

Uzasadnienie

Zgodnie z art. 35b ust. 2 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2023 r. poz. 615, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą o KAS”, w e-Urzędzie Skarbowym są udostępniane konta osób fizycznych, jednostek organizacyjnych oraz konta organów władzy publicznej, urzędów obsługujących te organy lub kancelarii.

W rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 21 czerwca 2023 r. w sprawie korzystania z e- Urzędu Skarbowego (Dz. U. poz. 1178), zwanym dalej „zmienianym rozporządzeniem”, wydanym na podstawie art. 35b ust. 6 pkt 4 ustawy o KAS, został określony zakres korzystania z e-Urzędu Skarbowego, w tym rodzaje kont, o których mowa w ust. 2 pkt 3 (tj. kont organów władzy publicznej, urzędów obsługujących te organy lub kancelarii).

W § 3 ust. 1 zmienianego rozporządzenia wskazano, że udostępnia się konto komornika, które, co istotne, jest obecnie jedynym kontem udostępnionym organom władzy publicznej, o którym mowa w art. 35b ust. 2 pkt 3 ustawy o KAS.

Jednocześnie w § 4 ust. 1 zmienianego rozporządzenia wskazano, że konto jednostki organizacyjnej udostępnia się osobom prawnym i jednostkom organizacyjnym niebędącym osobami prawnymi posiadającymi NIP.

Projekt przewiduje doprecyzowanie przepisów zmienianego rozporządzenia co do dopuszczalności udostępniania jednostkom samorządu terytorialnego konta jednostki organizacyjnej, o którym mowa w art. 35b ust. 2 pkt 2 ustawy o KAS. Konieczność doprecyzowania przepisów w tym zakresie wynika z rozbieżności interpretacyjnych jakie powstały na gruncie obowiązujących przepisów określających zasady udostępniania kont w e- urzędzie Skarbowym. Istota podnoszonych przez organy KAS wątpliwości sprowadza się do przyporządkowania określonych podmiotów do jednej z dwóch kategorii podmiotów określonych w art. 35b ust. 2 pkt 2 i 3 ustawy o KAS. Zgodnie z tymi przepisami konta jednostek organizacyjnych są udostępniane jednostkom innym niż organy władzy publicznej, urzędy obsługujące te organy i kancelarie (tj. jednostkom organizacyjnym innym niż określone w pkt 3). Utrzymanie takiego (dychotomicznego) podziału kont nie znajduje uzasadnienia, pomija on bowiem fakt, że niektóre jednostki mają złożoną charakterystykę, a istota wprowadzonego rozróżnienia polegała na uniemożliwieniu wykorzystywaniu konta jednostki organizacyjnej do dokonywania czynności stanowiących czynności z zakresu władzy publicznej (działania władcze pozostające w sferze imperium). Brak jest przeciwskażeń żeby przy pomocy konta jednostki organizacyjnej były realizowane obowiązki, przede wszystkim podatkowe, względem organów KAS, niezależnie od tego czy jednostka organizacyjna jest zaliczana do jednostki, o której mowa w art. 35b ust. 2 pkt 2 czy pkt 3 ustawy o KAS. W tym zakresie Ministerstwo Finansów opracowało zmiany ustawowe ujęte w art. 12 projektu UD196¹. W wyniku wprowadzenia tych zmian, nie będzie budzić wątpliwości dopuszczalność udostępniania konta jednostki organizacyjnej m.in. urzędom obsługującym organy władzy publicznej w zakresie wykonywania przez te urzędy obowiązków podatkowych względem organów KAS. Projekt ten przewiduje również przeniesienie regulacji zawartej obecnie w § 4 ust. 1 zmienianego rozporządzenia do ustawy o KAS (jako art. 35b ust. 2b). Przewiduje się, że przepisy te wejdą w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia ustawy.

¹ <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12396201/katalog/13119151>

Niniejszy projekt zmiany rozporządzenia został opracowany w celu wyjaśnienia innego zagadnienia, tj. rozstrzygnięcia statusu jednostek samorządu terytorialnego na gruncie obecnie obowiązującego art. 35b ust. 2 pkt 2 i 3 ustawy o KAS.

Na wstępie należy jednak szerzej wyjaśnić jakie przyczyny legły u podstaw takiego podziału kont udostępnianych w e-Urzędzie Skarbowym. Z założenia konta jednostek organizacyjnych miały być udostępniane wszystkim podmiotom innym niż osoby fizyczne, dla których udostępniane było konto osoby fizycznej. Te inne podmioty można określić co do zasady mianem jednostek organizacyjnych. Związane to było z celami udostępniania kont w e-Urzędzie Skarbowym określonymi w art. 35b ust. 1 pkt 1 (tj. załatwianie spraw przez organy KAS) oraz w pkt 2 (tj. komunikacja z organami KAS). Konta w e-Urzędzie Skarbowym miały więc służyć załatwianiu spraw przez organy KAS, które występują w systemie prawa jako organy władzy publicznej, tj. wyodrębnione w strukturze administracji publicznej podmioty powołane do stosowania przepisów prawa w zakresie przyznanych im prawem kompetencji. Konta w e-Urzędzie Skarbowym miały co do istoty umożliwiać szybsze załatwianie spraw przed organami KAS, w tym komunikację w tym zakresie.

Równolegle jednak trwały prace nad udostępnianiem kont w e-Urzędzie Skarbowym komornikom, którzy występują w systemie prawa w charakterze np. podatników (wobec których organy KAS realizują uprawnienia o charakterze władczym) oraz w charakterze sądowych organów egzekucyjnych uprawnionych do wykonywania swoich uprawnień władczych wobec organów KAS (np. uprawnionych do żądania przekazania informacji i przekazywania zajęć egzekucyjnych).

W celu umożliwienia wykonywania wobec komorników sądowych obowiązków przez organy KAS konieczne okazało się przygotowanie dedykowanego do tych celów konta (konta komornika). Cele te nie mogły zostać zrealizowane przy pomocy kont osób fizycznych ani kont jednostek organizacyjnych. Dostrzeżona na etapie prac koncepcyjnych nad udostępnianiem kont w e-Urzędzie Skarbowym specyfika niektórych podmiotów doprowadziła do wniosku, że w odniesieniu do organów władzy publicznej, urzędów obsługujących te organy oraz kancelarii (w tym przede wszystkim kancelarii komorniczych), które mogą być zaliczone do szerokiej kategorii jednostek organizacyjnych, konieczne będzie tworzenie dedykowanych narzędzi informatycznych (tj. aplikacji lub niezwiązanych kont). Przypadki te dotyczyć miały, co do zasady, sytuacji, w której jednostki te nie występowały w relacji do organów KAS jako podatnicy, płatnicy lub inne podmioty obowiązane do wykonywania o obowiązków publicznoprawnych, lecz to organy KAS były na podstawie przepisów obowiązane do wykonywania określonych obowiązków wobec tych podmiotów występujących w charakterze organów władzy publicznej.

Powyższe oznacza, że użyty w art. 35b ust. 2 pkt 2 ustawy o KAS zwrot „jednostki organizacyjne inne niż określone w pkt 3” (tj. inne niż organy władzy publicznej, urzędy i kancelarie) należy ograniczyć do przypadków, gdy jednostki te wykonują wobec organów KAS przyznane tym jednostkom na podstawie przepisów prawa kompetencje władcze, jako organy władzy publicznej. Przy czym pojęciu organ władzy publicznej należy nadać znaczenie określone na gruncie polskiego prawa administracyjnego. Za właściwy wzorzec określający zakres znaczeniowy użytych pojęć należy uznać przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego, które w art. 5 § 2 pkt 3, 4 i 6 definiują zarówno „organy administracji

publicznej²” jak i zaliczane do tych organów pojęcia „minister³” i „organy samorządu terytorialnego⁴”. Analiza tych definicji nie pozostawia wątpliwości, że na gruncie prawa administracyjnego należy rozróżnić państwo polskie (RP) oraz jednostki samorządu terytorialnego (gminy, powiaty, miasta na prawach powiatów i województwa) od organów państwowych i organów jednostek samorządu terytorialnego. Co ważne, wyłączenie określone w przepisach dotyczących udostępniania kont jednostek organizacyjnych dotyczy jedynie organów a nie podmiotów (państwa i jednostek samorządu terytorialnego), w ramach których swoje kompetencje władcze wykonują określone organy państwowe i samorządowe.

Powyższe oznacza, że wyłączenie zawarte w art. 35b ust. 2 pkt 2 ustawy o KAS nie dotyczy jednostek samorządu terytorialnego, tj. gmin, powiatów, miast na prawach powiatów i województw. Jednostkom tym, które na gruncie m.in. przepisów podatkowych mogą występować w charakterze podatnika, w celu realizacji obowiązków publicznoprawnych wobec organów KAS należy zatem umożliwić korzystanie z konta jednostki organizacyjnej określonego w art. 35b ust. 2 pkt 2 ustawy o KAS.

Wykładni tej nie stoją na przeszkodzie przepisy innych ustaw, które na potrzeby wykładni tych przepisów przyznają jednostkom samorządu terytorialnego przymiot „organów władzy publicznej”. Taki przypadek występuje na gruncie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, które w art. 15 ust. 6 wyłączają z grona podatników „organy władzy publicznej” i „urzędy obsługujące te organy”. W ugruntowanym orzecznictwie sądów administracyjnych za organ władzy publicznej w odniesieniu do samorządu terytorialnego należy uznać poszczególne jednostki tego samorządu, tzn. gminę, powiat, województwo. Należy jednak uwzględnić fakt, że wykładnię taką sądy przyjęły ze względu na szerokie wyłączenie zawarte w przepisach unijnych. Powyższy zapis jest bowiem odzwierciedleniem art. 13 obowiązującej od 1 stycznia 2007 r. dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zgodnie z którym: „Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami (...)”. Specyficzne rozumienie pojęcia „organy władzy publicznej” ma swoje źródło w przepisach unijnych i realizuje cele określone w tych przepisach. Znaczenie to nadane na gruncie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług nie powinno determinować zakresu korzystania z kont w e-Urzędzie Skarbowym.

W związku z powyższym, w celu wyeliminowania rozbieżności w interpretacji wskazanych przepisów dotyczących udostępniania kont w e-Urzędzie Skarbowym konieczne stało się

² rozumie się przez to ministrów, centralne organy administracji rządowej, wojewodów, działające w ich lub we własnym imieniu inne terenowe organy administracji rządowej (zespolonej i niezespólonej), organy jednostek samorządu terytorialnego oraz organy i podmioty wymienione w art. 1 pkt 2;

³ rozumie się przez to Prezesa i wiceprezesa Rady Ministrów pełniących funkcję ministra kierującego określonym działem administracji rządowej, ministrów kierujących określonym działem administracji rządowej, przewodniczących komitetów wchodzących w skład Rady Ministrów, kierowników centralnych urzędów administracji rządowej podległych, podporządkowanych lub nadzorowanych przez Prezesa Rady Ministrów lub właściwego ministra, a także kierowników innych równorzędnych urzędów państwowych załatwiających sprawy, o których mowa w art. 1 pkt 1 i 4;

⁴ rozumie się przez to organy gminy, powiatu, województwa, związków gmin, związków powiatów, wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starostę, marszałka województwa oraz kierowników służb, inspekcji i straży działających w imieniu wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty lub marszałka województwa, a ponadto samorządowe kolegia odwoławcze.

doprecyzowania przepisów zmienianego rozporządzenia w sposób w pełni odzwierciedlający intencje jakie stały za takim ukształtowaniem struktury kont w e-Urzędzie Skarbowym.

Konsekwencją przesądzenia o dopuszczalności udostępniania jednostkom samorządu terytorialnego konta jednostki organizacyjnej konieczne jest wyjaśnienie zasad korzystania z tego konta przez te jednostki. W celu udostępnienia konta jednostki organizacyjnej właściwe organy jednostek samorządu terytorialnego (np. wójt w zakresie gminy⁵) składają do właściwego w sprawach ewidencji podatników i płatników naczelnika urzędu skarbowego wnioski o udostępnienia konta jednostki organizacyjnej wskazując m.in. użytkownika tego konta (§ 2 zmienianego rozporządzenia). Użytkownikiem tym może być dowolna osoba, w tym sam wójt, mająca umocowanie do działania w tym zakresie. Należy mieć na uwadze daleko idące konsekwencje podejmowanych przez tą osobę czynności na koncie jednostki organizacyjnej. Czynności podejmowane przez użytkownika na koncie jednostki organizacyjnej uznaje się bowiem za czynności podejmowane przez tę jednostkę (art. 35b ust. 2a ustawy o KAS). Ze względu na specyfikę jednostek organizacyjnych jakimi są jednostki samorządu terytorialnego konieczne jest podkreślenie, że konto to może być wykorzystywane wyłącznie do podejmowania czynności niewładczych. Oznacza to, że czynności jakie może podejmować wójt lub inna osoba będąca użytkownikiem konta jednostki organizacyjnej mogą dotyczyć jedynie tej sfery działalności jednostki samorządu terytorialnego, w ramach której jednostka ta wykonuje określone obowiązki względem organów KAS. Tym samym, konto to nie może być wykorzystywane w celu wykonywania działań o charakterze władczym względem organów KAS (tj. żądania przekazania określonych informacji, przekazania decyzji administracyjnych wydanych przez wójta). Poczynienie tego zastrzeżenia jest konieczne ze względu na sposobność jaka może się pojawić w związku z tym, że określone podmioty (np. wójt) uzyskują dostęp do konta jednostki organizacyjnej w wyniku czego mogą dojść do błędnego wniosku, że uzyskują uprawnienie do działania w ramach tego konta jako organ władzy publicznej w rozumieniu prawa administracyjnego. Podobnie, wójt nie jest uprawniony do korzystania z konta osoby fizycznej, które przysługuje mu jako osobie fizycznej (będącej podatnikiem np. PIT), w celu realizacji przysługujących mu uprawnień względem organów KAS jako organowi władzy publicznej. W celu wyeliminowania ewentualnych wątpliwości interpretacyjnych w tym zakresie, zaproponowano doprecyzowania zakresu korzystania z konta osoby fizycznej i konta jednostki organizacyjnej w § 6 zmienianego rozporządzenia poprzez dodanie ust. 2a, zgodnie z którym użytkownik konta osoby fizycznej i konta jednostki organizacyjnej nie jest uprawniony do wnoszenia za pośrednictwem tych kont pism związanych z wykonywaniem władzy publicznej przez tego użytkownika lub jednostkę organizacyjną, w imieniu której działa.

Ze względu na doprecyzowujący charakter zmian przewiduje się, że rozporządzenie powinno wejść w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia. Ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie przepisów a zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, gdyż przepisy te są korzystne dla adresatów.

Projektowane rozporządzenie nie będzie miało wpływu na działalność mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców.

⁵ Zgodnie z art. 31 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1465, z późn. zm.) wójt kieruje bieżącymi sprawami gminy oraz reprezentuje ją na zewnątrz.

Projekt rozporządzenia nie jest objęty prawem Unii Europejskiej. Projekt nie wymaga zasięgnięcia opinii, dokonania konsultacji lub uzgodnienia z właściwymi organami i instytucjami Unii Europejskiej, w tym z Europejskim Bankiem Centralnym.

Projekt nie zawiera przepisów technicznych. wobec czego nie podlega obowiązkowi notyfikacji zgodnie z trybem przewidzianym w przepisach dotyczących sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych.

Stosownie do art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2025 r. poz. 677) oraz § 4 i § 52 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2024 r. poz. 806, z późn. zm.) projekt rozporządzenia podlega udostępnieniu w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

Stosownie do art. 4 ustawy o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa projekt jest ujęty w Wykazie prac legislacyjnych dotyczącym projektów rozporządzeń Ministra Finansów pod poz. 1007.