontroli wewnętrznej lub audytu przestrzegania przepisów niniejszego roz-

działu oraz zasad postępowania określonych w wewnętrznej procedurze.

§ 3. Wewnętrzna procedura podlega akceptacji przez członków kadry kierowniczej wyższego szczebla danego podmiotu, w tym członków zarządu lub dyrektorów posiadających wiedzę z zakresu prawa podatkowego oraz podejmujących decyzje mające wpływ na ryzyko jego nieprzestrzegania przez kontrahentów będących korzystającymi.

§ 4. Podmiot obowiązany do stosowania w roku obrotowym wewnętrznej procedury zgodnie z § 1 jest obowiązany do jej stosowania przez okres kolejno następujących po tym roku 3 lat obrotowych, w przypadku gdy wysokość przychodów lub kosztów, o których mowa w § 1, nie przekroczyła w roku poprzedzającym ten okres równowartości 8 000 000 zł.

Art. 86m

§ 1. Podmioty, o których mowa w art. 86l § 1, w przypadku niedopełnienia obowiązków, o których mowa w art. 86l, podlegają karze pieniężnej. Karę pieniężną nakłada Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w drodze decyzji, w wysokości nie większej niż 2 000 000 zł.

§ 2. W przypadku stwierdzenia prawomocnym wyrokiem sądu popełnienia czynu wymienionego w art. 80f ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy przez promotora będącego osobą fizyczną zatrudnioną lub faktycznie otrzymującą wynagrodzenie od podmiotu, o którym mowa w art. 86l § 1, który nie dopełnił obowiązków, o których mowa w art. 86l, kara pieniężna, o której mowa w § 1, może zostać nałożona w wysokości nie większej niż 10 000 000 zł.

§ 3. W zakresie nieuregulowanym w niniejszym rozdziale do nakładania kary pieniężnej stosuje się przepisy działu IVA Kodeksu postępowania administracyjnego.

Art. 86n

§ 1. Informacje i zawiadomienia, o których mowa w art. 86b § 1 i 6, art. 86c § 1 i 2, art. 86d § 3, 4 i 5, art. 86f § 4 oraz art. 86j § 1, są przesyłane za pomocą środków komunikacji elektronicznej w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w § 2.

§ 2. Struktura logiczna postaci elektronicznej informacji i zawiadomień, o których mowa w art. 86b § 1 i 6, art. 86c § 1 i 2, art. 86d § 3, 4 i 5, art. 86f § 4 oraz art. 86j § 1, jest dostępna w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego mi-

nistra właściwego do spraw finansów publicznych.

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób przesyłania informacji, o których mowa w art. 86b § 1 i 6, art. 86c § 1 i 2, art. 86d § 3, 4 i 5, art. 86f § 4 oraz art. 86j § 1, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, mając na uwadze usprawnienie wypełniania, przekazywania i przetwarzania tych informacji oraz uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych w nich zawartych i potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.

Art. 86o

W zakresie nieuregulowanym w art. 86g-86i stosuje się odpowiednio przepisy art. 120, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 165 § 3b, art. 165a, art. 168, art. 170, art. 171, art. 189 § 3, działu IV rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 14, 16 i 23 oraz działu VIII.

Rozdział 12

Rachunki

Art. 87

- § 1. Jeżeli z odrębnych przepisów nie wynika obowiązek wystawienia faktury, podatnicy prowadzący działalność gospodarczą są obowiązani, na żądanie kupującego lub usługobiorcy, wystawić rachunek potwierdzający dokonanie sprzedaży lub wykonanie usługi.
- § 2. Obowiązek wystawienia rachunku, o którym mowa w § 1, nie dotyczy rolników sprzedających produkty roślinne i zwierzęce pochodzące z własnej uprawy, hodowli lub chowu, nieprzerobione lub nieprzetworzone sposobem przemysłowym, chyba że sprzedaż jest dokonywana w ich odrębnych, stałych miejscach sprzedaży poza obrębem uprawy, hodowli lub chowu, z wyjątkiem sprzedaży na targowiskach, o których mowa w art. 20 ust. 1c pkt 3 lit. b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.
- § 3. Podatnicy wymienieni w § 1, od których zażądano rachunku przed wykonaniem usługi lub wydaniem towaru, wystawiają rachunek nie później niż w terminie 7 dni od dnia wykonania usługi lub wydania towaru. Jeżeli jednak żądanie wystawienia rachunku zostało zgłoszone po wykonaniu usługi lub wydaniu towaru, wystawienie rachunku następuje w terminie 7 dni od dnia zgłoszenia żądania.
- § 4. Podatnik nie ma obowiązku wystawienia rachunku, jeżeli żądanie zostało zgłoszone po upływie 3 miesięcy od dnia wydania towaru lub wykonania usługi.
- § 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia,

zakres informacji, które muszą być zawarte w rachunkach, uwzględniając w szczególności dane identyfikujące sprzedawcę i kupującego, wykonawcę i odbiorcę usług oraz oznaczenie wartości i rodzaju transakcji.

Art. 88

- § 1. Podatnicy wystawiający rachunki są obowiązani kolejno je numerować i przechowywać kopie tych rachunków, w kolejności ich wystawienia, do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego.
- § 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do podatników obowiązanych do żądania rachunków.

Art. 89

(uchylony)

Art. 90

(uchylony)

Rozdział 13

Odpowiedzialność solidarna

Art. 91

Do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego dla zobowiązań cywilnoprawnych.

Art. 92

- § 1. Jeżeli, zgodnie z ustawami podatkowymi, podatnicy ponoszą solidarną odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe, a zobowiązania te powstają w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 2, odpowiedzialnymi solidarnie są podatnicy, którym doręczono decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego.
- § 2. Przepisu § 1 nie stosuje się do zobowiązań podatkowych pobieranych w formie łącznego zobowiązania pieniężnego. W tym przypadku zasady odpowiedzialności solidarnej stosuje się z chwilą doręczenia decyzji (nakazu płatniczego) osobie, na którą, zgodnie z odrębnymi przepisami, wystawia się decyzję (nakaz płatniczy).
- § 3. Małżonkowie opodatkowani łącznie od sumy swoich dochodów na podstawie odrębnych przepisów ponoszą solidarną odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe oraz solidarna jest ich wierzytelność o zwrot nadpłaty podatku od sumy dochodów małżonków, z zastrzeżeniem § 3a.
- § 3a. W razie śmierci jednego z małżonków, o których mowa w § 3, drugi z małżonków ponosi odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe oraz przysługuje mu wierzytelność o zwrot nadpłaty podatku.
- § 4. Do wierzytelności o zwrot nadpłaty, o której mowa w § 3, stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego o wierzytelnościach cywilnoprawnych.

Rozdział 14

Prawa i obowiązki następców prawnych oraz podmiotów przekształconych

Art. 93

- § 1. Osoba prawna zawiązana (powstała) w wyniku łączenia się:
- 1) osób prawnych,
 - 2) osobowych spółek handlowych,
 - 3) osobowych i kapitałowych spółek handlowych
- wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z łączących się osób lub spółek.
- § 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do osoby prawnej łączącej się przez przejęcie:
- 1) innej osoby prawnej (osób prawnych);
 - 2) osobowej spółki handlowej (osobowych spółek handlowych).
- § 3. (uchylony)

Art. 93a

- § 1. Osoba prawna zawiązana (powstała) w wyniku:
- 1) przekształcenia innej osoby prawnej,
 - 2) przekształcenia spółki niemającej osobowości prawnej
- wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki przekształcanej osoby lub spółki.
- § 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do:
- 1) osobowej spółki handlowej zawiązanej (powstałej) w wyniku przekształcenia:
 - a) innej spółki niemającej osobowości prawnej,
 - b) spółki kapitałowej;
 - 2) (uchylony)
 - 3) stowarzyszenia utworzonego w wyniku przekształcenia stowarzyszenia zwykłego.
- § 3. Bank utworzony przez wniesienie tytułem wkładu niepieniężnego wszystkich składników majątkowych oddziału instytucji kredytowej, stanowiącej przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część, wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki instytucji kredytowej związane z działalnością tego oddziału.
- § 4. Jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa przekształcanego przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek kapitałowych.
- § 5. Spółka niemająca osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału wkład w postaci swojego przedsiębiorstwa, wstępuje w przewi-

dziane w przepisach prawa podatkowego prawa wniesionego przedsiębiorstwa, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek niemających osobowości prawnej.

Art. 93b

Przepisy art. 93 i art. 93a § 1-3 stosuje się odpowiednio do łączenia się i przekształceń samorządowych zakładów budżetowych.

Art. 93c

§ 1. Osoby prawne przejmujące lub osoby prawne powstałe w wyniku podziału wstępują, z dniem podziału lub z dniem wydzielenia, we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki osoby prawnej dzielonej pozostające w związku z przydzielonymi im, w planie podziału, składnikami majątku.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie – także majątek osoby prawnej dzielonej, stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

Art. 93d

Przepisy art. 93-93c mają zastosowanie również do praw i obowiązków wynikających z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego.

Art. 93e

Przepisy art. 93-93d stosuje się w zakresie, w jakim odrębne ustawy, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz inne ratyfikowane umowy międzynarodowe, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, nie stanowią inaczej.

Art. 94

Przepisy art. 93 § 1, art. 93d i art. 93e, z zastrzeżeniem art. 95, stosuje się również do nabywców przedsiębiorstw państwowych oraz do spółek, które na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych nabyły lub przejęły te przedsiębiorstwa.

Art. 95

§ 1. Odpowiedzialność nabywców lub spółek, o których mowa w art. 94, z tytułu:

- 1) odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych zlikwidowanego przedsiębiorstwa,
 - 2) oprocentowania przypadających do zwrotu zaliczek naliczonego podatku od towarów i usług
- ograniczona jest do odsetek (oprocentowania) naliczonych do dnia wykreślenia przedsiębiorstwa z rejestru przedsiębiorstw państwowych.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do odpowiedzialności Skarbu Państwa lub gminy, powiatu albo województwa z tytułu oprocentowania nadpłat oraz oprocento-

wania zwrotu różnicy podatku od towarów i usług.

Art. 96

Odsetki za zwłokę oraz oprocentowanie, o których mowa w art. 95, naliczane są nadal:

- 1) po upływie 14 dni od dnia doręczenia spółce decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego lub wydania decyzji w sprawie zwrotu zaliczek naliczonego podatku od towarów i usług;
- 2) począwszy od dnia otrzymania przez organ podatkowy wniosku o zwrot nadpłaty lub o zwrot różnicy podatku od towarów i usług.

Art. 97

§ 1.^{<10>} Spadkobiercy podatnika, z zastrzeżeniem § 1a, 2 i 2a, przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy.

§ 1a.^{<10>} Przedsiębiorstwo w spadku, w przypadku gdy ustanowiono zarząd sukcesyjny, wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie odrębnych ustaw. Przepis art. 26 stosuje się odpowiednio.

§ 1b.^{<10>} Do czasu wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, w tym również prawa nabyte przez przedsiębiorcę wynikające z decyzji wydanych na podstawie art. 67a § 1 pkt 1 i 2, są wykonywane przez zarządcę sukcesyjnego.

§ 2. Jeżeli, na podstawie przepisów prawa podatkowego, spadkodawcy przysługiwały prawa o charakterze niemajątkowym, związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, uprawnienia te przechodzą na spadkobierców pod warunkiem dalszego prowadzenia tej działalności na ich rachunek.

§ 2a.^{<10>} Przepis § 2 stosuje się odpowiednio w przypadku dalszego prowadzenia działalności przez przedsiębiorstwo w spadku i ustanowienia zarządu sukcesyjnego.

§ 3. Przepis § 2 stosuje się odpowiednio do praw i obowiązków z tytułu sprawowanej przez spadkodawcę funkcji płatnika.

§ 4. Przepisy § 1-3 stosuje się również do praw i obowiązków wynikających z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego.

Art. 97a^{<10>}

§ 1. Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe przedsiębiorstwa w spadku ponoszą zapisobierca windykacyjny kontynuujący prowadzenie tego przedsiębiorstwa, spadkobiercy zmarłego przedsiębiorcy, jeżeli nie został uczyniony zapis

windykacyjny obejmujący przedsiębiorstwo w spadku, a także małżonek zmarłego przedsiębiorcy, któremu przysługuje udział w przedsiębiorstwie w spadku. Przepis art. 98 stosuje się odpowiednio.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się także do osób, które uczestniczyły w powołaniu zarządcy sukcesyjnego, a następnie odrzuciły spadek albo okazało się, że nie są spadkobiercami, z tym że osoby, które odrzuciły spadek, nie odpowiadają za zobowiązania podatkowe przedsiębiorstwa w spadku powstałe po dniu, w którym ten spadek odrzuciły, a osoby, które nie są spadkobiercami – za zobowiązania podatkowe przedsiębiorstwa w spadku powstałe po dniu, w którym uprawomocniło się postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku, zarejestrowano akt poświadczenia dziedziczenia albo wydano europejskie poświadczenie spadkowe.

§ 3. Organ podatkowy orzeka w jednej decyzji o zakresie odpowiedzialności osób, o których mowa w § 1 i 2.

§ 4. Jeżeli deklaracja jest nieprawidłowa lub deklaracji nie złożono, organ podatkowy orzekając o zakresie odpowiedzialności jednocześnie ustala lub określa kwoty, o których mowa w art. 21 § 3 i 3a, art. 24 lub art. 74a.

Art. 98

§ 1. Do odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania podatkowe spadkodawcy stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się również do odpowiedzialności spadkobierców za:

- 1) zaległości podatkowe, w tym również za zaległości, o których mowa w art. 52 oraz art. 52a;
- 2) odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych spadkodawcy;
- 3) pobrane, a niewpłacone podatki z tytułu sprawowanej przez spadkodawcę funkcji płatnika lub inkasenta;
- 4) niezwrócone przez spadkodawcę zaliczki na naliczony podatek od towarów i usług oraz ich oprocentowanie;
- 5) opłatę prolongacyjną;
- 6) koszty postępowania podatkowego;
- 7) koszty upomnienia i koszty postępowania egzekucyjnego prowadzonego wobec spadkodawcy powstałe do dnia otwarcia spadku.

§ 3. (uchylony)

Art. 99

Bieg terminów przewidzianych w art. 70, art. 71, art. 77 § 1 oraz art. 80 § 1 nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu od dnia śmierci spadkodawcy do dnia uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku lub zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia, nie dłużej jednak niż do dnia, w którym upłynęły 2 lata od śmierci spadkodawcy.

Art. 100

- § 1. Organ podatkowy orzeka w jednej decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców na podstawie decyzji ostatecznych wydanych wobec spadkodawcy oraz jego zobowiązań wynikających z prawidłowych deklaracji.
- § 2. Jeżeli deklaracja złożona przez spadkodawcę jest nieprawidłowa lub deklaracji nie złożono, orzekając o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców, organ podatkowy jednocześnie ustala lub określa kwoty, o których mowa w art. 21 § 3 i 3a, art. 24 lub art. 74a.
- § 3. Termin płatności przez spadkobiercę zobowiązań wynikających z decyzji o zakresie jego odpowiedzialności wynosi 14 dni od dnia jej doręczenia.

Art. 101

- § 1. Odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych spadkodawcy oraz oprocentowanie niezwróconych zaliczek naliczonego podatku od towarów i usług naliczane są do dnia otwarcia spadku.
- § 2. Odsetki za zwłokę oraz oprocentowanie, o których mowa w § 1, naliczane są nadal w przypadku niedotrzymania przez spadkobierców terminu określonego w art. 100 § 3.
- § 3. (uchylony)

Art. 102

- § 1. (uchylony)
- § 2. W miejsce strony zmarłej w toku postępowania w sprawach dotyczących praw i obowiązków wymienionych w art. 97 wstępują jej spadkobiercy.
- § 3. Przepis § 2 stosuje się odpowiednio do następców prawnych, o których mowa w art. 93-93c i art. 94.

Art. 103

- § 1. Organy podatkowe zawiadamiają spadkobierców o:
- 1) złożonych przez spadkodawcę odwołań od decyzji, zażaleń na postanowienia i skargach do sądu administracyjnego;
 - 2) decyzjach wydanych na podstawie art. 67a § 1 pkt 1 lub 2, jeżeli nie upłynął termin płatności odroczonego podatku lub zaległości podatkowej lub termin płatności rat;
 - 3) decyzjach i postanowieniach, które zostały doręczone spadkodawcy, a w dniu jego śmierci nie upłynął jeszcze termin do złożenia odwołania, zażalenia lub skargi do sądu administracyjnego;
 - 4) wszczętej kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej;
 - 5) złożonych przez spadkodawcę wnioskach o wszczęcie postępowania;
 - 6) postępowaniach wszczętych z urzędu wobec spadkodawcy.

- § 2. W przypadkach, o których mowa w § 1 pkt 1 i 3, terminy do złożenia odwołania, zażalenia lub skargi do sądu administracyjnego biegają ponownie od dnia doręczenia zawiadomienia.

Art. 104

(uchylony)

Art. 105

- § 1. Oprocentowanie z tytułu przypadających na rzecz spadkodawcy nadpłat oraz zwrotów podatków naliczane jest do dnia otwarcia spadku.
- § 2. Przypadające na rzecz spadkodawcy nadpłaty oraz zwroty podatków, a także oprocentowanie z tych tytułów zwracane są poszczególnym spadkobiercom proporcjonalnie do ich udziału spadkowego określonego w prawomocnym postanowieniu sądu o stwierdzeniu nabycia spadku lub zarejestrowanym akcie poświadczenia dziedziczenia złożonym w organie podatkowym.
- § 3. (uchylony)
- § 4. Oprocentowanie naliczane jest nadal, jeżeli zwrot nadpłaty lub zwrot podatku nie został dokonany w terminie 15 dni od dnia złożenia prawomocnego postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku lub zarejestrowanego aktu poświadczenia dziedziczenia.

Art. 106

- § 1. Zapisobierca, który otrzymał należny mu zapis, ponosi odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe spadkodawcy.
- § 2. Zakres odpowiedzialności zapisobiercy ograniczony jest do wartości otrzymanego zapisu.
- § 3.^{<10>} Do odpowiedzialności zapisobiercy stosuje się odpowiednio przepisy art. 97 § 1 i art. 97a oraz art. 98-103.

Rozdział 15**Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich****Art. 107**

- § 1. W przypadkach i w zakresie przewidzianych w niniejszym rozdziale za zaległości podatkowe podatnika odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem również osoby trzecie.
- § 1a. Osoby trzecie odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z następcą prawnym podatnika za przejęte przez niego zaległości podatkowe.
- § 2. Jeżeli dalsze przepisy nie stanowią inaczej, osoby trzecie odpowiadają również za:
- 1) podatki niepobrane oraz pobrane, a niewpłacone przez płatników lub inkasentów;
 - 2) odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych;
 - 3) niezwrócone w terminie zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług

oraz za oprocentowanie tych zaliczek;

- 4) koszty postępowania egzekucyjnego.
- § 3. Ogłoszenie upadłości podatnika lub jego następcy prawnego nie ma wpływu na naliczanie odsetek za zwłokę w odniesieniu do osoby trzeciej.

Art. 108

- § 1. O odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej organ podatkowy orzeka w drodze decyzji.
- § 2. Postępowanie w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej nie może zostać wszczęte przed:
- 1) upływem terminu płatności ustalonego zobowiązania;
 - 2) dniem doręczenia decyzji:
 - a) określającej wysokość zobowiązania podatkowego,
 - b) o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta,
 - c) w sprawie zwrotu zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług,
 - d) określającej wysokość należnych odsetek za zwłokę,
 - e) określającej wysokość zaległości podatkowej, o której mowa w art. 52 oraz art. 52a;
 - 3) dniem wszczęcia postępowania egzekucyjnego – w przypadku, o którym mowa w § 3;
 - 4) dniem odstąpienia od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych, zgodnie z przepisami o postępowaniu egzekucyjnym w administracji – w przypadku, o którym mowa w § 3a.
- § 3. W razie wystawienia tytułu wykonawczego na podstawie deklaracji, na zasadach przewidzianych w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, przed orzeczeniem o odpowiedzialności osoby trzeciej nie wymaga się uprzedniego wydania decyzji, o której mowa w § 2 pkt 2.
- § 3a. W razie odstąpienia od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych, zgodnie z przepisami o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, przed orzeczeniem o odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe podatnika lub płatnika z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 nie wymaga się uprzedniego wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego i decyzji, o której mowa w art. 53a.
- § 4. Egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej może być wszczęta dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna, odstąpiono od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych albo nie przystąpiono do egzekucji administracyjnej w wyniku uprawdopodobnienia przez organ

egzekucyjny braku możliwości uzyskania w toku egzekucji administracyjnej kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne.

Art. 109

§ 1. W sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej przepisy art. 29, art. 47 § 1, art. 51 § 1, Art. 53 § 3, art. 54, art. 55, art. 57, art. 59, art. 60, art. 64-66 oraz art. 76-76b stosuje się odpowiednio.

§ 2. W razie niedotrzymania terminu płatności osoba trzecia odpowiada również za naliczone po dniu wydania decyzji o jej odpowiedzialności podatkowej odsetki za zwłokę od:

- 1) zaległości podatkowych;
- 2) należności wymienionych w art. 107 § 2 pkt 1;
- 3) niezwróconych w terminie zaliczek na naliczony podatek od towarów i usług.

Art. 110

§ 1. Rozwiedziony małżonek podatnika odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z byłym małżonkiem za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w czasie trwania wspólności majątkowej, jednakże tylko do wysokości wartości przypadającego mu udziału w majątku wspólnym.

§ 2. Odpowiedzialność, o której mowa w § 1, nie obejmuje:

- 1) niepobranych należności wymienionych w art. 107 § 2 pkt 1;
- 2) odsetek za zwłokę oraz kosztów egzekucyjnych powstałych po dniu uprawomocnienia się orzeczenia o rozwodzie.

§ 3. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio w razie unieważnienia małżeństwa oraz separacji.

Art. 111

§ 1. Członek rodziny podatnika odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem prowadzącym działalność gospodarczą za zaległości podatkowe wynikające z tej działalności i powstałe w okresie, w którym stale współdziałał z podatnikiem w jej wykonywaniu, osiągając korzyści z prowadzonej przez niego działalności.

§ 2. Odpowiedzialność, o której mowa w § 1, nie dotyczy osób, które w okresie stałego współdziałania z podatnikiem były osobami, wobec których na podatniku ciążył obowiązek alimentacyjny – w zakresie wynikającym z obowiązku alimentacyjnego.

§ 3. Za członków rodziny podatnika uważa się zstępnych, wstępnych, rodzeństwo, małżonków zstępnych, osobę pozostającą w stosunku przysposobienia oraz pozostającą z podatnikiem w faktycznym pożyciu.

§ 4. Przepis § 1 stosuje się również do małżonków, którzy zawarli umowę o ograniczeniu lub wyłączeniu wspólności majątkowej, których wspólność majątkowa

została zniesiona przez sąd, oraz małżonków pozostających w separacji.

§ 5. Odpowiedzialność, o której mowa w § 1:

- 1) ograniczona jest do wysokości uzyskanych korzyści;
- 2) nie obejmuje niepobranych należności wymienionych w art. 107 § 2 pkt 1, z wyjątkiem należności, które nie zostały pobrane od osób wymienionych w § 3 i 4.

Art. 112

§ 1. Nabywca przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za powstałe do dnia nabycia zaległości podatkowe związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, chyba że przy zachowaniu należytej staranności nie mógł wiedzieć o tych zaległościach.

§ 2. (uchylony)

§ 3. Zakres odpowiedzialności nabywcy jest ograniczony do wartości nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

§ 4. Zakres odpowiedzialności nabywcy nie obejmuje:

- 1) należności wymienionych w art. 107 § 2 pkt 1;
- 2) odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych oraz oprocentowania, o którym mowa w art. 107 § 2 pkt 3, powstałych po dniu nabycia.

§ 5. Przepisu § 4 nie stosuje się do nabywców będących małżonkami lub członkami rodziny podatnika, o których mowa w art. 111 § 3.

§ 6. Nabywca nie odpowiada za zaległości podatkowe, które nie zostały wykazane w zaświadczeniu, o którym mowa w art. 306g.

§ 7. Nabywca odpowiada również za zaległości podatkowe i inne należności zbywcy, wymienione w art. 107 § 2 pkt 2-4, z zastrzeżeniem § 4 pkt 2, powstałe po dniu wydania zaświadczenia, o którym mowa w art. 306g, a przed dniem nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, jeżeli od dnia wydania zaświadczenia do dnia zbycia upłynęło więcej niż 30 dni.

Art. 112a

Przepisu art. 112 nie stosuje się do nabycia w postępowaniu egzekucyjnym oraz upadłościowym.

Art. 112b

Jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z tą osobą fizyczną za powstałe do dnia przekształcenia zaległości podatkowe przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Art. 112c

Spółka niemająca osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału swoje przedsiębiorstwo, odpowiada

całym swoim majątkiem solidarnie z tą osobą fizyczną za powstałe do dnia wniesienia przedsiębiorstwa zaległości podatkowe związane z wniesionym przedsiębiorstwem.

Art. 113

Jeżeli podatnik, za zgodą innej osoby, w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności, posługuje się lub posługiwał się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą tej osoby, osoba ta ponosi solidarną odpowiedzialność z podatnikiem całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe powstałe podczas prowadzenia tej działalności.

Art. 114

§ 1. Właściciel, samoistny posiadacz lub użytkownik wieczysty rzeczy lub prawa majątkowego pozostający z użytkownikiem danej rzeczy lub prawa majątkowego w związku, o którym mowa w § 2, odpowiada za zaległości podatkowe użytkownika powstałe w związku z działalnością gospodarczą prowadzoną przez użytkownika, jeżeli dana rzecz lub prawo są związane z działalnością gospodarczą lub służą do jej prowadzenia.

§ 2. Związek, o którym mowa w § 1, ma miejsce, gdy podczas trwania użytkowania między:

- 1) właścicielem, samoistnym posiadaczem lub użytkownikiem wieczystym rzeczy lub prawa majątkowego a ich użytkownikiem lub
- 2) osobami pełniącymi funkcje zarządzające, nadzorcze albo kontrolne w podmiocie będącym właścicielem, samoistnym posiadaczem lub użytkownikiem wieczystym rzeczy lub prawa majątkowego a osobami pełniącymi takie funkcje w podmiocie będącym ich użytkownikiem
 - istnieją powiązania o charakterze rodzinnym, kapitałowym lub majątkowym w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym albo wynikające ze stosunku pracy.

§ 3. Odpowiedzialność, o której mowa w § 1, ograniczona jest do równowartości rzeczy lub praw majątkowych będących przedmiotem użytkowania.

§ 4. Przepisy § 1-3 stosuje się odpowiednio do najmu, dzierżawy, leasingu lub innych umów o podobnym charakterze.

Art. 114a

§ 1. Dzierżawca lub użytkownik nieruchomości odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem będącym właścicielem, użytkownikiem wieczystym lub posiadaczem samoistnym nieruchomości za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań podatkowych wynikających z opodatkowania nieruchomości, powstałych podczas trwania dzierżawy lub użytkowania.

§ 1a. Przepis § 1 stosuje się, jeżeli między dzierżawcą lub użytkownikiem a podatnikiem istnieją powiązania o charakterze

rodzinnym, kapitałowym lub majątkowym w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym albo wynikające ze stosunku pracy.

§ 2. Zakres odpowiedzialności dzierżawcy lub użytkownika nieruchomości nie obejmuje należności wymienionych w art. 107 § 2.

Art. 115

§ 1. Wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusz spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie ze spółką i z pozostałymi wspólnikami za zaległości podatkowe spółki.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się również do odpowiedzialności byłego wspólnika za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie, gdy był on wspólnikiem, oraz zaległości wymienione w art. 52 oraz art. 52a powstałe w czasie, gdy był on wspólnikiem. Za zobowiązania podatkowe powstałe na podstawie odrębnych przepisów po rozwiązaniu spółki, za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał po rozwiązaniu spółki, oraz za zaległości wymienione w art. 52 oraz art. 52a powstałe po rozwiązaniu spółki, odpowiadają osoby będące wspólnikami w momencie rozwiązania spółki.

§ 3. (uchylony)

§ 4. Orzeczenie o odpowiedzialności, o której mowa w § 1, nie wymaga poprzedniego wydania decyzji w sprawach, o których mowa w art. 108 § 2 pkt 2, a rozstrzygnięcie w tych sprawach następuje w decyzji orzekającej o odpowiedzialności.

§ 5. Przepis § 4 stosuje się również w przypadku rozwiązania spółki.

Art. 116

§ 1. Za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu:

1) nie wykazał, że:

- a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. z 2017 r. poz. 1508 oraz z 2018 r. poz. 149 i 398) albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, albo
- b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy;

2) nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

§ 1a. Jeżeli obowiązek zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości powstał i istniał wyłącznie w czasie, gdy prowadzona była egzekucja przez zarząd przymusowy albo przez sprzedaż przedsiębiorstwa na podstawie przepisów Kodeksu postępowania cywilnego, uznaje się, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez winy członka zarządu, o którym mowa w § 1.

§ 2. Odpowiedzialność członków zarządu obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu, oraz zaległości wymienione w art. 52 oraz art. 52a powstałe w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu.

§ 2a. Za zobowiązania podatkowe powstałe na podstawie odrębnych przepisów po likwidacji spółki, za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał po likwidacji spółki, oraz zaległości wymienione w art. 52 oraz art. 52a powstałe po likwidacji spółki, odpowiadają osoby pełniące obowiązki członka zarządu w momencie likwidacji spółki. Przepis art. 115 § 4 stosuje się odpowiednio.

§ 3. W przypadku gdy spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji lub spółka akcyjna w organizacji nie posiada zarządu, za zaległości podatkowe spółki odpowiada jej pełnomocnik albo odpowiadają wspólnicy, jeżeli pełnomocnik nie został powołany. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio.

§ 4. Przepisy § 1-3 stosuje się również do byłego członka zarządu oraz byłego pełnomocnika lub wspólnika spółki w organizacji.

Art. 116a

§ 1. Za zaległości podatkowe innych osób prawnych niż wymienione w art. 116 odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie organów zarządzających tymi osobami. Przepis art. 116 stosuje się odpowiednio.

§ 2. Za zaległości podatkowe stowarzyszenia powstałe przed jego wpisem do właściwego rejestru odpowiadają solidarnie osoby działające na rzecz stowarzyszenia do chwili wpisu.

§ 3. Członek zarządu stowarzyszenia zwykłego odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie ze stowarzyszeniem i pozostałymi członkami zarządu za zaległości podatkowe stowarzyszenia.

§ 4. W przypadku gdy stowarzyszenie zwykłe nie posiada zarządu, za zaległości podatkowe stowarzyszenia odpowiada całym swoim majątkiem członek stowarzyszenia solidarnie ze stowarzyszeniem i pozostałymi członkami.

§ 5. Do odpowiedzialności podatkowej, o której mowa w § 3 i 4, stosuje się odpowiednio przepisy art. 115 § 2 i 4.

Art. 116b

§ 1. Likwidatorzy spółki, z wyjątkiem likwidatorów ustanowionych przez sąd, odpowiadają za zaległości podatkowe spółki powstałe w czasie likwidacji.

§ 2. Likwidatorzy innych osób prawnych niż wymienione w art. 116 odpowiadają za zaległości podatkowe tych osób powstałe w czasie likwidacji.

§ 3. Do odpowiedzialności likwidatorów przepisy art. 116 i art. 116a stosuje się odpowiednio.

Art. 117

§ 1. Osoby prawne przejmujące lub osoby prawne powstałe w wyniku podziału (osoby nowo zawiązane) odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe osoby prawnej dzielonej, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie – także majątek osoby prawnej dzielonej, nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

§ 2. Zakres odpowiedzialności osób prawnych przejmujących lub osób prawnych nowo zawiązanych ograniczony jest do wartości aktywów netto nabytych, wynikających z planu podziału.

§ 3. Zakres odpowiedzialności osób prawnych przejmujących lub osób prawnych nowo zawiązanych przy podziale przez wydzielenie ograniczony jest do zaległości z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych do dnia wydzielenia.

§ 4. Przepis art. 115 § 4 stosuje się odpowiednio do orzekania o odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe osoby prawnej wykreślonej z właściwego rejestru na skutek jej podziału.

Art. 117a

§ 1. Gwarant lub poręczyciel, którego zabezpieczenie zostało przyjęte przez organ podatkowy, odpowiada całym swoim majątkiem, solidarnie z podatnikiem, płatnikiem, inkasentem, ich następcą prawnym lub osobą trzecią, za zobowiązanie wynikające z decyzji, która jest przedmiotem zabezpieczenia, wraz z odsetkami za zwłokę, oraz kosztami postępowania egzekucyjnego powstałymi w związku z wykonaniem tej decyzji – do wysokości kwoty gwarancji lub poręczenia i w terminie wskazanym w gwarancji lub poręczeniu.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się do gwaranta lub poręczyciela, którego zabezpieczenie zostało przyjęte przez organ podatkowy, w związku ze zwrotem podatku od towarów i usług.

Art. 117b

§ 1. Podatnik, o którym mowa w art. 105a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, odpowiada solidarnie

całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe podmiotu dokonującego na jego rzecz dostawy towarów w zakresie i na zasadach określonych w przepisach o podatku od towarów i usług.

§ 2. Zakres odpowiedzialności podatkowej nie obejmuje należności wymienionych w art. 107 § 2 pkt 1, 3 i 4 oraz odsetek za zwłokę powstałych przed dniem wydania decyzji o tej odpowiedzialności.

Art. 117c

Pełnomocnik, o którym mowa w art. 96 ust. 4b ustawy o podatku od towarów i usług, odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za zaległości podatkowe podatnika powstałe z tytułu czynności wykonanych w ciągu 6 miesięcy od dnia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego, na zasadach określonych w przepisach o podatku od towarów i usług. Przepisu art. 107 § 2 nie stosuje się.

Art. 117d^{<10>}

§ 1. Zarządca sukcesyjny odpowiada solidarnie z podatnikiem oraz osobami, o których mowa w art. 97a § 1 i 2, całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe związane z działalnością przedsiębiorstwa w spadku, z zastrzeżeniem § 4. Egzekucja z majątku zarządcy sukcesyjnego może być prowadzona w przypadku, gdy egzekucja z majątku podatnika oraz osób, o których mowa w art. 97a § 1 i 2, okaże się bezskuteczna.

§ 2. Zakres odpowiedzialności zarządcy sukcesyjnego jest ograniczony do zaległości podatkowych z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez niego tej funkcji, oraz zaległości wymienionych w art. 52 oraz art. 52a powstałych w czasie pełnienia funkcji przez tego zarządcę sukcesyjnego.

§ 3. Za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał po dniu wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego, oraz zaległości wymienione w art. 52 oraz art. 52a powstałe po dniu wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego odpowiada osoba pełniąca funkcję zarządcy sukcesyjnego w dniu wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego. Przepisy § 1 zdanie drugie oraz art. 115 § 4 stosuje się odpowiednio.

§ 4. Za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, które powstały od otwarcia spadku do dnia ustanowienia zarządu sukcesyjnego lub wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego i od dnia, w którym zarządca sukcesyjny przestał pełnić swoją funkcję, do dnia powołania kolejnego zarządcy sukcesyjnego albo wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego, oraz zaległości wymienione w art. 52 i art. 52a powstałe w tych okresach odpowiada całym swoim majątkiem zarządca faktyczny, który dokonał czynności skutkującej powstaniem zobowiązania podatkowego. Zarządcą faktycznym jest osoba, która faktycznie zajmuje się sprawami gospo-

darczymi, w szczególności finansowymi przedsiębiorstwa w spadku. Przepisy § 1 zdanie drugie oraz art. 115 § 4 stosuje się odpowiednio.

Art. 118

§ 1. Nie można wydać decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, upłynęło 5 lat, a w przypadku, o którym mowa:

- 1) w art. 117b § 1 – jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym miała miejsce dostawa towarów, upłynęły 3 lata;
- 2) w art. 117c – jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym upływa 6-miesięczny okres od dnia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego, upłynęły 3 lata.

§ 2. Przedawnienie zobowiązania wynikającego z decyzji, o której mowa w § 1, następuje po upływie 3 lat od końca roku kalendarzowego, w którym została doręczona decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej. Przepisy art. 70 § 2 pkt 1, § 3 i 4 stosuje się odpowiednio, z tym że termin biegu przedawnienia po jego przezwaniu wynosi 3 lata.

Art. 119

§ 1. Kwota, o której mowa w art. 41 § 1, podlega w każdym roku podwyższeniu w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w pierwszych dwóch kwartałach danego roku w stosunku do analogicznego okresu poprzedniego roku, a jeżeli wskaźnik ten ma wartość ujemną, kwota nie ulega zmianie.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w porozumieniu z Prezesem Głównego Urzędu Statystycznego, ogłasza, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, do dnia 15 sierpnia danego roku, kwotę, o której mowa w art. 41 § 1, w zaokrągleniu do pełnych setek złotych, z pominięciem dziesiątek złotych.

DZIAŁ IIIA

Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania

Rozdział 1

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

Art. 119a

§ 1. Czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania).

§ 1.^{<13>} Czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w da-

nych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania).

§ 2. W sytuacji określonej w § 1 skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej.

§ 3. Za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

§ 3.^{<13>} Za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania nie byłby sztuczny. Czynność odpowiednia może polegać także na zaniechaniu działania.

§ 4. Jeżeli w toku postępowania strona wskaże czynność odpowiednią, skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano tej czynności.

§ 5. Przepisy § 2-4 nie mają zastosowania, jeżeli okoliczności wskazują, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności, o której mowa w § 1. W takiej sytuacji skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano.

§ 6.^{<13>} Jeżeli korzyść podatkowa została osiągnięta w rezultacie dokonania czynności, o której mowa w § 1, w wyniku zastosowania przepisu ustawy podatkowej określającego warunki przyznania zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego, wyłączenia z podstawy opodatkowania, w tym wyłączenia przychodów (dochodów) z opodatkowania, lub odliczenia od przychodu, dochodu lub podatku, to skutki podatkowe określa się na podstawie stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby dany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania. Przepisów § 2-5 nie stosuje się.

§ 7.^{<13>} Jeżeli dokonane przez stronę cofnięcie skutków unikania opodatkowania, o którym mowa w art. 81b § 1a, w całości uwzględnia ocenę prawną organu podatkowego związaną z unikaniem opodatkowania, zawartą w zawiadomieniu wydanym na podstawie art. 200 § 3, organ podatkowy zawiera w decyzji wskazanie korzyści podatkowej lub dochodu stanowiącego podstawę ustalenia dodatkowego

zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 58d.

Art. 119b

§ 1. Przepisu art. 119a nie stosuje się:

§ 1.^{<13>} Decyzji wydawanej z zastosowaniem art. 119a nie wydaje się:

1) jeżeli korzyść podatkowa lub suma korzyści podatkowych osiągniętych przez podmiot z tytułu czynności nie przekracza w okresie rozliczeniowym 100 000 zł, a w przypadku podatków, które nie są rozliczane okresowo – jeżeli korzyść podatkowa z tytułu czynności nie przekracza 100 000 zł;

1)^{<13>} (uchylony)

2) do podmiotu, który uzyskał opinię zabezpieczającą – w zakresie objętym opinią, do dnia doręczenia uchylenia lub zmiany opinii zabezpieczającej;

3) do podmiotu, którego wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej nie został załatwiony w terminie, o którym mowa w art. 119zb – w zakresie objętym wnioskiem, do dnia doręczenia zmiany opinii zabezpieczającej;

3)^{<13>} (uchylony)

4) do podatku od towarów i usług oraz do opłat i niepodatkowych należności budżetowych.

5) jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

5)^{<13>} (uchylony)

§ 2. W przypadku zastosowania w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania odnoszących się do głównego lub jednego z głównych celów zawarcia transakcji lub utworzenia struktury, lub odnoszących się do uzyskania dochodu w związku ze sztuczną strukturą, przepisy niniejszego działu stosuje się odpowiednio.

§ 2.^{<13>} (uchylony)

Art. 119c

§ 1. Sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałyby zastosowane przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

§ 1.^{<13>} Sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Do przyczyn, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie zalicza się celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

§ 2. Przy ocenie, czy sposób działania był sztuczny, należy wziąć pod uwagę w szczególności występowanie:

§ 2.^{<13>} Na ocenę, że sposób działania był sztuczny, może wskazywać w szczególności występowanie:

1) nieuzasadnionego dzielenia operacji lub

2) angażowania podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, lub

3) elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności, lub

4) elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących, lub

5) ryzyka ekonomicznego lub gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania.

5)^{<13>} ryzyka gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania, lub

6)^{<13>} sytuacji, w której osiągnięta korzyść podatkowa nie ma odzwierciedlenia w poniesionym przez podmiot ryzyku gospodarczym lub jego przepływach pieniężnych, lub

7)^{<13>} zysku przed opodatkowaniem, który jest nieznaczny w porównaniu do korzyści podatkowej, która nie wynika bezpośrednio z rzeczywiście poniesionej ekonomicznej straty, lub

8)^{<13>} angażowania podmiotu, który nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej lub nie pełni istotnej funkcji ekonomicznej, lub który posiada siedzibę lub miejsce zamieszkania w kraju lub na terytorium określonym w przepisach wydanych na podstawie art. 23v ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 11j ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Art. 119d

Czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne.

Art. 119d^{<13>}

Przy ocenie, czy osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności, bierze się pod uwagę cele ekonomiczne czynności wskazane przez stronę.

Art. 119e

Korzyścią podatkową w rozumieniu przepisów niniejszego działu jest:

1) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości albo powstanie lub zawyżenie straty podatkowej;

2) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo podwyższenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku.

Art. 119e^{<13>}

(uchylony)

Art. 119f

§ 1. W rozumieniu niniejszego działu czynność oznacza także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty.

§ 2. W przypadku zespołu powiązanych ze sobą czynności dokonywanych przez ten sam podmiot lub pomiędzy tymi samymi podmiotami wysokość korzyści podatkowych, o której mowa w art. 119b § 1 pkt 1, oblicza się, sumując korzyści podatkowe wynikające z tych czynności.

§ 2.^{<13>} (uchylony)

Rozdział 2

Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania

Art. 119g

§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wszczyna postępowanie podatkowe lub, w drodze postanowienia, w całości lub w części przejmuje do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe lub kontrolę celno-skarbową, jeżeli w sprawach:

§ 1.^{<13>} Szef Krajowej Administracji Skarbowej wszczyna postępowanie podatkowe lub, w drodze postanowienia, w całości lub w części na wniosek organu podatkowego przejmuje do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową, jeżeli w sprawach:

1) określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego,

2) określenia wysokości straty podatkowej,

3) stwierdzenia nadpłaty lub określenia wysokości nadpłaty albo zwrotu podatku,

4) odpowiedzialności podatnika za podatek niepobrany przez płatnika,

4)^{<13>} odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany lub pobrany a niewpłacony, oraz odpowiedzialności podatnika za podatek niepobrany przez płatnika,

5) o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy – może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a.

§ 2. W przypadku podatków, do których ustalania lub określania uprawnieni są wójt,

burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa, wszczęcie lub przejęcie przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej postępowania podatkowego następuje na wniosek właściwego organu podatkowego.

§ 2.^{<13>} W przypadku podatków, do których ustalania lub określania uprawnień są wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa, Szef Krajowej Administracji Skarbowej na wniosek właściwego organu podatkowego może wyłącznie przejąć postępowanie podatkowe.

§ 3. Przejmując kontrolę celno-skarbową, Szef Krajowej Administracji Skarbowej z urzędu ją zawiesza i jednocześnie wszczyna postępowanie podatkowe. Do zawieszanej kontroli celno-skarbowej przepisy art. 201 § 3 i art. 206 stosuje się odpowiednio.

§ 3.^{<13>} Przejmując kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową, Szef Krajowej Administracji Skarbowej z urzędu ją zawiesza i jednocześnie wszczyna postępowanie podatkowe. Do zawieszanej kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej przepisy art. 201 § 3 i art. 206 stosuje się odpowiednio.

§ 4. W postanowieniu, o którym mowa w § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej wskazuje, w jakim zakresie przejmuje postępowanie lub kontrolę celno-skarbową.

§ 4.^{<13>} W postanowieniu, o którym mowa w § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej wskazuje, w jakim zakresie przejmuje postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową.

§ 5. Czynności dokonane przez organ podatkowy przed przejęciem kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego pozostają w mocy.

§ 5.^{<13>} Czynności dokonane przez organ podatkowy przed przejęciem postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej pozostają w mocy.

§ 6. Postanowienie o przejęciu postępowania doręcza się stronie albo kontrolowanemu oraz organowi, który prowadził postępowanie.

§ 6.^{<13>} Postanowienie o przejęciu postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej doręcza się stronie albo kontrolowanemu oraz organowi, który prowadził postępowanie lub kontrolę.

§ 7.^{<13>} W przypadku gdy będąca stroną postępowania podatkowego spółka cywilna, jawna, partnerska, komandytowa albo komandytowo-akcyjna została rozwiązana w jego trakcie, postępowanie podatkowe kończy się decyzją, o której mowa w art. 115 § 4.

§ 8.^{<13>} Jeżeli w sprawie może być wydana decyzja z zastosowaniem środków ograniczających umownie korzyści,

przepisy art. 119a § 7 oraz niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio.

Art. 119ga^{<13>}

§ 1. Wniosek określony w art. 119g § 1 i 2 zawiera w szczególności oznaczenie strony lub kontrolowanego, zakres prowadzonego postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, opis ustaleń faktycznych, informację o stwierdzonych nieprawidłowościach oraz uzasadnienie odnośnie do możliwości zastosowania art. 119a wraz ze wskazaniem korzyści podatkowej oraz sposobu jej wyliczenia.

§ 2. Przed przejęciem postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zlecić organowi podatkowemu przeprowadzenie dodatkowych czynności.

§ 3. Szef Krajowej Administracji Skarbowej przejmuje do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową, jeżeli z załączonych do wniosku akt postępowania, w tym zgromadzonych dowodów, wynika, że w sprawie może zostać wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a.

§ 4. W przypadku niespełnienia przesłanek określonych w § 1 lub 3 Szef Krajowej Administracji Skarbowej zwraca akta sprawy właściwemu organowi podatkowemu.

Art. 119gb^{<13>}

§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może odmówić wszczęcia postępowania podatkowego lub odmówić przejęcia postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, a postępowanie wszczęte lub przejęte może umorzyć lub przekazać właściwemu organowi podatkowemu, jeżeli zastosowanie innych niż art. 119a przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

§ 2. W przypadku określonym w § 1 Szef Krajowej Administracji Skarbowej może umorzyć wszczęte na podstawie art. 119g § 3 postępowanie podatkowe, a przejętą kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową przekazać organowi podatkowemu.

§ 3. W sprawie przekazania, o którym mowa w § 1 i 2, wydaje się postanowienie, które doręcza się stronie oraz organowi podatkowemu, któremu sprawa jest przekazywana. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy.

Art. 119gc^{<13>}

Szef Krajowej Administracji Skarbowej może wystąpić do właściwego organu podatkowego, o którym mowa w art. 119g

§ 2, o zajęcie stanowiska w sprawie w wyznaczonym terminie, nie dłuższym niż 2 miesiące od dnia doręczenia wystąpienia. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może w tym celu udostępnić organowi podatkowemu do wglądu akta postępowania podatkowego.

Art. 119gd^{<13>}

§ 1. Organem podatkowym właściwym do wydania decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 33, w toku postępowania podatkowego określonego w niniejszym rozdziale albo przed wszczęciem lub przejęciem postępowania podatkowego na podstawie art. 119g § 1 lub 3 jest organ podatkowy określony w art. 13 § 1 pkt 1.

§ 2. Wydanie decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 33, w toku postępowania podatkowego określonego w niniejszym rozdziale albo przed wszczęciem lub przejęciem postępowania podatkowego na podstawie art. 119g § 1 lub 3 następuje po zasięgnięciu opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Przepisów art. 209 § 2 i 5 nie stosuje się.

Art. 119h

§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może, w toku postępowania, zasięgnąć opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, zwanej dalej „Radą”, co do zasadności zastosowania art. 119a.

§ 1.^{<13>} Szef Krajowej Administracji Skarbowej może, w toku postępowania, zasięgnąć opinii Rady co do zasadności zastosowania art. 119a.

§ 2. Na wniosek strony zgłoszony w odwołaniu od decyzji wydanej w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej zasięga opinii Rady, chyba że wcześniej opinia została wydana. Decyzja w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, wydana w pierwszej instancji zawiera pouczenie o prawie złożenia wniosku o zasięgnięcie opinii Rady.

§ 3. Występując o opinię, Szef Krajowej Administracji Skarbowej przekazuje akta sprawy Radzie. O wystąpieniu o opinię Szef Krajowej Administracji Skarbowej niezwłocznie informuje stronę.

§ 4.^{<13>} Przepisu § 2 nie stosuje się, jeżeli decyzja organu podatkowego pierwszej instancji została wydana z zastosowaniem art. 119a § 7.

Art. 119i

§ 1. Rada może zwrócić się do strony oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o udzielenie informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy, w której Szef Krajowej Administracji Skarbowej zwrócił się do Rady o wydanie opinii.

§ 2. Strona i Szef Krajowej Administracji Skarbowej z własnej inicjatywy mogą przedlo-

- żyć Radzie swoje stanowisko na piśmie. Strona może dostarczyć Radzie dodatkowe dokumenty.
- § 3. Na zaproszenie przewodniczącego w posiedzeniu Rady, którego przedmiotem jest wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 119a, lub w jego części może uczestniczyć przedstawiciel Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz strona, jej przedstawiciel lub pełnomocnik. Zaproszenie przedstawiciela Szefa Krajowej Administracji Skarbowej do udziału w posiedzeniu wymaga skierowania zaproszenia w takim samym zakresie także do strony.
- § 3.^{<13>} **Na zaproszenie przewodniczącego w posiedzeniu Rady, którego przedmiotem jest wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 119a, lub w jego części może uczestniczyć przedstawiciel Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz strona, jej przedstawiciel lub pełnomocnik. Zaproszenie przedstawiciela Szefa Krajowej Administracji Skarbowej albo strony do udziału w posiedzeniu wymaga skierowania zaproszenia w takim samym zakresie także odpowiednio do strony albo przedstawiciela Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.**
- § 4. Rada wydaje pisemną opinię co do zasadności zastosowania art. 119a wraz z uzasadnieniem.
- § 5. Opinię wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania akt sprawy. Do tego terminu nie wlicza się terminów wyznaczonych przez Radę na udzielenie przez stronę lub Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy.
- § 6. Opinię doręcza się Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej oraz stronie.
- § 7. Członek Rady, który nie zgadza się ze stanowiskiem zawartym w opinii Rady lub z jego uzasadnieniem, może zgłosić zdanie odrębne, sporządzając jego pisemne uzasadnienie. Członkowie Rady mogą zgłosić wspólne zdanie odrębne. Zdania odrębne podlegają doręczeniu wraz z opinią Rady.
- § 8. Po wydaniu opinii Rada zwraca akta sprawy Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej.
- § 8.^{<13>} **Po wydaniu opinii albo po bezskutecznym upływie terminu wskazanego w § 5 Rada zwraca akta sprawy Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej. Otrzymane przez Radę od strony informacje, wyjaśnienia oraz dokumenty włącza się do akt sprawy.**
- § 9. Niewydanie przez Radę opinii w terminie, o którym mowa w § 5, uważa się za równoznaczne z opinią Rady o zasadności zastosowania art. 119a. Rada zwraca akta sprawy Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 9.^{<13>} **Organ podatkowy pomija opinię Rady wydaną z uchybieniem terminowi określone w § 5.**

§ 10. Przepisu § 9 nie stosuje się w przypadku zasięgnięcia opinii na wniosek strony.

§ 10.^{<13>} **(uchylony)**

Art. 119j

§ 1. Podmiot inny niż strona postępowania zakończonego decyzją wydaną w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, uczestniczący w czynności, której skutki podatkowe określono w tej decyzji, może skorygować swoją deklarację, uwzględniając treść decyzji, a także wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w razie umorzenia postępowania w następstwie skorygowania deklaracji, o którym mowa w art. 81b § 1a.

Art. 119j^{<13>}

§ 1. Podmiot inny niż strona postępowania zakończonego decyzją wydaną w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, uczestniczący w czynności, której skutki podatkowe określono w tej decyzji, z wyłączeniem skutków podatkowych określonych na podstawie art. 119a § 6, może skorygować swoją deklarację, uwzględniając treść decyzji, a także wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku, jeżeli decyzja jest ostateczna, a w przypadku złożenia skargi – jeżeli sąd administracyjny prawomocnie oddalił skargę na tę decyzję, oraz decyzja ta została wykonana w całości.

§ 2. W terminie miesiąca od dnia spełnienia przesłanek wskazanych w § 1 Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w drodze postanowienia, zawiadamia podmiot, o którym mowa w tym przepisie, o możliwości złożenia korekty deklaracji lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku. Postanowienie zawiera opis skutków podatkowych dotyczących tego podmiotu oraz pouczenie o terminie złożenia korekty deklaracji lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku. Do postanowienia, o którym mowa w zdaniu pierwszym, przepisu art. 293 nie stosuje się.

§ 3. Korektę deklaracji oraz wniosek o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku związane z realizacją uprawnień, o których mowa w § 1, należy złożyć w terminie miesiąca od dnia doręczenia postanowienia, o którym mowa w § 2.

§ 4. Termin określony w § 3 nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na okres, w którym złożenie korekty deklaracji lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku z uwagi na prowadzoną kontrolę podatkową, kontrolę celno-skarbową lub postępowanie podatkowe nie jest skutecznie możliwe.

§ 5. W sytuacji określonej w § 4, na żądanie podmiotu będącego stroną postępowania podatkowego, organ podatkowy uwzględni uprawnienia wynikające z § 1.

Art. 119k

§ 1. W razie stwierdzenia, że w sprawie nie zachodzą przesłanki zastosowania art. 119a, Szef Krajowej Administracji Skarbowej umarza postępowanie albo przekazuje sprawę właściwemu organowi podatkowemu. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy.

§ 1.^{<13>} **W razie stwierdzenia, że w sprawie nie zachodzą przesłanki zastosowania art. 119a, Szef Krajowej Administracji Skarbowej umarza postępowanie lub przekazuje, w drodze postanowienia, sprawę właściwemu organowi podatkowemu. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy.**

§ 1a.^{<13>} **W razie stwierdzenia w postępowaniu odwoławczym, że w sprawie nie zachodzą przesłanki zastosowania art. 119a, organ odwoławczy uchyła w całości decyzję organu pierwszej instancji i umarza postępowanie lub przekazuje sprawę właściwemu organowi podatkowemu. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy.**

§ 2. W przypadku wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a Szef Krajowej Administracji Skarbowej przekazuje przejętą kontrolę celno-skarbową organowi podatkowemu.

§ 2.^{<13>} **Wydanie decyzji ostatecznej z zastosowaniem art. 119a stanowi w przejętym zakresie zakończenie kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej.**

§ 3. W sprawie przekazania, o którym mowa w § 1 i 2, wydaje się postanowienie.

§ 3.^{<13>} **(uchylony)**

§ 4. Postanowienie, o którym mowa w § 3, doręcza się stronie oraz organowi, któremu sprawa lub postępowanie są przekazywane.

§ 4.^{<13>} **Postanowienie i decyzję, o których mowa w § 1 i 1a, doręcza się stronie oraz organowi, któremu sprawa lub postępowanie są przekazywane.**

Art. 119l

W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się przepisy działu IV.

Art. 119l^{<15>}

W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się przepisy działu IV oraz przepisy art. 45, art. 46, art. 49, art. 49b i art. 51 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.

Rozdział 3

Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu
Opodatkowania

Art. 119m

Rada jest niezależnym organem, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania art. 119a w indywidualnych sprawach.

Art. 119m^{<13>}

§ 1. Rada jest niezależnym organem, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnych sprawach.

§ 2. Zadaniem Rady jest także opiniowanie projektów ustaw podatkowych i zmian w przepisach prawa podatkowego zawartych w innych aktach normatywnych związanych z przeciwdziałaniem unikaniu opodatkowania.

§ 3. Na wniosek ministra właściwego do spraw finansów publicznych, o którym mowa w art. 86k § 2, Rada może również wydawać opinie dotyczące przedstawionych założeń lub projektów ogólnych wyjaśnień, o których mowa w art. 86k § 2.

§ 4. Rada może wydawać opinie w sprawach dotyczących cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

Art. 119n

Radę powołuje minister właściwy do spraw finansów publicznych na czteroletnią kadencję. Rada działa do dnia powołania Rady kolejnej kadencji, nie dłużej jednak niż przez okres 6 miesięcy od dnia upływu kadencji.

Art. 119o

§ 1. W skład Rady wchodzi:

- 1) 2 osoby wskazane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych;
- 2) 1 osoba wskazana przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego spośród sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w stanie spoczynku;
- 3) 2 osoby powołane spośród pracowników szkół wyższych, jednostek organizacyjnych Polskiej Akademii Nauk lub instytutów badawczych w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1158, 1452 i 2201);
- 4) 1 osoba wskazana przez Komisję Wspólną Rządu i Samorządu Terytorialnego jako przedstawiciel jednostek samorządu terytorialnego;
- 5) 1 osoba będąca doradcą podatkowym, wskazana przez Krajową Radę Doradców Podatkowych;
- 6) 1 osoba wskazana przez Ministra Sprawiedliwości;
- 7) 1 osoba wskazana przez Radę Dialogu Społecznego.

§ 2. Do Rady może być powołana osoba, która:

- 1) ma wiedzę, doświadczenie i autorytet w zakresie prawa podatkowego, systemu finansowego, rynków finansowych, obrotu gospodarczego lub międzynarodowego prawa gospodarczego dające rękojmię prawidłowej realizacji zadań Rady;
- 2) ma obywatelstwo polskie;
- 3) korzysta z pełni praw publicznych;
- 4) ma pełną zdolność do czynności prawnych;
- 5) nie była prawomocnie skazana za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe;
- 6)^{<13>} jest nieskazitelnego charakteru.

§ 3. Podmiot wskazujący członka Rady ocenia spełnianie przez niego przesłanki określonej w § 2 pkt 1. Osoby, o których mowa w § 1 pkt 3, minister właściwy do spraw finansów publicznych powołuje po zasięgnięciu pisemnej opinii podmiotu zatrudniającego tę osobę.

§ 3.^{<13>} **Podmiot wskazujący członka Rady ocenia spełnianie przez niego przesłanek określonych w § 2 pkt 1 i 6. Osoby, o których mowa w § 1 pkt 3, minister właściwy do spraw finansów publicznych powołuje po zasięgnięciu pisemnej opinii podmiotów zatrudniających te osoby.**

§ 4. Przed powołaniem w skład Rady osoba powoływana składa oświadczenie o spełnieniu przesłanek, o których mowa w § 2 pkt 2-5.

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w celu wyłonienia kandydatów na członków Rady, o których mowa w § 1 pkt 3, zamieszcza w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych ogłoszenie o przyjmowaniu zgłoszeń kandydatów na członków Rady. Ogłoszenie zawiera w szczególności termin składania zgłoszeń nie krótszy niż 30 dni od dnia zamieszczenia ogłoszenia, sposób i miejsce składania zgłoszeń.

Art. 119p

§ 1. Przed upływem kadencji członkostwo w Radzie wygasa w razie śmierci członka, rezygnacji z członkostwa w Radzie lub zaprzestania spełniania przez członka którejkolwiek z przesłanek, o których mowa w art. 119o § 2 pkt 2-5. Wygaśnięcie członkostwa stwierdza minister właściwy do spraw finansów publicznych.

§ 1.^{<13>} **Przed upływem kadencji członkostwo w Radzie wygasa w razie śmierci członka, rezygnacji z członkostwa w Radzie lub zaprzestania spełniania przez członka którejkolwiek z przesłanek, o których mowa w art. 119o § 2 pkt 2-6. Wygaśnięcie członkostwa stwierdza minister właściwy do spraw finansów publicznych.**

§ 1a.^{<13>} **Wygaśnięcie członkostwa w Radzie z uwagi na zaprzestanie spełniania przez członka przesłanki, o której mowa w art. 119o § 2 pkt 6, jest skuteczne, jeżeli w terminie 30 dni od dnia doręczenia Radzie informacji, popartej szczegółowym uzasadnieniem w tym zakresie, Rada nie wyrazi sprzeciwu. Uchwała w przedmiocie wyrażenia sprzeciwu może zostać podjęta w głosowaniu tajnym, bezwzględną większością głosów, w obecności co najmniej połowy składu Rady. Członek Rady, którego głosowanie dotyczy, nie posiada prawa głosu oraz nie jest zaliczany do składu Rady w tym głosowaniu.**

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych na wniosek przewodniczącego Rady może odwołać członka Rady w razie nieusprawiedliwionego niewykonywania przez niego obowiązków lub nienależytego ich wykonywania, w szczególności przyczynienia się do uchybienia terminowi wydania opinii na wniosek strony, lub trwałej niemożności ich wykonywania. Odwołanie przewodniczącego Rady nie wymaga wniosku, o którym mowa w zdaniu pierwszym.

Art. 119q

§ 1. Wygaśnięcie członkostwa w Radzie lub odwołanie członka Rady nie wstrzymuje jej prac, chyba że skład Rady uległ zmniejszeniu o więcej niż 2 członków.

§ 2. Osoba powołana w miejsce członka Rady, którego członkostwo ustało wskutek odwołania lub wygasło, pełni funkcję do upływu kadencji Rady.

Art. 119r

§ 1. Rada wybiera przewodniczącego spośród swoich członków w głosowaniu tajnym, zwykłą większością głosów, w obecności co najmniej połowy składu Rady, na pierwszym posiedzeniu zwołanym przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, odbywającym się nie później niż w terminie miesiąca od dnia powołania Rady.

§ 2. Jeżeli przewodniczący nie zostanie wybrany na pierwszym posiedzeniu, wybiera go minister właściwy do spraw finansów publicznych.

§ 3. Przewodniczący pełni funkcję do końca kadencji Rady. W razie złożenia przez niego rezygnacji z funkcji przewodniczącego, wygaśnięcia jego członkostwa lub jego odwołania, stosuje się odpowiednio tryb wyboru przewodniczącego określony w § 1, z tym że minister właściwy do spraw finansów publicznych zwołuje posiedzenie Rady tylko w przypadku, gdy nie zostało ono zwołane przez dotychczasowego przewodniczącego w okresie pełnienia przez niego funkcji.

Art. 119s

§ 1. Przewodniczącą Rady:

- 1) kieruje jej pracami;
 - 2) zwołuje posiedzenia Rady;
 - 3) wyznacza członków Rady, których zadaniem jest sporządzenie projektu uzasadnienia opinii Rady co do zasadności zastosowania art. 119a w indywidualnej sprawie;
 - 3)^{<13>} **wyznacza członków Rady, których zadaniem jest sporządzenie projektu uzasadnienia opinii Rady co do zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnej sprawie;**
 - 4) informuje ministra właściwego do spraw finansów publicznych o każdym przypadku uchybienia przez Radę terminowi określone w art. 119i § 5, podając przyczyny tego uchybienia oraz wskazując członków Rady, którzy się do tego przyczynili.
- § 2. Stanowisko co do zasadności zastosowania art. 119a w indywidualnej sprawie Rada przyjmuje na posiedzeniu bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy składu Rady.
- § 2.^{<13>} **Stanowisko co do zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnej sprawie Rada przyjmuje na posiedzeniu bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy składu Rady.**
- § 3. Szczegółowy tryb pracy Rady określa regulamin uchwalony przez nią zwykłą większością głosów w obecności co najmniej połowy składu Rady.
- § 4. Obsługę prac Rady zapewnia minister właściwy do spraw finansów publicznych. Wydatki związane z działaniem Rady są pokrywane z budżetu państwa z części, której dysponentem jest minister właściwy do spraw finansów publicznych.
- § 5. Sekretarz Rady jest powoływany przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych spośród pracowników urzędu obsługującego tego ministra.
- § 5.^{<13>} **Sekretarz Rady jest powoływany i odwoływany przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Sekretarzem Rady może być wyłącznie pracownik urzędu obsługującego tego ministra.**
- § 6. Do zadań sekretarza Rady należy organizacja posiedzeń Rady, w szczególności zapewnienie obsługi finansowej związanej z funkcjonowaniem Rady oraz sprawowanie obsługi administracyjno-biurowej Rady.
- § 7. Sekretarz może uczestniczyć w posiedzeniach Rady bez prawa głosu.

Art. 119t

Opinie Rady, po usunięciu danych identyfikujących stronę oraz inne podmioty wskazane w jej treści, są niezwłocznie zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Art. 119u

Do wyłączenia członków Rady w zakresie wydawania opinii w poszczególnych sprawach stosuje się odpowiednio przepisy art. 130 § 1 i 2.

Art. 119v

§ 1. Przewodniczącemu oraz sekretarzowi Rady przysługuje wynagrodzenie za każdy miesiąc, w którym odbyło się posiedzenie Rady.

§ 2. Członkom Rady przysługuje:

- 1) wynagrodzenie za udział w pracach Rady, w tym za sporządzenie projektu uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii, z zastrzeżeniem § 3, przy czym sposób podziału wynagrodzenia za sporządzenie projektu uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii między członków Rady wskazuje przewodniczący Rady;
- 2) zwrot kosztów podróży i noclegów obejmujący świadczenia przewidziane w przepisach o należnościach przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju, w tym diety i ryczałty.

§ 3. W przypadku wydania opinii z uchybieniem terminu określonego w art. 119i § 5 członkowi Rady, który przyczynił się do uchybienia temu terminowi, nie przysługuje wynagrodzenie za sporządzenie projektu uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii.

§ 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

- 1) wysokość:
 - a) wynagrodzenia: przewodniczącego Rady, sekretarza Rady oraz członka Rady za uczestniczenie w posiedzeniach Rady, biorąc pod uwagę zakres ich obowiązków,
 - b) łącznego wynagrodzenia dla członków Rady za sporządzenie projektu uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii w indywidualnej sprawie, uwzględniając szacunkowo nakład pracy niezbędny do przygotowania uzasadnienia opinii, a także mając na uwadze, aby wysokość tego wynagrodzenia nie przekraczała dwukrotności kwoty bazyowej dla członków korpusu służby cywilnej, której wysokość, ustaloną według odrębnych przepisów, określa ustawa budżetowa;
- 2) warunki i tryb zwrotu kosztów podróży i noclegów przysługującego członkom Rady w związku z poniesieniem tych kosztów w ramach udziału w pracach Rady oraz sposób obliczania wysokości albo maksymalną kwotę tego zwrotu, biorąc pod uwagę racjo-

nalność ponoszonych kosztów podróży i noclegów.

Rozdział 4

Opinie zabezpieczające

Art. 119w

§ 1. Zainteresowany może zwrócić się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wydanie opinii zabezpieczającej.

§ 2. Zainteresowani mogą wystąpić ze wspólnym wnioskiem.

§ 2.^{<13>} **Zainteresowani, którzy powiązani są tą samą czynnością, mogą wystąpić ze wspólnym wnioskiem.**

§ 3. Wniosek może dotyczyć czynności planowanej, rozpoczętej lub dokonanej.

Art. 119x

§ 1. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej powinien zawierać dane istotne z punktu widzenia skutków podatkowych czynności, w tym w szczególności:

§ 1.^{<13>} **Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej powinien zawierać dane istotne dla określenia podatkowych skutków czynności oraz zastosowania do tej czynności art. 119a § 1, w tym w szczególności:**

- 1) dane identyfikujące wnioskodawcę;
- 2) wskazanie podmiotów dokonujących czynności;
- 3) wyczerpujący opis czynności wraz ze wskazaniem występujących pomiędzy podmiotami związków, o których mowa w art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 25 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych;

3)^{<13>} **wyczerpujący opis czynności wraz ze wskazaniem występujących pomiędzy podmiotami powiązań w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych;**

3a)^{<13>} **NSP w rozumieniu przepisów działu III rozdziału 11a odnoszący się do uzgodnienia albo wyjaśnienia, z jakich powodów faktycznych lub prawnych uzgodnienie nie podlegało zgłoszeniu celem nadania NSP;**

4) wskazanie celów, których realizacji czynność ma służyć;

5) wskazanie ekonomicznego lub gospodarczego uzasadnienia czynności;

6) określenie skutków podatkowych, w tym korzyści podatkowych, będących rezultatem czynności objętych wnioskiem;

6a)^{<13>} **wskazanie innych niż w pkt 6 korzyści podatkowych, niepod-**

legających ocenie określonej w art. 119za pkt 2, których osiągnięcie uzależnione jest choćby pośrednio od dokonania czynności; 6b)^{<13>} wskazanie innych czynności planowanych, rozpoczętych lub dokonanych, od których choćby pośrednio uzależnione jest osiągnięcie korzyści podatkowych, o których mowa w pkt 6 i 6a;

7) przedstawienie własnego stanowiska w sprawie.

§ 2. Do wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej może być załączona dokumentacja dotycząca czynności, w szczególności oryginały lub kopie umów lub ich projektów.

§ 3. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej niespełniający wymogów określonych w § 1 lub innych wymogów określonych przepisami prawa pozostawia się bez rozpatrzenia.

§ 3.^{<13>} Szef Krajowej Administracji Skarbowej wzywa wnoszącego wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej niespełniający wymogów określonych w § 1 lub innych wymogów określonych przepisami prawa do usunięcia braków w terminie 14 dni od dnia doręczenia wezwania, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia.

§ 4. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zwrócić się o wyjaśnienie wątpliwości co do danych zawartych we wniosku lub zorganizować spotkanie uzgodnieniowe w celu wyjaśnienia tych wątpliwości.

Art. 119y

§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydaje opinię zabezpieczającą, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do czynności nie ma zastosowania art. 119a.

§ 1.^{<13>} Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydaje opinię zabezpieczającą, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności nie ma zastosowania art. 119a § 1.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej odmawia wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do czynności ma zastosowanie art. 119a. Odmawiając wydania opinii zabezpieczającej, wskazuje się okoliczności świadczące o tym, że do czynności może mieć zastosowanie art. 119a.

§ 2.^{<13>} Szef Krajowej Administracji Skarbowej odmawia wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności może mieć zastosowanie art. 119a § 1. Odmawiając wydania opinii zabezpieczającej, wskazuje się okoliczności

świadczące o tym, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności może mieć zastosowanie art. 119a § 1.

§ 3. Odmowa wydania opinii zabezpieczającej zawiera pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Art. 119z

Złożenie wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej nie stanowi przeszkody do prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej.

Art. 119za

Opinia zabezpieczająca zawiera w szczególności:

- 1) wyczerpujący opis czynności, której dotyczył wniosek;
- 2) ocenę, że do czynności nie ma zastosowania przepis art. 119a;
- 2)^{<13>} ocenę, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności nie ma zastosowania przepis art. 119a;
- 3) pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Art. 119zb

§ 1. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej załatwia się bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 2. Do terminu określonego w § 1 nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4.

§ 3.^{<13>} W przypadkach uzasadnionych złożonością sprawy, w szczególności w razie zasięgnięcia opinii biegłego, termin, o którym mowa w § 1, może być przedłużany, nie więcej jednak niż o 9 miesięcy.

Art. 119zc

§ 1. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej podlega opłacie w wysokości 20 000 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku.

§ 1.^{<13>} Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej podlega opłacie w wysokości 20 000 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Opłata od wspólnego wniosku zainteresowanych ulega zwiększeniu o 5000 zł od piątego i każdego kolejnego zainteresowanego.

§ 2. Opłata podlega zwrotowi w przypadku:

- 1) wycofania wniosku – w połowie;
- 2) uiszczenia jej w kwocie wyższej niż należna – w odpowiedniej części.

§ 3. Zwrot nienależnie uiszczonej opłaty następuje nie później niż w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej.

§ 4. Koszty postępowania, o których mowa w art. 265 § 1 pkt 1 i 3, obciążają wnioskodawcę.

Art. 119zd

§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może z urzędu zmienić wydaną opinię zabezpieczającą lub odmowę wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli jest ona sprzeczna z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do zmiany opinii zabezpieczającej wydanej w związku z zastosowaniem art. 140.

§ 2.^{<13>} (uchylony)

Art. 119zda^{<13>}

§ 1. Na podstawie treści opinii zabezpieczającej lub odmowy wydania opinii zabezpieczającej sporządza się informację, którą niezwłocznie zamieszcza się w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

§ 2. Informacja, o której mowa w § 1, zawiera w szczególności zwięzły opis poddanej pod opinię czynności oraz wyjaśnienie powodów podjętego rozstrzygnięcia. Informacja nie może zawierać danych identyfikujących lub pozwalających na zidentyfikowanie wnioskodawcy lub innych podmiotów wskazanych w treści aktu.

Art. 119ze

W razie wycofania wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej przepisy art. 208 oraz art. 210-212 stosuje się odpowiednio.

Art. 119ze^{<13>}

Jeżeli postępowanie w sprawie wydania opinii zabezpieczającej stało się bezprzedmiotowe, w szczególności w razie:

- 1) wycofania wniosku o jej wydanie,
 - 2) wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a w zakresie objętym wnioskiem o wydanie opinii
- przepisy art. 208 oraz art. 210-212 stosuje się odpowiednio.

Art. 119zea^{<13>}

Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, wzory wniosków, o których mowa w art. 119x § 1 i art. 119w § 2, które zawierają dane określone w tych przepisach oraz oświadczenie wskazane w art. 14b § 4 oraz umożliwiają wskazanie danych, o których mowa w art. 14r § 2 oraz w art. 119w § 3, a także sposób uiszczenia opłaty, o której mowa w art. 119zc, mając na względzie konieczność ujednoczenia formy składanych wniosków oraz zapewnienia sprawnej obsługi wnioskodawców.

Art. 119zf

W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 14b § 4 i 5, art. 14c § 4, art. 14d § 2 i 3, art. 14e § 1 pkt 2 i § 2-4, art. 14f § 3, art. 14i

§ 2-5, art. 14o, art. 20g § 3, art. 120, art. 123, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3 i 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1-2 i 4, art. 170, art. 171, art. 189 § 3, art. 197 § 1 i 3, art. 213-215 oraz przepisy działu IV rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 9, 10, 14, 16 i 23.

Art. 119zf^{<13>}

W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 14b § 4 i 5, art. 14c § 4, art. 14d § 2 i 3, art. 14e § 1 pkt 2 i § 2-4, art. 14f § 3, art. 14i § 2, 4 i 5, art. 14r § 2 i 3, art. 20g § 3, art. 120, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3 i 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1-2 i 4, art. 170, art. 171, art. 187 § 3, art. 189 § 3, art. 197 § 1 i 3, art. 213-215 oraz przepisy działu IV rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 9, 10, 14, 16 i 23.

Rozdział 5^{<13>}

Cofnięcie skutków unikania opodatkowania

Art. 119zfa

§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, może wydać decyzję określającą warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

§ 2. Zainteresowani, którzy są powiązani tą samą czynnością, mogą wystąpić ze wspólnym wnioskiem.

§ 3. Wniosek może dotyczyć uzyskanej korzyści podatkowej, a w przypadku podatków, które są rozliczane okresowo – korzyści podatkowej uzyskanej w zakończonym okresie rozliczeniowym.

§ 4. Wniosek może dotyczyć więcej niż jednej korzyści podatkowej, jeżeli korzyści podatkowe zostały uzyskane w danym okresie rozliczeniowym w analogiczny sposób.

§ 5. Przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio do cofnięcia skutków unikania opodatkowania wynikających ze środków ograniczających umowne korzyści.

Art. 119zfb

Szef Krajowej Administracji Skarbowej odmawia wszczęcia postępowania:

- 1) w zakresie tych korzyści podatkowych, które w dniu złożenia wniosku mogą być przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, o której możliwości wszczęcia podatnik został zawiadomiony na podstawie art. 282b § 1, albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego;
- 2) jeżeli stanowisko zawarte we wniosku wskazuje na zasadność wyda-

nia decyzji na podstawie art. 119zfi § 1 lub 2.

Art. 119zfc

§ 1. Przed złożeniem wniosku zainteresowany może zwrócić się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wyjaśnienie wszelkich wątpliwości dotyczących wydania decyzji, w szczególności celowości jej wydania, zakresu niezbędnych informacji, trybu i przypuszczalnego terminu zakończenia postępowania.

§ 2. Dokumenty i informacje uzyskane przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w ramach czynności określonych w § 1 nie mogą stanowić dowodu w kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowaniu podatkowym, chyba że organ podatkowy uzyska te dokumenty i informacje w wyniku przeprowadzenia innych czynności.

Art. 119zfd

§ 1. Wniosek zawiera informacje istotne z punktu widzenia przepisów art. 119a § 1-3, 5 i 6, w szczególności:

- 1) opis stanu faktycznego składający się z:
 - a) wyczerpującego opisu dokonanej czynności prowadzącej do unikania opodatkowania,
 - b) wskazania podmiotów biorących udział w czynności określonej w lit. a wraz ze wskazaniem występujących pomiędzy podmiotami powiązań w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych,
 - c) określenia skutków podatkowych będących rezultatem czynności określonej w lit. a, w tym korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119a § 1, wraz z przedstawieniem sposobu i metody wyliczenia tych skutków;
- 2) w zależności od okoliczności:
 - a) wyczerpujący opis przyjętej czynności odpowiedniej w rozumieniu art. 119a § 3,
 - b) oświadczenie, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności prowadzącej do unikania opodatkowania,
 - c) wskazanie przepisu ustawy podatkowej określonego w art. 119a § 6, który nie powinien mieć zastosowania;
- 3) uzasadnienie przyjęcia wybranej czynności odpowiedniej lub złożo-

nego oświadczenia albo wskazania, o których mowa w pkt 2;

4) określenie skutków podatkowych, wraz z przedstawieniem sposobu i metody ich wyliczenia:

- a) dokonania przyjętej czynności odpowiedniej,
- b) stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynność prowadząca do unikania opodatkowania nie została dokonana,
- c) stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby wskazany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania.

§ 2. Do wniosku należy załączyć istotną dokumentację:

- 1) dotyczącą czynności określonej w § 1 pkt 1, w tym również opisującą zamiary i cele podmiotów w niej uczestniczących;
- 2) wskazującą na zasadność stanowiska określonego w § 1 pkt 2 i 3.

§ 3. Wniosek powinien zostać sporządzony i podpisany przez pełnomocnika szczególnego będącego doradcą podatkowym, adwokatem lub radcą prawnym.

§ 4. Wniosek o wydanie decyzji niespełniający wymogów określonych w § 1-3 lub przepisach wydanych na podstawie § 5, lub innych wymogów określonych przepisami prawa pozostawia się bez rozpatrzenia.

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku, o którym mowa w § 1, który zawiera informacje określone w tym przepisie oraz wskazane w art. 14b § 4 i art. 14r § 2, a także sposób uiszczenia opłaty, o której mowa w art. 119zff, mając na względzie konieczność ujednolicenia formy składanych wniosków oraz zapewnienia sprawnej obsługi wnioskodawców.

Art. 119zfe

§ 1. Złożenie wniosku oraz wydanie decyzji nie stanowią przeszkody do prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej.

§ 2. W toku postępowania o wydanie decyzji domniemywa się, że:

- 1) wskazana we wniosku czynność, o której mowa w art. 119zfd § 1 pkt 1 lit. a, została dokonana w sposób sztuczny;
- 2) co najmniej jednym z głównych celów dokonania czynności, o której mowa w pkt 1, było osiągnięcie korzyści podatkowej;
- 3) korzyść podatkowa określona w pkt 2 jest sprzeczna w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisem.

Art. 119zff

§ 1. Wniosek podlega opłacie w wysokości:

- 1) 0,2% kwoty korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119zfd § 1 pkt 1 lit. c – odnośnie do korzyści podatkowej lub jej części powodującej powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
- 2) 1% kwoty korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119zfd § 1 pkt 1 lit. c – w pozostałych przypadkach – jednak nie mniejszej niż 1000 zł i nie większej niż 15 000 zł.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do wniosku, o którym mowa w art. 119zfa § 4, z tym że podstawę obliczenia opłaty stanowi łączna kwota korzyści podatkowych objętych wnioskiem.

§ 3. Jeżeli czynność prowadząca do unikania opodatkowania została uprzednio oceniona w ramach odmowy wydania opinii zabezpieczającej, opłata od wniosku o wydanie decyzji wynosi 75% różnicy opłaty obliczonej na podstawie § 1 i opłaty uiszczonej na podstawie art. 119zc § 1, jednak nie mniej niż 1000 zł.

§ 4. Opłata podlega zwrotowi w przypadku:

- 1) wycofania wniosku – w połowie;
- 2) uiszczenia jej w kwocie wyższej niż należna – w odpowiedniej części.

§ 5. Opłatę należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Zwrot nie należnej uiszczonej opłaty następuje nie później niż w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania decyzji.

§ 6. W przypadku uznania, że uzyskana przez zainteresowanego korzyść podatkowa jest większa od tej, którą wskazano we wniosku o wydanie decyzji, Szef Krajowej Administracji Skarbowej ustala, w drodze postanowienia, wysokość opłaty uzupełniającej, obliczonej zgodnie z § 1 lub 3.

§ 7. Opłaty, o których mowa w § 1, 3 i 6, stanowią dochód budżetu państwa.

§ 8. Jeżeli w wydanej decyzji Szef Krajowej Administracji Skarbowej określił skutki podatkowe stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby określony w art. 119a § 6 przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania, zwraca się 60% uiszczonej opłaty, jeżeli zainteresowany, który uniknął opodatkowania:

- 1) cofnął zgodnie z art. 119zfk § 1 lub 2 skutki unikania opodatkowania oraz
- 2) wpłacił na rachunek właściwego organu podatkowego kwotę wynikającą ze złożonej korekty deklaracji lub informacji zastępczej wraz z odsetkami za zwłokę.

Art. 119zfg

Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zwrócić się do wnioskodawcy o wyjaśnienie jego stanowiska, wątpliwości

co do danych zawartych we wniosku lub może zorganizować spotkanie uzgodniowe.

Art. 119zfh

§ 1. W razie uznania w toku postępowania, że zainteresowany nieprawidłowo przedstawił elementy wniosku, o których mowa w art. 119zfd § 1 pkt 2-4, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w drodze postanowienia, zawiadamia o tym zainteresowanego oraz poucza o treści § 2. Postanowienie zawiera uzasadnienie faktyczne i prawne.

§ 2. Zainteresowany w terminie 14 dni od dnia doręczenia postanowienia, o którym mowa w § 1, może złożyć dodatkowe wyjaśnienia i dokumenty lub złożyć wniosek o zasięgnięcie przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej opinii Rady co do kwestii uwzględnionych w treści postanowienia i przedstawić jednocześnie własne stanowisko.

§ 3. Szef Krajowej Administracji Skarbowej występuje o opinię Rady, jeżeli przedstawione przez zainteresowanego dodatkowe wyjaśnienia i dokumenty okazały się niewystarczające. Zasięgając opinii Rady, Szef Krajowej Administracji Skarbowej przedstawia własne stanowisko w sprawie.

§ 4. Jeżeli w opinii Rady żadne z przedstawionych jej stanowisk nie jest zasadne, Rada przedstawia własną opinię w zakresie ocenianych kwestii.

Art. 119zfi

§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w drodze decyzji, odmawia określenia warunków cofnięcia skutków unikania opodatkowania, jeżeli czynność określona w art. 119zfd § 1 pkt 1 lit. a nie skutkowałą, wbrew stanowisku zainteresowanego, osiągnięciem korzyści podatkowej.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może, w drodze decyzji, odmówić określenia warunków cofnięcia skutków unikania opodatkowania, jeżeli zastosowanie innych niż art. 119a przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

Art. 119zfi

§ 1. Decyzja zawiera w szczególności:

- 1) wynikający z przedstawionego stanu faktycznego wyczerpujący opis czynności prowadzącej do unikania opodatkowania wraz ze wskazaniem podmiotów w niej uczestniczących;
- 2) rozstrzygnięcie co do:
 - a) określenia skutków podatkowych będących rezultatem czynności określonej w pkt 1, w tym korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119a § 1,

b) prawidłowości przyjęcia czynności odpowiedniej, uznania, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności prowadzącej do unikania opodatkowania, albo wskazania określonego w art. 119a § 6 przepisu ustawy podatkowej, który nie powinien mieć zastosowania,

c) wskazania skutków podatkowych, jakie mogłyby zaistnieć, gdyby dokonano przyjętej czynności odpowiedniej, stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynność prowadząca do unikania opodatkowania nie została dokonana, albo stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby wskazany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania;

3) określenie, w jaki sposób zainteresowany może cofnąć skutki unikania opodatkowania, przy uwzględnieniu elementów wymienionych w pkt 2 lit. b i c.

§ 2. W razie uznania stanowiska zainteresowanego za nieprawidłowe w zakresie opisanym w § 1 pkt 2 lit. a-c organ podatkowy wskazuje w decyzji prawidłowe stanowisko wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym.

§ 3. Jeżeli w decyzji nie określono skutków podatkowych stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby określony w art. 119a § 6 przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania, decyzja może ponadto określać uprawnienia zainteresowanego podmiotu, o którym mowa w art. 119zfm.

Art. 119zfk

§ 1. W terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji zainteresowany może, uwzględniając jej treść, cofnąć skutki unikania opodatkowania poprzez złożenie korekty deklaracji, z zastrzeżeniem § 2.

§ 2. Jeżeli w wyniku dokonania czynności, o której mowa w art. 119zfd § 1 pkt 1, zaistniał taki stan rzeczy, w którym złożenie deklaracji lub korekty deklaracji byłoby niezgodne z odrębnymi przepisami, w szczególności w razie zmiany formy prawnej mającej wpływ na sposób opodatkowania, cofnięcie przez zainteresowanego skutków unikania opodatkowania, o którym mowa w art. 119a § 1, następuje poprzez złożenie, w terminie określonym w § 1, informacji zastępczej. Złożenie informacji zastępczej wywołuje skutki prawne odpowiadające złożeniu deklaracji.

§ 3. Złożenie korekty deklaracji lub informacji zastępczej niezgodnej z treścią decyzji nie wywołuje skutków prawnych w zakresie cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

§ 4. Ponowne skorygowanie deklaracji nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim dokonana na podstawie § 1 korekta przewidywała cofnięcie skutków unikania opodatkowania.

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór informacji zastępczej, wraz z objaśnieniami co do sposobu prawidłowego jej wypełnienia oraz terminu i miejsca jej składania, mając na uwadze umożliwienie prawidłowego rozliczenia podatku, a także kierując się potrzebą ułatwienia zainteresowanym poprawnego sporządzenia informacji zastępczej.

Art. 119zfl

§ 1. Organ podatkowy uwzględnia, z zastrzeżeniem § 2, w toku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego decyzję wydaną na podstawie art. 119zfi § 1 lub 2 lub cofnięcie skutków unikania opodatkowania dokonane zgodnie z treścią decyzji.

§ 2. Organ podatkowy w toku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego pomija decyzję wydaną na podstawie art. 119zfi § 1 lub 2 lub cofnięcie skutków unikania opodatkowania dokonane zgodnie z treścią decyzji, jeżeli zgromadzone dowody wskazują na nierzetelność opisu czynności prowadzącej do unikania opodatkowania.

Art. 119zfm

§ 1. Zainteresowany niebędący podmiotem, który unikał opodatkowania, może w terminie 3 miesięcy od dnia doręczenia decyzji skorygować deklarację, uwzględniając treść tej decyzji, a także na jej podstawie w tym terminie wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku, jeżeli zainteresowany, który unikał opodatkowania:

- 1) cofnął zgodnie z art. 119zfk § 1 lub 2 skutki unikania opodatkowania oraz
- 2) wpłacił na rachunek właściwego organu podatkowego kwotę wynikającą ze złożonej korekty deklaracji lub informacji zastępczej wraz z odsetkami za zwłokę.

§ 2. Do zainteresowanego, o którym mowa w § 1, przepisy art. 119j § 4 i 5 stosuje się odpowiednio.

Art. 119zfn

W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 14b § 4, art. 14i § 2, art. 14r § 2 i 3, art. 20g § 3, art. 119gc, art. 119h § 3, art. 119i, art. 119m § 1, art. 119s § 2 i art. 119u oraz działu IV, z wyłączeniem art. 133, a także przepisy art. 45, art. 46, art. 49 i art. 51 ustawy z dnia 16 listopada

2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.

DZIAŁ III B

Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych

Rozdział 1

Przepisy ogólne

Art. 119zg

Ilekroć w niniejszym dziale jest mowa o:

- 1) banku – rozumie się przez to:
 - a) bank krajowy w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe,
 - b) oddział instytucji kredytowej w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 18 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe,
 - c) oddział banku zagranicznego w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 20 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe;
- 2) blokadzie rachunku podmiotu kwalifikowanego – rozumie się przez to czasowe uniemożliwienie dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku podmiotu kwalifikowanego prowadzonym przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową i korzystania z tych środków;
- 3) izbie rozliczeniowej – rozumie się przez to izbę rozliczeniową, o której mowa w art. 67 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, która w roku kalendarzowym poprzedzającym o 2 lata rok kalendarzowy, w którym będą wykonywane obowiązki określone w niniejszym dziale, rozliczyła największą liczbę poleceń przelewu w złotych ze wszystkich izb rozliczeniowych działających na podstawie tego przepisu;
- 3a)^{<7b>} pełnomocniku do rachunku podmiotu kwalifikowanego – rozumie się przez to osobę umocowaną do składania dyspozycji dotyczących rachunku podmiotu kwalifikowanego, wpłat gotówkowych na rachunek podmiotu kwalifikowanego lub wypłat gotówkowych z rachunku podmiotu kwalifikowanego, w imieniu jego posiadacza, w tym przy użyciu karty płatniczej w rozumieniu art. 2 pkt 15a ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2003, z późn. zm.) wydanej do rachunku podmiotu kwalifikowanego;
- 4) podmiocie kwalifikowanym – rozumie się przez to:
 - a)^{<1>} osobę fizyczną będącą przedsiębiorcą w rozumieniu art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców,

- b) osobę fizyczną prowadzącą działalność zarobkową na własny rachunek, która nie jest przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy, o której mowa w lit. a,
 - c) osobę prawną,
 - d) jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, której ustawa przyznaje zdolność prawną;
- 5)^{<7b>} rachunku podmiotu kwalifikowanego – rozumie się przez to:
- a)^{<7a>} rachunek rozliczeniowy, o którym mowa w art. 49 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, podmiotu kwalifikowanego,
 - b)^{<7d, 7e>} rachunek lokaty terminowej podmiotu kwalifikowanego,
 - c)^{<7a>} rachunek członka spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej będącego podmiotem kwalifikowanym,
 - d)^{<7a>} rachunek VAT w rozumieniu art. 2 pkt 37 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług prowadzony dla rachunku, o którym mowa w lit. a albo c;
- 6)^{<7b>} STIR – rozumie się przez to system teleinformatyczny izby rozliczeniowej spełniający minimalne wymagania dla systemów teleinformatycznych określone w przepisach wydanych na podstawie art. 18 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne;
- 7) transakcji – rozumie się przez to uznanie lub obciążenie rachunku podmiotu kwalifikowanego na podstawie dyspozycji jego posiadacza lub osób trzecich;
- 8) wskaźniku ryzyka – rozumie się przez to wskaźnik wykorzystywania działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi;
- 9) wyłudzeniach skarbowych – rozumie się przez to:
- a) przestępstwa skarbowe, o których mowa w art. 54 § 1 i 2, art. 55 § 1 i 2, art. 56 § 1 i 2, art. 62 § 1-2a oraz art. 76 § 1 i 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2017 r. poz. 2226 oraz z 2018 r. poz. 201),
 - b) przestępstwa, o których mowa w art. 270a § 1 i 2, art. 271a § 1 i 2 oraz art. 277a § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2017 r. poz. 2204 oraz z 2018 r. poz. 20 i 305),
 - c) przestępstwa, o których mowa w art. 258 § 1-3 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, mające na celu popełnienie prze-

stępstw skarbowych, o których mowa w lit. a, lub przestępstw, o których mowa w lit. b.

Art. 119zh

Przepisów niniejszego działu nie stosuje się do rachunków:

- 1) podmiotów kwalifikowanych prowadzonych przez Narodowy Bank Polski;
- 2) banków spółdzielczych prowadzonych przez bank zrzeszający w rozumieniu art. 2 pkt 2 ustawy z dnia 7 grudnia 2000 r. o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających (Dz.U. z 2016 r. poz. 1826 oraz z 2017 r. poz. 1089);
- 3) banków prowadzonych przez inne banki;
- 4) spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych prowadzonych przez Krajową Spółdzielczą Kasę Oszczędnościowo-Kredytową;
- 5) spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych oraz Krajowej Spółdzielczej Kasy Oszczędnościowo-Kredytowej prowadzonych przez banki;
- 6) Skarbu Państwa;
- 7) Narodowego Funduszu Zdrowia;
- 8) Zakładu Ubezpieczeń Społecznych;
- 9) Bankowego Funduszu Gwarancyjnego.

Art. 119zha^{7b}

§ 1. STIR służy do:

- 1) odbioru i przetwarzania danych w celu ustalenia wskaźnika ryzyka;
- 2) przekazywania danych i informacji o wskaźniku ryzyka do Centralnego Rejestru Danych Podatkowych oraz do systemów teleinformatycznych banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych;
- 3) pośredniczenia w przekazywaniu danych, informacji i żądań pomiędzy Szefem Krajowej Administracji Skarbowej a bankami oraz spółdzielczymi kasami oszczędnościowo-kredytowymi.

§ 2. STIR może być wykorzystywany również w przypadku, gdy odrębne przepisy umożliwiają wykorzystywanie do realizacji celów określonych w tych przepisach systemu teleinformatycznego bez wskazania podmiotu prowadzącego ten system.

§ 3. Warunkiem wykorzystywania STIR w przypadku, o którym mowa w § 2, jest zawarcie porozumienia pomiędzy ministrem właściwym do spraw finansów publicznych lub Szefem Krajowej Administracji Skarbowej a izbą rozliczeniową określającego sposób wykorzystywania STIR do przetwarzania danych lub informacji określonych w przepisach, o których mowa w § 2. Porozumienie może również określać

sposób finansowania kosztów związanych z wykorzystaniem STIR.

Art. 119zi

§ 1. Czynności związane z realizacją obowiązków izby rozliczeniowej, o których mowa w niniejszym dziale, mogą być wykonywane wyłącznie przez jej upoważnionych pracowników.

§ 2. Izba rozliczeniowa może zlecić wykonywanie czynności związanych z technicznym utrzymaniem, naprawą lub zmianą funkcjonalności STIR przedsiębiorcy zapewniającemu bezpieczne i prawidłowe ich wykonywanie. Zlecenie wykonywania tych czynności następuje na podstawie umowy, w formie pisemnej, zawierającej listę pracowników przedsiębiorcy wyznaczonych do wykonywania czynności związanych z dostępem do STIR, w tym algorytmów, o których mowa w art. 119zn § 3, zawartej po zasięgnięciu opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 3. W celu zachowania tajemnicy prawnie chronionej wykonywanie przez przedsiębiorcę lub jego pracowników czynności, o których mowa w § 2, związanych z dostępem do STIR, w tym algorytmów, o których mowa w art. 119zn § 3, odbywa się pod nadzorem izby rozliczeniowej, w posiadanych przez nią lokalach na obszarze województwa, w którym jest położona jej siedziba, i nie może powodować przetwarzania danych poza STIR.

§ 4. Zlecenie wykonywania czynności, o których mowa w § 2, nie może obejmować:

- 1) prowadzenia STIR ani przetwarzania danych w STIR;
- 2) ustalania algorytmów, o których mowa w art. 119zn § 3;
- 3) ustalania wskaźnika ryzyka.

§ 5. Izba rozliczeniowa zawiadamia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o zamiarze zawarcia lub zmiany umowy, o której mowa w § 2, zawarciu takiej umowy i jej zmianach. Izba rozliczeniowa przedstawia Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej odpowiednio projekt umowy lub jej zmian oraz zawartą umowę lub dokonane zmiany.

§ 6. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może żądać od izby rozliczeniowej:

- 1) przedstawienia informacji i dokumentów dotyczących umowy, o której mowa w § 2, jej projektu lub projektu jej zmian lub informacji i dokumentów dotyczących przedsiębiorcy, który jest lub ma być jej stroną;
- 2) złożenia wyjaśnień dotyczących realizacji umowy, o której mowa w § 2;
- 3) dostarczenia opisu rozwiązań technicznych i organizacyjnych, zapewniających bezpieczne i prawidłowe wykonywanie zleconych czynności, o których mowa w § 2, w szczególności ochronę tajemnicy prawnie chronionej, algorytmów, o których mowa w art. 119zn § 3, i wskaźników ryzyka.

§ 7. Szef Krajowej Administracji Skarbowej pisemnie nakazuje izbie rozliczeniowej niezwłoczne podjęcie działań zmierzających do zmiany lub rozwiązania umowy, o której mowa w § 2, jeżeli wykonanie umowy zagraża bezpiecznemu lub prawidłowemu wykonywaniu przez izbę rozliczeniową obowiązków, o których mowa w niniejszym dziale, w szczególności nie zapewnia właściwej ochrony tajemnicy prawnie chronionej, algorytmów, o których mowa w art. 119zn § 3, ani wskaźników ryzyka.

§ 8. Pracownicy izby rozliczeniowej oraz przedsiębiorca, o którym mowa w § 2, i jego pracownicy są obowiązani do zachowania w tajemnicy:

- 1) algorytmów, o których mowa w art. 119zn § 3;
- 2) informacji o wskaźniku ryzyka;
- 3) informacji i zestawień, o których mowa w art. 119zp § 1, art. 119zq i art. 119zs § 1;
- 4) informacji objętych żądaniami Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, o których mowa w art. 119zo § 9, art. 119zv § 3, art. 119zw § 3 i art. 119zz § 2.

Art. 119zj

§ 1. W celu umożliwienia przedstawicielowi Szefa Krajowej Administracji Skarbowej obecności przy dokonywaniu czynności, o których mowa w art. 119zi § 3, izba rozliczeniowa zawiadamia, z odpowiednim wyprzedzeniem, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o terminie wykonywania tych czynności.

§ 2. W nagłych wypadkach, w szczególności w przypadku wystąpienia awarii lub problemów technicznych, izba rozliczeniowa zawiadamia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o planowanym terminie wykonania czynności niezwłocznie po zawiadomieniu o zaistniałym zdarzeniu przedsiębiorcy, o którym mowa w art. 119zi § 2.

§ 3. Niestawienie się przedstawiciela Szefa Krajowej Administracji Skarbowej nie wstrzymuje wykonywania czynności, jeżeli Szef Krajowej Administracji Skarbowej został zawiadomiony zgodnie z § 1 lub 2.

§ 4. Izba rozliczeniowa prowadzi i przechowuje w swojej siedzibie rejestr czynności, o których mowa w art. 119zi § 3.

§ 5. Czynność jest wpisywana do rejestru, o którym mowa w § 4, niezwłocznie po jej zakończeniu, ze wskazaniem daty i godziny jej dokonania, osób obecnych przy jej dokonaniu oraz jej opisu.

§ 6. Rejestr, o którym mowa w § 4, jest udostępniany Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej na jego żądanie.

Art. 119zk

§ 1. Przekazywanie danych, informacji i żądań, o których mowa w niniejszym dziale, z systemu teleinformatycznego banku i spółdzielczej kasy oszczędnościowo-

-kredytowej do STIR, ze STIR do Centralnego Rejestru Danych Podatkowych oraz z Centralnego Rejestru Danych Podatkowych do systemu teleinformatycznego banku i spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej następuje automatycznie i niezwłocznie za pośrednictwem STIR.

§ 2. Przekazywanie danych, informacji i żądań, o których mowa w niniejszym dziale, pomiędzy zrzeszonymi bankami spółdzielczymi i spółdzielczymi kasami oszczędnościowo-kredytowymi a STIR może następować za pośrednictwem systemów teleinformatycznych odpowiednio banku zrzeszającego w rozumieniu art. 2 pkt 2 ustawy z dnia 7 grudnia 2000 r. o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających albo Krajowej Spółdzielczej Kasy Oszczędnościowo-Kredytowej.

§ 3. W przypadku gdy bank lub spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa korzysta z systemu płatności izby rozliczeniowej za pośrednictwem innego banku lub innej spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, przekazywanie danych, informacji i żądań, o których mowa w niniejszym dziale, pomiędzy tym bankiem lub spółdzielczą kasą oszczędnościowo-kredytową a STIR może następować za pośrednictwem odpowiednio tego innego banku lub tej innej spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej. Bank oraz spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa są obowiązani pośredniczyć w przekazywaniu tych danych, informacji i żądań również po zaprzestaniu pośredniczenia w korzystaniu z systemu płatności izby rozliczeniowej, do czasu gdy przekazywanie tych danych, informacji i żądań nie będzie realizowane za pośrednictwem innego banku lub innej spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej.

§ 4. W uzasadnionych przypadkach Szef Krajowej Administracji Skarbowej może przekazać dane, informacje i żądania, o których mowa w niniejszym dziale, bezpośrednio bankom lub spółdzielczym kasom oszczędnościowo-kredytowym, wskazując sposób oraz termin ich przesłania.

Art. 119zl

§ 1.^{<7b>} Do biegu terminów, o których mowa w niniejszym dziale, z wyjątkiem art. 119zw § 1 i art. 119zwb § 5 pkt 2, nie wlicza się sobót ani dni ustawowo wolnych od pracy.

§ 2. W przypadkach, o których mowa w art. 119zn § 2, art. 119zo § 1 i art. 119zq, czynności określone w tych przepisach są wykonywane także w soboty oraz dni ustawowo wolne od pracy.

Art. 119zm

§ 1. Zawiadomienie o uzasadnionym podejrzeniu popełnienia wyłudzenia skarbowego dokonywane przez Szefa Krajowej

Administracji Skarbowej zawiera w szczególności:

- 1) imię i nazwisko, numer PESEL lub numer identyfikacji podatkowej oraz adres miejsca zamieszkania osoby podejrzonej o popełnienie wyłudzenia skarbowego,
- 2) dane identyfikacyjne podmiotu kwalifikowanego, jeżeli posiadane informacje wskazują na wykorzystywanie tych danych do działalności w zakresie wyłudzeń skarbowych, w szczególności firmę, nazwę albo imię i nazwisko osoby fizycznej, o której mowa w art. 119zg pkt 4 lit. b, numer identyfikacyjny REGON, numer identyfikacji podatkowej oraz adres siedziby lub adres miejsca zamieszkania,
- 3) numer rachunku podmiotu kwalifikowanego objętego zawiadomieniem, ze wskazaniem waluty, w której rachunek podmiotu kwalifikowanego jest prowadzony, oraz formy i miejsca jego otwarcia,
- 4) imię i nazwisko, numer PESEL lub numer identyfikacji podatkowej oraz adres miejsca zamieszkania pełnomocnika do rachunku podmiotu kwalifikowanego objętego zawiadomieniem, jeżeli został ustanowiony,
- 5) strony i kwoty transakcji dokonanych lub zleconych z wykorzystaniem rachunku podmiotu kwalifikowanego objętego zawiadomieniem oraz informacje o saldach i obrotach na tym rachunku podmiotu kwalifikowanego,
- 6) informacje o blokadach rachunku podmiotu kwalifikowanego i zajęciach rachunku podmiotu kwalifikowanego objętego zawiadomieniem,
- 7) informacje podatkowe dotyczące podmiotu kwalifikowanego objętego zawiadomieniem, w szczególności dane o jego rejestracji jako podatnika podatku od towarów i usług, złożonych deklaracjach podatkowych i uzyskanych zwrotach podatku – jeżeli znajdują się w posiadaniu Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 2. Prokurator, Policja albo inny właściwy organ uprawniony do prowadzenia postępowania przygotowawczego, który otrzymał zawiadomienie, o którym mowa w § 1, może żądać uzupełnienia informacji, także w toku czynności podejmowanych na podstawie art. 307 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2017 r. poz. 1904 i 2405 oraz z 2018 r. poz. 5, 106, 138 i 201).

Rozdział 2 Analiza ryzyka

Art. 119zn

§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej dokonuje analizy ryzyka wykorzystywania działalności banków i spółdzielczych kas

oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi, uwzględniając posiadane dane, w tym wskaźnik ryzyka oraz informacje i zestawienia, o których mowa w art. 119zq oraz art. 119zs.

§ 2. Wskaźnik ryzyka ustala izba rozliczeniowa automatycznie w STIR, nie rzadziej niż raz dziennie.

§ 3. Wskaźnik ryzyka jest ustalany w odniesieniu do podmiotu kwalifikowanego na podstawie opracowanych przez izbę rozliczeniową algorytmów, uwzględniających najlepsze praktyki sektora bankowego i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych w zakresie przeciwdziałania wykorzystywaniu ich działalności do przestępstw oraz przestępstw skarbowych, a także:

- 1) kryteria ekonomiczne – polegające na ocenie dokonywanej przez podmiot kwalifikowany transakcji za pomocą rachunku podmiotu kwalifikowanego w otoczeniu gospodarczym, w szczególności pod względem celu prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, lub dokonywaniu transakcji nieuzasadnionych charakterem prowadzonej działalności;
- 2) kryteria geograficzne – polegające na dokonywaniu transakcji z podmiotami z państw, w których występuje wysokie zagrożenie wyłudzeń skarbowych;
- 3) kryteria przedmiotowe – polegające na prowadzeniu przez podmiot kwalifikowany działalności gospodarczej wysokiego ryzyka z punktu widzenia podatności na wyłudzenia skarbowe;
- 4) kryteria behawioralne – polegające na nietypowym, w danej sytuacji, zachowaniu podmiotu kwalifikowanego;
- 5) kryteria powiązań – polegające na istnieniu powiązań podmiotu kwalifikowanego z podmiotami, co do których występuje ryzyko, że uczestniczą w działaniach mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub organizują takie działania.

§ 4. Najlepsze praktyki, o których mowa w § 3, mogą być zgłaszane izbie rozliczeniowej przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe wskazane odpowiednio przez bankowe izby gospodarcze, o których mowa w art. 121 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, oraz Krajową Spółdzielczą Kasę Oszczędnościowo-Kredytową.

Art. 119zo

§ 1.^{<7b>} Izba rozliczeniowa przekazuje informacje o wskaźniku ryzyka wyłącznie:

- 1) Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej;
- 2) bankowi i spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej – w zakresie rachunków podmiotów kwalifikowanych prowadzonych przez:

- a) ten bank albo tę spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową,
- b) inne banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe – w przypadku otwierania pierwszego rachunku dla podmiotu kwalifikowanego przez ten bank albo tę spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową.
- § 1a.^{<7b>} W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 1 i pkt 2 lit. a, informacja o wskaźniku ryzyka jest przekazywana niezwłocznie po jego ustaleniu, nie rzadziej niż raz dziennie, chyba że wskaźnik ryzyka i istotność wpływu na ten wskaźnik poszczególnych kryteriów uwzględnianych przy jego ustalaniu nie uległy zmianie.
- § 2. Informacja o wskaźniku ryzyka zawiera:
- 1) dane identyfikacyjne podmiotu kwalifikowanego – firmę, nazwę albo imię i nazwisko osoby fizycznej, o której mowa w art. 119zg pkt 4 lit. b, a także jego numer identyfikacji podatkowej, numer identyfikacyjny REGON lub numer PESEL, jeżeli są dostępne;
 - 2) numery rachunków podmiotu kwalifikowanego;
 - 3) wskaźnik ryzyka i wskazanie istotności wpływu na wskaźnik ryzyka poszczególnych kryteriów uwzględnianych przy jego ustalaniu.
- § 3.^{<7b>} W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 2 lit. b, informacja o wskaźniku ryzyka jest przekazywana na wniosek banku albo spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej zawierający co najmniej jeden z numerów, o których mowa w art. 119zr § 1 pkt 4 lit. b i c, niezwłocznie po otrzymaniu wniosku. Informacja o wskaźniku ryzyka nie zawiera wskazania istotności wpływu na wskaźnik ryzyka poszczególnych kryteriów uwzględnianych przy jego ustalaniu.
- § 4. Banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe mogą wykorzystywać informacje o wskaźniku ryzyka wyłącznie w celu wykonywania uprawnień lub obowiązków, o których mowa w:
- 1)^{<2>} art. 106 i art. 106a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe oraz art. 15 i art. 16 ustawy z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2065, z późn. zm.), w tym dokonywania oceny ryzyka prania pieniędzy i finansowania terroryzmu, o której mowa w przepisach o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu;
 - 2) art. 106d ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, z tym że banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe mogą udostępnić wzajemnie informacje o wskaźniku ryzyka wyłącznie innym bankom lub spółdzielczym kasom oszczędnościowo-kredytowym.

§ 5. Przepis § 4 nie ogranicza uprawnień banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do wykorzystywania w innych obszarach ich działalności rezultatów procedur dotyczących wykonywania uprawnień lub obowiązków wymienionych w § 4.

§ 6. Informacje o wskaźniku ryzyka są udostępniane innym podmiotom niż wymienione w § 1 wyłącznie przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej na zasadach i w trybie określonych w dziale VII.

§ 7. Informacje o wskaźniku ryzyka nie podlegają udostępnieniu podmiotom kwalifikowanym.

§ 8. Dostęp do informacji o istotności wpływu poszczególnych kryteriów na wskaźnik ryzyka, przekazywanych bankom i spółdzielczym kasom oszczędnościowo-kredytowym, mają wyłącznie osoby wyznaczone do realizacji celów, o których mowa w § 4.

§ 9. Izba rozliczeniowa udostępnia algorytmy, na podstawie których jest ustalany wskaźnik ryzyka, wyłącznie Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, na jego żądanie.

§ 10. Za ustalanie wskaźnika ryzyka bank i spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa ponoszą roczną opłatę na rzecz izby rozliczeniowej ustaloną ryczałtowo w odniesieniu do liczby rachunków podmiotu kwalifikowanego prowadzonych przez ten bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową. W przypadku gdy wskaźnik ryzyka ustalany jest za okres krótszy niż rok kalendarzowy, opłata ustalana jest w wysokości proporcjonalnej do liczby miesięcy, w których wskaźnik ryzyka jest ustalany.

§ 11. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wysokość i terminy wnoszenia opłaty, o której mowa w § 10, uwzględniając koszty ustalania i przekazywania wskaźnika ryzyka, koszty wdrożenia i utrzymania STIR oraz okres, za który wskaźnik ryzyka jest ustalany.

Art. 119zp

§ 1. Banki oraz spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe przekazują izbie rozliczeniowej:

- 1) informacje o rachunkach podmiotów kwalifikowanych:
 - a) otwieranych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe – niezwłocznie, nie później jednak niż do godziny 12⁰⁰ dnia następującego po dniu otwarcia rachunku podmiotu kwalifikowanego,
 - b) prowadzonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe – niezwłocznie, nie później jednak niż do godziny 12⁰⁰ dnia następującego po dniu uzyskania, zmiany lub uzupełnienia tych informacji;

- 2) dzienne zestawienia transakcji dotyczących rachunków podmiotu kwalifikowanego – niezwłocznie, nie później jednak niż do godziny 15⁰⁰ dnia następującego po dniu dokonania transakcji;

- 3) informacje o rachunkach oszczędnościowych i rachunkach oszczędnościowo-rozliczeniowych prowadzonych dla osób fizycznych przez banki oraz informacje o rachunkach członków spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, niebędących rachunkami podmiotów kwalifikowanych, niezwłocznie, nie później jednak niż do godziny 12⁰⁰ dnia następującego po dniu otwarcia rachunku.

§ 2. W przypadkach, o których mowa w art. 119zk § 2 i 3, banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe przekazują:

- 1) informacje, o których mowa:
 - a) w § 1 pkt 1 lit. a – niezwłocznie, nie później jednak niż do godziny 18⁰⁰ dnia następującego po dniu otwarcia rachunku podmiotu kwalifikowanego,
 - b) w § 1 pkt 1 lit. b – niezwłocznie, nie później jednak niż do godziny 18⁰⁰ dnia następującego po dniu uzyskania, zmiany lub uzupełnienia tych informacji,
 - c) w § 1 pkt 3 – niezwłocznie, nie później jednak niż do godziny 18⁰⁰ dnia następującego po dniu otwarcia rachunku;
- 2) zestawienia, o których mowa w § 1 pkt 2, niezwłocznie, nie później jednak niż do końca dnia następującego po dniu dokonania transakcji.

§ 3.^{<7c>} W przypadku stwierdzenia przez izbę rozliczeniową rozbieżności pomiędzy numerami, o których mowa w art. 119zr § 1 pkt 4 lit. b i c, a danymi, o których mowa w art. 119zu § 1 pkt 2, izba rozliczeniowa przekazuje bankowi albo spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej informację o stwierdzonej rozbieżności, wskazując dane, których dotyczy rozbieżność.

Art. 119zq

Izba rozliczeniowa, na podstawie informacji i zestawień, o których mowa w art. 119zp § 1, przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, nie rzadziej niż raz dziennie:

- 1) informacje o rachunkach podmiotów kwalifikowanych prowadzonych i otwieranych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe;
- 2) informacje o łącznej kwocie obciążeń oraz łącznej kwocie uznań rachunków podmiotów kwalifikowanych dotyczących transakcji uznających lub obciążających rachunki, o którym mowa w art. 119zp § 1 pkt 3;
- 3) dzienne zestawienia transakcji dotyczących rachunków podmiotów kwa-

likifikowanych w zakresie transakcji innych niż wskazane w pkt 2.

Art. 119zr

§ 1. Informacje, o których mowa w art. 119zp § 1 pkt 1 i art. 119zq pkt 1, obejmują:

- 1) identyfikator banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej;
- 2) datę i godzinę wysłania danych;
- 3) kod waluty rachunku podmiotu kwalifikowanego, numer rachunku podmiotu kwalifikowanego w formacie Numeru Rachunku Bankowego oraz datę otwarcia i zamknięcia rachunku podmiotu kwalifikowanego;
- 3)^{<7d, 7e>} **rodzaj rachunku podmiotu kwalifikowanego, kod waluty rachunku podmiotu kwalifikowanego, numer rachunku podmiotu kwalifikowanego w formacie Numeru Rachunku Bankowego lub inny numer – w przypadku rachunku lokaty terminowej, datę zakończenia okresu, na jaki umowa lokaty terminowej została zawarta – w przypadku rachunku lokaty terminowej, oraz datę otwarcia i zamknięcia rachunku podmiotu kwalifikowanego;**
- 4) dane identyfikacyjne podmiotu kwalifikowanego, jeżeli są dostępne, zawierające:
 - a) firmę, nazwę albo imię i nazwisko osoby fizycznej, o której mowa w art. 119zg pkt 4 lit. b,
 - b) rodzaj prowadzonej działalności, numer w Krajowym Rejestrze Sądowym i datę rejestracji lub rozpoczęcia działalności oraz kraj rejestracji podmiotu kwalifikowanego lub rezydencji podatkowej,
 - c) numer PESEL, numer identyfikacyjny REGON oraz numer identyfikacji podatkowej, a w przypadku podmiotu kwalifikowanego mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w państwie lub na terytorium spoza Unii Europejskiej – EURONIP lub inny numer identyfikacji podatkowej,
 - d) dane adresowe prowadzonej działalności, siedziby oraz adres korespondencyjny podmiotu kwalifikowanego zawierający kod kraju, kod pocztowy, miejscowość, ulicę, numer domu i lokalu,
 - e) numer telefonu i adres poczty elektronicznej podmiotu kwalifikowanego;
- 5)^{<2>} dane identyfikacyjne pełnomocnika do rachunków podmiotu kwalifikowanego i reprezentanta podmiotu kwalifikowanego, a także jego beneficjenta rzeczywistego w rozumieniu art. 2 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz.U. poz. 723), jeżeli są dostępne, zawierające:
 - a) imię i nazwisko,

- b) numer PESEL oraz rodzaj, serię i numer dokumentu tożsamości,
- c) datę i kraj urodzenia oraz obywatelstwo,
- d) dane adresowe zawierające kod kraju, kod pocztowy, miejscowość, ulicę, numer domu i lokalu,
- e) numer telefonu i adres poczty elektronicznej.

§ 2. Informacje, o których mowa w art. 119zp § 1 pkt 1 i art. 119zq pkt 1, obejmują także:

- 1) datę ustanowienia pełnomocnika do rachunku podmiotu kwalifikowanego i reprezentanta podmiotu kwalifikowanego;
- 2) zakres umocowania pełnomocnika do rachunku podmiotu kwalifikowanego;
- 3)^{<7d>} **informacje o blokadach rachunku podmiotu kwalifikowanego oraz o blokadach środków na rachunku podmiotu kwalifikowanego dokonanych na podstawie odrębnych ustaw zawierające:**
 - a) wskazanie, czy blokada dotyczy jednego rachunku podmiotu kwalifikowanego,
 - b) kwotę blokady,
 - c) termin, do którego obowiązuje blokada,
 - d) organ, na żądanie którego została dokonana blokada
- jeżeli są dostępne;
- 4)^{<7d>} **informacje o zajęciach wierzytelności z rachunku podmiotu kwalifikowanego zawierające:**
 - a) wskazanie, czy zajęcie dotyczy jednego rachunku podmiotu kwalifikowanego,
 - b) wskazanie, czy zajęcie zostało dokonane w postępowaniu egzekucyjnym czy w postępowaniu zabezpieczającym,
 - c) kwotę należności pieniężnej, na poczet której dokonano zajęcia,
 - d) organ egzekucyjny, który dokonał zajęcia
- jeżeli są dostępne;
- 5)^{<7d>} **wskazanie numeru rachunku VAT w rozumieniu art. 2 pkt 37 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług prowadzonego dla rachunku rozliczeniowego, o którym mowa w art. 49 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, albo rachunku członka spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej będącego podmiotem kwalifikowanym.**

§ 3. Zestawienia, o których mowa w art. 119zp § 1 pkt 2 i art. 119zq pkt 3, obejmują:

- 1) dane identyfikacyjne nadawcy i odbiorcy transakcji, jeżeli są dostępne, zawierające:
 - a) imię i nazwisko lub nazwę,

- b) dane adresowe zawierające kod kraju, kod pocztowy, miejscowość, ulicę, numer domu i lokalu;
 - 2) numer rachunku nadawcy transakcji i rachunku odbiorcy transakcji;
 - 3) datę obciążenia lub uznania rachunku podmiotu kwalifikowanego;
 - 4) kwotę i walutę transakcji;
 - 5) tytuł i opis transakcji;
 - 6) saldo początkowe i saldo końcowe zestawienia transakcji dotyczących rachunku podmiotu kwalifikowanego;
 - 7)^{<7d>} **dane identyfikacyjne osoby, o której mowa w § 1 pkt 5 – w przypadku gdy osoba ta złożyła dyspozycję przeprowadzenia transakcji dotyczącej rachunku podmiotu kwalifikowanego, dokonała wpłaty gotówkowej na rachunek podmiotu kwalifikowanego lub dokonała wypłaty gotówkowej z rachunku podmiotu kwalifikowanego, w imieniu jego posiadacza, w tym przy użyciu karty płatniczej w rozumieniu art. 2 pkt 15a ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych wydanej do rachunku podmiotu kwalifikowanego – jeżeli są dostępne;**
 - 8)^{<7d>} **informację o łącznej kwocie środków zajętych przez organ egzekucyjny lub zablokowanych na rachunku podmiotu kwalifikowanego;**
 - 9)^{<7a>} numer rachunku prowadzonego w celu automatycznej identyfikacji dyspozycji składanych z rachunku podmiotu kwalifikowanego (rachunek wirtualny), jeżeli dyspozycje dotyczą uznania takiego rachunku – w przypadku zestawień przekazywanych przez bank albo spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową prowadzącą ten rachunek.
- § 4. Informacje, o których mowa w art. 119zp § 1 pkt 3, obejmują:
- 1) identyfikator banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej;
 - 2) datę i godzinę przekazania informacji;
 - 3) kody walut rachunków, o których mowa w art. 119zp § 1 pkt 3, numery tych rachunków w formacie Numeru Rachunku Bankowego oraz daty ich otwarcia i zamknięcia.
- § 5. Dane, o których mowa w art. 119zp § 1 oraz art. 119zq, są przekazywane w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej dostępnej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Art. 119zs

§ 1. W celu weryfikacji lub uzupełnienia posiadanych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji niezbędnych do wykonywania zadań, o których mowa w niniejszym dziale, Szef Krajowej Administracji Skarbowej może żądać przeka-

zania przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową:

- 1) informacji lub zestawień innych niż przekazane na podstawie art. 119zq, przy czym przepisy art. 119zr § 1-3 stosuje się odpowiednio;
- 2) informacji o blokadach środków na rachunku podmiotu kwalifikowanego, ze wskazaniem kwoty blokady, terminu, do którego obowiązuje blokada, i rodzaju organu, na żądanie którego blokada została dokonana;

2)^{<7d>} (uchylony)

- 3) informacji o zajęciach wierzytelności z rachunku podmiotu kwalifikowanego ze wskazaniem, czy zajęcie zostało dokonane w postępowaniu egzekucyjnym lub postępowaniu zabezpieczającym, organu egzekucyjnego, który dokonał zajęcia, oraz kwoty należności pieniężnej, na poczet której dokonano zajęcia.

3)^{<7d>} (uchylony)

4)^{<7d>} adresów IP, z których:

- a) następowywały logowania do usług bankowości elektronicznej umożliwiających dostęp do rachunku podmiotu kwalifikowanego wraz ze wskazaniem identyfikatora, z którego użyciem dokonano logowania, oraz daty i godziny tych logowań,
 - b) zostały złożone dyspozycje przeprowadzenia transakcji dotyczących rachunku podmiotu kwalifikowanego wraz ze wskazaniem identyfikatora, z którego użyciem złożono dyspozycję, oraz daty i godziny złożenia tych dyspozycji – w przypadku gdy dyspozycje nie zostały złożone z wykorzystaniem usług bankowości elektronicznej
- jeżeli są dostępne.

§ 2. Bank oraz spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa przekazują Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej posiadane dane objęte żądaniem, o którym mowa w § 1, niezwłocznie, nie później niż w terminie 3 dni od dnia otrzymania żądania, a w przypadku gdy dane te znajdują się w formie uniemożliwiającej ich automatyczne przetwarzanie – nie później niż w terminie 7 dni od dnia otrzymania żądania.

§ 2.^{<7d>} Bank oraz spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa przekazują Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej posiadane dane objęte żądaniem, o którym mowa w § 1, niezwłocznie, jednak nie później niż w terminie 3 dni od dnia otrzymania żądania, a jeżeli dane te znajdują się w formie uniemożliwiającej ich automatyczne przetwarzanie – nie później niż w terminie:

1) 7 dni od dnia otrzymania żądania – w przypadku danych, o których mowa w § 1 pkt 1;

2) 14 dni od dnia otrzymania żądania – w przypadku danych, o których mowa w § 1 pkt 4.

Art. 119zt

Informacje i zestawienia, o których mowa w art. 119zp § 1 i art. 119zq, są udzielane przez izbę rozliczeniową podmiotom innym niż Szef Krajowej Administracji Skarbowej wyłącznie na żądanie:

- 1) sądu lub prokuratora – w związku z toczącym się postępowaniem o wyłudzenia skarbowe przeciwko podmiotowi kwalifikowanemu będącemu posiadaczem rachunku podmiotu kwalifikowanego;
- 2) Prezesa Najwyższej Izby Kontroli – w zakresie niezbędnym do przeprowadzenia postępowania kontrolnego określonego w ustawie z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz.U. z 2017 r. poz. 524);
- 3) Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Agencji Wywiadu, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Policji, Żandarmerii Wojskowej, Straży Granicznej, Służby Więziennej, Biura Ochrony Rządu i ich posiadających pisemne upoważnienie funkcjonariuszy lub żołnierzy – w zakresie niezbędnym do przeprowadzenia postępowania sprawdzającego na podstawie przepisów o ochronie informacji niejawnych;
- 4)^{<4>} Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych – w zakresie niezbędnym do realizacji ustawowych zadań określonych w przepisach o ochronie danych osobowych;
- 5) Szefa Centralnego Biura Antykorupcyjnego – na zasadach i w trybie określonych w art. 23 ustawy z dnia 9 czerwca 2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym (Dz.U. z 2017 r. poz. 1993 i 2405 oraz z 2018 r. poz. 138);
- 6) Szefa Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego – na zasadach i w trybie określonych w art. 34a ustawy z dnia 24 maja 2002 r. o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz Agencji Wywiadu (Dz.U. z 2017 r. poz. 1920 i 2405 oraz z 2018 r. poz. 138).

Art. 119zu

§ 1.^{<7a>} W celu ustalenia wskaźnika ryzyka izba rozliczeniowa przetwarza:

- 1) dane przekazane na podstawie art. 119zp § 1;
- 2) dane udostępnione z Centralnego Rejestru Podmiotów – Krajowej Ewidencji Podatników, o których mowa w art. 15 ust. 5 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewiden-

cji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. z 2017 r. poz. 869 i 2491 oraz z 2018 r. poz. 106, 650 i 771);

3) informacje dostępne publicznie.

§ 2. Do przetwarzania danych, o których mowa w art. 119zp § 1 oraz art. 119zq, stosuje się przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych, z tym że dane te mogą być przetwarzane w STIR bez wiedzy i zgody osoby, której dane te dotyczą.

§ 3. Dane przetwarzane na podstawie przepisów niniejszego działu są przechowywane przez izbę rozliczeniową, banki, spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej przez 5 lat, licząc od pierwszego dnia roku następującego po roku, w którym otrzymały dane.

§ 4. Jeżeli w okresie, o którym mowa w § 3, nie upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego, zwrotu podatku lub wyłudzenia skarbowego, w związku z którym przechowywane dane mogłyby stanowić dowód w postępowaniu, dane te mogą być przechowywane przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej nie dłużej niż do upływu terminu przedawnienia.

§ 5. Izba rozliczeniowa, która wykonywała obowiązki określone w niniejszym dziale, jest obowiązana do przekazania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej danych i informacji przechowywanych na podstawie ustawy w terminie miesiąca, licząc od ostatniego dnia realizacji tych obowiązków.

§ 6. Szef Krajowej Administracji Skarbowej jest obowiązany do przekazania danych i informacji, o których mowa w § 5, izbie rozliczeniowej, która przejęła realizację obowiązków wynikających z niniejszego działu, w zakresie koniecznym do ustalenia wskaźnika ryzyka, w terminie miesiąca, licząc od dnia ich otrzymania.

§ 7. Do okresu przechowywania danych, o którym mowa w § 3, przez izbę rozliczeniową, o której mowa w § 6, wlicza się okres przechowywania danych przez izbę rozliczeniową, o której mowa w § 5.

Rozdział 3

Blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego

Art. 119zv

§ 1.^{<7b>} Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zażądać blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na okres nie dłuższy niż 72 godziny, jeżeli posiadane informacje, w szczególności wyniki analizy ryzyka, o której mowa w art. 119zn § 1, wskazują, że podmiot kwalifikowany może wykorzystywać działalność banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub do czynności zmierzających do wyłudzenia skarbowego, a blokada rachunku pod-

miotu kwalifikowanego jest konieczna, aby temu przeciwdziałać.

- § 2.^{<7b>} Żądanie blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego zawiera:
- 1) oznaczenie numeru rachunku podmiotu kwalifikowanego;
 - 2) okres blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego.
- § 3.^{<7b>} W przypadku, o którym mowa w § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej przekazuje:
- 1) bankowi lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej – żądanie blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego;
 - 2) właściwemu dla podmiotu kwalifikowanego naczelnikowi urzędu skarbowego, naczelnikowi urzędu celno-skarbowego oraz prokuratorowi – zawiadomienie o blokadzie rachunku podmiotu kwalifikowanego zawierające dane określone w żądaniu blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego.
- § 4. Bank oraz spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa niezwłocznie po otrzymaniu żądania, o którym mowa w § 3 pkt 1:
- 1) odnotowują datę i godzinę jego otrzymania;
 - 2) dokonują blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego;
 - 3) informują Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o:
 - a) dacie i godzinie otrzymania żądania, o którym mowa w § 3 pkt 1, i dokonania blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego oraz saldzie tego rachunku podmiotu kwalifikowanego w momencie dokonania blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego,
 - b) nieprowadzeniu rachunku podmiotu kwalifikowanego wskazanego w żądaniu, o którym mowa w § 3 pkt 1.
- § 4a.^{<7b>} Bank oraz spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa nie ujawniają podmiotowi kwalifikowanemu informacji o przekazaniu żądania lub dokonaniu blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego.
- § 4b.^{<7d>} **Bank oraz spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa informują podmiot kwalifikowany o przekazaniu żądania lub dokonaniu blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego wyłącznie na jego wniosek, po uprzednim potwierdzeniu przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, że wszystkie przekazane żądania blokady rachunków tego podmiotu kwalifikowanego zostały wykonane.**
- § 4c.^{<7d>} **W przypadku złożenia dyspozycji przeprowadzenia transakcji dotyczących rachunku podmiotu kwalifikowanego będącego przedmiotem blokady bank oraz spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa niezwłocznie in-**

formują Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o:

- 1) dacie i godzinie złożenia dyspozycji;
- 2) treści transakcji będącej przedmiotem dyspozycji w zakresie określonym w art. 119zr § 3.

§ 4d.^{<7d>} **Niezwłocznie po otrzymaniu wniosku, o którym mowa w § 4b, bank oraz spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa informują Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o:**

- 1) dacie i godzinie złożenia wniosku;
- 2) adresie poczty elektronicznej, z którego złożono wniosek, jeżeli jest dostępny – w przypadku gdy wniosek został złożony za pośrednictwem poczty elektronicznej;
- 3) adresie IP, z którego nastąpiło logowanie, jeżeli jest dostępny – w przypadku gdy wniosek został złożony za pośrednictwem serwisu internetowego służącego do obsługi rachunku podmiotu kwalifikowanego lub w inny sposób umożliwiający identyfikację tego adresu;
- 4) numerze telefonu, za pośrednictwem którego został złożony wniosek, jeżeli jest dostępny – w przypadku gdy wniosek został złożony telefonicznie;
- 5) adresie placówki banku, spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej albo ich oddziału, w których został złożony wniosek – w przypadku gdy wniosek został złożony osobiście;
- 6) adresie nadawcy, jeżeli jest dostępny – w przypadku gdy wniosek został złożony za pośrednictwem operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe.

§ 5. Blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego jest skuteczna również w odniesieniu do rachunku podmiotu kwalifikowanego, którego podmiot kwalifikowany jest współposiadaczem.

§ 6.^{<7b>} Szef Krajowej Administracji Skarbowej niezwłocznie po otrzymaniu informacji, o której mowa w § 4 pkt 3 lit. a, w odniesieniu do wszystkich żądań dotyczących podmiotu kwalifikowanego przekazanych do momentu otrzymania tej informacji, przekazuje temu podmiotowi zawiadomienie o blokadzie jego rachunku zawierające dane określone w tych żądaniach.

§ 7.^{<7b>} W okresie blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego Szef Krajowej Administracji Skarbowej:

- 1) może ograniczyć zakres blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego lub
- 2) uchyła blokadę, jeżeli stwierdzi, że ustala przesłanką blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego.

§ 8.^{<7b>} Do ograniczenia zakresu oraz uchylenia blokady rachunku podmiotu kwa-

lifikowanego przepisy § 2-6 stosuje się odpowiednio.

§ 9. Minister właściwy do spraw finansów publicznych przeprowadza, nie rzadziej niż raz na kwartał, kontrolę przestrzegania przepisów § 1, 2, 6 i 7 przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, a w przypadku upoważnienia, zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 119z, innego organu Krajowej Administracji Skarbowej – przez ten organ.

Art. 119zw

§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może przedłużyć, w drodze postanowienia, termin blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na czas oznaczony, nie dłuższy jednak niż 3 miesiące, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że podmiot kwalifikowany nie wykona istniejącego lub mającego powstać zobowiązania podatkowego lub zobowiązania z tytułu odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, przekraczających równowartość 10 000 euro przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok, w którym wydano postanowienie.

§ 2. Postanowienie, o którym mowa w § 1, zawiera:

- 1) oznaczenie numeru rachunku podmiotu kwalifikowanego;
- 2) zakres blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego;
- 3) oznaczenie terminu przedłużenia blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego;
- 4) uzasadnienie przedłużenia blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego;
- 5) pouczenie o treści art. 119zx, art. 119zy § 1, art. 119zz § 1, art. 119zza § 1 i art. 119zzb.

§ 3. Po wydaniu postanowienia, o którym mowa w § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej przekazuje:

- 1) bankowi lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej żądanie przedłużenia terminu blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego zawierające dane, o których mowa w § 2 pkt 1-3;
- 2) właściwemu dla podmiotu kwalifikowanego naczelnikowi urzędu skarbowego, naczelnikowi urzędu celno-skarbowego oraz prokuratorowi zawiadomienie o przedłużeniu terminu blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego zawierające dane określone w postanowieniu.

§ 4.^{<7b>} Żądanie przedłużenia terminu blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego jest skuteczne, jeżeli zostanie przekazane do banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej w okresie blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego, o którym mowa w art. 119zv § 2 pkt 2. Przepisy art. 119zv § 4-5 stosuje się odpowiednio.

- § 4a.^{<7b>} Szef Krajowej Administracji Skarbowej, niezwłocznie po otrzymaniu informacji o przedłużeniu blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego, doręcza podmiotowi kwalifikowanemu postanowienie, o którym mowa w § 1, oraz informację o dacie i godzinie przekazania bankowi lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej żądania przedłużenia terminu blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego.
- § 5. W okresie blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego, o którym mowa w § 2 pkt 3, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w drodze postanowienia:
- 1) może zmienić zakres blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego;
 - 2) uchyla blokadę rachunku podmiotu kwalifikowanego, jeżeli stwierdzi, że ustała przesłanka blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego.
- § 6.^{<7b>} Do postanowienia, o którym mowa w § 5, przepisy § 2, 3 i 4a oraz art. 119zv § 4-5 stosuje się odpowiednio.

Art. 119zx

W okresie blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego wierzytelności z tego rachunku podmiotu kwalifikowanego nie mogą być przedmiotem zabezpieczenia rzeczowego.

Art. 119zy

- § 1. Na wniosek podmiotu kwalifikowanego Szef Krajowej Administracji Skarbowej może, w drodze postanowienia, wyrazić zgodę na wypłatę z zablokowanego rachunku podmiotu kwalifikowanego środków na:
- 1)^{<7b>} wynagrodzenie za pracę wypłacane na podstawie umowy o pracę zawartej co najmniej 3 miesiące przed dniem dokonania blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego wraz z zaliczką na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz składkami na ubezpieczenie społeczne należnymi od wypłacanego wynagrodzenia – po przedłożeniu odpisu listy płac oraz dokumentu Zakładu Ubezpieczeń Społecznych potwierdzającego zgłoszenie do ubezpieczeń społecznych z tytułu umowy o pracę;
 - 2)^{<7b>} alimenty lub rentę o charakterze alimentacyjnym – po przedłożeniu tytułu stwierdzającego obowiązek podmiotu kwalifikowanego do płacenia alimentów lub renty.
- § 2. W postanowieniu, o którym mowa w § 1, określa się wysokość środków podlegających wypłacie, w tym na rzecz pracownika oraz osoby uprawnionej do alimentów lub renty o charakterze alimentacyjnym zasądzonej tytułem odszkodowania, odpowiadającą wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę ustalonego na podstawie ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę.

- § 3. Bank oraz spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa, po uzyskaniu informacji od Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wyrażeniu zgody, o której mowa w § 1, dokonują wypłaty wynagrodzenia, alimentów lub renty osobie uprawnionej do tych świadczeń.

Art. 119zz

- § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może, w drodze postanowienia, wyrazić zgodę na:
- 1) zapłatę zobowiązania podatkowego lub należności celnej przed terminem płatności z zablokowanego rachunku podmiotu kwalifikowanego – na wniosek podmiotu kwalifikowanego zawierający wskazanie zobowiązania podatkowego lub należności celnej, jej wysokości oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego do jej poboru;
 - 2) zwolnienie środków z zablokowanego rachunku podmiotu kwalifikowanego w szczególnie uzasadnionych przypadkach.
- § 2. Jeżeli postanowienie, o którym mowa w § 1, stało się ostateczne, Szef Krajowej Administracji Skarbowej przekazuje bankowi lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej żądanie odpowiednio przekazania środków właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego lub zwolnienia środków z zablokowanego rachunku podmiotu kwalifikowanego, wskazując zakres zwolnienia.

Art. 119zza

- § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może, w drodze postanowienia, zwolnić środki z zablokowanego rachunku podmiotu kwalifikowanego na zapłatę zaległości podatkowej lub celnej oraz odsetek za zwłokę, w przypadku:
- 1) złożenia deklaracji, korekty deklaracji lub zgłoszenia celnego;
 - 2) wydania ostatecznej decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania podatkowego lub należności celnej, potwierdzającej istnienie zaległości podatkowej lub celnej;
 - 3) nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania podatkowego lub należności celnej, potwierdzającej istnienie zaległości podatkowej lub celnej.

§ 2. Przepis art. 119zz § 2 stosuje się odpowiednio.

Art. 119zzb

- § 1.^{<7b>} Na postanowienia, o których mowa w art. 119zv § 1 i 5, art. 119zy § 1, art. 119zz § 1 oraz art. 119zza § 1, przysługuje zażalenie.
- § 2.^{<7b>} Zażalenie jest rozpatrywane niezwłocznie, jednak nie później niż w terminie 7 dni od dnia jego otrzymania.

- § 3.^{<7b>} (uchylony)

§ 4. W zakresie nieuregulowanym do postępowań, o których mowa w niniejszym rozdziale, stosuje się odpowiednio przepisy działu IV.

§ 5.^{<7b>} W przypadku skarg do wojewódzkiego sądu administracyjnego w sprawach, o których mowa w art. 119zw § 1 i art. 119zza § 1:

- 1) przekazanie akt i odpowiedzi na skargę następuje w terminie 7 dni od dnia otrzymania skargi;
- 2) rozpatrzenie skargi następuje w terminie 30 dni od dnia otrzymania akt wraz z odpowiedzią na skargę.

Art. 119zzc

§ 1.^{<7b>} Blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego upada:

- 1) z upływem okresu określonego w żądaniu, o którym mowa w art. 119zv § 2 pkt 2, jeżeli nie przedłużono terminu blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego;
- 2) z chwilą wykonania przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową żądania uchylenia blokady wydanego na podstawie art. 119zv § 7 pkt 2 lub art. 119zw § 5 pkt 2;
- 3) z upływem terminu określonego w postanowieniu, o którym mowa w art. 119zv § 1;
- 4) z chwilą dokonania zajęcia na podstawie:
 - a) zarządzenia zabezpieczenia wystawionego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji w związku z zawiadomieniem, o którym mowa w art. 119zv § 3 pkt 2, na zabezpieczenie zobowiązania podatkowego lub należności celnej wraz z odsetkami za zwłokę,
 - b) postanowienia o zabezpieczeniu majątkowym wydanego w trybie przepisów ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego w związku z zawiadomieniem, o którym mowa w art. 119zv § 3 pkt 2
 – w części odpowiadającej wysokości określonej odpowiednio w zarządzeniu zabezpieczenia lub postanowieniu o zabezpieczeniu majątkowym.

§ 2. Bank oraz spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa niezwłocznie uchylają blokadę rachunku podmiotu kwalifikowanego:

- 1) w przypadkach, o których mowa w § 1 pkt 1-3;
- 2) w części wolnej od zajęcia – w przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 4.

Art. 119zdd

Dokonanie przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego lub zmiany jej zakresu zgodnie z żądaniem Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, o których mowa w

niniejszym rozdziale, nie powoduje odpowiedzialności dyscyplinarnej, cywilnej, karnej ani innej określonej odrębnymi przepisami.

Art. 119zze

Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, upoważnić inny organ Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania niektórych zadań Szefa Krajowej Administracji Skarbowej określonych w niniejszym rozdziale, mając na względzie zapewnienie sprawnego i skutecznego wykonywania tych zadań.

Rozdział 4

Kontrola

Art. 119zzf

- § 1. Kontrolę wypełniania obowiązków, o których mowa w niniejszym dziale, przez banki, spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, izbę rozliczeniową, banki zrzeszające oraz Krajową Spółdzielczą Kasę Oszczędnościowo-Kredytową sprawuje Szef Krajowej Administracji Skarbowej.
- § 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej przeprowadza, nie rzadziej niż raz na rok, kontrolę wypełniania przez izbę rozliczeniową obowiązków, o których mowa w niniejszym dziale.
- § 3. Kontrolę, o której mowa w § 1, przeprowadzają upoważnieni przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej pracownicy urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub organów podległych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej.
- § 4. Kontrolę, o której mowa w § 1, przeprowadzają osoby posiadające poświadczenie bezpieczeństwa upoważniające do dostępu do informacji niejawnych oznaczonych klauzulą „poufne”.
- § 5. Do kontroli, o której mowa w § 1, stosuje się odpowiednio przepisy art. 62 ust. 1-3, 8 i 10, art. 64 ust. 1 pkt 1, 2, 5, 7, 8, 10, 11 i 17 i ust. 3 i 4, art. 72 ust. 1 pkt 1-3 i 8-11 oraz ust. 3, art. 84 ust. 1, 2 i 4, art. 93 oraz art. 97 ust. 4 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.

Art. 119zzg⁴⁾

Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych przeprowadza, nie rzadziej niż raz na 2 lata, kontrolę izby rozliczeniowej w zakresie ochrony danych osobowych przy wypełnianiu obowiązków, o których mowa w niniejszym dziale.

Rozdział 5

Kary pieniężne

Art. 119zzh

- § 1. Bank, spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa, bank zrzeszający oraz Krajowa Spółdzielcza Kasa Oszczędnościowo-Kredytowa, które nie dopełniają obowiązku przekazywania informacji i ze-

stawień, o których mowa w art. 119zp, lub danych, o których mowa w art. 119zs § 2, przekazują je niezgodnie z posiadanymi informacjami, zestawieniami lub danymi, lub zatają prawdziwe informacje, zestawienia lub dane, podlegają karze pieniężnej.

- § 2. Tej samej karze podlega bank oraz spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa, które nie dopełniają obowiązku dokonania blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego, przedłużenia, zmiany zakresu lub uchylenia blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego.

Art. 119zzi

Izba rozliczeniowa, która nie dopełnia obowiązku:

- 1) prowadzenia STIR,
 - 2) ustalenia wskaźnika ryzyka,
 - 3) przekazania informacji o wskaźniku ryzyka,
 - 4) pośredniczenia w przekazaniu danych, informacji i żądań pomiędzy Szefem Krajowej Administracji Skarbowej a bankami oraz spółdzielczymi kasami oszczędnościowo-kredytowymi
- podlega karze pieniężnej.

Art. 119zzj

- § 1. Karę pieniężną, o której mowa w art. 119zzh i art. 119zzi, nakłada Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w drodze decyzji, w wysokości nie większej niż 1 000 000 zł.
- § 2. Od decyzji przysługuje odwołanie do ministra właściwego do spraw finansów publicznych w terminie 14 dni od dnia jej doręczenia.

Art. 119zzk^{7b)}

W zakresie nieuregulowanym w niniejszym rozdziale do nakładania kary pieniężnej stosuje się przepisy działu IVA Kodeksu postępowania administracyjnego.

DZIAŁ IV

Postępowanie podatkowe

Rozdział 1

Zasady ogólne

Art. 120

Organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa.

Art. 121

- § 1. Postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.
- § 2. Organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania.

Art. 122

W toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym.

Art. 123

- § 1. Organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań.
- § 2. Organ podatkowy może odstąpić od zasady przewidzianej w § 1, jeżeli w wyniku postępowania wszczętego na wniosek strony ma zostać wydana decyzja w całości uwzględniająca wniosek strony, oraz w przypadkach, o których mowa w art. 200 § 2 pkt 2.

Art. 124

Organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu.

Art. 125

- § 1. Organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia.
- § 2. Sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwiane niezwłocznie.

Art. 126

Sprawy podatkowe załatwiane są w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej.

Art. 127

Postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne.

Art. 128

Decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Uchylenie lub zmiana tych decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w niniejszej ustawie oraz w ustawach podatkowych.

Art. 129

Postępowanie podatkowe jest jawne wyłącznie dla stron.

Rozdział 2

Wyłączenie pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego

Art. 130

§ 1. Funkcjonariusz Służby Celno-Skarbowej, zwany dalej „funkcjonariuszem”, pracownik urzędu gminy (miasta), starostwa, urzędu marszałkowskiego, izby administracji skarbowej, Krajowej Informacji Skarbowej, urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz członek samorządowego kolegium odwoławczego podlegają wyłączeniu od udziału w postępowaniu w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych oraz innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego, w których:

- 1) są stroną;
- 2) pozostają ze stroną w takim stosunku prawnym, że rozstrzygnięcie sprawy może mieć wpływ na ich prawa lub obowiązki;
- 3) stroną jest ich małżonek, rodzeństwo, wstępny, zstępny lub powinowaty do drugiego stopnia;
- 4) stronami są osoby związane z nimi z tytułu przysposobienia, opieki lub kurateli;
- 5) byli świadkami lub biegłymi, byli lub są przedstawicielami podatnika albo przedstawicielem podatnika jest jedna z osób wymienionych w pkt 3 i 4;
- 6) brali udział w wydaniu zaskarżonej decyzji;
- 7) zaistniały okoliczności, w związku z którymi wszczęto przeciw nim postępowanie służbowe, dyscyplinarne lub karne;
- 8) stroną jest osoba pozostająca wobec nich w stosunku nadrzędności służbowej.

§ 2. Przyczyny wyłączenia od załatwienia sprawy trwają także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli.

§ 3. Bezpośredni przełożony pracownika lub funkcjonariusza jest obowiązany na jego żądanie lub na żądanie strony albo z urzędu wyłączyć go od udziału w postępowaniu, jeżeli zostanie uprawdopodobnione istnienie okoliczności niewymienionych w § 1, które mogą wywołać wątpliwości co do bezstronności pracownika lub funkcjonariusza.

§ 4. Jeżeli nastąpi wyłączenie pracownika lub funkcjonariusza, odpowiednio naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa, dyrektor izby administracji skarbowej, dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, Szef Krajowej Administracji Skarbowej wyznaczają innego pracownika lub funkcjonariusza do prowadzenia sprawy.

§ 5. W przypadku wyłączenia członka samorządowego kolegium odwoławczego jego

prezes wyznacza osobę uprawnioną do zastąpienia osoby wyłączonej. Jeżeli samorządowe kolegium odwoławcze na skutek wyłączenia jego członków nie może załatwić sprawy z braku pełnego składu orzekającego, Prezes Rady Ministrów, w drodze postanowienia, wyznacza do załatwienia sprawy inne samorządowe kolegium odwoławcze.

Art. 131

§ 1. Naczelnik urzędu skarbowego podlega wyłączeniu od załatwienia spraw dotyczących zobowiązań podatkowych lub innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego, w przypadku gdy sprawa dotyczy:

- 1) naczelnika urzędu skarbowego albo jego zastępcy;
- 2) dyrektora izby administracji skarbowej albo jego zastępcy;
- 3) małżonka, rodzeństwa, wstępnych, zstępnych albo powinowatych do drugiego stopnia osób wymienionych w pkt 1 albo 2;
- 4) osoby związanej stosunkiem przysposobienia, opieki lub kurateli z osobą wymienioną w pkt 1 albo 2;
- 5) podmiotu, z którym osoby wymienione w pkt 1-4 pozostają w takim stosunku prawnym, że rozstrzygnięcie sprawy może mieć wpływ na ich prawa lub obowiązki.

§ 2. W przypadku wyłączenia naczelnika urzędu skarbowego z przyczyn określonych w:

- 1) § 1 pkt 1, a także pkt 3 lub 4 w związku z pkt 1 – sprawę załatwia naczelnik urzędu skarbowego wyznaczony przez właściwego dyrektora izby administracji skarbowej;
- 2) § 1 pkt 5 w zakresie pkt 1, a także pkt 3 lub 4 w związku z pkt 1 – sprawę załatwia naczelnik urzędu skarbowego wyznaczony przez właściwego dyrektora izby administracji skarbowej;
- 3) § 1 pkt 2, a także pkt 3 lub 4 w związku z pkt 2 – sprawę załatwia naczelnik urzędu skarbowego wyznaczony przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej;
- 4) § 1 pkt 5 w zakresie pkt 2, a także pkt 3 lub 4 w związku z pkt 2 – sprawę załatwia naczelnik urzędu skarbowego wyznaczony przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 2 pkt 3 i 4, Szef Krajowej Administracji Skarbowej nie może wyznaczyć naczelnika urzędu skarbowego podlegającego dyrektorowi izby administracji skarbowej, której dyrektora lub jego zastępcy dotyczą przesłanki wyłączenia.

Art. 131a

W sprawach wyłączenia naczelnika urzędu celno-skarbowego art. 131 stosuje się odpowiednio.

Art. 131b

W sprawie wyznaczenia innego organu podatkowego, w przypadkach wymienionych w art. 131 i 131a, wydaje się postanowienie.

Art. 132

§ 1. Wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta, marszałek województwa, ich zastępcy oraz skarbnik jednostki samorządu terytorialnego podlegają wyłączeniu od załatwiania spraw dotyczących ich zobowiązań podatkowych lub innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się również do spraw dotyczących:

- 1) małżonka, rodzeństwa, wstępnych, zstępnych albo powinowatych do drugiego stopnia osób wymienionych w § 1;
- 2) osób związanych stosunkiem przysposobienia, opieki lub kurateli z osobami wymienionymi w § 1;
- 3) osób pozostających z osobami wymienionymi w § 1 w takim stosunku prawnym, że może to mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy.

§ 3. W przypadku wyłączenia organu, o którym mowa w § 1, samorządowe kolegium odwoławcze wyznacza, w drodze postanowienia, organ właściwy do załatwienia sprawy.

Art. 132a

Przyczyny wyłączenia od załatwienia sprawy trwają także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli.

Rozdział 3

Strona

Art. 133

§ 1. Stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następcą prawny, a także osoba trzecia, o której mowa w art. 110-117c, która z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do której czynności organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy.

§ 2. Stroną w postępowaniu podatkowym może być również osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej inna niż wymieniona w § 1, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego ciążą na niej szczególne obowiązki lub zamierza skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa.

§ 2a. Stroną w postępowaniu podatkowym w sprawach dotyczących zwrotu podatku od towarów i usług może być wspólnik spółki wymienionej w art. 115 § 1, uprawniony na podstawie przepisów o podatku od towarów i usług do otrzymania zwrotu podatku.

§ 2b. Stroną w postępowaniu podatkowym w sprawie stwierdzenia nadpłaty w zakresie zobowiązań byłej spółki cywilnej może być osoba, która była współnikiem spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w art. 92 § 3, jedną stroną postępowania są małżonkowie i każdy z nich jest uprawniony do działania w imieniu obojga.

Art. 133a

§ 1. Organizacja społeczna może w sprawie dotyczącej innej osoby, za jej zgodą, występować z żądaniem:

- 1) wszczęcia postępowania,
 - 2) dopuszczenia jej do udziału w postępowaniu
- jeżeli jest to uzasadnione celami statutowymi tej organizacji i gdy przemawia za tym interes publiczny.

§ 2. Organ podatkowy, uznając żądanie organizacji społecznej za uzasadnione, postanawia o wszczęciu postępowania z urzędu lub o dopuszczeniu organizacji do udziału w postępowaniu. Na postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania lub dopuszczenia do udziału w postępowaniu organizacji społecznej służy zażalenie.

§ 3. Organizacja społeczna uczestniczy w postępowaniu na prawach strony.

Art. 134

(uchylony)

Art. 135

Zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych w sprawach podatkowych ocenia się według przepisów prawa cywilnego, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej.

Art. 136

(uchylony)

Art. 137

(uchylony)

Art. 138

§ 1. Organ podatkowy występuje do sądu z wnioskiem o wyznaczenie kuratora dla osoby niezdolnej do czynności prawnych lub osoby nieobecnej, jeżeli kurator nie został już wyznaczony.

§ 2. (uchylony)

§ 3. Jeżeli osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej nie może prowadzić swoich spraw wskutek braku powołanych do tego organów, organ podatkowy składa do sądu wniosek o ustanowienie kuratora.

Rozdział 3a Pełnomocnictwo

Art. 138a

§ 1. Strona może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania.

§ 2. Pełnomocnictwo może być ogólne, szczególne albo do doręczeń.

§ 3. Pełnomocnictwo w formie dokumentu elektronicznego opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym albo podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP.

§ 3.^{<16>} Pełnomocnictwo w formie dokumentu elektronicznego opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym.

§ 4. Adwokat, radca prawny i doradca podatkowy mogą sami uwierzytelnić odpis udzielonego im pełnomocnictwa oraz odpisy innych dokumentów wykazujących ich umocowanie. Organ podatkowy może w razie wątpliwości zażądać urzędowego poświadczenia podpisu strony.

§ 5. Jeżeli odpis pełnomocnictwa lub odpisy innych dokumentów wykazujących umocowanie zostały sporządzone w formie dokumentu elektronicznego, ich uwierzytelnienie, o którym mowa w § 4, dokonuje się, opatrując odpisy kwalifikowanym podpisem elektronicznym albo podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP. Odpisy pełnomocnictwa lub odpisy innych dokumentów wykazujących umocowanie uwierzytelniane elektronicznie są sporządzane w formatach danych określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 18 pkt 1 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne.

§ 5.^{<16>} Jeżeli odpis pełnomocnictwa lub odpisy innych dokumentów wykazujących umocowanie zostały sporządzone w formie dokumentu elektronicznego, ich uwierzytelnienie, o którym mowa w § 4, dokonuje się, opatrując odpisy kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym. Odpisy pełnomocnictwa lub odpisy innych dokumentów wykazujących umocowanie uwierzytelniane elektronicznie są sporządzane w formatach danych określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 18 pkt 1 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne.

Art. 138b

§ 1. Pełnomocnikiem strony może być osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych.

§ 2. (uchylony)

§ 3. W kwestiach mniejszej wagi wynikających w toku postępowania, organ podatkowy może nie żądać pełnomocnictwa, jeżeli pełnomocnikiem jest małżonek strony, a nie ma wątpliwości co do istnienia i zakresu jego upoważnienia do występowania w imieniu strony.

Art. 138c

§ 1. Pełnomocnictwo wskazuje dane identyfikujące mocodawcę, w tym jego identyfikator podatkowy, dane identyfikujące pełnomocnika, w tym jego identyfikator podatkowy, a w przypadku nierezydenta – numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość, lub inny numer identyfikacyjny, o ile nie posiada identyfikatora podatkowego, adres tego pełnomocnika do doręczeń w kraju, a w przypadku adwokata, radcy prawnego lub doradcy podatkowego – także jego adres elektroniczny.

§ 2. Pełnomocnik ustanowiony w procedurach szczególnych rozliczania podatku od towarów i usług, będący nierezydentem i nieposiadający identyfikatora podatkowego, ma obowiązek wskazać numer służący do identyfikacji dla celów podatkowych nadany w jego państwie. W przypadku braku takiego numeru pełnomocnik ten podaje numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość. Pełnomocnik ten ma również obowiązek wskazać swój adres elektroniczny.

§ 3. Jeżeli pełnomocnictwa udziela osoba, która nie może się podpisać, pełnomocnictwo zgłasza się ustnie do protokołu albo pełnomocnictwo podpisuje za taką osobą osoba sprawująca nad nią opiekę, czyniąc o tym wzmiankę obok podpisu.

Art. 138d

§ 1. Pełnomocnictwo ogólne upoważnia do działania we wszystkich sprawach podatkowych oraz w innych sprawach należących do właściwości organów podatkowych.

§ 2. Za pełnomocnika ogólnego strony w sprawach podatkowych uznaje się kuratora wyznaczonego przez sąd na wniosek organu podatkowego, o którym mowa w art. 138.

§ 3. Pełnomocnictwo ogólne oraz zawiadomienie o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu zgłasza mocodawca, wyłącznie w formie dokumentu elektronicznego, według wzoru określonego w przepisach wydanych na podstawie art. 138j § 1 pkt 1, do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. W przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających złożenie pełnomocnictwa ogólnego, jego zmianę, odwołanie lub wypowiedzenie, w formie dokumentu elektronicznego, pełnomocnictwo składa się w formie pisemnej według wzoru, o którym mowa w zdaniu pierwszym.

§ 4. Informacje o udzieleniu pełnomocnictwa, o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu

dzeniu Szef Krajowej Administracji Skarbowej umieszcza w Centralnym Rejestrze Pełnomocnictw Ogólnych, zwanym dalej „Centralnym Rejestrem”.

- § 5. Adwokat, radca prawny oraz doradca podatkowy mogą sami zgłaszać udzielenie im pełnomocnictwa ogólnego oraz zawiadania o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu, ze wskazaniem daty zwolnienia z obowiązku reprezentacji.
- § 6. W przypadku, o którym mowa w art. 138c § 3, pełnomocnictwo ogólne, zawiadomienie o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu zgłasza osoba sprawująca opiekę nad osobą, która nie może się podpisać, a w przypadku zgłoszenia pełnomocnictwa ustnie do protokołu – organ podatkowy.
- § 7. (uchylony)
- § 8. Organ, na wniosek którego sąd wyznaczył kuratora, niezwłocznie informuje Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o treści postanowienia sądu o ustanowieniu kuratora.
- § 9. (uchylony)

Art. 138e

- § 1. Pełnomocnictwo szczególne upoważnia do działania we wskazanej sprawie podatkowej lub innej wskazanej sprawie należącej do właściwości organu podatkowego.
- § 2. Pełnomocnictwo szczególne może być udzielone na piśmie, w formie dokumentu elektronicznego lub zgłoszone ustnie do protokołu.
- § 3. Pełnomocnictwo szczególne udzielone na piśmie oraz zawiadomienie o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu składa się do akt sprawy według wzoru określonego w przepisach wydanych na podstawie art. 138j § 1 pkt 2, w oryginale lub jego notarialnie poświadczony odpis.
- § 4. Pełnomocnik może okazać oryginał lub notarialnie poświadczony odpis pełnomocnictwa szczególnego oraz zawiadomienie o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu w celu sporządzenia przez organ podatkowy jego urzędowego odpisu i dołączenia do akt sprawy.

Art. 138f

- § 1. Strona ma obowiązek ustanowienia w kraju pełnomocnika do doręczeń, jeżeli nie ustanawia pełnomocnika ogólnego lub szczególnego, gdy:
- 1) zmiana adres miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu na adres w państwie niebędącym państwem członkowskim Unii Europejskiej;
 - 2) nie ma miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej i składa w kraju wnioski o wszczęcie postępowania lub w kraju doręczono jej postanowienie o wszczęciu postępowania.

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się, jeżeli doręczenie pism stronie następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

§ 3. W razie niedopełnienia przez stronę obowiązku ustanowienia pełnomocnika do doręczeń, pismo uznaje się za doręczone pod dotychczasowym adresem w kraju, a organ podatkowy pozostawia pismo w aktach sprawy.

§ 4. Do pełnomocnictwa do doręczeń stosuje się przepisy dotyczące pełnomocnictwa szczególnego.

Art. 138g

Ustanawiając więcej niż jednego pełnomocnika o tym samym zakresie działania lub ustanawiając pełnomocnika ogólnego oraz szczególnego w tej samej sprawie, strona wskazuje organowi jednego z nich jako pełnomocnika do doręczeń.

Art. 138h

Organ podatkowy w razie potrzeby dołącza do akt sprawy wydruk pełnomocnictwa ogólnego lub szczególnego udzielonego w formie dokumentu elektronicznego oraz zawiadomienia o zmianie zakresu, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa. Zgodność wydruku z dokumentem elektronicznym potwierdza, w formie adnotacji, pracownik urzędu obsługującego organ podatkowy lub funkcjonariusz, który dokonał wydruku.

Art. 138i

- § 1. Ustanowienie, zmiana zakresu, odwołanie lub wypowiedzenie pełnomocnictwa ogólnego wywiera skutek od dnia wpływu do Centralnego Rejestru.
- § 2. Ustanowienie, zmiana zakresu, odwołanie lub wypowiedzenie pełnomocnictwa szczególnego wywiera skutek od dnia zawiadomienia organu podatkowego.
- § 3. Adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy, który wypowiedział pełnomocnictwo, jest obowiązany działać za stronę jeszcze przez dwa tygodnie od wypowiedzenia, chyba że mocodawca zwolni go od tego obowiązku.

Art. 138j

§ 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

- 1) wzór pełnomocnictwa ogólnego i wzór zawiadomienia o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu tego pełnomocnictwa, obejmujący dane identyfikujące mocodawcę i pełnomocnika, mając na celu uproszczenie zgłaszania pełnomocnictwa;
- 2) wzór pełnomocnictwa szczególnego oraz wzór pełnomocnictwa do doręczeń, a także wzór zawiadomienia o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu tych pełnomocnictw, umożliwiając wskazanie zakresu pełnomocnictwa oraz dane identyfikujące mocodawcę i pełnomocnika, mając

na celu uproszczenie zgłaszania pełnomocnictwa.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób przesyłania, w formie dokumentu elektronicznego, pełnomocnictwa ogólnego, pełnomocnictwa szczególnego oraz pełnomocnictwa do doręczeń, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w pełnomocnictwach oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.

Art. 138k

- § 1. Centralny Rejestr jest prowadzony przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.
- § 2. Dostęp do Centralnego Rejestru mają organy podatkowe.
- § 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, upoważnić organ Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania zadań Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie prowadzenia Centralnego Rejestru, mając na celu zapewnienie sprawnego funkcjonowania tego rejestru.

Art. 138l

- § 1. W sprawie niecierpiącej zwłoki organ podatkowy wyznacza dla osoby nieobecnej tymczasowego pełnomocnika szczególnego, upoważnionego do działania do czasu wyznaczenia przez sąd kuratora dla osoby nieobecnej.
- § 2. Tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym może być w pierwszej kolejności wyznaczony przez organ podatkowy członek rodziny osoby nieobecnej, jeżeli wyrazi na to zgodę, a w przypadku braku takiej zgody – adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy wyznaczony w trybie art. 138n § 1 lub 2.

Art. 138m

- § 1. W przypadku niemożności wszczęcia postępowania lub prowadzenia postępowania wobec osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej z powodu braku powołanych do tego organów lub niemożności ustalenia adresu siedziby, miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zamieszkania osób upoważnionych do reprezentowania jej spraw, organ podatkowy wyznacza dla tej osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej tymczasowego pełnomocnika szczególnego upoważnionego do działania do czasu wyznaczenia kuratora przez sąd.
- § 2. Tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym jest adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy wyznaczony w trybie art. 138n § 1 lub 2.

Art. 138n

§ 1. O wyznaczenie doradcy podatkowego jako tymczasowego pełnomocnika szczególnego organ podatkowy zwraca się do

Krajowej Rady Doradców Podatkowych. Jeżeli doradca podatkowy ustanowiony w ten sposób ma podjąć czynności poza siedzibą organu podatkowego, Krajowa Rada Doradców Podatkowych, na wniosek ustanowionego doradcy podatkowego, wyznaczy w razie potrzeby doradcę podatkowego z innej miejscowości.

§ 2. O wyznaczenie adwokata lub radcy prawnego jako tymczasowego pełnomocnika szczególnego organu podatkowego zwraca się do okręgowej rady adwokackiej lub okręgowej izby radców prawnych właściwej dla siedziby organu podatkowego. Jeżeli adwokat lub radca prawny ustanowiony w ten sposób ma podjąć czynności poza siedzibą organu podatkowego, Naczelna Rada Adwokacka lub Krajowa Rada Radców Prawnych, na wniosek ustanowionego adwokata lub radcy prawnego, wyznaczy w razie potrzeby adwokata lub radcę prawnego z innej miejscowości.

§ 3. Do ustalenia wynagrodzenia oraz kosztów adwokata, radcy prawnego lub doradcy podatkowego, wyznaczonego tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym, stosuje się odpowiednio przepisy o kosztach pomocy prawnej udzielonej przez doradcę podatkowego z urzędu, wydane na podstawie art. 41b ust. 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz.U. z 2018 r. poz. 377).

Art. 138o

W zakresie nieuregulowanym w niniejszym rozdziale stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego oraz Kodeksu postępowania cywilnego.

Rozdział 4

Załatwianie spraw

Art. 139

§ 1. Załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania, chyba że przepisy niniejszej ustawy stanowią inaczej.

§ 2. Niezwłocznie powinny być załatwiane sprawy, które mogą być rozpatrzone na podstawie dowodów przedstawianych przez stronę łącznie z żądaniem wszczęcia postępowania lub na podstawie faktów powszechnie znanych i dowodów znanych z urzędu organowi prowadzącemu postępowanie.

§ 3. Załatwienie sprawy w postępowaniu odwoławczym powinno nastąpić nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy, a sprawy, w której przeprowadzono rozprawę lub strona złożyła wniosek o przeprowadzenie rozprawy – nie później niż w ciągu 3 miesięcy.

§ 4. Do terminów określonych w § 1-3 nie wlicza się terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności, okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu.

Art. 140

§ 1. O każdym przypadku niezażądania sprawy we właściwym terminie organ podatkowy obowiązany jest zawiadomić stronę, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin załatwienia sprawy.

§ 2. Ten sam obowiązek ciąży na organie podatkowym również w przypadku, gdy niedotrzymanie terminu nastąpiło z przyczyn niezależnych od organu.

Art. 141

§ 1. Na niezażądanie sprawy we właściwym terminie lub terminie ustalonym na podstawie art. 140 stronie służy ponaglenie do:

- 1) organu podatkowego wyższego stopnia;
- 2) dyrektora izby administracji skarbowej, jeżeli sprawa dotyczy rozpatrywania odwołań od decyzji, o których mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, wydanych przez naczelnika urzędu celno-skarbowego;
- 3) Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, jeżeli sprawa nie została załatwiona przez dyrektora izby administracji skarbowej.

§ 2. Organ podatkowy wymieniony w § 1, uznając ponaglenie za uzasadnione, wyznacza dodatkowy termin załatwienia sprawy oraz zarządza wyjaśnienie przyczyn i ustalenie osób winnych niezażądania sprawy w terminie, a w razie potrzeby podejmuje środki zapobiegające naruszeniu terminów załatwiania spraw w przyszłości. Organ stwierdza jednocześnie, czy niezażądanie sprawy w terminie miało miejsce z rażącem naruszeniem prawa.

Art. 142

Pracownik organu podatkowego, który z nieuzasadnionych przyczyn nie załatwił sprawy w terminie lub nie dopełnił obowiązku wynikającego z art. 140 albo nie załatwił sprawy w dodatkowym terminie ustalonym zgodnie z art. 141 § 2, podlega odpowiedzialności porządkowej lub dyscyplinarnej albo innej odpowiedzialności przewidzianej przepisami prawa.

Art. 143

§ 1. Organ podatkowy może upoważnić funkcjonariusza lub pracownika kierowanej jednostki organizacyjnej do załatwiania spraw w jego imieniu i w ustalonym za-

kresie, a w szczególności do wydawania decyzji, postanowień i zaświadczeń.

§ 1a. Upoważnienie może obejmować podpisywanie pism w formie dokumentu elektronicznego kwalifikowanym podpisem elektronicznym.

§ 2. Upoważnienie, o którym mowa w § 1 i 1a, może być udzielone również:

- 1) pracownikom obsługującym naczelnika urzędu skarbowego – przez naczelnika urzędu skarbowego;
- 2) funkcjonariuszom lub pracownikom obsługującym dyrektora izby administracji skarbowej – przez dyrektora izby administracji skarbowej;
- 3) funkcjonariuszom lub pracownikom obsługującym naczelnika urzędu celno-skarbowego – przez naczelnika urzędu celno-skarbowego;
- 4) pracownikom Krajowej Informacji Skarbowej – przez dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej;
- 5) funkcjonariuszom lub pracownikom obsługującym naczelnika urzędu celno-skarbowego lub dyrektora izby administracji skarbowej albo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej – przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej;
- 6) funkcjonariuszom lub pracownikom komórek organizacyjnych urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych – przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 3. Upoważnienie udzielane jest w formie pisemnej.

Rozdział 5

Doręczenia

Art. 144

§ 1. Organ podatkowy doręcza pisma:

- 1) za pokwitowaniem, za pośrednictwem operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe, pracowników urzędu obsługującego ten organ, funkcjonariuszy lub upoważnionych pracowników innego organu podatkowego, lub przez organy lub osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów, lub
- 2) za urzędowym poświadczeniem odbioru, za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej.

§ 2. Jeżeli przepisy ustawy przewidują doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, doręczenie następuje przez portal podatkowy w zakresie wynikającym z odrębnych przepisów lub przez elektroniczną skrzynkę podawczą.

§ 3. W przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających organowi podatkowemu doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, pisma doręcza się w sposób określony w § 1 pkt 1.

§ 4. W przypadku gdy organem podatkowym jest wójt, burmistrz (prezydent miasta), pisma może doręczać sołtys, za pokwitowaniem.

§ 5. Doręczanie pism pełnomocnikowi będącemu adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym oraz organom administracji publicznej następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej albo w siedzibie organu podatkowego.

Art. 144a

§ 1. Doręczanie pism następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej, jeżeli strona spełni jeden z następujących warunków:

- 1) złoży podanie w formie dokumentu elektronicznego przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy;
- 2) wniesie o doręczenie za pomocą środków komunikacji elektronicznej i wskaże organowi podatkowemu adres elektroniczny;
- 3) wyrazi zgodę na doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej i wskaże organowi podatkowemu adres elektroniczny.

§ 1a. Wystąpienie organu podatkowego o wyrażenie zgody, o której mowa w § 1 pkt 3, może nastąpić za pomocą środków komunikacji elektronicznej i zostać przesłane stronie przez portal podatkowy lub na jej adres elektroniczny. Przepisów art. 152a § 1-5 nie stosuje się.

§ 1b. Strona ma prawo do rezygnacji z doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej. W takim przypadku organ podatkowy doręcza pismo w sposób określony dla pisma w formie innej niż forma dokumentu elektronicznego.

§ 2. (uchylony)

Art. 144b

§ 1. W przypadku pism wydanych w formie dokumentu elektronicznego przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, które zostały opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym albo podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP, doręczenie może polegać na doręczeniu wydruku pisma uzyskanego z tego systemu odzwierciedlającego treść tego pisma, jeżeli strona nie wniosła o doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub nie wyraziła zgody na doręczanie pism w taki sposób.

§ 1.^{16>} **W przypadku pism wydanych w formie dokumentu elektronicznego przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, które zostały opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym, doręczenie może polegać na doręczeniu wydruku pisma uzyskanego z tego systemu odzwierciedlającego treść tego pisma,**

jeżeli strona nie wniosła o doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub nie wyraziła zgody na doręczanie pism w taki sposób.

§ 2. Wydruk pisma, o którym mowa w § 1, zawiera:

- 1) informację, że pismo zostało wydane w formie dokumentu elektronicznego przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym albo podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP, ze wskazaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego osoby, która je podpisała;

1)^{16>} **informację, że pismo zostało wydane w formie dokumentu elektronicznego przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym, ze wskazaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego osoby, która je podpisała;**

- 2) identyfikator tego pisma, nadawany przez system teleinformatyczny Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 3. Wydruk pisma, o którym mowa w § 1, może zawierać mechanicznie odtwarzany podpis osoby, która podpisała pismo.

§ 4. Wydruk pisma, o którym mowa w § 1, stanowi dowód tego, co zostało stwierdzone w piśmie wydany w formie dokumentu elektronicznego przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

Art. 145

§ 1. Pisma doręcza się stronie, a gdy strona działa przez przedstawiciela – temu przedstawicielowi.

§ 2. Jeżeli ustanowiono pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi pod adresem wskazanym w pełnomocnictwie.

§ 2a. Pełnomocnikowi mającemu miejsce zamieszkania za granicą, który nie wskazuje adresu do doręczeń w kraju, pisma doręcza się za pomocą środków komunikacji elektronicznej na wskazany adres elektroniczny.

§ 3. W razie niewyznaczenia pełnomocnika do doręczeń, o którym mowa w art. 138g, organ podatkowy doręcza pisma jednemu z pełnomocników.

Art. 146

§ 1. W toku postępowania strona oraz jej przedstawiciel lub pełnomocnik mają obowiązek zawiadomić organ podatkowy o zmianie adresu, pod którym dokonuje się doręczeń, lub adresu elektronicznego.

§ 2. W razie niedopełnienia obowiązku przewidzianego w § 1, w przypadku doręczania pisma za pośrednictwem operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia

23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe, pismo uważa się za doręczone pod dotychczasowym adresem z upływem ostatniego dnia okresu, o którym mowa w art. 150 § 1 pkt 1, a pismo pozostawia się w aktach sprawy.

Art. 146a

§ 1. Pełnomocnik ogólny ma obowiązek zawiadomić o zmianie adresu, pod którym dokonuje się doręczeń, lub adresu elektronicznego. Zawiadomienie o zmianie pełnomocnictwa w zakresie adresu jest składane do Centralnego Rejestru.

§ 2. W razie niedopełnienia przez pełnomocnika ogólnego obowiązku przewidzianego w § 1, pismo uważa się za doręczone pod dotychczasowym adresem. Przepisy art. 146 § 2 oraz art. 152a § 3 stosuje się odpowiednio.

Art. 147

(uchylony)

Art. 147a

W sprawach dotyczących podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego z tytułu importu towarów stosuje się przepisy art. 83 i art. 84 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne.

Art. 148

§ 1. Pisma doręcza się osobom fizycznym pod adresem miejsca ich zamieszkania albo pod adresem do doręczeń w kraju.

§ 2. Pisma osobom fizycznym mogą być także doręczane:

- 1) w siedzibie organu podatkowego;
- 2) w miejscu zatrudnienia lub prowadzenia działalności przez adresata – adresatowi lub osobie upoważnionej przez pracodawcę do odbioru korespondencji.
- 3) (uchylony)

§ 3. W razie niemożności doręczenia pisma w sposób określony w § 1 i 2, a także w innych uzasadnionych przypadkach pisma doręcza się w każdym miejscu, gdzie się adresata zastanie.

Art. 149

W przypadku nieobecności adresata w miejscu zamieszkania albo pod adresem do doręczeń w kraju pisma doręcza się za pokwitowaniem pełnoletniemu domownikowi, a gdyby go nie było lub odmówił przyjęcia pisma – sąsiadowi, zarządcy domu lub dozorcycy – gdy osoby te podjęły się oddania pisma adresatowi. Zawiadomienie o doręczeniu pisma sąsiadowi, zarządcy domu lub dozorcycy umieszcza się w oddawczej skrzynce pocztowej lub na drzwiach mieszkania adresata, lub w widocznym miejscu przy wejściu na posesję, na której zamieszkuje adresat lub której adres wskazano jako adres do doręczeń.

Art. 150

§ 1. W razie niemożności doręczenia pisma w sposób wskazany w art. 148 § 1 lub art. 149:

- 1) operator pocztowy w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe przechowuje pismo przez okres 14 dni w swojej placówce pocztowej – w przypadku doręczenia pisma przez operatora pocztowego;
- 2) pismo składa się na okres 14 dni w urzędzie gminy (miasta) – w przypadku doręczenia pisma przez pracownika organu podatkowego lub przez inną upoważnioną osobę.

§ 1a. (uchylony)

§ 2. Zawiadomienie o pozostawieniu pisma w miejscu określonym w § 1, wraz z informacją o możliwości jego odbioru w placówce pocztowej albo w urzędzie gminy w terminie 7 dni od dnia pozostawienia zawiadomienia, umieszcza się w oddawczej skrzynce pocztowej lub, gdy nie jest to możliwe, na drzwiach mieszkania adresata, lub miejsca wskazanego jako adres do doręczeń w kraju, na drzwiach jego biura lub innego pomieszczenia, w którym adresat wykonuje swoje czynności zawodowe bądź w widocznym miejscu przy wejściu na posesję adresata.

§ 3. W przypadku niepodjęcia pisma w terminie, o którym mowa w § 2, pozostawia się powtórne zawiadomienie o możliwości odbioru pisma w terminie nie dłuższym niż 14 dni od dnia pierwszego zawiadomienia o złożeniu pisma w placówce pocztowej albo w urzędzie gminy.

§ 4. W przypadku niepodjęcia pisma, doręczenie uważa się za dokonane z upływem ostatniego dnia okresu, o którym mowa w § 1, a pismo pozostawia się w aktach sprawy.

Art. 150a

Na wniosek strony doręczenie może być dokonane na wskazany przez nią adres skrytki pocztowej. W tym przypadku pismo przesłane za pośrednictwem operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe składa się w placówce pocztowej tego operatora. Przepisy art. 150 § 2-4 stosuje się odpowiednio, z tym że zawiadomienie o pozostawieniu pisma w placówce pocztowej, wraz z informacją o możliwości jego odbioru, umieszcza się w skrytce pocztowej adresata.

Art. 151

§ 1. Osobom prawnym oraz jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej pisma doręcza się w lokalu ich siedziby lub w miejscu prowadzenia działalności – osobie upoważnionej do odbioru korespondencji lub prokurentowi. Przepisy art. 146, art. 148 § 2 pkt 1 oraz art. 150 i art. 150a stosuje się odpowiednio.

§ 2. W razie niemożności doręczenia pisma w lokalu siedziby pisma doręcza się za pokwitowaniem zarządcy budynku lub dozorczy, gdy osoby te podjęły się oddania pisma adresatowi. Zawiadomienie o doręczeniu pisma zarządcy budynku lub dozorczy umieszcza się w oddawczej skrzynce pocztowej, na drzwiach lokalu siedziby adresata lub w widocznym miejscu przy wejściu na posesję, na której mieści się lokal tej siedziby.

Art. 151a

§ 1. Jeżeli podany przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej adres jej siedziby nie istnieje, został wykreślony z rejestru lub jest niezgodny z odpowiednim rejestrem i nie można ustalić miejsca prowadzenia działalności, pismo doręcza się osobie fizycznej upoważnionej do reprezentowania adresata, także wtedy gdy reprezentacja ma charakter łączny z innymi osobami.

§ 2. W razie niemożności ustalenia adresu osoby fizycznej upoważnionej do reprezentowania adresata, pismo pozostawia się w aktach sprawy ze skutkiem doręczenia.

Art. 152

§ 1. Odbierający pismo potwierdza doręczenie pisma własnoręcznym podpisem, ze wskazaniem daty doręczenia.

§ 2. Jeżeli odbierający pismo nie może potwierdzić doręczenia lub uchyła się od tego, doręczający sam stwierdza datę doręczenia oraz wskazuje osobę, która odebrała pismo, i przyczynę braku jej podpisu.

§ 3. W przypadku doręczenia pisma za pomocą środków komunikacji elektronicznej doręczenie jest skuteczne, jeżeli adresat potwierdzi odbiór pisma w sposób, o którym mowa w art. 152a § 1 pkt 3.

Art. 152a

§ 1. W celu doręczenia pisma w formie dokumentu elektronicznego organ podatkowy przesyła na adres elektroniczny adresata zawiadomienie zawierające:

- 1) informację, że adresat może odebrać pismo w formie dokumentu elektronicznego;
- 2) wskazanie adresu elektronicznego, z którego adresat może pobrać pismo i pod którym powinien dokonać potwierdzenia doręczenia pisma;
- 3) pouczenie dotyczące sposobu odbioru pisma, a w szczególności sposobu identyfikacji pod wskazanym adresem elektronicznym w systemie teleinformatycznym organu podatkowego, oraz informację o wymogu podpisania urzędowego poświadczenia odbioru w określony sposób.

§ 2. W przypadku nieodebrania pisma w formie dokumentu elektronicznego w sposób określony w § 1 pkt 3, organ podatkowy po upływie 7 dni, licząc od dnia wysłania

zawiadomienia, przesyła powtórne zawiadomienie o możliwości odebrania tego pisma.

§ 3. W przypadku nieodebrania pisma doręczenie uważa się za dokonane po upływie 14 dni, licząc od dnia przesłania pierwszego zawiadomienia.

§ 4. Zawiadomienia, o których mowa w § 1 i 2, mogą być automatycznie tworzone i przesyłane przez system teleinformatyczny organu podatkowego, a odbioru tych zawiadomień nie potwierdza się.

§ 5. W przypadku doręczenia, o którym mowa w § 3, organ podatkowy umożliwia adresatowi pisma dostęp do treści pisma w formie dokumentu elektronicznego przez okres co najmniej 3 miesięcy od dnia uznania pisma w formie dokumentu elektronicznego za doręczone oraz informacją o dacie uznania pisma za doręczone i o datach wysłania zawiadomień, o których mowa w § 1 i 2, w systemie teleinformatycznym.

§ 6. Warunki techniczne i organizacyjne doręczenia pism w formie dokumentu elektronicznego określają przepisy ustawy, o której mowa w § 1 pkt 3.

Art. 153

§ 1. Jeżeli adresat odmawia przyjęcia pisma doręczanego mu w sposób określony w art. 144 § 1 pkt 1, pismo zwraca się nadawcy z adnotacją o odmowie jego przyjęcia i datą odmowy. Pismo wraz z adnotacją pozostawia się w aktach sprawy.

§ 2. W przypadkach, o których mowa w § 1, uznaje się, że pismo doręczone zostało w dniu odmowy jego przyjęcia przez adresata.

Art. 154

§ 1. Pisma skierowane do osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, które nie mają organów, doręcza się kuratorowi wyznaczonemu przez sąd.

§ 2. (uchylony)

§ 3. Pisma kierowane do osób korzystających ze szczególnych uprawnień wynikających z immunitetu dyplomatycznego lub konsularnego doręcza się w sposób przewidziany w przepisach szczególnych, w umowach i przyjętych zwyczajach międzynarodowych.

Art. 154a

§ 1. Organ podatkowy może wystąpić do władzy państwa członkowskiego Unii Europejskiej właściwej w sprawach podatkowych, zwanej dalej „obcą władzą”, z wnioskiem o doręczenie pisma, gdy doręczenie zgodnie z art. 144 osobie przebywającej na terytorium tego państwa nie jest możliwe lub gdy powodowałoby nieproporcjonalne trudności.

§ 2. Wnioski o doręczenie przekazywane są obcej władzy za pośrednictwem organu

wyznaczonego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

- § 3. Wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta, marszałek województwa oraz samorządowe kolegium odwoławcze przekazują wniosek o doręczenie do organu wyznaczonego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych za pośrednictwem dyrektora izby skarbowej właściwego miejscowo ze względu na siedzibę wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty, marszałka województwa albo samorządowego kolegium odwoławczego.
- § 4. Wniosek o doręczenie powinien zawierać dane niezbędne do identyfikacji podmiotu, któremu ma być doręczone pismo, w szczególności nazwisko lub nazwę (firmę) oraz adres, a także dane dotyczące przedmiotu pisma.
- § 5. Wniosek o doręczenie przesyła się za pomocą środków komunikacji elektronicznej, przy użyciu standardowego formularza, według wzoru określonego w załączniku nr 3 do rozporządzenia Komisji (UE) nr 1156/2012 z dnia 6 grudnia 2012 r. ustanawiającego szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów dyrektywy Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (Dz. Urz. UE L 335 z 07.12.2012, str. 42). W przypadku braku możliwości przekazania wniosku o doręczenie za pomocą środków komunikacji elektronicznej wniosek przesyła się w postaci papierowej.
- § 6. Pismo będące przedmiotem wniosku o doręczenie przekazuje się obcej władzy przez operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe.
- § 7. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia, wyznacza organ Krajowej Administracji Skarbowej do przekazywania obcym władzom wniosków o doręczenie, mając na względzie konieczność zapewnienia sprawnego doręczania pism.

Art. 154b

- § 1. Wniosek o doręczenie pisma pochodzący od obcej władzy organ wyznaczony zgodnie z art. 154a § 7 przekazuje naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu ze względu na miejsce zamieszkania lub siedzibę podmiotu, którego dotyczy wniosek. Naczelnik urzędu skarbowego doręcza pismo stosując odpowiednio przepisy art. 144-154.
- § 2. Organ wyznaczony zgodnie z art. 154a § 7 niezwłocznie informuje obcą władzę, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, przy użyciu standardowego formularza, według wzoru określonego w załączniku nr 3 do rozporządzenia Komisji (UE) nr 1156/2012 z dnia 6 grudnia 2012 r. ustanawiającego szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów dyrektywy Rady 2011/16/UE w sprawie

współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, o działaniach podjętych na podstawie wniosku o doręczenie, w szczególności o dacie doręczenia pisma.

Art. 154c

Pisma obcych władz są doręczane z zachowaniem zasady wzajemności.

Rozdział 6

Wezwania

Art. 155

§ 1. Organ podatkowy może wezwać stronę lub inną osobę do złożenia wyjaśnień, zeznań, przedłożenia dokumentów lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika lub na piśmie, w tym także w formie dokumentu elektronicznego, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy.

§ 1a.^{<14>} Organ podatkowy obowiązany jest dołożyć starań, aby zadośćuczynienie wezwaniu nie było uciążliwe.

§ 2. Jeżeli osoba wezwana nie może stawić się z powodu choroby, kalectwa lub innej ważnej przyczyny, organ podatkowy może przyjąć wyjaśnienie lub zeznanie albo dokonać czynności w miejscu pobytu tej osoby.

Art. 156

§ 1. Wezwany jest obowiązany do osobistego stawienia się tylko na obszarze województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa.

§ 2. Jeżeli właściwym miejscowo do rozpatrzenia sprawy jest organ podatkowy mający siedzibę na obszarze województwa innego niż określone w § 1, osoba obowiązana do osobistego stawienia się może zastrzec, że chce stawić się przed organem właściwym do rozpatrzenia sprawy.

§ 3. W przypadku wszczęcia postępowania podatkowego z urzędu organ podatkowy w postanowieniu o wszczęciu postępowania poucza stronę o możliwości złożenia, w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia, zastrzeżenia, o którym mowa w § 2.

§ 4. Wezwany w postępowaniu prowadzonym przez organ wyznaczony na podstawie art. 18c jest obowiązany do osobistego stawienia się także poza obszarem województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa.

§ 5. Wezwany w toku postępowania w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, jest obowiązany do osobistego stawienia się także poza obszarem województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa.

Art. 157

§ 1. Jeżeli postępowanie podatkowe prowadzone jest przez organ podatkowy, którego siedziba nie znajduje się na obszarze

województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa osoba obowiązana do osobistego stawienia się, oraz jeżeli osoba ta nie złożyła zastrzeżenia, o którym mowa w art. 156 § 2, organ ten zwraca się do organu podatkowego właściwego ze względu na miejsce zamieszkania lub pobytu tej osoby o wezwanie jej w celu złożenia wyjaśnień lub zeznań albo dokonania innych czynności, związanych z prowadzonym postępowaniem.

§ 2. Zwracając się do innego organu podatkowego, organ prowadzący postępowanie określa okoliczności, które mają być przedmiotem wyjaśnień lub zeznań, albo czynności, jakie mają być dokonane.

Art. 157a

Organ podatkowy, przed którym toczy się postępowanie podatkowe, może zwrócić się o dokonanie określonej czynności związanej z prowadzonym postępowaniem do innego organu podatkowego, jeżeli przyczyni się to do skrócenia czasu trwania lub obniżenia kosztów postępowania.

Art. 157a^{<13>}

Organ podatkowy, przed którym toczy się postępowanie podatkowe, może zwrócić się o dokonanie określonej czynności związanej z prowadzonym postępowaniem do innego organu podatkowego, jeżeli przyczyni się to do skrócenia czasu trwania lub obniżenia kosztów postępowania albo postępowanie prowadzone jest na podstawie art. 119g.

Art. 158

Przepisów art. 156 § 1 oraz art. 157 nie stosuje się w przypadkach, w których charakter sprawy lub czynności wymaga osobistego stawienia się przed organem podatkowym prowadzącym postępowanie.

Art. 159

§ 1. W wezwaniu należy wskazać:

- 1) nazwę i adres organu podatkowego;
- 2) imię i nazwisko osoby wzywanej;
- 3) w jakiej sprawie i w jakim charakterze oraz w jakim celu osoba ta zostaje wezwana;
- 4) czy osoba wezwana powinna stawić się osobiście lub przez pełnomocnika, czy też może złożyć wyjaśnienie lub zeznanie na piśmie lub w formie dokumentu elektronicznego;
- 4a) czy dokumenty mogą być przedłożone w formie dokumentu elektronicznego lub na informatycznych nośnikach danych;
- 5) termin, do którego żądanie powinno być spełnione, albo dzień, godzinę i miejsce zgłoszenia się osoby wzywanej lub jej pełnomocnika;
- 6) skutki prawne niezastosowania się do wezwania.

§ 1a. W przypadku wzywania strony na przesłuchanie w wezwaniu należy również poinformować o prawie odmowy wyrażenia

zgody na przesłuchanie i o związanej z tym możliwości niestawienia się na wezwanie.

§ 2. Wezwanie powinno być podpisane przez pracownika organu podatkowego, z podaniem jego imienia, nazwiska i stanowiska służbowego, a jeżeli jest sporządzone w formie dokumentu elektronicznego, powinno być opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym albo podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP.

§ 2.^{16b} **Wezwanie powinno być podpisane przez pracownika organu podatkowego, z podaniem jego imienia, nazwiska i stanowiska służbowego, a jeżeli jest sporządzone w formie dokumentu elektronicznego, powinno być opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym.**

Art. 160

§ 1. W sprawach uzasadnionych ważnym interesem adresata lub gdy stan sprawy tego wymaga, wezwania można dokonać telegraficznie lub telefonicznie albo przy użyciu innych środków łączności, z podaniem danych wymienionych w art. 159 § 1 i 1a.

§ 2. Wezwanie przekazane w sposób określony w § 1 powoduje skutki prawne tylko wtedy, gdy nie ma wątpliwości, że dotarło do adresata we właściwej treści i w odpowiednim terminie.

Rozdział 7

Przywrócenie terminu

Art. 161

(uchylony)

Art. 162

§ 1. W razie uchybienia terminu należy przywrócić termin na wniosek zainteresowanego, jeżeli uprawdopodobni, że uchybienie nastąpiło bez jego winy.

§ 2. Podanie o przywrócenie terminu należy wnieść w ciągu 7 dni od dnia ustania przyczyny uchybienia terminowi. Jednocześnie z wniesieniem podania należy dopełnić czynności, dla której był określony termin.

§ 3. Przywrócenie terminu do złożenia podania przewidzianego w § 2 jest niedopuszczalne.

§ 4. Przepisy § 1-3 stosuje się do terminów procesowych.

Art. 163

§ 1. W sprawie przywrócenia terminu postanawia właściwy w sprawie organ podatkowy.

§ 2. W sprawie przywrócenia terminu do wniesienia odwołania lub zażalenia postanawia ostatecznie organ podatkowy właściwy do rozpatrzenia odwołania lub zażalenia.

§ 3. Na postanowienie, o którym mowa w § 1, służy zażalenie.

Art. 164

Przed rozpatrzeniem podania o przywrócenie terminu do wniesienia odwołania lub zażalenia organ podatkowy pierwszej instancji, na żądanie strony, może wstrzymać wykonanie decyzji lub postanowienia.

Rozdział 8

Wszczęcie postępowania

Art. 165

§ 1. Postępowanie podatkowe wszczyna się na żądanie strony lub z urzędu.

§ 2. Wszczęcie postępowania z urzędu następuje w formie postanowienia.

§ 3. Datą wszczęcia postępowania na żądanie strony jest dzień doręczenia żądania organowi podatkowemu, z zastrzeżeniem art. 165a.

§ 3a. O wszczęciu postępowania na wniosek jednej ze stron organ podatkowy zawiadamia wszystkie pozostałe osoby będące stroną w sprawie.

§ 3b. Datą wszczęcia postępowania na żądanie strony wniesione za pomocą środków komunikacji elektronicznej jest dzień wprowadzenia żądania do systemu teleinformatycznego organu podatkowego.

§ 4. Datą wszczęcia postępowania z urzędu jest dzień doręczenia stronie postanowienia o wszczęciu postępowania.

§ 5. Przepisów § 2 i § 4 nie stosuje się do postępowania w sprawie:

- 1) ustalenia zobowiązań podatkowych, które zgodnie z odrębnymi przepisami ustalane są corocznie, jeżeli stan faktyczny, na podstawie którego ustalono wysokość zobowiązania podatkowego za poprzedni okres, nie uległ zmianie;
- 2) umorzenia zaległości podatkowych w przypadkach, o których mowa w art. 67d § 1;
- 3) nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności;
- 4) zabezpieczenia;
- 5) zaliczenia wpłaty, nadpłaty lub zwrotu podatku;
- 6) wstrzymania wykonania decyzji;
- 7) wygaśnięcia decyzji.

§ 6. W postępowaniu przed organem podatkowym w sprawach dotyczących podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego z tytułu importu towarów, prowadzonym w związku ze stwierdzeniem nieprawidłowości w zgłoszeniu celnym przed zwolnieniem towaru, nie wydaje się postanowienia o wszczęciu postępowania. Za datę wszczęcia postępowania przyjmuje się datę przyjęcia zgłoszenia celnego.

§ 7. Organ podatkowy nie wydaje postanowienia o wszczęciu postępowania w przypadku złożenia:

- 1) zeznania podatkowego przez podatników podatku od spadków i darowizn;
 - 2) informacji przez podatników podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego;
 - 3) deklaracji do wymiaru zaliczek na podatek dochodowy od dochodów z działań specjalnych produkcji rolnej przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych;
- 4)^{13b} **informacji o schemacie podatkowym.**

§ 8. W przypadkach wymienionych w § 7 za datę wszczęcia postępowania przyjmuje się odpowiednio datę złożenia zeznania, deklaracji lub informacji.

Art. 165a

§ 1. Gdy żądanie, o którym mowa w art. 165, zostało wniesione przez osobę niebędącą stroną lub z jakichkolwiek innych przyczyn postępowanie nie może być wszczęte, organ podatkowy wydaje postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania.

§ 2. Na postanowienie, o którym mowa w § 1, służy zażalenie.

Art. 165b

§ 1. W przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli.

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się w przypadku, gdy złożone przez kontrolowanego wyjaśnienia lub zastrzeżenia do protokołu kontroli zostały w całości uwzględnione przez kontrolujących.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 1, postępowanie podatkowe może być wszczęte także po upływie 6 miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli:

- 1) podatnik dokona ponownej korekty deklaracji, w której nie zostaną uwzględnione nieprawidłowości ujawnione w kontroli podatkowej;
- 2) organ podatkowy otrzyma informacje od organów podatkowych lub od innych organów, uzasadniające wszczęcie postępowania podatkowego.

Art. 165c

§ 1. Nie wszczyna się postępowania podatkowego, gdy wskutek objęcia danego okresu rozliczeniowego powtórzną kontrolą podatkową ujawniono w jej trakcie wyłącznie nieprawidłowości co do stosowania, w odniesieniu do danego towaru lub danej usługi, stawki podatku od towarów

i usług, innej niż stawka podstawowa w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, które to nieprawidłowości, przy weryfikacji prawidłowości stosowania stawki w odniesieniu do tego towaru lub tej usługi, potwierdzonej w protokole kontroli, nie zostały w trakcie poprzedniej kontroli ujawnione.

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się w przypadku, gdy:

- 1) dowody, na których podstawie ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne, okazały się fałszywe;
- 2) protokół kontroli został sporządzony w wyniku przestępstwa;
- 3) po sporządzeniu protokołu kontroli z poprzedniej kontroli wyszły na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody nieznanne organowi podatkowemu w chwili przeprowadzania kontroli, w tym wskazujące na wystąpienie nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 4) w protokole kontroli zostały uwzględnione ustalenia wynikające z decyzji lub orzeczenia sądu, które następnie zostały uchylone, zmienione, wygaszone lub stwierdzono ich nieważność, mogące mieć wpływ na dokonaną ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli;
- 5) przed poprzednią kontrolą została opublikowana interpretacja ogólna lub zostały zamieszczone objaśnienia podatkowe, których przedmiotem jest stosowanie właściwej stawki podatku od towarów i usług w odniesieniu do dostawy danego towaru lub świadczenia danej usługi.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 1, protokół z powtórnej kontroli zawiera szczegółowy opis ustaleń dokonanych w trakcie poprzedniej kontroli wraz z oceną prawną sprawy dokonaną w trakcie powtórnej kontroli.

§ 4. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do okresów rozliczeniowych innych niż okres objęty powtórna kontrolą, nie dłużej jednak niż do dnia opublikowania interpretacji ogólnej lub zamieszczenia objaśnień podatkowych, z uwzględnieniem których można dokonać innej oceny prawnej sprawy niż dokonana w protokole poprzedniej kontroli.

§ 5. Przepisu § 1 nie stosuje się do okresów rozliczeniowych następujących po okresie, w którym w ramach powtórnej kontroli podatkowej stwierdzono, że poprzednie ustalenie prawidłowości stosowania stawki podatku od towarów i usług w odniesieniu do danego towaru lub danej usługi potwierdzonej w protokole kontroli było nieprawidłowe.

Art. 166

§ 1. W sprawach, w których prawa i obowiązki stron wynikają z tego samego stanu

faktycznego oraz z tej samej podstawy prawnej i w których właściwy jest ten sam organ podatkowy, można wszcząć i prowadzić jedno postępowanie dotyczące więcej niż jednej strony.

§ 2. W sprawie połączenia postępowań organ podatkowy wydaje postanowienie, na które służy zażalenie.

Art. 166a

Organ podatkowy może, w drodze postanowienia, połączyć oddzielne postępowania w sprawach dotyczących podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego z tytułu importu towarów w celu ich łącznego rozpatrzenia, jeżeli dotyczą tej samej osoby i są ze sobą w związku.

Art. 167

§ 1. Do czasu wydania decyzji przez organ pierwszej instancji strona może wystąpić o rozszerzenie zakresu żądania lub zgłosić nowe żądanie, niezależnie od tego, czy żądanie to wynika z tej samej podstawy prawnej co dotychczasowe, pod warunkiem że dotyczy tego samego stanu faktycznego. Termin określony w art. 139 § 1 biegnie na nowo od dnia rozszerzenia zakresu lub zgłoszenia nowego żądania.

§ 2. Odmowa uwzględnienia żądania w sprawie zmiany zakresu postępowania następuje w drodze postanowienia. Nieuwzględnione żądanie wszczyna odrębne postępowanie podatkowe; przepisy art. 165 § 1-3b stosuje się odpowiednio.

Art. 168

§ 1. Podania (żądania, wyjaśnienia, odwołania, zażalenia, ponaglenia, wnioski) mogą być wnoszone pisemnie lub ustnie do protokołu, a także za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrynkę podawczą organu podatkowego, utworzoną na podstawie ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, lub portal podatkowy.

§ 1a. Podania organów administracji publicznej są wnoszone za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrynkę podawczą organu podatkowego, chyba że wystąpią problemy techniczne uniemożliwiające wnoszenie pism w tej formie. W takim przypadku podanie wnosi się w formie pisemnej.

§ 2. Podanie powinno zawierać co najmniej treść żądania, wskazanie osoby, od której pochodzi, oraz jej adres (miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu, siedziby albo miejsca prowadzenia działalności) lub adres do doręczeń w kraju, identyfikator podatkowy, a w przypadku nierezydentów – numer i serię paszportu lub innego dokumentu stwierdzającego tożsamość, lub inny numer identyfikacyjny, o ile nie posiadają identyfikatora podatkowego, a także czynić zadość innym wymogom ustalonym w przepisach szczególnych.

§ 3. Podanie wniesione pisemnie albo ustnie do protokołu powinno być podpisane przez wnoszącego, a protokół ponadto przez pracownika, który go sporządził. Jeżeli podanie wnosi osoba, która nie może lub nie umie złożyć podpisu, podanie lub protokół podpisuje za nią inna osoba przez nią upoważniona, czyniąc o tym wzmiankę obok podpisu.

§ 3a. Podanie wniesione w formie dokumentu elektronicznego powinno:

- 1) być podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym albo podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP;

1)^{16b} być podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym;

- 2) zawierać dane w ustalonym formacie, zawartym we wzorze podania określonym w odrębnych przepisach, jeżeli te przepisy nakazują wnoszenie podań według określonego wzoru;
- 3) zawierać adres elektroniczny wnoszącego podanie.

§ 3b. Jeżeli podanie, o którym mowa w § 3a, nie zawiera adresu elektronicznego, organ podatkowy przyjmuje, że właściwym jest adres elektroniczny, z którego nadano podanie wniesione w formie dokumentu elektronicznego, a gdy wniesiono je w innej formie i zawiera ono żądanie, o którym mowa w art. 144a § 1 pkt 2, doręczenie pism następuje na adres wskazany zgodnie z § 2, przy czym w pierwszym piśmie poucza się o warunku podania adresu elektronicznego w żądaniu doręczania pism środkami komunikacji elektronicznej.

§ 4. Organ podatkowy obowiązany jest potwierdzić wniesienie podania, jeżeli wnoszący tego zażąda. W przypadku wniesienia podania w formie dokumentu elektronicznego, organ obowiązany jest potwierdzić wniesienie podania przez doręczenie urzędowego poświadczenia odbioru na wskazany przez wnoszącego adres elektroniczny.

§ 4a. Urzędowe poświadczenie odbioru podania wniesionego w formie dokumentu elektronicznego zawiera:

- 1) informację o tym, że pisma w sprawie będą doręczane za pomocą środków komunikacji elektronicznej;
- 2) pouczenie o prawie do rezygnacji z doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, o którym mowa w art. 144a § 1b.

§ 5. (uchylony)

Art. 169

§ 1. Jeżeli podanie nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa, organ podatkowy wzywa wnoszącego podanie do usunięcia braków w terminie 7 dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie podania bez rozpatrzenia.

- § 1a. Jeżeli podanie nie zawiera adresu, organ pozostawia je bez rozpatrzenia. W tym przypadku nie dokonuje się wezwania, o którym mowa w § 1, oraz nie wydaje postanowienia, o którym mowa w § 4.
- § 2. Przepis § 1 stosuje się również, jeżeli strona nie wniosła opłat, które zgodnie z odrębnymi przepisami powinny zostać uiszczone z góry.
- § 3. Organ podatkowy rozpatrzy jednak podanie niespełniające warunku, o którym mowa w § 2, jeżeli:
- 1) za niezwłocznym rozpatrzeniem podania przemawia interes publiczny lub ważny interes strony;
 - 2) wniesienie podania stanowi czynność, dla której jest ustanowiony termin zawity;
 - 3) podanie wniosła osoba zamieszkała za granicą.
- § 4. Organ podatkowy wydaje postanowienie o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia, na które przysługuje zażalenie.

Art. 170

- § 1. Jeżeli organ podatkowy, do którego podanie wniesiono, jest niewłaściwy w sprawie, powinien niezwłocznie przekazać je organowi właściwemu, zawiadamiając o tym wnoszącego podanie.
- § 2. Podanie wniesione do organu niewłaściwego przed upływem terminu określonego przepisami prawa uważa się za wniesione z zachowaniem terminu.

Art. 171

- § 1. Jeżeli podanie dotyczy kilku spraw podlegających załatwieniu przez różne organy, organ podatkowy, do którego wniesiono podanie, rozpatruje sprawę należącą do jego właściwości. Równocześnie organ podatkowy zawiadamia wnoszącego podanie, że w sprawach innych powinien wnieść odrębne podanie do właściwego organu, informując go o treści § 2.
- § 2. Jeżeli organ podatkowy otrzyma podanie złożone zgodnie z zawiadomieniem, o którym mowa w § 1, w terminie 14 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, podanie uważa się za złożone w dniu wniesienia pierwszego podania, z tym że nie wywołuje ono skutków w postaci skrócenia terminów określonych w art. 139 § 1 i 3.
- § 2a. Jeżeli podanie dotyczy kilku spraw, w tym spraw niepodlegających załatwieniu przez organy podatkowe, organ podatkowy, do którego wniesiono podanie, zawiadamia wnoszącego, że w tych sprawach powinien wnieść odrębne podanie do właściwego organu, informując go o treści art. 66 § 2 Kodeksu postępowania administracyjnego.
- § 3. Jeżeli podanie wniesiono do organu niewłaściwego, a organu właściwego nie można ustalić na podstawie danych zawartych w podaniu, albo gdy z podania wynika, że właściwym w sprawie jest sąd, organ podatkowy zwraca podanie osobie, która je wniosła, z odpowiednim poucze-

niem. Zwrot podania następuje w formie postanowienia, na które służy zażalenie.

- § 4. Organ podatkowy nie może zwrócić podania z tej przyczyny, że właściwy jest sąd powszechny, jeżeli w tej sprawie sąd uznał się za niewłaściwy.

Rozdział 9

Metryki, protokoły i adnotacje

Art. 171a

- § 1. W aktach sprawy zakłada się metrykę sprawy w formie pisemnej lub elektronicznej.
- § 2. W treści metryki sprawy wskazuje się wszystkie osoby, które uczestniczyły w podejmowaniu czynności w postępowaniu podatkowym oraz określa się wszystkie podejmowane przez te osoby czynności wraz z odpowiednim odesłaniem do dokumentów zachowanych w formie pisemnej lub elektronicznej określających te czynności.
- § 3. Metryka sprawy, wraz z dokumentami do których odsyła, stanowi obowiązkową część akt sprawy i jest na bieżąco aktualizowana.
- § 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określa, w drodze rozporządzenia, wzór i sposób prowadzenia metryki sprawy, uwzględniając treść i formę metryki określoną w § 1 i 2 oraz obowiązek bieżącej aktualizacji metryki, a także, aby w oparciu o treść metryki było możliwe ustalenie treści czynności w postępowaniu podatkowym podejmowanych w sprawie przez poszczególne osoby.
- § 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określa, w drodze rozporządzenia, rodzaje spraw, w których obowiązek prowadzenia metryki sprawy jest wyłączony ze względu na nieproporcjonalność nakładu środków koniecznych do prowadzenia metryki w stosunku do prostego i powtarzalnego charakteru tych spraw.
- § 6. Przepisy § 4 i 5 stosuje się odpowiednio do postępowań uregulowanych w odrębnych przepisach, do których mają zastosowanie przepisy niniejszego działu.

Art. 172

- § 1. Organ podatkowy sporządza zwięzły protokół z każdej czynności postępowania mającej istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, chyba że czynność została w inny sposób utrwalona na piśmie.
- § 2. W szczególności sporządza się protokoły:
- 1) przyjęcia wniesionego ustnie podania;
 - 2) przesłuchania strony, świadka i biegłego;
 - 3) oględzin i ekspertyz dokonywanych przy udziale pracownika organu podatkowego;
 - 4) ustnego ogłoszenia postanowienia;
 - 5) rozprawy.

Art. 173

- § 1. Protokół sporządza się tak, aby z jego treści wynikało, kto, kiedy, gdzie i jakich czynności dokonał, kto i w jakim charakterze był przy nich obecny, co i w jaki sposób w wyniku tych czynności ustalono i jakie uwagi zgłosiły obecne osoby.
- § 2. Protokół odczytuje się wszystkim osobom obecnym, biorącym udział w czynności urzędowej, które powinny następnie protokół podpisać. Odmowę lub brak podpisu którejkolwiek osoby należy omówić w protokóle.

Art. 174

- § 1. Protokół przesłuchania powinien być odczytany i przedłożony do podpisu osobie zeznającej niezwłocznie po złożeniu zeznania.
- § 2. W protokołach przesłuchania osoby, która złożyła zeznanie w języku obcym, należy podać w przekładzie na język polski treść złożonego zeznania oraz wskazać osobę i adres tłumacza, który dokonał przekładu. Tłumacz powinien podpisać protokół przesłuchania.

Art. 175

Organ podatkowy może zezwolić na dołączenie do protokołu zeznania na piśmie podpisanego przez zeznającego oraz innych dokumentów mających znaczenie dla sprawy.

Art. 176

Skreśleń i poprawek w protokóle należy tak dokonywać, aby wyrazy skreślone i poprawione były czytelne. Dokonanie skreśleń i poprawek powinno być potwierdzone w protokóle przed jego podpisaniem.

Art. 177

- § 1. Czynności organu podatkowego, z których nie sporządza się protokołu, a które mają znaczenie dla sprawy lub toku postępowania, utrwalą się w aktach w formie adnotacji podpisanej przez pracownika dokonującego tych czynności.
- § 2. Adnotacja może być sporządzona w formie dokumentu elektronicznego.

Rozdział 10

Udostępnianie akt

Art. 178

- § 1. Strona ma prawo wglądu w akta sprawy, sporządzania z nich notatek, odpisów oraz sporządzania kopii przy wykorzystaniu własnych przenośnych urządzeń. Prawo to przysługuje również po zakończeniu postępowania.
- § 2. Czynności określone w § 1 dokonywane są w lokalu organu podatkowego w obecności pracownika tego organu.
- § 3. Strona może żądać wydania jej kopii akt sprawy lub uwierzytelnionych odpisów akt sprawy albo uwierzytelnienia kopii akt sprawy.

§ 4. Organ podatkowy może zapewnić stronie dokonanie czynności, o których mowa w § 1, w swoim systemie teleinformatycznym, po identyfikacji strony w sposób, o którym mowa w art. 20a ust. 1 albo 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne.

Art. 179

§ 1. Przepisów art. 178 nie stosuje się do znajdujących się w aktach sprawy dokumentów zawierających informacje niejawne, a także do innych dokumentów, które organ podatkowy wyłączy z akt sprawy ze względu na interes publiczny.

§ 2. Odmowa umożliwienia stronie zapoznania się z dokumentami, o których mowa w § 1, sporządzania z nich notatek, kopii i odpisów, uwierzytelniania odpisów i kopii lub wydania uwierzytelnionych odpisów następuje w drodze postanowienia.

§ 3. Na postanowienie, o którym mowa w § 2, służy zażalenie.

Rozdział 11

Dowody

Art. 180

§ 1. Jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.

§ 2. Jeżeli przepis prawa nie wymaga urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia, organ podatkowy odbiera od strony, na jej wniosek, oświadczenie złożone pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania; przepis art. 196 § 3 stosuje się odpowiednio.

§ 3. Jeżeli zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że strona będąca osobą fizyczną nie ujawniła wszystkich obrotów lub przychodów mających znaczenie dla określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, organ podatkowy może zwrócić się do strony o złożenie oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień. Oświadczenie to składane jest pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Organ podatkowy, zwracając się o złożenie oświadczenia, uprzedza stronę o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania.

§ 4. Przepis § 3 stosuje się odpowiednio do osób fizycznych będących współnikami spółki nieposiadającej osobowości prawnej będącej stroną postępowania.

Art. 181

Dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej, czynności spraw-

dzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.

Art. 181a

§ 1. Podanie lub deklaracja odwzorowane cyfrowo są równoważne pod względem skutków prawnych podaniu i deklaracji złożonym w formie pisemnej.

§ 2. Przepis § 1 nie wyłącza możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwko podaniu lub deklaracji odwzorowanym cyfrowo.

§ 3. Wydruk podania lub deklaracji odwzorowanych cyfrowo zawiera identyfikator tego podania lub deklaracji nadawany przez system teleinformatyczny Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

Art. 182

§ 1. Jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania podatkowego wynika potrzeba uzupełnienia tych dowodów lub ich porównania z informacjami pochodzącymi z banku, bank jest obowiązany na pisemne żądanie naczelnika urzędu skarbowego, a w toku postępowania odwoławczego na żądanie dyrektora izby administracji skarbowej, zwanych dalej „upoważnionymi organami podatkowymi”, do sporządzenia i przekazania informacji dotyczących strony postępowania w zakresie:

- 1) posiadanych rachunków bankowych lub rachunków oszczędnościowych, liczby tych rachunków, a także obrotów i stanów tych rachunków;
- 2) posiadanych rachunków pieniężnych lub rachunków papierów wartościowych, liczby tych rachunków, a także obrotów i stanów tych rachunków;
- 3) zawartych umów kredytowych lub umów pożyczek pieniężnych, a także umów depozytowych;
- 4) nabytych za pośrednictwem banków akcji Skarbu Państwa lub obligacji Skarbu Państwa, a także obrotu tymi papierami wartościowymi;
- 5) obrotu wydawanymi przez banki certyfikatami depozytowymi lub innymi papierami wartościowymi.

§ 2. Przepisy § 1 stosuje się odpowiednio do zakładów ubezpieczeń, funduszy inwestycyjnych, dobrowolnych funduszy emerytalnych i banków prowadzących działalność maklerską, w zakresie prowadzonych indywidualnych kont emerytalnych oraz indywidualnych kont zabezpieczenia emerytalnego, a także do domów maklerskich oraz spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych.

§ 3. Towarzystwa funduszy inwestycyjnych na pisemne żądanie upoważnionego organu podatkowego są obowiązane do sporządzania informacji o umorzonych jednostkach uczestnictwa. Przepis § 1 w części dotyczącej wystąpienia z żądaniem stosuje się odpowiednio.

§ 3a. Podmioty prowadzące rachunki zbiorcze w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2017 r. poz. 1768, 2486 i 2491 oraz z 2018 r. poz. 106 i 138), na pisemne żądanie upoważnionego organu podatkowego są obowiązane do sporządzania informacji o wysokości dochodów (przychodów) przekazanych na rzecz podatników uprawnionych z takich rachunkach oraz o kwocie pobranego podatku. Przepis § 1 w części dotyczącej wystąpienia z żądaniem stosuje się odpowiednio.

§ 4. Żądanie udzielenia informacji, o którym mowa w § 1, następuje w drodze postanowienia.

§ 5. Udzielenie informacji następuje nieodpłatnie.

§ 6. Informacje mogą być przekazane w postaci elektronicznej. Przepis art. 168 § 3a pkt 1 stosuje się odpowiednio.

Art. 183

Z żądaniem sporządzenia i przekazania informacji, o których mowa w art. 182, upoważniony organ podatkowy może wystąpić po uprzednim wezwaniu do udzielenia informacji z tego zakresu albo do upoważnienia tego organu do wystąpienia do instytucji finansowych o przekazanie tych informacji, a strona w wyznaczonym terminie:

- 1) nie udzieliła informacji;
- 2) nie upoważniła tego organu podatkowego do wystąpienia do instytucji finansowych o przekazanie informacji, lub
- 3) udzieliła informacji, które wymagają uzupełnienia lub porównania z informacjami pochodzącymi z instytucji finansowej.

Art. 184

§ 1. Upoważniony organ podatkowy, występując z żądaniem, o którym mowa w art. 182, powinien zwracać szczególną uwagę na zasadę szczególnego zaufania pomiędzy instytucjami finansowymi a ich klientami.

§ 1a. Jeżeli umowa z bankiem lub inną instytucją finansową została zawarta przez podatnika wspólnie z innymi podmiotami, bank nie przekazuje informacji dotyczących podmiotów, których nie dotyczy żądanie upoważnionego organu podatkowego.

§ 2. W żądaniu określa się zakres informacji, okres, którego informacje mają dotyczyć, oraz termin ich przekazania.

§ 2a. Żądanie oznacza się klauzulą: „Tajemnica skarbowa”, a jego przekazanie następuje w trybie przewidzianym dla dokumentów zawierających informacje niejawne o klauzuli „zastrzeżone”.

§ 3. Żądanie zawiera ponadto:

- 1) wskazanie przesłanek uzasadniających konieczność uzyskania informacji objętych żądaniem;

- 2) dowody potwierdzające, że strona:
- odmówiła udzielenia informacji lub
 - nie wyraziła zgody na udzielenie upoważnionemu organowi podatkowemu upoważnienia do zażądania tych informacji, lub
 - w terminie określonym przez upoważniony organ podatkowy nie udzieliła informacji albo upoważnienia.

§ 4. (uchylony)

Art. 185

Instytucje finansowe wymienione w art. 182 odmawiają udzielenia informacji, jeżeli żądanie upoważnionego organu podatkowego nie spełnia wymogów określonych w art. 184 § 2 i 3.

Art. 186

(uchylony)

Art. 187

- § 1. Organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy.
- § 2. Organ podatkowy może w każdym stadium postępowania zmienić, uzupełnić lub uchylić swoje postanowienie dotyczące przeprowadzenia dowodu.
- § 3. Fakty powszechnie znane oraz fakty znane organowi podatkowemu z urzędu nie wymagają dowodu. Fakty znane organowi podatkowemu z urzędu należy zakomunikować stronie.

Art. 188

Żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu należy uwzględnić, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem.

Art. 189

- § 1. Organ podatkowy może wyznaczyć stronie termin do przedstawienia dowodu będącego w jej posiadaniu.
- § 2. Termin ustala się uwzględniając charakter dowodu i stan postępowania, przy czym nie może on być krótszy niż 3 dni.
- § 3. Organ podatkowy może żądać od strony przedstawienia tłumaczenia na język polski sporządzonej w języku obcym dokumentacji przedłożonej przez stronę. Czynności te strona jest obowiązana wykonać na własny koszt.

Art. 190

- § 1. Strona powinna być zawiadomiona o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych lub oględzin przynajmniej na 7 dni przed terminem.
- § 2. Strona ma prawo brać udział w przeprowadzaniu dowodu, może zadawać pyta-

nia świadkom i biegłym oraz składać wyjaśnienia.

Art. 191

Organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona.

Art. 192

Okoliczność faktyczna może być uznana za udowodnioną, jeżeli strona miała możliwość wypowiedzenia się co do przeprowadzonych dowodów.

Art. 193

- § 1. Księgi podatkowe prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów.
- § 2. Księgi podatkowe uważa się za rzetelne, jeżeli dokonywane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty.
- § 3. Za niewadliwe uważa się księgi podatkowe prowadzone zgodnie z zasadami wynikającymi z odrębnych przepisów.
- § 4. Organ podatkowy nie uznaje za dowód w rozumieniu przepisu § 1 ksiąg podatkowych, które są prowadzone nierzetelnie lub w sposób wadliwy.
- § 5. Organ podatkowy uznaje jednak za dowód księgi podatkowe, które prowadzone są w sposób wadliwy, jeżeli wady nie mają istotnego znaczenia dla sprawy.
- § 6. Jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że księgi podatkowe są prowadzone nierzetelnie lub w sposób wadliwy, to w protokóle badania ksiąg określa, za jaki okres i w jakiej części nie uznaje ksiąg za dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów.
- § 7. Odpis protokołu, o którym mowa w § 6, organ podatkowy doręcza stronie.
- § 8. Strona, w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu, może wnieść zastrzeżenia do zawartych w nim ustaleń, przedstawiając jednocześnie dowody, które umożliwią organowi podatkowemu prawidłowe określenie podstawy opodatkowania.

Art. 193a

- § 1. W przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych, organ podatkowy może żądać przekazania całości lub części tych ksiąg oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w § 2, wskazując rodzaj ksiąg podatkowych oraz okres, którego dotyczą.
- § 2. Struktura logiczna postaci elektronicznej ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, z uwzględnieniem możliwości wytworzenia jej z programów informatycznych używanych powszechnie przez przedsiębiorców oraz automatycznej analizy danych, jest dostępna w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmi-

towej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

- § 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg podatkowych, części tych ksiąg oraz dowodów księgowych w postaci elektronicznej oraz wymagania techniczne dla informatycznych nośników danych, na których księgi, części tych ksiąg oraz dowody księgowe mogą być zapisane i przekazywane, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w księgach oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.

Art. 194

- § 1. Dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone.
- § 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do dokumentów urzędowych sporządzonych przez inne jednostki, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów uprawnione są do ich wydawania.
- § 3. Przepisy § 1 i 2 nie wyłączają możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwko dokumentom wymienionym w tych przepisach.

Art. 194a

- § 1. Jeżeli dokument znajduje się w aktach organu lub jednostki, o których mowa w art. 194 § 1 i 2, wystarczy przedstawić urzędowo poświadczony przez ten organ lub jednostkę odpis lub wyciąg z dokumentu. Organ podatkowy zażąda udzielenia odpisu lub wyciągu, jeżeli strona sama uzyskać ich nie może. Gdy organ podatkowy uzna za konieczne przejrzanie oryginału dokumentu, może wystąpić o jego dostarczenie.
- § 2. Zamiast oryginału dokumentu strona może złożyć odpis dokumentu, jeżeli jego zgodność z oryginałem została poświadczona przez notariusza albo przez występującego w sprawie pełnomocnika strony będącego adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym.
- § 2.^{<13>} **Zamiast oryginału dokumentu strona może złożyć odpis dokumentu, jeżeli jego zgodność z oryginałem została poświadczona przez notariusza albo przez występującego w sprawie pełnomocnika strony będącego adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym. Zdanie pierwsze nie narusza przepisów rozdziału 7b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, art. 26b oraz rozdziału 6a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych w zakresie, w jakim te przepisy przewidują złożenie dokumentów drogą elektroniczną.**

§ 2a. Jeżeli odpis dokumentu został sporządzony w formie dokumentu elektronicznego, poświadczenia jego zgodności z oryginałem, o którym mowa w § 2, dokonuje się przy użyciu kwalifikowanego podpisu elektronicznego albo podpisu potwierdzonego profilem zaufanym ePUAP. Odpisy dokumentów poświadczane elektronicznie są sporządzane w formatach danych określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 18 pkt 1 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne.

§ 2a.^{<16>} Jeżeli odpis dokumentu został sporządzony w formie dokumentu elektronicznego, poświadczenia jego zgodności z oryginałem, o którym mowa w § 2, dokonuje się przy użyciu kwalifikowanego podpisu elektronicznego, podpisu zaufanego albo podpisu osobistego. Odpisy dokumentów poświadczane elektronicznie są sporządzane w formatach danych określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 18 pkt 1 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne.

§ 3. Zawarte w odpisie dokumentu poświadczenie zgodności z oryginałem przez występującego w sprawie pełnomocnika strony będącego adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym ma charakter dokumentu urzędowego.

§ 4. Jeżeli jest to uzasadnione okolicznościami sprawy, organ podatkowy zażąda od strony, składającej odpis dokumentu, o którym mowa w § 2, przedłożenia oryginału tego dokumentu.

Art. 195

Świadcami nie mogą być:

- 1) osoby niezdolne do postrzegania lub komunikowania swych spostrzeżeń;
- 2) osoby obowiązane do zachowania w tajemnicy informacji niejawnych na okoliczności objęte tajemnicą, jeżeli nie zostały, w trybie określonym obowiązującymi przepisami, zwolnione od obowiązku zachowania tej tajemnicy;
- 3) duchowni prawnie uznanych wyznań – co do faktów objętych tajemnicą spowiedzi.

Art. 196

§ 1. Nikt nie ma prawa odmówić zeznań w charakterze świadka, z wyjątkiem małżonka strony, wstępnych, zstępnych i rodzeństwa strony oraz powinowatych pierwszego stopnia, jak również osób pozostających ze stroną w stosunku przysposobienia, opieki lub kurateli. Prawo odmowy zeznań trwa także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli.

§ 2. Świadek może odmówić odpowiedzi na pytania, gdy odpowiedź mogłaby narazić

jego lub jego bliskich wymienionych w § 1 na odpowiedzialność karną, karą skarbową albo spowodować naruszenie obowiązku zachowania ustawowo chronionej tajemnicy zawodowej.

§ 3. Przed odebraniem zeznania organ podatkowy poucza świadka o prawie odmowy zeznań i odpowiedzi na pytania oraz uprzedza o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania.

§ 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z Ministrem Sprawiedliwości określi, w drodze rozporządzenia, sposób sporządzania oraz przechowywania protokołów zeznań obejmujących okoliczności, na które rozciąga się obowiązek ochrony informacji niejawnych lub dochowania tajemnicy zawodowej.

Art. 197

§ 1. W przypadku gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne, organ podatkowy może powołać na biegłego osobę dysponującą takimi wiadomościami, w celu wydania opinii.

§ 2. Powołanie na biegłego następuje z urzędu, jeżeli opinii biegłego wymagają przepisy prawa podatkowego.

§ 3. Do wyłączenia biegłego stosuje się odpowiednio przepisy art. 130 § 1 i 2. W pozostałym zakresie do biegłych stosuje się przepisy dotyczące przesłuchania świadków.

Art. 198

§ 1. Organ podatkowy może w razie potrzeby przeprowadzić oględziny.

§ 2. Jeżeli przedmiot oględzin znajduje się u osób trzecich, osoby te są obowiązane, na wezwanie organu podatkowego, do okazania tego przedmiotu.

Art. 199

Organ podatkowy może przesłuchać stronę po wyrażeniu przez nią zgody. Do przesłuchania strony stosuje się przepisy dotyczące świadka, z wyłączeniem przepisów o środkach przymusu.

Art. 199a

§ 1. Organ podatkowy dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności.

§ 2. Jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej.

§ 3. Jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności zeznań strony, chyba że strona odmawia składania zeznań, wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustale-

nie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa.

Art. 200

§ 1. Przed wydaniem decyzji organ podatkowy wyznacza stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego.

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się:

- 1) w przypadkach przewidzianych w art. 123 § 2 oraz w art. 165 § 5;
- 2) w sprawach zabezpieczenia i zastawu skarbowego;
- 3) w przypadku przewidzianym w art. 165 § 7, jeżeli decyzja ma zostać wydana wyłącznie na podstawie danych zawartych w złożonym zeznaniu, złożonej informacji lub deklaracji.

§ 3. Przed wydaniem decyzji z zastosowaniem art. 119a SzeF Krajowej Administracji Skarbowej wyznacza stronie czternastodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, przedstawiając ocenę prawną sprawy i pouczając o prawie skorygowania deklaracji.

§ 3.^{<13>} Przed wydaniem decyzji z zastosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści SzeF Krajowej Administracji Skarbowej wyznacza stronie czternastodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, przedstawiając ocenę prawną sprawy, w tym kwotę korzyści podatkowej, i pouczając o prawie skorygowania deklaracji.

§ 4.^{<13>} Jeżeli po doręczeniu zawiadomienia, o którym mowa w § 3, organ podatkowy zmienił ocenę prawną sprawy lub wysokość korzyści podatkowej, a strona nie skorzystała skutecznie z uprawnienia określonego w art. 81b § 1a w zakresie cofnięcia skutków unikania opodatkowania, organ podatkowy ponownie doręcza wskazane zawiadomienie, uwzględniając zmienioną ocenę prawną.

§ 5.^{<13>} Przepisu § 3 nie stosuje się, jeżeli w wyniku doręczenia zawiadomienia stronie nie przysługiwałoby uprawnienie wskazane w art. 81b § 1a.

Rozdział 11a

Rozprawa

Art. 200a

§ 1. Organ odwoławczy przeprowadzi w toku postępowania rozprawę:

- 1) z urzędu – jeżeli zachodzi potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy przy udziale świadków lub biegłych albo w drodze oględzin, lub sprecyzowania argumentacji prawnej prezentowanej przez stronę w toku postępowania;
- 2) na wniosek strony.

- § 2. Strona we wniosku o przeprowadzenie rozprawy uzasadnia potrzebę przeprowadzenia rozprawy, wskazuje jakie okoliczności sprawy powinny być wyjaśnione i jakie czynności powinny być dokonane na rozprawie.
- § 3. Organ odwoławczy może odmówić przeprowadzenia rozprawy, jeżeli przedmiotem rozprawy mają być okoliczności niemające znaczenia dla sprawy albo okoliczności te są wystarczająco potwierdzone innym dowodem.
- § 4. W sprawie odmowy przeprowadzenia rozprawy wydaje się postanowienie.

Art. 200b

Termin rozprawy powinien być tak wyznaczony, aby doręczenie wezwania nastąpiło najpóźniej na 7 dni przed rozprawą.

Art. 200c

- § 1. Rozprawą kieruje upoważniony do przeprowadzenia rozprawy pracownik organu odwoławczego.
- § 2. Gdy postępowanie toczy się przed samorządowym kolegium odwoławczym, rozprawą kieruje przewodniczący albo wyznaczony członek tego kolegium.
- § 3. W rozprawie uczestniczy upoważniony pracownik organu pierwszej instancji, od którego decyzji wniesiono odwołanie.

Art. 200d

- § 1. Na rozprawie strona może składać wyjaśnienia, zgłaszać żądania, propozycje i zarzuty oraz przedstawiać dowody na ich poparcie. Ponadto strona może wypowiadać się co do wyników postępowania dowodowego.
- § 2. Kierujący rozprawą może uchylić pytanie zadane uczestnikowi rozprawy, jeżeli nie ma ono istotnego znaczenia dla sprawy. Jednakże na żądanie strony należy zamieścić w protokole treść uchylonego pytania.

Rozdział 12

Zawieszenie postępowania

Art. 201

- § 1. Organ podatkowy zawiesza postępowanie:
- 1) w razie śmierci strony, jeżeli postępowanie nie podlega umorzeniu jako bezprzedmiotowe;
 - 1a)^{<10>} w razie zaprzestania pełnienia funkcji przez zarządcę sukcesyjnego albo wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego, jeżeli postępowanie toczyło się z udziałem zarządcy sukcesyjnego;
 - 2) gdy rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd;
 - 3) w razie śmierci przedstawiciela ustawowego strony;
 - 4) w razie utraty przez stronę lub jej ustawowego przedstawiciela zdolności do czynności prawnych;

- 5) (uchylony)
- 6) (uchylony)
- 7) w razie wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję uchylającą w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazującą sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ lub stwierdzającą nieważność decyzji;
- 8) w razie wystąpienia o opinię Rady.

§ 1a. Organ podatkowy zawiesza postępowanie w sprawie dotyczącej odpowiedzialności osoby trzeciej do dnia, w którym decyzja, o której mowa w art. 108 § 2 pkt 2, stanie się ostateczna, z zastrzeżeniem art. 108 § 3 oraz art. 115 § 4.

§ 1b. Organ podatkowy może zawiesić postępowanie:

- 1) w razie wystąpienia, na podstawie ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, do organów innego państwa o udzielenie informacji niezbędnych do ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego, jeżeli nie ma żadnych innych okoliczności poza objętymi wystąpieniem, które mogą być przedmiotem dowodu, albo
- 2) jeżeli wszczęta została procedura wzajemnego porozumiewania.

§ 2. Postanowienie w sprawie zawieszenia postępowania organ podatkowy doręcza stronie lub jej spadkobiercom, z zastrzeżeniem § 2a.

§ 2a.^{<10>} W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 1, 1a, 3 i 4, postanowienie w sprawie zawieszenia postępowania pozostawia się w aktach sprawy do czasu ustalenia spadkobierców, kuratora, zarządcy sukcesyjnego lub przedstawiciela strony.

§ 3. Na postanowienie w sprawie zawieszenia postępowania służy zażalenie.

§ 4. W przypadkach, o których mowa w § 1b, zawieszenie postępowania może następować wielokrotnie, z tym że okres łącznego zawieszenia postępowania nie może przekraczać 3 lat.

Art. 202^{<10>}

Organ podatkowy, który zawiesił postępowanie z przyczyn określonych w art. 201 § 1 pkt 1, 1a, 3, 4 i 8, nie podejmuje żadnych czynności, z wyjątkiem tych, które mają na celu podjęcie postępowania albo zabezpieczenie dowodu.

Art. 203

§ 1. Organ podatkowy, który zawiesił postępowanie z przyczyny określonej w art. 201 § 1 pkt 2, wzywa równocześnie stronę do wystąpienia w oznaczonym terminie do właściwego organu lub sądu o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego, chyba że strona wykaże, że już zwróciła się w tej sprawie do właściwego organu lub sądu.

§ 2. Jeżeli strona nie wystąpiła do właściwego organu lub sądu w wyznaczonym terminie, organ podatkowy z urzędu zwróci się do właściwego organu lub sądu o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego.

Art. 204

- § 1. Organ podatkowy, na wniosek strony, może zawiesić postępowanie w sprawie udzielenia ulg w zapłacie zobowiązań podatkowych.
- § 2. Jeżeli w ciągu 3 lat od daty zawieszenia postępowania strona nie zwróci się o jego podjęcie, żądanie wszczęcia postępowania uważa się za wycofane.
- § 3. W postanowieniu o zawieszeniu postępowania organ podatkowy poucza stronę o treści § 2.

Art. 204a

(uchylony)

Art. 205

- § 1. Organ podatkowy podejmuje z urzędu lub na wniosek strony, w drodze postanowienia, zawieszona postępowanie, gdy ustąpiły przyczyny uzasadniające jego zawieszenie.
- § 2. Na postanowienie o odmowie podjęcia zawieszona postępowania służy stronie zażalenie.

Art. 205a

- § 1. Organ podatkowy podejmuje postępowanie z urzędu, gdy ustanie przyczyna zawieszenia, w szczególności:
- 1)^{<10>} w razie śmierci strony – po zgłoszeniu się lub po ustaleniu spadkobierców zmarłego albo zarządcy sukcesyjnego w sprawach objętych zarządem sukcesyjnym albo po ustanowieniu, w trybie określonym odrębnymi przepisami, kuratora spadku;
 - 1a)^{<10>} w razie wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego – po zgłoszeniu się lub po ustaleniu spadkobierców zmarłego;
 - 1b)^{<10>} w razie zaprzestania pełnienia funkcji przez zarządcę sukcesyjnego, z którego udziałem toczyło się postępowanie – po zgłoszeniu się lub po ustaleniu kolejnego zarządcy sukcesyjnego;
 - 2) w razie utraty zdolności do czynności prawnych – po ustanowieniu kuratora;
 - 3) w razie braku przedstawiciela ustawowego – po jego ustanowieniu;
 - 4) gdy rozstrzygnięcie sprawy jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd – w dniu powzięcia przez organ podatkowy wiadomości o uprawomocnieniu się orzeczenia kończącego to postępowanie.
- § 2.^{<10>} Jeżeli w ciągu roku od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu postępowania nie zgłoszą się lub nie zostaną ustaleniu spadkobiercy zmarłej strony albo postępowanie nie zostanie podjęte z udziałem

zarządcy sukcesyjnego, organ podatkowy może zwrócić się do sądu o ustanowienie kuratora spadku, chyba że kurator taki już wcześniej został ustanowiony.

Art. 206

Zawieszenie postępowania wstrzymuje bieg terminów przewidzianych w niniejszym dziale.

Rozdział 13

Decyzje

Art. 207

§ 1. Organ podatkowy orzeka w sprawie w drodze decyzji, chyba że przepisy niniejszej ustawy stanowią inaczej.

§ 2. Decyzja rozstrzyga sprawę co do jej istoty albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji.

Art. 208

§ 1. Gdy postępowanie z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe, w szczególności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego, organ podatkowy wydaje decyzję o umorzeniu postępowania.

§ 2. Organ podatkowy może umorzyć postępowanie, jeżeli wystąpi o to strona, na której żądanie postępowanie zostało wszczęte, a nie sprzeciwiają się temu inne strony oraz nie zagraża to interesowi publicznemu.

Art. 209

§ 1. Jeżeli przepis prawa uzależnia wydanie decyzji od zajęcia stanowiska przez inny organ, w tym wyrażenia opinii lub zgody albo wyrażenia stanowiska w innej formie, decyzję wydaje się po zajęciu stanowiska przez ten organ.

§ 2. Organ podatkowy załatwiający sprawę, zwracając się do innego organu o zajęcie stanowiska, zawiadamia o tym stronę.

§ 3. Organ, do którego zwrócono się o zajęcie stanowiska, obowiązany jest przedstawić je niezwłocznie, jednak nie później niż w terminie 14 dni od dnia doręczenia wystąpienia o zajęcie stanowiska.

§ 4. Organ obowiązany do zajęcia stanowiska może w razie potrzeby przeprowadzić postępowanie wyjaśniające.

§ 5. Zajęcie stanowiska przez ten organ następuje w drodze postanowienia, na które służy zażalenie, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej.

§ 6. W przypadku braku stanowiska w terminie określonym w § 3 stosuje się odpowiednio przepisy art. 139-142.

Art. 210

§ 1. Decyzja zawiera:

- 1) oznaczenie organu podatkowego;
- 2) datę jej wydania;
- 3) oznaczenie strony;
- 4) powołanie podstawy prawnej;
- 5) rozstrzygnięcie;
- 6) uzasadnienie faktyczne i prawne;

7) pouczenie o trybie odwoławczym – jeżeli od decyzji służy odwołanie;

8) podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego, a jeżeli decyzja została wydana w formie dokumentu elektronicznego – kwalifikowany podpis elektroniczny albo podpis potwierdzony profilem zaufanym ePUAP.

8)¹⁶ **podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego, a jeżeli decyzja została wydana w formie dokumentu elektronicznego – kwalifikowany podpis elektroniczny, podpis zaufany albo podpis osobisty.**

§ 1a. Decyzja w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości, podatku rolnym lub podatku leśnym, w tym w formie łącznego zobowiązania pieniężnego, sporządzana z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego, może zamiast podpisu własnoręcznego osoby upoważnionej do jej wydania, zawierać podpis mechanicznie odtwarzany tej osoby lub nadruk imienia i nazwiska wraz ze stanowiskiem służbowym osoby upoważnionej do jej wydania.

§ 2. Decyzja, w stosunku do której może zostać wniesiona skarga do sądu administracyjnego, zawiera pouczenie o możliwości wniesienia skargi.

§ 2a. Decyzja nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji zawiera również pouczenie o odpowiedzialności karnej za usunięcie, ukrycie, zbycie, darowanie, zniszczenie, rzeczywiste lub pozorne obciążenie albo uszkodzenie składników majątku strony, mające na celu udaremnienie zabezpieczenia lub egzekucji obowiązku wynikającego z tej decyzji.

§ 2b. W decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a organ podatkowy wskazuje także wysokość zobowiązania podatkowego, nadpłaty, zwrotu podatku lub straty podatkowej ustaloną albo określoną w związku z zastosowaniem tego przepisu.

§ 2b.¹³ **W decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści organ podatkowy wskazuje także wysokość zobowiązania podatkowego, nadpłaty, zwrotu podatku, straty podatkowej, niepobranego lub pobranego a niewpłaconego przez płatnika podatku ustaloną albo określoną w związku z zastosowaniem tych przepisów lub tych środków.**

§ 2c. Decyzja organu podatkowego w sprawie, w której Rada wydała negatywną opinię, zawiera ustosunkowanie się do tej opinii.

§ 3. Przepisy prawa podatkowego mogą określać także inne składniki, które powinna zawierać decyzja.

§ 4. Uzasadnienie faktyczne decyzji zawiera w szczególności wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym dał wiarę, oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności, uzasadnienie prawne zaś zawiera wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji z przytoczeniem przepisów prawa.

§ 5. Można odstąpić od uzasadnienia decyzji, gdy uwzględnia ona w całości żądanie strony. Nie dotyczy to decyzji wydanej na skutek odwołania bądź na podstawie której przyznano ulgę w zapłacie podatku.

Art. 211

Decyzję doręcza się stronie na piśmie lub za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Art. 212

Organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia. Decyzje, o których mowa w art. 67d, wiąże organ podatkowy od chwili ich wydania.

Art. 213

§ 1. Strona może, w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji, zażądać jej uzupełnienia co do rozstrzygnięcia lub co do prawa odwołania, prawa wniesienia skargi do sądu administracyjnego albo sprostowania zamieszczonego w decyzji pouczenia w tych kwestiach.

§ 2. Organ podatkowy może z urzędu, w każdym czasie, uzupełnić albo sprostować decyzję w zakresie, o którym mowa w § 1.

§ 3. Uzupełnienie lub sprostowanie decyzji następuje w drodze decyzji.

§ 4. W przypadku wydania decyzji o uzupełnieniu lub sprostowaniu decyzji termin do wniesienia odwołania lub skargi biegnie od dnia doręczenia tej decyzji.

§ 5. Odmowa uzupełnienia lub sprostowania decyzji następuje w drodze postanowienia, na które służy zażalenie. Przepis § 4 stosuje się odpowiednio.

Art. 214

Nie może szkodzić stronie błędne pouczenie w decyzji co do prawa odwołania lub skargi do sądu administracyjnego albo brak takiego pouczenia.

Art. 215

§ 1. Organ podatkowy może, z urzędu lub na żądanie strony, prostować w drodze postanowienia błędy rachunkowe oraz inne oczywiste omyłki w wydanej przez ten organ decyzji.

§ 2. Organ podatkowy, który wydał decyzję, na żądanie strony lub organu egzekucyjnego wyjaśnia w drodze postanowienia wątpliwości co do treści decyzji.

§ 3. Na postanowienie w sprawie sprostowania i wyjaśnienia służy zażalenie.

Rozdział 14

Postanowienia

Art. 216

- § 1. W toku postępowania organ podatkowy wydaje postanowienia.
- § 2. Postanowienia dotyczą poszczególnych kwestii wynikających w toku postępowania podatkowego, lecz nie rozstrzygają o istocie sprawy, chyba że przepisy niniejszej ustawy stanowią inaczej.

Art. 217

- § 1. Postanowienie zawiera:
- 1) oznaczenie organu podatkowego;
 - 2) datę jego wydania;
 - 3) oznaczenie strony albo innych osób biorących udział w postępowaniu;
 - 4) powołanie podstawy prawnej;
 - 5) rozstrzygnięcie;
 - 6) pouczenie, czy i w jakim trybie służy na nie zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego;
 - 7) podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego, a jeżeli postanowienie zostało wydane w formie dokumentu elektronicznego – kwalifikowany podpis elektroniczny albo podpis potwierdzony profilem zaufanym ePUAP.
- 7)¹⁶ **podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego, a jeżeli postanowienie zostało wydane w formie dokumentu elektronicznego – kwalifikowany podpis elektroniczny, podpis zaufany albo podpis osobisty.**
- § 2. Postanowienie zawiera uzasadnienie faktyczne i prawne, jeżeli służy na nie zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego oraz gdy wydane zostało na skutek zażalenia na postanowienie.

Art. 218

Postanowienie, od którego służy zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego, doręcza się na piśmie lub za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Art. 219

Do postanowień stosuje się odpowiednio przepisy art. 208, 210 § 2a i § 3-5 oraz art. 211-215, a do postanowień, na które przysługuje zażalenie, oraz postanowień, o których mowa w art. 228 § 1, stosuje się również art. 240-249 oraz art. 252, z tym że zamiast decyzji, o których mowa w art. 243 § 3, art. 245 § 1 i art. 248 § 3, wydaje się postanowienie.

Rozdział 15

Odwolania

Art. 220

- § 1. Od decyzji organu podatkowego wydanej w pierwszej instancji służy stronie odwołanie tylko do jednej instancji.
- § 2. Właściwy do rozpatrzenia odwołania jest organ podatkowy wyższego stopnia.

Art. 221

- § 1. W przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej lub przez samorządowe kolegium odwoławcze odwołanie od decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym.
- § 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

Art. 221a

- § 1. W przypadku wydania w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu celno-skarbowego decyzji, o której mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, odwołanie od tej decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym.
- § 2. W przypadku wydania w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu celno-skarbowego decyzji innej niż decyzja, o której mowa w § 1, odwołanie od tej decyzji służy do dyrektora izby administracji skarbowej właściwego dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania podatkowego.
- § 3. Jeżeli nie można ustalić właściwego dyrektora izby administracji skarbowej zgodnie z § 2, odwołanie służy do dyrektora izby administracji skarbowej właściwego ze względu na siedzibę naczelnika urzędu celno-skarbowego, który wydał decyzję.

Art. 222

Odwolanie od decyzji organu podatkowego powinno zawierać zarzuty przeciw decyzji, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie.

Art. 223

- § 1. Odwołanie wnosi się do właściwego organu odwoławczego za pośrednictwem organu podatkowego, który wydał decyzję.
- § 2. Odwołanie wnosi się w terminie 14 dni od dnia doręczenia:
- 1) decyzji stronie;
 - 2) zawiadomienia, o którym mowa w art. 103 § 1.

Art. 223a

(uchylony)

Art. 224

(uchylony)

Art. 224a

(uchylony)

Art. 224b

(uchylony)

Art. 224c

(uchylony)

Art. 225

(uchylony)

Art. 226

- § 1. Jeżeli organ podatkowy, który wydał decyzję, uzna, że odwołanie wniesione przez stronę zasługuje na uwzględnienie w całości, wyda nową decyzję, którą uchyli lub zmieni zaskarżoną decyzję.
- § 2. Od nowej decyzji służy stronie odwołanie.

Art. 227

- § 1. Organ podatkowy, do którego wpłynęło odwołanie, przekazuje je wraz z aktami sprawy organowi odwoławczemu bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 14 dni od dnia otrzymania odwołania, chyba że w tym terminie wyda decyzję na podstawie art. 226.
- § 2. Organ podatkowy, przekazując sprawę, jest obowiązany ustosunkować się do przedstawionych zarzutów i poinformować stronę o sposobie ustosunkowania się do nich.

Art. 228

- § 1. Organ odwoławczy stwierdza w formie postanowienia:
- 1) niedopuszczalność odwołania;
 - 2) uchybienie terminowi do wniesienia odwołania;
 - 3) pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia, jeżeli nie spełnia warunków wynikających z art. 222.
- § 2. Postanowienia w sprawach wymienionych w § 1 są ostateczne.

Art. 229

Organ odwoławczy może przeprowadzić, na żądanie strony lub z urzędu, dodatkowe postępowanie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie albo zlecić przeprowadzenie tego postępowania organowi, który wydał decyzję.

Art. 230

(uchylony)

Art. 231

(uchylony)

Art. 232

- § 1. Strona może cofnąć odwołanie przed wydaniem decyzji przez organ odwoławczy, z zastrzeżeniem § 2.
- § 2. Organ odwoławczy odmawia uwzględnienia cofnięcia odwołania, jeżeli zachodzi prawdopodobieństwo pozostawienia

w mocy decyzji wydanej z naruszeniem przepisów, które uzasadnia jej uchylenie lub zmianę.

Art. 233

§ 1. Organ odwoławczy wydaje decyzję, w której:

- 1) utrzymuje w mocy decyzję organu pierwszej instancji albo
- 2) uchyla decyzję organu pierwszej instancji:
 - a) w całości lub w części – i w tym zakresie orzeka co do istoty sprawy lub uchylając tę decyzję – umarza postępowanie w sprawie,
 - b) w całości i sprawę przekazuje do rozpatrzenia właściwemu organowi pierwszej instancji, jeżeli decyzja ta została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości, albo
- 3) umarza postępowanie odwoławcze.

§ 2. Organ odwoławczy może uchylić w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części. Przekazując sprawę, organ odwoławczy wskazuje okoliczności faktyczne, które należy zbadać przy ponownym rozpatrzeniu sprawy.

§ 3. Samorządowe kolegium odwoławcze uprawnione jest do wydania decyzji uchylającej i rozstrzygającej sprawę co do istoty jedynie w przypadku, gdy przepisy prawa nie pozostawiają sposobu jej rozstrzygnięcia uznaniu organu podatkowego pierwszej instancji. W pozostałych przypadkach samorządowe kolegium odwoławcze uwzględniając odwołanie, ogranicza się do uchylenia zaskarżonej decyzji.

Art. 234

Organ odwoławczy nie może wydać decyzji na niekorzyść strony odwołującej się, chyba że zaskarżona decyzja rażąco narusza prawo lub interes publiczny.

Art. 234a

Organ odwoławczy zwraca akta sprawy organowi pierwszej instancji nie wcześniej niż po upływie terminu do wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Art. 235

W sprawach nieuregulowanych w art. 220-234 w postępowaniu przed organami odwoławczymi mają odpowiednie zastosowanie przepisy o postępowaniu przed organami pierwszej instancji.

Rozdział 16

Zażalenia

Art. 236

§ 1. Na wydane w toku postępowania postanowienie służy zażalenie, gdy ustawa tak stanowi.

§ 2. Zażalenie wnosi się w terminie 7 dni od dnia doręczenia:

- 1) postanowienia stronie;
- 2) zawiadomienia, o którym mowa w art. 103 § 1.

Art. 237

Postanowienie, na które nie służy zażalenie, strona może zaskarżyć tylko w odwołaniu od decyzji.

Art. 238

(uchylony)

Art. 239

W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale do zażaleń mają odpowiednie zastosowanie przepisy dotyczące odwołań.

Rozdział 16a

Wykonanie decyzji

Art. 239a

Decyzja nieostateczna, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności.

Art. 239b

§ 1. Decyzji nieostatecznej może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności, gdy:

- 1) organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych lub
- 2) strona nie posiada majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia, lub
- 3) strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości, lub
- 4) okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się, jeżeli organ podatkowy uprawdopodobni, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane.

§ 3. Rygor natychmiastowej wykonalności decyzji nadawany jest przez organ podatkowy pierwszej instancji w drodze postanowienia.

§ 4. Na postanowienie w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności służy zażalenie. Wniesienie zażalenia nie wstrzymuje wykonania decyzji.

§ 5. Nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności nie skraca terminu płatności, wynikającego z decyzji lub przepisu prawa.

Art. 239c

Decyzja o zabezpieczeniu ma rygor natychmiastowej wykonalności z mocy prawa, chyba że przyjęto zabezpieczenie, o którym mowa w art. 33d § 2.

Art. 239d

§ 1. Nie nadaje się rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania podatkowego, wysokość zwrotu podatku lub wysokość odsetek za zwłokę albo orzekającej o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta, osoby trzeciej albo spadkobiercy, w zakresie objętym wnioskiem, o którym mowa w art. 14m § 3.

§ 2. Nie nadaje się rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a.

§ 2.^{<13>} **Nie nadaje się rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści, chyba że zachodzą okoliczności określone w art. 239b § 1 pkt 4.**

Art. 239e

Decyzja ostateczna podlega wykonaniu, chyba że wstrzymano jej wykonanie.

Art. 239f

§ 1. Organ podatkowy pierwszej instancji wstrzymuje wykonanie decyzji ostatecznej w razie wniesienia skargi do sądu administracyjnego do momentu uprawnomocnienia się orzeczenia sądu administracyjnego:

- 1) na wniosek – po przyjęciu zabezpieczenia wykonania zobowiązania wynikającego z decyzji wraz z odsetkami za zwłokę, o którym mowa w art. 33d § 2 – do wysokości zabezpieczenia i na czas jego trwania lub
- 2) z urzędu – po prawomocnym wpisie hipoteki przymusowej lub wpisie zastawu skarbowego korzystających z pierwszeństwa zaspokojenia, które zabezpieczają wykonanie zobowiązania wynikającego z decyzji wraz z odsetkami za zwłokę – do wysokości odpowiadającej wartości przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego.

§ 2. Wniosek, o którym mowa w § 1 pkt 1, podlega załatwieniu bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 14 dni. Niezałatwienie wniosku w tym terminie powoduje wstrzymanie wykonania decyzji do czasu doręczenia postanowienia w sprawie przyjęcia zabezpieczenia, chyba że przy-

czynny niezależnienia wniosku w terminie zostały spowodowane przez stronę.

§ 3. W sprawach nieuregulowanych w § 1 przepisy art. 33d-33g stosuje się odpowiednio.

§ 4. W sprawie wstrzymania wykonania decyzji wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.

Art. 239g

Wstrzymanie wykonania decyzji nie pozbawia strony możliwości dobrowolnego wykonania decyzji.

Art. 239h

Wstrzymanie wykonania decyzji nie ma wpływu na naliczanie odsetek za zwłokę.

Art. 239i

Ustanowienie hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego nie stanowi wykonania decyzji.

Art. 239j

Przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio do wykonania postanowień.

Rozdział 17

Wznowienie postępowania

Art. 240

§ 1. W sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli:

- 1) dowody, na których podstawie ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne, okazały się fałszywe;
- 2) decyzja wydana została w wyniku przestępstwa;
- 3) decyzja wydana została przez pracownika lub organ podatkowy, który podlega wyłączeniu stosownie do art. 130-132;
- 4) strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu;
- 5) wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanne organowi, który wydał decyzję;

5a)^{<13>} wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody, nieznanne organowi, który wydał decyzję, wskazujące na wystąpienie unikania opodatkowania w rozumieniu art. 119a § 1 lub nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, lub możliwość zastosowania środków ograniczających umowne korzyści;

- 6) decyzja wydana została bez uzyskania wymaganego prawem stanowiska innego organu;
- 7) decyzja została wydana na podstawie innej decyzji lub orzeczenia sądu, które następnie zostały uchylone, zmienione, wygaszone lub stwierdzo-

no ich nieważność w sposób mogący mieć wpływ na treść wydanej decyzji;

- 8) została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny;
- 9) ratyfikowana umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania lub inna ratyfikowana umowa międzynarodowa, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, ma wpływ na treść wydanej decyzji;
- 10) wynik zakończonej procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej, prowadzonych na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, ma wpływ na treść wydanej decyzji;
- 11) orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ma wpływ na treść wydanej decyzji;
- 12)^{<13>} **uprawnienia określone w art. 119j § 1 mają wpływ na treść decyzji.**

§ 2. Jeżeli sfalszowanie dowodu lub popełnienie przestępstwa jest oczywiste, a wznowienie postępowania jest niezbędne w celu ochrony interesu publicznego, postępowanie z przyczyn określonych w § 1 pkt 1 lub 2 może być wznowione również przed wydaniem przez sąd orzeczenia stwierdzającego sfalszowanie dowodu lub popełnienie przestępstwa.

§ 3. Z przyczyn określonych w § 1 pkt 1 i 2 można wznović postępowanie także w przypadku, gdy postępowanie przed sądem nie może być wszczęte na skutek upływu czasu lub z innych przyczyn, określonych w przepisach prawa.

Art. 241

§ 1. Wznowienie postępowania następuje z urzędu lub na żądanie strony.

§ 2. Wznowienie postępowania z przyczyn wymienionej w art. 240 § 1:

- 1) pkt 4 następuje tylko na żądanie strony wniesione w terminie miesiąca od dnia powzięcia wiadomości o wydaniu decyzji;
- 2) pkt 8 lub 11 następuje tylko na żądanie strony wniesione w terminie miesiąca odpowiednio od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej;
- 3) pkt 9 następuje tylko na żądanie strony;
- 4)^{<13>} **pkt 12 następuje tylko na żądanie strony wniesione w terminie miesiąca od dnia doręczenia postanowienia określonego w art. 119j § 2.**

Art. 242

(uchylony)

Art. 243

§ 1. W razie dopuszczalności wznowienia postępowania organ podatkowy wydaje postanowienie o wznowieniu postępowania.

§ 1a. (uchylony)

§ 2. Postanowienie stanowi podstawę do przeprowadzenia przez właściwy organ postępowania co do przesłanek wznowienia oraz co do rozstrzygnięcia istoty sprawy.

§ 3. Odmowa wznowienia postępowania następuje w drodze decyzji.

Art. 244

§ 1. Organem właściwym w sprawach wymienionych w art. 243 jest organ, który wydał w sprawie decyzję w ostatniej instancji.

§ 2. Jeżeli przyczyną wznowienia postępowania jest działanie organu wymienionego w § 1, o wznowieniu postępowania rozstrzyga organ wyższego stopnia, który równocześnie wyznacza organ właściwy w sprawach wymienionych w art. 243 § 2.

§ 3. Przepis § 2 nie dotyczy przypadków, w których decyzja w ostatniej instancji została wydana przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej, naczelnika urzędu celno-skarbowego lub samorządowe kolegium odwoławcze.

§ 4.^{<13>} Jeżeli w wyniku wznowienia postępowania wystąpią okoliczności wskazujące na zasadność wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści w sytuacji określonej w art. 245 § 1 pkt 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej może przejść do dalszego prowadzenia postępowania określone w art. 243 § 2. Przepisy działu IIIA rozdziału 2 stosuje się odpowiednio.

Art. 245

§ 1. Organ podatkowy po przeprowadzeniu postępowania określonego w art. 243 § 2 wydaje decyzję, w której:

- 1) uchyla w całości lub w części decyzję dotychczasową, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek określonych w art. 240 § 1, i w tym zakresie orzeka co do istoty sprawy lub umarza postępowanie w sprawie;
- 2) odmawia uchylecia decyzji dotychczasowej w całości lub w części, jeżeli nie stwierdzi istnienia przesłanek określonych w art. 240 § 1;
- 3) odmawia uchylecia decyzji dotychczasowej w całości lub w części, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek określonych w art. 240 § 1, lecz:
 - a) w wyniku uchylecia mogłaby zostać wydana wyłącznie decyzja rozstrzygająca istotę sprawy tak jak decyzja dotychczasowa, albo

- b) wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68, art. 70 lub art. 118.

§ 2. Odmawiając uchylenia decyzji w przypadkach wymienionych w § 1 pkt 3, organ podatkowy w rozstrzygnięciu stwierdza istnienie przesłanek określonych w art. 240 § 1 oraz wskazuje okoliczności uniemożliwiające uchylenie decyzji.

Art. 246

§ 1. Organ podatkowy właściwy w sprawie wznowienia postępowania wstrzyma z urzędu lub na żądanie strony wykonanie decyzji, jeżeli okoliczności sprawy wskazują na prawdopodobieństwo uchylenia decyzji w wyniku wznowienia postępowania.

§ 2. Na postanowienie w sprawie wstrzymania wykonania decyzji służy stronie zażalenie, chyba że postanowienie zostało wydane przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej, naczelnika urzędu celno-skarbowego lub samorządowe kolegium odwoławcze.

Rozdział 18

Stwierdzenie nieważności decyzji

Art. 247

§ 1. Organ podatkowy stwierdza nieważność decyzji ostatecznej, która:

- 1) została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości;
- 2) została wydana bez podstawy prawnej;
- 3) została wydana z rażącym naruszeniem prawa;
- 4) dotyczy sprawy już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną;
- 5) została skierowana do osoby niebędącej stroną w sprawie;
- 6) była niewykonalna w dniu jej wydania i jej niewykonalność ma charakter trwały;
- 7) zawiera wadę powodującą jej nieważność na mocy wyraźnie wskazanego przepisu prawa;
- 8) w razie jej wykonania wywołałaby czyn zagrożony karą.

§ 2. Organ podatkowy odmawia stwierdzenia nieważności decyzji, jeżeli wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68, art. 70 lub art. 118.

§ 3. Odmawiając stwierdzenia nieważności decyzji w przypadku wymienionym w § 2, organ podatkowy w rozstrzygnięciu stwierdza, że decyzja zawiera wady określone w § 1, oraz wskazuje okoliczności uniemożliwiające stwierdzenie nieważności decyzji.

Art. 248

§ 1. Postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji wszczyna się z urzędu lub na żądanie strony.

§ 2. Właściwym w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji jest:

- 1) organ wyższego stopnia;
 - 1a) dyrektor izby administracji skarbowej, jeżeli decyzja została wydana przez naczelnika urzędu celno-skarbowego;
 - 2) Szef Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektor izby administracji skarbowej, lub samorządowe kolegium odwoławcze, jeżeli decyzja została wydana przez ten organ;
 - 3) Szef Krajowej Administracji Skarbowej, jeżeli decyzja została wydana przez dyrektora izby administracji skarbowej, z tym że w tym przypadku postępowanie może być wszczęte wyłącznie z urzędu.

§ 3. Rozstrzygnięcie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji następuje w drodze decyzji.

Art. 249

§ 1. Organ podatkowy wydaje decyzję o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, jeżeli w szczególności:

- 1) żądanie zostało wniesione po upływie 5 lat od dnia doręczenia decyzji lub
- 2) sąd administracyjny oddalił skargę na tę decyzję, chyba że żądanie oparte jest na przepisie art. 247 § 1 pkt 4.

§ 2. Okoliczności, o których mowa w § 1, uwzględnia się również w zakresie wszczęcia postępowania z urzędu.

Art. 250

(uchylony)

Art. 251

(uchylony)

Art. 252

§ 1. Organ podatkowy, właściwy w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji, wstrzymuje z urzędu lub na żądanie strony wykonanie decyzji, jeżeli zachodzi prawdopodobieństwo, że jest ona dotknięta jedną z wad wymienionych w art. 247 § 1.

§ 2. Na postanowienie w sprawie wstrzymania wykonania decyzji służy zażalenie.

Rozdział 19

Uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej

Art. 253

§ 1. Decyzja ostateczna, na mocy której strona nie nabyła prawa, może być uchylona lub zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli przemawia za tym interes publiczny lub ważny interes podatnika.

§ 2. (uchylony)

§ 3. Uprawnienie, o którym mowa w § 1, nie przysługuje samorządowemu kolegium odwoławczemu.

§ 4. W przypadkach wymienionych w § 1 właściwy organ wydaje decyzję w sprawie uchylenia lub zmiany dotychczasowej decyzji.

Art. 253a

§ 1. Decyzja ostateczna, na mocy której strona nabyła prawo, może być za jej zgodą uchylona lub zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli przepisy szczególne nie sprzeciwiają się uchyleniu lub zmianie takiej decyzji i przemawia za tym interes publiczny lub ważny interes strony.

§ 2. Przepisy art. 253 § 3 i 4 stosuje się odpowiednio.

§ 3. Organ nie może wydać decyzji na niekorzyść strony.

Art. 253b

Przepisów art. 253 i art. 253a nie stosuje się do decyzji:

- 1) ustalającej albo określającej wysokość zobowiązania podatkowego;
- 2) o odpowiedzialności podatkowej płatników lub inkasentów;
- 3) o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich;
- 4) określającej wysokość należnych odsetek za zwłokę;
- 5) o odpowiedzialności spadkobiercy;
- 6) określającej wysokość zwrotu podatku.

Art. 254

§ 1. Decyzja ostateczna, ustalająca lub określająca wysokość zobowiązania podatkowego na dany okres, może być zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli po jej doręczeniu nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania, a skutki wystąpienia tych okoliczności zostały uregulowane w przepisach prawa podatkowego obowiązujących w dniu wydania decyzji.

§ 2. Zmiana decyzji ostatecznej może dotyczyć tylko okresu, za który ustalono lub określono wysokość zobowiązania podatkowego.

Art. 255

§ 1. Organ podatkowy pierwszej instancji uchyla decyzję, jeżeli została ona wydana z zastrzeżeniem dopelnienia przez stronę określonych czynności, a strona nie dopełniła ich w wyznaczonym terminie.

§ 2. Organ podatkowy uchyla decyzję w formie decyzji.

Art. 256

§ 1. Organ podatkowy odmawia wszczęcia postępowania w sprawie uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej, jeżeli żądanie zostało wniesione po upływie 5 lat od jej doręczenia.

§ 2. Termin określony w § 1 stosuje się również do wszczęcia z urzędu postępowania w sprawie uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej.

§ 3. Odmowa wszczęcia postępowania, o którym mowa w § 1, następuje w formie decyzji.

Art. 257

(uchylony)

Rozdział 20

Wygaśnięcie decyzji

Art. 258

§ 1. Organ podatkowy, który wydał decyzję, stwierdza jej wygaśnięcie, jeżeli:

- 1) stała się bezprzedmiotowa;
- 2) została wydana z zastrzeżeniem dopełnienia przez stronę określonego warunku, a strona nie dopełniła tego warunku;
- 3) strona nie dopełniła przewidzianych w tej decyzji lub w przepisach prawa podatkowego warunków uprawniających do skorzystania z ulg;
- 4) strona nie dopełniła określonych w przepisach prawa podatkowego warunków uprawniających do skorzystania z ryczałtowych form opodatkowania.

5) (uchylony)

§ 1a. Organ podatkowy drugiej instancji, który stwierdził wygaśnięcie własnej decyzji, stwierdza także wygaśnięcie decyzji organu pierwszej instancji.

§ 2. Organ podatkowy stwierdza wygaśnięcie decyzji w drodze decyzji.

§ 3. W przypadkach, o których mowa w § 1 pkt 3 i 4, decyzja stwierdzająca wygaśnięcie decyzji wywołuje skutki prawne od dnia doręczenia decyzji, której wygaśnięcie się stwierdza.

Art. 259

§ 1. W razie niedotrzymania terminu płatności odroczonego podatku lub zaległości podatkowej bądź terminu płatności którejkolwiek z rat, na jakie został rozłożony podatek lub zaległość podatkowa, następuje z mocy prawa wygaśnięcie decyzji:

- 1) o odroczeniu terminu płatności podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę – w całości;
- 2) o rozłożeniu na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej – w części dotyczącej raty niezapłaconej w terminie płatności.

§ 1a. W razie niedotrzymania terminu płatności trzech kolejnych rat, na jakie został rozłożony podatek lub zaległość podatkowa, następuje z mocy prawa wygaśnięcie decyzji o rozłożeniu na raty w zakresie wszystkich niezapłaconych rat.

§ 2. Przepisy § 1 i 1a stosuje się odpowiednio do odroczonego lub rozłożonego na raty należności płatników lub inkasentów oraz

odsetek od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek.

Art. 259a

Decyzja stwierdzająca nadpłatę podatku wygasa z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, w zakresie tego samego podatku oraz za ten sam rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy, wydanej w wyniku postępowania wszczętego z urzędu.

Rozdział 21

Odpowiedzialność odszkodowawcza

Art. 260

Do odpowiedzialności odszkodowawczej stosuje się przepisy prawa cywilnego.

Art. 261

(uchylony)

Rozdział 22

Kary porządkowe

Art. 262

§ 1. Strona, pełnomocnik strony, świadek lub biegły, którzy mimo prawidłowego wezwania organu podatkowego:

- 1) nie stawili się osobiście bez uzasadnionej przyczyny, mimo że byli do tego zobowiązani, lub
- 2) bezzasadnie odmówili lub nie dokonali w terminie wyznaczonym w wezwaniu złożenia wyjaśnień, zeznań, wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin, przedłożenia tłumaczenia dokumentacji obcojęzycznej lub udziału w innej czynności, lub
- 2a) bezzasadnie odmówili okazania lub nie przedstawili w wyznaczonym terminie dokumentów, których obowiązek posiadania wynika z przepisów prawa, ksiąg podatkowych, dowodów księgowych będących podstawą zapisów w tych księgach, lub
- 3) bez zezwolenia tego organu opuścili miejsce przeprowadzenia czynności przed jej zakończeniem, mogą zostać ukarani karą porządkową do 2800 zł.

§ 1a. Jeżeli stroną jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, organ podatkowy może ukarać karą porządkową osobę, która według przepisów dotyczących ustroju danej osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej jest jej ustawowym reprezentantem, członkiem organu uprawnionego do jej reprezentowania lub jest upoważniona do prowadzenia jej spraw. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do osoby, która wyraziła zgodę na powołanie jej na biegłego.

§ 3. Przepis § 1 stosuje się również do:

- 1) osób trzecich, które bezzasadnie odmawiają okazania przedmiotu oględzin;
- 2) uczestników rozprawy, którzy poprzez swoje niewłaściwe zachowanie utrudniają jej przeprowadzenie;
- 3) osób, którym podatnik zlecił prowadzenie lub przechowanie ksiąg podatkowych lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach (biura rachunkowe), jeżeli osoby te bezzasadnie odmówią okazania lub nie przedstawią w wyznaczonym terminie ksiąg rachunkowych lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach.

§ 4. Kary porządkowej, o której mowa w § 1, nie stosuje się, jeżeli dokonanie czynności jest uzależnione od wyrażenia zgody przez stronę lub innego uczestnika postępowania, a zgoda taka nie została wyrażona.

§ 5. Karę porządkową nakłada się w formie postanowienia, na które służy zażalenie.

§ 5a. Termin płatności kary porządkowej wynosi 7 dni od dnia doręczenia postanowienia, o którym mowa w § 5.

§ 6. Organ podatkowy, który nałożył karę porządkową, może, na wniosek ukaranego, złożony w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia o nałożeniu kary porządkowej, uznać za usprawiedliwione niestawiennictwo lub niewykonanie innych obowiązków, o których mowa w § 1, i uchylić postanowienie nakładające karę.

Art. 262a

§ 1. Kwota, o której mowa w art. 262 § 1, podlega w każdym roku podwyższeniu w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w pierwszych dwóch kwartałach danego roku w stosunku do analogicznego okresu poprzedniego roku, a jeżeli wskaźnik ten ma wartość ujemną, kwota nie ulega zmianie.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w porozumieniu z Prezesem Głównego Urzędu Statystycznego, ogłasza, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, do dnia 15 sierpnia danego roku, kwotę, o której mowa w § 1, zaokrąglając ją do pełnych setek złotych (z pominięciem dziesiątek złotych).

Art. 263

§ 1. O nałożeniu kary porządkowej oraz o jej uchyleniu rozstrzyga organ podatkowy, przed którym toczy się postępowanie.

§ 2. Na postanowienie o odmowie uchylenia kary przysługuje zażalenie.

§ 3. Ukaranie karą porządkową nie wyklucza możliwości zastosowania wobec opornego świadka lub biegłego środków przymusu przewidzianych w przepisach szczególnych.

§ 4. Przepisy art. 68 § 1 i art. 70 stosuje się odpowiednio do kar porządkowych.

Rozdział 23

Koszty postępowania

Art. 264

Jeżeli dalsze przepisy nie stanowią inaczej, koszty postępowania przed organami podatkowymi ponosi Skarb Państwa, województwo, powiat lub gmina.

Art. 265

§ 1. Do kosztów postępowania zalicza się:

1) koszty podróży i inne należności świadków, biegłych i tłumaczy, ustalone zgodnie z przepisami zawartymi w dziale 2 tytułu III ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 300 i 398);

2) koszty, o których mowa w pkt 1, związane z osobistym stawiennictwem strony, jeżeli postępowanie zostało wszczęte z urzędu albo gdy strona została błędnie wezwana do stawienia się;

2a) koszty związane z osobistym stawiennictwem strony poza obszar województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa, oraz koszty stawiennictwa związane ze skorzystaniem przez stronę z prawa wglądu do akt sprawy, jeżeli postępowanie zostało wszczęte z urzędu przez organ podatkowy niewłaściwy miejscowo lub wyznaczony na podstawie art. 18c, ustalone zgodnie z przepisami zawartymi w dziale 2 tytułu III ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych;

2b) koszty związane z osobistym stawiennictwem strony poza obszar województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa, oraz koszty stawiennictwa związane ze skorzystaniem przez stronę z prawa wglądu do akt sprawy, jeżeli postępowanie jest prowadzone w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, ustalone zgodnie z przepisami zawartymi w dziale 2 tytułu III ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych;

3) wynagrodzenie przysługujące biegłym i tłumaczom;

4) koszty oględzin;

5) koszty doręczenia pism urzędowych;

6) koszty ustanowienia i reprezentacji tymczasowego pełnomocnika szczególnego.

§ 2. Organ podatkowy może zaliczyć do kosztów postępowania także inne wydatki bezpośrednio związane z rozstrzygnięciem sprawy.

Art. 266

§ 1. Organ podatkowy, na żądanie, zwraca koszty postępowania, o których mowa w art. 265 § 1 pkt 1-2b.

§ 2. Żądanie zwrotu poniesionych kosztów podróży należy zgłosić organowi podat-

kowemu, który prowadzi postępowanie, przed wydaniem decyzji w sprawie, pod rygorem utraty roszczenia.

Art. 267

§ 1. Stronę obciążają koszty:

1) które zostały poniesione w jej interesie albo na jej żądanie, a nie wynikają z ustawowego obowiązku organów prowadzących postępowanie;

1a) stawiennictwa uczestników postępowania na rozprawę, która nie odbyła się w wyniku nieusprawiedliwionego niestawiennictwa strony, która złożyła wniosek o przeprowadzenie rozprawy;

1b) tłumaczenia na język polski dokumentacji przedłożonej przez stronę;

2) (uchylony)

3) sporządzania odpisów lub kopii, o których mowa w art. 178;

4) przewidziane w odrębnych przepisach;

5) powstałe z jej winy, a w szczególności koszty:

a) o których mowa w art. 268,

b) wyniku wskutek zatajenia lub nieprzedstawienia dowodu w wyznaczonym terminie,

c) wyniku wskutek złożenia wyjaśnień lub zeznań niezgodnych z prawdą.

§ 1a. Koszty ustanowienia i działania adwokata, radcy prawnego lub doradcy podatkowego ustanowionego tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym ponosi Skarb Państwa.

§ 2. W uzasadnionych przypadkach organ podatkowy może zażądać od strony złożenia zaliczki w określonej wysokości na pokrycie kosztów postępowania.

Art. 268

§ 1. Osobę, która przez niewykonanie obowiązków, o których mowa w art. 262 § 1, spowodowała dodatkowe koszty postępowania, można obciążyć tymi kosztami.

§ 2. Jeżeli dodatkowe koszty spowodowało kilka osób, odpowiadają one solidarnie.

§ 3. Obciążenie dodatkowymi kosztami postępowania następuje w formie postanowienia, na które służy zażalenie.

§ 4. Przepisu § 3 nie stosuje się w razie uchylenia kary porządkowej.

Art. 269

§ 1. Organ podatkowy ustala, w drodze postanowienia, wysokość kosztów postępowania, które obowiązana jest ponieść strona, oraz termin i sposób ich uiszczenia.

§ 2. Organ podatkowy odstępuje od ustalenia kosztów postępowania w wysokości nieprzekraczającej czterokrotności kosztów upomnienia, w przypadku stwierdzenia, że wydatki na postępowanie i koszty poboru nie przekraczają tej kwoty.

Art. 270

§ 1. Organ podatkowy, na wniosek osoby obowiązanej, w przypadku uzasadnionym jej ważnym interesem lub interesem publicznym, może rozłożyć koszty postępowania na raty albo umorzyć w całości lub w części.

§ 2. Przepisy art. 67b § 1 pkt 1 i 2 stosuje się odpowiednio.

Art. 270a

W sprawie kosztów postępowania wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.

Art. 270b

Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wysokość opłaty za sporządzenie kopii oraz odpisu dokumentów, mając na uwadze szacunkowe nakłady pracy z tym związane oraz koszty wykorzystanych materiałów.

Art. 271

§ 1. Koszty postępowania podlegają ściągnięciu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

§ 2. Przepisy art. 68 § 1 i art. 70 stosuje się odpowiednio do kosztów postępowania.

DZIAŁ V

Czynności sprawdzające

Art. 272

Organy podatkowe pierwszej instancji, z zastrzeżeniem art. 272a, dokonują czynności sprawdzających, mających na celu:

1) sprawdzenie terminowości:

a) składania deklaracji,

b) wpłacania podatków, w tym również pobieranych przez płatników oraz inkasentów;

2) stwierdzenie formalnej poprawności dokumentów wymienionych w pkt 1;

3) ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami;

4) weryfikację poniesionych przez podatnika wydatków i uzyskanych przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych – w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych;

5) weryfikację danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej.

Art. 272a

Szef Krajowej Administracji Skarbowej lub organ podatkowy upoważniony przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w zakresie wymiany z państwami członkowskimi Unii Europejskiej informacji o podatku od towarów i usług, dokonuje czynności spraw-

dzających odnoszących się do dokumentów składanych do tego organu.

Art. 273

(uchylony)

Art. 274

§ 1. W razie stwierdzenia, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami, organ podatkowy w zależności od charakteru i zakresu uchybień:

- 1) koryguje deklarację, dokonując stosownych poprawek lub uzupełnień, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku albo kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza kwoty 5000 zł;
- 2) zwraca się do składającego deklarację o jej skorygowanie oraz złożenie niezbędnych wyjaśnień, wskazując przyczynę, z powodu których informacje zawarte w deklaracji podaje się w wątpliwość.

§ 2. Organ podatkowy:

- 1) uwierzytelnia kopię skorygowanej deklaracji, o której mowa w § 1 pkt 1;
- 2) doręcza podatnikowi uwierzytelnioną kopię skorygowanej deklaracji wraz z informacją o związanej z korektą deklaracji zmianie wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku albo kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia lub wysokości straty, albo informacją o braku takich zmian, oraz pouczeniem o prawie wniesienia sprzeciwu.

§ 3. Na korektę, o której mowa w § 1 pkt 1, podatnik może wnieść sprzeciw do organu, który dokonuje korekty, w terminie 14 dni od dnia doręczenia uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji. Wniesienie sprzeciwu anuluje korektę.

§ 4. W razie niewniesienia sprzeciwu w terminie, korekta deklaracji, o której mowa w § 1 pkt 1, wywołuje skutki prawne jak korekta deklaracji złożona przez podatnika.

§ 5. Przepisy § 1-4 stosuje się odpowiednio do deklaracji składanych przez płatników lub inkasentów oraz do załączników do deklaracji.

§ 6. Przepisy § 1-4 stosuje się odpowiednio do deklaracji składanych przez podatnika, płatnika lub inkasenta za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Art. 274a

§ 1. Organ podatkowy może zażądać złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji lub sprawozdania finansowego lub wezwać do ich złożenia, jeżeli nie zostały złożone mimo takiego obowiązku.

§ 2. W razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji organ podatkowy może wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień

lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczynę podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych.

Art. 274b

§ 1. Jeżeli przeprowadzenie czynności sprawdzających zasadność zwrotu podatku wymaga przedłużenia terminu zwrotu podatku wynikającego z odrębnych przepisów, organ podatkowy może postanowić o przedłużeniu tego terminu do czasu zakończenia czynności sprawdzających.

§ 2. Na postanowienie, o którym mowa w § 1, służy zażalenie.

Art. 274c

§ 1. Organ podatkowy, w związku z postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową, może zażądać od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą:

- 1) przedstawienia dokumentów, w zakresie objętym postępowaniem lub kontrolą u podatnika, w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności;
- 2) przekazania, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciągu z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych zapisanego w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2, jeżeli kontrahent podatnika prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych; przepis art. 168 § 3a pkt 1 stosuje się odpowiednio.

§ 1a. Z czynności sprawdzających u kontrahenta podatnika sporządza się protokół.

§ 1b. Czynności określone w § 1 pkt 2 kontrahent podatnika jest obowiązany wykonać na własny koszt.

§ 1c. Przepisy § 1-1b stosuje się także do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą uczestniczących w dostawie tego samego towaru lub świadczeniu tej samej usługi będących zarówno dostawcami, jak i nabywcami biorącymi udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie towaru lub świadczeniu usługi. W takim przypadku żądanie, o którym mowa w § 1, może dotyczyć wyłącznie dokumentów związanych z tą dostawą towaru lub tym świadczeniem usługi.

§ 2. Jeżeli miejsce zamieszkania, siedziba lub miejsce wykonywania działalności kontrahenta podatnika znajdują się poza obszarem działania organu prowadzącego postępowanie lub kontrolę, czynności sprawdzających, o których mowa w § 1, na zlecenie tego organu może także dokonać organ właściwy miejscowo.

Art. 275

§ 1. Jeżeli ze złożonej deklaracji wynika, że podatnik skorzystał z przysługujących mu ulg podatkowych, organ podatkowy może zwrócić się do niego o okazanie

dokumentów lub o złożenie fotokopii dokumentów, których posiadanie przez podatnika, w określonym czasie, wymaga przepis prawa.

§ 2. Banki, na żądanie naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego, są obowiązane do sporządzania i przekazywania informacji o zdarzeniach stanowiących podstawę do skorzystania przez podatnika z ulg podatkowych, jeżeli zostały wykazane w deklaracji złożonej przez podatnika.

§ 3. Przepis § 2 stosuje się również do zakładów ubezpieczeń, funduszy inwestycyjnych i dobrowolnych funduszy emerytalnych, w zakresie prowadzonych indywidualnych kont emerytalnych i indywidualnych kont zabezpieczenia emerytalnego, oraz do domów maklerskich, banków prowadzących działalność maklerską, towarzystw funduszy inwestycyjnych, zarządzających ASI w rozumieniu ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (Dz.U. z 2018 r. poz. 56, z 2017 r. poz. 2491 oraz z 2018 r. poz. 106 i 138) i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych.

§ 4. Do informacji, o których mowa w § 2 i 3, przepis art. 184 § 2a stosuje się odpowiednio.

Art. 276

§ 1. Organ podatkowy, za zgodą podatnika, może dokonać oględzin lokalu mieszkalnego lub części tego lokalu, jeżeli jest to niezbędne do zweryfikowania zgodności stanu faktycznego z danymi wynikającymi ze złożonej przez podatnika deklaracji oraz z innych dokumentów potwierdzających poniesienie wydatków na cele mieszkaniowe.

§ 2. W przypadku określonym w § 1 pracownik organu podatkowego, w porozumieniu z podatnikiem, ustala termin dokonania oględzin. Podpisana przez podatnika adnotację o ustaleniu terminu oględzin zamieszcza się w aktach sprawy.

§ 3. W razie nieudostępnienia lokalu mieszkalnego w uzgodnionym terminie organ podatkowy może wyznaczyć nowy termin przeprowadzenia oględzin.

§ 4. Pracownik organu podatkowego sporządza protokół przeprowadzonych oględzin, który dołącza do akt sprawy.

§ 5. Przepisy § 1-4 stosuje się odpowiednio w przypadku skorzystania przez podatnika z ulg inwestycyjnych.

Art. 277

Przepisy art. 274-276 stosuje się odpowiednio w przypadku złożenia deklaracji lub wniosku w sprawie zwrotu podatku.

Art. 278

W przypadku wyłączenia organu podatkowego od dokonywania czynności sprawdzających, deklaracja jest składana w organie po-

datkowym podlegającym wyłączeniu. Organ ten przekazuje deklarację do organu wyznaczonego do dokonywania czynności sprawdzających, pozostawiając jej kopię.

Art. 278a

(uchylony)

Art. 279

(uchylony)

Art. 280

W sprawach nieuregulowanych w niniejszym dziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 143, art. 193a oraz rozdziałów 1-3a, 5, 6, 9, z wyłączeniem art. 171a, rozdziałów 10, 14, 16, 22 i 23 działu IV.

DZIAŁ VI

Kontrola podatkowa

Art. 281

§ 1. Organy podatkowe pierwszej instancji, z zastrzeżeniem § 3, przeprowadzają kontrolę podatkową u podatników, płatników, inkasentów oraz następców prawnych, zwanych dalej „kontrolowanymi”.

§ 2. Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego.

§ 3. Szef Krajowej Administracji Skarbowej przeprowadza kontrolę podatkową, której celem jest sprawdzenie stosowania uznanej przez ten organ metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązanymi.

§ 3.^{13>} Szef Krajowej Administracji Skarbowej przeprowadza kontrolę podatkową, której celem jest sprawdzenie stosowania uznanej przez ten organ metody ustalania ceny transferowej między podmiotami powiązanymi.

Art. 281a

(uchylony)

Art. 282

Kontrolę podatkową podejmuje się z urzędu.

Art. 282a

§ 1. W zakresie spraw rozstrzygniętych decyzją ostateczną organu podatkowego kontrola podatkowa nie może być ponownie wszczęta, z zastrzeżeniem § 2.

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się, jeżeli kontrola podatkowa jest niezbędna dla przeprowadzenia postępowania w:

- 1) sprawie stwierdzenia nieważności, stwierdzenia wygaśnięcia, uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej lub wznowienia postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną;
- 2) związku z uchyleniem lub stwierdzeniem nieważności decyzji przez sąd administracyjny;
- 3) sprawie stwierdzenia nadpłaty.

Art. 282b

§ 1. Organy podatkowe zawiadamiają kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, z zastrzeżeniem art. 282c.

§ 2. Kontrolę wszczynają nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Jeżeli kontrola nie zostanie wszczęta w terminie 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, wszczęcie kontroli wymaga ponownego zawiadomienia.

§ 3. Wszczęcie kontroli przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia wymaga zgody lub wniosku kontrolowanego. W razie wyrażenia zgody lub złożenia wniosku ustnie kontrolujący sporządza adnotację.

§ 4. Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej zawiera:

- 1) oznaczenie organu;
- 2) datę i miejsce wystawienia;
- 3) oznaczenie kontrolowanego;
- 4) wskazanie zakresu kontroli;
- 5) pouczenie o prawie złożenia korekty deklaracji;
- 6) podpis osoby upoważnionej do zawiadomienia, a jeżeli zawiadomienie zostało wydane w formie dokumentu elektronicznego – kwalifikowany podpis elektroniczny albo podpis potwierdzony profilem zaufanym ePUAP.

6)^{16>} **podpis osoby upoważnionej do zawiadomienia, a jeżeli zawiadomienie zostało wydane w formie dokumentu elektronicznego – kwalifikowany podpis elektroniczny, podpis zaufany albo podpis osobisty.**

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, uwzględniając elementy zawiadomienia określone w § 4 oraz możliwość wyrażenia zgody na wszczęcie kontroli lub złożenia wniosku o wszczęcie kontroli przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia.

Art. 282c

§ 1. Nie zawiadamia się o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, jeżeli:

- 1) kontrola:
 - a) dotyczy zasadności zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług,
 - b) ma być wszczęta na żądanie organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze o przestępstwo lub przestępstwo skarbowe,
 - c) dotyczy opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych,

d) dotyczy niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej,

e) ma być podjęta w oparciu o informacje uzyskane na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu,

f) zostaje wszczęta w trybie, o którym mowa w art. 284a § 1,

g) ma charakter doraźny dotyczący ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy rejestrującej, użytkowania kasy rejestrującej lub sporządzania spisu z natury,

h) dotyczy podatku od wydobycia niektórych kopaliny,

i) ma charakter doraźny dotyczący sprawdzenia zachowania warunków zawieszenia działalności gospodarczej,

j)^{13>} **dotyczy zasadności zwrotu podatku w rozumieniu przepisów rozdziału 7b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz rozdziału 6a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych;**

2) organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że kontrolowany:

- a) został prawomocnie skazany w Rzeczypospolitej Polskiej za popełnienie przestępstwa skarbowego, przestępstwa przeciwko obrotowi gospodarczemu, przestępstwa z ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2018 r. poz. 395 i 398) lub wykroczenia polegającego na utrudnianiu kontroli; w przypadku osoby prawnej ten warunek odnosi się do każdego członka zarządu lub osoby zarządzającej, a w przypadku spółek niemających osobowości prawnej – do każdego wspólnika,
- b) jest zobowiązanym w postępowaniu egzekucyjnym w administracji,
- c) nie ma miejsca zamieszkania lub adresu siedziby albo doręczanie pism na podane adresy było bezskuteczne lub utrudnione.

§ 2. Przepis § 1 pkt 1 stosuje się również w razie konieczności rozszerzenia zakresu kontroli na inne okresy rozliczeniowe, z uwagi na nieprawidłowości stwierdzone w wyniku dokonanych już czynności kontrolnych.

§ 3. Po wszczęciu kontroli informuje się kontrolowanego o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli.

Art. 283

§ 1. Kontrola podatkowa jest przeprowadzana na podstawie imiennego upoważnienia udzielonego przez:

- 1) naczelnika urzędu skarbowego lub osobę zastępującą naczelnika urzędu skarbowego – pracownikom izby administracji skarbowej obsługującej tego naczelnika;
 - 1a) (uchylony)
 - 2) wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starostę lub marszałka województwa lub osobę zastępującą wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starostę lub marszałka województwa albo skarbnika jednostki samorządu terytorialnego – pracownikom urzędu gminy (miasta), starostwa lub urzędu marszałkowskiego;
 - 3) Szefa Krajowej Administracji Skarbowej lub osobę zastępującą Szefa Krajowej Administracji Skarbowej – pracownikom urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.
- § 2. Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli podatkowej zawiera:
- 1) oznaczenie organu, datę i miejsce wystawienia;
 - 1a) wskazanie podstawy prawnej;
 - 2) imię i nazwisko kontrolującego (kontrolujących);
 - 3) numer legitymacji służbowej kontrolującego (kontrolujących);
 - 4) oznaczenie kontrolowanego;
 - 5) określenie zakresu kontroli;
 - 6) datę rozpoczęcia i przewidywany termin zakończenia kontroli;
 - 7) podpis osoby udzielającej upoważnienia, z podaniem zajmowanego stanowiska lub funkcji;
 - 8) pouczenie o prawach i obowiązkach kontrolowanego wynikających z przepisów niniejszego działu.
- § 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór imiennego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej, uwzględniając elementy upoważnienia określone w § 2.
- § 4. Upoważnienie, które nie spełnia wymagań, o których mowa w § 2, nie stanowi podstawy do przeprowadzenia kontroli.
- § 5. Zakres kontroli nie może wykraczać poza zakres wskazany w upoważnieniu.

Art. 284

- § 1. Wszczęcie kontroli podatkowej, z zastrzeżeniem § 3 i art. 284a § 1, następuje przez doręczenie kontrolowanemu upoważnienia do jej przeprowadzenia oraz okazanie legitymacji służbowej. Kontrolowany jest obowiązany ustanowić pełnomocnika na wypadek swojej nieobecności w czasie kontroli, jeżeli nie ustanowił pełnomocnika ogólnego lub szczególnego.
- § 2. Jeżeli kontrolowanym jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, upoważnienie doręcza się oraz okazuje się legitymację służbową członkowi zarządu, wspólnikowi albo innej osobie upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego lub pro-

wadzenia jego spraw (reprezentant kontrolowanego).

- § 2a. Jeżeli kontrolowanym jest zakład podmiotu zagranicznego, upoważnienie doręcza się oraz okazuje się legitymację służbową osobie faktycznie kierującej, nadzorującej lub reprezentującej działalność prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.
- § 3. W razie niemożności wszczęcia kontroli w trybie wskazanym w § 1-2a z powodu nieobecności kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika, kontrolujący wzywa kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika do stawienia się w siedzibie organu podatkowego następnego dnia po upływie 7 dni od dnia doręczenia wezwania.
- § 4. W przypadku niestawienia się osoby wzywanej, w terminie, o którym mowa w § 3, kontrolę uznaje się za wszczętą w dniu upływu tego terminu. W tym przypadku upoważnienie do kontroli doręcza się niezwłocznie, gdy ta osoba stawia się w miejscu prowadzenia kontroli.
- § 5. W razie niemożności prowadzenia czynności kontrolnych z powodu nieobecności kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika, w szczególności gdy nie jest zapewniony dostęp do dokumentów związanych z przedmiotem kontroli, kontrolę zawiesza się do czasu umożliwienia przeprowadzenia tych czynności.
- § 5a. (uchylony)
- § 6. Do czasu trwania kontroli nie wlicza się okresu zawieszenia, o którym mowa w § 5.

Art. 284a

- § 1. Kontrola podatkowa może być wszczęta po okazaniu legitymacji służbowej kontrolowanemu, gdy czynności kontrolne są niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia.
- § 1a. W razie nieobecności kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika, kontrola podatkowa może być wszczęta po okazaniu legitymacji służbowej pracownikowi kontrolowanego, który może być uznany za osobę, o której mowa w art. 97 Kodeksu cywilnego, lub w obecności przywołanego świadka, którym powinien być funkcjonariusz publiczny, niebędący jednak pracownikiem organu przeprowadzającego kontrolę.
- § 2. W przypadkach, o których mowa w § 1 i 1a, należy bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 dni roboczych od dnia wszczęcia kontroli, doręczyć upoważnienie do przeprowadzenia kontroli.
- § 3. Dokumenty z czynności kontrolnych dokonanych z naruszeniem obowiązku, o którym mowa w § 2, nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym.
- § 4. (uchylony)

- § 5. Organ podatkowy może zawiesić kontrolę podatkową, jeżeli w okresie 30 dni od dnia jej wszczęcia nie zostaną ustalone dane identyfikujące kontrolowanego.
- § 5a. Zawieszona kontrola podatkowa może być podjęta w każdym czasie, gdy zostaną ustalone dane identyfikujące kontrolowanego.
- § 5b. Zawieszona kontrola podatkowa podlega umorzeniu, jeżeli w ciągu 5 lat od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu nie zostaną ustalone dane identyfikujące kontrolowanego.
- § 5c. Przepisów § 5-5b nie stosuje się do kontrolowanego przedsiębiorcy.
- § 6. Postanowienie o zawieszeniu kontroli oraz postanowienie o umorzeniu kontroli pozostawia się w aktach sprawy.

Art. 284aa^{<15>}

W przypadku gdy kontrolowana spółka cywilna, jawna, partnerska, komandytowa albo komandytowo-akcyjna została rozwiązana w trakcie kontroli podatkowej, kontrola podatkowa jest prowadzona wobec byłych wspólników tej spółki przez organ podatkowy, który wszczął kontrolę podatkową wobec spółki.

Art. 284ab^{<15>}

- § 1. W przypadku kontroli podatkowej w zakresie funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej, kontrolowanym jest każda spółka wchodząca w skład tej grupy w okresie objętym kontrolą podatkową.
- § 2. W przypadku gdy podatkowa grupa kapitałowa utraciła status podatnika, prowadzi się jedną kontrolę podatkową wobec spółek wchodzących w skład tej grupy. Upoważnienie do kontroli podatkowej doręcza się spółkom wchodzącym w skład podatkowej grupy kapitałowej przed utratą statusu podatnika.
- § 3. Rozwiązanie którejkolwiek ze spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej nie stanowi przeszkody do prowadzenia kontroli podatkowej wobec pozostałych spółek wchodzących w skład tej grupy.
- § 4. Kontrolę podatkową, o której mowa w § 1 i 2, prowadzi naczelnik urzędu skarbowego, o którym mowa w art. 1a ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Art. 284b

- § 1. Kontrola powinna zostać zakończona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie wskazanym w upoważnieniu, o którym mowa w art. 283.
- § 2. O każdym przypadku niezakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu, o którym mowa w art. 283, kontrolujący obowiązany jest zawiadomić na piśmie kontrolowanego, podając przyczynę przedłużenia terminu zakończenia

kontroli i wskazując nowy termin jej zakończenia.

§ 3. Dokumenty dotyczące czynności kontrolnych dokonanych po upływie tego terminu nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym, chyba że został wskazany nowy termin zakończenia kontroli.

Art. 285

§ 1. Czynności kontrolnych dokonuje się w obecności kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika, chyba że kontrolowany zrezygnuje z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych.

§ 2. Oświadczenie o rezygnacji z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych składane jest na piśmie. W razie odmowy złożenia oświadczenia kontrolujący dokonuje odpowiedniej adnotacji, dołączając ją do protokołu.

§ 3. W przypadku gdy w toku kontroli kontrolowany, reprezentant kontrolowanego lub pełnomocnik jest nieobecny, lecz nie zrezygnowano z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych, czynności kontrolne mogą być wykonywane w obecności innych osób, o których mowa w art. 284a § 1a.

Art. 285a

§ 1. Czynności kontrolne prowadzone są w siedzibie kontrolowanego, w innym miejscu przechowywania dokumentacji oraz w miejscach związanych z prowadzoną przez niego działalnością i w godzinach jej prowadzenia, a w przypadku skrócenia w toku kontroli czasu prowadzenia działalności – czynności kontrolne mogą być prowadzone przez 8 godzin dziennie. W przypadku gdy księgi podatkowe są prowadzone lub przechowywane poza siedzibą kontrolowanego, kontrolowany na żądanie kontrolującego obowiązany jest zapewnić dostęp do ksiąg w swojej siedzibie albo w miejscu ich prowadzenia lub przechowywania, jeżeli udostępnienie ich w siedzibie może w znacznym stopniu utrudnić prowadzenie przez kontrolowanego bieżącej działalności.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się również w przypadku, gdy kontrolowany prowadzi działalność w lokalu mieszkalnym.

§ 3. (uchylony)

§ 4. (uchylony)

Art. 285b

Kontrola lub poszczególne czynności kontrolne za zgodą kontrolowanego mogą być przeprowadzane również w siedzibie organu podatkowego, jeżeli może to usprawnić prowadzenie kontroli lub kontrolowany zrezygnował z uczestniczenia w czynnościach kontrolnych.

Art. 286

§ 1. Kontrolujący, w zakresie wynikającym z upoważnienia, są w szczególności uprawnieni do:

- 1) wstępu na grunt oraz do budynków, lokali lub innych pomieszczeń kontrolowanego;
- 2) wstępu do lokali mieszkalnych w przypadku, o którym mowa w art. 276 § 1;
- 3) żądania okazania majątku podlegającego kontroli oraz do dokonania jego oględzin;
- 4) żądania udostępnienia akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli oraz do sporządzania z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków i udokumentowanego pobierania danych w formie elektronicznej;
- 5) zbierania innych niezbędnych materiałów w zakresie objętym kontrolą;
- 6) zabezpieczania zebranych dowodów;
- 7) legitymowania osób w celu ustalenia ich tożsamości, jeżeli jest to niezbędne dla potrzeb kontroli;
- 8) żądania przeprowadzenia spisu z natury;
- 9) przesłuchiwanie świadków, kontrolowanego oraz innych osób wymienionych w art. 287 § 4;
- 10) zasięgania opinii biegłych.

§ 2. Kontrolujący może zażądać wydania, na czas trwania kontroli, za pokwitowaniem:

- 1) próbek towarów;
- 2) akt, ksiąg i dokumentów, o których mowa w § 1 pkt 4:
 - a) w razie powzięcia uzasadnionego podejrzenia, że są one nierzetelne, lub
 - b) gdy podatnik nie zapewnia kontrolującemu warunków umożliwiających wykonywanie czynności kontrolnych związanych z badaniem tej dokumentacji, a w szczególności nie udostępnia kontrolującemu samodzielnego pomieszczenia i miejsca do przechowywania dokumentów.

§ 3. Przeglądanie akt postępowania przygotowawczego i sądowego, akt spraw sądowych, a także dokumentów zawierających informacje niejawnie lub stanowiące tajemnicę zawodową oraz sporządzanie z nich odpisów i notatek następuje z zachowaniem właściwych przepisów.

Art. 286a

§ 1. Kontrolujący może w razie uzasadnionej potrzeby wezwać, w pilnych przypadkach także ustnie, pomocy organu Policji, Straży Granicznej lub straży miejskiej (gminnej), jeżeli trafi na opór uniemożliwiający lub utrudniający przeprowadzenie czynności kontrolnych, albo zwrócić się o ich asystę, gdy zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że na taki opór natrafi. Jeżeli opór stawia żołnierz czynnej służby wojskowej, kontrolujący wzywa do pomocy właściwy organ wojskowy, chyba że zwłoka grozi udaremnieniem czynności kontrolnych, a na miejscu nie ma organu wojskowego.

§ 2. Organy wymienione w § 1 nie mogą odmówić udzielenia pomocy lub asysty.

§ 3. Minister właściwy do spraw wewnętrznych w porozumieniu z Ministrem Obrony Narodowej określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy zakres obowiązków organów udzielających pomocy lub asystujących przy wykonywaniu czynności kontrolnych, tryb udzielania pomocy lub asysty, sposób dokumentowania przebiegu pomocy lub asysty oraz właściwość miejscową organów do udzielenia pomocy lub asysty.

§ 4. Wydając rozporządzenie, o którym mowa w § 3, uwzględnia się w szczególności zróżnicowanie zakresu obowiązków organów udzielających pomocy w zależności od sposobu stawiania oporu.

Art. 287

§ 1. Kontrolowany, jego pracownik oraz osoba współdziałająca z kontrolowanym są obowiązani umożliwić wykonywanie czynności, o których mowa w art. 286, w szczególności:

- 1) umożliwić, nieodpłatnie, filmowanie, fotografowanie, dokonywanie nagrań dźwiękowych oraz utrwalanie stanu faktycznego za pomocą innych nośników informacji, jeżeli film, fotografia, nagranie lub informacja zapisana na innym nośniku może stanowić dowód lub przyczynić się do utrwalenia dowodu w sprawie będącej przedmiotem kontroli;
- 2) przedstawić, na żądanie kontrolującego, tłumaczenie na język polski sporządzonej w języku obcym dokumentacji dotyczącej spraw będących przedmiotem kontroli;
- 3) przekazać, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciąg z ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych zapisany w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2, jeżeli kontrolowany prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych; przepis art. 168 § 3a pkt 1 stosuje się odpowiednio.

§ 2. Czynności określone w § 1 pkt 2 i 3 kontrolowany jest obowiązany wykonać na własny koszt.

§ 3. Kontrolowany ma obowiązek w wyznaczonym terminie udzielać wszelkich wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli, dostarczać kontrolującemu żądane dokumenty oraz zapewnić kontrolującemu warunki do pracy, a w tym w miarę możliwości udostępnić samodzielne pomieszczenie i miejsce do przechowywania dokumentów.

§ 4. Reprezentant kontrolowanego, pracownik oraz osoba współdziałająca z kontrolowanym są obowiązani udzielić wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli, w zakresie

wynikającym z wykonywanych czynności lub zadań.

§ 5. Kontrolujący są uprawnieni do wstępu na teren jednostki kontrolowanej oraz poruszania się po tym terenie na podstawie legitymacji służbowej bez potrzeby uzyskiwania przepustki oraz nie podlegają rewizji osobistej przewidzianej w regulaminie wewnętrznym tej jednostki; podlegają natomiast przepisom o bezpieczeństwie i higienie pracy obowiązującym w kontrolowanej jednostce.

Art. 288

§ 1. Kontrolujący ma prawo wstępu na teren, do budynku lub lokalu mieszkalnego kontrolowanego w celu:

- 1) dokonania oględzin, jeżeli:
 - a) zostały one wskazane jako miejsce wykonywania działalności gospodarczej lub jako siedziba kontrolowanego,
 - b) jest to niezbędne dla ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego lub podstawy opodatkowania,
 - c) jest to niezbędne do zweryfikowania faktu poniesienia wydatków na cele mieszkaniowe uprawniających do skorzystania z ulg podatkowych;
- 2) dokonania oględzin oraz przeszukania lokali mieszkalnych, innych pomieszczeń lub rzeczy, jeżeli powzięto informację o prowadzeniu niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej albo w przypadku gdy są tam przechowywane przedmioty, księgi podatkowe, akta lub inne dokumenty mogące mieć wpływ na ustalenie istnienia obowiązku podatkowego lub określenie wysokości zobowiązania podatkowego.

§ 2. Czynności wymienione w § 1 pkt 2 przeprowadzają upoważnieni pracownicy organu podatkowego po uzyskaniu, na wniosek organu podatkowego, zgody prokuratora rejonowego. Przed przystąpieniem do tych czynności kontrolowanemu okazuje się postanowienie prokuratora o wyrażeniu na nie zgody. Przepisy Kodeksu postępowania karnego o przeszukaniu odnoszące się do Policji mają także zastosowanie do kontrolujących. Sporządza się protokół tych czynności, który wymaga zatwierdzenia przez prokuratora. W razie odmowy zatwierdzenia protokołu materiały i informacje zebrane w toku czynności nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym.

§ 3. Czynności wymienione w § 1 pkt 1 dokonywane są za zgodą kontrolowanego. W razie braku takiej zgody przepis § 2 stosuje się odpowiednio.

§ 4. W przypadku gdy nieruchomości lub ich części albo rzeczy znajdują się w posiadaniu osób trzecich, osoby te są obowiązane je udostępnić, w celu przeszukania lub oględzin, na żądanie organu podatko-

wego. Przepisy § 2 i 3 stosuje się odpowiednio.

Art. 288a

(uchylony)

Art. 289

§ 1. Kontrolowanego zawiadamia się o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków lub opinii biegłych przynajmniej na 3 dni przed terminem ich przeprowadzenia, a dowodu z oględzin nie później niż bezpośrednio przed podjęciem tych czynności.

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się, jeżeli kontrolowany jest nieobecny, a okoliczności sprawy uzasadniają natychmiastowe przeprowadzenie dowodu.

Art. 290

§ 1. Przebieg kontroli kontrolujący dokumentuje w protokole. Stan faktyczny może być ponadto utwalony za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk lub na informatycznych nośnikach danych.

§ 2. Protokół kontroli zawiera w szczególności:

- 1) wskazanie kontrolowanego;
- 2) wskazanie osób kontrolujących;
- 3) określenie przedmiotu i zakresu kontroli;
- 4) określenie miejsca i czasu przeprowadzenia kontroli;
- 5) opis dokonanych ustaleń faktycznych;
- 6) dokumentację dotyczącą przeprowadzonych dowodów;
- 6a) ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli;
- 7) pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji;
- 8) pouczenie o obowiązku zawiadomienia organu podatkowego przez kontrolowanego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości, oraz skutkach niedopełnienia tego obowiązku.

§ 3. (uchylony)

§ 4. Załącznik do protokołu kontroli stanowią protokoły czynności, o których mowa w art. 289 § 1.

§ 5. W protokole kontroli mogą być zawarte również ustalenia dotyczące badania ksiąg w zakresie przewidzianym w art. 193. W tym przypadku nie sporządza się odrębnego protokołu badania ksiąg, o którym mowa w art. 193 § 6.

§ 6. Protokół jest sporządzany w dwóch egzemplarzach. Jeden egzemplarz protokołu kontrolujący doręcza kontrolowanemu, z wyłączeniem załączonych do protokołu kontroli fotokopii, odpisów i wydruków z akt, ksiąg oraz innych, dokumentów udostępnionych przez kontrolowanego, które zostały zwrócone przez kontrolującego,

czyniąc o tym wzmiankę w protokole kontroli.

Art. 290a

Minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z Ministrem Spraw Informatyzacji, w drodze rozporządzenia, określi sposób zabezpieczania, odtwarzania i wykorzystywania dowodów utwalonych za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk lub na informatycznych nośnikach danych, uwzględniając rodzaje czynników zewnętrznych, których działanie może spowodować zniszczenie lub uszkodzenie dowodu, obecność przedstawiciela organu kontrolującego podczas ich odtwarzania, formę oznakowania dowodu oraz ewidencjonowania czynności odtworzenia i wykorzystania dowodu.

Art. 290b

§ 1. W przypadku stwierdzenia w toku kontroli, że organ przeprowadzający kontrolę był niewłaściwy miejscowo w momencie wszczęcia kontroli, kontrolujący sporządza protokół z czynności kontrolnych. Czynności podjęte we wszczętej kontroli podatkowej pozostają w mocy.

§ 2. Protokół z czynności kontrolnych jest sporządzany w trzech egzemplarzach, przy czym jeden egzemplarz protokołu kontrolujący doręcza kontrolowanemu, a drugi przekazuje organowi podatkowemu właściwemu w sprawie.

§ 3. Do protokołu z czynności kontrolnych stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące protokołu kontroli, z wyłączeniem art. 290 § 2 pkt 6a i 8.

Art. 290c^{<13>}

Po otrzymaniu akt kontroli na podstawie art. 119gb § 2 lub art. 119k § 1 i 1a naczelnik urzędu skarbowego podejmuje z urzędu zawieszoną kontrolę podatkową.

Art. 291

§ 1. Kontrolowany, który nie zgadza się z ustaleniami protokołu, może w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia przedstawić zastrzeżenia lub wyjaśnienia, wskazując równocześnie stosowne wnioski dowodowe.

§ 2. Kontrolujący jest obowiązany rozpatrzyć zastrzeżenia, o których mowa w § 1, i w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania zawiadomić kontrolowanego o sposobie ich załatwienia, wskazując w szczególności, które zastrzeżenia nie zostały uwzględnione, wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym.

§ 3. W przypadku niezłożenia wyjaśnień lub zastrzeżeń w terminie określonym w § 1, przyjmuje się, że kontrolowany nie kwestionuje ustaleń kontroli.

§ 4. Kontrola zostaje zakończona w dniu doręczenia protokołu kontroli.

Art. 291a

- § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może uzgadniać z obcymi władzami przeprowadzenie kontroli jednoczesnych.
- § 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej, występując do obcej władzy o przeprowadzenie kontroli jednoczesnej, podaje uzasadnienie wszczęcia takiej kontroli oraz czas jej przeprowadzenia.
- § 3. W przypadku gdy obca władza wystąpiła o przeprowadzenie kontroli jednoczesnej, Szef Krajowej Administracji Skarbowej potwierdza przystąpienie do kontroli albo odmawia przeprowadzenia kontroli, uzasadniając przyczynę odmowy.

Art. 291b

Jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości, kontrolowany ma obowiązek zawiadomienia organu podatkowego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej. W razie niedopełnienia tego obowiązku postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego uznaje się za doręczone pod dotychczasowym adresem.

Art. 291c^{<1>}

Do kontroli działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą stosuje się przepisy rozdziału 5 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców.

Art. 291d

- § 1. Przepisy dotyczące kontrolowanego stosuje się odpowiednio do reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika, z wyłączeniem art. 282c § 1 pkt 2 i art. 291b.
- § 2. Jeżeli pełnomocnik jest nieobecny w miejscu prowadzenia kontroli, podczas gdy jest obecny kontrolowany, pisma doręcza się kontrolowanemu, a czynności kontrolnych dokonuje się w obecności kontrolowanego.

Art. 292

W sprawach nieuregulowanych w niniejszym dziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 102, art. 135, art. 138, art. 139 § 4, art. 140 § 2, art. 141 i art. 142, przepisy rozdziałów 1, 2, 3a, 5, 6, 9-12, z wyłączeniem art. 171a, rozdziałów 14, 16, 22 i 23 działu IV.

Art. 292^{<15>}

W sprawach nieuregulowanych w niniejszym dziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 102, art. 135, art. 138, art. 139 § 4, art. 140 § 2, art. 141 i art. 142, przepisy rozdziałów 1, 2, 3a, 5, 6, 9, z wyłączeniem art. 171a, rozdziałów 10, 11, z wyłączeniem art. 182-185, oraz rozdziałów 12, 14, 16, 22 i 23 działu IV.

DZIAŁ VII**Tajemnica skarbowa****Art. 293**

§ 1. Indywidualne dane zawarte w deklaracji oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów objęte są tajemnicą skarbową.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się również do danych zawartych w:

- 1) informacjach podatkowych przekazywanych organom podatkowym przez podmioty inne niż wymienione w § 1;
- 2) aktach dokumentujących czynności sprawdzające;
- 3) aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz aktach postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe;
- 4) dokumentacji rachunkowej organu podatkowego;
- 5) informacjach uzyskanych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej z banków oraz z innych źródeł niż wymienione w § 1 lub w pkt 1;
- 6) informacjach uzyskanych w toku postępowania w sprawie zawarcia porozumień, o których mowa w dziale IIa;
- 7) aktach dokumentujących kontrolę, o której mowa w rozdziale 9 działu III ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. poz. 648);
- 8) informacjach o wynikach analizy ryzyka, o której mowa w art. 119zn § 1, oraz innych informacjach i dokumentach, o których mowa w dziale IIIB;
- 9)^{<13>} **informacjach i dokumentach, o których mowa w dziale III w rozdziale 11a;**
- 10)^{<13>} **aktach postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej oraz aktach postępowania określonego w dziale IIIA w rozdziale 5.**

§ 3. Przepisów § 1 i 2 nie stosuje się do udostępnienia kontrahentowi podatnika prowadzącego działalność gospodarczą informacji o:

- 1) niezłożeniu lub złożeniu przez podatnika deklaracji lub innego dokumentu, do których złożenia był obowiązany na podstawie przepisów ustaw podatkowych;
- 2) nieujęciu lub ujęciu przez podatnika w złożonej deklaracji lub złożonym innym dokumencie zdarzeń, do których ujęcia był obowiązany na podstawie przepisów ustaw podatkowych;
- 3) zaleganiu lub niezaleganiu przez podatnika w podatkach wynikających z deklaracji lub innego dokumentu składanych na podstawie przepisów ustaw podatkowych.

Art. 294

§ 1. Do przestrzegania tajemnicy skarbowej obowiązani są:

- 1) pracownicy izb administracji skarbowej;
- 1a) funkcjonariusze;
- 1b) pracownicy Krajowej Informacji Skarbowej;
- 2) wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta, marszałek województwa oraz pracownicy urzędów ich obsługujących;
- 3) członkowie samorządowych kolegiów odwoławczych, a także pracownicy biur tych kolegiów;
- 4) minister właściwy do spraw finansów publicznych oraz pracownicy Ministerstwa Finansów;
- 4a) Szef Krajowej Administracji Skarbowej;
- 5) osoby odbywające staż, praktykę zawodową lub studencką w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub w innych organach podatkowych;
- 6) przedstawiciele obcej władzy przebywający w siedzibach organów podatkowych, obecni w toku postępowania podatkowego lub obecni w toku czynności kontrolnych, w związku z wymianą informacji;
- 7) członkowie Rady.

§ 2. Osoby wymienione w § 1 są obowiązane do złożenia na piśmie przyrzeczenia następującej treści:

„Przyrzekam, że będę przestrzegał tajemnicy skarbowej. Oświadczam, że są mi znane przepisy o odpowiedzialności karnej za ujawnienie tajemnicy skarbowej.”.

§ 3. Zachowanie tajemnicy skarbowej obowiązuje również po ustaniu zatrudnienia, zakończeniu stażu lub praktyki lub po ustaniu członkostwa w Radzie.

§ 4. Do przestrzegania tajemnicy skarbowej obowiązane są również inne osoby, którym udostępniono informacje objęte tajemnicą skarbową, chyba że na ich ujawnienie zezwala przepis prawa.

§ 5. Przepisu § 4 nie stosuje się do osób, których dotyczą informacje objęte tajemnicą skarbową.

Art. 295

W toku postępowania podatkowego dostęp do informacji pochodzących z banku lub innej instytucji finansowej, a także do informacji uzyskanych z banku lub innej instytucji finansowej mających siedzibę na terytorium państw członkowskich Unii Europejskiej, przysługuje:

- 1) funkcjonariuszowi lub pracownikowi – załatwiającyemu sprawę, ich przełożonemu, naczelnikowi urzędu skarbowego, naczelnikowi urzędu celno-skarbowego, dyrektorowi izby administracji skarbowej oraz Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej;
- 2) pracownikowi załatwiającyemu sprawę, jego przełożonemu oraz organom, o których mowa w art. 5 i art. 9 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z in-

nymi państwami, właściwym w zakresie wymiany informacji podatkowych.

Art. 295a

W toku postępowania w sprawie zawarcia porozumień, o których mowa w dziale IIa, dostęp do informacji przekazanych przez przedsiębiorców w tym postępowaniu przysługuje pracownikowi załatwiającemu sprawę, jego przełożonemu oraz Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej.

Art. 295b

W toku kontroli, o której mowa w rozdziale 9 działu III ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, dostęp do akt przysługuje pracownikowi załatwiającemu sprawę, jego przełożonemu oraz organowi przeprowadzającemu tę kontrolę.

Art. 295c^{<13>}

Dostęp do informacji o schematach podatkowych oraz innych dokumentów związanych z tą informacją, zbieranych na podstawie działu III rozdziału 11a, przysługuje pracownikowi załatwiającemu sprawę lub prowadzącemu działalność analityczną i jego przełożonym.

Art. 296

§ 1. Akta spraw zawierające informacje:

- 1) pochodzące z banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych, z wyłączeniem informacji, o których mowa w art. 82 § 2, oraz z innych instytucji finansowych,

1) pochodzące z banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych oraz z innych instytucji finansowych.

- 2) określone w ustawie z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, uzyskane od obcych państw, pochodzące z banków oraz innych instytucji finansowych,
- 3) uzyskane w postępowaniu w sprawie zawarcia porozumień, o których mowa w dziale IIa
 - przechowuje się w pomieszczeniach zabezpieczonych zgodnie z przepisami o ochronie informacji niejawnych.

§ 2. Informacje, o których mowa w § 1, po ich wykorzystaniu są wyłączane z akt sprawy i przechowywane z zachowaniem zasad określonych dla informacji niejawnych o klauzuli „zastrzeżone”. Adnotacji o wyłączeniu dokonuje się w aktach sprawy.

§ 3. Ponowne włączenie do akt sprawy informacji, o których mowa w § 1, następuje wyłącznie w przypadkach określonych w art. 297 i 297a.

Art. 297

§ 1. Akta, w tym akta zawierające informacje wymienione w art. 182, naczelnicy urzędów skarbowych i naczelnicy urzędów

celno-skarbowych udostępniają wyłącznie:

- 1) ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektorowi izby administracji skarbowej – w toku postępowania podatkowego, postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej;
- 2) innym naczelnikom urzędów skarbowych lub naczelnikom urzędów celno-skarbowych – w związku ze wszczętym postępowaniem podatkowym, postępowaniem w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, kontrolą podatkową, kontrolą celno-skarbową lub w związku z postępowaniem przejętym w trybie art. 18d;
- 2a) Generalnemu Inspektorowi Informacji Finansowej – zgodnie z przepisami o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu;
- 3) sądom lub prokuratorowi – w związku z toczącym się postępowaniem;
- 4) Rzecznikowi Praw Obywatelskich – w związku z jego udziałem w postępowaniu przed sądem administracyjnym;
- 5) Prokuratorowi Generalnemu – na wniosek właściwego prokuratora:
 - a) w przypadkach określonych w dziale IV Kodeksu postępowania administracyjnego,
 - b) w związku z udziałem prokuratora w postępowaniu przed sądem administracyjnym;
- 6) (uchylony)
- 7) Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Służbie Kontrwywiadu Wojskowego, Agencji Wywiadu, Służbie Wywiadu Wojskowego, Centralnemu Biuru Antykorupcyjnemu, Policji, Żandarmerii Wojskowej, Straży Granicznej, Służbie Więziennej, Służbie Ochrony Państwa i ich posiadającym pisemne upoważnienie funkcjonariuszom lub żołnierzom w zakresie niezbędnym do przeprowadzenia postępowania sprawdzającego na podstawie przepisów o ochronie informacji niejawnych;
- 8) Centralnemu Biuru Antykorupcyjnemu w zakresie niezbędnym do:
 - a) przeprowadzenia czynności kontrolnych określonych w rozdziale 4 ustawy z dnia 9 czerwca 2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym,
 - b) realizacji czynności operacyjno-rozpoznawczych i analityczno-informacyjnych, jeżeli mają związek z wyłudzeniem skarbowym w rozumieniu art. 119zg pkt 9 lub przestępstwem, o którym mowa w art. 231 lub art. 299 ustawy z

dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny

– na zasadach i w trybie określonych w art. 22a ustawy z dnia 9 czerwca 2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym;

9) Inspektorowi Nadzoru Wewnętrznego – w zakresie niezbędnym do realizacji zadań określonych w art. 11a ust. 3 pkt 7 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o szczególnych formach sprawowania nadzoru przez ministra właściwego do spraw wewnętrznych (Dz.U. poz. 491, z późn. zm.).

§ 2. W przypadkach określonych w § 1 pkt 1 lub 2 stosuje się odpowiednio przepis art. 295.

§ 3. W przypadkach, o których mowa w § 1, akta spraw są oznaczane oraz przekazywane w sposób przewidziany w art. 184 § 2a.

§ 4. Naczelnicy urzędów skarbowych oraz naczelnicy urzędów celno-skarbowych udostępniają Najwyższej Izbie Kontroli, w związku z toczącym się postępowaniem kontrolnym, akta, o których mowa w § 1, po wyłączeniu z nich informacji wymienionych w art. 182, chyba że informacje takie zostały uprzednio udzielone Najwyższej Izbie Kontroli na podstawie odrębnych przepisów.

§ 5. Naczelnicy urzędów skarbowych udostępniają Państwowej Komisji Wyborczej, w związku z badaniem sprawozdania komitetu wyborczego, informacji, o której mowa w art. 34 ust. 1, lub sprawozdania, o którym mowa w art. 38 ustawy z dnia 27 czerwca 1997 r. o partiach politycznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 580), akta, o których mowa w § 1.

Art. 297a

§ 1. Informacje podatkowe, o których mowa w ustawie z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, uzyskane od państw członkowskich Unii Europejskiej lub akta zawierające takie informacje są udostępniane organom wymienionym w art. 297 oraz innym niż wymienione w tym przepisie organom podatkowym, gdy toczące się przed tym organem postępowanie lub czynności wykonywane przez ten organ są związane z prawidłowym określaniem podstaw opodatkowania i wysokości zobowiązania podatkowego lub wymiarem innych należności, których dochodzenie, zgodnie z przepisami o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, jest możliwe na wniosek obcego państwa.

§ 2. Udostępnianie informacji podatkowych, o których mowa w ustawie z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, uzyskanych od państw niebędących państwami członkowskimi Unii Europejskiej lub akt zawierających takie informacje następuje na zasadach określonych w § 1 oraz z uwzględnieniem umów o unikaniu po-

dwójnego opodatkowania, innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, oraz innych umów międzynarodowych, których stroną jest Unia Europejska.

§ 3. Udostępnienie informacji dla celów innych niż wymienione w § 1 i 2 wymaga uzyskania zgody obcego państwa, od którego otrzymano informacje.

§ 4. Akta i dokumenty zawierające informacje, o których mowa w § 1 i 2, oznacza się klauzulą: „Tajemnica skarbowa”, a ich przekazanie następuje w trybie przewidzianym dla dokumentów zawierających informacje niejawnne o klauzuli „zastrzeżone”.

Art. 297b

Akta spraw zawarcia porozumień, o których mowa w dziale IIa, lub informacje wynikające z tych akt, są udostępniane wyłącznie organom wymienionym w art. 297 § 1 pkt 1 i pkt 2a-7 oraz na zasadach określonych w tym przepisie.

Art. 297c

Dane, informacje i dokumenty, o których mowa w dziale IIIB, w tym zawierające dane stanowiące tajemnicę bankową lub tajemnicę zawodową, Szef Krajowej Administracji Skarbowej udostępnia wyłącznie:

- 1) organom Krajowej Administracji Skarbowej – w celu realizacji ich ustawowych zadań;
- 2) Generalnemu Inspektorowi Informacji Finansowej – zgodnie z przepisami o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu;
- 3) innym organom wymienionym w art. 297 – na zasadach określonych w tych przepisach.

Art. 297d^{<13>}

Minister właściwy do spraw finansów publicznych ma dostęp do informacji o schematach podatkowych oraz innych dokumentów związanych z tymi informacjami, zebranych w ramach czynności prowadzonych na podstawie działu III rozdziału 11a. Z danych tych korzysta w toku prowadzonych działań, w tym do realizowanych czynności analitycznych.

Art. 298

Akta niezawierające informacji, o których mowa w art. 182, organy podatkowe udostępniają:

- 1) ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych;
- 1a) Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej;
- 2) innym organom podatkowym;
- 3) (uchylony)
- 3a) (uchylony)
- 4) Najwyższej Izbie Kontroli – w zakresie i na zasadach określonych w przepisach o Najwyższej Izbie Kontroli;
- 5) sędziom, prokuratorom, a także upoważnionym pisemnie przez prokuratora funkcjonariuszom Policji, Agen-

cji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Straży Granicznej lub Centralnego Biura Antykorupcyjnego – w związku z toczącym się postępowaniem;

- 5a) Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Służbie Kontrwywiadu Wojskowego, Agencji Wywiadu, Służbie Wywiadu Wojskowego, Centralnemu Biuru Antykorupcyjnemu, Policji, Żandarmerii Wojskowej, Straży Granicznej, Służbie Więziennej, Służbie Ochrony Państwa i ich posiadającym pisemne upoważnienie funkcjonariuszom lub żołnierzom w zakresie niezbędnym do przeprowadzenia postępowania sprawdzającego na podstawie przepisów o ochronie informacji niejawnnych;
- 5b) Centralnemu Biuru Antykorupcyjnemu, Biuru Nadzoru Wewnętrznego, Policji, Żandarmerii Wojskowej, Straży Granicznej i ich posiadającym pisemne upoważnienie funkcjonariuszom lub żołnierzom, jeżeli jest to konieczne dla skutecznego zapobieżenia przestępstwom lub ich wykrycia, ustalenia sprawców i uzyskania dowodów albo ujawnienia mienia zagrożonego przypadkiem;
- 6) biegłym powołanym w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie określonym przez organ podatkowy;
- 6a) wojewodzie i Szefowi Urzędu do Spraw Cudzoziemców – w zakresie prowadzonych postępowań dotyczących legalizacji pobytu cudzoziemców na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 6b) Prokuratorii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej – w związku z prowadzonym postępowaniem oraz wydaniem opinii prawnej;
- 6c) organom nadzoru górniczego – w celu weryfikacji pomiaru urobku rudy miedzi, wydobytego gazu ziemnego oraz wydobytej ropy naftowej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobywania niektórych kopaliny (Dz.U. z 2018 r. poz. 228);
- 6d) Przewodniczącemu Komisji Nadzoru Finansowego – w zakresie niezbędnym do przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego na podstawie ustawy z dnia 21 lipca 2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym (Dz.U. z 2017 r. poz. 196, z późn. zm.);
- 6e) organom właściwym w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych – w zakresie niezbędnym do przeprowadzenia czynności sprawdzających i postępowania na podstawie przepisów o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;
- 7) innym organom – w przypadkach i na zasadach określonych w odrębnych ustawach oraz ratyfikowanych umo-

wach międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

Art. 299

§ 1. Organy podatkowe udostępniają informacje zawarte w aktach spraw podatkowych, z wyłączeniem informacji określonych w art. 182, organom i osobom wymienionym w art. 298.

§ 2. Organy podatkowe udostępniają informacje wynikające z akt spraw podatkowych w zakresie i na zasadach określonych w odrębnych ustawach oraz ratyfikowanych umowach międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

§ 3. Informacje, o których mowa w § 1, udostępniane są również:

- 1) (uchylony)
- 2) (uchylony)
- 3) powiatowym oraz wojewódzkim urzędowi pracy;
- 4) jednostkom organizacyjnym Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego;
- 5) jednostkom organizacyjnym Zakładu Ubezpieczeń Społecznych;
- 6) ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych – w celu realizacji zadań określonych w przepisach o nabywaniu nieruchomości przez cudzoziemców;
- 7) Szefowi Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych w celu realizacji jego zadań ustawowych;
- 8) komornikom sądowym i administracyjnym organom egzekucyjnym w związku z toczącym się postępowaniem egzekucyjnym lub zabezpieczającym;
- 8)^{<3>} komornikom sądowym w związku z toczącym się postępowaniem egzekucyjnym lub zabezpieczającym albo wykonywaniem postanowień o zabezpieczeniu spadku lub ze sporządzaniem spisu inwentarza oraz administracyjnym organom egzekucyjnym w związku z toczącym się postępowaniem egzekucyjnym lub zabezpieczającym;
- 8a) upoważnionemu przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starostę albo marszałka województwa kierownikowi jednostki organizacyjnej jednostki samorządu terytorialnego niemającej osobowości prawnej oraz upoważnionemu pracownikowi tej jednostki, do wykonywania w jego imieniu praw i obowiązków wierzyciela na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w zakresie niezbędnym do wszczęcia i prowadzenia postępowania egzekucyjnego lub zabezpieczającego;
- 8b) upoważnionemu przez organ egzekucyjny kierownikowi jednostki organizacyjnej gminy niemającej osobowości prawnej oraz upoważnionemu pracownikowi tej jednostki, do działania w jego imieniu jako organ

egzekucyjny na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w zakresie niezbędnym do wszczęcia i prowadzenia postępowania egzekucyjnego lub zabezpieczającego;

9) wójtom, burmistrzom, prezydentom miast lub wojewodom w zakresie prowadzonych postępowań o przyznanie świadczeń rodzinnych, zasiłków dla opiekunów, świadczeń pieniężnych wypłacanych w przypadku bezskuteczności egzekucji alimentów lub świadczenia wychowawczego;

9a)^{6a} wójtom, burmistrzom lub prezydentom miast właściwym ze względu na miejsce położenia mieszkania w zakresie prowadzonych postępowań o przyznanie dopłat do czynszu, o których mowa w ustawie z dnia 20 lipca 2018 r. o pomocy państwa w ponoszeniu wydatków mieszkaniowych w pierwszych latach najmu mieszkania (Dz.U. poz. 1540);

10) ośrodkom pomocy społecznej i powiatowym centróm pomocy rodzinie w zakresie prowadzonych postępowań o świadczenia z pomocy społecznej;

11) służbom statystyki publicznej w zakresie wynikającym z programu badań statystycznych;

12) instytucjom zajmującym się obsługą środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub środków niepodlegających zwrotowi, pochodzących z innych źródeł zagranicznych;

12)^{15a} instytucjom zajmującym się obsługą, kontrolą lub audytem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub środków niepodlegających zwrotowi, pochodzących z innych źródeł zagranicznych;

13) organizacjom pożytku publicznego – w zakresie i na zasadach określonych w ustawach podatkowych;

14) akredytowanym agencjom płatniczym realizującym zadania w ramach Wspólnej Polityki Rolnej;

14a)^{6a} ministrowi właściwemu do spraw zdrowia w celu realizacji zadań ustawowych związanych z zapewnieniem dostępu do świadczeń opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, w szczególności w zakresie produktów leczniczych, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych;

15) organom Państwowej Inspekcji Farmaceutycznej w celu realizacji jej zadań ustawowych.

§ 4. Informacje o numerach rachunków bankowych posiadanych przez podatników mogą być udostępniane:

- 1) Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych i Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego;
- 2) organom egzekucyjnym w związku z toczącym się postępowaniem egzekucyjnym;
- 3) wójtom, burmistrzom, prezydentom miast lub wojewodom w zakresie prowadzonych postępowań o przyznanie świadczeń rodzinnych, zasiłków dla opiekunów, świadczeń pieniężnych wypłacanych w przypadku bezskuteczności egzekucji alimentów lub świadczenia wychowawczego.

§ 5. (uchylony)

§ 6. Komornicy sądowi są obowiązani do uiszczenia opłaty na rachunek organu podatkowego za udostępnienie informacji, o których mowa w § 3 pkt 8 oraz w § 4 pkt 2, chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej.

§ 7. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

- 1) wysokość opłaty uiszczanej na rachunek organu podatkowego za udostępnienie informacji komornikom sądowym, uwzględniając formę udostępnienia informacji, ponoszone przez organy podatkowe koszty związane z udostępnieniem informacji;
- 2) tryb pobierania oraz sposób uiszczenia opłaty przez komorników sądowych za udostępnienie informacji, uwzględniając organizację czynności związanych z poborem opłaty i formę zapłaty opłaty.

Art. 299a

Akta, o których mowa w art. 298, i dokumenty zawierające informacje, o których mowa w art. 299, przekazywane organom i osobom wymienionym w art. 298 pkt 4-7 oraz art. 299 § 2-4 oznacza się klauzulą „Tajemnica skarbowa”.

Art. 299b

§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może wyrazić zgodę na ujawnienie przez naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych, dyrektorów izb administracji skarbowej, określonych informacji stanowiących tajemnicę skarbową, z wyłączeniem informacji stanowiących tajemnicę inną niż skarbową i objętych ochroną na podstawie odrębnych ustaw, wskazując jednocześnie sposób udostępnienia i wykorzystania ujawnianych informacji.

§ 2. Wyrażenie zgody, o której mowa w § 1, może nastąpić wyłącznie ze względu na ważny interes publiczny oraz gdy jest to konieczne dla osiągnięcia celów kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego lub jeżeli ujawnienie tych informacji urzeczywistni prawo obywateli do ich rzetelnego informowania o działaniach organów podatkowych i jawności życia publicznego.

§ 3. Wyrażenie zgody, o której mowa w § 1, następuje w formie pisemnej, na uzasadniony wniosek naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celno-skarbowego lub dyrektora izby administracji skarbowej.

Art. 299c

Organy podatkowe udostępniają informacje zawarte w aktach spraw podatkowych, z wyłączeniem informacji określonych w art. 182, organom, które na podstawie odrębnych ustaw są obowiązane do przyjęcia zaświadczenia albo oświadczenia o wysokości dochodów (przychodów) lub zaświadczenia albo oświadczenia o niezaleganiu w podatkach, w zakresie niezbędnym do weryfikacji treści oświadczenia.

Art. 299d

Do informacji, o których mowa w art. 293 § 2 pkt 1 i 5, stosuje się przepisy niniejszego działu dotyczące udostępniania informacji wynikających z akt spraw podatkowych.

Art. 299e

Dane z akt podatkowych Szef Krajowej Administracji Skarbowej może udostępniać za pośrednictwem systemu teleinformatycznego organom, o których mowa w art. 297 § 1 i art. 298, jeżeli dane te znajdują się w Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych.

Art. 300

(uchylony)

Art. 301

Przepisy art. 297-299 nie naruszają uprawnień strony przewidzianych w art. 178 i art. 179.

Art. 302

(uchylony)

Art. 303

(uchylony)

Art. 304

(uchylony)

Art. 305

§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej podaje do wiadomości publicznej zbiorcze informacje dotyczące podatków.

§ 2. Uprawnienie, o którym mowa w § 1, przysługuje również organom podatkowym.

§ 3. Uprawnienie, o którym mowa w § 1, przysługuje również Prezesowi Najwyższej Izby Kontroli.

DZIAŁ VIIA

(uchylony)

DZIAŁ VIII

Przepisy karne

Art. 305p

§ 1. Kto, wbrew przepisom art. 119zk, art. 119zp i art. 119zq, działając w imieniu lub w interesie banku w rozumieniu art. 119zg pkt 1, spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, banku zrzeszającego, Krajowej Spółdzielczej Kasy Oszczędnościowo-Kredytowej lub izby rozliczeniowej w rozumieniu art. 119zg pkt 3, nie przekazuje, przekazuje niezgodne z posiadanymi lub zataja prawdziwe:

- 1) informacje o rachunkach podmiotów kwalifikowanych w rozumieniu art. 119zg pkt 5,
- 2) informacje o łącznej kwocie obciążeń oraz łącznej kwocie uznań rachunków podmiotów kwalifikowanych w rozumieniu art. 119zg pkt 5, dotyczących transakcji z osobami fizycznymi niebędącymi podmiotami kwalifikowanymi w rozumieniu art. 119zg pkt 4,
- 3) dzienne zestawienia transakcji dotyczących rachunków podmiotów kwalifikowanych w rozumieniu art. 119zg pkt 5 w zakresie transakcji innych niż wskazane w pkt 2,

podlega karze pozbawienia wolności do lat 5.

§ 2. Jeżeli sprawca czynu określonego w § 1 działa nieumyślnie, podlega grzywnie.

Art. 305q

§ 1. Kto, działając w imieniu lub w interesie banku w rozumieniu art. 119zg pkt 1 lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, nie dopełnia obowiązku dokonania blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego w rozumieniu art. 119zg pkt 2, przedłużenia, zmiany zakresu lub uchylecia tej blokady, podlega karze pozbawienia wolności do lat 5.

§ 2. Jeżeli sprawca czynu określonego w § 1 działa nieumyślnie, podlega grzywnie.

Art. 305r

§ 1. Kto, nie będąc do tego uprawnionym, ujawnia lub wykorzystuje:

- 1) algorytmy, o których mowa w art. 119zn § 3,
- 2) informacje o wskaźniku ryzyka,
- 3) informacje i zestawienia, o których mowa w art. 119zp § 1, art. 119zq i art. 119zs § 1,
- 4) informacje objęte żądaniem Szeffa Krajowej Administracji Skarbowej, o których mowa w art. 119zo § 9, art. 119zv § 3, art. 119zw § 3 i art. 119zz § 2,

podlega karze pozbawienia wolności do lat 5.

§ 2. Jeżeli sprawca czynu określonego w § 1 działa nieumyślnie, podlega grzywnie.

Art. 306

§ 1. Kto, będąc obowiązany do zachowania tajemnicy skarbowej, ujawnia informacje objęte tą tajemnicą, podlega karze pozbawienia wolności do lat 5.

§ 2. Kto, będąc obowiązany do zachowania tajemnicy skarbowej, ujawnia informacje określone w art. 182, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 5.

§ 3. Jeżeli sprawca czynu określonego w § 1 lub 2 działa nieumyślnie, podlega karze pozbawienia wolności do lat 2.

§ 4. Jeżeli pokrzywdzonym nie jest Skarb Państwa, ściganie następuje na wniosek pokrzywdzonego.

DZIAŁ VIII A

Zaświadczenia

Art. 306a

§ 1. Organ podatkowy wydaje zaświadczenia na żądanie osoby ubiegającej się o zaświadczenie.

§ 2. Zaświadczenie wydaje się, jeżeli:

- 1) urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego wymaga przepis prawa;
- 2) osoba ubiega się o zaświadczenie ze względu na swój interes prawny w urzędowym potwierdzeniu określonych faktów lub stanu prawnego.

§ 3. Zaświadczenie potwierdza stan faktyczny lub prawny istniejący w dniu jego wydania.

§ 4. Zaświadczenie wydaje się w granicach żądania wnioskodawcy.

§ 5. Zaświadczenie powinno być wydane bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku o wydanie zaświadczenia.

§ 6. (uchylony)

Art. 306b

§ 1. W przypadkach, o których mowa w art. 306a § 2, organ podatkowy jest obowiązany wydać zaświadczenie, jeżeli chodzi o potwierdzenie faktów albo stanu prawnego, wynikających z prowadzonej przez ten organ ewidencji, rejestrów lub z innych danych znajdujących się w jego posiadaniu.

§ 2. Organ podatkowy, przed wydaniem zaświadczenia, może przeprowadzić w niezbędnym zakresie postępowanie wyjaśniające.

Art. 306c

Odmowa wydania zaświadczenia lub zaświadczenia o treści żądanej przez osobę ubiegającą się o nie następuje w drodze postanowienia, na które służy zażalenie.

Art. 306d

§ 1. Organ podatkowy nie może żądać zaświadczenia ani oświadczenia na potwierdzenie faktów lub stanu prawnego, jeżeli znane są one organowi z urzędu

lub możliwe są do ustalenia przez organ na podstawie:

- 1) posiadanych przez niego ewidencji, rejestrów lub innych danych;
- 2) przedstawionych przez zainteresowanego do wglądu dokumentów urzędowych;
- 3) rejestrów publicznych posiadanych przez inne podmioty publiczne, do których organ ma dostęp w drodze elektronicznej na zasadach określonych w przepisach ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne;
- 4) informacji otrzymanych od innego podmiotu publicznego na zasadach określonych w przepisach ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne.

§ 2. Organ podatkowy żądający od strony zaświadczenia albo oświadczenia w celu potwierdzenia faktów albo stanu prawnego jest obowiązany wskazać przepis prawa wymagający urzędowego potwierdzenia tych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia albo oświadczenia.

§ 3. Jeżeli strona lub inny uczestnik postępowania nie może uzyskać w formie dokumentu elektronicznego zaświadczenia wymaganego na potwierdzenie faktów lub stanu prawnego lub innego dokumentu wydanego przez podmiot publiczny w rozumieniu ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, jak również potwierdzenia uiszczenia opłat i kosztów postępowania, strona lub inny uczestnik postępowania może złożyć elektroniczną kopię takiego dokumentu, po uwierzytelnieniu jej przez wnoszącego, przy użyciu kwalifikowanego podpisu elektronicznego albo podpisu potwierdzonego profilem zaufanym ePUAP.

§ 3.^{<16>} Jeżeli strona lub inny uczestnik postępowania nie może uzyskać w formie dokumentu elektronicznego zaświadczenia wymaganego na potwierdzenie faktów lub stanu prawnego lub innego dokumentu wydanego przez podmiot publiczny w rozumieniu ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, jak również potwierdzenia uiszczenia opłat i kosztów postępowania, strona lub inny uczestnik postępowania może złożyć elektroniczną kopię takiego dokumentu, po uwierzytelnieniu jej przez wnoszącego, przy użyciu kwalifikowanego podpisu elektronicznego, podpisu zaufanego albo podpisu osobistego.

§ 4. Organ podatkowy może żądać przedłożenia oryginału zaświadczenia, innego dokumentu lub potwierdzenia uiszczenia opłat i kosztów postępowania, o których mowa w § 3, o ile złożona kopia nie po-

zwala na weryfikację autentyczności oraz integralności lub jeżeli jest to uzasadnione innymi okolicznościami sprawy.

§ 5. Strona lub inny uczestnik postępowania przechowują zaświadczenie, inny dokument lub potwierdzenie uiszczenia opłat i kosztów postępowania, o których mowa w § 3, do dnia, w którym decyzja kończąca postępowanie stała się ostateczna.

Art. 306e

§ 1. Zaświadczenie o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzające stan zaległości wydaje się na podstawie dokumentacji danego organu podatkowego oraz informacji otrzymanych od innych organów podatkowych.

§ 2. Przed wydaniem zaświadczeń, o których mowa w § 1, ustala się, czy w stosunku do wnioskodawcy nie jest prowadzone postępowanie mające na celu ustalenie lub określenie wysokości jego zobowiązań podatkowych. Jeżeli takie postępowanie jest prowadzone i zgromadzony materiał dowodowy pozwala na jego zakończenie, powinna być niezwłocznie wydana decyzja ustalająca lub określająca wysokość zobowiązań podatkowych, w celu wykazania ich w zaświadczeniu.

§ 3. Nie można odmówić wydania zaświadczenia, jeżeli nie jest możliwe doręczenie decyzji kończącej postępowanie podatkowe, o którym mowa w § 2, przed upływem terminu określonego w art. 306a § 5. Wydając zaświadczenie, organ podaje informację o prowadzonym postępowaniu lub jego zakończeniu.

§ 4. Na żądanie wnioskodawcy w zaświadczeniu podaje się także informacje:

- 1) czy w stosunku do wnioskodawcy prowadzone jest:
 - a) postępowanie mające na celu ujawnienie jego zaległości podatkowych i określenie ich wysokości,
 - b) postępowanie egzekucyjne w administracji, również w zakresie innych niż podatkowe zobowiązań wnioskodawcy,
 - c) postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe;
- 2) dotyczące:
 - a) okresów, z których pochodzą zaległości, i ich tytułów,
 - b) podatków, których termin płatności został odroczony lub których płatność została rozłożona na raty.

§ 5. Jeżeli zapłata zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę została odroczone lub rozłożona na raty, uznaje się, że podatnik, płatnik lub inkasent, do dnia upływu terminów, o których mowa w art. 49 § 1, nie posiada zaległości podatkowych.

§ 6. W zakresie, o którym mowa w art. 239d, uznaje się, że do czasu wydania ostatecznej decyzji nie istnieje zaległość podatkowa.

§ 7. Przepisy § 1-3 i 5 stosuje się odpowiednio w zakresie odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 53a.

Art. 306f

§ 1. Organ podatkowy na wniosek osoby, która uprawdopodobni, że może być spadkobiercą, wydaje zaświadczenie o wysokości znanych temu organowi zobowiązań spadkodawcy wymienionych w art. 98 § 1 i 2.

§ 2. Jeżeli postępowanie podatkowe w sprawie określenia wysokości zobowiązań podatkowych spadkodawcy nie zostało zakończone, w zaświadczeniu podaje się przybliżoną wysokość zobowiązania na podstawie posiadanych danych co do podstawy opodatkowania.

Art. 306g

§ 1. Organy podatkowe w zakresie, o którym mowa w art. 112 § 1, wydają zaświadczenie o wysokości zaległości podatkowych zbywającego:

- 1) na wniosek zbywającego;
- 2) na wniosek nabywcy, za zgodą zbywającego.

§ 2. W zaświadczeniu, o którym mowa w § 1, organ podatkowy określa wysokość zaległości podatkowych zbywającego na dzień wydania zaświadczenia.

§ 3. Przepisy § 1-2 stosuje się odpowiednio do należności wymienionych w art. 107 § 2 pkt 2-4, objętych zakresem odpowiedzialności nabywcy.

Art. 306h

§ 1. Organy podatkowe, za zgodą podatnika, wydają zaświadczenie o wysokości zaległości podatkowych podatnika na żądanie:

- 1) jednostek organizacyjnych, które na podstawie ustaw regulujących zasady ich funkcjonowania uprawnione są do udzielania kredytów (pożyczek);
- 2) kontrahentów podatników prowadzących działalność gospodarczą oraz dzierżawców i użytkowników nieruchomości – w zakresie opodatkowania dzierżawionej lub użytkowanej nieruchomości;
- 3) małżonka podatnika, z zastrzeżeniem § 2, a także rozwiedzionego małżonka w zakresie zaległości powstałych w czasie trwania wspólności majątkowej oraz innych osób wymienionych w art. 111;
- 4) wspólnika spółek wymienionych w art. 115 § 1.

§ 2. Zgoda podatnika nie jest wymagana, jeżeli z żądaniem wydania zaświadczenia, o którym mowa w § 1, występuje małżonek podatnika pozostający z nim we wspólności majątkowej. Małżonek podatnika składa oświadczenie o pozostawaniu z podatnikiem we wspólności majątkowej pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania.

§ 3. Organy podatkowe wydają zaświadczenie o wysokości zaległości podatkowych rozwiązanej spółki cywilnej na żądanie byłego wspólnika tej spółki.

§ 4. Organy podatkowe wydają zaświadczenie o wysokości zobowiązania podatkowego, zaległości podatkowych, kosztów upomnienia, kosztów egzekucyjnych zabezpieczonych hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym oraz objętego wnioskiem o wpis hipoteki, jeżeli hipoteka nie jest wpisana, na żądanie właściciela przedmiotu hipoteki lub zastawu.

§ 5. Organ podatkowy, który ustanowił hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, na wniosek właściciela przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, który zapłacił należności zabezpieczone tą hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym wydaje temu właścicielowi zaświadczenie o wysokości zapłaconej należności zabezpieczonej hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym.

Art. 306ha

§ 1. Organ podatkowy na wniosek banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej zamierzających udzielić podatnikowi kredytu, za pisemną zgodą podatnika, wydaje zaświadczenia dotyczące jego wskazanych spraw podatkowych, w tym deklaracji wykazujących zwrot podatku, o kwotach i terminach dokonywanych zwrotów oraz o zajęciach egzekucyjnych wierzytelności z tytułu zwrotu podatku.

§ 2. Na wniosek banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, za pisemną zgodą podatnika, do zaświadczenia dołącza się uwierzytelnioną kopię deklaracji wykazującej zwrot podatku.

Art. 306i

§ 1. Organ podatkowy na wniosek podatnika wydaje zaświadczenie o wysokości jego dochodu lub obrotu.

§ 1a. W razie śmierci podatnika zaświadczenie, o którym mowa w § 1, wydaje się na wniosek wstępnego, zstępnego lub małżonka, którzy uprawdopodobnią, że mogą być spadkobiercami.

§ 2. W zaświadczeniach dotyczących wysokości dochodu lub obrotu stwierdza się wyłącznie, czy wnioskodawca jest lub nie jest podatnikiem:

- 1) podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, z określeniem wysokości obrotu;
- 2) podatku dochodowego (we wszystkich formach opodatkowania); w przypadku opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych na zasadach ogólnych – z określeniem wysokości dochodu przyjętego do podstawy opodatkowania, a w przypadku osób prawnych – z określeniem wysokości dochodu przyjętego do podstawy opodatkowania, jak również kwoty podatku należnego.

Art. 306ia

Organ podatkowy, na wniosek kontrahenta podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, wydaje zaświadczenie w zakresie informacji, o których mowa w art. 293 § 3. W przypadku gdy wniosek dotyczy deklaracji lub innego dokumentu, których termin złożenia nie upłynął, a podatnik nie złożył takiej deklaracji lub innego dokumentu, organ podatkowy odmawia wydania zaświadczenia.

Art. 306j

Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

- 1) tryb wydawania zaświadczeń, uwzględniając w szczególności odpowiedzialność organizacyjną czynności związanych z wydawaniem zaświadczeń oraz możliwość doręczania zaświadczeń w formie dokumentu elektronicznego;
- 2) właściwość miejscową i rzeczową organów podatkowych do wydawania zaświadczeń, uwzględniając rodzaj zobowiązania podatkowego;
- 3) wzór rejestru zaświadczeń oraz szczegółowy sposób jego prowadzenia, uwzględniając treść wniosku o wydanie zaświadczenia, datę złożenia wniosku lub wyrażenia zgody na wydanie zaświadczenia, sposób załatwienia wniosku, treść wydanego zaświadczenia oraz dane identyfikujące wnioskodawcę, biorąc pod uwagę uproszczenie i usprawnienie procesu wydawania zaświadczeń;
- 4) wzór ewidencji przekazanych lub otrzymanych informacji w sprawach zaświadczeń oraz szczegółowy sposób jej prowadzenia, uwzględniając w szczególności dane identyfikujące osobę, której dotyczy zaświadczenie, treść przekazanych lub otrzymanych informacji, dane identyfikujące osobę lub organ przekazujący informacje;
- 5) wzory zaświadczeń, uwzględniając w szczególności zakres danych wykazywanych w zaświadczeniu oraz dane identyfikujące wnioskodawcę i organ wydający zaświadczenie;
- 6) wzór oświadczenia, o którym mowa w art. 306h § 2, uwzględniając dane identyfikujące małżonków.

Art. 306k

W sprawach nieuregulowanych w art. 306a-306ia oraz art. 306l stosuje się odpowiednio przepisy rozdziałów 1-6, 8 i 9, z wyłączeniem art. 171a, rozdziałów 10-12, 14, 16 oraz 23 działu IV.

Art. 306l

Organ podatkowy na wniosek podatnika wydaje zaświadczenie o jego miejscu zamieszkania lub siedzibie dla celów podatkowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (certyfikat rezydencji).

Art. 306m

(uchylony)

Art. 306n

Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór zaświadczenia, o którym mowa w art. 306l, uwzględniając zakres danych wykazywanych w zaświadczeniu oraz dane identyfikujące wnioskodawcę i organ wydający zaświadczenie.

DZIAŁ IX**Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe i końcowe****Rozdział 1****Zmiany w przepisach obowiązujących****Art. 307-323**

(pominięte)

Rozdział 2**Przepisy przejściowe****Art. 324**

§ 1. Do spraw wszczętych, a nierozpatrzonych przez organ podatkowy pierwszej instancji przed dniem 1 stycznia 1998 r. stosuje się, z zastrzeżeniem § 2, przepisy niniejszej ustawy.

§ 2. Wnioski złożone przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy w sprawach:

- 1) odroczenia terminu płatności podatku,
- 2) rozłożenia na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej,
- 3) potrącenia zobowiązań podatkowych – rozpatrywane są na podstawie przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

Art. 325

Przepis art. 22 § 4 stosuje się również do złożonych, a nierozpatrzonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy wniosków o zaniechanie poboru podatków.

Art. 326

§ 1. Hipoteka ustawowa powstała w okresie roku od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy wygasa po upływie 12 miesięcy od dnia jej powstania, chyba że organ podatkowy złoży w tym czasie wniosek o jej wpis do księgi wieczystej.

§ 2. Hipoteki ustawowe powstałe przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy wygasają, jeżeli organ podatkowy nie złoży wniosku o ich wpis do księgi wieczystej w terminie 12 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 327

Wygasają zastawy ustawowe powstałe przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 328

Wierzytelności wobec Skarbu Państwa lub państwowych jednostek budżetowych, które stały się wymagalne do dnia ogłoszenia niniejszej ustawy, mogą podlegać potrąceniu na zasadach przewidzianych w ustawie o zobowiązaniach podatkowych, jeżeli wniosek o dokonanie potrącenia zostanie złożony przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 329

Terminy przewidziane w:

- 1) art. 69 § 2 – stosuje się również do zdarzeń, które nastąpiły przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy;
- 2) art. 80 § 1 pkt 1 – stosuje się również, jeżeli płatnik, w ciągu miesiąca poprzedzającego dzień wejścia w życie niniejszej ustawy, pobrał podatek nie należnie lub w wysokości większej od należnej.

Art. 330

Zwrot nadpłat powstałych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy dokonywany jest na podstawie przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

Art. 331

§ 1. Prawo do skorygowania deklaracji, o którym mowa w art. 81 § 2, stosuje się również do deklaracji złożonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

§ 2. W sprawach, o których mowa w § 1, przepis art. 81 § 3 stosuje się odpowiednio.

Art. 332

Do odpowiedzialności osób trzecich, o których mowa w ustawie o zobowiązaniach podatkowych, z tytułu zaległości podatkowych powstałych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

Art. 333

Osoby prawne, o których mowa w art. 117, ponoszą również odpowiedzialność za zaległości podatkowe powstałe przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 334

§ 1. Odwołania od decyzji urzędu skarbowego, wniesione do podatkowej komisji odwoławczej przed dniem 1 stycznia 1998 r., przekazuje się do dalszego prowadzenia właściwym izbom skarbowym. Czynności podjęte w toku postępowania przez podatkową komisję odwoławczą pozostają w mocy.

§ 2. Wnioski w sprawie wznowienia postępowania zakończonych decyzją ostateczną wydaną przez podatkową komisję odwoławczą, a także wnioski w sprawie uchylecia, zmiany lub stwierdzenia nieważności takiej decyzji rozpatrywane są przez izbę skarbową, przy której działała ta komisja.

§ 3. Wnioski w sprawach, o których mowa w § 2, złożone przed dniem 1 stycznia

1998 r., rozpatrywane są na podstawie dotychczasowych przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego.

Art. 335

Odwolania od decyzji wydanych na podstawie przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych, wniesione przed dniem 1 stycznia 1998 r., podlegają rozpatrzeniu na podstawie przepisów tej ustawy oraz dotychczasowych przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego.

Art. 336

Wnioski o uchylenie lub zmianę decyzji ostatecznej, na podstawie której strona nabyła prawo, wniesione przed dniem 1 stycznia 1998 r., podlegają rozpatrzeniu w trybie i na zasadach przewidzianych w art. 155 i art. 177 Kodeksu postępowania administracyjnego.

Art. 337

Żądanie uchylenia, zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej określającej wysokość zaległości podatkowej, wniesione przed dniem 1 stycznia 1998 r., podlega rozpatrzeniu na zasadach przewidzianych w dotychczasowych przepisach Kodeksu postępowania administracyjnego.

Art. 338

§ 1. Umarza się wszczęte z urzędu postępowania w sprawie uchylenia, zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznych, jeżeli decyzje te zostały wydane przed dniem 1 stycznia 1997 r., chyba

że strona wniesie o dalsze rozpoznanie sprawy.

§ 2. Przepis § 1 nie dotyczy postępowania w sprawach, o których mowa w art. 250.

Art. 339

Przepisy art. 258 § 1 pkt 3-5, § 2 i 3 oraz art. 259 stosuje się również do decyzji wydanych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 340

Oświadczenia, o których mowa w art. 278 § 3-5 oraz art. 279 § 3, składane są w terminie 2 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 341

Jeżeli obowiązujące przepisy powołują się na ustawę o zobowiązaniach podatkowych lub odsyłają ogólnie do przepisów o zobowiązaniach podatkowych, stosuje się przepisy działu III niniejszej ustawy.

Art. 342

§ 1. W okresie do dnia 31 grudnia 1999 r. instytucje finansowe wymienione w art. 182 mogą występować do urzędu skarbowego, który żądał przekazania informacji, z wnioskami o ograniczenie zakresu żądanej informacji i terminu jej przekazania.

§ 2. Wniosek, o którym mowa w § 1, składany jest w terminie 14 dni od dnia otrzymania żądania i wymaga uzasadnienia.

§ 3. Urząd skarbowy w terminie 30 dni od dnia otrzymania wniosku postanawia ostatecz-

nie o zakresie żądanych informacji i terminie ich przekazania.

Rozdział 3

Przepisy końcowe

Art. 343

§ 1. Tracą moc:

- 1) dekret z dnia 16 maja 1956 r. o umarzaniu i udzielaniu ulg w spłacaniu należności państwowych (Dz.U. poz. 92 oraz z 1975 r. poz. 56);
- 2) ustawa z dnia 21 grudnia 1958 r. o szczególnym trybie ściągania zaległości z tytułu niektórych zobowiązań właścicieli nieruchomości wobec Państwa (Dz.U. poz. 398, z 1962 r. poz. 166 oraz z 1971 r. poz. 250);
- 3) ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1993 r. poz. 486 i 646, z 1995 r. poz. 25 i 426, z 1996 r. poz. 357 oraz z 1997 r. poz. 770).

§ 2. (pominięty)

Art. 344

Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 1998 r., z tym że przepisy art. 22 § 6, art. 28 § 3, art. 46 § 3, art. 48 § 3, art. 56 § 3, art. 58, art. 67 § 3, art. 79 § 3, art. 82 § 3, art. 83, art. 84 § 2, art. 87 § 5, art. 119, art. 196 § 4, art. 283 § 3, art. 303, art. 314 pkt 2 i 3, art. 316 pkt 1 oraz art. 328 wchodzi w życie z dniem ogłoszenia.

Na stronie internetowej Instytutu www.isp-modzelewski.pl funkcjonuje nasz (bezpłatny) „Serwis Doradztwa Podatkowego”. Serwis ten jest elektronicznym dodatkiem do miesięcznika ISP „Doradztwo Podatkowe” udostępnianym w każdy poniedziałek. Serdecznie zapraszamy do korzystania z tego Serwisu, który w krótkiej i skondensowanej formie wyjaśnia istotne problemy podatkowe.

Wykaz tematów które poruszaliśmy w Serwisie w marcu 2019 r.

nr 498 – 4 marca 2019 r.

Komentarz nieuczestny

Komentarz nieuczestny: nowe przepisy dotyczące raportowania tzw. schematów podatkowych zmieniają sposób zarządzania wielu firm o kapitale państwowym i komunalnym (i nie tylko)

Podatek od towarów i usług

1. Obowiązek podatkowy w VAT w przypadku refaktury za media – Martyna Betiuk
2. Opodatkowanie sprzedaży samochodu poleasingowego z majątku prywatnego – Rafał Linka

Podatki dochodowe

3. Na co zwrócić uwagę przy sprzedaży praw i obowiązków dla podmiotu powiązanego? – Andrzej Łukiańczuk
4. Pożyczka od Europejskiego Banku Inwestycyjnego a obowiązek poboru podatku u źródła – Maciej Jendraszczyk
5. Wybór roku podatkowego po zmianach – Joanna Kiszka
6. Zakwaterowanie pracowników – Małgorzata Słomka
7. Czy finansowanie pracownikom kursu języka angielskiego stanowi dla pracowników nieodpłatne świadczenie i podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych? – Martyna Betiuk
8. Soczewki zamiast okularów a prawo do zwolnienia – Małgorzata Słomka
9. Do których środków trwałych należy stosować limit amortyzacji 10.000 zł? – Andrzej Łukiańczuk
10. Wartość pieniężna nieodpłatnego świadczenia z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych a koszty paliwa – Joanna Kiszka
11. Opodatkowanie umowy zlecenia – Martyna Betiuk
12. Wniesienie przez gminę aportu do spółki kapitałowej – skutki w CIT – Maciej Jendraszczyk

Inne podatki

13. Przelanie środków na rachunek bankowy inny niż obdarowanego a zwolnienie od podatku od spadków i darowizn – Maciej Jendraszczyk
14. Kryterium decydujące o zaliczeniu gruntu jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości – Agata Strocka
15. Opodatkowanie nabywania wierzytelności – podatek VAT czy PCC – Alan Lipnicki
16. Związanie organu podatkowego danymi z ewidencji gruntów i budynków – Agata Strocka

O współczesności, historii i dniach przyszłych (Dział publicystyczny)

Szkice polsko-rosyjskie: Polska po stu latach – rzecz o niepoprawnych analogiach historycznych – Witold Modzelewski

nr 499 – 11 marca 2019 r.

Komentarz nieuczestny

Komentarz nieuczestny: czy można zwiększyć w tym roku dochody podatkowe budżetu państwa o 17 mld złotych?

Podatek od towarów i usług

1. Obowiązkowy split payment – zgoda Rady UE – Rafał Linka
2. Udzielenie pożyczki a proporcjonalne odliczenie podatku naliczonego – Maciej Jendraszczyk
3. Wiążąca informacja stawkowa – Rafał Linka
4. Odwrotne obciążenie – zakup usług wymienionych w załączniku nr 14 – Agata Strocka

5. Zmiany w stawkach VAT – Martyna Betiuk
6. Sprzedaż nieruchomości częściowo wykorzystywanej do działalności gospodarczej a VAT – Maciej Jendraszczyk

Podatki dochodowe

7. Aby pozytywnie odpowiedzieć na żądania płacowe trzeba również poprawić podatek dochodowy – Witold Modzelewski
8. Czy koszty procesu stanowią dla pozwanego koszty podatkowe? – Andrzej Łukiańczuk
9. Nowe zasady odliczania strat w podatkach dochodowych – Joanna Kiszka
10. Przeznaczenie przychodu ze sprzedaży nieruchomości na wykupienie od byłego małżonka części nieruchomości – Maciej Jendraszczyk
11. Szczepienia dla pracowników a przychód podatkowy – Małgorzata Słomka
12. Kiedy zwrot wydatków nie stanowi przychodu podatkowego? – Andrzej Łukiańczuk
13. Zaliczka na usługę a przychód podatkowy – Małgorzata Słomka

Inne podatki

14. Skutki podatkowe zawarcia umowy cesji wierzytelności z tytułu szkód majątkowych – Joanna Kiszka
15. Podmiotowości prawna w podatku od nieruchomości w świetle najnowszego orzeczenia NSA – Maciej Flis
16. Umowa pożyczki a wyłączenie z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych spraw nauki i szkolnictwa – Alan Lipnicki
17. Pojęcie stropu i kondygnacji dla potrzeb podatku od nieruchomości – Agata Strocka
18. Posiadanie nieruchomości wspólnej przez jednego ze współwłaścicieli a opodatkowanie podatkiem od nieruchomości – Alan Lipnicki

Pozostałe zagadnienia

19. Kompensaty, zwroty, refundacje wydatków a Dyrektywa 2013/34 – legalnie nielegalny pozabudżet – Tomasz Wojtania

O współczesności, historii i dniach przyszłych (Dział publicystyczny):

Szkice polsko-rosyjskie: w niemieckich archiwach tkwi klucz do poznania naszej historii – Witold Modzelewski

nr 500 – 18 marca 2019 r.

Komentarz nieuczestny

Komentarz nieuczestny: JPKatastrofa, czyli o „szkodliwych” poglądach głoszonych w dobrej sprawie

Podatek od towarów i usług

1. Zapłata za usługę za pośrednictwem serwisów płatniczych online a zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania – Maciej Jendraszczyk
2. Biała lista podatników VAT od 1 września 2019 r.? – Rafał Linka
3. Nadużycie prawa nie jest tożsame z oszustwem – Alan Lipnicki
4. Odwrotne obciążenie w podatku od towarów i usług to podlegający raportowaniu SCHEMAT PODATKOWY, czyli sposób na ucieczkę od opodatkowania – Witold Modzelewski
5. Dostawa nieruchomości komercyjnych czy zbycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa – Joanna Kiszka
6. Prawo do odliczenia podatku VAT – usługi opiekuńcze – Kacper Wolak

7. Przedłużenie terminu dokonania zwrotu nadwyżki podatku od towarów i usług – Joanna Kiszka
8. Poboczne koszty zakupu przy sprzedaży towarów z zastosowaniem procedury VAT-marża – Maciej Jendraszczyk

Podatki dochodowe

9. W jakim źródle przychodu należy rozpoznać przychód z objęcia udziałów? – Andrzej Łukiańczuk
10. Zwrot kosztów umowy leasingu zawartej przez pracownika na własny rachunek a zwolnienie z PIT – Rafał Linka
11. Świadczenia socjalne od kilku płatników a limit zwolnienia – Małgorzata Słomka
12. Co stanowi koszt podatkowy ze zbycia towarów nabytych w formie aportu? – Andrzej Łukiańczuk

Inne podatki

13. Opodatkowanie gruntu objętego rekultywacją – Agata Strocka
14. Wyłączenie z podatku od czynności cywilnoprawnych wobec czynności zwolnionych z podatku VAT – Agata Strocka

ZUS

15. Kryterium socjalne a składki ZUS – Małgorzata Słomka

O współczesności, historii i dniach przyszłych (Dział publicystyczny):

Szkice polsko-rosyjskie: kolejna (która?) „zdrada Zachodu”, czyli coś o zawiedzionej miłości do Stanów Zjednoczonych – Witold Modzelewski

nr 501 – 25 marca 2019 r.

Komentarz nieuczesany

Komentarz nieuczesany: „obowiązywanie” poglądów prawnych „wyższego rzędu” zastąpiła rzetelną interpretację przepisów prawa podatkowego

Podatek od towarów i usług

1. Czynności niepodlegające opodatkowaniu podatkiem VAT a czynności zwolnione z opodatkowania – prawidłowość rozliczeń podatkowych w jednostkach samorządu terytorialnego – Rafał Linka
2. Kto wsadził na minę rząd przy pomocy nowej „matrycy stawek VAT” – Witold Modzelewski
3. Kursy na prawo jazdy a podatek VAT – Martyna Betiuk
4. Projektowane zmiany w systemie ryczałtowym dla rolników – Rafał Linka

Podatki dochodowe

5. Jakie są skutki podatkowe sprzedaży domeny internetowej? – Andrzej Łukiańczuk
6. Ulga termomodernizacyjna w podatku dochodowym od osób fizycznych – zakres zastosowania – Joanna Kiszka
7. Umowa przewłaszczenia na zabezpieczenie pożyczki a KUP w przypadku zbycia uzyskanej w ramach tej umowy nieruchomości – Maciej Jendraszczyk
8. Wydatki na noclegi przedstawicieli handlowych – Martyna Betiuk
9. Możliwość zaliczenia przez podatnika prowadzącego działalność gospodarczą wynagrodzenia wypłacanego małżonkowi lub małoletnim dzieciom do kosztu uzyskania przychodów – Kacper Wolak
10. Umowa o zarządzanie a koszty podatkowe – Małgorzata Słomka
11. Czy zawarcie przedwstępnej umowy sprzedaży nieruchomości przez spadkodawcę, a następnie jej sprzedaż przez spadkobiercę przed okresem pięciu lat od jej odziedziczenia, rodzi obowiązek podatkowy w podatku dochodowym od osób fizycznych? – Joanna Kiszka
12. Czy nieodpłatne przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości gruntowych powoduje powstanie przychodu? – Kacper Wolak
13. Zwrot kosztów leasingu samochodu osobowego przez pracodawcę a PIT – Maciej Jendraszczyk
14. Czy wypłata prowizji z tytułu faktoringu właściwego opodatkowana jest podatkiem u źródła? – Andrzej Łukiańczuk

Inne podatki

15. Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości infrastruktury kolejowej – Agata Strocka
16. Brak zgłoszenia otrzymania majątku z darowizny w terminie 6 miesięcy – Agata Strocka

Pozostałe zagadnienia

17. Nowelizacja ustawy o wymianie informacji podatkowych 2019 – Martyna Betiuk
18. Miejsce pracy a podróż służbowa – Małgorzata Słomka

O współczesności, historii i dniach przyszłych (Dział publicystyczny):

Szkice polsko-rosyjskie: Polska a perspektywiczne zbliżenie amerykańsko-rosyjskie – Witold Modzelewski

Wzorcowa instrukcja wewnętrzna określająca obowiązki związane z raportowaniem schematów podatkowych przez podatników, dyrektorów finansowych i księgowych

W związku z wejściem w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. przepisów o tzw. **raportowaniu schematów podatkowych**, powyższa regulacja nałożyła nowe nieznane dotychczas obowiązki na przedsiębiorców, oraz odrębne na zatrudnionych przez nich dyrektorów finansowych i księgowych firm.

Mówiąc najprościej, gdy podatnik – („korzystający”) uzyska od np. doradcy podatkowego („promotora”) jakąś poradę podatkową, będącą owym „schematem”, a księgowy lub dyrektor finansowy ma ją wdrożyć w firmie, to osoby te:

- muszą być poinformowane przez firmę („korzystającego”) lub „promotora” o fakcie zgłoszenia tego „schematu” do Szefa KAS (przez „promotora” lub „korzystającego”),
- jeśli nie zostaną o tym poinformowane, a mają wątpliwości, czy jest to schemat podatkowy, muszą w ciągu 5 dni zapytać się „korzystającego” oraz „promotora”, czy mają do czynienia ze schematem podatkowym,
- w tym samym terminie mają o swoich wątpliwościach zawiadomić Szefa KAS,
- do czasu uzyskania odpowiedzi mogą wstrzymać się od wdrażania, a nawet księgowania nowego rozwiązania,
- jeśli nie uzyskają odpowiedzi lub będą upewnieni, że nie jest to schemat podatkowy, lecz ich zdaniem nowe rozwiązanie jest owym „schematem”, to muszą w ciągu 30 dni zraportować ten „schemat” do Szefa KAS,
- wraz z deklaracją podatkową należy raportować „korzyści podatkowe” uzyskane dzięki zastosowaniu schematu.

W związku ze wspomnianymi powyżej obowiązkami Instytut Studiów Podatkowych opracował „**Wzorcową instrukcję wewnętrzną określającą obowiązki związane z raportowaniem schematów podatkowych przez podatników, dyrektorów finansowych i księgowych**”.

Niniejsza Instrukcja określa podstawowe obowiązki związane z raportowaniem schematów ciężące na podatnikach oraz na wspierających (dyrektorach finansowych i księgowych).

Nabywanie Instrukcji następuje poprzez udzielenie rocznej licencji przez Instytut Studiów Podatkowych. W ramach opłaty licencyjnej Instytut zobowiązuje się do każdorazowego opracowania zaktualizowanej wersji Instrukcji w ciągu 10 dni od dnia wejścia w życie każdej kolejnej zmiany w przepisach prawa, mającej bezpośredni wpływ na treść Instrukcji.

W przypadku pytań – do Państwa dyspozycji pozostaje Pan Andrzej Sarna (telefon kontaktowy 22 517 30 86, e-mail: andrzej.sarna@isp-modzelewski.pl).

