

UZASADNIENIE

I. Część ogólna / Potrzeba i cel wydania ustawy

Przedłożony projekt ustawy przewiduje wprowadzenie zmian w następujących aktach prawnych:

- ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111, z późn. zm.), zwanej dalej: „Ordynacja podatkowa”, „OP” „O.p.”. albo „o.p.”,
- ustawie z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o advokaturze (Dz. U. z 2024 r. poz. 1564), zwanej dalej: „Prawo o advokaturze”,
- ustawie z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (Dz. U. z 2024 r. poz. 499), zwanej dalej: „ustawa o radcach prawnych”,
- ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 163, z późn. zm.), zwanej dalej: „ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych”,
- ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2025 r. poz. 278, z późn. zm.), zwanej dalej: „ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych”,
- ustawie z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2021 r. poz. 2117), zwanej dalej: „ustawa o doradztwie podatkowym”,
- ustawie z dnia 27 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz. U. z 2024 r. poz. 1646, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2025 r. poz. 633), zwanej dalej: „kks”,
- ustawie z dnia 11 kwietnia 2001 r. o rzecznikach patentowych (Dz. U. z 2024 r. poz. 749), zwanej dalej: „ustawa o rzecznikach patentowych”,
- ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2024 r. poz. 935, z późn. zm.) – zwanej dalej: „p.p.s.a.”,
- ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2025 r. poz. 775, z późn. zm.), zwanej dalej: „ustawa o podatku od towarów i usług”,
- ustawie z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (Dz. U. z 2024 r. poz. 1034, z późn. zm.),

- ustawie z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. z 2024 r. poz. 722, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. z 2023 r. poz. 2111, z późn. zm.), zwanej dalej: „ustawa o opłacie skarbowej”,
- ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2025 r. poz. 126, z późn. zm.), zwanej dalej: „ustawa o podatku akcyzowym”,
- ustawie z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (Dz. U. z 2025 r. poz. 379, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2023 r. poz. 615, z późn. zm.), zwanej dalej: „ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej”,
- ustawie z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz. U. z 2024 r. poz. 838, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. z 2024 r. poz. 1588, z późn. zm.), zwanej dalej: „ustawa o wymianie informacji podatkowych”.

I.1. Celem projektu ustawy jest poprawa relacji między podatnikami i organami podatkowymi, zwiększenie efektywności działania organów podatkowych oraz doprecyzowanie przepisów, których stosowanie budzi wątpliwości.

Realizacji tych celów służą następujące propozycje zmian w Ordynacji podatkowej:

1. Doprecyzowanie rodzaju terminu ulegającego wydłużeniu w przypadku, gdy jego koniec przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy.
2. Wyłączenie schematów podatkowych z instytucji interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego wydawanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: „Dyrektora KIS”).
3. Urealnienie treści zastrzeżenia przy zasadzie ustalania właściwości miejscowej organów podatkowych.
4. Rezygnacja z przesłanek ograniczających stosowanie w praktyce instytucji wyznaczenia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i dyrektora izby administracji skarbowej organu podatkowego do prowadzenia postępowań podatkowych oraz rozszerzenie stosowania tej instytucji na sprawy dotyczące płatników.

5. Doprecyzowanie przepisu umożliwiającego organowi podatkowemu określenie prawidłowej wysokości zwrotu podatku lub podatku naliczonego albo nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych.
6. Doprecyzowanie kolejności zaliczania wpłat dokonanych tytułem rat, na które rozłożono podatek lub zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę, oraz rat podatku.
7. Podwyższenie kwoty uprawniającej do zapłaty podatku przez inny podmiot niż podatnik.
8. Doprecyzowanie wyłączenia obowiązku zaokrąglania odsetek za zwłokę w przypadku zaliczenia wpłaty, nadpłaty lub zwrotu podatku na poczet zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę.
9. Wprowadzenie możliwości umorzenia podatku przed terminem jego płatności.
10. Modyfikacja sposobu liczenia terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe z tytułu opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.
11. Likwidacja przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe oraz związane z tym zmiany w Kodeksie karnym skarbowym w zakresie terminu ustania karalności.
12. Zastąpienie instytucji nieprzedawniania się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym – instytucją zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskutek dokonania wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego.
13. Wprowadzenie nowej przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego związanej z postępowaniem podatkowym w przypadku unikania opodatkowania.
14. Doprecyzowanie końcowego momentu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania.
15. Wprowadzenie możliwości wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku ze skorygowaniem deklaracji w niedługim okresie przed upływem terminu przedawnienia.
16. Zniesienie wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata wynika ze skorygowanego zeznania (deklaracji).
17. Uzupełnienie regulacji dotyczących zwrotu podatku, terminów zwrotu nadpłaty oraz jej oprocentowania.

18. Uwzględnienie wspólników rozwiązanej spółki osobowej prawa handlowego w przepisach dotyczących uprawnień wspólników rozwiązanej spółki cywilnej, związanych z nadpłatą spółki.
19. Uszeregowanie definicji legalnych dotyczących schematów podatkowych oraz ich dostosowanie do zakresu pojęciowego dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r.¹, w tym zmiana w ogólnych cechach rozpoznawczych i szczególnych cechach rozpoznawczych.
20. Usunięcie raportowania tzw. krajowych schematów podatkowych (schematów podatkowych innych niż schematy podatkowe transgraniczne) i usunięcie innych szczególnych cech rozpoznawczych oraz ogólnych cech rozpoznawczych niewystępujących w Dyrektywie.
21. Dostosowanie obowiązków podmiotów obowiązanych do raportowania informacji o schematach podatkowych do zakresu określonego w Dyrektywie: zmiana mechanizmów raportowania przez promotorów (w tym promotorów wykonujących czynności wspomagające) oraz korzystających w tym precyzyjne określenie rozpoczęcia terminów do raportowania dla każdego podmiotu; Usunięcie podmiotu „wspomagającego” (pozostawienie jedynie dwóch podmiotów: „promotora” i „korzystającego” – na wzór regulacji w Dyrektywie); likwidacja obowiązku przekazywania zawiadomień (MDR-2), rozszerzenie katalogu podmiotów którym należy przekazać potwierdzenie nadania NSP.
22. Usunięcie obowiązku raportowania przez promotorów zobowiązanych do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej. Dostosowanie kwestii składania do Szefa KAS informacji o schematach podatkowych przez promotora, na którym ciąży chroniona tajemnica zawodowa, do wyroku TSUE w sprawie C-694/20, Orde van Vlaamse Balies i in.² oraz dyrektywy Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r.³ w odniesieniu do art. 8ab ust. 5. W ramach tej kwestii zwolnienie jedynie radców prawnych, adwokatów, doradców podatkowych oraz rzeczników patentowych lub osób, które wykonują swoją działalność zawodową zgodnie z jednym z tytułów zawodowych wymienionych w art. 1 ust. 2 lit. a) dyrektywy 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego

¹ Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz. Urz. UE L 139 z 5.06.2018 r., str. 1), zwana dalej: „dyrektywa DAC6” lub „dyrektywa”.

² Wyrok TSUE z dnia 8 grudnia 2022 r. w sprawie C-694/20, Orde van Vlaamse Balies i in., EU:C:2022:963, zwany dalej: „wyrok TSUE w sprawie C-694/20”.

³ Dyrektywa Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (Dz. Urz. UE L z 24.10.2023 r., str. 1), zwana dalej: „dyrektywa DAC8”.

1998 r.⁴ mającej na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w państwie członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych z obowiązku raportowania MDR i nałożenie obowiązku poinformowania ich klienta tj. „korzystającego” lub „promotora” o konieczności złożenia informacji o schematach podatkowych do Szefa KAS. Doprecyzowanie regulacji dotyczących raportowania w sytuacji kiedy kilka podmiotów jest zobowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym.

23. Dostosowanie przepisów dotyczących zakresu danych przekazywanych w treści informacji o schemacie podatkowym (informacji MDR-1) i kwartalnej aktualizacji informacji (informacji MDR-4).
24. Dostosowanie przepisów dotyczących nadawania i unieważniania Numeru Schematu Podatkowego (NSP).
25. Dokonanie zmiany przepisów dotyczących dokonywania uzupełnień w zakresie złożonych informacji o schematach podatkowych przez możliwość uzupełnienia złożonej informacji zarówno przed, jak i po wydaniu NSP w celu poprawienia zaraportowanych danych lub uzupełnienia złożonej informacji.
26. Rozszerzenie katalogu sytuacji, w której Szef KAS wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP lub unieważnia NSP.
27. Usunięcie przepisu dotyczącego doręczania potwierdzenia nadania NSP oraz innych pism związanych ze stosowaniem przepisów rozdziału 11a działu III Ordynacji podatkowej z uwagi na zmianę art. 86o, która powoduje, że kwestia doręczeń w zakresie MDR będzie wynikała z przepisów ogólnych.
28. Wprowadzenie generalnego obowiązku przekazywania informacji o stosowaniu schematu podatkowego (informacji MDR-3) jedynie raz do roku wraz z jednoczesnym wprowadzeniem możliwości wskazania szacunkowej wysokości korzyści podatkowej w przypadku braku możliwości wskazania wysokości korzyści podatkowej oraz wprowadzenie przepisu w przypadku konieczności przeliczenia korzyści podatkowej z innej waluty niż polski złoty.
29. Umożliwienie podpisywania informacji o stosowaniu schematu podatkowego (informacji MDR-3) również przez pełnomocnika
30. Uchylenie art. 86k upoważniającego Ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydawania ogólnych wyjaśnień dotyczących możliwości zastosowania klauzuli

⁴ Dyrektywa 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mająca na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w Państwie Członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych (Dz. Urz. WE L 77, z 14.03.1998, str. 36, z późn. zm.).

przeciwko unikaniu opodatkowania lub innych przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania w przypadku zastosowania schematu podatkowego lub kategorii schematów podatkowych.

31. Uchylenie obowiązku posiadania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych
32. Doprecyzowanie przepisów Ordynacji podatkowej stosowanych w zakresie nieuregulowanym w dziale III rozdziale 11a.
33. Zmiany w zakresie niewykonywania obowiązków MDR wskazanych w ustawie Kodeks karny skarbowy przez:
 - zmniejszenie kar za nieprzekazanie informacji z 720 do 240 stawek dziennych (niewykonanie obowiązków);
 - wprowadzenie sankcji za przekazanie informacji po terminie penalizowaną karą 120 stawek dziennych grzywny (wykonanie obowiązku po terminie wynikającym z ustawy);
 - wprowadzenie penalizacji przekazywania po terminie informacji o stosowaniu schematu podatkowego (MDR-3);
 - uchylenie penalizacji nieprzekazywania danych do raportowania i niewystępowania z pismem o przekazanie oświadczenia z zakresu MDR – obecny art. 80f § 3 pkt 2 i 4 kks;
 - wprowadzenie penalizacji nieprzekazywania informacji MDR-4.
34. Doprecyzowanie sposobu składania zawiadomień ZAW-NR (zawiadomienie o zapłacie należności na rachunek bankowy inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podatników VAT) drogą elektroniczną i umożliwienie ich opatrywania przez pełnomocnika do podpisywania deklaracji.
35. Doprecyzowanie definicji strony w postępowaniu podatkowym dotyczącym osób trzecich (zarządcy sukcesyjnego i fundacji rodzinnej).
36. Wprowadzenie możliwości działania osoby niebędącej stroną, wzywanej do złożenia wyjaśnień lub przedłożenia dokumentów, przez pełnomocnika ogólnego lub szczególnego.
37. Dostosowanie przepisów o doręczeniach do zmian w ustawie o doręczeniach elektronicznych.
38. Doprecyzowanie przepisów o doręczaniu pism w siedzibie organu podatkowego.
39. Wprowadzenie możliwości zawiadamiania o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa ogólnego także przez pełnomocnika niezawodowego.

40. Rozszerzenie możliwości doręczania wydruków pism utrwalonych w postaci elektronicznej na pisma opatrzone kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego.
41. Umożliwienie wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym od osób fizycznych na podstawie danych znanych organowi podatkowemu z urzędu bez uprzedniego doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania.
42. Wprowadzenie w postępowaniu podatkowym możliwości przesłuchania strony lub świadka przez organ podatkowy przy użyciu urządzeń technicznych pozwalających na przeprowadzenie tej czynności na odległość oraz możliwości utrwalenia obrazu lub dźwięku z przesłuchania.
43. Zniesienie obowiązku podpisywania decyzji w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości, podatku rolnym lub podatku leśnym, sporządzanych z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego w postaci elektronicznej.
44. Rezygnacja z możliwości wniesienia zażalenia na postanowienie o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji.
45. Zniesienie dualizmu trybów stosowanych w przypadku braków formalnych odwołania.
46. Uproszczenie trybu korygowania deklaracji z urzędu przez organ podatkowy w ramach czynności sprawdzających i zwiększenie wysokości korekty z kwoty 5000 do 10000 zł.
47. Ujednolicenie terminologii stosowanej w przepisach o tajemnicy skarbowej, ich doprecyzowanie i uzupełnienie.
48. Ułatwienie realizacji zadań przez Rzecznika Praw Obywatelskich, Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców, Ministra do spraw Unii Europejskiej, Ministra Spraw Zagranicznych, Ministra Cyfryzacji, ministra właściwego do spraw gospodarki, Polską Agencję Nadzoru Audytowego i Szefa Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych.
49. Ujednolicenie treści pouczeń o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń.

I.2. Projekt ma także na celu:

- zapewnienie ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych możliwości składania wniosków do Naczelnego Sądu Administracyjnego o podjęcie uchwały abstrakcyjnej (zmiana w p.p.s.a.),

- usunięcie wątpliwości co do obowiązującego terminu na wniesienie skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego na opinię, o której mowa w art. 119zzl § 1 Ordynacji podatkowej, oraz na odmowę jej wydania (tzw. opinia transgraniczna) – zmiana w p.p.s.a.,
- wprowadzenie do kks instytucji mandatu zaocznego, której założeniem jest ograniczenie dolegliwości w postaci potrzeby stawienia się sprawcy wykroczenia skarbowego w siedzibie finansowego organu postępowania przygotowawczego oraz rozszerzenie przesłanek uchylenia mandatu karnego,
- uniezależnienie terminu ustania karalności przestępstwa skarbowego od przedawnienia uszczuplonej należności publicznoprawnej w konsekwencji uchylenia art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji Podatkowej,
- doprecyzowanie pojęcia „konto w systemie teleinformatycznym organu (organu podatkowego)” poprzez wskazanie, że w przypadku organów KAS są to wyłącznie konta użytkowników w systemach PUESC i e-Urząd Skarbowy (zmiana w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej);
- umożliwienie korzystania z e-Urzędu Skarbowego szerszej kategorii podmiotów niż dotychczas – konto jednostki organizacyjnej będzie mogło być udostępniane nie tylko jednostkom organizacyjnym w ścisłym tego słowa znaczeniu, ale również organom władzy publicznej i urzędom obsługującym te organy w zakresie, w jakim organy te i urzędy nie wykonują władzy publicznej (zmiana w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej).

II. Omówienie poszczególnych zmian proponowanych w projekcie

Art. 1 – zmiany w Ordynacji podatkowej

1. Doprecyzowanie rodzaju terminu ulegającego wydłużeniu w przypadku, gdy jego koniec przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy

(art. 1 pkt 1 projektu, projektowany art. 12 § 5 Ordynacji podatkowej)

Zgodnie z art. 12 § 5 Ordynacji podatkowej, 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. Wątpliwości budzi stosowanie tego przepisu do obliczania końca terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Sądy administracyjne przyjmują najczęściej wyłącznie wykładnię literalną przepisu art. 12 § 5 Ordynacji podatkowej, uznając że przepis ten ma generalnie zastosowanie do terminów procesowych i terminów materialnych, w tym do terminu przedawnienia. Przyjęcie takiej wykładni oznacza, że koniec terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego może ulec przesunięciu na podstawie art. 12 § 5 Ordynacji podatkowej, a nie na podstawie przepisów dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych. Skutek ten byłby więc wyraźnie niekorzystny dla podatnika, bo oznacza, że w następnym dniu po dniu lub dniach wolnych od pracy możliwe byłoby zawieszenie lub przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Trudno jest znaleźć logiczne uzasadnienie dla wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego tylko dlatego, że koniec terminu przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy. Przepis **art. 12 § 5** Ordynacji podatkowej powinien mieć zastosowanie tylko do terminów do wykonania czynności np. złożenie deklaracji czy wniesienie odwołania. W tym przypadku wymieniony przepis pełni funkcję ochronną dla podatników w związku brakiem możliwości złożenia deklaracji czy wniesienia odwołania w sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy. Termin przedawnienia zobowiązania podatkowego nie jest terminem do wykonania czynności.

W polskim systemie prawnym znane są przepisy (art. 115 Kodeksu cywilnego⁵ i art. 57 § 4 Kodeksu postępowania administracyjnego⁶), które pełnią podobną funkcję co regulacje dotyczące terminów zawarte w Ordynacji podatkowej. Przepisy te wyraźnie wskazują na termin do wykonania czynności.

W celu wykluczenia ewentualnego stosowania przepisu **art. 12 § 5** Ordynacji podatkowej do obliczania końca terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, proponuje się jego doprecyzowanie tak, aby nie było wątpliwości, że przepis ten odnosi się do terminu do wykonania czynności. Jednocześnie należy podkreślić, że **art. 12 § 5** Ordynacji podatkowej w nowym brzmieniu nadal będzie miał zastosowanie do fikcji doręczeń. Należy bowiem zauważyć, że termin określony w art. 150 Ordynacji podatkowej stanowi termin do wykonania czynności w postaci odbioru pisma. Dopiero upływ tego terminu skutkuje powstaniem fikcji doręczenia korespondencji urzędowej.

2. Wyłączenie możliwości wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie raportowania schematów podatkowych

(art. 1 pkt 2 projektu, projektowany art. 14b § 2a pkt 4 Ordynacji podatkowej)

Z uwagi na ograniczenie raportowania MDR wyłącznie do uzgodnień transgranicznych (likwidacja raportowania MDR krajowych) planuje się wyłączenie możliwości interpretacji przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (KIS) przepisów z tego zakresu. Uzasadnione jest to unijną specyfiką raportowania MDR, związaną w szczególności z zobowiązaniem Polski, na podstawie dyrektywy DAC6, jako państwa członkowskiego do terminowej wymiany informacji w tym zakresie. Istnienie bowiem dwóch niekompatybilnych procedur (niezharmonizowanej procedury interpretacji indywidualnej i dostosowanej do procesu wymiany transgranicznej procedury nadawania NSP) mogłoby zagrozić realizacji tego unijnego obowiązku, przykładowo w postaci:

- odmiennej od Szefa KAS oceny przez Dyrektora KIS istnienia lub nie schematu podatkowego podlegającego wymianie transgranicznej, lub też

⁵ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2024 r. poz. 1061, z późn. zm.), dalej: Kc.

⁶ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2024 r. poz. 572), dalej: Kpa.

- nieterminowego przekazania do wymiany transgranicznej schematu podatkowego – w przypadku wydania interpretacji indywidualnej w terminie przekraczającym 30 dni (czyli terminie określonym przez dyrektywę DAC6).

Celem jednak zabezpieczenia interesów przedsiębiorców, naruszonych wyłączeniem krajowej instytucji interpretacji indywidualnych w zakresie raportowania schematów podatkowych, w projektowane przepisy dotyczące tego raportowania wkomponowano – niestające w sprzeczności z prawem unijnym – mechanizmy ochronne. Będą one miały charakter dopełniający w stosunku do ochrony wynikającej z objaśnień podatkowych w zakresie raportowania schematów podatkowych, jakie zostaną wydane po wejściu w życie projektowanych przepisów.

Po wyłączeniu instytucji interpretacji indywidualnych jedynym podmiotem uprawnionym do stwierdzania w ściśle określonym terminie istnienia lub nie schematu podatkowego w danej sytuacji będzie Szef KAS. Nadanie przez Szefa KAS NSP (projektowany **art. 86g § 6 Ordynacji podatkowej**) będzie równoznaczne z potwierdzeniem opisanego w informacji uzgodnienia za schemat podatkowy. W przypadku przeciwnym, Szef KAS wyda postanowienie o odmowie nadania NSP, co będzie równoznaczne z decyzją, że uzgodnienie to nie spełnia cech schematu podatkowego (**art. 86 i Ordynacji podatkowej**). Takie postanowienie zostało wzbogacone w moc ochronną poprzez dodanie **art. 86i § 7 Ordynacji podatkowej**. Przepis ten będzie stanowił, że zastosowanie się do postanowienia o odmowie nadania NSP z uwagi na uznanie, że dane uzgodnienie nie jest schematem podatkowym nie może szkodzić:

- a) przekazującemu informację, o których mowa w art. 86b § 1 (promotorowi) i 86c § 1 (korzystającemu) oraz
- b) uczestnikom tego uzgodnienia, o których mowa w art. 86a § 2 pkt 14 Ordynacji podatkowej.

W konsekwencji zasadne jest uznanie, że w przypadku MDR instytucja interpretacji indywidualnej zostanie zastąpiona procedurą nadawania NSP, z modyfikacją dotyczącą terminu złożenia „zapytania” i „zajęcia przez Szefa KAS stanowiska”. Przedsiębiorca w razie wątpliwości odnośnie co do uznania danego uzgodnienia za schemat podatkowy złoży Szefowi KAS informację o tym uzgodnieniu. Szef KAS po dokonaniu analizy – w terminie 14 dni – nada NSP (jeśli uzgodnienie to będzie spełniało definicję schematu podatkowego) lub też wyda postanowienie o odmowie nadania NSP (jeśli dane uzgodnienie nie będzie schematem podatkowym). Nadanie NSP albo odmowa jego nadania (w postaci postanowienia) będzie

podstawą przyznania ochrony zarówno promotorowi, korzystającemu oraz uczestnikom tego uzgodnienia, zarówno w przypadku tego konkretnego schematu, jak również wystąpienia tożsamego schematu w przyszłości. Poprzez zastosowanie odpowiedniej procedury przez Szefa KAS przedsiębiorca uzyska zatem **nieodpłatnie w terminie 14 dni** odpowiedź na swoje wątpliwości. Z uwagi na specyfikę raportowania schematów podatkowych (brak konieczności zapłaty podatku oraz odsetek z nim związanych) wystarczające jest podkreślenie zasady nieszkodzenia. W tym konkretnym przypadku ochrona związana będzie bowiem wyłącznie z brakiem ewentualnej penalizacji na gruncie kks. Jediną istotną aczkolwiek niekorzystną różnicą w stosunku do instytucji interpretacji indywidualnych jest konieczność wystąpienia z przedstawieniem Szefowi KAS informacji o schemacie podatkowym i to w ściśle określonym terminie – 30 dni (w interpretacjach indywidualnych wystąpienie o interpretację indywidualną ma charakter fakultatywny i nie powiązany z żadnym terminem). Termin ten został jednak zakreślony dyrektywą DAC6 i brak jest możliwości jego modyfikacji na poziomie krajowym. Związane to jest – jak już wcześniej wspomniano – z koniecznością dokonania wymiany tej informacji (o ile zostanie jej nadany NSP) z innymi państwami członkowskimi.

3. Urealnienie treści zastrzeżenia przy zasadzie ustalania właściwości miejscowej organów podatkowych

(art. 1 pkt 3 projektu, projektowany art. 17 § 1 Ordynacji podatkowej)

Zgodnie z art. 17 § 1 Ordynacji podatkowej, 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. Propozycja zmiany w **art. 17 § 1** Ordynacji podatkowej jest związana ze zmieniającą się rzeczywistością prawną, w ramach której właściwość miejscowa organów podatkowych jest określana nie tylko w ustawach podatkowych, ale także w drodze aktów wykonawczych wydawanych na podstawie art. 11 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Tytułem przykładu można wskazać rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 grudnia 2020 r. w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo⁷.

⁷ Dz. U. poz. 2456.

Użyte w art. 17 § 1 Ordynacji podatkowej pojęcie „ustaw podatkowych” oznacza – według art. 3 pkt 1 tej ustawy – 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, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich.

W celu wyeliminowania wątpliwości i w konsekwencji sporów o potencjalnie doniosłych skutkach, uzasadnione jest, aby przepis art. 17 § 1 Ordynacji podatkowej posługiwał się pojęciem „przepisy prawa podatkowego”. Rozumie się przez nie – według art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej – 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.

4. Rezygnacja z przesłanek ograniczających stosowanie w praktyce instytucji wyznaczenia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i dyrektora izby administracji skarbowej organu podatkowego do prowadzenia postępowań podatkowych oraz rozszerzenie stosowania tej instytucji na sprawy dotyczące płatników

(art. 1 pkt 4 projektu, projektowany art. 18c Ordynacji podatkowej)

W projektowanym **art. 18c** zrezygnowano z przesłanki uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego lub konieczności zabezpieczenia dowodów jego popełnienia, jako blokujących stosowanie w praktyce instytucji wyznaczenia organu podatkowego. W aktualnym stanie prawnym istnienie tych ograniczeń nie pozwala na stosowanie instytucji wyznaczenia organu podatkowego w szerszym zakresie, a w konsekwencji nie przyczynia się do usprawnienia działań Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: „KAS”). Celem instytucji wyznaczenia jest bowiem usprawnienie działania organów KAS.

Obecnie instytucja wyznaczenia organu podatkowego, o której mowa w art. 18c Ordynacji podatkowej, ma zastosowanie w sprawach dotyczących podatników. Proponuje się rozszerzenie jej stosowania także na sprawy dotyczące płatników.

Przesłanka określona w początkowej części przepisów § 1-3, tj. usprawnienie postępowania podatkowego, pozwoli Szefowi KAS na elastyczne zarządzanie zasobami kadrowymi. Wprowadzenie proponowanej zmiany może również mieć znaczenie w czasie pandemii, gdy pojawiały się przypadki wyłączenia działania całych urzędów skarbowych z powodu kwarantanny.

Proponowane rozwiązania nie zwiększą dolegliwości podatnika czy płatnika związanych ze zmianą organu podatkowego właściwego do przeprowadzenia postępowania podatkowego. W postępowaniu prowadzonym przez organ wyznaczony na podstawie art. 18c Ordynacji podatkowej obowiązujący pozostaje bowiem przepis art. 156 § 4 tej ustawy, zgodnie z którym wezwany jest obowiązany do osobistego stawienia się także poza obszarem województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa. Podkreślenia wymaga, że instytucja wyznaczenia organu podatkowego do prowadzenia postępowania podatkowego będzie stosowana sporadycznie w przypadku stwierdzenia konieczności usprawnienia postępowania.

5. Doprecyzowanie przepisu umożliwiającego organowi podatkowemu określenie prawidłowej wysokości zwrotu podatku lub podatku naliczonego albo nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych

(art. 1 pkt 5 projektu, projektowany art. 21 § 3a Ordynacji podatkowej)

Proponuje się doprecyzować treść przepisu **art. 21 § 3a** Ordynacji podatkowej w sposób wskazujący wprost na możliwość określenia przez organ podatkowy wysokości podatku naliczonego do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych. Dotyczy to sytuacji, gdy u podatnika w danym okresie rozliczeniowym nie występuje podatek należny, a jedynie podatek naliczony z bieżących zakupów, przy czym zostały stwierdzone nieprawidłowości w zakresie podatku naliczonego.

6. Doprecyzowanie kolejności zaliczania wpłat dokonanych tytułem rat, na które rozłożono podatek lub zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę, oraz rat podatku

(art. 1 pkt 8 projektu, projektowany art. 62 § 3 Ordynacji podatkowej)

W myśl art. 62 § 1 Ordynacji podatkowej, jeżeli na podatniku ciąży zobowiązania podatkowe z różnych tytułów, dokonaną wpłatę zalicza się na poczet podatku zgodnie ze wskazaniem podatnika, a w przypadku braku takiego wskazania – na poczet zobowiązania podatkowego o najwcześniejszym terminie płatności spośród wszystkich zobowiązań podatkowych podatnika. W przypadku gdy na podatniku ciąży zobowiązania podatkowe, których termin płatności upłynął, dokonaną wpłatę zalicza się na poczet zaległości podatkowej o najwcześniejszym terminie płatności we wskazanym przez podatnika podatku, a w przypadku braku takiego wskazania lub braku zaległości podatkowej we wskazanym podatku – na poczet zaległości podatkowej o najwcześniejszym terminie płatności spośród wszystkich zaległości podatkowych podatnika. 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 (art. 62 § 3).

W celu usunięcia wątpliwości co do prawidłowego sposobu zarachowania wpłaty w przypadku jednoczesnego istnienia układu ratalnego i zobowiązań podatkowych z innych tytułów, dla których termin płatności upłynął, proponuje się rezygnację z odesłania w **art. 62 § 3** na rzecz samodzielnej regulacji. Zgodnie z projektowanym przepisem, wpłaty dokonane tytułem rat, na które rozłożono podatek lub zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę oraz rat podatku zalicza się na poczet raty o najwcześniejszym terminie płatności, nawet w przypadku posiadania innych zaległości o starszym terminie płatności, nieobjętych układem ratalnym.

7. Podwyższenie kwoty uprawniającej do zapłaty podatku przez inny podmiot niż podatnik

(art. 1 pkt 9 projektu, projektowany art. 62b § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej)

Obecnie zapłata za podatnika podatku przez podmiot inny niż:

- małżonek podatnika, jego zstępni, wstępni, pasierb, rodzeństwo, ojczym, macocha, aktualny właściciel przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego
- może nastąpić w przypadku, gdy wysokość podatku nie przekracza kwoty 1000 zł.

Wysokość podatku, w ramach której ten inny podmiot może zapłacić podatek, proponuje się podwyższyć do kwoty 5000 zł. Zwiększenie wskazanej kwoty stworzy szersze możliwości dla dokonywania zapłaty podatków bez angażowania podatnika. Rozwiązanie to będzie spójne systemowo z obowiązującym art. 71ca § 1 pkt 5 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym

w administracji⁸. Zgodnie z tym przepisem, należność pieniężna, odsetki z tytułu niezapłacenia jej w terminie, koszty upomnienia oraz koszty egzekucyjne mogą być zapłacone organowi egzekucyjnemu przez inny podmiot, jeżeli łączna wysokość tych należności nie przekracza 5000 zł. W trybie egzekucji administracyjnej dochodzone są co do zasady należności publicznoprawne, w tym podatki. Brak jest uzasadnienia do różnicowania wysokości podatku możliwej do zapłaty, w zależności od tego czy zostanie zapłacona przez inny podmiot na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej, czy przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

8. Doprecyzowanie wyłączenia obowiązku zaokrąglania odsetek za zwłokę w przypadku zaliczenia wpłaty, nadpłaty lub zwrotu podatku

(art. 1 pkt 10 projektu, projektowany art. 63 § 3 Ordynacji podatkowej)

Art. 63 § 1 Ordynacji podatkowej określa zasadę zaokrąglenia m.in. odsetek za zwłokę. Zaokrąglenia dokonuje się 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. Zgodnie z art. 63 § 3 Ordynacji podatkowej, przepisu § 1 nie stosuje się do zaliczenia wpłaty, zaliczenia nadpłaty lub zaliczenia zwrotu podatku.

Przepis § 3 został dodany do art. 63 Ordynacji podatkowej ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw⁹. Wyłączenie stosowania zasady zaokrąglania w przypadkach określonych w art. 63 § 3 Ordynacji podatkowej było spowodowane specyfiką częściowego dokonywania wpłat na poczet zaległości podatkowej oraz zaliczania nadpłat na poczet zaległych lub bieżących zobowiązań podatkowych. Znajduje to odzwierciedlenie w uzasadnieniu projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3462 Sejmu VII kadencji). Jeżeli dokonana wpłata nie pokrywa zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, wpłatę tę zalicza się proporcjonalnie na poczet zaległości podatkowej oraz odsetek za zwłokę w stosunku, w jakim, w dniu wpłaty, pozostaje zaległość podatkowa do odsetek za zwłokę. Stanowi o tym art. 55 § 2 Ordynacji podatkowej. Przepis ten stosuje się odpowiednio do zaliczania na poczet zaległości podatkowych nadpłaty i zwrotu podatku (art. 76a § 1 i art. 76b § 1 Ordynacji podatkowej).

⁸ Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2025 r. poz. 132).

⁹ Dz. U. poz. 1649, z późn. zm.

Proponuje się doprecyzowanie wyłączenia zawartego w **art. 63 § 3** Ordynacji podatkowej, aby nie budziło wątpliwości, że w przypadku zaliczania wpłaty, nadpłaty i zwrotu podatku, niepokrywających w całości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, przepisu § 1 nie stosuje się do części kwot podatku i odsetek za zwłokę, pokrywanych z zaliczanej wpłaty, zaliczanej nadpłaty lub zaliczanego zwrotu podatku, zgodnie z art. 55 § 2 Ordynacji podatkowej.

9. Wprowadzenie możliwości umorzenia podatku przed terminem jego płatności

(art. 1 pkt 7 i 11 projektu, zmiana w art. 67a § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej oraz zmiana dostosowawcza w art. 59 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej)

W zmienianym **art. 67a § 1 pkt 3** Ordynacji podatkowej wprowadza się możliwość umorzenia podatku przed upływem terminu jego płatności, tj. zanim podatek ten przekształci się w zaległość podatkową. Ulga ta będzie dostępna na tych samych zasadach, co obowiązujące obecnie umorzenie zaległości podatkowej. Instytucja ta jest potrzebna m.in. w zakresie podatków samorządowych, w których zobowiązanie podatkowe powstaje na skutek doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania. W przypadku podatków, które mają roczny charakter (od nieruchomości, rolny, leśny), podatnik, któremu wymierzono podatek, nie może obecnie skutecznie wystąpić o zastosowanie ulgi w postaci umorzenia całości lub części podatku do momentu upływu terminu jego płatności. Musi bowiem czekać z wnioskiem o udzielenie ulgi do czasu powstania zaległości, a tym samym naraża się na negatywne konsekwencje, w tym odpowiedzialność karną skarbową. Sytuacja ta jest tym bardziej dotkliwa w przypadku podatków płatnych ratalnie, bowiem z upływem terminu płatności każdej raty powstaje odrębna zaległość podatkowa, o której umorzenie trzeba odrębnie występować. Problem ten zostanie wyeliminowany poprzez umożliwienie złożenia wniosku o zastosowanie umorzenia jeszcze przed powstaniem zaległości podatkowej. W przypadku wskazanych podatków samorządowych będzie to oznaczało w praktyce, że już od momentu doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego podatnik będzie mógł wnioskować o umorzenie wynikającego z niej podatku, nie czekając na nadejście terminu płatności poszczególnych rat.

Instytucja ta będzie dotyczyć także innych podatków w sytuacji, gdy znana będzie wysokość podatku, a nie upłynie jeszcze termin jego płatności. Obejmie to m.in. podatek dochodowy, w tym od osób fizycznych, jeśli w zeznaniu rocznym wyniknie podatek do dopłaty. Podatnik

będzie mógł w tym zakresie złożyć zeznanie i wniosek o umorzenie podatku, zanim upłynie termin jego płatności. Jeżeli zrobi to wystarczająco wcześniej, wniosek może być rozpatrzony jeszcze przed terminem płatności. Instytucja ta będzie miała zastosowanie także do podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego – wystarczy aby podatnik złożył deklarację i wniosek możliwie szybko po zakończeniu okresu rozliczeniowego.

Rozwiązanie to nie będzie miało negatywnego wpływu na dochody budżetowe, bowiem nie zmienia warunków umorzenia, a jedynie moment, od którego można o to wnioskować.

Konsekwencją wprowadzonego rozwiązania jest zmiana **art. 59 § 1 pkt 8** Ordynacji podatkowej, który to przepis wskazuje, że zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek umorzenia podatku lub zaległości.

10. Zmiana sposobu liczenia terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe z tytułu opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych

(art. 1 pkt 12 projektu, zmiana w art. 68 § 4a Ordynacji podatkowej)

Obowiązujący art. 68 § 4a Ordynacji podatkowej stanowi, że zobowiązanie podatkowe z tytułu opodatkowania przychodów nieznajdujących 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. W myśl art. 25c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, obowiązek podatkowy z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych powstaje na ostatni dzień roku podatkowego, w którym powstał przychód w kwocie odpowiadającej nadwyżce wydatku nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi. Jednocześnie, zgodnie z art. 25b ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w pierwszej kolejności za wydatek uznaje się wartość mienia zgromadzonego w roku podatkowym, a gdy nie jest możliwe ustalenie roku podatkowego, w którym zgromadzono te środki – za wydatek uznaje się wysokość wydatkowanych w roku podatkowym środków.

Termin na wydanie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe z tytułu opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych nie jest skorelowany z terminami obowiązującymi w innych tytułach podatkowych. To powoduje, że ustalenia dotyczące nieujawnionych źródeł przychodów muszą „wyprzedzać” zobowiązania podatkowe z ujawnionych źródeł o rok – pomimo możliwości ich weryfikacji w tym okresie (korekty, wnioski o stwierdzenie nadpłaty, decyzje wymiarowe). Dodatkowo należy zauważyć, że w praktyce przesłanką zainteresowania się przez organy podatkowe nieujawnionymi źródłami przychodów jest informacja o poniesieniu przez podatnika wydatku, a nie informacja o zgromadzonym na finansowanie wydatku mieniu, które mogło nastąpić znacznie wcześniej, o czym organy podatkowe nie posiadają informacji.

Obecna regulacja art. 68 § 4a Ordynacji podatkowej powoduje, że organ podatkowy nie ma możliwości ustalenia zobowiązania podatkowego, gdy mienie zostało zgromadzone kilka lat wcześniej niż wydatkowane, z uwagi na przedawnienie prawa do wydania decyzji. Liczenie 5-letniego terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe z tytułu opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy, rodzi w praktyce problemy, które można zobrazować na poniższym przykładzie.

Przykład:

W roku 2022, na podstawie aktu notarialnego, podatnik nabył mieszkanie. W celu porównania przychodów i wydatków podatnika, konieczne jest zweryfikowanie dochodów wynikających ze złożonych przez niego zeznań podatkowych. Zeznania za rok 2022 wpływały do urzędów skarbowych w roku 2023. Organ podatkowy w roku 2024 wezwał podatnika do złożenia wyjaśnień na okoliczność źródeł finansowania zakupionej w 2022 roku nieruchomości.

Z dostarczonych przez podatnika dowodów wynika, że zakupił mieszkanie od dewelopera i główne wydatki z tego tytułu ponosił w latach 2020-2021. W takiej sytuacji obowiązkiem organu podatkowego jest przeprowadzenie postępowania za lata 2020-2021, a termin na wydanie decyzji z NZP za 2020 rok upływa z końcem 2025 roku. W przypadku konieczności ustalenia np. faktycznych dochodów z działalności gospodarczej podatnika (w ramach kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej), istnieje ryzyko przedawnienia prawa do wydania decyzji wymiarowej. Ryzyko takie wzrasta jeszcze bardziej, gdy podatnik powoła się na

zlikwidowaną w 2020 roku lokatę bankową, którą założył w roku 2019. Wtedy organ podatkowy powinien opodatkować rok 2019.

W sytuacji, gdy w roku 2025 organ podatkowy stwierdzi, że podatnik z prowadzonej w 2019 roku działalności gospodarczej nie zadeklarował całości dochodu – może wydać decyzję określającą zobowiązanie podatkowe z tytułu tej działalności. Jednak podatnik w takiej sytuacji nie będzie skłonny do wskazywania przychodów z tej działalności wiedząc, że uniknie jakiegokolwiek opodatkowania. Jeśli bowiem organ podatkowy stwierdzi, że w 2019 roku podatnik zgromadził mienie, które nie znajduje pokrycia w legalnych dochodach – nie ma już możliwości wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe z tytułu opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

W celu rozwiązania istniejących problemów proponuje się, aby w **art. 68 § 4a** Ordynacji podatkowej 5-letni termin przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego z tytułu opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych był liczony od końca roku kalendarzowego następującego po roku kalendarzowym, w którym powstał obowiązek podatkowy w tym zakresie. Proponowana zmiana spowoduje wydłużenie o rok okresu, w którym możliwe jest doręczenie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe z tego tytułu. Zwiększy to szanse na ustalenie zobowiązania, gdy mienie zostało zgromadzone kilka lat wcześniej niż wydatkowane. W konsekwencji tego proponowana zmiana ułatwi zwalczanie zjawiska ukrywania dochodów.

11. Likwidacja przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe

(art. 1 pkt 13 lit. a tiret pierwsze projektu i lit. b tiret pierwsze, pkt 14 i 15 projektu, uchylenie w art. 70 w § 6 pkt 1 i w § 7 pkt 1, uchylenie art. 70c, zmiana w art. 71 Ordynacji podatkowej)

Jedną z przesłanek zawieszenia (nierozpoczynania) biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest wszczęcie 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 (art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej).

Przed Trybunałem Konstytucyjnym zawisło szereg spraw, w których kwestionowano konstytucyjność przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia związanej z wszczęciem postępowania karnego-skarbowego (sygn. akt K 31/14, SK 100/19, SK 50/20, SK 122/20, SK 134/20, SK 52/21, SK 4/22, SK 67/23, SK 86/23). Żadna z tych spraw nie została do tej pory przez Trybunał rozstrzygnięta. Większość tych spraw Trybunał umorzył. Na rozpoznanie oczekuje nadal (już od 10 lat) wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich (sygn. akt K 31/14).

W dniu 24 maja 2021 r. Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: „NSA”) podjął w składzie siedmiu sędziów uchwałę, w której uznał, że ocena przesłanek zastosowania przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c Ordynacji podatkowej mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji (sygn. akt I FPS 1/21). Tym samym, usankcjonowano możliwość kontrolowania przez sądy administracyjne wszczynania przez organy postępowań karnych skarbowych w celu zapobiegania przedawnianiu się zobowiązań podatkowych.

W razie wystąpienia takiego zjawiska podatnicy, wobec których organy wszczęły postępowanie karne skarbowe w celu zapobiegania przedawnianiu się zobowiązań podatkowych, zmuszeni są do poszukiwania ochrony swych praw dopiero na etapie postępowania przed sądami administracyjnymi.

Naczelny Sąd Administracyjny, postanowieniem sygnalizacyjnym z dnia 14 kwietnia 2025 r. sygn. akt I FSK 1078/24, poinformował Ministra Finansów o istotnych naruszeniach w stosowaniu art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, polegających na instrumentalnym wszczynaniu postępowań karnoskarbowych, których jedynym motywem ze względu na zawieszenie biegu terminu przedawnienia w nim przewidzianego, jest niedopuszczenie do przedawnienia zobowiązania podatkowego, wskazując, że taka praktyka stosowania tego przepisu pozostaje w sprzeczności z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 oraz z art. 2 Konstytucji RP. W uzasadnieniu postanowienia sygnalizacyjnego Sąd podniósł, że uchwała z dnia 24 maja 2021 r., sygn. akt FPS 1/21, *„choć wskazała na dopuszczalność i zasadność wyrażania przez sądy administracyjne ocen tego rodzaju, nie wyeliminowała jednak problemu nadużywania powyższej konstrukcji przez organy skarbowe, jako że z powodu niewynikającej z niej ratio legis źródło nadużycia zostało przez ustawodawcę niejako wpisane w samą strukturę spornej normy. Organy podatkowe, mając na względzie wskazane w powyższej uchwale przesłanki stwierdzenia danego nadużycia, nie zaprzestały kontynuowania nadużyć tego*

rodzaju, lecz zmodyfikowały swoje działania tak, by stwierdzenie nadużycia nie jawiło się jako oczywiste.”.

W postanowieniu sygnalizacyjnym Sąd uznał za konieczne dla przywrócenia właściwego standardu sprawiedliwości *„podjęcie właściwych zmian legislacyjnych związanych z konstrukcją prawną normowaną przez art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c Ordynacji podatkowej, ukierunkowanych na zmianę polityki fiskalnej organów państwa, przez derogację z systemu obowiązującego prawa normy prawnej, umożliwiającej instrumentalne wykorzystywanie inkorporowanej do treści powyższych przepisów konstrukcji prawa karnego skarbowego wyłącznie do celów ukierunkowanych na wywołanie materialnoprawnego skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, nie zaś na realizację celów postępowania karnego skarbowego (instrumentalność)”.*

Proponowane uchylenie **art. 70 § 6 pkt 1** (oraz powiązanych z nim **art. 70 § 7 pkt 1** i **art. 70c** Ordynacji podatkowej) rozwiąże problem zgłoszony w postanowieniu sygnalizacyjnym Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Zmiana w **art. 71** ma charakter dostosowawczy i jest związana z uchYLENIEM art. 70c.

12. Zastąpienie instytucji nieprzedawniania się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym – instytucją zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskutek dokonania wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego

(art. 1 pkt 13 lit. a tiret drugie i lit. b tiret trzecie, lit. c i pkt 43 projektu, dodanie w art. 70 w § 6 pkt 7 i w § 7 pkt 7, uchylenie § 8 oraz zmiana dostosowawcza w art. 118 § 2 zdanie drugie Ordynacji podatkowej).

Zgodnie z obowiązującym art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, 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.

W okresie od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r. regulacja stanowiąca o nieprzedawnianiu się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką była zawarta

w art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej. Regulacja ta – po uzupełnieniu o zabezpieczenie w postaci zastawu skarbowego – została z dniem 1 stycznia 2003 r. przeniesiona do art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, który w niezmienionym kształcie nadal obowiązuje. Wyrokiem z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12, Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r. W końcowej części uzasadnienia tego wyroku Trybunał zauważył, że obecnym odpowiednikiem zakwestionowanego przepisu jest art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, który budzi podobne wątpliwości i wymaga pilnej interwencji ustawodawcy. Postanowieniem z dnia 7 listopada 2016 r., sygn. akt SK 40/12, wydanym po rozpoznaniu wniosku Marszałka Sejmu VII kadencji o wyjaśnienie wątpliwości co do treści punktu 2 wyroku o sygn. akt SK 40/12, Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia. W uzasadnieniu postanowienia Trybunał wskazał, że art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej nie był przedmiotem oceny w sentencji powyższego wyroku. Jednocześnie Trybunał zaznaczył, że moc powszechnie obowiązującą ustrojodawca wiąże tylko z orzeczeniami Trybunału w wąskim rozumieniu, a więc z rozstrzygnięciami, które podejmuje Trybunał w sentencji swoich orzeczeń.

Przed Trybunałem Konstytucyjnym zawisły dwie sprawy oznaczone sygn. P 6/16 i K 10/16 w przedmiocie zbadania zgodności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej z Konstytucją RP. Trybunał Konstytucyjny nie wydał jeszcze orzeczeń w tych sprawach.

Po wydaniu przez Trybunał Konstytucyjny wyroku z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12, w orzecznictwie sądów administracyjnych ukształtowało się stanowisko o niekonstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej. Stanowisko to ma charakter ugruntowany. Rozstrzygnięcia organów podatkowych wydawane w oparciu o art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, w razie ich zaskarżenia do sądów administracyjnych, są konsekwentnie uchylane przez sądy, co pociąga za sobą konieczność zwrotu przez organy podatkowe wysokich kosztów postępowania sądowego. Problem negowania przez sądy administracyjne konstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej przekłada się również na działanie organów egzekucyjnych. Niekorzystna dla organów Krajowej Administracji Skarbowej linia orzecznicza sądów administracyjnych wzmogła groźbę ponoszenia odpowiedzialności odszkodowawczej z tytułu wyrządzonej szkody.

W celu rozwiązania istniejącego problemu proponuje się zastąpienie instytucji nieprzedawniania się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym (**uchylenie w art. 70 § 8**) – instytucją zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskutek dokonania wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego.

Proponuje się, aby z dniem dokonania wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, o którym podatnik został zawiadomiony, bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczynał się, a rozpoczęty ulegał zawieszeniu (projektowany **art. 70 § 6 pkt 7** Ordynacji podatkowej). Z kolei od dnia następującego po dniu wygaśnięcia lub wykreślenia hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, nie później jednak niż po dniu upływu 5 lat, licząc od dnia wpisu, bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego będzie się rozpoczynał, a po zawieszeniu biegł dalej (projektowany **art. 70 § 7 pkt 7** Ordynacji podatkowej).

O dokonanych wpisach hipoteki przymusowej sąd zawiadamia uczestników postępowania wieczystoksięgowego, stosownie do postanowień art. 626¹⁰ § 1 zdanie pierwsze Kodeksu postępowania cywilnego¹⁰. Natomiast o dokonaniu wpisu zastawu skarbowego, podatnika oraz organ, na wniosek którego dokonano wpisu, zawiadamia organ prowadzący Rejestr Zastawów Skarbowych na podstawie art. 45 § 3 Ordynacji podatkowej.

W odniesieniu do wierzytelności podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym rozwiązanie proponowane w **art. 70 § 6 pkt 7 i § 7 pkt 7** Ordynacji podatkowej powinno w należyty sposób chronić uprawnienia wierzyciela podatkowego do uzyskania zaspokojenia z rzeczy obciążonej. Zaznaczyć należy, że art. 77 zdanie pierwsze ustawy o księgach wieczystych i hipotece¹¹, zgodnie z którym przedawnienie wierzytelności zabezpieczonej hipoteką nie narusza uprawnienia wierzyciela hipotecznego do uzyskania zaspokojenia z nieruchomości obciążonej, odnosi się do wierzycieli cywilnoprawnych, a nie publicznoprawnych.

¹⁰ Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. z 2024 r. poz. 1568, z późn. zm.).

¹¹ Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz. U. z 2025 r. poz. 341).

W uzasadnieniu wyroku z dnia 15 maja 2019 r., sygn. akt SK 31/17 Trybunał Konstytucyjny (w wyroku tym Trybunał badał zgodność z Konstytucją art. 77 ustawy o księgach wieczystych i hipotece) podkreślił, że:

- „przedawnione roszczenie majątkowe nie wygasa, lecz zamienia się w tzw. zobowiązanie naturalne, którego cechą jest niedopuszczalność jego przymusowej realizacji. Roszczenia przedawnionego nie można jedynie skutecznie dochodzić przed sądem, jeżeli ten, przeciwko któremu takie roszczenie przysługuje, uchylił się od jego zaspokojenia, podnosząc zarzut przedawnienia (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 11 maja 2016 r., sygn. akt I CSK 304/15, Lex nr 2053627). Spełnienie świadczenia przedawnionego nie będzie zatem prowadziło do bezpodstawnego wzbogacenia.”
- „hipoteka uregulowana w ordynacji podatkowej jest hipoteką przymusową, zabezpieczającą należności Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego z tytułu zaległych należności podatkowych. Podatnicy nieuiszczający zaległych zobowiązań podatkowych mają bardzo ograniczone możliwości wyboru formy zabezpieczenia. Należy również zaznaczyć, że w prawie podatkowym zapłata zaległego podatku po upływie terminu przedawnienia jest równoznaczna z powstaniem nadpłaty podatkowej i obowiązkiem jej zwrotu podatnikowi.”

Zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 94 ustawy o księgach wieczystych i hipotece, wygaśnięcie wierzytelności zabezpieczonej hipoteką pociąga za sobą wygaśnięcie hipoteki. Oznacza to, że skutkiem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w wyniku jego przedawnienia, jest wygaśnięcie hipoteki przymusowej ustanowionej w oparciu o art. 34 Ordynacji podatkowej. W przypadku wygaśnięcia hipoteki przymusowej, obowiązki wierzyciela określa art. 100 ustawy o księgach wieczystych i hipotece. Zgodnie z tym przepisem, w razie wygaśnięcia hipoteki wierzyciel obowiązany jest dokonać wszelkich czynności umożliwiających wykreślenie hipoteki z księgi wieczystej.

Zastaw skarbowy wygasa, z mocy prawa, z dniem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego (art. 46g pkt 1 Ordynacji podatkowej). W przypadku stwierdzenia przez organ podatkowy wygaśnięcia zastawu skarbowego, jest on obowiązany do wystąpienia z wnioskiem o wykreślenie zastawu z Rejestru Zastawów Skarbowych. Obliguje do tego art. 46i pkt 1 Ordynacji podatkowej.

Zabezpieczenie w postaci hipoteki przymusowej i zastawu skarbowego, przy braku rozwiązania w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, stałoby się instytucją fasadową (pozorną). Trudno byłoby zaakceptować sytuację, w której istnieje majątek podatnika, ale na skutek upływu pięcioletniego terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 O.p., nie dochodzi do zaspokojenia zobowiązania podatkowego.

Przewidziane w projektowanym **art. 70 § 7 pkt 7** Ordynacji podatkowej ograniczenie okresu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego do maksymalnie 5 lat jest wyrazem uwzględnienia specyficznych uwarunkowań związanych z egzekucją z nieruchomości, które przekładają się na długotrwałość tej egzekucji. Ze względu na szczególną specyfikę egzekucji z nieruchomości, ograniczenie okresu zawieszenia 5-letnim terminem jest rozwiązaniem optymalnym, uwzględniającym zarówno interes budżetu, jak i zapewniającym poczucie bezpieczeństwa prawnego podatnikom.

Wprowadzenie projektowanych regulacji przewidzianych w **art. 70 § 6 pkt 7 i § 7 pkt 7** Ordynacji podatkowej zostało uwzględnione w **art. 118 § 2 zdanie drugie** Ordynacji podatkowej, którego treść dodatkowo została uzupełniona o odesłanie do art. 70 § 3a Ordynacji podatkowej.

13. Wprowadzenie nowej przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego związanej z postępowaniem podatkowym w przypadku unikania opodatkowania

(art. 1 pkt 13 lit. a tiret drugie i lit. b tiret trzecie, dodanie w art. 70 w § 6 pkt 8 i w § 7 pkt 8 Ordynacji podatkowej)

Proponuje się, aby wszczęcie postępowania określonego w rozdziale 2 działu IIIA Ordynacji podatkowej („Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania”) albo przejęcie postępowania podatkowego na podstawie tych przepisów stanowiło przesłankę zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Postępowania prowadzone w zakresie stosowania art. 119a Ordynacji podatkowej lub środków ograniczających umowne korzyści są skomplikowane (m.in. dotyczą relacji pomiędzy kilkoma podmiotami przez co też zakres rzeczowy spoczywa wyłącznie na jednym organie podatkowym) oraz czasochłonne. W procedurze stosowania ww. instytucji wchodzi w grę

zazwyczaj dwa organy podatkowe: terenowy, w tym samorządowy, który wykrywa przypadek unikania opodatkowania, oraz Szef KAS, który prowadzi postępowanie podatkowe określone w rozdziale 2 działu IIIA Ordynacji podatkowej. Z jednej strony wydłuża to czas trwania postępowania, ale z drugiej strony wprowadza pewien podział zadań pomiędzy Szefem KAS a organami terenowymi. Skomplikowany charakter dostrzeżonego potencjalnego nadużycia naruszenia przepisów materialnego prawa podatkowego nie powinien zwiększać szansy na przedawnienie zobowiązania podatkowego.

Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpocznie się, a rozpoczęty ulegnie zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania podatkowego w przypadku unikania opodatkowania, albo przejęcia postępowania podatkowego na podstawie art. 119g § 1 lub 2 Ordynacji podatkowej (projektowany **art. 70 § 6 pkt 78** Ordynacji podatkowej). Bieg terminu przedawnienia rozpocznie się, a po zawieszeniu będzie biegł dalej, od dnia następującego po dniu doręczenia decyzji ostatecznej wydanej z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej lub środków ograniczających umowne korzyści, albo decyzji ostatecznej albo postanowienia wydanego na podstawie art. 119k § 1 lub 1a tej ustawy, nie później jednak niż po dniu upływu 2 lat licząc od wszczęcia postępowania, o którym mowa w rozdziale 2 działu IIIA, albo przejęcia postępowania podatkowego na podstawie na podstawie art. 119g § 1 lub 2 (projektowany art. 70 § 7 pkt 78 Ordynacji podatkowej). Wprowadzone ograniczenie czasowe zawieszenia biegu terminu przedawnienia ma na celu uniknięcie sytuacji, gdy okres zawieszenia jest dla podatnika nieznany i nieprzewidywalny. Ponadto 2 lat na przeprowadzenie postępowania podatkowego w przypadku unikania opodatkowania umożliwią organom podatkowym przeprowadzenie postępowania w sposób wnikliwy i dokładny.

14. Doprecyzowanie końcowego momentu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania

(art. 1 pkt 13 lit. b tiret drugie projektu, zmiana w art. 70 § 7 pkt 2 Ordynacji podatkowej)

Stosownie do przepisu art. 70 § 6 pkt 2 Ordynacji podatkowej bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania. Końcowa data okresu zawieszenia postępowania została określona w art. 70 § 7 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem, bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po

zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności.

Zgodnie z art. 286 § 1 p.p.s.a, po uprawomocnieniu się orzeczenia sądu pierwszej instancji akta administracyjne sprawy zwraca się organowi administracji publicznej załączając odpis orzeczenia ze stwierdzeniem jego prawomocności. Zgodnie z art. 286 § 2 p.p.s.a. termin do załatwienia sprawy biegnie od daty zwrotu akt organowi.

Analiza powyższych regulacji wskazuje na to, że celem przepisu art. 70 § 7 pkt 2 Ordynacji podatkowej było określenie końcowej daty okresu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jako dnia wpływu do organu podatkowego akt sprawy wraz z odpisem prawomocnego orzeczenia. Taki wniosek jest uzasadniony tym, że wskazany wyżej przepis art. 286 § 1 p.p.s.a. nie przewiduje wprost sytuacji, w której do organu podatkowego wpływa odpis prawomocnego orzeczenia bez akt sprawy. Tym niemniej w praktyce występują przypadki przesyłania do organu podatkowego odpisu orzeczenia ze stwierdzeniem jego prawomocności, bez jednoczesnego zwrotu akt sprawy. Takie działanie sądów administracyjnych jest dyktowane koniecznością zwrotu przez organy podatkowe zasądzonych kosztów postępowania, jak również występuje wówczas, gdy akta są wspólne dla kilku spraw zawisłych przez sąd administracyjny. Akta zwracane są w takiej sytuacji dopiero po zakończeniu wszystkich postępowań sądowoadministracyjnych. Przed zwrotem akt sądy administracyjne przesyłają natomiast jedynie odpis prawomocnego orzeczenia.

Z językowej wykładni przepisu art. 70 § 7 pkt 2 Ordynacji podatkowej wynika, że okres zawieszenia biegu terminu przedawnienia kończy się z dniem przesłania do organu podatkowego odpisu prawomocnego wyroku. W związku z tym, w takim przypadku organy odwoławcze zwykle występują do sądu o wypożyczenie akt celem załatwienia sprawy. Przy czym pojawia się problem, czy wypożyczenie akt należy utożsamiać ze zwrotem akt, o którym mowa w art. 286 § 2 p.p.s.a., powodującym rozpoczęcie biegu terminu do załatwienia sprawy.

W celu usunięcia wątpliwości zasadne jest doprecyzowanie przepisu **art. 70 § 7 pkt 2** Ordynacji podatkowej poprzez wskazanie, że okres zawieszenia biegu terminu przedawnienia kończy doręczenie organowi podatkowemu akt sprawy (bez względu na tryb ich doręczenia – może to być także wypożyczenie) oraz odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności, a jeżeli akta sprawy są prowadzone w postaci

elektronicznej – doręczenie organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności. Takie brzmienie przepisu art. 70 § 7 pkt 2 Ordynacji podatkowej z jednej strony uwzględnia sytuację, kiedy akta i odpis orzeczenia sądowego nie wpływają jednocześnie, a z drugiej wskazuje na wymóg doręczenia organowi podatkowemu zarówno akt, jak i odpisu orzeczenia. Propozycja jest obecnie tym bardziej zasadna, że NSA, uchylając wyrok WSA, może uchylić decyzję (wtedy wpływa tylko wyrok NSA a prawomocny wyrok WSA z aktami później). Proponowane przepisy **art. 70 § 7 pkt 2** są spójne zatem z art. 286 § 2 p.p.s.a.

15. Wprowadzenie możliwości wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku ze skorygowaniem deklaracji w niedługim okresie przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego
(art. 1 pkt 16 projektu, projektowany art. 70f Ordynacji podatkowej)

W projektowanym **art. 70f § 1** Ordynacji podatkowej proponuje się, aby 5-letni termin przedawnienia zobowiązania podatkowego ulegał wydłużeniu o 12 miesięcy w przypadku skorygowania przez podatnika deklaracji, w okresie krótszym niż 12 miesięcy przed upływem 5-letniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, z którym wiąże się:

- zmniejszenie wysokości podatku,
- wykazanie lub zwiększenie wysokości zwrotu podatku lub podatku naliczonego albo nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych,
- wykazanie lub zwiększenie wysokości straty.

Podkreślenia wymaga, że intencją proponowanej regulacji § 1 jest zapewnienie wydłużenia podstawowego terminu przedawnienia 5-letniego, a nie już wydłużonego na skutek zaistnienia przerw i zawieszeń. Ma to odzwierciedlenie w treści projektowanego przepisu, gdzie jest mowa o wydłużeniu terminu, o którym mowa w art. 70 § 1 (czyli podstawowego terminu przedawnienia). Z projektowanego przepisu wynika, że bieg podstawowego terminu przedawnienia ulegnie wydłużeniu o 12 miesięcy. Oznacza to, że do 5 lat, o których mowa w art. 70 § 1, należy dodać 12 miesięcy, w wyniku czego wydłużony okres przedawnienia wyniesie 6 lat.

Istotą tego przepisu jest zagwarantowanie organowi podatkowemu minimalnego terminu na wydanie decyzji wymiarowej w pierwszej instancji w przypadku podjęcia przez podatnika działań, o których mowa wyżej. Regulacja ta ma przeciwdziałać ewentualnym nadużyciom ze strony podatników. Korygując deklaracje w ostatniej fazie biegu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, podatnik mógłby uniemożliwić organowi podatkowemu skuteczną weryfikację rozliczenia i wydanie decyzji wymiarowej w przypadku zakwestionowania prawidłowości złożonej korekty deklaracji.

Ograniczy to także nierówną sytuację podatników, którzy w ustawowych terminach składają prawidłowe i kompletne deklaracje podatkowe w stosunku do tych, którzy dokonują tego w krótkim okresie przed upływem przedawnienia. Przykładem jest wykazywanie po kilku latach ulg podatkowych, prowadzących do wykazania lub zwiększenia straty, które w zeznaniach za następne lata podlegają odliczeniu od dochodu.

Zdarzają się sytuacje, gdy podatnik zwleka ze złożeniem korekty do końca okresu przedawnienia celem uniemożliwienia zweryfikowania przez organ podatkowy rozliczenia. W sytuacji, gdy w wyniku złożonej korekty powstaje nadpłata, zgodnie z obowiązującymi przepisami (art. 79 § 3 Ordynacji podatkowej) organ może wydać decyzję w sprawie stwierdzenia nadpłaty po upływie terminu przedawnienia na wniosek złożony przed upływem terminu przedawnienia, jednak organ nie ma prawa do weryfikacji zobowiązania podatkowego. Wprowadzony przepis umożliwi taką weryfikację. Mając jednak na uwadze, że wprowadzana instytucja stanowi wyjątek od zasady przedawniania się zobowiązań w terminie 5-letnim, została ona ograniczona jedynie do ściśle wymienionych przypadków rodzących największe ryzyko nadużyć ze strony podatników,

W projektowanym **art. 70f § 2** Ordynacji podatkowej zaproponowano regulację, której celem jest zabezpieczenie możliwości procedowania przez organ podatkowy po kolejnym skorygowaniu deklaracji. Podatnik bowiem po skorygowaniu deklaracji w okolicznościach, o których mowa w § 1, będzie mógł dokonać kolejnej korekty deklaracji. Będzie mógł to zrobić np. pod koniec wydłużonego o rok okresu przedawnienia, o którym mowa w § 1. Z uwagi na uzasadnienie do wyłączenia możliwości skorygowania zobowiązania w „dodanym” roku, jeżeli korekta taka zostanie złożona po upływie terminu z art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, ale w wydłużonym terminie na podstawie art. 70f § 1, to termin ten ponownie wydłuży się o rok.

Reguła ta będzie miała zastosowanie także wtedy, gdy podatnik złoży każdą kolejną korektę w trakcie biegu „dodatkowego” roku przedawnienia.

Rozwiązanie przewidziane w projektowanym **art. 70f § 1** jest nową instytucją wydłużenia terminu przedawnienia, odrębną od obowiązujących do tej pory zawieszenia i przerwania biegu terminu przedawnienia. W wydłużonym okresie będą mogły mieć zastosowanie przesłanki zawieszające lub przerywające bieg, wskazane w przepisach Ordynacji podatkowej.

Projektowane rozwiązanie pozostaje w zgodzie z przepisami unijnymi, w tym orzecznictwem TSUE¹². Rozwiązania podobne funkcjonują w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej. Przykładowo:

- w Czechach, zgodnie z § 148 ust. 2 lit. a czeskiej ordynacji podatkowej (*Zakon ze dne 22. července 2009 daňový řád*), termin przedawnienia zobowiązania podatkowego ulega przedłużeniu o jeden rok, jeżeli w okresie 12 miesięcy przed upływem tego terminu m.in. podatnik złoży korektę deklaracji podatkowej;
- w Estonii, zgodnie z § 99 ust. 1 pkt 6 estońskiej ordynacji podatkowej (*Maksukorralduse seadus*), termin przedawnienia zobowiązania podatkowego ulega zawieszeniu na okres 1 roku, jeżeli podatnik złoży lub skoryguje deklarację podatkową na mniej niż 1 rok przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

16. Zniesienie wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata wynika ze skorygowanego zeznania (deklaracji)

(art. 1 pkt 6, 17, 19 lit. a tiret drugie, lit. b i c, pkt 21-24, 43 lit. c, pkt 51 lit. b projektu, projektowane art. 52 § 1 pkt 2 lit. b, art. 75, art. 77, art. 78 § 3, art. 79 § 3 i 4, art. 80 § 3, art. 81 § 1a i 2a, art. 81b § 2a, art. 133 § 2d, art. 165 § 8a Ordynacji podatkowej)

Obecne przepisy Ordynacji podatkowej wymagają, aby wraz z korektą deklaracji, z której wynika nadpłata, podatnik złożył wniosek o stwierdzenie nadpłaty (art. 75 § 3). Jeżeli prawidłowość skorygowanego zeznania (deklaracji) nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji stwierdzającej nadpłatę. W takim przypadku korekta wywołuje skutki prawne (art. 75 § 4).

¹² Zob. przykładowo wyrok TSUE z dnia 8 maja 2008 r. w sprawach połączonych C-95/07 i C-96/07, Ecotrade, EU:C:2008:267, pkt 50-54.

Jedynie w przypadku skorygowania deklaracji (zeznania podatkowego) przed upływem ustawowego terminu do jej złożenia, podatnik nie ma obowiązku składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty na podstawie art. 75 § 2 Ordynacji podatkowej. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądowoadministracyjnym.

W prawomocnym wyroku WSA w Warszawie z dnia 14 marca 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 935/16 Sąd przyjął, że „ (...) organy prawidłowo uznały złożoną przed 30 kwietnia 2015 r. korektę zeznania podatkowego (deklaracji PIT-37) za jego ponowne złożenie, w związku z czym brak było podstaw prawnych do wszczęcia przez organ odrębnego postępowania w przedmiocie stwierdzenia wykazanej przez Skarżącą nadpłaty.”. W tym samym kierunku wypowiedział się WSA w Warszawie w innym prawomocnym orzeczeniu (wyrok z dnia 11 maja 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 1345/16), gdzie wyraził następujące stanowisko: „Złożona w terminie (tj.: do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym) korekta zeznania podatkowego po prostu zastępuje uprzednio złożone zeznanie podatkowe i stanowi wypełnienie ciążącego na podatniku obowiązku samodzielnego obliczenia podatku, na wypełnienie którego to obowiązku podatnik ma czas do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym. (...) Skoro nadpłata wynika wprost ze złożonej w ustawowym terminie – do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym – korekty zeznania rocznego nie prowadzi się postępowania podatkowego o stwierdzenie nadpłaty. Innymi słowy wykazując w skorygowanym zeznaniu rocznym nadpłatę i czyniąc to w ustawowym terminie do dokonania samoobliczenia podatku podatnik zachowuje pełnię praw i przywilejów związanych ze składaniem zeznania podatkowego. Skoro nadpłata wynika ze skorygowanego zeznania rocznego złożonego w ustawowym terminie do dokonania samoobliczenia podatku, podatnik nie ma obowiązku składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty w trybie art. 75 O.p., a organ podatkowy nie prowadzi postępowania podatkowego o stwierdzenie nadpłaty.”.

Obowiązujące regulacje w zakresie wymogu złożenia wraz ze skorygowaną deklaracją wniosku o stwierdzenie nadpłaty oceniane są przez podatników jako nazbyt sformalizowane. W momencie składania korekty deklaracji w postaci elektronicznej podatnik nie ma możliwości złożenia jednocześnie wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Wniosek musi złożyć oddzielnie, najczęściej w postaci papierowej. Wzywanie podatnika do złożenia brakującego wniosku o stwierdzenie nadpłaty, w szczególności gdy złożona korekta nie budzi wątpliwości, jest problematyczne zarówno dla organu podatkowego, jak i dla podatnika. Czynności te

nadmiernie wydłużają czas postępowania oraz generują dodatkowe koszty, często w sytuacjach gdy wysokość nadpłaty jest niższa niż koszty ponoszone przez podatnika i organ podatkowy.

W celu rozwiązania istniejących problemów, proponuje się zniesienie wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata wynika ze skorygowanej deklaracji składanej po upływie ustawowego terminu jej złożenia (uchylenie **art. 75 § 3** Ordynacji podatkowej). W takim przypadku za datę wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty będzie przyjmowana data złożenia tej korekty (projektowany **art. 165 § 8a** Ordynacji podatkowej). Należy zauważyć, że dotychczasowy wymóg składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz z korektą deklaracji z wykazaną nadpłatą nie dotyczył sytuacji, gdy podatnik koryguje deklarację jeszcze przed upływem ustawowego terminu przewidzianego na złożenie deklaracji, a kwestia zwrotu nadpłaty w tym przypadku regulowana była w **art. 77 § 2** Ordynacji podatkowej. Tym samym konieczna jest zmiana doprecyzowująca w tym przepisie polegająca na wskazaniu, że dotyczy on nadpłaty wynikającej z deklaracji składanej do upływu ustawowego terminu jej złożenia. Kwestia terminu zwrotu nadpłaty wynikającej z deklaracji składanej po upływie ustawowego terminu jej złożenia jest regulowana w **art. 77 § 1 pkt 6** Ordynacji podatkowej.

Bez zmian pozostanie zasada, że w przypadku wątpliwości co do wysokości nadpłaty organ podatkowy będzie uprawniony do wezwania podatnika i dokonania jej weryfikacji oraz wydania decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Ponadto zaproponowano dodanie regulacji wskazującej wprost na możliwość przedstawienia przez podmiot uprawniony do skorygowania deklaracji uzasadnienia przyczyn korekty (projektowany **art. 81 § 2a** Ordynacji podatkowej).

W związku ze zniesieniem wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty przy korekcie deklaracji **uchylono art. 75 § 2a**, który wskazywał podmioty uprawnione do złożenia wniosku o stwierdzenia nadpłaty po utracie przez podatkową grupę kapitałową i grupę VAT statusu podatnika. Jednocześnie dodano **art. 133 § 2d**, który wskazuje te same podmioty jako strony w postępowaniu podatkowym w sprawie stwierdzenia nadpłaty wynikającej ze złożenia korekty rozliczeń odpowiedniej grupy za okres jej funkcjonowania.

Do wprowadzonych zmian dostosowano brzmienie **art. 51 § 1 pkt 2 lit. b**, **art. 77 § 1 i 2a**, **art. 78 § 3**, **art. 79 § 3 i 4**, **art. 80 § 3** i **art. 81b § 2a** Ordynacji podatkowej. Proponowane zmiany

w art. 75 § 5a, art. 81 § 1a i art. 133 Ordynacji podatkowej są konsekwencją zmiany w art. 75 w § 2 oraz uchylecia w art. 75 § 2a i 3a.

17. Uzupełnienie regulacji dotyczących zwrotu podatku, terminów zwrotu nadpłaty oraz jej oprocentowania

(art. 1 pkt 18, 19 lit. a tiret pierwsze i pkt 21 projektu, projektowane art. 76b § 1-1d, art. 77 § 1 pkt 3 oraz art. 78 § 3 pkt 1, pkt 3 lit. b, pkt 3a lit. b i pkt 7 lit. b Ordynacji podatkowej)

Przepis art. 76b § 1 zdanie drugie Ordynacji podatkowej w obecnym brzmieniu jako datę zaliczenia zwrotu wskazuje datę złożenia deklaracji wykazującej zwrot podatku lub datę złożenia korekty takiej deklaracji. Nie uregulowano w tym przepisie daty zaliczenia zwrotu w sytuacji, gdy został on określony decyzją (a nie był wcześniej wykazany w deklaracji). W praktyce organów podatkowych przyjęło się, że w takiej sytuacji zaliczenie zwrotu jest dokonywane z datą wydania decyzji jako aktu administracyjnego, w którym określono zwrot podatku. Z tego względu zasadne jest doprecyzowanie przepisu **art. 76b § 1 zdanie drugie** Ordynacji podatkowej poprzez wskazanie jako daty zaliczenia zwrotu także daty wydania decyzji określającej zwrot.

Z systemowego punktu widzenia, tak jak w przypadku instytucji nadpłaty, przepisy Ordynacji podatkowej powinny zawierać kompletne normy ogólne dotyczące terminu zwrotu podatku przewidzianego w przepisach prawa podatkowego, a także oprocentowania tego zwrotu. Ma to odzwierciedlenie w projektowanym **art. 76b § 1a-1d** Ordynacji podatkowej. Proponowane regulacje będą miały zastosowanie do zwrotu podatków i opłat, do których stosuje się przepisy tej ustawy wprost lub odpowiednio. Zasadnym byłoby zawarcie stosownych przepisów w ustawie materialnej tylko wtedy, gdy istotne jest specyficzne uregulowanie zasad zwrotu określonej daniny. Takie podejście będzie korzystne z punktu widzenia przejrzystości systemu podatkowego i prawnego oraz z punktu widzenia ochrony interesu podatnika.

Przepis art. 76b § 1 Ordynacji podatkowej rozszerza na przypadki zwrotu podatku stosowanie odpowiednio tylko niektórych przepisów dotyczących nadpłaty. Zakresem tego odesłania nie są objęte przepisy art. 77 i art. 78 tej ustawy określające terminy zwrotu nadpłat oraz prawo do oprocentowania nadpłaty. Przepisy te w sposób niewystarczający zabezpieczają zatem interesy podatników w zakresie terminu zwrotu podatków i opłat w tych przypadkach, w których ustawy regulujące te daniny nie regulują tych kwestii. Tak jest m.in. w przypadku zwrotu podatku od

czynności cywilnoprawnych oraz zwrotu opłaty skarbowej. Przepisy ustaw regulujących te daniny określają jedynie materialne przesłanki uzasadniające zwrot podatku od czynności cywilnoprawnych/opłaty skarbowej, nie precyzując terminu, w jakim organ podatkowy powinien dokonać tego zwrotu, i nie wskazując na możliwość jego oprocentowania.

Z powyższych względów, zasadne jest uregulowanie w Ordynacji podatkowej terminu do dokonania zwrotu podatku, a także przypadków, w których będzie przysługiwało oprocentowanie tego zwrotu. O ile bowiem uregulowane jest w Ordynacji podatkowej zagadnienie momentu zaliczenia zwrotu podatku na poczet zaległości podatkowych, to przepisy te nie dają ochrony w postaci wypłaty oprocentowania przy zwrocie podatku bezpośrednio podatnikowi.

Zgodnie z art. 77 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji o zmianie, uchyleniu albo stwierdzeniu nieważności decyzji – jeżeli w związku z uchyleniem albo stwierdzeniem nieważności decyzji nie wystąpi obowiązek wydania nowej decyzji. Obecnie przepis ten nie przewiduje sytuacji, gdy sąd administracyjny wyda wyrok uchylający zarówno decyzję organu drugiej, jak i pierwszej instancji (nie ma wtedy konieczności wydawania kolejnej decyzji organu drugiej instancji o uchyleniu decyzji organu pierwszej instancji). Proponuje się uwzględnić tę sytuację w treści **art. 77 § 1 pkt 3** Ordynacji podatkowej, wraz ze zmianą dostosowawczą w **art. 78 § 3 pkt 1**.

W art. 78 Ordynacji podatkowej proponuje się uregulować sposób naliczania oprocentowania nadpłaty powstałej w wyniku zastosowania się do interpretacji indywidualnej, która następnie została zmieniona lub której wygaśnięcie stwierdzono albo która została uchylona prawomocnym orzeczeniem sądu administracyjnego. W takim przypadku oprocentowanie nadpłaty będzie naliczane od dnia jej powstania (proponowane przepisy **art. 78 § 3 pkt 3 lit. b, pkt 3a lit. b i pkt 7 lit. b** Ordynacji podatkowej). Proponowana zmiana ma na celu rozwiązanie problemu luki prawnej, zidentyfikowanej w ugruntowanym orzecznictwie sądów administracyjnych. W ocenie sądów administracyjnych, w celu urzeczywistnienia tzw. zasady nieszkodzenia wyrażonej w art. 14k § 1 Ordynacji podatkowej, lukę tę należy uznać za możliwą do usunięcia *per analogiam legis*.

18. Uwzględnienie wspólników rozwiązanej spółki osobowej prawa handlowego w przepisach dotyczących uprawnień wspólników rozwiązanej spółki cywilnej, związanych z nadpłatą spółki

(art. 1 pkt 17 lit. a i e, pkt 24, 43 lit. b projektu, zmiana w art. 75 § 2, art. 77b § 5 pkt 2, art. 81 § 1a i art. 133 § 2b Ordynacji podatkowej)

Zasadne jest wprowadzenie zmian, które umożliwią wspólnikom rozwiązanej spółki osobowej prawa handlowego (spółki jawnej, partnerskiej, komandytowej lub komandytowo-akcyjnej) złożenie korekty deklaracji spółki i uzyskanie nadpłaty z tytułu zobowiązań spółki. Przemawia za tym przykładowo wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 3 marca 2022 r., sygn. akt I SA/Go 6/22. W tym wyroku Sąd stwierdził, że *„podobieństwo sytuacji prawnopodatkowej spółki jawnej i spółki cywilnej na gruncie podatku od towarów i usług (argumentum a simili), jak również brak argumentów uzasadniających różnicowanie sytuacji prawnej wspólników po likwidacji takich spółek, uzasadnia odpowiednie zastosowanie (w drodze analogii legis) art. 75 § 2, art. 75 § 3a i art. 81 § 1a Ordynacji podatkowej w odniesieniu do wspólników zlikwidowanej spółki jawnej”*.

Stosowne zmiany zostały zaproponowane w **art. 75 § 2, art. 77b § 5 pkt 2, art. 81 § 1a i art. 133 § 2b** Ordynacji podatkowej (przy czym art. 75 § 2 i art. 81 § 1a Ordynacji podatkowej uległy jednocześnie modyfikacjom w związku ze zniesieniem wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata wynika ze skorygowanej deklaracji).

Ogólne uzasadnienie w zakresie projektowanych zmian przepisów rozdziału 11a działu III Ordynacji podatkowej (MDR)

Instytucja raportowania schematów podatkowych do krajowego porządku prawnego weszła w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. 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 niektórych innych ustaw¹³ (dalej: „ustawa wprowadzająca”), która dodała w ustawie – Ordynacja podatkowa w dziale III rozdział 11a – Informacje o schematach podatkowych, obejmujący swym zakresem art. 86a–art. 86o.

¹³ Dz. U. z 2018 r. poz. 2193.

Ustawa ta implementowała do polskiego porządku prawnego dyrektywę DAC6 w szerszym zakresie niż tym przewidzianym samą dyrektywą, np. rozdzielając instytucję pośrednika poprzez wprowadzenie w jego miejsce osobnych instytucji promotora i wspomagającego, nakładając obowiązki raportowania także uzgodnień krajowych.

Założeniem regulacji MDR było stworzenie narzędzia do ochrony dochodów budżetu państwa z tytułu podatków, dającego szybki dostęp do istotnych informacji dotyczących podejmowanych przez podatników działań w obszarze potencjalnie agresywnego planowania podatkowego i podjęcia stosownych działań w celu eliminacji tego zjawiska poprzez zmiany legislacyjne, a także stworzenia odpowiedniego narzędzia podmiotom obowiązanych do stosowania przepisów MDR do sprawnego wywiązania się z obowiązków sprawozdawczych w zakresie tych regulacji.

Po ponad sześcioletnim okresie obowiązywania przepisów o schematach podatkowych (MDR) w sposób wyraźny zarysowały się obszary, które funkcjonują zgodnie z założeniami ustawodawcy przyjętymi w ustawie wprowadzającej, a także obszary zawierające normy prawne, które stwarzają trudności praktyczne i wymagają modyfikacji. W celu usprawnienia narzędzi, które umożliwią bardziej efektywne wykonywanie obowiązków nałożonych przepisami MDR, zarówno po stronie podmiotów przekazujących informacje o schematach podatkowych, jak też administracji skarbowej, w niniejszym projekcie zbliżono obecne regulacje do brzmienia dyrektywy DAC6. Zaproponowane rozwiązania mają na celu również maksymalne odciążenie podmiotów zobowiązanych do raportowania przez likwidację raportowania schematów podatkowych typu krajowego (schematów podatkowych innych niż schematy podatkowe transgraniczne), usunięcie obowiązku posiadania procedury MDR oraz wprowadzenie zmian w zakresie uprawnień i obowiązków Szefa KAS oraz podmiotów przekazujących informacje o schematach podatkowych.

Ponadto, w związku z wyrokiem TSUE w sprawie C-694/20 i w ślad za tym zmianą w dyrektywie DAC6 dokonaną dyrektywą DAC8, w odniesieniu do art. 8ab ust. 5, którym doprecyzowano, że *„Każde państwo członkowskie może przyjąć niezbędne środki w celu zapewnienia pośrednikom prawa do zwolnienia z obowiązku przekazywania informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, jeżeli taki obowiązek zgłoszenia stanowiłby naruszenie prawniczej tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego. W takich okolicznościach każde państwo członkowskie przyjmuje*

niezbędne środki w celu zobowiązania każdego z pośredników, który otrzymał zwolnienie, do bezzwłocznego powiadomienia swojego klienta, jeżeli ten klient jest pośrednikiem, lub, w przypadku braku takiego pośrednika, jeżeli ten klient jest właściwym podatnikiem, o ciążących na kliencie obowiązkach zgłoszenia na mocy ust. 6” niezbędna jest nowelizacja w tym zakresie.

Wskazać należy, że w ramach regulacji MDR i kwestii tajemnicy zawodowej jest również istotny wyrok TSUE w sprawie C-623/22, *Belgian Association of Tax Lawyers i in.*¹⁴, który dopełnia wyrok TSUE w sprawie C-694/20 – wskazując, które zawody są uprawnione do zwolnienia z obowiązku raportowania podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych z uwagi na tajemnicę zawodową.

19. Uszeregowanie definicji legalnych, usunięcie raportowania tzw. krajowych schematów podatkowych (schematów podatkowych innych niż schematy podatkowe transgraniczne) i usunięcie innych szczególnych cech rozpoznawczych

(art. 1 pkt 26 projektu, zmiana w art. 86a § 2 Ordynacji podatkowej)

Nowelizacja zakłada doprecyzowanie definicji i ich uszeregowanie – rozpoczynając od definicji pojęć najbardziej ogólnych z punktu widzenia materii raportowania schematów podatkowych (czyli począwszy od zdefiniowania pojęcia „uzgodnienia”), a kończąc na pojęciach szczególnych i technicznych. Dotychczasowe uszeregowanie definicji znajdujące się w tym przepisie nie jest uszeregowaniem tematycznym (od pojęć ogólnych do pojęć szczególnych), co znacznie utrudnia proces wykładni i prawidłowego stosowania przepisów przez zobowiązane podmioty. Uszeregowanie definicji zaproponowane w projektowanym przepisie jest również kompatybilne z uszeregowaniem zastosowanym w dyrektywie DAC6.

19.1. Zmiana brzmienia definicji legalnej uzgodnienia (art. 1 pkt 26 projektu, projektowany art. 86a § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej) i schematu podatkowego (art. 1 pkt 26 projektu, projektowany art. 86a § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej), dostosowująca do brzmienia Dyrektywy

¹⁴ Wyrok TSUE z dnia 29 lipca 2024 r. w sprawie C-623/22, *Belgian Association of Tax Lawyers i in.*, EU:C:2024:639, zwany dalej: „wyrok TSUE w sprawie C-623/22”.

Podstawową zmianą jest zmiana definicji „schematu podatkowego” w związku z usunięciem raportowania tzw. schematów podatkowych innych niż schematy podatkowe transgraniczne (schematów podatkowych typu krajowego).

Dyrektywa, celem zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego, nałożyła obowiązek zgłaszania transgranicznych uzgodnień (schematów podatkowych transgranicznych) z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego z uwagi na fakt, że państwom członkowskim coraz trudniej jest chronić swoje krajowe systemy podatkowe przed ich osłabieniem. Wynika to z faktu, że strategie planowania podatkowego stają się coraz bardziej złożone i często wykorzystują rosnącą mobilność kapitału oraz osób w ramach jednolitego rynku. Takie struktury zazwyczaj obejmują kilka jurysdykcji, co umożliwia przenoszenie dochodów do krajów o bardziej korzystnym opodatkowaniu lub zmniejszenie ogólnego obciążenia podatkowego. W efekcie państwa członkowskie często notują spadki dochodów z podatków, co utrudnia prowadzenie polityki fiskalnej wspierającej wzrost gospodarczy. Z tego względu kluczowe jest, aby administracje podatkowe państw członkowskich miały dostęp do pełnych i istotnych informacji na temat uzgodnień transgranicznych.

W odniesieniu do zgłaszania krajowych schematów podatkowych – w motywie dziesiątym dyrektywy – ustawodawca unijny umożliwił państwom członkowskim przedsięwzięcie dodatkowych krajowych środków sprawozdawczych o podobnym charakterze. Na etapie implementacji przedmiotowej dyrektywy – ustawodawca krajowy skorzystał z tego uprawnienia i wprowadził obowiązek raportowania krajowych schematów podatkowych.

Przepisy o raportowaniu krajowych schematów podatkowych nie przyniosły zamierzonych przez ustawodawcę rezultatów i budzą duże kontrowersje u podatników. Zgodnie z ustawą wprowadzającą – informacje przekazywane przez podatników w ramach raportowania krajowego miały:

- pełnić m.in. funkcję uszczelniającą system podatkowy – tj. dostarczając organom podatkowym szybkich informacji, które miały skutkować podjęciem inicjatywy ustawodawczej,
- zapewniać szybki dostęp administracji podatkowych do informacji o potencjalnie agresywnym planowaniu lub nadużyciach związanych z planowaniem podatkowym oraz o promotorach i użytkownikach schematów podatkowych,
- zniechęcać podatników i ich doradców do korzystania ze schematów podatkowych.

Praktyczne wykorzystanie tych danych po sześciu latach obowiązywania jest znikome – informacje o krajowych schematach podatkowych bezpośrednio nie przyczyniły się do podjęcia inicjatyw legislacyjnych (podatnicy w głównej mierze raportują typowe transakcje, które na podstawie przepisów są dozwolone), a wykorzystywanie przekazywanych danych do typowania do kontroli i same kontrole podatkowe odbywają się w głównej mierze w ramach schematów podatkowych transgranicznych¹⁵.

Tym samym, mając na uwadze konstytucyjną zasadę proporcjonalności¹⁶, należy uznać, że utrzymywanie tej instytucji nie jest zasadne. Zgodnie z tą zasadą istnieją trzy powiązane między sobą obowiązki prawodawcy:

- 1) przyjmowanie danej regulacji tylko wówczas, gdy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest związana,
- 2) kształtowanie danej regulacji w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonych celów (skutków),
- 3) zachowanie proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami bądź niedogodnościami wynikającymi z niej dla obywateli.

Zasada ta kładzie szczególny nacisk na adekwatność celu i środka użytego do jego osiągnięcia. Oznacza to, że spośród możliwych środków oddziaływania należałoby wybierać środki skuteczne dla osiągnięcia założonych celów, a zarazem jak najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu¹⁷.

Pozyskane efekty wykorzystania tych danych nie pozwalają na uznanie, że przepisy są proporcjonalne – tym samym powinny być uchylone jako wprowadzenie zbyt uciążliwych obciążeń podatników (naruszają prawo do prywatności i prawo do tajemnicy komunikowania się) – obciążeń nieproporcjonalnych do uzyskiwanych efektów.

¹⁵ Takie same nikłe wykorzystanie danych zostało wskazane przez Europejski Trybunał Obrachunkowy (dalej: ETO) w raporcie specjalnym nr 27/2024 opublikowanym w dniu 28 listopada 2024 r. w odniesieniu do 5 wybranych państw członkowskich. Głównym zarzutem ETO był brak wykorzystywania danych przez państwa członkowskie. Z łącznie ponad 53 000 zgłoszeń MDR transgranicznych do końca 2023 r., jedynie 16% tych danych zostało rzeczywiście wykorzystane przez administracje podatkowe. W pozostałych przypadkach dane albo były nieprzydatne, albo nie podjęto żadnych kroków, by je przeanalizować.

¹⁶ W ramach uzasadnienia projektu ustawy wprowadzającej opisana na str. 101 i nast.

¹⁷ Wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 18 października 2011 r., SK 2/10, 12 stycznia 2012 r., Kp 10/09 i 15 maja 2012 r., P 11/10.

Usunięcie przepisów wprowadzających obowiązki raportowania krajowych schematów podatkowych pozwoli przedsiębiorstwom w istotnym zakresie zmniejszyć obciążenia i koszty ekonomiczne wynikające z konieczności: analizy przepisów, identyfikacji i bieżącego monitorowania w organizacji transakcji lub osób posiadających wiedzę na temat zdarzeń gospodarczych, które potencjalnie spełniałyby definicje krajowego schematu podatkowego, a także czasu związanego z terminowym procedowaniem formularzy przewidzianych w przepisach odnoszących się do krajowych schematów podatkowych.

Nadmierne, nieproporcjonalne (czasochłonne i kosztowne) obciążenia sprawozdawcze po stronie podmiotów mają również bezpośrednie przełożenie na wysoki poziom zaangażowania personelu po stronie administracji podatkowej (m.in. Centrum Kompetencyjne obsługiwane przez IAS w Olsztynie).

W dalszej części, w ramach nowelizacji dokonano modyfikacji części definicji tak, aby maksymalnie dostosować siatkę pojęciową do zapisów w dyrektywie. Należy wskazać, że w kontekście dotyczącym obowiązków raportowania dyrektywa posługuje się jedną siatką pojęciową, którą podstawą jest właśnie pojęcie „uzgodnienia”. Kategoria pojęcia uzgodnienia rozbita jest w dyrektywie na kilka pojęć takich jak: uzgodnienie transgraniczne (art. 3 pkt 18 dyrektywy) czy następnie „podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne” (art. 3 pkt 19 dyrektywy). Projekt zakłada przyjęcie posługiwania się również w Polsce jedną siatką pojęciową odnośnie do uzgodnień, jednak z zachowaniem utrwalonego już sformułowania „schemat podatkowy”.

W związku z tym proponuje się posługiwanie następującymi pojęciami:

- a) „**uzgodnienie**” jako planowane lub **dokonane** czynności lub zespół powiązanych ze sobą czynności, **w tym podzielonych na etapy lub części**, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego lub na wysokość zobowiązania podatkowego; **uzgodnienie oznacza również szereg uzgodnień.**

Ustawodawca w tym zakresie doprecyzowuje, że uzgodnienie może składać się również z szeregu uzgodnień oraz obejmować więcej niż jeden etap lub część – czego nie zawierała dotychczasowa definicja uzgodnienia;

- b) „**schemat podatkowy**” (obecnie „schemat podatkowy transgraniczny”) – tj. podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne, posiadające ogólną lub szczególną cechę rozpoznawczą które dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego Unii Europejskiej albo państwa członkowskiego Unii Europejskiej i państwa trzeciego, jeżeli spełniony jest 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 innego 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 o wymianie informacji podatkowych, lub na wskazanie beneficjenta rzeczywistego w rozumieniu ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu¹⁸,
- analogicznie do brzmienia Dyrektywy (art. 3 pkt 18 i 19 Dyrektywy).

Zgodnie z dyrektywą „uzgodnienie” jako porozumienie lub czynność prawna jest uzgodnieniem niezależnie od tego, jakie cechy to uzgodnienie posiada lub ich nie posiada. Natomiast to, czy dane uzgodnienie posiada cechy wskazane w dyrektywie (tj. cechy rozpoznawcze z załącznika IV do dyrektywy) ma wpływ na fakt, czy uzgodnienie to jest „podlegającym zgłoszeniu uzgodnieniem” („schematem podatkowym”) czy też nie (art. 3 pkt 19 dyrektywy). Projekt wprowadza zatem analogiczne rozumienie pojęć występujących w polskiej nomenklaturze tj. pojęcia „uzgodnienia” i „schematu podatkowego”. Takie rozróżnienie jest dokonane w celu podkreślenia, że nie każde uzgodnienie, nawet takie, które ma wpływ na rozliczenie podatkowe, podlega zgłoszeniu, a jedynie takie, które będąc uzgodnieniem posiada określoną w ustawie cechę rozpoznawczą, która aktywuje obowiązek

¹⁸ Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. z 2025 r. poz. 644).

jego zgłoszenia. Występujące w dotychczasowych przepisach rozbieżności na uzgodnienie i schemat podatkowy powodowało mylne kategoryzowanie schematów podatkowych jako działań będących unikaniem opodatkowania lub budzących takie podejrzenie. Schematy podatkowe są to podlegające zgłoszeniu uzgodnienia transgraniczne, które posiadają cechę rozpoznawczą, a więc cechę świadczącą o potencjalnym ryzyku unikania opodatkowania i z tego względu wymagającą obserwacji przez organy wspólnotowe i krajowe w celu, eliminacji luk prawnych oraz ewentualnego wprowadzenia zmian legislacyjnych, a także analizy i kontroli takich działań. Pojęcie „**potencjalnego** ryzyka unikania opodatkowania”, istotne w ramach regulacji MDR, nie może natomiast być mylone z pojęciem „unikania opodatkowania” ani nawet „podejrzeniem unikania opodatkowania”. Proponowane zmiany mają na celu umożliwienie poprawnego rozumienia znaczenia:

- pojęcia „uzgodnienie” jako czynności lub zespołu czynności mających wpływ na powstanie lub wysokość zobowiązania podatkowego oraz
- pojęcia „schematu podatkowego” jako podlegającym zgłoszeniu uzgodnieniu transgranicznym ze względu na spełnienie określonych ustawowych kryteriów. Takie rozróżnienie będzie analogicznym pojęciem do występującego w dyrektywie pojęcia „podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia”, które jest uzgodnieniem posiadającym cechę rozpoznawczą świadczącą o potencjalnym ryzyku unikania opodatkowania.

W tym celu dodano również definicję legalną „cechy rozpoznawczej” jako typowej właściwości lub typowego elementu uzgodnienia, który wskazuje na potencjalne ryzyko wystąpienia unikania opodatkowania, o których mowa w **art. 86a § 2 pkt. 4, 7** Ordynacji podatkowej, zgodnie z brzmieniem dyrektywy w tym zakresie (projektowany **art. 86a § 2 pkt 3** Ordynacji podatkowej będący odpowiednikiem art. 3 pkt 20 dyrektywy).

Powyżej opisana zmiana definicji „schematu podatkowego transgranicznego” i zastąpienie go sformułowaniem „schematu podatkowego” była konieczna również w związku z nieścisłościami występującymi w dotychczasowych przepisach dotyczących „kryterium transgranicznego” – w szczególności obserwowane w praktyce.

Dotychczasowa konstrukcja sprawiała, że niektórzy podatnicy dochodzili do mylnego przekonania, że aby taki schemat podatkowy transgraniczny wystąpił – skutek podatkowy, czy wywieranie wpływu podatkowego danego uzgodnienia powinno rozciągać się w kilku krajach członkowskich – co nie było poprawne. Problemy z interpretacją wynikały z tego, że

w dotychczasowym przepisie dotyczącym schematu podatkowego transgranicznego (dotychczasowy art. 86a § 1 pkt 12 Ordynacji podatkowej) zamiast wyrazu „jeżeli”, jak ma to miejsce w art. 3 pkt 18 dyrektywy), posłużono się wyrazem „oraz”, umożliwiając tym samym różne rozumienie pojęcia schematu transgranicznego¹⁹. Tym samym zamiast jednego warunku jaki został przewidziany w dyrektywie („uzgodnienie dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Unii Europejskiej i państwa trzeciego”) można było mylnie dochodzić do przekonania, że należało spełnić dwa warunki („uzgodnienie dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Unii Europejskiej i państwa trzeciego” **oraz** jeden z warunków z wyliczenia w tym przepisie.)

W efekcie proponuje się modyfikację brzmienia definicji „schematu podatkowego” (zastępujące obecne pojęcie „schemat podatkowy transgraniczny”), które nie powinno już budzić wątpliwości. Taka konstrukcja potwierdza, że warunek „uzgodnienie dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Unii Europejskiej i państwa trzeciego” jest spełniony jeżeli spełniony jest co najmniej jeden z warunków z wyliczenia z projektowanego art. 86a § 2 pkt 2 lit. a-e. Tym samym wystarczy, że skutek podatkowy czy wywieranie wpływu podatkowego rozciąga się na jedno państwo członkowskie uczestniczące w danym uzgodnieniu, aby uznać, iż mamy do czynienia ze schematem podatkowym. Innymi słowy – nie jest wymagane, aby skutek podatkowy wystąpił we wszystkich państwach (wszystkich jurysdykcjach), których dotyczy dane uzgodnienie.

¹⁹ Art. 86a § 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:

- 1) nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium tego samego państwa,
- 2) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium więcej niż jednego państwa,
- 3) 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,
- 4) 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,
- 5) 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 (...)

19.2. Zmiana w zakresie ogólnych cech rozpoznawczych oraz w zakresie szczególnych cech rozpoznawczych i usunięcie innych szczególnych cech rozpoznawczych

(art. 1 pkt 26 projektu, projektowany art. 86a § 2 pkt 4, 7 Ordynacji podatkowej)

Wprowadza się zmianę i doprecyzowanie również w ramach cech rozpoznawczych. Cechy rozpoznawcze zostały wskazane w załączniku IV dyrektywy. Dyrektywa dzieli cechy rozpoznawcze na dwie główne kategorie – ogólne cechy rozpoznawcze oraz szczególne cechy rozpoznawcze. Dalej cechy rozpoznawcze w ramach Dyrektywy dzielą się na:

- ogólne cechy rozpoznawcze wiążące się z kryterium głównej korzyści,
- szczególne cechy rozpoznawcze wiążące się z kryterium głównej korzyści,
- szczególne cechy rozpoznawcze powiązane z transakcjami transgranicznymi (w ramach, której część cech – tj. kategorii C pkt 1 lit. b) ppkt (i), lit. c) i d) – można uwzględnić jedynie, jeżeli spełnione jest kryterium głównej korzyści),
- szczególne cechy rozpoznawcze powiązane z automatyczną wymianą informacji i własnością rzeczywistą (dla których nie bada się kryterium głównej korzyści).

Przed wszystkim w ramach nowelizacji zdecydowano się utrzymać przyjętą pierwotnie w 2019 r. w ramach systemu raportowania MDR klasyfikację cech rozpoznawczych w Polsce – tj. podział na;

- takie cechy, w ramach których należy zawsze spełnić kryterium głównej korzyści (ogólne cechy rozpoznawcze) i
- takie cechy w ramach których to kryterium nie jest brane pod uwagę (szczególne cechy rozpoznawcze).

Tym samym, **nadal** wszystkie szczególne cechy rozpoznawcze, które na podstawie dyrektywy wymagają dodatkowo spełnienia kryterium głównej korzyści są ujęte w ramach krajowych regulacji w ogólnych cechach rozpoznawczych. Taki podział, który funkcjonuje od 2019 r. sprawdził się w praktyce i nie powoduje problemów praktycznych w raportowaniu – tym samym brak jest potrzeby jego modyfikacji.

Pozostałe zmiany w ramach cech rozpoznawczych:

Projektodawca wprowadza zawarcie w definicji ogólnej cechy rozpoznawczej kryterium głównej korzyści. Dotychczas, prócz spełnienia ogólnej cechy rozpoznawczej do rozpoznania schematu, należało spełnić również kryterium głównej korzyści. Nowe przepisy wprowadzają doprecyzowane, że pod pojęciem ogólnej cechy rozpoznawczej – rozumie się przez to właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że **wraz ze spełnieniem kryterium głównej korzyści** spełniony jest co najmniej jeden z warunków wskazanych w **art. 86a § 2 pkt 4**:

Dodatkowo w ramach ogólnych cech rozpoznawczych dochodzi do następujących zmian:

- a) doprecyzowanie (projektowany **art. 86a § 2 pkt 4 lit. a** Ordynacji podatkowej) przez wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych, których **uczestnicy uzgodnienia**, obok korzystających, zobowiązani są do zachowania poufności o sposobie uzyskania korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia wobec organów podatkowych (zgodnie z brzmieniem załącznika IV A.1. dyrektywy), tj. w miejsce wskazywanego wcześniej obowiązku zachowania poufności przez „promotora” lub „korzystającego” wprowadzono obowiązek zachowania poufności przez promotora lub **innego uczestnika uzgodnienia**;
- b) zmiana obecnego art. 86a § 1 pkt 6 lit. h Ordynacji podatkowej (projektowany **art. 86a § 2 pkt 4 lit. h** Ordynacji podatkowej) w brzmieniach tożsamy z brzmieniem załącznika IV część B.1. dyrektywy. Dodatkowo przedmiotowa cecha wskazana w Dyrektywie w sekcji C, pkt 1 lit. b (I) dotyczy stawki zerowej lub bliskiej zero, z tego względu obecna wartość „5%” zostanie zmieniona na „1%”, która oddaje wartość bliską zero;
- c) usunięcie z dotychczasowych cech **art. 86a § 1 pkt 6 lit. i, j** oraz **k** Ordynacji podatkowej – których w Dyrektywie nie przewidziano.

W ramach szczególnych cech rozpoznawczych dochodzi do następujących zmian:

- a) zmiana aktualnego art. 86a § 1 pkt 13 lit. a Ordynacji podatkowej, (projektowany **art. 86a § 2 pkt 7 lit. a** oraz **b** zgodnie z brzmieniem dyrektywy załącznika IV część C.1.) – rozbiecie dotychczasowego punktu dotyczących płatności transgranicznych na dwa osobne punkty celem wyeliminowania wątpliwości podatników co do relacji pomiędzy nimi;
- b) zmiana obecnego art. 86a § 1 pkt 13 lit. c Ordynacji podatkowej (projektowany **art. 86a § 2 pkt 7 lit. d** Ordynacji podatkowej) przez wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych w sytuacji, gdy dany podmiot korzysta w ramach dochodu lub majątku **z ulg lub zwolnień** mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania

w więcej niż jednym państwie, (dodanie „ulg” lub „zwolnień”) zgodnie z brzmieniem załącznika IV C.1. dyrektywy;

- c) zmiana obecnego art. 86a § 1 pkt 13 lit. e Ordynacji podatkowej (projektowany **art. 86a § 2 pkt 7 lit. f** Ordynacji podatkowej) przez dostosowanie do brzmienia dyrektywy – dodanie wyliczenia – zgodnie z wyliczeniem załącznika IV D.1. dyrektywy;
- d) dostosowanie brzmienia obecnego art. 86a § 1 pkt 13 lit. f Ordynacji podatkowej (projektowany **art. 86a § 2 pkt 7 lit. g** Ordynacji podatkowej) do brzmienia dyrektywy, w celu doregulowania tej kwestii, ponieważ cecha, o której mowa w tym przepisie, wystąpi wyłącznie wtedy, kiedy wszystkie kryteria, zostaną spełnione łącznie – dodanie słów „oraz” (zgodnie z wyliczeniem załącznika IV D.2. dyrektywy).

Powyższe zmiany wynikają z potrzeby dokonania pełnego dostosowania przepisów do brzmienia dyrektywy w zakresie załącznika IV – Cechy rozpoznawcze.

W ramach innych szczególnych cech rozpoznawczych, które nie występują w dyrektywie, w związku z odstąpieniem od obowiązku raportowania schematów podatkowych typu krajowego – cechy zostają usunięte.

19.3. Dostosowanie definicji „kryterium głównej korzyści” zgodnego z założeniami Dyrektywy

(art. 1 pkt 26 projektu, projektowany art. 86a § 2 pkt 5 Ordynacji podatkowej)

Dyrektywa w drugim akapicie, I części, załącznika IV wprowadza definicję „kryterium głównej korzyści” i reguluje, że *„kryterium głównej korzyści” jest spełnione, jeżeli można ustalić, że główną korzyścią lub jedną z głównych korzyści, które – uwzględniając wszystkie odpowiednie fakty i okoliczności – dana osoba może spodziewać się uzyskać dzięki uzgodnieniu, jest korzyść podatkowa*”. Z kolei dotychczasowe przepisy Ordynacji podatkowej dodają zastrzeżenie, że aby „kryterium głównej korzyści” zostało spełnione musi występować alternatywna droga postępowania niedająca tej korzyści.

Proponuje się zastąpienie dotychczasowej skomplikowanej i niejasnej definicji nową – dostosowaną do treści dyrektywy: „kryterium głównej korzyści”, *oznacza spełnienie warunku polegającego na tym, że głównym efektem lub jednym z głównych efektów, które na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów dany podmiot spodziewa się lub można racjonalnie oczekiwać, że powinien spodziewać się osiągnąć dzięki wdrożeniu uzgodnienia, jest korzyść*

podatkowa. Projektowana definicja uwzględnia więc sytuację, w której podmiot nawet nie posiadając drogi alternatywnej, chce głównie osiągnąć efekt w postaci korzyści podatkowej lub można racjonalnie oczekiwać, że taki efekt głównie chciał uzyskać podejmując określony rodzaj działania i z tego względu takie działania podjął. Jednocześnie taka definicja objęłaby też sytuacje, kiedy zakładany efekt (nawet niebędący korzyścią podatkową) jest możliwy do osiągnięcia poprzez kilka sposobów działania (czynności), a podmiot decyduje się na jeden z tych sposobów, kierując się głównie tym, że wybrana czynność wiąże się z uzyskaniem korzyści podatkowej, a więc podejmuje daną konkretną czynność głównie z powodu korzyści podatkowej.

Dodatkowo należy wskazać, że w ramach implementacji w innych krajach członkowskich – nie wprowadzono „alternatywnej drogi postępowania”, tym samym celem dostosowania tego kryterium do treści dyrektywy – należy zmienić tą definicję.

19.4. Dodanie definicji legalnej „uczestnika uzgodnienia”

(art. 1 pkt 26 projektu, projektowany art. 86a § 2 pkt 14 Ordynacji podatkowej)

W ramach nowelizacji zdecydowano dodać definicję „uczestnika uzgodnienia” przez co rozumieć się będzie osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, biorącą udział w schemacie podatkowym lub w czynności, transakcji lub działaniu będącym elementem schematu podatkowego, w tym promotora lub korzystającego. W dotychczasowym brzmieniu przepisów brak jest definicji, a samo sformułowanie pojawia się w art. 86a § 3 Ordynacji podatkowej w miejscu poświęconym definicji kryterium transgranicznego. Dodanie definicji legalnej „uczestnika uzgodnienia” spowoduje uniknięcie sytuacji, w której w treści aktu prawnego ustawodawca posługuje się pewnym pojęciem legalnym bez jego uprzedniego wprowadzenia do definicji legalnych.

Pomimo, że w samej Dyrektywie brak jest definicji uczestnika uzgodnienia – to jednak należy wskazać, że do uczestnika uzgodnienia powinni być zaliczani przede wszystkim korzystający, ale również promotorzy. Do takiego wniosku należy dojść po analizie Załącznika Dyrektywy, które określa cechy rozpoznawcze:

- Cecha II. A.1. Uzgodnienie, w ramach którego właściwy podatnik lub **uczestnik uzgodnienia** zobowiązuje się do przestrzegania klauzuli poufności potencjalnie

zobowiązującej go do nieujawniania **wobec innych pośredników** lub organów podatkowych, w jaki sposób dane uzgodnienie może zapewniać korzyść podatkową.

- Cecha II. B.1. Uzgodnienie, w ramach którego **jego uczestnik** podejmuje rozmyślne działania obejmujące nabycie przedsiębiorstwa przynoszącego straty, zaprzestanie głównej działalności takiego przedsiębiorstwa i wykorzystywanie jego strat w celu zmniejszenia swoich zobowiązań podatkowych, w tym poprzez przeniesienie tych strat do innej jurysdykcji lub przyspieszenie wykorzystania tych strat.

19.5. Zmiana definicji udostępnienia

(art. 1 pkt 26 projektu, art. 86a § 2 pkt 16 Ordynacji podatkowej)

Zmiana polega na nadaniu nowego brzmienia obecnej definicji legalnej „udostępnienia”. W ramach definicji dokonano zmiany udostępnienia „uzgodnienia” (występującego dotychczas), na udostępnienie „schematu podatkowego” (czyli uzgodnienia zweryfikowanego jako posiadającego określone w ustawie cechy rozpoznawcze). Chociaż w dyrektywie nie zdefiniowano pojęcia: „udostępniania” było ono wprowadzone przez ustawodawcę w ramach pierwotnego wdrażania przepisów o MDR. Jednak w ramach dotychczasowej definicji wskazywano, że są to:

- a) oferowanie **uzgodnienia** korzystającemu, zawarcie umowy, której przedmiotem jest przekazanie informacji o **uzgodnieniu**, lub przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu przekazania informacji o **uzgodnieniu**, lub
- b) przekazywanie korzystającemu w jakiegokolwiek formie, w tym drogą elektroniczną, telefoniczną lub osobiście, informacji o **uzgodnieniu**, w szczególności poprzez przedstawianie jego założeń.

Proponuje się zmianę „uzgodnienia” na „schemat podatkowy”. Dotychczasowa definicja nie była w pełni zgodna z celami dyrektywy. Dyrektywa w ramach posługiwania się sformułowaniem „udostępnienia” (w ramach definicji „pośrednika” z art. 3 pkt 21 dyrektywy) łączy je zawsze z „podlegającym zgłoszeniu uzgodnieniem transgranicznym” (np. „udostępnia (...) **podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne**”), a nie udostępnia „uzgodnienie transgraniczne”. Tym samym dyrektywa odsyła w ramach udostępniania do uzgodnienia transgranicznego, które zidentyfikowano, że spełnia cechy rozpoznawcze (tj. schematu podatkowego). Proponowana korekta definicji legalnej „udostępnienia” będzie zatem zgodna z celami dyrektywy.

Dodatkowo wyeliminowano z definicji sformułowanie „oferowanie”. Definiowanie pojęcia „udostępniania” jako oferowanie mogło prowadzić dotychczas do powstania obowiązków niemożliwych do wykonania przez podmiot zobowiązany do raportowania. Dotyczy to sytuacji, w której promotor, który wcześniej oferuje opracowanie na rzecz klienta schematu podatkowego, którego jeszcze nie opracował (nie przekazał jego założeń, etapów, mechanizmu funkcjonowania lub wdrażania lub sposobu uzyskania korzyści podatkowej), byłby już zobowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS w sytuacji, kiedy jeszcze nie może opisać jego mechanizmu. Oferowanie jest również rozumiane w dotychczasowych przepisach jako wdrażanie, wobec czego powstaje problem, czy podmiot, który oferuje schemat podatkowy dokonuje jego udostępnienia, czy też dokonuje jego wdrożenia oraz co decyduje o tym, że oferowanie jest udostępnieniem, czy wdrożeniem i tym samym, w jaki sposób należy wypełnić informację MDR-1 (czy jest składana w ciągu 30 dni od dnia następnego po dokonaniu udostępnienia czy dokonaniu wdrożenia). Projektowana definicja rozwiązuje wskazane problemy jednocześnie nie wykluczając możliwości, aby udostępnienie mogło nastąpić w ramach złożonej oferty, gdyż zgodnie z zaproponowanym brzmieniem projektowanej definicji przez „udostępnienie” rozumie się przekazywanie korzystającemu w jakiegokolwiek postaci, w szczególności elektronicznej lub papierowej lub w jakikolwiek sposób, w tym w drodze telefonicznej, teleinformatycznej lub osobiście, informacji o schemacie podatkowym, w szczególności poprzez przedstawienie jego założeń, etapów, mechanizmu funkcjonowania lub wdrażania lub sposobu uzyskania korzyści podatkowej.

19.6. Zmiana i doregulowanie definicji wdrożenia (art. 1 pkt 26 projektu, projektowany art. 86a § 2 pkt 17 Ordynacji podatkowej) oraz **wprowadzenie definicji czynności wspomagających** (art. 1 pkt 26 projektu, projektowany art. 86a § 2 pkt 15 Ordynacji podatkowej)

Zmiana polega na nadaniu nowego brzmienia dotychczasowej definicji legalnej „wdrożenia” poprzez:

- zamianę słowa „uzgodnienia” na sformułowanie „schemat podatkowy”. Analogicznie jak przy modyfikacji definicji „udostępnienia”. Dyrektywa (w ramach definicji „pośrednika” z art. 3 pkt 21 dyrektywy) łączy wdrożenie zawsze z „podlegającym zgłoszeniu uzgodnieniem transgranicznym” (np. „udostępniania do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia **podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego**”),

- wyeliminowanie z niej sformułowania „oferowanie”, ponieważ nie jest zasadne, żeby zrównywać „oferowanie” z „wdrażaniem” w sytuacji, w której klient rozważający możliwość przyjęcia oferty może ją przyjąć lub odrzucić. W przypadku przyjęcia oferty przez klienta rozpocząłby się od razu bieg terminu nakładającego obowiązek raportowania w sytuacji, w której schemat podatkowy nie jest jeszcze w pełni opracowany. W ramach dotychczasowej definicji proponuje się usunięcie czynności wymienionych w art. 86a § 1 pkt 17 lit. b, c i d Ordynacji podatkowej.

Dodatkowo wprowadza się definicję czynności wspomagających (projektowany **art. 86a § 2 pkt 15** Ordynacji podatkowej), przez które będzie się rozumieć udzielenie pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowywania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego (zatem w ramach tych czynności będzie zawierać się część czynności z obecnej definicji „wdrożenia” z obecnego brzmienia art. 86a § 1 pkt 17 lit. b i częściowo lit. c Ordynacji podatkowej).

19.7. Połączenie instytucji „promotora” (dotychczasowy art. 86a § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej) i „wspomagającego” (dotychczasowy art. 86a § 1 pkt 18 Ordynacji podatkowej), zgodnie z brzmieniem i założeniami Dyrektywy poprzez wprowadzenie jednej instytucji „promotora” (art. 1 pkt 26 projektu, projektowany art. 86a § 2 pkt 13 Ordynacji podatkowej) oraz zmiana art. 86b Ordynacji podatkowej i uchylenie art. 86d Ordynacji podatkowej w zakresie dostosowania zakresu obowiązków wynikających z ustawy do treści Dyrektywy.

Ustawodawca dokonując transpozycji art. 3 pkt 21 dyrektywy do krajowego porządku prawnego rozdzielił instytucję „pośrednika” na dwa odrębne podmioty. W związku z czym w dotychczasowym stanie prawnym (art. 86a § 1 pkt 3, pkt 8 i pkt 18 Ordynacji podatkowej) poza „korzystającym”, dla potrzeb stosowania przepisów rozdziału 11a działu III w art. 86a § 1 Ordynacji podatkowej zostały zdefiniowane jeszcze dwa podmioty, tj.: „promotor” i „wspomagający”. Przez promotora rozumie się osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w szczególności doradcę podatkowego, adwokata, radcę prawnego, rzecznika patentowego, 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. Natomiast, przez

wspomagającego rozumie się 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.

Na przestrzeni kilku lat obowiązywania przepisów o schematach podatkowych, zaobserwowano, że rozdzielenie definicji „pośrednika”, nie przyniosło w pełni zamierzonego celu, a podmioty miały problemy z określeniem swej roli w schemacie podatkowym. Ponadto aktualne brzmienie przepisów spowodowało nałożenie licznych obowiązków często niewspółmiernych do faktycznych założeń tej instytucji, tracąc tym samym faktyczny cel istnienia tych regulacji. Tym samym przepisy określające obowiązki sprawozdawcze, do których wykonania zobowiązane są poszczególne podmioty, wymagają częściowej zmiany, doregulowania i uszczegółowienia w celu prawidłowego ich rozumienia.

Jednym z elementów dotyczących wspomnianego wyżej doregulowania, jest wskazanie, że jeżeli korzystający dla danego schematu podatkowego (innego niż schemat podatkowy standaryzowany) spełnia również definicję promotora, to wykonuje on swoje obowiązki związane z raportowaniem wyłącznie jako korzystający. Jeżeli więc dany podmiot sam dla siebie opracuje schemat podatkowy, to powinien on w przekazywanej informacji MDR określać siebie jako korzystającego. Wyeliminuje to sytuacje, w których podmioty w niektórych stanach faktycznych miałyby problem z określeniem swojej roli i zaznaczeniem odpowiedniego pola w formularzu, co zaburzało płynność składania informacji o schematach podatkowych. Dodatkowo należy podkreślić, że wskazane wyłączenie ma zastosowanie jedynie w przypadku schematów podatkowych niestandaryzowanych, a w przypadku schematów podatkowych standaryzowanych (możliwych do wdrożenia dla większej liczby podmiotów bez istotnej zmiany) korzystający, który spełnia również definicję promotora powinien raportować schemat podatkowy jako promotor – co będzie wiązało się następnie z koniecznością kwartalnej aktualizacji tej informacji (składaniem MDR-4 zgodnie z art. 86f § 4 Ordynacji podatkowej).

Ponadto dyrektywa w definicji „pośrednika” – akapit drugi tj.: podmiotu odpowiadającego polskiej definicji „wspomagającego” używa słowa „opracowywania”, a nie „opracowania”. Art. 3 pkt 21 dyrektywy stanowi bowiem, że: „[...] *Termin ten obejmuje również osobę, która, uwzględniając odpowiednie fakty i okoliczności i w oparciu o dostępne informacje i właściwą wiedzę fachową i orientację wymagane do świadczenia takich usług, zdaje sobie sprawę lub można racjonalnie oczekiwać, że zdaje sobie sprawę, że podjęła się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowywania.*”. Z kolei w dotychczasowych polskich przepisach funkcjonuje słowo „opracowania”. Wobec powyższego pojawia się problem tego rodzaju, iż jeżeli podmiot podjął się udzielenia wsparcia, pomocy lub porad jedynie w zakresie opracowywania uzgodnienia, to podmiot ten może uznać, że jako, iż nie podjął się udzielenia wsparcia w opracowaniu (całościowego stworzenia mechanizmu uzgodnienia) – to nie spełnia on definicji wspomagającego.

Projektowana zmiana polega jednak głównie na połączeniu instytucji „promotora” i „wspomagającego” w ślad za regulacjami dyrektywy, w jeden podmiot, tj.: w „promotora”. Proponowana zmiana ma bowiem na celu odzwierciedlenie instytucji „pośrednika”, którą też implementowało do swoich porządków prawnych większość państw członkowskich Unii Europejskiej – bez rozdzielenia na dwa podmioty. W związku z powyższym, projektowana zmiana polega na uchyleniu z Ordynacji podatkowej definicji „promotora” zawartej w **art. 86a § 1 pkt 8** Ordynacji podatkowej i definicji „wspomagającego” zawartej w **art. 86a § 1 pkt 18** Ordynacji podatkowej oraz zastąpienie ich jedną definicją „promotora”, której brzmienie zawarte będzie w **art. 86a § 2 pkt 13** Ordynacji podatkowej. Definicja „promotora” zachowuje w dalszym ciągu, zgodnie z Dyrektywą, swoje elementy konstrukcyjne, tj.: podział na dwa elementy składowe, czyli zarówno część podmiotową określającą, jaki podmiot, spełniający jakie kryteria może być uznany za pośrednika oraz część przedmiotową określającą, jakie czynności wykonuje podmiot opisany w części podmiotowej tej definicji determinujące uznanie tego podmiotu za pośrednika.

Promotorem niezmiennie będą w szczególności podmioty lub osoby wykonujące zawody profesjonalne, tj. doradca podatkowy, adwokat, radca prawny, biegły rewident, rzecznik patentowy, notariusz, osoby świadczące usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, księgowy lub bank lub inna instytucja finansowa, tak więc zawody i instytucje, które obejmują szeroko rozumiane usługi doradcze i konkretną pomoc w kształtowaniu oraz prowadzeniu strategii podatkowej podatników. Zmiana zakłada również usunięcie niewystępującego w dyrektywie

rozszerzenia statusu podmiotu opracowującego, udostępniającego lub wdrażającego schemat podatkowy z pracodawcy na pracownika i dodanie normy prawnej, występującej również w regulacjach dotyczących MDR w innych państwach członkowskich, mającej na celu minimalizowanie zjawiska raportowania tego samego schematu podatkowego przez kilka osób pozostających w stosunku pracy w tym samym miejscu i posiadających identyczny zakres wiedzy dotyczący danego schematu podatkowego. Zmiana będzie polegała na dodaniu projektowanego **art. 86a § 5** Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym, jeżeli czynności promotora wykonywane są jako obowiązki służbowe pracownika w ramach umowy o pracę, to za promotora uważa się pracodawcę.

Zasadniczo, zmianie nie ulega również zakres czynności determinujących dotychczas uznanie danego podmiotu za promotora. Zakresy te zostają jednak połączone w jeden wspólny katalog czynności wykonywanych przez podmiot określony w podmiotowej części definicji tj.: „promotora”, determinujących uznanie tegoż podmiotu za promotora oraz usunięty został zwrot „oferuje” zgodnie z odpowiednią zmianą definicji „udostępnienia”. Skoro więc dyrektywa w definicji „pośrednika”, nie wskazuje na czynność oferowania samą w sobie, jako determinującą uznanie danego podmiotu za „pośrednika” – czynność oferowania jako taka nie znajduje się w kręgu zainteresowania wymiany informacji. Ponadto, skutkowało to nieścisłościami polegającymi na tym, że udostępnienie oraz wdrożenie również zostały zdefiniowane jako oferowanie. Jeżeli „pośrednik” (promotor) wykonuje czynność udostępniania, która jest oferowaniem, czynność wdrożenia, która również jest oferowaniem oraz czynność oferowania, która jest udostępnianiem i oferowaniem, to podmioty miały problem z określeniem, kiedy oferowanie jest udostępnianiem, a kiedy wdrożeniem. Ponadto, czynność oferowania nie znalazła się w zakresie czynności, o których mowa w dotychczas obowiązującym art. 86b § 1 Ordynacji podatkowej, z którego wynika obowiązek złożenia informacji o schemacie podatkowym. Powodowało to szereg trudności w zakresie określenia, czy jeżeli do udostępnienia lub wdrożenia schematu podatkowego doszło w ramach oferowania, to takie udostępnienie lub wdrożenie mieszczące się w kategorii oferowania, nie powoduje obowiązku raportowania, czy też oferowanie, które stanowi udostępnienie lub wdrożenie schematu należy zaliczyć do udostępnienia lub wdrożenia schematu, a oferowanie schematu podatkowego, które nie stanowi udostępnienia lub wdrożenia – traktować jako odrębną kategorię, która stanowi, co prawda, przesłankę do uznania danego podmiotu za „promotora”, ale nie nakłada na niego obowiązku raportowania z tego tytułu. To z kolei prowadziło do dalszych trudności i rozważań w zakresie tego, w jakim momencie oferowanie niebędące

udostępnieniem lub wdrożeniem zamienia się w oferowanie będące udostępnieniem lub wdrożeniem. Usunięcie sformułowania „oferowanie” z definicji „promotora” przybliży tę definicję do treści określonej w dyrektywie oraz zrówna zakres czynności warunkujących uznanie danego podmiotu za „promotora” z zakresem warunkującym obowiązek raportowania schematu podatkowego z wyjątkiem czynności opracowania schematu. Należy w tym miejscu podkreślić, że do osiągnięcia tego stanu konieczne było również połączenie wszystkich obowiązków raportowania dotyczących „promotora” w jednym przepisie. Dzięki temu definicja „promotora” jest w pełni zgodna z dyspozycją normy prawnej określającej moment powstania obowiązku raportowania dla tego podmiotu. Należy bowiem zauważyć, że etap opracowania schematu podatkowego również podlega raportowaniu w przypadku, gdy podmiot któremu zlecono czynności wspomagające przy opracowaniu schematu podatkowego zobowiązany jest do raportowania.

W związku z projektowanymi zmianami, nie będą też już konieczne rozważania w zakresie tego, w jakim momencie oferowanie niebędące udostępnieniem zamienia się w oferowanie będące udostępnieniem, z tego względu, że znaczenie będzie miał po prostu fakt, czy doszło do udostępnienia schematu podatkowego (np. w ramach oferty, co znajduje odzwierciedlenie w projektowanej definicji „udostępnienia”), co może powodować obowiązek raportowania, czy też nie. Droga do udostępnienia jest w tym zakresie kwestią wtórną. Udostępnienie schematu podatkowego w ramach oferty, to w dalszym ciągu udostępnienie i mieści się w kategorii zbiorczej udostępnienia. Istotne jest to, czy doszło do udostępniania schematu podatkowego, drugorzędną kwestią jest to, w jaki sposób lub, w jakiej formie doszło do jego udostępnienia.

Główną zmianą w projektowanych przepisach jest jednak to, że czynności takie jak udostępnienie lub wdrażanie schematu podatkowego lub zarządzanie wdrażaniem schematu podatkowego połączone zostały w tym samym katalogu z czynnościami wspomagającymi, przez które rozumie się udzielenie pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowywania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego.

W efekcie obowiązek przekazywania informacji o schematach podatkowych będzie dotyczył już nie trzech, lecz jedynie dwóch podmiotów, tak jak przewiduje to dyrektywa, tj.: „promotora” oraz „korzystającego”.

Stworzenie jednej instytucji „promotora”, jasno rozróżnia sytuacje:

- kiedy i w jakiej roli występuje dany podmiot, czyli kiedy „promotor” opracowuje, wdraża, organizuje wdrożenie, lub udostępnia do wdrożenia schemat podatkowy lub zarządza wdrażaniem schematu podatkowego oraz
- kiedy bierze udział tylko w „czynnościach wspomagających” tj. przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności **zdaje sobie sprawę lub powinien zdawać sobie sprawę**, że podjął się wobec schematu podatkowego, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, czynności wspomagających.

W dotychczasowej definicji „wspomagającego” nie znalazł się zwrot występujący w definicji „pośrednika” z art. 3 pkt 21 dyrektywy, iż chodzi o podmiot, który „zdaje sobie sprawę lub można racjonalnie oczekiwać, że zdaje sobie sprawę”, że podjął się czynności wspomagających. Obecnie wspomagającym jest podmiot, który podjął się czynności w odniesieniu do schematu podatkowego bez względu na to, czy zdaje on sobie z tego z sprawę i bez względu na to, czy można od niego racjonalnie oczekiwać, że zdaje sobie z tego sprawę. Jest to istotne z punktu widzenia zakresu informacji przekazywanych na podstawie art. 86f Ordynacji podatkowej (MDR-1 i MDR-4). Bowiern zgodnie z zakresem informacji, które należy obecnie wskazać w informacji o schemacie podatkowym, składający informację powinien wskazać inne znane mu podmioty uczestniczące w schemacie podatkowym w tym wspomagającego. W projektowanych przepisach **art. 86a § 2 pkt 13 lit. b** Ordynacji podatkowej projektodawca proponuje posłużenie się konstrukcją „zdaje sobie sprawę lub powinna zdawać sobie sprawę”. Konstrukcja ta znana i stosowana jest w polskim obrocie prawnym . Wprowadzenie jej pozostaje w zgodzie z regulacjami Dyrektywy (z art. 3 pkt 21 dyrektywy).

Ponadto, należy podkreślić, że pomimo likwidacji instytucji „wspomagającego” nie zostały zlikwidowane mechanizmy ochronne skonstruowane dla tej instytucji i przewidziane w uchylanym **art. 86d** Ordynacji podatkowej, lecz zostały one wzmocnione i przeniesione do projektowanego **art. 86b** Ordynacji podatkowej, a więc skupione w instytucji „promotora”. Dzięki zaproponowanemu rozwiązaniu wyeliminowane zostaną normy, które w praktyce okazały się niemożliwe do stosowania, przy jednoczesnym zachowaniu mechanizmów ochronnych, które przyświecały stworzeniu instytucji „wspomagającego”.

Wobec powyższego, istotną zmianą wynikającą z przyjęcia nowej definicji „promotora”, rzutującą również na powstanie obowiązku sprawozdawczego promotora wykonującego czynności wspomagające wobec Szefa KAS, są dwa momenty:

- moment, w którym podmiot, któremu zlecono wykonanie określonych czynności wspomagających na rzecz schematu podatkowego nie rozpoczął jeszcze wykonywania czynności wspomagających i orientuje się, że, uzgodnienie może stanowić schemat podatkowy, co powoduje konieczność wystąpienia do podmiotów zlecających mu czynności o jasne określenie, czy jest to rzeczywiście schemat podatkowy,
- moment, w którym podmiot udzielił przez siebie bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowywania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego.

W pierwszym z momentów podmiot nie ma jeszcze pewności czy uczestniczy w schemacie podatkowym. Z tego względu do projektu ustawy wprowadzony został specjalny mechanizm ochronny mający na celu doprowadzenie do sytuacji, w której podmiot w określonych przepisami okolicznościach może stwierdzić, że znalazł się w drugim z tych kluczowych momentów, a tym samym, że o ile nie powstrzyma się on od dokonania czynności wspomagających – to wpisze się on w ciążące na promotorze obowiązki związane z raportowaniem schematu podatkowego (projektowany **art. 86b § 1 pkt 2** Ordynacji podatkowej). Dotychczas od „wspomagającego” oczekuje się, aby 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 że powinien powziąć wątpliwość, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym może stanowić schemat podatkowy. Ta konstrukcja oraz sama definicja „wspomagającego”, czyni więc podmiot podejmujący się udzielenia wsparcia uzgodnieniu wspomagającym w każdym stanie faktycznym. Z kolei projektowany przepis będzie wprowadzał mechanizm, dzięki czemu „promotorem” podejmującym się udzielenia czynności wspomagających jest tylko ten podmiot, który podjął się udzielić czynności wspomagających w schemacie podatkowym, a nie w dowolnym uzgodnieniu. Dodatkowo dotychczasowy przepis określony w uchylanym **art. 86d § 4** Ordynacji podatkowej wiąże obowiązek raportowania z podjęciem się udzielenia czynności wspomagających, zaś projektowany **art. 86b § 1** Ordynacji podatkowej zmienia to

i nakłada obowiązek raportowania wraz z **udzieleniem** czynności wspomagających, a nie tylko z **podjęciem się ich wykonania**.

Konstrukcja uchylanego przepisu **art. 86d § 2 pkt 2** Ordynacji podatkowej w praktyce okazała się wysoce problematyczna, a dokładniej co do charakteru pojęcia „wątpliwości”, o których mowa w tymże przepisie. Problematiczna jest bowiem sama konstrukcja językowo-gramatyczna dotychczasowego brzmienia przepisu. „Powziąć wątpliwość” oznacza, że podmiot, który powziął wątpliwość wątpi w jakiś stan rzeczy. Jeżeli więc „wspomagający” wątpi w to, że dane uzgodnienie jest schematem podatkowym - musi podjąć działania potwierdzające fakt, że dane uzgodnienie nie jest schematem podatkowym, co samo w sobie zawiera już pewien rodzaj sprzeczności. Działania potwierdzające wykonuje się raczej w związku z powzięciem podejrzeń co do istnienia jakiegoś stanu rzeczy w celu udowodnienia stanu faktycznego. Za sprawą opisanej konstrukcji gramatycznej, w dotychczasowym stanie prawnym problemy interpretacyjne budzi to, czy przepisy przewidują dokonywanie działań potwierdzających przez podmiot, który chociaż nie może potwierdzić, że schemat dostrzegł – to jednak ma co do tego jedynie uzasadnione podejrzenia. W związku z tym, w projektowanym przepisie wprowadza się obowiązek dokonywania działań potwierdzających w przypadku, gdy podmiot udzielający wsparcia powinien zdawać sobie sprawę, że uzgodnienie może stanowić schemat podatkowy, w celu udokumentowania takiego stanu rzeczy. Zgodnie z konstrukcją projektowanego przepisu **art. 86b §1a** Ordynacji podatkowej podmiot nie musi podejmować żadnych działań, jeżeli posiada wiedzę, że dane uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego.

Dodatkowo, w dotychczasowym stanie prawnym, jeżeli „wspomagający” dostrzegł, że dane uzgodnienie jest schematem podatkowym, to zobowiązany jest do złożenia do Szefa KAS zawiadomienia (MDR-2) lub raportowania (MDR-1) zarówno wtedy, gdy dostrzegł, że ma do czynienia ze schematem podatkowym, jak i wtedy, gdy nie jest pewny co do tego, że uzgodnienie jest schematem podatkowym. Jeżeli natomiast „wspomagający” najpierw wystąpił o potwierdzenie (uchylany **art. 86d § 2** Ordynacji podatkowej), a później dostrzegł (uchylany **art. 86d § 4** Ordynacji podatkowej) np.: poprzez potwierdzenie, to pojawia się brak pewności, czy musi wykonać działania zawiadamiające, a następnie raportujące. Projektowane przepisy **art. 86b** Ordynacji podatkowej eliminują dublowanie się obowiązków w takim przypadku.

W tym miejscu należy zwrócić również uwagę na niejasności w pojęciu „dostrzeżenia schematu podatkowego” wskazane w uchylanym **art. 86d § 4** Ordynacji podatkowej. W związku z tym, projektodawca zauważa, że podmiot udzielający czynności wspomagających chociaż w pewnych rodzajach sytuacji może mieć wiedzę, iż dane uzgodnienie nie może stanowić schematu podatkowego, to jednak co do zasady trudno mu jednak uzyskać pewność, czy dane uzgodnienie jest rzeczywiście schematem podatkowym. Z tego powodu podmiot ten, co do zasady, nie powinien dokonywać raportowania schematu podatkowego zanim nie będzie miał pełnej wiedzy (nie uzyska pewności, że ma do czynienia z takim schematem podatkowym) i w taki też sposób zostało to zaprojektowane w proponowanych przepisach **art. 86b § 1a** Ordynacji podatkowej. Jednocześnie należy podkreślić, że jednak projektowany przepis nie wyklucza sytuacji, gdy podmiot, który podjął się udzielenia czynności wspomagających wie od początku, że dotyczą one schematu podatkowego. W takim wypadku nie musi on występować do podmiotu zlecającemu mu wykonanie tych czynności o oświadczenie, że uzgodnienie nie jest schematem podatkowym, o którym mowa w projektowanym **art. 86b § 1a** Ordynacji podatkowej. W takiej sytuacji nie może on jednak wstrzymać się z wykonaniem swoich czynności z zastosowaniem ochrony prawnej zgodnie z projektowanym **art. 86b § 1c** Ordynacji podatkowej. Z kolei wykonanie czynności wspomagających wobec schematu podatkowego rodzi obowiązki sprawozdawcze, zaś ich niewykonanie zagrożone jest odpowiedzialnością karną skarbową.

Kolejną ważną zmianą, wynikającą z omawianej nowelizacji, jest zawężenie obowiązku składania informacji o schemacie podatkowym przez „promotorów” mających związek z państwami członkowskimi Unii Europejskiej, które zostały enumeratywnie wymienione w oparciu o treść definicji „pośrednika” wynikającej wprost z dyrektywy (art. 3 pkt 21 dyrektywy). Zatem, obowiązek przekazywania informacji o schematach podatkowych nie dotyczy „pośredników” (promotorów) z państw niebędących członkami UE albo tak jak to miało dotąd miejsce. Próba egzekwowania obowiązków od podmiotów spoza UE zobowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym okazywała się problematyczna, w szczególności dla innych pozostałych podmiotów zobowiązanych do wykonania określonych obowiązków, bądź wręcz niemożliwa.

19.8. Zmiana definicji legalnej trudnych do wyceny wartości niematerialnych

(art. 1 pkt 26 projektu, projektowany **art. 86a § 2 pkt 10** Ordynacji podatkowej)

W projektowanej jednostce redakcyjnej proponuje się zmianę obecnie obowiązującej definicji legalnej trudnych do wyceny wartości niematerialnych, która odbiega od tej samej definicji zawartej w § 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych²⁰ wydanego na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 11j ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz w § 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych²¹ wydanego na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 23v ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Definicje trudnych do wyceny wartości niematerialnych zawarte w ww. rozporządzeniach zostały zaczerpnięte z anglojęzycznego brzmienia pojęcia zawartego w pkt 6.189 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych – „OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations” (wersja 2017 i 2022). Uzasadnieniem wprowadzenia zmiany definicji jest fakt, że ustawodawca unijny w dyrektywie w załączniku IV, część II, lit. E, pkt 2, dotyczącym cech rozpoznawczych powiązanych z ustalaniem cen transferowych, posłużył się definicją z pkt 6.189 Wytycznych OECD. W związku z powyższym, w celu ujednolicenia pojęć zawartych w dwóch aktach prawnych, proponuje się wprowadzenie zmiany definicji legalnej trudnych do wyceny wartości niematerialnych zgodnej z brzmieniami zawartymi w rozporządzeniach Ministra Finansów w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych i fizycznych.

19.9. Zmiana definicji „korzystającego”

(art. 1 pkt 26 projektu, projektowany **art. 86a § 2 pkt 18 Ordynacji podatkowej**)

W nowelizowanej ustawie dokonano uzupełnienia definicji „korzystającego”, o której mowa w projektowanym **art. 86a § 2 pkt 18 Ordynacji podatkowej**. Zgodnie z nowym brzmieniem definicji przez „korzystającego” rozumie się osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, której udostępniane jest lub u której wdrażany jest schemat podatkowy, lub która jest **gotowa do jego wdrożenia** lub dokonała **pierwszej czynności** służącej wdrożeniu takiego schematu podatkowego.

Zmieniona definicja „korzystającego” została zbliżona swym brzmieniem do definicji wynikającej wprost z dyrektywy (art. 3 pkt 22). W dotychczasowym przepisie „korzystającym”

²⁰ Dz. U. z 2023 r. poz. 1129.

²¹ Dz. U. z 2023 r. poz. 1349.

był podmiot, któremu udostępniono dowolne uzgodnienie, natomiast w zainteresowaniu dyrektywy są jedynie podmioty, którym udostępniono podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne (tj. schemat podatkowy). Analogicznie ukształtowana została również nowoutworzona definicja „promotora”. Zmiana w zakresie tych przepisów wskazuje, że role w rozumieniu projektu zmiany Ordynacji podatkowej w ślad za przepisami dyrektywy, pełnią tylko te podmioty, które wykonują określone czynności w zakresie schematów podatkowych na mocy przepisów Ordynacji podatkowej, a nie jakichkolwiek uzgodnień.

19.10. Doprecyzowanie terminu ogłoszenia przez Ministra właściwego do spraw finansów publicznych listy krajów i terytoriów wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych
(art. 1 pkt 26 projektu, projektowany art. 86a § 7 Ordynacji podatkowej)

W ramach nowelizacji wydłużono i doprecyzowano termin ogłoszenia listy krajów i terytoriów wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej, które nie zostały ujęte w wykazie krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową wydawanym na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych. Termin na publikację został wydłużony do 21 dni i będzie liczony od dnia ogłoszenia tego wykazu na stronie dziennika urzędowego Unii Europejskiej, a nie jak dotychczas od dnia przyjęcia wykazu (które w praktyce oznaczało właśnie termin ogłoszenia w dzienniku urzędowym).

20. Dostosowanie obowiązków podmiotów obowiązanych do raportowania informacji o schematach podatkowych: zmiana mechanizmów raportowania przez promotorów (w tym promotorów wykonujących czynności wspomagające) oraz korzystających w tym precyzyjne określenie rozpoczęcia terminów do raportowania dla każdego podmiotu; Usunięcie podmiotu „wspomagającego” (pozostawienie jedynie dwóch podmiotów: „promotora” i „korzystającego” – na wzór regulacji w dyrektywie)
(art. 1 pkt 27-31 projektu, projektowane art. 86b–86e Ordynacji podatkowej)

Utworzenie w miejsce „promotora” i „wspomagającego” jednego podmiotu – „promotora” implikuje ze strony ustawodawcy dostosowanie pod jeden podmiot obowiązków sprawozdawczych zgodnie z założeniami dyrektywy, a w związku z tym zmianie ulegnie

art. 86b Ordynacji podatkowej określający dotychczas obowiązki sprawozdawcze „promotora”, natomiast uchyleniu – art. 86d Ordynacji podatkowej, określający dotychczas obowiązki sprawozdawcze „wspomagającego”. W projektowanej nowelizacji zaimplementowano znane dotąd obowiązki sprawozdawcze, które spoczywały na „promotorze” i „wspomagającym”. Część zmodyfikowano, a niektóre zlikwidowano, aby wyeliminować niemożliwie do realizacji czynności oraz określić obowiązki zgodnie z założeniami dyrektywy ulepszając mechanizmy ochronne dla podmiotów wykonujących czynności wspomagające.

20.1. Obowiązki „promotora”

Projektowana zmiana polega na nadaniu nowego brzmienia **art. 86b § 1** Ordynacji podatkowej oraz dodaniu **§ 1a-1f**, stanowiących o terminie i przesłankach kreujących obowiązek zaraportowania schematu podatkowego do Szefa KAS w związku z utworzeniem jednego podmiotu „promotora”. Zgodnie z normami wynikającymi z dyrektywy – pośrednik obowiązany jest do rzetelnego przekazywania posiadanych informacji o schemacie podatkowym zgodnie z posiadaną wiedzą, natomiast korzystający jest podmiotem, co do którego istnieje domniemanie, iż jako korzystający posiada on pełną wiedzę dotyczącą schematu podatkowego. W związku z czym, w myśl proponowanego brzmienia **art. 86b § 1** Ordynacji podatkowej – promotor, zgodnie z posiadaną wiedzą, przekazuje Szefowi KAS informację o schemacie podatkowym w terminie 30 dni:

- a) od dnia następnego po dokonaniu **przez siebie** udostępnienia schematu podatkowego, od dnia następnego po dokonaniu **przez siebie** przygotowania do wdrożenia schematu podatkowego lub od dnia dokonania **przez siebie** pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego,
- w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej, albo
- b) od dnia następnego po udzieleniu **przez siebie** bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego.

Do tego w ramach promotora wykonującego czynności wspomagające wskazano dodatkowo w projektowanym **art. 86b § 4a i art. 86f § 1** Ordynacji podatkowej, że promotor ten przekazuje wyłącznie dane, które są mu znane i nie ma obowiązku aktywnego poszukiwania informacji w zakresie danego uzgodnienia.

W dotychczasowym stanie prawnym, w sytuacji, kiedy udzielenie wsparcia lub porady następowało na etapie wdrażania schematu podatkowego, a wcześniej schemat ten został udostępniony przez inny podmiot, to termin 30 dni na zaraportowanie schematu rozpoczynał bieg dla podmiotu udzielającego wsparcia na etapie wdrażania schematu podatkowego już od momentu udostępnienia tego schematu. Oznaczało to, że dotychczasowy „wspomagający” już w chwili wejścia w rolę „wspomagającego” mógł przekroczyć termin na zaraportowanie schematu podatkowego. Zaproponowane zmiany poprzez wprowadzenie jednej instytucji „promotora” w miejsce instytucji „promotora” i „wspomagającego” wyeliminuje powstawanie tego typu sytuacji uniemożliwiających podmiotom zobowiązanym do raportowania schematów podatkowych wykonywanie ich obowiązków w przewidzianych przepisami prawa terminach, a w konsekwencji nie będzie skutkowało obawą odpowiedzialności na gruncie Kodeksu karnego skarbowego. Nowe brzmienie **art. 86b § 1** Ordynacji podatkowej gwarantuje również innym promotorom zobowiązanym do raportowania schematów podatkowych wykonywanie ich obowiązków w przewidzianych przepisami prawa terminach. Ponieważ promotorzy mogą wystąpić na różnych etapach dotyczących wprowadzania w życie uzgodnienia nie powinna występować sytuacja, w której już w momencie ich wejścia w rolę promotora ich termin na zaraportowanie schematu podatkowego minął. W projektowanych przepisach terminy na zaraportowanie schematu podatkowego dla każdego podmiotu rozpoczynają bieg od wykonania przez nich takich czynności jak udostępnienie czy rozpoczęcie wdrażania.

20.2. Obowiązki „promotora”, któremu „korzystający” lub inny „promotor” zlecił wykonanie czynności wspomagających w odniesieniu do schematu podatkowego i uchylenie obowiązku przekazywania danych na formularzu MDR-2

(art. 1 pkt 27 projektu, projektowany art. 86b § 1a-1f Ordynacji podatkowej)

Za „promotora” w myśl projektowanych przepisów uznaje się osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, która m.in. przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności zdaje sobie sprawę lub powinna zdawać sobie sprawę, że podjęła się wobec schematu podatkowego, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, czynności wspomagających, polegających na udzieleniu pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania

wdrożenia schematu podatkowego **oraz dodatkowo** jest rezydentem do celów podatkowych w państwie członkowskim Unii Europejskiej, lub posiada stały zakład w państwie członkowskim Unii Europejskiej, za którego pośrednictwem świadczone są usługi dotyczące uzgodnienia, lub jest zarejestrowana w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub podlega przepisom prawa państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub jest zarejestrowana w stowarzyszeniu zawodowym związanym z usługami prawnymi, podatkowymi lub doradczymi w państwie członkowskim.

Zgodnie z założeniami dyrektywy: *„Każdej osobie musi przysługiwać prawo do udowodnienia, że nie zdawała sobie sprawy lub że nie można było racjonalnie oczekiwać, by zdawała sobie sprawę, że jest zaangażowana w podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne. W tym celu taka osoba może powołać się na wszystkie stosowne fakty i okoliczności, a także dostępne informacje i swoją odpowiednią wiedzę fachową i orientację.”* Obowiązki „promotora”, któremu „korzystający” lub inny „promotor” zlecił wykonanie czynności wspomagających w odniesieniu do schematu podatkowego podlegającego zgłoszeniu w obecnym stanie prawnym znajdują swoje odzwierciedlenie w art. 86d Ordynacji podatkowej, który to stanowi o obowiązkach „wspomagającego” wobec uzgodnienia, któremu „promotor” lub „korzystający” zlecił wykonanie określonych czynności względem uzgodnienia.

Projektując regulacje w tym zakresie częściowo inkorporuje się główne założenia istniejącego przepisu art. 86d Ordynacji podatkowej, zmieniając je w celu prawidłowego i efektywnego stosowania przepisów w tym zakresie i zapewnienia gwarancji ochrony tych podmiotów. W związku z czym przenosi się główne założenia przepisów ochronnych „wspomagającego” (mające stanowić mechanizm gwarancyjny, o którym mowa w przytoczonym powyżej fragmencie dyrektywy), modyfikując zawarte w niej dotąd określone terminy na wykonanie poszczególnych obowiązków sprawozdawczych, uchylając równocześnie obowiązek przekazywania zawiadomienia MDR-2 do Szefa KAS. Doregulowano również kwestie wydawanego przez podmioty oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego oraz wyeliminowano normy prawne, których dyspozycje są niemożliwie do realizacji.

W przypadku podmiotów, którym zleca się wykonanie poszczególnych czynności schematu podatkowego, może dojść do sytuacji, w której z uwagi na przekazanie im wrywkowych informacji, zlecenie wykonania poszczególnych analiz bądź innych czynności

charakterystycznych dla danego zawodu, podmiot taki nie będzie miał pewności, czy uzgodnienie, w odniesieniu do którego podjął się udzielenia bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, czynności wspomagających, tj. pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania wdrożenia, udostępnienia do wdrożenia lub zarządzania wdrożeniem schematu podatkowego, stanowi schemat podatkowy. W związku z tym, projektodawca chcąc pozostać w zgodności z założeniami dyrektywy, biorąc pod uwagę treść projektowanej definicji „promotora” stanowiącej, że promotor „zdaje sobie sprawę lub powinien zdawać sobie sprawę”, doregulowuje istniejący dotąd przepis oraz wskazuje procedurę działania dla podmiotu, który zdaje sobie sprawę lub powinien zdawać sobie sprawę, że podjął się udzielenia bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, czynności wspomagających.,

W związku z powyższym, uchyla się **art. 86d** Ordynacji podatkowej i dodaje tym samym do **art. 86b** Ordynacji podatkowej § 1a stanowiący o tym, że jeżeli podmiot, któremu zlecono przez innego „promotora” lub „korzystającego” wykonanie czynności wspomagających 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, zdał sobie sprawę lub powinien zdawać sobie sprawę, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego podjął się udzielenia bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania wdrożenia, udostępnienia do wdrożenia lub zarządzania wdrażaniem, może stanowić schemat podatkowy. Taki podmiot może wystąpić na piśmie do podmiotów zlecających wykonanie czynności wspomagających o przekazanie mu oświadczenia, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego podjął się udzielenia tych czynności, nie stanowi schematu podatkowego podlegającego zgłoszeniu. Jeżeli uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego, oświadczenie przekazuje się niezwłocznie, nie później niż w terminie 7 dni. Jeśli oświadczenie nie zostało w tym terminie przekazane promotorowi domniemywa się, że zdał on sobie sprawę, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego podjął się udzielenia czynności wspomagających, stanowi schemat podatkowy.

W celu stworzenia możliwości pełnej ochrony, o której mowa w dyrektywie, i w celu nałożenia na „pośrednika” lub „korzystającego” zlecających określonego podmiotowi wykonanie danych czynności wspomagających – wprowadzono obowiązek do przekazania oświadczenia (potwierdzającego, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego podmiot ten podjął się udzielenia

bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania wdrożenia, udostępnienia do wdrożenia lub zarządzania wdrożeniem schematu podatkowego, nie stanowi schematu podatkowego podlegającego zgłoszeniu) niezwłocznie, nie później jednak niż w terminie 7 dni licząc od dnia doręczenia pisma (oczywiście o ile rzeczywiście uzgodnienie to nie stanowi schematu podatkowego). Jak dotąd, podmiot występując z pismem o wydanie oświadczenia jednocześnie w tym samym terminie, obowiązany był także zawiadomić Szefa KAS za pomocą zawiadomienia MDR-2 o powzięciu wątpliwości, że uzgodnienie może stanowić schemat podatkowy, wskazując dzień, w którym powziął wątpliwości, że uzgodnienie może stanowić schemat podatkowy, oraz liczbę podmiotów, do których wystąpił o przekazanie mu sporządzonego na piśmie oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego. Z uwagi na doregulowanie instytucji oświadczenia, nie ma potrzeby dalszego kontynuowania składania zawiadomienia MDR-2 w takim zakresie. Po pierwsze, wyeliminuje to przypadki, w których na dany podmiot nałożone były podwójne obowiązki sprawozdawcze związane z dokumentami MDR. W dotychczasowym stanie prawnym, nierzadko dany podmiot najpierw zobowiązany był złożyć zawiadomienie MDR-2, a następnie informację MDR-1. Zgodnie z niniejszym projektem obowiązki ograniczone zostały do konieczności składania do Szefa KAS zawsze tylko jednego z tych dokumentów, nigdy dwóch. Dodatkowo należy wskazać, że informacja MDR-2 nie zawiera żadnych istotnych informacji dotyczących schematów podatkowych, a obowiązek jej składania jest obowiązkiem, który nie wynika z założeń Dyrektywy, a który niepotrzebnie obciąża bazę informacji o schematach podatkowych, jednocześnie nie mogąc być powiązany z żadnym NSP zaraportowanego schematu i stanowi niewspółmierny do wartości przekazywanych w nim informacji obowiązek zarówno dla podmiotów obowiązanych dotychczasowo do jego składania, jak i dla KAS. W związku z powyższym norma prawna, o której mowa w art. 86d § 3 Ordynacji podatkowej, nie zostanie przeniesiona do nowego **art. 86b** Ordynacji podatkowej.

Z kolei, doregulowanie instytucji oświadczenia poprzez nałożenie obowiązku jego wydania w określonym terminie, w przypadku, gdy uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, dokładnie sprecyzuje sytuację, kiedy dany podmiot ma obowiązek zaraportowania schematu podatkowego, chcąc tym samym ograniczyć występujące w tym zakresie nieścisłości.

Podmiot, który nie otrzyma oświadczenia we wskazanym terminie, związany jest domniemaniem co do tego, że potencjalnie podejmie się udzielenia czynności wspomagających

wobec uzgodnienia, które stanowi schemat podatkowy, a więc że spełnia znamiona definicji „promotora”. Nie będzie to jednak oznaczało każdorazowo obowiązku raportowania. Dyrektywa, a w ślad za nią również projektowane przepisy, wiążą bowiem obowiązek raportowania dla promotora m.in. z udzieleniem pomocy lub wsparcia, nie zaś z podjęciem się pomocy lub wsparcia jak to ma miejsce w dotychczasowym stanie prawnym. Promotor taki może bowiem zastosować w tym zakresie inkorporowane do projektowanych zmian z dotychczas obowiązujących przepisów dotyczących wspomagającego, regulacje stanowiące o braku odpowiedzialności cywilnej i dyscyplinarnej w związku z wstrzymaniem się z wykonaniem zleconych mu czynności. W związku z tym, ustawodawca w projektowanej ustawie dodaje przepisy stanowiące, iż podmiot ten może wstrzymać się z wykonaniem zleconych mu czynności wspomagających w odniesieniu do uzgodnienia, do dnia otrzymania oświadczenia, o którym mowa w projektowanym **art. 86b § 1a** Ordynacji podatkowej, lub do dnia w którym otrzyma potwierdzenie nadania NSP lub informacji, o których mowa w **art. 86b § 3** lub **art. 86c § 9** Ordynacji podatkowej. W takim przypadku, podmiot ten nie ponosi odpowiedzialności cywilnej względem zlecającego mu te czynności w zakresie związanym ze wstrzymaniem się z wykonaniem tych czynności oraz odpowiedzialności dyscyplinarnej związanej ze wstrzymaniem się z wykonaniem czynności w odniesieniu do uzgodnienia. Jeżeli na podstawie powyższych przepisów promotor natomiast nie rozpocznie wykonywania czynności wspomagających, to nie zacznie wobec niego biec termin, o którym mowa w **art. 86b § 1** Ordynacji podatkowej, wobec czego nie powstanie konieczność przekazywania do Szefa KAS jakichkolwiek dokumentów dotyczących tego uzgodnienia. Jednocześnie, jeżeli otrzyma on dowody, że schemat podatkowy został już zaraportowany – nie będzie mógł wstrzymywać się dłużej z udzieleniem wsparcia. W takiej sytuacji jednak będzie mógł skorzystać ze zwolnienia od składania informacji MDR-1 przewidzianego w **art. 86e § 1** Ordynacji podatkowej.

Wiedza i doświadczenie podmiotu profesjonalnego podejmującego się wykonania czynności wspomagających nie mogą zostać zignorowane, tym bardziej ze względu na założenia dyrektywy określone w pkt 4 preambuły w odpowiedzi na wezwanie Parlamentu Europejskiego: *„Parlament Europejski wezwał do zastosowania surowszych środków wobec pośredników, którzy pomagają w tworzeniu uzgodnień”*. Będzie się to wiązało z przyjęciem na siebie odpowiedzialności za złożenie lub niezłożenie informacji MDR-1 w przypadku niewystępowania do podmiotu zlecającego o oświadczenie lub z odpowiedzialnością karną skarbową dla zlecającego w przypadku złożenia oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi

schematu podatkowego, podczas gdy stan rzeczywisty wygląda inaczej. W tym celu projektodawca zachowuje również mechanizm o którym mowa w projektowanym **art. 86b § 1c i 1d** Ordynacji podatkowej, w kształcie niezmienionym wobec dotychczasowego uchylanego **art. 86d § 3 i 6** Ordynacji podatkowej, który ma na celu dodatkowo zmobilizować promotora lub korzystającego, którzy do tej pory być może nie wykonali któregoś z ciążących na nich obowiązków, do ich wykonania.

Dotychczasowe przepisy nakładają z kolei na wspomagającego, który nie ma pewności, czy uzgodnienie może stanowić schemat podatkowy, obowiązek złożenia informacji MDR-2, a następnie, jeżeli poweźmie on pewność, że pełni rolę wspomagającego w stosunku do schematu podatkowego i nie zostaną spełnione przesłanki o których mowa w art. 86b § 6 i art. 86e § 1 Ordynacji podatkowej – w terminie 30 dni od dnia następnego po dniu udzielenia wsparcia lub następnego po dokonaniu czynności, o których mowa w art. 86b § 1 Ordynacji podatkowej – złożenia MDR-1, co jest szczególnie trudne ze względu na trzy aspekty. Po pierwsze, przy braku terminu na przekazanie stosownego oświadczenia przez promotora lub korzystającego dla wspomagającego, trudno określić moment, w którym podmiot uzyskuje pewność, że pełni rolę wspomagającego. Po drugie, jako podmiot, który zwykle posiada jedynie wyrywkową wiedzę na temat uzgodnienia lub realizuje wyłącznie jedną część schematu podatkowego, może on nie posiadać wiedzy na temat dat podejmowanych czynności, o których mowa w obecnym art. 86b § 1 Ordynacji podatkowej. Po trzecie, może wystąpić sytuacja, w której czas pomiędzy pierwszą czynnością, o której mowa w art. 86b § 1 Ordynacji podatkowej, a udzieleniem wsparcia jest na tyle długi, że w momencie, w którym u wspomagającego wystąpi obowiązek złożenia informacji MDR-1, termin na jej złożenie już upłynie. Projektowane zmiany eliminują wszystkie trzy problemy w następujący sposób. Po pierwsze, określa się termin na otrzymanie oświadczenia, aby nie wstrzymywać podmiotu w stanie zawieszenia i niepewności co do jego obowiązków. Po drugie, terminy określone w projektowanym **art. 86b § 1** Ordynacji podatkowej zostały określone zgodnie z Dyrektywą oraz w taki sposób, aby każdy podmiot wiedział, od którego momentu rozpoczyna się bieg terminu dla niego, co eliminuje problem drugi i trzeci.

20.3. Rozszerzenie katalogu podmiotów, którym należy przekazać potwierdzenie nadania NSP i postanowienie o odmowie nadania NSP

(art. 1 pkt 27 i 28 projektu, projektowany art. 86b § 2–3 oraz art. 86c § 6 Ordynacji podatkowej)

Obecnie o fakcie przekazania informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS, promotor informuje na piśmie korzystającego poprzez przekazanie mu NSP tego schematu podatkowego, załączając potwierdzenie nadania NSP, niezwłocznie po jego otrzymaniu (art. 86b § 2 Ordynacji podatkowej w obowiązującym brzmieniu). Promotor nie jest jednak zobligowany informować innych promotorów. Natomiast, jeśli korzystający zaraportował schemat podatkowy, nie jest zobowiązany do informowania promotora o NSP, a jedynie o poinformowania o NSP wspomagającemu zlecając mu wykonanie czynności pozostających w zakresie jego działania w odniesieniu do schematu podatkowego (dotychczasowy art. 86d § 1 Ordynacji podatkowej). Mogło to być jedną z przyczyn obserwowanego w praktyce zjawiska multiraportowania tego samego schematu podatkowego przez kilka podmiotów. Wspomagający nie był więc informowany o NSP w sytuacji, gdy czynności były mu zlecone przez korzystającego, któremu promotor dokonujący raportowania nie przekazał jeszcze NSP, lub promotora, który nie otrzymał takiego NSP od korzystającego. Z kolei, w przypadku wspomagającego, brakowało regulacji stanowiącej o sytuacji, w której to wspomagający przekazuje promotorowi bądź korzystającemu NSP zaraportowanego do Szefa KAS schematu podatkowego. Jest to o tyle istotne, że udzielanie wsparcia może nastąpić przy opracowaniu schematu podatkowego, a przed jego udostępnieniem. Oznacza to, że obowiązki raportowania wynikające z udzielenia pomocy przy opracowaniu schematu podatkowego mogą powstać przed powstaniem obowiązków raportowania związanych z jego udostępnieniem. W takiej sytuacji podmiot raportujący nie był zobowiązany do przekazywania informacji o dokonaniu zaraportowania innym podmiotom, u których ten obowiązek powstał w późniejszym czasie. Jednocześnie w takiej sytuacji nie było możliwe przekazanie NSP najpóźniej w dniu poprzedzającym wykonanie czynności wspomagających bowiem w takiej sytuacji schemat podatkowy przekazany do realizacji tych czynności nie był zaraportowany więc nie mógł posiadać NSP. W praktyce taka konstrukcja sprawiała trudności podmiotom obowiązany do zaraportowania schematu podatkowego, doprowadzając do sytuacji, w której nie było możliwe zrealizowanie dyspozycji normy prawnej. W tej sytuacji podmioty chcąc zwolnić się z obowiązku raportowania schematu podatkowego na gruncie art. 86e Ordynacji podatkowej, stanowiącego o możliwości skorzystania ze zwolnienia się z obowiązku składania informacji MDR-1 do Szefa KAS, w momencie, gdy inny podmiot dokonał tego wcześniej, musiały często samodzielnie pozyskiwać informację o spełnieniu tego obowiązku przez jednego z występujących w ramach schematu podatkowego podmiotu, który był do tego zobowiązany. W efekcie prowadziło to do licznych obaw, czy ten podmiot uzyska zwolnienie z obowiązku raportowania czy też nie, a w rezultacie – czy zdąży w terminie dokonać obowiązków

sprawozdawczych nałożonych przepisami o MDR, a tym samym uniknąć narażenia się na ryzyko wysokiej sankcji za brak przekazania informacji o schemacie podatkowym.

Dotychczasowe przepisy nie nakładają również na korzystającego obowiązku przekazywania NSP jakimkolwiek innemu podmiotowi (prócz wspomagającemu, wobec którego jest zlecającym). W praktyce stwarza to problemy, ponieważ inni korzystający nie otrzymują od siebie potwierdzeń NSP – a tym samym nie wiedzą, czy mogą się zwolnić z raportowania na mocy dotychczasowego art. 86c § 4 Ordynacji podatkowej. W ocenie ustawodawcy brakuje normy prawnej obligującej raportującego korzystającego do przekazania NSP innym korzystającym występującym w danym schemacie.

Ustawodawca zatem wprowadza regulacje o informowaniu podmiotów występujących w schemacie podatkowym o konieczności informowania o nadaniu NSP. Projektowany **art. 86b § 2** Ordynacji podatkowej rozszerza katalog osób, których promotor obowiązany jest poinformować na piśmie o NSP tego schematu podatkowego i o postanowieniu o odmowie nadania NSP. Mianowicie, według projektowanego przepisu promotor informuje na piśmie zlecającego mu wykonanie czynności korzystającego albo promotorów wobec których jest zleceniobiorcą lub zleceniodawcą, o NSP tego schematu podatkowego, załączając dowód nadania NSP albo odmowy nadania NSP, niezwłocznie po jego otrzymaniu, nie później niż w terminie 5 dni roboczych po jego otrzymaniu. Analogicznie brzmi przepis dotyczący korzystającego, określony w projektowanym **art. 86c § 6** Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym korzystający informuje na piśmie innych uczestników uzgodnienia, wobec których jest zlecającym o NSP tego schematu podatkowego albo o postanowieniu o odmowie jego nadania.

Przedstawiona zmiana przyczyni się do zmniejszenia zjawiska multiraportowania oraz ograniczy sytuacje, w których to inne podmioty zobowiązane do przekazania informacji o schemacie podatkowym będą zmuszone do samodzielnego pozyskiwania informacji o zaraportowaniu schematu podatkowego. Proponowany przepis w praktyce znacząco odciąży podmioty z obowiązków, a także usprawni ich pracę. Jednocześnie zapewniając, że przekazywanie informacji będzie odbywać się jedynie na linii bezpośredni zleceniodawca i zleceniobiorca. Wprowadzane przepisy zostały tak skonstruowane, aby w tym zakresie chronić prawo do prywatności i obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej podkreślone w wyroku TSUE w sprawie C-694/20 – nie będzie obowiązku informowania o raportowaniu

uczestników schematu podatkowego, wobec których nie jest się w bezpośrednim stosunku zlecenia.

W związku z modyfikacją **art. 86b § 2** Ordynacji podatkowej aktualizacji wymaga również **§ 3** tego artykułu, które regulują sytuację braku nadanego NSP. W myśl projektowanego **art. 86b § 3** Ordynacji podatkowej, w przypadku gdy w terminie, o którym mowa w **art. 86b § 1** Ordynacji podatkowej, schemat podatkowy nie posiada jeszcze NSP, promotor informuje o tym na piśmie załączając dowód przekazania informacji o schemacie podatkowym. Dodanie przez ustawodawcę dodatkowo obowiązku załączenia dowodu przekazania informacji o schemacie podatkowym ma na celu dodatkowe zapewnienie pozostałych podmiotów, że schemat podatkowy został faktycznie zaraportowany do Szefa KAS, a brak NSP wynika faktycznie z przyczyn leżących po stronie administracji skarbowej, a nie z braku wypełnienia obowiązków sprawozdawczych przez zobowiązany do tego podmiot. W efekcie dana regulacja zabezpiecza interes podmiotów.

Dodatkowo, zgodnie z projektowanymi zmianami w **art. 86b § 3** i **art. 86c § 9** Ordynacji podatkowej promotor i korzystający przekazują również informacje zawarte w **art. 86f § 1** Ordynacji podatkowej w taki sposób, aby nie naruszyć bezpieczeństwa danych osobowych osób fizycznych – przekazując dane osobowe jedynie tej osobie, której one dotyczą. Jest to analogiczna norma prawna do normy prawnej znajdującej się w obecnym **art. 86b § 2a** Ordynacji podatkowej.

Ponadto w projektowanych przepisach określony został maksymalny termin na przekazanie NSP lub UPO zaraportowanego schematu podatkowego. Termin 5 dni roboczych wynika z tego, że należy zminimalizować okresy, w trakcie których podmioty, które są również zobowiązane do raportowania, nie posiadają wiedzy, że dany schemat podatkowy został już zaraportowany. Ma to szczególne znaczenie w sytuacji, kiedy dwóm podmiotom obowiązany do raportowania kończy się 30-dniowy termin na zaraportowanie schematu podatkowego. Posiadanie numeru NSP lub wygenerowanego UPO zgłoszonego MDR-1 jest bowiem warunkiem koniecznym do możliwości skorzystania ze zwolnienia z raportowania, o którym mowa w projektowanym **art. 86e** Ordynacji podatkowej. Nierzadko w takich sytuacjach występuje zjawisko nieświadomego multiraportowania. Po drugie, przekazanie NSP lub UPO jest czynnością techniczną niewymagającą nakładów pracy niemożliwych do wykonania przez

podmioty raportujące, szczególnie że w zdecydowanej większości przypadków są to podmioty profesjonalne.

21. Przekazanie informacji o schemacie podatkowym, w sytuacji, gdy promotor jest obowiązany do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego

(art. 1 pkt 27 i 32 projektu, projektowany art. 86b § 4-4a, uchylenie art. 86f § 2-3 Ordynacji podatkowej oraz dostosowanie do obowiązków korzystającego, o których mowa w art. 86c § 1, 2 i 5 Ordynacji podatkowej)

Nowelizacja zmienia mechanizmy raportowania schematów podatkowych w przypadku występowania podmiotu, który jest obowiązany do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej – co jest implementacją w tym zakresie zmian dokonanych w dyrektywie DAC8.

Proponuje się usunięcie w całości obowiązku raportowania schematu podatkowego (zarówno standaryzowanego jak i innego niż standaryzowany) w przypadku promotora będącego adwokatem, radcą prawnym, doradcą podatkowym, rzecznikiem patentowym lub osobą, która wykonuje swoją działalność zawodową zgodnie z jednym z tytułów zawodowych wymienionych w art. 1 ust. 2 lit. a) dyrektywy 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mającej na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w państwie członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych (**usunięcie art. 86b §7 Ordynacji podatkowej**).

Zmiany w ramach procedury zwolnienia z raportowania schematów podatkowych wynikają ze zmiany dyrektywy w tym zakresie dokonanej dyrektywą DAC8.

Po pierwsze, w ramach Dyrektywy umożliwienie promotorowi do zwolnienia się z raportowania schematu podatkowego nie wynika z rodzaju danego schematu – innymi słowy promotor ma prawo do zwolnienia z raportowania zarówno schematu standaryzowanego jak i innego niż standaryzowany. W tym zakresie Polska umożliwiała dotychczas zwolnienie jedynie w ramach schematu podatkowego innego niż standaryzowany, a w przypadku schematu standaryzowanego nakazywała raportowanie z wyłączeniem obowiązku podania danych identyfikacyjnych podmiotów występujących w schemacie podatkowym. W ramach nowelizacji zdecydowano przede wszystkim na usunięcie tego rozróżnienia. Promotor objęty

prawniczą tajemnicą zawodową na mocy prawa krajowego wykonujący zawód adwokata, radcy prawnego, doradcy podatkowego, rzecznika patentowego - nie będzie zobligowany do raportowania schematu podatkowego. Będzie natomiast na nim ciążyć obowiązek powiadomienia podmiotów zlecających mu czynności w ramach schematu podatkowego o konieczności zaraportowania do Szefa KAS schematu podatkowego przez te podmioty. Jednocześnie usunięto również problematyczne i kwestionowane przez środowisko prawnicze kwestie możliwości zwolnienia przez korzystających z zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej jako niewystępujące również w ramach dyrektywy.

Nowelizacja wprowadza również zmianę dokonaną dyrektywą DAC8, która była konsekwencją wyroku TSUE w sprawie C-694/20, który w ramach dyrektywy zakwestionował brak wyłączenia z raportowania podmiotów zobowiązanych do zachowania „*tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego*”.

Konsekwencją wyroku była zmiana dyrektywy w zakresie art. 8ab ust. 5, gdzie w polskiej wersji językowej zmieniono również kwestię opisaną samej tajemnicy:

- „tajemnicę zawodową na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego” zmieniono na
- „**prawniczą** tajemnicę zawodową na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego”.

W kolejnym wyroku TSUE w sprawie C-623/22 wskazano:

- nieścisłości w tłumaczeniu w poszczególnych państwach członkowskich „*tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego*” pośrednika określonej w art. 8ab ust. 5 dyrektywy (pkt 95 -96 wyroku) – zniekształcającej obraz tego przepisu w państwach członkowskich,
- po analizie wskazano wprost, że nieważność art. 8ab ust. 5 dyrektywy, zmienionej dyrektywą 2018/822, w świetle art. 7 Karty praw podstawowych, orzeczona przez Trybunał w wyroku w sprawie C-694/20, odnosi się **wyłącznie do „prawniczej tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego” tj. osób, które wykonują swoją działalność zawodową zgodnie z jednym z tytułów zawodowych** wymienionych w art. 1 ust. 2 lit. a) dyrektywy 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mającej na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w państwie członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych.

Tym samym w Polsce dotyczy to **jedynie wprost tajemnicy zawodowej adwokata i radcy prawnego** – a nie wszystkich promotorów zobowiązanych do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej – tak jak to było określone w dotychczasowym przepisach.

W ramach wyroku w sprawie C-623/22 (pkt 99), TSUE zgodził się z opinią rzecznika generalnego i wskazał: *„Otóż, jak zauważył w istocie rzecznik generalny w pkt 202–204 opinii, wykładnia art. 8ab zmienionej dyrektywy 2011/16/UE w ten sposób, że pozwala on państwom członkowskim na przyznanie zwolnienia z obowiązku dokonania takiego zgłoszenia wszystkim pośrednikom, takim jak w szczególności **doradcy podatkowi, notariusze, audytorzy, księgowi lub bankowcy**, pod warunkiem że podlegają oni tajemnicy zawodowej na mocy mającego zastosowanie prawa krajowego, **potencjalnie prowadziłyby do podważenia samej skuteczności ustanowionego w ten sposób przez prawodawcę Unii mechanizmu zgłaszania**”.*

Zatem TSUE wprost wypowiedział się, że umożliwienie zwolnienia z obowiązku raportowania schematu podatkowego w powołaniu na prawnie chronioną tajemnicę zawodową pośrednikom wykonującym zawód doradcy podatkowego, notariusza, audytora, księgowego lub bankowca będzie wypaczało skuteczność wdrożenia dyrektywy.

Wskazania jednak wymaga, że na gruncie prawa polskiego zawód doradcy podatkowego (w odniesieniu do spraw podatkowych) nie różni się w swoich prawach i obowiązkach od zawodów adwokata i radcy prawnego – tak jak one posiada uprawnienie do reprezentacji swoich klientów przed sądem i jest zobligowany do zachowania tajemnicy zawodowej na gruncie ustawy. W tym zakresie wyróżnia się wśród pozostałych zawodów wymienionych przez TSUE w wyroku, a zobowiązanych do zachowania tajemnicy zawodowej – którzy to nie mają prawa reprezentować klientów przed sądami. Tym samym uznano, że doradcy podatkowemu oraz rzecznikowi patentowemu, na gruncie polskich przepisów, należy umożliwić na takich samych zasadach możliwość zwolnienia się z obowiązku raportowania z uwagi na tajemnicę zawodową. Takie rozszerzenie kręgu uprawnionych do zwolnienia z obowiązku raportowania umożliwił TSUE w wyroku w sprawie C-623/22 wskazując:

„(...)106. O ile zatem uzasadnione jest, jak przewiduje art. 8ab ust. 5 zmienionej dyrektywy 2011/16/UE, aby państwa członkowskie dysponowały w tym kontekście zakresem uznania przy wykonywaniu ich uprawnienia do zastąpienia obowiązku zgłoszenia obowiązkiem powiadomienia w celu umożliwienia im uwzględnienia zawodów innych niż adwokaci, które są upoważnione do reprezentowania stron przed sądem, o tyle ten zakres uznania nie ma na

*celu umożliwienia wspomnianym państwom członkowskim rozszerzenia takiego zastąpienia obowiązków na zawody, **które nie zapewniają takiej reprezentacji.** (...)*

*108 W świetle powyższych rozważań należy uznać, że uprawnienie państw członkowskich do zastąpienia obowiązku zgłoszenia obowiązkiem powiadomienia zostało przewidziane w art. 8ab ust. 5 zmienionej dyrektywy 2011/16/UE **jedynie w odniesieniu do profesjonalistów, którzy podobnie jak adwokaci są uprawnieni, zgodnie z prawem krajowym, do reprezentowania stron przed sądem.**”.*

Do zawodowego wykonywania czynności doradztwa podatkowego polegających na reprezentowaniu podatników płatników i inkasentów w zakresie sądowej kontroli decyzji, postanowień i innych aktów administracyjnych są uprawnione osoby fizyczne wpisane na listę doradców podatkowych (art. 3 ust. 2 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy o doradztwie podatkowym). Mając na uwadze powyższe przyjąć należy, że zgodnie z przepisami krajowymi (ustawa o doradztwie podatkowym) doradca podatkowy jest profesjonalistą (zawodowo wykonującym czynności doradztwa podatkowego) uprawnionym do reprezentowania m.in. podatników przed sądem, a w związku z tym Polska jest uprawniona do zastąpienia obowiązku zgłoszenia obowiązkiem powiadomienia zgodnie z art. 8ab ust. 5 zmienionej dyrektywy w rozumieniu nadanym temu przepisowi przez TSUE.

W tym kontekście zwrócić również należy uwagę, że omawiane kryterium „profesjonalisty uprawnionego do reprezentacji stron przed sądem” spełnia również zawód rzecznika patentowego, którego rola polega na świadczeniu pomocy prawnej i technicznej w sprawach własności przemysłowej. Pomoc prawna świadczona przez rzecznika patentowego polega m.in. na zastępstwie prawnym i procesowym (art. 8 ust. 2 ustawy o rzecznikach patentowych). Podobnie jak adwokaci i radcy prawni (oraz doradcy podatkowi) rzecznicy patentowi również są uprawnieni do reprezentowania swoich klientów przed sądem w sprawach własności przemysłowej. Przy czym rzecznik patentowy występuje w charakterze pełnomocnika w postępowaniu przed Urzędem Patentowym, sądami i organami orzekającymi w sprawach własności przemysłowej, z wyjątkiem występowania w charakterze pełnomocnika w postępowaniu karnym i postępowaniu karnym skarbowym (art. 9 ust. 1 ustawy o rzecznikach patentowych).

Dodatkowo wprowadzono zastąpienie obowiązku raportowania w Polsce obowiązkiem powiadamiania (podmiotów zlecających promotorowi czynności w ramach schematu

podatkowego) przez cudzoziemca będącego osobą, która wykonuje swoją działalność zawodową zgodnie z jednym z tytułów zawodowych wymienionych w art. 1 ust. 2 lit. a) dyrektywy 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mającej na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w państwie członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych – dodanie tych zawodów do katalogu jest konieczne gdyby reguły kolizyjne (z art. 86b § 8 Ordynacji podatkowej) nakazywały raportowanie takim osobom w Polsce. Tym samym umożliwiono zwolnienie osobom z katalogu zawodów wskazanego przez TSUE w powołanym wyżej wyroku.

Podkreślić jednak należy, że bezwzględny nakaz zachowania tajemnicy zawodowej obejmuje jedynie adwokatów i radców prawnych, gdyż wykonywanie tych dwóch zawodów uprawnia do występowania w roli obrońcy w postępowaniu karnym i karnym skarbowym (art. 82 Kodeksu postępowania karnego²² i art. 113 § 1 kks). Jednocześnie, uprawnienie do występowania w roli obrońcy w tych postępowaniach oznacza stosowanie nakazu wynikającego z art. 42 ust. 2 Konstytucji RP wyłącznie w zakresie, w jakim zawodowa działalność tych podmiotów jest związana z występowaniem w roli obrońcy w ramach tych postępowań, a nie do każdej sfery ich profesjonalnej działalności.

W tym zakresie należy podkreślić kwestię wpływu zwolnienia z raportowania schematu podatkowego na inne podmioty, które zgodnie z ustawą są zobowiązane do zachowania tajemnicy zawodowej, ale nie są uprawnione do reprezentacji przed sądem. W zakresie zachowania tajemnicy zawodowej przez inne osoby na gruncie ustawy należy wyjaśnić tę kwestię na przykładzie ustawy o doradztwie podatkowym. Zgodnie z art. 37 ust. 1 doradca podatkowy jest obowiązany zachować w tajemnicy fakty i informacje, z którymi zapoznał się w związku z wykonywaniem zawodu. Natomiast zgodnie z art. 37 ust. 3 obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej obciąża odpowiednio **osoby zatrudnione** przez doradcę podatkowego oraz przez **podmioty, o których mowa w art. 4 ust. 1, w zakresie wykonywania przez te osoby czynności doradztwa podatkowego** (m.in. organizacje zawodowe, firmy audytorskie, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjne, które spełniają dodatkowe warunki). Te podmioty wraz z obowiązkiem zachowania tajemnicy nie mają jednak uprawnienia do reprezentacji stron przed sądem. Wyjaśnić należy, że w przypadku gdy za kryterium kwalifikujące do zastosowania wyłączenia przyjęte zostanie kryterium posiadania uprawnienia

²² Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 2025 r., poz. 46, z późn. zm.), zwana dalej: „kpk”.

do występowania przed sądem, to wskazane wyłączenie znajdzie zastosowanie **jedynie do doradców podatkowych**. Wynika to z faktu, że do wykonywania czynności doradztwa podatkowego w zakresie reprezentacji przed sądami są uprawnione wyłącznie osoby fizyczne wpisane na listę doradców podatkowych. Potwierdza to treść art. 4 ust. 2 ustawy o doradztwie podatkowym, który przesądza, że podmioty wymienione w ust. 1 tego przepisu (takie jak organizacje zawodowe, firmy audytorskie, spółki z o.o. i akcyjne) wykonują czynności, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 4 tej ustawy, wyłącznie przez doradców podatkowych, radców prawnych zatrudnionych w tych podmiotach. Tym samym, w ramach tych przepisów – uprawnienie do zwolnienia z raportowania przez doradcę **podatkowego nie powinno być rozszerzane na osoby zatrudnione przez doradcę podatkowego oraz przez podmioty, o których mowa w art. 4 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym w zakresie wykonywania przez te osoby czynności doradztwa podatkowego**. Takie rozszerzenie byłoby „podważeniem samej skuteczności ustanowionego w ten sposób przez prawodawcę Unii mechanizmu zgłaszania” – zgodnie z omawianym wyrokiem.

Należy jednocześnie pamiętać w tym zakresie o dodaniu projektowanego i omówionego powyżej **art. 86a § 5** Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym, jeżeli czynności promotora wykonywane są jako obowiązki służbowe pracownika w ramach **umowy o pracę**, to za promotora uważa się pracodawcę. Będzie to powodować, że:

- jeśli czynności będzie dokonywał pracownik adwokata, radcy prawnego, doradcy podatkowego lub rzecznika patentowego, **to pracodawca** (adwokat, radca prawny, doradca podatkowy lub rzecznik patentowy) będzie uważany za promotora zobowiązanego do raportowania schematu podatkowego,
- jeśli to radca prawny, doradca podatkowy lub rzecznik patentowy²³ będzie pracownikiem, **to jego pracodawca** będzie uważany za promotora i jedynie zobowiązany do raportowania schematu podatkowego.

Powyższe nie będzie odnosiło skutku do innego stosunku prawnego niż umowa o pracę (np. działalność w ramach B2B czy umowa zlecenie) – z uwagi na brak podporządkowania zleciennodawcy. Tym samym umożliwienie zwolnienia z raportowania będzie należało badać w odniesieniu do podmiotu pracodawcy (czy są adwokatem, radcą prawnym, doradcą podatkowym, rzecznikiem patentowym lub osobą, która wykonuje swoją działalność

²³ Adwokat ma ustawowy zakaz zatrudniania go na umowie o pracę.

zawodową zgodnie z jednym z tytułów zawodowych wymienionych w art. 1 ust. 2 lit. a) dyrektywy 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mającej na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w państwie członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych).

Tym samym, jeżeli promotor (adwokat, radca prawny, doradca podatkowy lub rzecznik patentowy lub osoba, która wykonuje swoją działalność zawodową zgodnie z jednym z tytułów zawodowych wymienionych w art. 1 ust. 2 lit. a) dyrektywy 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mającej na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w państwie członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych), zgodnie z przepisami korporacyjnymi, zobligowani do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej będą zwolnieni z raportowania (złożenia informacji MDR- 1) zgodnie z projektowanym **art. 86b § 4** Ordynacji podatkowej.

W sytuacji zwolnienia promotora z raportowania zgodnie z **art. 86b § 4** Ordynacji podatkowej na podstawie **§ 4a** będzie on zobligowany niezwłocznie, nie później niż w terminie 7 dni od:

- dokonania przez siebie udostępnienia schematu podatkowego, od następnego dnia po dokonaniu przez siebie przygotowania do wdrożenia schematu podatkowego lub od dnia dokonania przez siebie pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego – w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej albo
- udzielenia przez siebie bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowywania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego

poinformować na piśmie zlecającego mu czynności (korzystającego lub promotora – czyli swojego zleceniodawcę) o obowiązku przekazania przez nich informacji o schemacie podatkowym do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz o tym, że nie przekaże on tej informacji ze względu na obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej. Promotor jednocześnie będzie zobligowany do przekazania danych, o których mowa w **art. 86f § 1** Ordynacji podatkowej – które umożliwią tym podmiotom samodzielne raportowanie schematu podatkowego.

Dodatkowo wprowadzona zostaje zmiana procedury raportowania przez korzystającego (**art. 86c § 1, 2 i 5** Ordynacji podatkowej). Zgodnie z nowymi regulacjami korzystający będzie

przekazywał Szefowi KAS informację o schemacie podatkowym (MDR-1) w terminie 30 dni od dnia następnego po udostępnieniu mu schematu podatkowego, od dnia następnego po przygotowaniu przez niego schematu podatkowego do wdrożenia lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego u tego korzystającego, w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej, **jeżeli:**

- 1) promotor nie występuje albo
- 2) korzystający nie został poinformowany przez promotora, zgodnie z **art. 86b § 2** Ordynacji podatkowej (promotor nie przekazał NSP lub odmowy jego nadania) lub zgodnie z **art. 86b § 3** Ordynacji podatkowej (promotor po terminie 14 dni od złożenia informacji o schemacie podatkowym nie przekazał kopii zaraportowanych danych wraz z UPO zawierającym numer ID²⁴, a Szef Krajowej Administracji Skarbowej nie nadał jeszcze NSP na tą informację) albo
- 3) korzystający został poinformowany o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej zgodnie z **art. 86b § 4a** Ordynacji podatkowej przez promotora, z wyłączeniem promotora, wobec którego korzystający nie jest zlecającym.

Jeśli natomiast promotor w terminie nie poinformował korzystającego o jego obowiązkach (nie przekazał mu informacji, że schematu podatkowego nie zaraportuje z uwagi na wiążącą go tajemnicę zawodową) i tym samym korzystający nie był świadomy swoich obowiązków, to w takiej sytuacji, korzystający ma możliwość po uzyskaniu takiej informacji od promotora niezwłocznego zaraportowania schematu podatkowego nie później niż w terminie 14 dni – co wyeliminuje nieświadome przekroczenie terminu przez korzystających (projektowany **art. 86c § 5** Ordynacji podatkowej).

Wprowadzona zmiana ma na celu przemodelowanie raportowania przez korzystających tak, by było ono zgodne z wymogami Dyrektywy, która wskazuje że właściwy podatnik (korzystający) jest obowiązany do raportowania, **jeżeli** pośrednik (promotor) nie występuje wcale lub jeżeli występuje pośrednik zobowiązany do zachowania prawniczej tajemnicy zawodowej, któremu korzystający zlecił wykonanie czynności związanych z danym schematem podatkowym - oraz aby przepis ten nie stał w sprzeczności z innymi przepisami ustawy, czyniąc normy prawne w nich zawarte niemożliwymi do zrealizowania. Dodatkowo ograniczono zakres

²⁴ Na podstawie numeru ID (identyfikatora dokumentu) znajdującego się na UPO podmiot może sprawdzić status złożonego dokumentu na stronie <https://mdr.mf.gov.pl/sprawdz-status-dokumentu>.

przekazywanych informacji w opisanej w tych przepisach sytuacji, ze względu na konieczność zapewnienia bezpieczeństwa informacjom objętych ochroną ze względu na prawniczą tajemnicę zawodową oraz ochronę danych osobowych.

Ponadto biorąc pod uwagę przywołany wcześniej wyrok TSUE w sprawie C-694/20 zmieniono dyrektywę tak, aby jej przepisy nie skutkowały nałożeniem na prawnika działającego w charakterze pośrednika – w przypadku gdy jest on zwolniony z obowiązku zgłoszenia, ze względu na prawniczą tajemnicę zawodową, którą jest związany – wymogu powiadomienia każdego innego pośrednika, który nie jest jego klientem, o obowiązkach sprawozdawczych tego pośrednika. Jednakże pośrednik, który jest zwolniony z obowiązku zgłoszenia ze względu na prawniczą tajemnicę zawodową, którą jest związany, powinien pozostać zobowiązany do niezwłocznego powiadomienia swojego klienta o spoczywających na tym kliencie obowiązkach zgłoszenia. Dostosowanie Ordynacji podatkowej do nowego brzmienia Dyrektywy polega na nadaniu nowego brzmienia **art. 86b § 4** Ordynacji podatkowej, dodanie **art. 86b § 4a** oraz usunięciu **art. 86b § 5, § 6 i § 7** Ordynacji podatkowej.

21.1. Doprecyzowanie regulacji dotyczącej spełnienia obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym w przypadku kilku podmiotów obowiązanych do jej przekazania

(art. 1 pkt 31 projektu, projektowany art. 86e Ordynacji podatkowej)

Nowelizacja wskazuje, że jeśli kilka podmiotów równocześnie jest zobowiązanych do raportowania danego schematu – wykonanie tego obowiązku ciąży:

- w przypadku występowania promotorów, którzy nie są uprawnieni do zwolnienia z raportowania – na wszystkich promotorach jednocześnie;
- w przypadku, gdy nie występuje promotor lub promotor jest zobligowany do zachowania prawniczej tajemnicy zawodowej i tym samym zwolniony z raportowania, a jednocześnie występuje kilku korzystających – na korzystających zgodnie z **art. 86c § 4** Ordynacji podatkowej – w pierwszej kolejności: korzystający, który uzgodnił schemat podatkowy z promotorem, lub ewentualnie korzystający, który zarządza wdrożeniem tego schematu podatkowego.

Nie będzie to jednak oznaczać, że ten sam schemat podatkowy będzie raportowany wielokrotnie – zasadą powinno być, że schemat podatkowy powinien być zaraportowany

jedynie jeden raz bez względu na ilość podmiotów, które będą występować w tym schemacie podatkowym i to kiedy przystąpiły do schematu podatkowego. Tym samym przepis **art. 86e** Ordynacji podatkowej określa procedurę raportowania, możliwości zwolnienia z raportowania i możliwości uzupełniania zaraportowanych danych.

W myśl dotychczasowego brzmienia art. 86e § 1 Ordynacji podatkowej, w przypadku, gdy więcej niż jeden podmiot obowiązany jest do przekazania informacji o schemacie podatkowym, wykonanie tego obowiązku przez jednego z nich zwalnia pozostałych, którzy zostali wskazani w informacji o schemacie podatkowym i poinformowani na piśmie o NSP tego schematu podatkowego, z załączeniem potwierdzenia nadania NSP (w przypadku braku NSP przepis art. 86b § 3 Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio).

Zmianie ulega **art. 86e § 1** Ordynacji podatkowej poprzez usunięcie zastrzeżenia dotyczącego „wskazania danego podmiotu w informacji”. Zastrzeżenie to nie występuje bowiem w dyrektywie, a dodatkowo powoduje szereg problemów technicznych. Chociażby brak możliwości zastosowania zwolnienia w stosunku do podmiotów, które nie mogły zostać ujawnione w przekazanej informacji, ponieważ nie były zaangażowane w jakiegokolwiek czynności związane ze schematem podatkowym w chwili jego raportowania i nie pełniły w tym momencie roli promotora, nie mogły więc zostać zgłoszone.

Projektowany przepis **art. 86e** Ordynacji podatkowej będzie zatem gwarantował, że:

- **Promotor** dysponujący dowodem, że informacja o schemacie podatkowym została przekazana Szefowi KAS lub właściwym organom w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej będzie mógł - w terminie 30 dni od otrzymania potwierdzenia nadania NSP lub otrzymania informacji o danych, które zostały zaraportowane MDR-1 –uzupełnić przekazaną pierwotnie informację o schemacie podatkowym **wskazując w uzupełnieniu pełen zakres danych, o których mowa w art. 86f § 1 oraz dodatkowo swoje dane** (projektowany przepis **art. 86e § 1a** Ordynacji podatkowej);
- **Promotor lub korzystający**, którzy nie raportowali pierwotnej informacji MDR-1, a zauważyli w niej błędy lub braki w terminie 30 dni od otrzymania potwierdzenia nadania NSP – będą mogli uzupełnić przekazaną pierwotnie informację o schemacie podatkowym o brakujące dane (projektowany przepis **art. 86e § 1b** Ordynacji podatkowej). W uzupełnieniu będą wskazywać w niej NSP nadany temu schematowi podatkowemu, pełen zakres danych, o których mowa w art. 86f § 1 ze wskazaniem również pominiętych

lub zmienionych informacji. Korzystający, w tym zakresie również będzie uprawniony wskazać pominięte w pierwotnej informacji swoje dane wraz z pełnym zakresem danych, o których mowa w art. 86f § 1 Ordynacji podatkowej.

W takiej sytuacji wszystkie podmioty składając uzupełnienia będą uzupełniać już złożone informacje pod jednym numerem NSP tak, aby Szef KAS otrzymał jak najwierniejszy obraz danego schematu podatkowego.

W ramach uzupełnienia danych (projektowany przepis **art. 86e § 1a i 1b** Ordynacji podatkowej) – Szef KAS nie będzie nadawał nowego NSP – będzie natomiast nadawał nowy NZSPT – który jest jedynie numerem technicznym zgłoszenia potrzebnym do wymiany informacji w ramach sieci Central Communication Network, Central Directory DAC6 (sieci do wymiany informacji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi).

W sytuacji, gdy uzupełnienie schematu podatkowego prowadziłoby m.in. do zmiany stanu faktycznego, opisu, cech rozpoznawczych czy podmiotu, co sprawiłoby, że zmieni się charakter schematu podatkowego - nie będzie można mówić o tym samym schemacie podatkowym, na który został nadany pierwotny NSP. W takiej sytuacji konieczne będzie złożenie „nowej” pierwotnej informacji i w konsekwencji, po stronie Szefa KAS powstanie obowiązek nadania nowego NSP (i NZSPT).

W takich sytuacjach, nie można mówić o tej samej informacji o schemacie podatkowym i tym samym jego uzupełnianiu – gdyż zmieniają się podstawowe kryteria oceny tego schematu podatkowego.

Do tego należy wskazać, że podmiot przekazujący informację uzupełnianą będzie miał obowiązki poinformowania innych osób o ID dokumentu i przekazanych danych (zgodnie z **art. 86b § 3 Ordynacji podatkowej** lub z **art. 86c § 9 Ordynacji podatkowej**). Na podstawie przekazanych danych ID podmiot będzie mógł sprawdzić status dokumentu (<https://mdr.mf.gov.pl/sprawdz-status-dokumentu>).

Należy również wskazać, że taka konstrukcja będzie zgodna z treścią dyrektywy oraz Rozporządzenia Komisji Unii Europejskiej²⁵. W Rozporządzeniu wskazano, że istotne jest gromadzenie jak najwięcej informacji dotyczących danego uzgodnienia ze wszystkich możliwych źródeł i z **tego względu nie należy uniemożliwiać dokonywania zgłoszeń dotyczących tego samego uzgodnienia różnym podmiotom**. Takie rozwiązanie powinno poprawić również efektywność analizy przekazywanych danych po stronie administracji podatkowych. Możliwość pokazania całościowego obrazu schematu podatkowego pod jednym numerem NSP powinna doprowadzić do lepszego kojarzenia danych²⁶. Jednocześnie ta zmiana powoduje, że korzystający składający MDR-3 – nie będzie mógł już poprawiać danych zaraportowanego schematu podatkowego na formularzu MDR-3 – taka zmiana będzie umożliwiana jedynie na formularzu MDR-1. Praktyka stosowania tych przepisów pokazała, że taka aktualizacja była problematyczna dla podmiotów i czasochłonna poprzez nadmiernie rozbudowany formularz MDR-3.

22. Dostosowanie przepisów dotyczących zakresu danych przekazywanych w treści informacji o schemacie podatkowym (informacji MDR-1) i kwartalnej aktualizacji informacji (informacji MDR-4)

(art. 1 pkt 32 projektu, zmiana art. 86f § 1 oraz uchylenie art. 86f § 2-3 Ordynacji podatkowej).

Projekt zakłada dostosowanie raportowanych przez podmioty danych do omówionych powyżej zmian (w tym zmian wprowadzonych w dyrektywie DAC8). Konieczne jest umożliwienie wskazania NSP nadanego raportowanemu schematowi podatkowemu niezależnie, czy NSP zostało nadane przez Szefa KAS, czy w innym państwie członkowskim – wynika to bowiem ze wskazanego rozporządzenia oraz zmienianego art. 86e Ordynacji podatkowej.

²⁵ Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2019/532 z dnia 28 marca 2019 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) 2015/2378 w odniesieniu do standardowych formularzy, w tym ustaleń językowych, dotyczących obowiązkowej automatycznej wymiany informacji na temat podlegający zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz. Urz. UE L 88 z 29.03.2019, str. 25), dalej: „rozporządzenie”.

²⁶ Problem z pełnością przekazywanych danych nie jest jedynie problemem Polski. Europejski Trybunał Obrachunkowy w raporcie specjalnym nr 27/2024 opublikowanym w dniu 28 listopada 2024 r. wskazał problemy związane z jakością przekazywanych przez kraje członkowskie MDR do wymiany. Wskazano, że dane przesyłane przez państwa członkowskie są często niepełne, niespójne i niewystarczające do efektywnej identyfikacji ryzyk podatkowych, a administracje podatkowe, mimo obowiązku, nie prowadzą systematycznej analizy kompletności tych informacji.

W zakresie danych o schemacie podatkowym proponuje się dodanie informacji o rezydencji podatkowej promotora, korzystającego oraz innych uczestników uzgodnienia i podmiotów powiązanych z korzystającym, co zostało uwzględnione w projektowanym **art. 86f § 1 pkt 2 i 5** Ordynacji podatkowej.

Ponadto w projektowanym przepisie wyeliminowano przekazywanie danych o podmiocie uczestniczącym w uzgodnieniu, gdyż taka instytucja prawna nie występuje w Dyrektywie. Dyrektywa nakazuje przekazywanie danych:

- a) promotorów, korzystających i podmiotów powiązanych z korzystającym w przypadkach, gdy schemat podatkowy dotyczy osób będących podmiotami powiązanymi z korzystającym lub ma wpływ na podmioty powiązane z korzystającym,
- b) wszelkich innych podmiotów w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na które może mieć wpływ schemat podatkowy, lub których schemat ten może dotyczyć wraz ze wskazaniem państw członkowskich Unii Europejskiej, z którym powiązane są takie podmioty,
- c) wskazanie państw członkowskich Unii Europejskiej oraz innych terytoriów, których może dotyczyć schemat podatkowy,

- z wyłączeniem promotorów zwolnionych z obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym ze względu na prawnie chronioną tajemnicę zawodową w związku z tym zobowiązano do przekazywania tych danych w projektowanym **art. 86f § 1** Ordynacji podatkowej w celu wyeliminowania wątpliwości jakie dane raportować.

Ponadto dyrektywa nakłada obowiązek raportowania o wartości uzgodnienia i taki też obowiązek proponuje się wprowadzić do Ordynacji podatkowej (jako wskazanie wartości schematu podatkowego, czyli wartości przedmiotu uzgodnienia tj. np. wartości kontraktu, umowy, transakcji, wnoszonych udziałów, wartości przejmowanego przedsiębiorstwa, wysokości dokonanej płatności itp. w projektowanym **art. 86f § 1 pkt 13** Ordynacji podatkowej).

Wprowadzono również przepisy dotyczące kursu, po jakim należy przeliczyć wartość schematu podatkowego oraz szacunkową wysokość korzyści podatkowej w przypadku, gdyby kwoty były w walucie obcej. Zmiana ta dotyczy zarówno danych przekazywanych na podstawie **art. 86f § 1** Ordynacji podatkowej (MDR-1), jak i danych przekazywanych na podstawie **art. 86j § 1a** Ordynacji podatkowej (MDR- 3).

Dalej, usunięto konieczność raportowania zarówno streszczenia opisu schematu podatkowego, jak i pełnego jego opisu. W dotychczas obowiązującym art. 86f § 1 pkt 4 i 5 Ordynacji podatkowej przekazujący informację o schemacie podatkowym są zobowiązani do wypełnienia dwóch pól:

- streszczenie opisu uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy oraz
- wyczerpujący, według wiedzy przekazującego informację, opis uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy.

Natomiast zgodnie z treścią dyrektywy informacje, które właściwy organ państwa członkowskiego jest zobowiązany przekazać dotyczy m.in. streszczenia treści podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego. Dotychczas funkcjonujące rozwiązanie polegające na wypełnieniu podobnych treści dotyczących schematu podatkowego w dwóch polach nie znajduje racjonalnego uzasadnienia. Zamiast tych pól proponuje się wprowadzenie jednego, w którym zostaną umieszczone wszystkie znane informacje dotyczące schematu podatkowego, następnie będą podlegały automatycznej wymianie z innymi państwami członkowskimi. Zmiana przyczyni się do uproszczenia formularzy oraz obowiązków informacyjnych spoczywających na podmiotach obowiązanych, które w chwili obecnej zobligowane są wprowadzać opis uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, a następnie jego streszczenie.

Biorąc pod uwagę fakt, że pojęcie „streszczenie treści uzgodnienia” można utożsamić z pojęciem „opis uzgodnienia”, nowelizując przepisy postanowiono zrezygnować z konieczności uzupełniania dwóch analogicznych pól formularza i zastąpić je jednym o nazwie „streszczenie schematu podatkowego”, poprzez usunięcie z treści obecnie obowiązującego art. 86f § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej wyrazu „streszczenie” i stworzenie nowego **pkt 14** w zmienianym **art. 86f § 1** Ordynacji podatkowej.

Treść przekazywanej informacji w „streszczeniu schematu podatkowego” została znowelizowana i dostosowana do zmian dokonanych w dyrektywie DAC8. Dyrektywa DAC6 zobowiązywała raportujących schemat podatkowy do wskazywania opisu działalności **lub** uzgodnienia sformułowany w sposób abstrakcyjny i nieprowadzący do ujawnienia tajemnicy handlowej, przemysłowej lub zawodowej lub procesu produkcyjnego, lub do ujawnienia informacji, które byłyby sprzeczne z porządkiem publicznym.

Na mocy znowelizowanych przepisów przekazujący informację o schemacie podatkowym nie będzie już zobowiązany do wskazywania opisu działalności gospodarczej. Będzie natomiast zobowiązany do wskazania w polu „streszczenie schematu podatkowego”:

- opisu stosownych uzgodnień (już bez zachowania wymogu abstrakcyjności) oraz
 - podania wszelkich innych informacji, które mogłyby pomóc właściwemu organowi w ocenie potencjalnego ryzyka podatkowego,
- nie prowadząc do ujawnienia tajemnicy handlowej, przemysłowej lub zawodowej lub procesu produkcyjnego, lub do ujawnienia informacji, które byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym.

22.1. Zmiany w zakresie raportowania schematów podatkowych standaryzowanych

(art. 1 pkt 32 projektu, uchylany art. 86f § 2-3 Ordynacji podatkowej i projektowana nowa treść art. 86f § 4 Ordynacji podatkowej)

Projekt zakłada uchylenie **art. 86f § 2-3** Ordynacji podatkowej – ze względu na rezygnację z możliwości zwolnienia promotora z zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej.

W dotychczasowym stanie prawnym informację MDR-4, tj. informację kwartalną o schemacie podatkowym standaryzowanym promotor obowiązany jest przekazać do Szefa KAS, w terminie 30 dni po zakończeniu danego kwartału, zawierającą dane identyfikujące korzystającego, określone w § 1 pkt 1, 9 i 11 Ordynacji podatkowej, któremu w trakcie tego kwartału udostępnił, schemat podatkowy wskazując NSP. Oprócz aspektów związanych z wymogami Dyrektywy wskazanymi powyżej występowały tutaj również liczne nieścisłości, co do obowiązku przekazywania informacji MDR-4 w przypadku dokonywania czynności wdrażania lub opracowania schematu podatkowego standaryzowanego przez podmioty, które go nie udostępniły. Przedmiotowe przepisy uzupełniono tak, aby przekazywano pełny zakres informacji, których wskazywania wymaga Dyrektywa, a także dostosowano zakres informacji, które otrzymują korzystający w przypadku schematu podatkowego standaryzowanego do zakresu informacji, które otrzymują korzystający schematu podatkowego innego niż standaryzowany.

Zgodnie z odpowiednimi zmianami dot. MDR-4 (projektowany **art. 86f § 4** Ordynacji podatkowej) w terminie 30 dni po zakończeniu kwartału, promotor, który złożył informację o schemacie podatkowym standaryzowanym, będzie zobligowany do przekazywania Szefowi

KAS aktualizacji, wskazując NSP, zawierającą nowe informacje o schemacie podatkowym podlegające zgłoszeniu, o których mowa w **art. 86f § 1 pkt 2 lit. a i b, pkt 5, 6 i 16**, Ordynacji podatkowej, które stały się dostępne od czasu poprzedniego zgłoszenia.

W przypadku, w którym promotor jest adwokatem, radcą prawnym, doradcą podatkowym, rzecznikiem patentowym lub osobą, która wykonuje swoją działalność zawodową zgodnie z jednym z tytułów zawodowych wymienionych w art. 1 ust. 2 lit. a) dyrektywy 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mającej na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w państwie członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych **obowiązek przekazania danych w MDR-4** nie będzie obejmować danych korzystających oraz danych identyfikujących uczestników uzgodnienia.

Tym samym należy pamiętać, że pozostali promotorzy będą zobligowani do raportowania pełnego zakresu danych, o których mowa w **art. 86f § 1 pkt 2 lit. a i b, pkt 5, 6 i 16**, m.in. danych wszystkich korzystających, którym przekazali schemat podatkowy standaryzowany w danym kwartale. Zmiana dostosowuje brzmienie polskich przepisów do brzmienia dyrektywy, tak aby w zakresie uzgodnień standaryzowanych przekazywane były do Szefa KAS, a w dalszej kolejności do Unii Europejskiej wszystkie dane, których dyrektywa wymaga.

23. Dostosowanie przepisów dotyczących nadawania i unieważniania Numeru Schematu Podatkowego

(art. 1 pkt 33 projektu, projektowany art. 86g Ordynacji podatkowej)

Wprowadzane przepisy służą doregulowaniu kwestii dotyczącej nadawania NSP. W dotychczasowym stanie prawnym Szef KAS nadaje NSP, chyba że informacja o schemacie podatkowym zawiera NSP nadany przez inne państwo członkowskie UE.

Nowelizacja likwiduje obowiązek nadawania NSP przez Szefa KAS w sytuacji, gdy informacja o schemacie podatkowym przekazana do Szefa KAS zawiera już nadany NSP. Jest to efekt realizacji postanowień Komisji Europejskiej wynikający z rozporządzenia, która dopuszcza i uznaje za pożądane raportowanie tego samego schematu podatkowego przez kilka podmiotów w celu uzyskania informacji w pełni kompletnej. W przypadku złożenia informacji o schemacie podatkowym przez inny podmiot, który wskaże nadany temu schematowi NSP (np. art. 86e Ordynacji podatkowej).

W ramach nowelizowanego **art. 86g** Ordynacji podatkowej zdecydowano dodać **§ 6 i 7**. Jeśli podmiot złoży MDR-1 i otrzyma numer NSP – będzie to potwierdzenie dla niego, że uzgodnienie, jakie wskazał w przekazywanej informacji jest schematem podatkowym (przede wszystkim, że spełnia wskazane w Ordynacji podatkowej cechy rozpoznawcze).

Jednocześnie nadanie NSP nie będzie stanowić potwierdzenia, że:

- na przekazującym spoczywał obowiązek złożenia informacji o schemacie podatkowym;
- przekazana informacja o schemacie podatkowym została wypełniona zgodnie z stanem rzeczywistym;
- opisane w przekazanej informacji zdarzenia, czynności lub sposoby opodatkowania są zgodne z prawem.

Nadanie NSP będzie równoznaczne z potwierdzeniem opisanego w informacji uzgodnienia za schemat podatkowy, jednak nie będzie potwierdzeniem, że na przekazującym spoczywał obowiązek złożenia informacji o schemacie podatkowym, z uwagi na możliwość wystąpienia wielu promotorów w ramach danego schematu podatkowego. W przypadku, gdy więcej niż jeden promotor jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym, obowiązek przekazania tej informacji spoczywa na wszystkich promotorach, przy czym wykonanie tego obowiązku przez jednego z nich zwalnia pozostałych z obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym, jeżeli dysponują dowodem, że informacja o tym schemacie podatkowym została przekazana Szefowi KAS lub w innym państwie członkowskim UE. W ramach procedury nadawania NSP nie jest przeprowadzane postępowanie dowodowe – tj. Szef KAS nie bada, czy rzeczywiście dany podmiot spełnia przesłanki promotora. W formularzu MDR-1 nie jest wskazywana informacja, czy na promotorze ciąży obowiązek zachowania prawniczej tajemnicy zawodowej na gruncie innego prawa niż polskie (np. przy raportowaniu przez prawnika z zagranicy) - dane te są oświadczone przez składającego poprzez samo złożenie MDR-1. W ramach nowelizacji, mając na uwadze wątpliwości związane z raportowaniem, należy zapewnić ochronę składającym i w ramach NSP potwierdzać, że opis uzgodnienia wskazuje na występowanie schematu podatkowego, gdyż Dyrektywa zobowiązuje do raportowania „podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych” (schematów podatkowych), a nie dowolnych uzgodnień.

24. Dokonanie zmiany przepisów dotyczących dokonywania uzupełnień w zakresie złożonych informacji o schematach podatkowych

(art. 1 pkt 34 projektu, projektowany art. 86h § 1a-1h Ordynacji podatkowej oraz zmiana art. 86h § 2 Ordynacji podatkowej)

Przepis art. 86h Ordynacji podatkowej stanowił dotychczas, że Szef KAS może zwrócić się do przekazującego dokumenty MDR na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III Ordynacji podatkowej, o ich uzupełnienie lub wyjaśnienie wątpliwości w szczególności w celu automatycznej wymiany informacji o uzgodnieniach transgranicznych. Dotychczas brakowało jednak podstawy prawnej do dokonania uzupełnienia dokumentu MDR-1 (i pozostałych) z własnej inicjatywy składającego, bez wezwania Szefa KAS. Dotychczasowa praktyka stosowania przepisów z obszaru MDR pokazała jednak, że istotne i potrzebne jest wprowadzenie takiej instytucji. Wskazuje na to m.in. ilość złożonych na wezwanie Szefa KAS uzupełnień do informacji MDR-1 w stosunku do pierwotnie złożonych informacji MDR-1. W okresie od 1 stycznia 2019 r. do 30 czerwca 2025 r. zgłoszono 25155 informacji o schemacie podatkowym na formularzu MDR-1 oraz 7708 uzupełnień do nich. W latach 2019-2023 procentowy udział uzupełnień w stosunku do ilości pierwotnie złożonych formularz MDR-1 wynosił odpowiednio 8,82% w 2019 roku, 35,69% w 2020 r., 35,92% w 2021 r., 43,44% w 2022 r. oraz 36,79% w 2023 r.

Mając także na uwadze, że:

- zgodnie z założeniami dyrektywy, państwa członkowskie zobligowane są do umożliwienia podmiotom aktualizacji złożonych informacji o schematach podatkowych standaryzowanych,
- w projektowanej normie **art. 86e** Ordynacji podatkowej będzie umożliwione uzupełnianie złożonych informacji MDR-1 przez inne podmioty niż składający pierwotną informację należy wprowadzić normę umożliwiającą również pierwotnie raportującemu (promotorowi lub korzystającemu) podstawę do samodzielnego uzupełnienia złożonego wcześniej MDR-1. Na podstawie projektowanych przepisów składający pierwotną informację podmiot, będzie mógł dokonać uzupełnienia informacji o schemacie podatkowym (MDR-1) z własnej inicjatywy bez wezwania Szefa KAS.

Nadrzędną intencją ustawodawcy jest stworzenie mechanizmów do umożliwienia jak najpełniejszego przekazywania informacji i uzyskanie stanu, w którym Szef KAS otrzymuje do analizy jak największą ilość rzetelnego i pełnego materiału badawczego. Musi to prowadzić do wyeliminowania z obrotu informacji MDR-1 zawierających niepełne lub błędne dane.

W projektowanym **art. 86h § 1a** Ordynacji podatkowej składający informację MDR-1 będzie mógł uzupełnić złożone dane nie później jednak niż w terminie 7 dni od dnia złożenia pierwotnej informacji (7 dni od złożenia MDR-1). Powyższe przyczyni się do oszczędzania czasu pracy zasobów osobowych Szefa KAS i poprawą jakości złożonych przez składających informacji wypełniając tym samym główny cel dyrektywy, jakim jest rzetelne, kompletne i efektywne wykonywanie obowiązku raportowania informacji o schematach podatkowych.

Należy również podkreślić, że takie rozwiązanie, tj.: możliwość dokonywania korekty przez składającego dany dokument, ustawodawca przyjął w przypadku np.: deklaracji podatkowych oraz w przypadku korekty informacji o rachunkach nieudokumentowanych (o której mowa w art. 37 ustawy o wymianie informacji podatkowych) składanych przez raportujące instytucje finansowe na podstawie art. 36 ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, tak więc nie jest to instytucja wyjątkowa w polskim systemie prawa, ani nawet w polskim systemie prawa podatkowego. W dokumencie Komisji Europejskiej „XSD User Guide. DAC6 Central Directory” nr DLV-037-7.3-84-2-4 z dnia 14 października 2022 r. dotyczącym elementów schemy dla podlegających raportowaniu uzgodnień transgranicznych przewidziano możliwość składania korekt wcześniej przekazanych uzgodnień transgranicznych (str. 15 i n.). Państwa członkowskie, które w swoich przepisach krajowych nie przewidują wprost możliwości składania korekt uprzednio zaraportowanych uzgodnień transgranicznych w wydanych instrukcjach/objaśnieniach przewidują taką możliwość, powołując się na oznaczenia z dokumentu Komisji Europejskiej: A-ID (Arrangement-ID) czyli unikalny numer uzgodnienia transgranicznego przypisywany automatycznie po przetworzeniu nowego zgłoszenia uzgodnienia oraz D-ID (Disclosure-ID) czyli unikalny numer schematu podatkowego, który jest tworzony automatycznie po przetworzeniu nowego uzgodnienia transgranicznego. W przypadku korekty należy wskazać A-ID oraz numer poprzedniego schematu podatkowego D-ID, który ma być skorygowany. Spośród krajów członkowskich, które wprowadziły takie rozwiązanie wymienić można chociażby takie państwa jak Czechy²⁷,

²⁷ Wyjaśnienia Generalnej Dyrekcji Finansowej, <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/otazky-a-odpovedi-k-DAC6.pdf>.

Estonię²⁸, Finlandię²⁹, Irlandię³⁰, Słowenię³¹.

W proponowanych przepisach doprecyzowano również pojęcie „uzupełnienia”, przez które rozumie się ponowne złożenie wymaganych dla danej informacji danych (ponowne złożenie MDR-1). Taka konstrukcja ma na celu podkreślenie, że uzupełnienie może dotyczyć wyłącznie wskazania brakujących danych lub poprawy omyłkowo błędnie wpisanych lub zaznaczonych danych mających na celu zobrazowanie danego schematu podatkowego. Instytucja uzupełnienia nie dotyczy więc dokonanych modyfikacji udostępnionego lub przygotowywanego do wdrożenia schematu podatkowego, a wyłącznie korekcie omyłek lub uzupełnienie braków.

Dodatkowo, dodano przepis, zgodnie z którym składający, który bezzasadnie odmówi lub nie dokona w wyznaczonym terminie złożenia uzupełnień lub wyjaśnień, do których został wezwany przez Szefa KAS, może zostać ukarany karą porządkową w trybie i na zasadach określonych w rozdziale 22 działu IV Ordynacji podatkowej. Jest to nowe uprawnienie wynikające z dodanego **art. 86h § 1c** Ordynacji podatkowej, które poprawi skuteczność egzekwowania od składających prawidłowe wywiązywanie się z obowiązków wynikających z raportowania schematów podatkowych. Należy przy tym pamiętać, że Szef KAS może skorzystać z możliwości nałożenia kary porządkowej na składającego tylko w uzasadnionych przypadkach.

Zmienia się **art. 86h § 2** umożliwiający penalizowanie czynów polegających na przekazywaniu informacji, o których mowa w **art. 86f § 1** (MDR-1), po terminie oraz posługiwanie się unieważnionym NSP na gruncie przepisów Kodeksu karnego skarbowego. W zakresie pozostałych czynów penalizowanych na gruncie Kodeksu karnego skarbowego nie będzie możliwe wszczynanie i prowadzenie postępowania przygotowawczego, jeśli jedynym materiałem uzasadniającym podejrzenie popełnienia przestępstwa są informacje złożone

²⁸ Instrukcja składania oświadczenia o uzgodnieniach transgranicznych DAC6, <https://www.emta.ee/sites/default/files/documents/2021-10/Piiri%C3%BCleste%20skeemide%20deklaratsiooni%20%28DAC6%29%20esitamise%20juhend.pdf>.

²⁹ DAC6-powiadomienie o zgłoszeniu umowy, instrukcja wypełniania, <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/lomakkeet/tayttoohjeet/dac6--ilmoitus-raportoitavastaj%C3%A4rjestelyst%C3%A4-t%C3%A4ytt%C3%B6hje/>.

³⁰ Instrukcja wypełniania dla DAC6, część 33-03-04, <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-33/33-03-04.pdf>.

³¹ instrukcja wypełniania formularza DAC6 uzgodnienia transgranicznego, https://edavki.durs.si/OpenPortal/Dokumenti/por_vez_ara.n.sl.pdf

w procedurze raportowania schematu podatkowego. Celem włączeń wskazanych w **art. 86h § 2** jest ochrona samych informacji wskazanych w raportowanych informacjach MDR przed wykorzystaniem ich jako samoistna podstawa wszczęcia przeciwko składającemu informację o schemacie podatkowym (MDR-1) lub informację o stosowaniu schematu podatkowego (MDR-3) lub kwartalnej aktualizacji informacji o schemacie podatkowym (MDR-4) postępowania karnego skarbowego, szczególnie o czynnych o charakterze uszczupleniowym. Natomiast w przypadku czynów związanych z samym procesem raportowania (nieterminowym składaniem MDR-1, MDR-3, MDR-4) ochrona taka jest nieuzasadniona, gdyż podejrzenie ich popełnienia wynika z samej informacji o schemacie podatkowym. Wszczywanie dodatkowych czynności (np. kontroli podatkowej) w celu potwierdzenia okoliczności znanych szefowi KAS jest obciążeniem dla organu KAS i niczym nieuzasadnioną niedogodnością dla przekazującego informację.

25. Rozszerzenie katalogu sytuacji, w której Szef KAS wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP lub unieważnia NSP

(art. 1 pkt 35 projektu, projektowany art. 86i Ordynacji podatkowej).

Zgodnie z dotychczasowym art. 86i Ordynacji podatkowej, Szef KAS wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP w przypadku stwierdzenia, że przekazana informacja o schemacie podatkowym nie spełnia wymogów określonych dla tej informacji. Projektowana zmiana polega na rozszerzeniu katalogu przypadków, w których Szef KAS wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP, o sytuację, w której złożona informacja MDR-1 dotyczy zaraportowanego już schematu podatkowego oraz modyfikację powyższego punktu w taki sposób, aby Szef KAS miał możliwość odmowy nadania NSP w przypadku stwierdzenia, że zgłoszone uzgodnienie nie spełnia znamion do uznania danego uzgodnienia za schemat podatkowy oraz wymogów określonych w projektowanym **art. 86f § 1** oraz **art. 86n** Ordynacji podatkowej (brak danych w przekazanym formularzu MDR-1 lub nieprawidłowy podpis w formularzach MDR-1, MDR-3 lub MDR-4).

Do omawianego **art. 86i** Ordynacji podatkowej dodano **§ 2a**, zgodnie z którym Szef KAS ma umocowanie do unieważnienia nadanego NSP na wniosek składającego informację o schemacie podatkowym w sytuacji, jeżeli schematowi podatkowemu przekazanemu w tej informacji został nadany NSP. W przypadku gdy nie wskazano we wniosku NSP nadanego schematowi podatkowemu, którego unieważnienie jest żądane lub w przypadku stwierdzenia,

że wskazany NSP dotyczy innego schematu podatkowego, organ, na zasadach ogólnych wynikających z art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej wzywa do uzupełnienia braków formalnych wniosku, a w przypadku braku jego uzupełnienia – pozostawia wniosek bez rozpatrzenia. Proponowane w powyższym zakresie zmiany przyczynią się do uniknięcia wielokrotnego nadawania NSP temu samemu schematowi podatkowemu oraz rozwiązania dostrzeżonych problemów praktycznych leżących zarówno po stronie składających, jak i Szefa KAS.

Proponuje się również nowe brzmienie **art. 86i § 2** Ordynacji podatkowej, które rozszerza katalog sytuacji, w których Szef KAS może z urzędu, w drodze postanowienia, unieważnić nadany przez siebie NSP. Do już istniejących przesłanek, dodano kolejną, zgodnie z którą NSP podlega unieważnieniu z urzędu w sytuacji, gdy wyjdą na jaw **istotne** dla sprawy **nowe** okoliczności, istniejące w dniu nadania NSP, lecz nieznane Szefowi KAS w momencie jego nadania.

Podsumowując, wprowadzone zmiany przyczynią się do stworzenia spójnych warunków do nadawania oraz unieważniania NSP w przypadku wystąpienia okoliczności, o których mowa w projektowanych przepisach.

26. Usunięcie przepisu dotyczącego doręczania potwierdzenia nadania NSP oraz innych pism związanych ze stosowaniem przepisów rozdziału 11a działu III OP

(art. 1 pkt 36 projektu, uchylany art. 86ia Ordynacji podatkowej)

Z uwagi na to, że przypisy ogólne w zakresie doręczeń znajdujące się w Ordynacji podatkowej mają zastosowanie również do doręczania korespondencji dotyczącej stosowania przepisów rozdziału 11a działu III Ordynacji podatkowej, zaproponowaną zmianą usunięto **art. 86ia** Ordynacji podatkowej (przez zmianę w zakresie **art. 86o** Ordynacji podatkowej). Zasadniczym kanałem doręczania potwierdzenia nadania NSP, odmowy nadania NSP lub unieważnienia NSP pozostaną nadal środki komunikacji elektronicznej. Zgodnie z art. 144 § 1a Ordynacji podatkowej organy podatkowe doręczają pisma na adres do doręczeń elektronicznych składającego informację.

27. Wprowadzenie generalnego obowiązku przekazywania informacji o stosowaniu schematu podatkowego (MDR-3) raz do roku, wprowadzenie możliwości wskazywania szacunkowej wysokości uzyskanej korzyści podatkowej

(art. 1 pkt 37 projektu, projektowany art. 86j Ordynacji podatkowej)

W dotychczasowym stanie prawnym złożenie przez korzystającego informacji o stosowaniu schematu podatkowego lub uzyskaniu wynikającej z niego korzyści podatkowej MDR-3 na podstawie art. 86j § 1 Ordynacji podatkowej związane jest z terminem złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej tego okresu rozliczeniowego. Brzmienie tego przepisu jest jednak nieprecyzyjne. Należy przy tym zwrócić uwagę, że okresy rozliczeniowe dla poszczególnych podatków różnią się między sobą. Dla podatku dochodowego od osób prawnych okresem rozliczeniowym jest rok podatkowy, podobnie dla podatku dochodowego od osób fizycznych. Jednak zgodnie z art. 8ab pkt 11 dyrektywy państwo członkowskie może nałożyć na korzystającego obowiązek informowania o stosowaniu przez siebie **w danym roku** określonego schematu podatkowego. Powiązanie obowiązku składania informacji o stosowaniu schematu podatkowego MDR-3 z okresem rozliczeniowym podatku, którego dotyczy dana informacja, chociaż nie zostało to wskazane wprost w art. 86j Ordynacji podatkowej, wiąże się z szeregiem uciążliwości dla korzystających w postaci znacznego zwiększenia ilości dokumentów składanych w ciągu każdego miesiąca do organów administracji skarbowej. W obecnie obowiązującym stanie prawnym w zależności od występującego rodzaju podatku w schemacie podatkowym, może to powodować:

- w przypadku podatku od towarów i usług konieczność comiesięcznego raportowania informacji o korzyściach MDR-3 tak długo, jak długo dany podmiot będzie istniał,
- w przypadku podatku od czynności cywilnoprawnych, może to powodować, że korzystający jest zobowiązany do złożenia informacji o korzyściach MDR-3 przed upływem terminu na złożenie informacji o schemacie podatkowym MDR-1.
- w przypadku sytuacji, kiedy ten schemat podatkowy dotyczy kilku rodzajów podatków jednocześnie np. podatku od czynności cywilnoprawnych i podatków dochodowych – może w praktyce być trudne dla podatników ustalenie prawidłowego terminu zaraportowania MDR-3 lub spowodować składanie kilkukrotnie MDR-3 w rozbiciu na każdy podatek osobno – co nie powinno mieć miejsca na gruncie dyrektywy.

Nowelizacja polega na zmianie treści **art. 86j § 1** Ordynacji podatkowej oraz dodanie **§ 1a**, w celu doregulowania terminu złożenia informacji o stosowaniu schematu podatkowego MDR-3, tak aby nie pozostawało wątpliwości, że jest to termin coroczny, zgodny z założeniami dyrektywy w tym zakresie.

W wyniku nowelizacji przepisu, złożenie informacji o stosowaniu schematu podatkowego MDR-3 przez korzystających następować będzie do końca czwartego miesiąca następującego po zakończeniu roku podatkowego dla podatników podatku dochodowego od osób prawnych i podatku dochodowego od osób fizycznych, a w przypadku korzystających niebędących podatnikiem podatku dochodowego – do końca czwartego miesiąca następującego po zakończeniu roku kalendarzowego. W przypadku korzystającego wchodzącego w skład podatkowej grupy kapitałowej rok podatkowy będzie ustalany poprzez odniesienie do roku podatkowego tej grupy (por. uchylany **art. 86j § 6** Ordynacji podatkowej i zmieniany **art. 86j § 1** Ordynacji podatkowej).

Zgodnie z nowelizowanymi przepisami formularz MDR-3 będzie składany osobno w odniesieniu do każdego schematu podatkowego zastosowanego w danym roku podatkowym lub w ramach którego uzyskano korzyść podatkową i będzie zawierał dane tego jednego schematu podatkowego. Nieskutecznym będzie składanie MDR-3 zbiorczo tj. jeden formularz w odniesieniu do wielu różnych schematów podatkowych z osobnymi NSP.

Ustawodawca wprowadza również zmiany co do treści przekazywanej informacji. Zgodnie z projektowanym **art. 86j § 1a** Ordynacji podatkowej składający informację MDR-3, jeśli nie będzie mógł wyliczyć wysokości korzyści podatkowej, będzie wskazywał szacunkową wysokość korzyści podatkowej w przypadku braku możliwości jej oszacowania. Tym samym informacja o stosowaniu schematu podatkowego (MDR-3) powinna zawierać:

- NSP tego schematu podatkowego;
- wysokość uzyskanej przez korzystającego w tym okresie rozliczeniowym korzyści podatkowej wynikającej ze schematu podatkowego, jeżeli wystąpiła, **lub szacunkową wysokość korzyści podatkowej w przypadku braku możliwości wskazania wysokości korzyści podatkowej.**

Biorąc pod uwagę dotychczas występujące problemy praktyczne podmiotów związane z wyliczaniem korzyści i jednocześnie normy, że informację o stosowaniu schematu podatkowego składa się pod groźbą odpowiedzialności karnej (art. 86j § 7 Ordynacji podatkowej) ustawodawca zdecydował na umożliwienie podmiotom, które nie są w stanie wyliczyć dokładnie tej korzyści na wskazanie jej szacunkowej wysokości.

Jednocześnie dodano **art. 86j § 1b** Ordynacji podatkowej, który reguluje kwestię związaną z przeliczaniem korzyści podatkowej wyrażonej w walutach obcych (analogicznie do omawianego powyżej **art. 86f § 1a** Ordynacji podatkowej). Zgodnie z treścią projektowanego przepisu wyrażone w innej walucie niż złoty polski kwoty, przelicza się na złote według średniego kursu ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień przekazania informacji o stosowaniu schematu podatkowego.

Ponadto, wychodząc naprzeciw postulatom z rynku postanowiono dopuścić możliwość podpisywania informacji o stosowaniu schematu podatkowego (MDR-3) również przez pełnomocników – na takiej samej zasadzie jak obecnie MDR-1.

W związku z wprowadzeniem przedmiotowych zmian w zakresie podpisu uchyla się **art. 86j § 6** Ordynacji podatkowej (podpisywanie MDR-3 w ramach podatkowej grupy kapitałowej lub grupy VAT).

Wprowadzone zmiany przyczynią się do wydłużenia czasu do prawidłowego przygotowania i złożenia informacji o zastosowanym schemacie podatkowym oraz ewentualnych korzyściach podatkowych otrzymanych w związku z jego zastosowaniem oraz uproszczą formalności, jakie ciążą na korzystających.

Dodatkowo w związku ze zmianami uchyla się **art. 86j § 2-3** Ordynacji podatkowej. Informacja o stosowaniu schematu podatkowego, a informacja o schemacie podatkowym to dwa osobne dokumenty o odmiennych funkcjach. Informacja o schemacie podatkowym (MDR-1) ma na celu dostarczenie Szefowi KAS przede wszystkim danych o mechanizmie danego schematu podatkowego podlegającego zgłoszeniu natomiast informacja o stosowaniu schematu podatkowego (MDR-3) ma na celu dostarczenie Szefowi KAS danych o stosowaniu schematu podatkowego podlegającego zgłoszeniu oraz o ewentualnych uzyskanych korzyściach wynikających zastosowaniu danego schematu podatkowego.

28. Umożliwienie złożenia informacji o stosowaniu schematu podatkowego (informacji MDR-3) również przez pełnomocnika
(art. 1 pkt 37 projektu, uchylenie art. 86j § 4 Ordynacji podatkowej).

Obowiązujące dotychczas przepisy nie przewidują możliwości podpisywania MDR-3 przez pełnomocnika. Wprowadzenie tego rozwiązania znacznie usprawni proces sporządzania i przekazywania informacji MDR-3 do Szefa KAS.

29. Uchylenie uprawnienia Ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydawania ogólnych wyjaśnień dotyczących możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub innych przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania w przypadku zastosowania schematu podatkowego lub kategorii schematów podatkowych.

(art. 1 pkt 38 projektu, uchylenie art. 86k Ordynacji podatkowej)

W ramach projektowanych przepisów zdecydowano na usunięcie przepisu uprawniającego Ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydawania ogólnych wyjaśnień dotyczących możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub innych przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania w przypadku zastosowania schematu podatkowego lub kategorii schematów podatkowych (art. 86k Ordynacji podatkowej). W ramach polskiego systemu podatkowego i Ordynacji podatkowej istnieją już podobne instytucje – m.in. interpretacje ogólne i objaśnienia podatkowe (z art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej) – utrzymywanie tym samym osobnej instytucji w ramach MDR nie jest zasadne. Tym bardziej, że w ramach wydawania interpretacji ogólnych i objaśnień podatkowych zastosowanie się przez podatnika do interpretacji lub objaśnień powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k–14m Ordynacji Podatkowej. Takiej ochrony nie zapewnia instytucja z uchylanego art. 86k Ordynacji podatkowej – tym samym brak jest argumentów do jej utrzymywania.

30. Uchylenie obowiązku posiadania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych

(art. 1 pkt 38 projektu, uchylenie art. 86l i art. 86m Ordynacji podatkowej)

Ustawodawca zwraca uwagę, że posiadanie wewnętrznej procedury pozostaje zjawiskiem pożytecznym i pożądanym, niemniej należy podkreślić, że to w gestii samych podmiotów należy pozostawić decyzję o wprowadzeniu i stosowaniu wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach

podatkowych. Zachowanie należytej staranności jest bowiem wymagane wobec podmiotów działających w charakterze profesjonalnym, jednak wdrożone konkretne środki i procedury służące zachowaniu staranności powinny pozostać w gestii podmiotów, od których wymaga się dochowania należytej staranności. Z punktu widzenia interesu państwowego i Unii Europejskiej najważniejsze jest terminowe, rzetelne, kompletne i efektywne wykonywanie obowiązku raportowania informacji o schematach podatkowych, dlatego ustawodawca proponuje zmiany w przepisach mające na celu umożliwienie podmiotom obowiązanych do raportowania w koncentrowaniu się na prawidłowym i terminowym wykonywaniu obowiązków raportowania, a nie na sankcjonowanym obowiązku posiadaniu procedury wewnętrznej, która pozostaje kwestią wtórną w stosunku do celów dyrektywy, która nie obliuguje do wprowadzania i stosowania przedmiotowej procedury.

Dotychczasowa praktyka stosowania regulacji w tym zakresie wskazuje również, że podmioty działające na rynku, w tym również jednostki samorządu terytorialnego, w obawie przed możliwymi konsekwencjami karnymi grożącymi na gruncie Kodeksu karnego skarbowego, decydowały się na zakup od podmiotów świadczących usługi doradztwa podatkowego usług związanych m.in. z przygotowywaniem procedur związanych z raportowaniem schematów podatkowych, nawet w sytuacji, gdy obowiązek taki nie występował po ich stronie. W przypadku jednostek samorządu terytorialnego skutkowało to niezasadnym wydatkowaniem środków publicznych, ponieważ były one wydatkowane jedynie z obawy przed możliwością nałożenia sankcji za nieposiadanie wewnętrznej procedury, a nie w związku z koniecznością wykonania obowiązków wynikających z przepisów MDR. Powyższe zjawisko potwierdza również zasadność zmian legislacyjnych polegających na uchyleniu obowiązku posiadania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych i pozostawienie w gestii podmiotów zobowiązanych do przekazywania informacji MDR podjęcie decyzji o wprowadzeniu i stosowaniu takiej procedury.

W konsekwencji uchylenia **art. 86l** Ordynacji podatkowej dotyczący obowiązku posiadania procedury wewnętrznej, uchyla się również możliwość nałożenia kary pieniężnej za jej brak określonej w **art. 86m** Ordynacji podatkowej.

31. Doprecyzowanie przepisów Ordynacji podatkowej stosowanych w zakresie nieuregulowanym w dziale III rozdziale 11a

(art. 1 pkt 41 projektu, zmiana art. 86o Ordynacji podatkowej)

W zakresie nieuregulowanym w odniesieniu do informacji o schematach podatkowych zastosowanie znajdzie odpowiednio przepis art. 120, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 140, art. 208, art. 211 - 215 rozdziałów 3, 3a, 5, 6, 7, 8, 11, 14, 16 i 22 działu IV. Projekt zakłada modyfikacje obecnie obowiązujących odesłań do działu IV Ordynacji podatkowej oraz rezygnację ze stosowania przepisów działu VIIIA dotyczącego wydawania zaświadczeń. W projekcie uporządkowano kwestę odesłań do odpowiednich przepisów działu IV Ordynacji podatkowej poprzez dodanie rozdziału 3 – strona, rozdziału 8 – wszczęcie postępowania, rozdziału 11 – dowody, rozdziału 22 – kary porządkowe oraz poprzez usunięcie rozdziału 23 regulującego koszty postępowania.

32. Zmiany w zakresie niewykonywania obowiązków MDR wskazanych w ustawie Kodeks karny skarbowy oraz wprowadzenie nowych sankcji

(art. 8 pkt 7 projektu, zmiana art. 80f Kodeksu karnego skarbowego)

Aktualnie kary przewidziane w Kodeksie karnym skarbowym mogą wynieść maksymalnie około 9,6 mln EUR, podczas gdy jedne z najwyższych kar w Unii Europejskiej przewidzianych za niewypełnianie obowiązków w zakresie MDR wynoszą dla porównania około 1 030 tys. EUR w Holandii³², 250 tys. EUR w Luxemburgu³³, 20 tys. EUR na Cyprze³⁴, 4 tys. EUR w Hiszpanii³⁵. Zgodnie z dyrektywą – kary te powinny być proporcjonalne i w związku z tą rażąco dysproporcją projekt różnicuje sankcjonowanie rodzaje uchybień tj. obniżenie kar z 720 stawek dziennych na 240 stawek dziennych za nieprzekazanie informacji (niewykonanie

³² Europejski Trybunał Obrachunkowy w raporcie specjalnym nr 27/2024 opublikowanym w dniu 28 listopada 2024 r. w odniesieniu do 5 wybranych państw członkowskich, pkt 65;
<https://www.eca.europa.eu/pl/publications/sr-2024-27>

³³ Art. 15 (1) ustawa z dnia 25 marca 2020 r. dotycząca transgranicznych porozumień podlegających obowiązkowi zgłoszenia; <https://legilux.public.lu/eli/etat/leg/loi/2020/03/25/a192/jo>

³⁴ Europejski Trybunał Obrachunkowy w raporcie specjalnym nr 27/2024 opublikowanym w dniu 28 listopada 2024 r. w odniesieniu do 5 wybranych państw członkowskich, pkt 65;
<https://www.eca.europa.eu/pl/publications/sr-2024-27>

³⁵ Przepis 23 ust. 4 lit.a Ustawy 10/2020 z dnia 29 grudnia 2020 r. zmieniająca ustawę nr 58/2003 z dnia 17 grudnia 2003 r. o ogólnych podatkach, transponująca dyrektywę Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniającą dyrektywę 2011/16/UE w odniesieniu do automatycznej i obowiązkowej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych; BOE-A-2020-17265 Ustawa 10/2020 z dnia 29 grudnia 2020 r. zmieniająca ustawę nr 58/2003 z dnia 17 grudnia 2003 r. w sprawie podatków ogólnych, transponująca dyrektywę Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniającą dyrektywę 2011/16/UE w odniesieniu do automatycznej i obowiązkowej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych.

obowiązku), oraz wprowadza karę 120 stawek dziennych za przekazanie informacji po terminie (**art. 80f** Kodeksu karnego skarbowego).

Proponuje się penalizację niezłożenia w ustawowym terminie informacji o stosowaniu schematu podatkowego (MDR-3) oraz kwartalnej informacji o udostępnieniu schematu podatkowego standaryzowanego (MDR-4). W obecnym stanie prawnym nie jest penalizowane nieprzekazanie w terminie informacji MDR-3 – a jedynie penalizacji podlega nieprzekazanie tej informacji w ogóle. Penalizacja tych czynów umożliwi prawidłowe egzekwowanie tego obowiązku nałożonego na podatników (korzystających). Natomiast w ramach MDR-4 penalizowane jest „nieprzekazanie danych podmiotów, którym udostępniono schemat podatkowy standaryzowany”, a nie przekazanie po terminie formularza MDR-4. Zgodnie z przepisami jednak nie każdy promotor jest zobligowany do przekazywania tych danych.

Ponadto, uchyla się sankcję dotyczącą:

- nieprzekazywania podmiotowi obowiązkanemu do przekazania schematu podatkowego danych, o których mowa w art. 86f § 1 Ordynacji podatkowej, dotyczących schematu podatkowego lub przekazywanie ich po terminie (obecny art. 80f § 3 pkt 2 kks);
- niewystępowania do podmiotu zlecającego czynności z odrębnym pismem o przekazanie mu oświadczenia na piśmie, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego, lub występowanie o oświadczenie po terminie (obecny art. 80f § 3 pkt 4 kks).

33. Doprecyzowanie sposobu składania zawiadomień ZAW-NR (zawiadomienie o zapłacie należności na rachunek bankowy inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podatników VAT) drogą elektroniczną i umożliwienie ich składania przez pełnomocnika do podpisywania deklaracji

(art. 1 pkt 42 projektu, projektowany art. 117ba § 3a i 3b Ordynacji podatkowej)

Proponuje się doprecyzowanie sposobu składania zawiadomień ZAW-NR drogą elektroniczną, tj. wyłącznie za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym. Należy podkreślić, że przepis ten nie oznacza zmiany sposobu składania tego zawiadomienia, a jedynie wskazuje kanał komunikacji elektronicznej za pośrednictwem którego aktualnie dokonuje się składania zawiadomień ZAW-NR za pomocą środków komunikacji elektronicznej³⁶. Z kolei

³⁶ <https://www.podatki.gov.pl/zawiadomienie-zaw-nr/>

umożliwienie zastosowania pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji, udzielonego na podstawie art. 80a § 1 Ordynacji podatkowej, odpowiednio do formularzy ZAW-NR (zarówno tych składanych drogą elektroniczną, jak i tych składanych w sposób tradycyjny) będzie skutkowało tym, że podpisywanie zawiadomień ZAW-NR przez pełnomocnika nie będzie wiązało się z koniecznością każdorazowego składania pełnomocnictwa szczególnego. Podpisywanie tych zawiadomień będzie możliwe w oparciu o pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji. Obie zmiany są zatem korzystne dla podatników, gdyż ułatwią korzystanie z przysługujących uprawnień.

34. Doprecyzowanie definicji strony w postępowaniu podatkowym dotyczącym osób trzecich (zarządcy sukcesyjnego i fundacji rodzinnej)

(art. 1 pkt 45 projektu, projektowany art. 133 § 3a Ordynacji podatkowej)

Zgodnie z art. 133 § 1 stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca 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 czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy. Z art. 117d i art. 117e Ordynacji podatkowej wynika, że osobami trzecimi są także odpowiednio zarządca sukcesyjny i fundacja rodzinna, które to podmioty są stronami postępowania podatkowego. Powinno to znaleźć odzwierciedlenie w art. 133 § 1 Ordynacji podatkowej.

Zmiana definicji strony zawarta w art. 133 § 1 Ordynacji podatkowej poprzez objęcie również tych podmiotów ma charakter doprecyzowujący.

35. Wprowadzenie możliwości działania osoby niebędącej stroną, wzywanej do złożenia wyjaśnień lub przedłożenia dokumentów, przez pełnomocnika ogólnego lub szczególnego

(art. 1 pkt 46 projektu, projektowany art. 138a § 6 Ordynacji podatkowej)

Z art. 138a § 1 Ordynacji podatkowej wynika, że tylko strona (żaden inny podmiot) może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania. Katalog podmiotów, które mogą działać przez pełnomocnika ogólnego lub szczególnego powinien zostać poszerzony o inne podmioty, tj. inne osoby w rozumieniu art. 155 § 1, w zakresie, w jakim wzywane one są do złożenia pisemnych wyjaśnień lub przedstawienia

dokumentacji. Pełnomocnik ogólny może być ustanowiony w momencie, gdy nie toczy się jeszcze żadna procedura podatkowa, albo też w toku tej procedury. Proponowany przepis **art. 138a § 6** Ordynacji podatkowej umożliwi zatem doręczanie wezwań w tym zakresie do pełnomocników ogólnych tych podmiotów. Wezwany podmiot będzie również uprawniony do działania przez ustanowionego w tej sprawie pełnomocnika szczególnego. Zatem przedstawienie odpowiedzi w imieniu tych podmiotów będzie możliwe przez pełnomocników ogólnych lub szczególnych. Ułatwiony zatem zostanie kontakt z podmiotami, które dostrzegły potrzebę ustanowienia pełnomocnika ogólnego lub, już w toku sprawy, pełnomocnika szczególnego oraz przyspieszony zostanie przepływ informacji pomiędzy organem podatkowym a wzywaną osobą. Propozycja nie umożliwi natomiast korzystania z pełnomocnika przy innych czynnościach (np. przesłuchanie świadka).

Wskazać należy na dostrzeżoną praktykę, w której podmioty, np. posiadające siedzibę poza granicami RP, wykorzystują instytucję pełnomocnika ogólnego w sprawach, w których nie są stroną. Praktyka ta nie ma obecnie podstaw prawnych.

Źródłem informacji w procedurach podatkowych jest nie tylko jego strona, ale także inne podmioty na co wskazuje m. in. art. 155 § 1 Ordynacji podatkowej. Podmioty te mogą udzielać informacji także w formie dokumentów i oświadczeń. Z kolei zgodnie z art. 180 § 1 tej ustawy jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.

Stworzenie prawnej możliwości skorzystania z usług pełnomocnika ogólnego lub szczególnego przez podmioty niebędące stroną, ograniczy konieczność osobistego zaangażowania się podatnika w kontaktach z organem podatkowym a także ułatwi działanie w przypadku podmiotów, które mają siedzibę poza granicami RP.

36. Dostosowanie przepisów o doręczeniach do zmian w ustawie o doręczeniach elektronicznych

(art. 1 pkt 47, 51-53 projektu, zmiana w art. 138c § 1, art. 145 § 2, art. 148 § 1 i art. 151 § 1 oraz uchylenie art. 144 § 5 Ordynacji podatkowej)

Pierwsza zmiana w **art. 138c § 1 zdanie pierwsze** Ordynacji podatkowej polega na doprecyzowaniu, że adres do doręczeń elektronicznych, który wskazuje się w pełnomocnictwie

jest adresem do doręczeń elektronicznych pełnomocnika. W przypadku konieczności doręczenia pisma pełnomocnikowi na adres do doręczeń elektronicznych nie jest możliwe doręczenie pisma na adres inny niż adres do doręczeń elektronicznych tego pełnomocnika. Adres do doręczeń elektronicznych jest jednoznacznie przypisany do konkretnego podmiotu i nie może być użytkowany przez inny podmiot.

Druga zmiana w art. 138c § 1 Ordynacji podatkowej polega na skreśleniu drugiego zdania tego przepisu wskazującego, że adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy wskazuje adres do doręczeń elektronicznych. Obowiązek posiadania przez wymienione podmioty adresu do doręczeń elektronicznych wpisanego do bazy adresów elektronicznych, powiązanego z publiczną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego albo kwalifikowaną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego wynika z art. 9 ust. 1 pkt 1-3 ustawy o doręczeniach elektronicznych. W Ordynacji podatkowej nadmiarowy jest obowiązek wskazania adresu do doręczeń elektronicznych, ponieważ organy podatkowe mogą sprawdzić ten adres w bazie adresów elektronicznych.

Zmiany w **art. 145 § 2, art. 148 § 1 i art. 151 § 1** Ordynacji podatkowej mają charakter doprecyzowujący. Doprecyzowanie polega na wskazaniu, że przepisy te mają zastosowanie w przypadku doręczania pism w postaci papierowej, o którym jest mowa w art. 144 § 1b i 1c Ordynacji podatkowej. Wprowadzając zmiany w niniejszej ustawie związane z uchwaleniem ustawy o doręczeniach elektronicznych, nie dostosowano ww. przepisów do specyfiki doręczeń elektronicznych. Nie jest możliwe doręczenie pisma w trybie art. 144 § 1a Ordynacji podatkowej (na adres do doręczeń elektronicznych) pod adresem zamieszkania, w lokalu siedziby osoby prawnej czy też pełnomocnikowi pod adresem kancelarii wskazanym w pełnomocnictwie. Zakres zastosowania art. 145 § 2, art. 148 § 1 i art. 151 § 1 Ordynacji podatkowej zostanie zatem ograniczony do doręczania pism pod „fizycznym” adresem.

Uregulowane w art. 144 § 5 Ordynacji podatkowej zasady doręczania pism pełnomocnikom profesjonalnym i organom administracji publicznej (za pomocą środków komunikacji elektronicznej albo w siedzibie organu podatkowego) są aktualnie zbieżne z regulacjami ogólnymi zawartymi w art. 144 § 1a-1c Ordynacji podatkowej. Stąd uzasadnione jest uchylenie **art. 144 § 5** Ordynacji podatkowej.

37. Doprecyzowanie przepisów o doręczaniu pism w siedzibie organu podatkowego

(art. 1 pkt 54 projektu, dodanie art. 153 § 3 Ordynacji podatkowej)

Aktualne przepisy art. 153 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej dotyczące skutków odmowy przyjęcia pisma w postaci papierowej odnoszą się do doręczeń w sposób określony w art. 144 § 1b lub 1c Ordynacji podatkowej (w ramach publicznej usługi hybrydowej, przez upoważnionych pracowników lub funkcjonariuszy organu podatkowego lub przez organy lub osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów oraz przesyłką rejestrowaną, o której mowa w art. 3 pkt 23 ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe³⁷). Można mieć wątpliwości czy przepisy art. 153 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej odnoszą się do skutków odmowy przyjęcia pism w siedzibie organu podatkowego. Aby rozwiązać te wątpliwości proponuje się doprecyzowanie w **nowym § 3 w art. 153** Ordynacji podatkowej, że przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio do doręczania pism w siedzibie organu podatkowego. Z przepisów art. 153 § 2 w związku z § 3 Ordynacji podatkowej wynika, że odmowa przyjęcia pisma w siedzibie organu podatkowego jest równoznaczna z doręczeniem tego pisma w dniu odmowy jego przyjęcia przez adresata.

38. Wprowadzenie możliwości zawiadamiania o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa ogólnego także przez pełnomocnika niezawodowego

(art. 1 pkt 48 projektu, zmiana art. 138d Ordynacji podatkowej)

Stosownie do art. 138i § 1 Ordynacji podatkowej, ustanowienie, zmiana zakresu, odwołanie lub wypowiedzenie pełnomocnictwa ogólnego wywiera skutek od dnia wpływu do Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych. Obecnie niezawodowy pełnomocnik ogólny, w odróżnieniu od pełnomocnika szczególnego, nie jest uprawniony do samodzielnego zawiadamiania o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa ogólnego. Rodzi to problemy w przypadku braku wywiązania się przez mocodawcę z obowiązku takiego zawiadomienia. W projektowanym **art. 138d § 5a** Ordynacji podatkowej proponuje się, aby każdy pełnomocnik ogólny, nie tylko zawodowy, miał możliwość zawiadamiania o zmianie zakresu, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa. Ograniczy to ryzyko figurowania w Centralnym Rejestrze Pełnomocnictw Ogólnych nieaktualnych informacji.

³⁷ Dz. U. z 2025 r. poz. 366, z późn. zm.

Zmiana proponowana w **art. 138d § 5** Ordynacji podatkowej ma charakter dostosowawczy.

39. Rozszerzenie możliwości doręczania wydruków pism utrwalonych w postaci elektronicznej na pisma opatrzone kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego

(art. 1 pkt 50 lit. a projektu, zmiana art. 144b § 1 Ordynacji podatkowej)

Art. 144b § 1 Ordynacji podatkowej w obecnym brzmieniu nie przewiduje możliwości doręczenia wydruku pisma utrwalonego w postaci elektronicznej, który został opatrzony kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego. Na opatrywanie taką pieczęcią pism utrwalonych w postaci elektronicznej z drugiej strony pozwala przepis art. 126 § 1 zdanie trzecie Ordynacji podatkowej. W celu zapewnienia spójności między tymi regulacjami, proponuje się rozszerzyć możliwość doręczania wydruków pism utrwalonych w postaci elektronicznej na pisma opatrzone kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego (projektowany **art. 144b § 1** Ordynacji podatkowej).

40. Umożliwienie wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym od osób fizycznych na podstawie danych znanych organowi podatkowemu z urzędu bez uprzedniego doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania

(art. 1 pkt 56 projektu, projektowany art. 165 § 5 pkt 1 lit. b Ordynacji podatkowej)

Projektowana zmiana art. 165 § 5 pkt 1 Ordynacji podatkowej polega na wydzieleniu jego części wspólnej oraz lit. a i b. W zakresie art. 165 § 5 pkt 1 lit. a O.p. przepis odpowiada dotychczasowej treści art. 165 § 5 pkt 1 O.p. Projektowany art. 165 § 5 pkt 1 lit. b O.p. umożliwi wydanie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym od osób fizycznych, w tym w formie łącznego zobowiązania pieniężnego, na podstawie danych znanych organowi podatkowemu z urzędu, jeśli podatnik nie złożył w terminie informacji, o której mowa w przepisach prawa podatkowego. Ponadto przepis ten wprowadza zasadę, że postępowanie podatkowe w tym zakresie będzie się toczyć bez uprzedniego doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania. Rezygnacja z doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania przyspieszy w tych sprawach wydanie decyzji podatkowej. Jako przykład można wskazać sytuację, gdy osoba fizyczna nabywa nieruchomość, a wszystkie dane, które są potrzebne do wydania decyzji ustalającej

zobowiązanie podatkowe, posiada organ podatkowy (np. na skutek otrzymywania zawiadomień o dokonanych zmianach w ewidencji gruntów i budynków oraz aktów notarialnych) i nie jest konieczne przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego (np. w kwestii związania nieruchomości z działalnością gospodarczą).

Informacjami, o których mowa w propozycji tego przepisu są informacje wskazane w:

- art. 6 ust. 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych³⁸;
- art. 6a ust. 5 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym³⁹;
- art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym⁴⁰.

41. Wprowadzenie w postępowaniu podatkowym możliwości przesłuchania strony lub świadka przez organ podatkowy przy użyciu urządzeń technicznych pozwalających na przeprowadzenie tej czynności na odległość oraz możliwości utrwalenia obrazu lub dźwięku z przesłuchania

(art. 1 pkt 57 projektu, projektowany art. 199b Ordynacji podatkowej)

Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej przewiduje w art. 76 możliwość zdalnego przesłuchania kontrolowanego lub świadka dla celów kontroli celno-skarbowej. W projektowanym **art. 199b** Ordynacji podatkowej proponuje się wprowadzić analogiczną możliwość zdalnego przesłuchania strony lub świadka w postępowaniu podatkowym przez organ podatkowy. Proponowany przepis art. 199b § 1 Ordynacji podatkowej jest odpowiednikiem art. 76 § 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Proponowana regulacja wskazuje jako warunek przeprowadzenia zdalnego przesłuchania dysponowanie przez organ odpowiednimi środkami technicznymi.

Na mocy przepisu art. 199b § 2 Ordynacji podatkowej organ podatkowy może utrwalić za pomocą urządzenia rejestrującego obraz lub dźwięk przesłuchanie strony lub świadka prowadzone zarówno w trybie zdalnym, jak i stacjonarnym, jeżeli organ podatkowy dysponuje odpowiednimi środkami technicznymi. Utrwalenie zapisu dźwięku lub obrazu z przesłuchania strony lub świadka nie narusza praw osoby przesłuchiwanej, a umożliwia kompleksową ocenę zeznań.

³⁸ Dz. U. z 2025 r. poz. 707.

³⁹ Dz. U. z 2024 r. poz. 1176, z późn. zm.

⁴⁰ Dz. U. z 2025 r. poz. 176.

W gestii organu podatkowego pozostawia się decyzję czy przesłuchanie w trybie zdalnym i stacjonarnym zostanie utrwalone za pomocą urządzenia rejestrującego obraz lub dźwięk z uwagi na to, że to organ posiada najlepszą wiedzę w zakresie potrzeby utrwalenia danego przesłuchania. To rozwiązanie jest odmienne od wynikającego z art. 76 ust. 3 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, w którym wskazuje się na obligatoryjność utrwalenia obrazu i dźwięku przeprowadzanej czynności. Utrwalenie obrazu i dźwięku będzie zasadne, jeśli stanowić będzie realizację zasady prawdy obiektywnej (art. 122 Ordynacji podatkowej – w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym).

Jednocześnie proponuje się odpowiednie stosowanie przepisów art. 76 ust. 2-5 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz przepisów wydanych na podstawie art. 76 ust. 6 tej ustawy.

Wprowadzenie do Ordynacji podatkowej proponowanych rozwiązań pozwoli na wykorzystanie w postępowaniu podatkowym istniejącego potencjału organizacyjno-technicznego organów podatkowych z korzyścią dla strony i świadka oraz organów podatkowych. Wprowadzane możliwości przeprowadzenia i utrwalenia zdalnego przesłuchania przyczyni się do zwiększenia poziomu respektowania zasady szybkości postępowania, a także zasady budowania zaufania podatników do organów podatkowych poprzez zniwelowanie niedogodności związanej z koniecznością odbycia dalszej podróży w celu uczestnictwa w przesłuchaniu.

42. Zniesienie obowiązku podpisywania decyzji w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości, podatku rolnym lub podatku leśnym, sporządzanych z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego w postaci elektronicznej

(art. 1 pkt 58 projektu, zmiana art. 210 § 1a Ordynacji podatkowej)

Aktualne brzmienie art. 210 § 1a Ordynacji podatkowej przewiduje wyjątek od zasady opatrywania podpisem osoby upoważnionej niektórych decyzji sporządzanych z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego w postaci papierowej. Wprowadzenie tego wyjątku było związane z dużą liczbą decyzji wydawanych w krótkim czasie przez samorządowe organy podatkowe w sprawie ustalenia zobowiązania w podatku od

nieruchomości, podatku rolnym lub leśnym, w tym w formie łącznego zobowiązania pieniężnego. W praktyce jednak brzmienie niniejszej regulacji powoduje, że decyzje sporządzane z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego wydawane w postaci papierowej nie są podpisywane, zaś w postaci elektronicznej wymagają podpisu elektronicznego. Zróżnicowanie podejścia do kwestii podpisu decyzji tylko ze względu na sposób jej wydania nie znajduje uzasadnienia.

Proponowana zmiana przepisu polega na wydzieleniu jego części wspólnej oraz pkt 1 i 2. Punkt 1 dotyczy wyłącznie decyzji w postaci papierowej. W tym zakresie przepis art. 210 § 1a Ordynacji podatkowej nie zmienia się i przewiduje, że 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 lub nadruk imienia i nazwiska wraz ze stanowiskiem służbowym osoby upoważnionej do jej wydania. Nowością jest punkt 2, który przewiduje, że w przypadku decyzji w postaci elektronicznej wystarczające jest wskazanie imienia i nazwiska wraz ze stanowiskiem służbowym osoby upoważnionej do jej wydania.

Projektowana zmiana w art. 210 § 1a pkt 2 Ordynacji podatkowej przewiduje rezygnację z obowiązku podpisywania decyzji w podatku od nieruchomości, podatku rolnym lub podatku leśnym, w tym w formie łącznego zobowiązania pieniężnego, sporządzanych z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego w postaci elektronicznej, przez osobę upoważnioną. Zmiana usprawni funkcjonowanie samorządowych organów podatkowych, nierzadko wydających corocznie decyzje wymiarowe w liczbie przekraczającej nawet kilkadziesiąt tysięcy w ramach danego samorządu.

43. Rezygnacja z możliwości wniesienia zażalenia na postanowienie o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji

(art. 1 pkt 59 projektu, zmiana art. 213 § 5 Ordynacji podatkowej)

Aktualne brzmienie art. 213 § 5 Ordynacji podatkowej przewiduje możliwość wniesienia zażalenia na postanowienie organu podatkowego o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji. W praktyce obserwuje się, że niejednokrotnie postępowania w przedmiocie uzupełnienia lub sprostowania decyzji są inicjowane przez stronę wyłącznie w celu

wykorzystania ich jako instrumentu służącego wyczerpywaniu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Intencją strony nie jest w takich przypadkach rzeczywiste uzyskanie uzupełnienia lub sprostowania decyzji, lecz zainicjowanie za jego pośrednictwem szeregu procedur wpadkowych. Strona z założenia składa zażalenie na postanowienie o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji, a w skrajnych przypadkach wnosi także o uzupełnienie samego postanowienia oraz „suplementuje” swoje kolejne pisma i wnioski brakami formalnymi, które organ musi wyjaśniać w procedurze wezwań. Należy podkreślić, że każda konieczność wezwania o uzupełnienie braku formalnego przedłuża bieg takiego postępowania o miesiąc.

Proponowana zmiana w art. 213 § 5 Ordynacji podatkowej polega na rezygnacji z możliwości wniesienia zażalenia na postanowienie o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji. Celem tej zmiany jest ograniczenie instrumentalnego wszczynania (w wyniku wniesienia zażalenia) postępowań niemających merytorycznego uzasadnienia, których jedynym skutkiem jest wyczerpanie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Proponowane rozwiązanie ma na celu zwiększenie efektywności postępowań oraz przeciwdziałanie ich obstrukcyjnemu wykorzystywaniu przez stronę. Postanowienia organu podatkowego o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji będą mogły być skarżone w odwołaniu od decyzji, co wynika z art. 237 Ordynacji podatkowej.

44. Zniesienie dualizmu trybów stosowanych w przypadku braków formalnych odwołania

(art. 1 pkt 60 projektu, art. 228 § 1 pkt 3, § 2 i 3 Ordynacji podatkowej)

Z treści przepisu art. 228 § 1 pkt 3 w zw. z § 2 Ordynacji podatkowej wynika, że na tej podstawie można pozostawić odwołanie bez rozpatrzenia w drodze ostatecznego postanowienia, jeżeli nie spełnia warunków wynikających z art. 222 Ordynacji podatkowej (odwołanie powinno zawierać zarzuty przeciw decyzji, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie). Z kolei w przypadku np. braku podpisu na odwołaniu konieczne jest wydanie rozstrzygnięcia w oparciu o przepis art. 169 § 4 Ordynacji podatkowej. Nie jest zasadne utrzymywanie takiego dualizmu. Podstawa prawna pozostawienia bez rozpatrzenia środka odwoławczego nie powinna być zróżnicowana w zależności od tego, jakim brakiem formalnym jest obarczone odwołanie/zażalenie.

W sytuacji, gdy podatnik nie składa podpisu pod odwołaniem, organ ma obowiązek wezwać stronę do uzupełnienia braku formalnego podania, zgodnie z art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej. Nieuzupełnienie braku formalnego skutkuje wydaniem w I instancji postanowienia o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia (art. 169 § 4 Ordynacji podatkowej), na które przysługuje zażalenie.

Proponuje się zmianę w **art. 228 § 1 pkt 3** Ordynacji podatkowej polegającą na uzupełnieniu dyspozycji tego przepisu o przesłankę braku spełnienia warunków określonych w art. 168 § 2-3a Ordynacji podatkowej. Proponuje się także wprowadzenie zaskarżalności postanowień wydanych na podstawie art. 228 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej (**zmiana w art. 228 § 2 i dodanie § 3 Ordynacji podatkowej**).

Wprowadzenie proponowanych zmian pozwoli na zastosowanie art. 228 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej i wydanie postanowienia o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia, zaskarżalnego w administracyjnym toku instancji, bez względu na rodzaj braków formalnych odwołania. Projektowana zmiana nie wyłącza zastosowania art. 169 § 1a w postępowaniu odwoławczym.

45. Uproszczenie trybu korygowania deklaracji z urzędu przez organ podatkowy w ramach czynności sprawdzających i zwiększenie wysokości korekty z kwoty 5.000 do 10.000 zł

(art. 1 pkt 61 projektu, zmiana art. 274 § 1 pkt 1, § 2 i 3 Ordynacji podatkowej)

Aktualnie zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, nadpłaty, zwrotu podatku albo nadwyżki podatku do przeniesienia lub wysokości straty w wyniku korekty deklaracji z urzędu przez organ podatkowy nie może przekraczać kwoty 5000 zł. Limit ten obowiązuje od 2016 r. W związku ze zmianą wartości pieniądza wynikającą z inflacji limit ten jest zbyt niski. Proponuje się podwyższenie do 10000 zł wysokości zobowiązania podatkowego, nadpłaty, zwrotu podatku, podatku naliczonego albo nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych lub wysokości straty, która może zostać zmieniona w wyniku korekty deklaracji z urzędu przez organ podatkowy.

Proponowane zmiany w **art. 274 § 2 i 3** Ordynacji podatkowej polegają na rezygnacji z doręczenia podatnikowi uwierzytelnionej kopii korekty deklaracji sporządzonej przez organ

podatkowy na rzecz przekazywania wyłącznie informacji o skorygowaniu deklaracji. W obecnym stanie prawnym organ podatkowy, który dokonał korekty deklaracji z urzędu doręcza podatnikowi uwierzytelnioną kopię skorygowanej deklaracji wraz z informacją o związanej z korektą deklaracji zmianie wysokości zobowiązania podatkowego, nadpłaty lub zwrotu podatku albo nadwyżki podatku do przeniesienia lub wysokości straty, albo informacją o braku takich zmian, oraz pouczeniem o prawie wniesienia sprzeciwu. Rozwiązanie takie jest czasochłonne i generuje koszty po stronie organu podatkowego związane ze sporządzaniem kserokopii i wydruków deklaracji skorygowanych przez organy podatkowe, które obecnie muszą być doręczane podatnikowi. Obecnie przytłaczająca większość deklaracji składana jest drogą elektroniczną i nie jest możliwe sporządzenie jej „kserokopii”. Konieczne jest drukowanie dokumentów elektronicznych (deklaracji) w celu naniesienia na nich poprawek.

Projektowane rozwiązanie zakłada uproszczenie, w ramach czynności sprawdzających, polegające na możliwości korygowania z urzędu deklaracji, bez konieczności doręczenia podatnikowi uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji. Procedura korygowania deklaracji z urzędu ma zastosowanie w przypadku stwierdzenia przez organ podatkowy oczywistych omyłek i błędów rachunkowych oraz wypełnienia deklaracji niezgodnie z ustalonymi wymogami, co nie wymaga jakiegokolwiek udziału podatnika. Większość błędów stwierdzonych w trakcie czynności sprawdzających nie ma wpływu na wysokość zobowiązania podatkowego lub wpływa na wysokość zobowiązania podatkowego w stopniu minimalnym. Projektowane rozwiązanie z jednej strony pozwoli zmniejszyć nakłady poniesione na funkcjonowanie organów podatkowych, z drugiej natomiast ograniczy obowiązki organów podatkowych do niezbędnego minimum. Organ podatkowy, po skorygowaniu deklaracji z urzędu, będzie zobligowany jedynie do doręczania podatnikowi informacji o przyczynie korekty oraz związanej z korektą zmianie wysokości zobowiązania podatkowego, nadpłaty, zwrotu podatku, podatku naliczonego albo nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych, wysokości straty lub podatku do zapłaty, albo informacji o braku takich zmian. Informacja będzie zawierać pouczenie o prawie wniesienia sprzeciwu.

W porównaniu do aktualnego stanu prawnego w art. 274 w § 2 O.p. dodano obowiązek przekazywania przez organ podatkowy informacji o przyczynie korekty oraz informacji o zmianie wysokości podatku do zapłaty, mając na uwadze konieczność przekazania pełnych informacji dotyczących korekty deklaracji dokonanej przez organ. Wprowadzenie obowiązku

wskazania przez organ podatkowy wysokości podatku do zapłaty po korekcie z urzędu ma na celu ułatwienie podatnikowi szybkiego zorientowania się w jej skutkach finansowych i dobrowolnej realizacji zobowiązania podatkowego. W art. 274 w § 1 w pkt 2 i w § 2 O.p. doprecyzowano także pojęcie „nadwyżki podatku do przeniesienia” jako „podatku naliczonego albo nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych”.

46. Ujednolicenie terminologii stosowanej w przepisach o tajemnicy skarbowej, ich doprecyzowanie i uzupełnienie

(art. 1 pkt 50 lit. b, 62, 63, 65, 66 lit. b, 67, 68, 69 lit. b, 71, 74-77 projektu, zmiana art. 144b § 1a, art. 293 § 2 pkt 3, art. 294 § 1 pkt 5, art. 296, art. 297 § 3, art. 297b, art. 297d, art. 297e § 1, art. 299, art. 299b-299e oraz 299i Ordynacji podatkowej)

Przepisy o tajemnicy skarbowej zawarte w dziale VII Ordynacji podatkowej posługują się zamiennie pojęciami „akta”, „akta spraw podatkowych” i „akta podatkowe”. W celu ujednolicenia terminologii, proponuje się, aby w przepisach tych używane było pojęcie „akta”. Występuje ono obecnie w art. 297 w § 1 we wprowadzeniu do wyliczenia, § 4 i 5, w art. 297a w § 1, 2 i 4, w art. 298 we wprowadzeniu do wyliczenia oraz w art. 299a Ordynacji podatkowej. Zmianę terminologii zaproponowano w projektowanych **art. 296, art. 297 § 3, art. 297b, art. 297e, art. 299 § 1 i 2 oraz art. 299c-art. 299e.**

Z art. 293 § 2 pkt 3 Ordynacji podatkowej wynika, że dane zawarte w aktach postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe objęte są tajemnicą skarbową. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 15 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej do zadań KAS należy rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw określonych w art. 258, art. 270, art. 270a, art. 271, art. 271a, art. 273, art. 277a, art. 286 § 1 oraz art. 299 Kodeksu karnego⁴¹, w związku z którymi nastąpiło uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej, zapobieganie tym przestępstwom oraz ściganie ich sprawców, jeżeli zostały ujawnione przez KAS. Akta postępowań przygotowawczych prowadzonych o ww. przestępstwa zawierają indywidualne dane podatników, płatników lub inkasentów. Pod tym względem zawartość tych akt jest w istocie swej tożsama jak akt postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Zatem jest

⁴¹ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. z 2025 r. poz. 383).

pożądane, aby indywidualne dane podatników, płatników lub inkasentów zawarte w aktach postępowań przygotowawczych prowadzonych przez organy KAS w przypadku powyższych przestępstw powszechnych były objęte tajemnicą skarbową (projektowany **art. 293 § 2 pkt 3** Ordynacji podatkowej).

W projekcie proponuje się uchylenie nadmiarowej regulacji **art. 144b § 1a** Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem, organ podatkowy oznacza pismo utrwalone w postaci elektronicznej klauzulą: „Tajemnica skarbową”. Regulacja ta jest zbędna, ponieważ obowiązek oznaczania klauzulą „Tajemnica skarbową” określonej kategorii dokumentów przewidują art. 184 § 2a, art. 297a § 4 i art. 299a Ordynacji podatkowej. Obowiązek ten istnieje niezależnie od tego, czy dokument jest utrwalony w postaci papierowej czy elektronicznej.

Katalog osób zobowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej należy uzupełnić pracowników jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych lub przez niego nadzorowanych, nieujętych w innych przepisach. Dotychczasowy brak uwzględniania pracowników jednostek, które realizowały i realizują zadania w zakresie świadczenia usług informatycznych polegających w szczególności na projektowaniu, budowie, wdrażaniu i utrzymywaniu oraz rozwoju systemów informatycznych, w których przetwarzane są dane objęte tajemnicą skarbową nie jest właściwy (w tym pracownicy Centrum Informatyki Resortu Finansów). Biorąc pod uwagę zakres danych objętych tajemnicą skarbową przetwarzanych w systemach informatycznych wykorzystywanych w działalności organów podatkowych (zwłaszcza w KAS), działanie przez ww. podmiot wyłącznie na podstawie §4 (jako „inne osoby” którym udostępniono informacje) wydaje się niewystarczające. Stąd też konieczne jest jednoznaczne wskazanie na wyspecjalizowaną jednostkę realizującą zadania informatyczne na rzecz ministra właściwego ds. finansów publicznych oraz KAS jako posiadającą możliwość dostępu do danych zgromadzonych i przetwarzanych w tych systemach, gdyż w znacznej mierze bez takiego dostępu nie będzie istniała realna możliwość prawidłowego świadczenia usług informatycznych, zwłaszcza w zakresie odnoszącym się do działań na bazach danych, w których dane podatkowe są przetwarzane.

Pośród osób obowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej art. 294 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej wymienia osoby odbywające staż, praktykę zawodową lub studencką w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub w innych organach

podatkowych. Katalog tych osób proponuje się uzupełnić o osoby odbywające wolontariat (projektowany **art. 294 § 1 pkt 5** Ordynacji podatkowej). Stosownie do art. 42 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie⁴², wolontariusze mogą wykonywać świadczenia na rzecz organów administracji publicznej, z wyłączeniem prowadzonej przez nie działalności gospodarczej. W **art. 294 § 1 pkt 5** Ordynacji podatkowej po wyrazie „praktykę” skreślono wyrazy „zawodową lub studencką”. Zmiana ta będzie oznaczać, że osoby odbywające każdą praktykę (zawodową, studencką lub absolwencką) w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub w innych organach podatkowych będą obowiązane do przestrzegania tajemnicy skarbowej.

We wprowadzeniu do wyliczenia w aktualnym art. 297 § 1 Ordynacji podatkowej wskazuje się tylko naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celnych jako organy podatkowe uprawnione do udostępniania akt objętych tajemnicą skarbową, w tym akt zawierających informacje wymienione w art. 182 Ordynacji podatkowej (z banków i innych instytucji finansowych), podmiotom określonym w art. 297 Ordynacji podatkowej. We wprowadzeniu do wyliczenia w art. 297 § 1 Ordynacji podatkowej proponuje się wskazać ogólnie, że organy podatkowe, z wyjątkiem organów podatkowych wymienionych w art. 13 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej (tj. samorządowych organów podatkowych), są podmiotami uprawnionymi do udostępniania wymienionych wyżej akt, ponieważ także inne organy podatkowe np. dyrektorzy izb administracji skarbowej czy Szef Krajowej Administracji Skarbowej (jest organem podatkowym w zakresie, o którym mowa w art. 13 § 2 O.p.) mogą dysponować aktami, które powinny być udostępnione uprawnionym podmiotom. Przepis art. 297 § 1 Ordynacji podatkowej, tak jak obecnie, nie będzie dotyczyć samorządowych organów podatkowych, które nie mają uprawnień do występowania o informacje wymienione w art. 182 Ordynacji podatkowej (z banków i innych instytucji finansowych).

Obecnie uprawnienie organów do pozyskania od organu podatkowego informacji zawartych w aktach podatkowych w zakresie niezbędnym do weryfikacji treści oświadczenia o wysokości dochodów (przychodów) albo oświadczenia o niezaleganiu w podatkach może być zrealizowane tylko wtedy, gdy organy te są obowiązane do przyjęcia takiego oświadczenia na podstawie odrębnych ustaw (art. 299c Ordynacji podatkowej). Podstawę prawną do przyjęcia przez Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa oświadczenia producenta świń

⁴² Dz. U. z 2024 r. poz. 1491, z późn. zm.

ubiegającego się o pomoc, określającego kwotę obniżonego dochodu ze sprzedaży świń, nie są przepisy ustawy a rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 27 stycznia 2015 r. w sprawie szczegółowego zakresu i sposobów realizacji niektórych zadań Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa – § 13zl ust. 9 pkt 5 lit. b⁴³. W celu umożliwienia Agencji uzyskiwanie od organów podatkowych informacji z akt spraw podatkowych dla celów weryfikacji takiego oświadczenia, proponuje się zastąpienie w **art. 299c** Ordynacji podatkowej wyrazu „ustaw” wyrazem „przepisów”.

W myśl dyrektywy DAC6 – jednym z jej celów było nadanie uprawnień organom podatkowym do identyfikacji obszarów erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków. Zasadnicze znaczenie ma to, aby organy podatkowe państw członkowskich uzyskiwały pełne i istotne informacje dotyczące uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego. Proponuje się zatem doprecyzowanie art. 297d Ordynacji podatkowej i art. 133 Kodeksu karnego skarbowego w taki sposób, aby nie było wątpliwości, które organy i w jakim zakresie mają możliwość uzyskania dostępu do zgłoszonych informacji o schematach podatkowych. W związku z proponowaną zmianą, informacje te mogą być wykorzystywane przez naczelnika urzędu celno-skarbowego i dyrektora izby administracji skarbowej w celu realizacji zadań określonych w art. 2 ust. 1 pkt 16c ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej lub w toku postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe określone w art. 80f Kodeksu karnego skarbowego. Ze względu na charakter danych zawartych w informacjach o schematach podatkowych, inne organy podatkowe niż Minister Finansów, Szef KAS oraz naczelnicy urzędów celno-skarbowych i nadzorujący ich dyrektorzy izb administracji skarbowej, nie będą uprawnione do ich pozyskania.

Przepis art. 299b § 1 Ordynacji podatkowej uprawnia Szefa KAS do wyrażenia zgody na ujawnienie przez naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych i dyrektorów izb administracji skarbowej, określonych informacji objętych tajemnicą skarbową, z wyłączeniem informacji stanowiących tajemnicę inną niż skarbową i objętych ochroną na podstawie odrębnych ustaw. Obecne przepisy **art. 299b** Ordynacji podatkowej nie zawierają podstawy prawnej do ujawnienia informacji objętych tajemnicą skarbową samodzielnie przez Szefa KAS. Należy zauważyć, że Szef KAS wykonuje własne zadania związane z wytwarzaniem informacji objętych tajemnicą skarbową. Stąd może zaistnieć

⁴³ Dz. U. z 2015 r. poz. 187, z późn. zm.

potrzeba ich ujawnienia przez samego Szefa KAS, bez udziału organów podległych (projektowane § 1 i 2).

Zmiany zaproponowane w projektowanym **art. 299i** związane są z koniecznością umożliwienia realizacji prac informatycznych przez podmioty, które jako takie nie są podmiotami upoważnionymi w świetle przepisu art. 294 § 1 Ordynacji podatkowej. Dane objęte tajemnicą skarbową są przetwarzane zarówno w formie papierowej, jak i elektronicznej, w szczególności w ramach systemów informatycznych, zaś właścicielami biznesowymi tych danych są podmioty uprawnione, w szczególności organy podatkowe. Przetwarzanie danych w systemach informatycznych wiąże się z wykonywaniem zadań w zakresie świadczenia usług informatycznych oraz zapewnienia infrastruktury informatycznej niezbędnej do działania tych systemów. W ramach resortu finansów funkcje te realizują CIRF, Aplikacje Krytyczne sp. z o.o., rzadziej same organy podatkowe. Niestety podmioty te same nie zawsze są w stanie zapewnić realizację wszelkich wymaganych usług, zwłaszcza w obszarach specjalistycznych, także związanych z wykonywaniem czynności, których nie da się zrealizować bez dostępu do baz danych zawierających tajemnicę skarbową. Dlatego też część takich zasobów musi być pozyskiwane od podmiotów komercyjnie, zajmujących się tego typu usługami (i to zarówno w zakresie poszczególnych usług, jak i zasobów – choćby w obszarze tzw. bodyleasingu).

Ujednolicenie terminologii stosowanej w przepisach o tajemnicy skarbowej, ich doprecyzowanie oraz uzupełnienie usunie wątpliwości, jakie pojawiły się w praktyce stosowania tych przepisów.

47. Ułatwienie realizacji zadań przez Rzecznika Praw Obywatelskich, Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców, Ministra do spraw Unii Europejskiej, Ministra Spraw Zagranicznych, Ministra Cyfryzacji, ministra właściwego do spraw gospodarki, Polską Agencję Nadzoru Audytowego i Szefa Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych

(art. 1 pkt 66 lit. a, 69, 70, 72, 73, 76 lit c projektu, zmiana art. 297 § 1 pkt 2b, 4 i 4a, art. 297e § 1 pkt 3, art. 298 pkt 6h, art. 299a, art. 299aa, art. 299e § 3 i 4 Ordynacji podatkowej)

W praktyce mogą wystąpić przypadki, że minister właściwy do spraw gospodarki zwróci się do Szefa KAS o przekazanie akt, w tym objętych tajemnicą bankową, i udzielenie informacji dotyczących podmiotów objętych sankcjami, potrzebnych do realizowania zadań określonych w art. 6a ust. 2 i art. 6b ust. 2 ustawy z dnia 13 kwietnia 2022 r. o szczególnych rozwiązaniach

w zakresie przeciwdziałania wspieraniu agresji na Ukrainę oraz służących ochronie bezpieczeństwa narodowego⁴⁴. Na gruncie obowiązujących przepisów Ordynacji podatkowej organy Krajowej Administracji Skarbowej nie mogą udostępnić akt i udzielić na wniosek ministra właściwego do spraw gospodarki takich informacji. Niezbędne jest dokonanie zmiany przepisów **art. 297 § 1 pkt 2b i art. 297e § 1 pkt 3** Ordynacji podatkowej w celu umożliwienia udostępniania przez organy Krajowej Administracji Skarbowej akt i informacji objętych tajemnicą skarbową ministrowi właściwemu do spraw gospodarki w zakresie koniecznym do realizacji przez niego zadań nałożonych w ustawie o szczególnych rozwiązaniach w zakresie przeciwdziałania wspieraniu agresji na Ukrainę oraz służących ochronie bezpieczeństwa narodowego.

Obowiązujący art. 297 § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej uprawnia naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych do udostępniania Rzecznikowi Praw Obywatelskich akt, w tym akt zawierających informacje wymienione w art. 182 Ordynacji podatkowej, wyłącznie w związku z jego udziałem w postępowaniu przed sądem administracyjnym. W myśl zaś art. 14 pkt 6 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich⁴⁵, po zbadaniu sprawy Rzecznik może zwrócić się o wszczęcie postępowania administracyjnego, wnosić skargi do sądu administracyjnego, a także uczestniczyć w tych postępowaniach – na prawach przysługujących prokuratorowi.

Problem pojawia się w sytuacji, gdy Rzecznik zwraca się do organów podatkowych o udostępnienie akt konkretnej sprawy z postępowania podatkowego, jeszcze przed formalnym zgłoszeniem udziału w postępowaniu przed sądem administracyjnym. Zapoznanie się z całością akt podatkowych zgromadzonych przez organ jest konieczne do dokonania wszechstronnej analizy danej sprawy, na podstawie której Rzecznik Praw Obywatelskich podejmuje decyzję co do ewentualnej interwencji procesowej. W większości przypadków z prośbą o pomoc do Biura Rzecznika Praw Obywatelskich zwracają się osoby niemające profesjonalnego pełnomocnika, który mógłby zadbać o przekazanie całości dokumentacji podatkowej.

W celu rozwiązania istniejącego problemu proponuje się zmianę w **art. 297 § 1 pkt 4** Ordynacji podatkowej, która zapewni Rzecznikowi Praw Obywatelskich dostęp do akt podatkowych,

⁴⁴ Dz. U. z 2024 r. poz. 507, z późn. zm.

⁴⁵ Dz. U. z 2024 r. poz. 1264.

w tym akt zawierających informacje pochodzące z instytucji finansowych, w zakresie niezbędnym do realizacji zadań określonych w ustawie o Rzeczniku Praw Obywatelskich.

Zgodnie z art. 9 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o Rzeczniku Małych i Średnich Przedsiębiorców⁴⁶, w zakresie ochrony praw przedsiębiorców Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców może zwrócić się o wszczęcie postępowania administracyjnego, wnosić skargi i skargi kasacyjne do sądu administracyjnego, a także uczestniczyć w tych postępowaniach – na prawach przysługujących prokuratorowi. Z treści ww. przepisu wynika, że uprawnienia Rzecznika odnoszące się do ochrony praw przedsiębiorców są zbliżone do uprawnień Rzecznika Praw Obywatelskich, o których mowa w art. 14 pkt 6 ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich.

Z punktu widzenia realnego wpływu na sytuację mikro-, małych i średnich przedsiębiorców oraz w celu należytego wykonywania zadań ustawowych, niezbędne jest przyznanie Rzecznikowi możliwości zapoznania się z całością akt podatkowych zgromadzonych przez organ podatkowy, jeżeli jest to konieczne do dokonania wszechstronnej analizy danej sprawy, na podstawie której Rzecznik podejmuje decyzję co do ewentualnej interwencji procesowej (projektowany **art. 297 § 1 pkt 4a** Ordynacji podatkowej).

W **art. 298 pkt 6h** Ordynacji podatkowej proponuje się zapewnić ministrowi właściwemu do spraw informatyzacji dostęp do akt niezawierających informacji, o których mowa w art. 182, w związku ze sprawowaniem nadzoru nad dostawcami usług cyfrowych w zakresie wykonywania wynikających z ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o krajowym systemie cyberbezpieczeństwa⁴⁷ obowiązków dotyczących zgłaszania incydentów istotnych.

Brak właściwej normy kompetencyjnej w przepisach prawa uniemożliwia dostęp do danych objętych tajemnicą skarbową tj. zestawienia przyporządkowanych do odpowiedniego kodu PKD podmiotów spełniających przesłanki zaklasyfikowania ich do kategorii co najmniej średnich przedsiębiorców (kryteria identyfikacyjne odnoszące się do wyników finansowych prowadzonego przedsiębiorstwa wraz z przypisaniem do każdego z tych podmiotów numeru identyfikacyjnego).

⁴⁶ Dz. U. z 2023 r. poz. 1668.

⁴⁷ Dz. U. z 2024 r. poz. 1077, z późn. zm.

Dostęp do ww. danych objętych tajemnicą skarbową przyczyni się nie tylko do znacznego zwiększenia efektywności nadzoru nad dostawcami usług cyfrowych, ale tym samym wpłynie na bezpieczeństwo, ciągłość oraz wiarygodność świadczonych usług cyfrowych oraz przyczyni się do wzmocnienia krajowego i unijnego systemu cyberbezpieczeństwa. Bezpieczeństwo świadczonych usług cyfrowych ma bowiem istotne znaczenie dla prowadzenia działalności gospodarczej wielu podmiotów, co przełoży się na bezpieczeństwo świadczenia wielu usług kluczowych państwa.

Proponuje się stworzenie podstawy prawnej, która pozwoli ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych udostępniać akta podatkowe lub informacje w nich zawarte (z wyłączeniem informacji podlegających szczególnej ochronie, wymienionych w art. 182 Ordynacji podatkowej) ministrowi właściwemu do spraw członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej, ministrowi właściwemu do spraw zagranicznych i ministrowi właściwemu do spraw gospodarki (projektowany **art. 299aa** Ordynacji podatkowej). Akta lub informacje będą mogły być udostępniane odpowiednio:

- w związku z toczącymi się postępowaniami przed instytucjami i organami Unii Europejskiej,
- w zakresie niezbędnym do reprezentowania i ochrony interesów Rzeczypospolitej Polskiej przed sądami i trybunałami międzynarodowymi,
- w zakresie niezbędnym do wyjaśnienia spraw rozpatrywanych w ramach systemu SOLVIT.

Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w oparciu o art. 298 pkt 1 Ordynacji podatkowej, może uzyskiwać od organów podatkowych akta niezawierające informacji wymienionych w art. 182 Ordynacji podatkowej.

Stosownie do art. 13 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej⁴⁸ dział członkostwo Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej obejmuje m. in. sprawy zgodności polskiego systemu prawa z prawem Unii Europejskiej oraz ochrony interesów Rzeczypospolitej Polskiej w relacjach z instytucjami i organami Unii Europejskiej, w tym w postępowaniach przed organami sądowymi Unii Europejskiej, a także przed

⁴⁸ Dz. U. z 2024 r. poz. 1370, z późn. zm.

Trybunałem Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA). W zakresie tych spraw minister właściwy do spraw członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej, m.in.:

- zapewnia reprezentację Rzeczypospolitej Polskiej w postępowaniach przed organami sądowymi Unii Europejskiej i Trybunałem Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) (art. 13 ust. 3 pkt 5 ustawy o działach administracji rządowej),
- koordynuje udział w postępowaniach w sprawie naruszenia przez Rzeczpospolitą Polską prawa Unii Europejskiej prowadzonych przez instytucje i organy Unii Europejskiej (art. 13 ust. 3 pkt 4 ustawy o działach administracji rządowej).

Z kolei stosownie do art. 32 ust. 1 pkt 2 ustawy o działach administracji rządowej dział sprawy zagraniczne obejmuje sprawy reprezentowania i ochrony interesów Rzeczypospolitej Polskiej za granicą, w tym także przed sądami i trybunałami międzynarodowymi.

Koordynowanie udziału w postępowaniach w sprawie naruszenia przez Rzeczpospolitą Polską prawa Unii Europejskiej prowadzonych przez instytucje i organy Unii Europejskiej oraz reprezentowanie i ochrona interesów Rzeczypospolitej Polskiej przed sądami i trybunałami międzynarodowymi mogą wiązać się z koniecznością uzyskania dostępu do informacji objętych tajemnicą skarbową. SOLVIT to bezpłatny system, który pomaga rozwiązywać problemy wynikające z niewłaściwego zastosowania europejskiego prawa przez urzędy innych państw Unii Europejskiej, Norwegii, Lichtensteinu i Islandii.

Zgodnie z Zaleceniami KE z dnia 17 września 2013 r. w sprawie zasad regulujących SOLVIT celem systemu SOLVIT jest szybkie, skuteczne i nieformalne przedstawienie rozwiązań problemów, które napotykają osoby prywatne i przedsiębiorstwa, gdy instytucje publiczne odmawiają im praw przysługujących obywatelom UE w zakresie działalności na rynku wewnętrznym (pkt I.A). Sprawy w ramach systemu SOLVIT dotyczą problemów transgranicznych, spowodowanych przez ewentualne naruszenie prawa Unii regulującego rynek wewnętrzny przez organ administracji publicznej, w przypadku których problemy te nie są przedmiotem postępowania na poziomie krajowym czy unijnym (pkt II Zaleceń KE).

Centrum SOLVIT Polska funkcjonuje od maja 2004 r. i umiejscowione jest w Departamencie Spraw Europejskich w Ministerstwie Rozwoju i Technologii. Centrum SOLVIT Polska występuje o opinię MF m.in. w sprawach podatkowych, w których skarżący zgłaszają możliwe

naruszenia prawa przez organy podatkowe lub zwracają się o nieformalną poradę w kwestiach transgranicznych problemów podatkowych.

Akta, o których mowa w art. 298 Ordynacji podatkowej, lub informacje, o których mowa w art. 299 § 1 tej ustawy, przekazywane ministrowi właściwemu do spraw członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej, ministrowi właściwemu do spraw zagranicznych i ministrowi właściwemu do spraw gospodarki będą podlegały oznaczeniu klauzulą „Tajemnica skarbowa” (projektowany **art. 299a** Ordynacji podatkowej).

Polska Agencja Nadzoru Audytowego sprawuje nadzór publiczny m.in. nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta i działalnością firm audytorskich. Nadzór nad działalnością Agencji sprawuje Minister Finansów. Agencja dysponuje uprawnieniami do dostępu do Krajowego Rejestru Sprawozdań (art. 8a ust. 2 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym⁴⁹). Nie dysponuje jednak analogicznym uprawnieniem w odniesieniu do sprawozdań finansowych składanych Szefowi KAS. Sprawozdania te znajdują się w Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych i obejmują zarówno sprawozdania złożone bezpośrednio do Szefa KAS, jak i złożone do KRS, a następnie udostępnione Szefowi KAS.

W projektowanym **art. 299e § 3** Ordynacji podatkowej proponuje się, aby Szef KAS udostępniał Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego dane zawarte w sprawozdaniach finansowych oraz dokumentach ich dotyczących (sprawozdaniach z badania tych sprawozdań finansowych), znajdujące się w Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych, w zakresie niezbędnym do realizacji zadań określonych w art. 90 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym⁵⁰. Dane udostępniane z Centralnego Rejestru Danych Podatkowych są niezbędne Agencji do porównania z danymi ze sprawozdań rocznych firm audytorskich w celu zidentyfikowania ewentualnych nieprawidłowości w tych sprawozdaniach, w tym mając na względzie ryzyko istnienia zjawiska świadczenia usług badania przez osoby nieuprawnione, co mogłoby mieć istotnie negatywny wpływ na rozwój rynku biegłych rewidentów i firm audytorskich oraz na jakość sprawozdań finansowych sporządzanych przez podmioty gospodarcze w Polsce. Dodatkowo dane te będą także wykorzystywane na potrzeby przeprowadzania kontroli i ustalania jaka dokumentacja będzie jej podlegać, zwiększając efektywność pracy Agencji.

⁴⁹ Dz. U. z 2024 r. poz. 979, z późn. zm.

⁵⁰ Dz. U. z 2024 r. poz. 1035, z późn. zm.

Do zadań Szefa Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych (dalej: KCIK) należy m.in. opracowywanie analiz informacji kryminalnych (art. 6 pkt 3 ustawy z dnia 6 lipca 2001 r. o przetwarzaniu informacji kryminalnych⁵¹). Aktualnie Szef KCIK, w celu pozyskania informacji zawartych w aktach spraw podatkowych, występuje do organów podatkowych na terenie całego kraju (art. 299 § 3 pkt 7 Ordynacji podatkowej). Z kolei organy podatkowe wykonują swoje zadania w szczególności przy wykorzystaniu Centralnego Rejestru Danych Podatkowych, w którym odnotowywane są m.in. dane z deklaracji składanych przez podatników oraz rozstrzygnięcia organów wydanych w toku postępowania. Współadministratorem danych zawartych w tym rejestrze jest Szef KAS (art. 35 ust. 2 ustawy o KAS). Proponowany **art. 299e § 4** Ordynacji podatkowej ma celu usprawnienie procesu udzielania informacji dla Szefa KCIK przez Szefa KAS, odciążając pracowników organów podatkowych od konieczności udzielania odpowiedzi w sposób tradycyjny. Pozwala również zachować Szefowi KCIK większą anonimowość, a także zmniejszyć krąg osób poinformowanych o prowadzonych działaniach operacyjnych w stosunku do konkretnej osoby. Automatyzacja pracy po obu stronach pozwala na ograniczenie lub wyeliminowanie czasochłonnych i powtarzalnych zadań.

48. Ujednolicenie treści pouczeń o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń

(art. 1 pkt 78 projektu, zmiana art. 306h § 2 Ordynacji podatkowej)

Zmiana **art. 306h § 2** ma charakter ujednolicający w Ordynacji podatkowej treści pouczeń o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń. Jest to brzmienie analogiczne do przepisu np. art. 60 § 1c i art. 119zzl § 5 Ordynacji podatkowej. Zgoda podatnika nie będzie wymagana, jeżeli z żądaniem wydania zaświadczenia 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 złożenie fałszywego oświadczenia. Oświadczenie to zawiera klauzulę o następującej treści: „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia.”. Klauzula ta zastępuje pouczenie o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń.

⁵¹ Dz. U. z 2024 r. poz. 376.

Dodatkowo wprowadzono zmianę w **art. 154a § 3** Ordynacji podatkowej. Zmiana ma charakter dostosowawczy w zakresie określenia organu podatkowego, którym jest dyrektor izby administracji skarbowej (art. 13 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej). W przepisie wyrazy „dyrektora izby skarbowej” zastępuje się wyrazami „dyrektora izby administracji skarbowej” (art. 1 pkt 55 projektu, zmiana art.154a § 3 Ordynacji podatkowej).

Zmiany w ustawie o adwokaturze (art. 2), ustawie o radcach prawnych (art. 3), ustawie o doradztwie podatkowym (art. 6), ustawie o rzecznikach patentowych (art. 9)

W związku z wyrokiem TSUE w sprawie C-694/20 i w konsekwencji zmianą w dyrektywie dokonaną dyrektywą DAC8 w odniesieniu do regulacji związanej z zapewnieniem prawa pośrednikom do zwolnienia z obowiązku przekazywania informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, jeżeli taki obowiązek zgłoszenia stanowiłby naruszenie prawniczej tajemnicy zawodowej (art. 8ab ust. 5 dyrektywy) oraz wynikającymi stąd zmianami w art. 86b § 4 OP, dodaniem art. 86b § 4a oraz usunięciu art. 86b § 5, § 6 i § 7 pkt 1 i 3 OP występuje konieczność zmiany w ustawach o adwokaturze (uchylenie **pkt 2 w art. 6 ust. 4**), o radcach prawnych (uchylenie **pkt 2 w art. 3 ust. 6**), o doradztwie podatkowym (uchylenie **pkt 2 w art. 37 ust. 4**), o rzecznikach patentowych (uchylenie **pkt 2 w art. 14 ust. 2**) w zakresie, w jakim przepisy o obowiązku raportowania schematów podatkowych oddziałują na tajemnicę zawodową osób wykonujących zawody zaufania publicznego.

Zmiany w ustawie – prawo bankowe (art. 7), ustawie o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (art. 12), ustawie o obrocie instrumentami finansowymi (art. 13), ustawie o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (art. 16), ustawie o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (art. 18)

W związku z wyrokiem TSUE w sprawie C-694/20 jedynie promotor będący adwokatem, radcą prawnym, doradcą podatkowym lub rzecznikiem patentowym będzie zwolniony z obowiązku przekazania informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, jeżeli taki obowiązek stanowiłby naruszenie prawniczej tajemnicy zawodowej. Dlatego w celu umożliwienia innym promotorom prawidłowe wywiązanie się z obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym wprowadza się wyłączenia z obowiązku zachowania

tajemnicy zawodowej przez podmioty zajmujące się działalnością bankową, tworzeniem i działaniem funduszy inwestycyjnych oraz działaniem podmiotów zarządzających alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, działalnością w zakresie obrotu instrumentami finansowymi, organizacja i działalnością spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych oraz w zakresie działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej.

Art. 4 – zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych

Zmiana dostosowawcza w **art. 25b ust. 4 pkt 3 lit b** ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika z wprowadzenia możliwości umorzenia podatku (art. 67a § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej).

Zmiany w **art. 31d** ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych mają charakter dostosowujący i wynikają ze zmian wprowadzanych do Ordynacji podatkowej. Uchylenie art. 31d ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika z uchylenia art. 75 § 3 Ordynacji podatkowej, którego uchylany artykuł bezpośrednio dotyczy. Z kolei konsekwencją uchylenia w art. 31d ust. 2 jest konieczność wprowadzenia zmiany dostosowawczej w ust. 4. Natomiast zmiana w ust. 6 wynika z dodania do art. 78 Ordynacji podatkowej pkt 3a, który będzie miał również zastosowanie do oprocentowania nadpłaty zryczałtowanego podatku dochodowego, o której mowa w tym ustępie.

Zmiana dostosowawcza do zmiany przepisów o schematach podatkowych polega na zmianie odwołania zawartego w art. 30f ust. 3 pkt 1 do obwieszczenia ogłaszanego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, w którym ogłasza listę krajów i terytoriów wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanych przez Radę Unii Europejskiej, które nie zostały ujęte w wykazie krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową wydawanym na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, która obecnie jest zlokalizowana w art. 86a § 10 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Natomiast w projektowanych przepisach definicja schematu podatkowego jest zlokalizowana w **art. 86a § 7 pkt 1**.

Art. 5 – zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych

Zmiana dostosowawcza do zmian przepisów o schematach podatkowych polega na zmianie odwołania zawartego w **art. 24a ust. 3 pkt 1, art. 24aa ust. 15 pkt 1, art. 24m ust. 1 pkt 2 lit. e tiret drugie oraz w art. 24m ust. 1 pkt 4 lit. c tiret drugie** do obwieszczenia ogłaszanego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, w którym ogłasza listę krajów i terytoriów wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanych przez Radę Unii Europejskiej, które nie zostały ujęte w wykazie krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową wydawanym na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, która obecnie jest zlokalizowana w art. 86a § 10 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Natomiast w projektowanych przepisach definicja schematu podatkowego jest zlokalizowana w **art. 86a § 7 pkt 1**.

Art. 8 – zmiany w ustawie – Kodeks karny skarbowy

Zmiany w Kodeksie karnym skarbowym są związane z projektowanym uchyceniem art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, który przewiduje przesłankę zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, co ma obecnie wpływ na wydłużenie okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Tym samym występować będą przypadki, gdy w toku postępowania o przestępstwo skarbowe (zarówno przygotowawczego jak i przed sądem) nastąpi przedawnienie zobowiązania podatkowego, odpowiadającego uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Pozostawienie przesłanki przedawnienia karalności czynu określonej w art. 44 § 2 skutkowałoby brakiem możliwości prowadzenia postępowań przygotowawczych oraz doprowadzenia do skazania sprawców poważnych przestępstw skarbowych, w sprawach w których w postępowaniach karnych zgromadzono obszerny materiał dowodowy będący następstwem wielowątkowych kontroli celno-skarbowych, kontroli podatkowych lub postępowań podatkowych. Karalność ta musi być także zapewniona w przypadku postępowań prowadzonych przez Prokuraturę Europejską (EPPO), do której Polska przystąpiła od marca 2024 r.⁵² Proponowane zmiany uchylają zatem w całości art. 44 § 2 zawierający przesłankę przedawnienia karalności czynu także w przypadku przedawnienia należności publicznoprawnej.

⁵² Ustawa z dnia 24 stycznia 2025 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z przystąpieniem Rzeczypospolitej Polskiej do wzmocnionej współpracy w zakresie Prokuratury Europejskiej (Dz.U. poz. 304).

1) art. 8 pkt 1 projektu, zmiana art. 14 kks

Zmiana art. 14 ma charakter dostosowawczy do wprowadzenia nowego przepisu art. 15 § 1a, który przewiduje możliwość uiszczenia równowartości pieniężnej należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym. W przypadku określenia takiego obowiązku, sposobu i terminu zapłaty, sąd lub organ postępowania przygotowawczego powinien wziąć pod uwagę w szczególności sytuację majątkową sprawcy oraz wysokość uszczuplonej należności publicznoprawnej.

2) art. 8 pkt 2 projektu, dodanie art. 15 § 1a kks

Dodany § 1a jest konsekwencją zmian wprowadzanych w art. 44 kks i ma na celu umożliwienie sprawcy lub podmiotowi pociągniętemu do odpowiedzialności posiłkowej uiszczenia równowartości pieniężnej należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym w sytuacjach określonych w kodeksie, gdy uiszczenie uszczuplonej należności publicznoprawnej jest wymagane dla zastosowania trybów konsensualnych, na przykład dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, dobrowolnego poddania się karze czy warunkowego umorzenia postępowania. Uiszczenie należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym ma także wpływ na stosowanie takich instytucji jak odstąpienie od wymierzenia kary, kara ograniczenia wolności, nadzwyczajne złagodzenie kary czy wyłączenie nadzwyczajnego obostrzenia kary. Brak możliwości uiszczenia należności publicznoprawnych uszczuplonych czynem zabronionym, które uległy przedawnieniu, uniemożliwiłaby sprawcy skorzystanie z takich instytucji. Obok sprawcy uiszczenie równowartości pieniężnej mogłoby być dokonane także przez podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej w przypadku gdy sprawcą jest zastępca tego podmiotu zajmujący się jego sprawami gospodarczymi, a zastępowany podmiot odniósł albo mógł odnieść z popełnionego przestępstwa skarbowego jakąkolwiek korzyść majątkową. Sytuacja taka dotyczyć będzie w szczególności spraw, w których sprawca czynu zabronionego nie był równocześnie podatnikiem w świetle przepisów prawa podatkowego, np. gdy czyn zabroniony został popełniony w ramach działalności osoby prawnej.

Zmiana w art. 15 kks polegająca na dodaniu przesłanki w postaci obowiązku uiszczenia równowartości pieniężnej należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym tytułem wyrównania uszczerbku finansowego Skarbu Państwa także w przypadku

przedawnienia zobowiązania podatkowego lub innej należności publicznoprawnej ukierunkowana jest na odzyskanie od sprawcy przestępstwa lub podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, który odniósł albo mógł odnieść z popełnionego przestępstwa skarbowego korzyść majątkowa, należności publicznoprawnej i tym samym wyrównanie uszczerbku finansowego Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innego uprawnionego podmiotu zgodnie z celem postępowania wyrażonym w art. 114 kks. Wyrównanie powstałego uszczerbku finansowego może nastąpić jedynie poprzez wpłatę kwoty równowartości pieniężnej odpowiadającej całości uszczuplonej należności publicznoprawnej, bowiem zapłata zobowiązania podatkowego które wygasło przez przedawnienie nie jest już możliwa. Kwota, do której uiszczenia zobowiązany będzie sprawca lub podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej wynikać będzie z opisu zarzucanego mu czynu w postępowaniu o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

W projektowanym przepisie § 1a proponuje się ogólne określenie, że dotyczy to wypadków, w których kodeks wymaga uiszczenia należności publicznoprawnej, ponieważ w kodeksie jest wiele takich przepisów o bardzo zróżnicowanej treści. Tylko w niektórych takich przepisach jest mowa o obowiązku uiszczenia, zaś większość stanowi ogólnie o uiszczeniu wymagalnej należności publicznoprawnej, od której to okoliczności jest uzależnione podjęcie określonych działań lub rozstrzygnięć procesowych przez sąd, prokuratora lub organy postępowania przygotowawczego.

3) art. 8 pkt 3 projektu, uchylenie art. 16b kks

Zmiana ma charakter dostosowawczy i wynika z faktu, że art. 45ca ust. 6 i 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych został uchylony. Art. 16b został dodany do Kodeksu karnego skarbowego na podstawie art. 2 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy – Kodeks karny skarbowy⁵³ i w swojej treści odwołuje się do przepisów art. 45ca ust. 6 i 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, które nie obowiązują już od 6 lat (zostały uchylone ustawą z dnia 4 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw⁵⁴, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.). Tym samym przepis ten miał zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych do 31 grudnia 2018 r. W konsekwencji

⁵³ Dz. U. z 2017 r. poz. 528.

⁵⁴ Dz. U. z 2018 r. poz. 2126.

zasadnym jest uchylenie art. 16b kks, w szczególności z uwagi na to, że nieobowiązujące przepisy art. 45ca ust. 6 i 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie mają swojego odpowiednika w innych jednostkach redakcyjnych tejże ustawy.

4) art. 8 pkt 4 projektu, zmiana art. 24 § 2 kks

Zmiana w art. 24 § 2 ma charakter dostosowawczy do wprowadzenia nowego przepisu art. 15 § 1a i umożliwi nałożenie na określony podmiot odpowiedzialności posiłkowej także w przypadku obowiązku uiszczenia równowartości pieniężnej należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym.

5) art. 8 pkt 5 -3projektu, uchylenie art. 44 § 2 i zmiana art. 44 § 3-5, kks

Propozycja zmiany art. 44 kks poprzez uchylenie § 2 ma na celu umożliwienie prowadzenia postępowań karnych także w przypadku przedawnienia należności publicznoprawnej. Powyższa zmiana spowoduje uniknięcie niepożądanego zjawiska w stanie prawnym po wprowadzeniu zmiany przepisów działu III rozdziału 8 Ordynacji podatkowej, której konsekwencją w praktyce byłoby skrócenie terminu przedawnienia karalności niektórych typów czynów zabronionych o najwyższym zagrożeniu karnym, charakteryzujących się wysoką szkodliwością społeczną. Podstawowy okres przedawnienia zobowiązania podatkowego wynosi bowiem 5 lat, natomiast okres przedawnienia karalności przestępstw skarbowych o wysokiej szkodliwości społecznej wynosi 10 lat (a nawet 20 lat w przypadku przedstawienia zarzutów).

Celem wprowadzenia przedmiotowych regulacji jest oddzielenie terminu przedawnienia należności publicznoprawnej od terminu przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego. Pozwoli to na ściganie przestępstw skarbowych polegających na uszczupleniu należności publicznoprawnej także w przypadku, gdy w trakcie kontroli lub postępowania podatkowego uległo przedawnieniu zobowiązanie podatkowe lub inna należność publicznoprawna, odpowiadające uszczuplonej należności publicznoprawnej.

Zmiany w § 3, 4 i 5 art. 44 mają charakter dostosowawczy.

6) art. 8 pkt 6 projektu, zmiana art. 51 § 1 kks

Zmiana ma charakter dostosowawczy i wynika z faktu, że w art. 44 uchylony został § 2.

7) art. 8 pkt 7 projektu, zmiana art. 80f kks

Zmiana została omówiona przy uzasadnieniu do zmiany w zakresie niewykonywania obowiązków z rozdziału 11a działu III Ordynacji podatkowej (MDR) wskazanych w ustawie Kodeks karny skarbowy oraz wprowadzenie nowych sankcji (pkt 35 uzasadnienia).

8) art. 8 pkt 8 projektu, zmiana art. 116a kks

Zmiana ma charakter dostosowawczy w związku z uchyleniem § 2 w art. 44.

9) art. 8 pkt 9 projektu, zmiana art. 133 § 1 pkt 1 kks

Zmiana w art. 133 kks została omówiona przy uzasadnieniu do zmiany w art. 297d Ordynacji podatkowej (pkt 46 uzasadnienia).

10) art. 8 pkt 10-12 projektu, zmiana art. 137 § 1 i 3, art 138 § 1 pkt 3, § 3a, § 4 pkt 1–3 i § 5a, art. 140 § 1 kks

W Kodeksie karnym skarbowym funkcjonują dwa rodzaje mandatów, tzw. gotówkowy, wydawany ukaranemu po uiszczeniu kary grzywny bezpośrednio uprawnionemu organowi, który ją nałożył (art. 138 § 1 pkt 1), oraz kredytowany, wydawany ukaranemu za potwierdzeniem odbioru (art. 138 § 1 pkt 2). Oba z nich wymagają bezpośredniego, osobistego wydania formularza mandatu sprawcy, w miejscu popełnienia wykroczenia albo w siedzibie organu.

Projektowane zmiany wprowadzają do Kodeksu karnego skarbowego – w ramach postępowania mandatowego – nowy rodzaj mandatu karnego, tj. mandat zaoczny, na wzór regulacji obowiązującej na gruncie ustawy z dnia 24 sierpnia 2001 r. – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia⁵⁵ art. 98 i następne. Celem nowego rodzaju mandatu jest przede

⁵⁵ Dz. U. z 2024 r. poz. 977, z późn. zm., dalej: „kpw”.

wszystkim brak konieczności osobistego stawiennictwa w siedzibie organu sprawcy wykroczenia skarbowego, któremu został wymierzony mandat karny, przy czym należy zauważyć, że o rodzaju mandatu decyduje finansowy organ postępowania przygotowawczego, mając na uwadze okoliczności sprawy oraz przesłanki ustawowe zastosowania trybu mandatowego.

Wprowadzenie mandatu zaocznego stanowi swego rodzaju „racjonalizację” stosowania represji karnej, której celem jest ograniczenie pozaprawnych dolegliwości w szczególności konieczności stawiania się sprawcy wykroczenia skarbowego w siedzibie finansowego organu postępowania przygotowawczego.

Ten rodzaj mandatu znajdzie zastosowanie do spraw niebudzących wątpliwości, oczywistych i nieskomplikowanych. Postępowanie będzie poprzedzone wnikliwą analizą materiału dowodowego dokonaną przez finansowy organ postępowania przygotowawczego. Niemniej jednak nie pozbawi prawa do składania wyjaśnień przez sprawcę. W związku z tym, że termin do uiszczenia kary grzywny wymierzonej mandatem zaocznym to 14 dni od daty skutecznego doręczenia mandatu, sprawca będzie miał możliwość skontaktowania się z organem celem złożenia wyjaśnień. Sprawca będzie mógł korzystać z prawa do obrony na każdym etapie postępowania. Należy podkreślić, iż postępowanie mandatowe ma zastosowanie tylko w sytuacji wyrażenia zgody na przyjęcie mandatu przez sprawcę. W przeciwnym wypadku sprawa rozpoznawana jest na zasadach ogólnych.

Projektowane rozwiązanie w postaci nowego rodzaju mandatu (mandatu zaocznego) znajdzie zastosowanie do wykroczeń skarbowych, wobec sprawcy, którego nie zastano w miejscu popełnienia czynu – w sytuacji braku jakichkolwiek wątpliwości co do jego osoby. Tryb ten znajdzie zastosowanie również w przypadku czynów, których popełnienie polega na zaniechaniu wykonania obowiązków nałożonych przez przepisy odpowiednich aktów prawnych (na przykład nie złożenia w terminie deklaracji podatkowej). Wykroczenia tego typu są najczęściej ujawniane na podstawie ewidencji i danych będących w posiadaniu organu (podatkowego, celnego) i sprawca nie jest obecny w czasie ich stwierdzenia. Jest to zatem mandat nakładany pod nieobecność sprawcy wykroczenia skarbowego. W drodze mandatu karnego zaocznego będzie można nałożyć karę grzywny m.in. na osoby czasowo tylko przebywające na terytorium RP lub niemające stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca pobytu, osoby stale przebywające na terytorium RP, które czasowo opuszczają to terytorium

lub na osoby przebywające na stałe za granicą, pod warunkiem ustalenia adresu, pod który można skutecznie doręczyć niniejszy mandat (**projektowany § 3a w art. 138 kks**).

Zgodnie z obowiązującą regulacją, karę grzywny w drodze mandatu karnego za wykroczenie skarbowe można nałożyć jedynie gdy:

- 1) osoba sprawcy i okoliczności popełnienia wykroczenia skarbowego nie budzą wątpliwości,
- 2) nie zachodzi potrzeba wymierzenia kary surowszej niż grzywna w granicach nieprzekraczających pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia (art. 48 § 2 kks),
- 3) jest zgoda sprawcy na przyjęcie mandatu.

Postępowanie to jest wyłączone w przypadku wystąpienia jednej z następujących przyczyn: gdy w związku z wykroczeniem skarbowym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, chyba że do chwili przyjęcia mandatu karnego wymagalna należność została w całości uiszczona, występuje zbieg przepisów, a ten sam czyn sprawcy wykroczenia wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa skarbowego, jeżeli za wykroczenie należałoby orzec przepadek przedmiotów (art. 137 § 1-3 kks).

Projektowany mandat zaoczny będzie mógł mieć zastosowanie do wszystkich wykroczeń, co do których zaistniały przesłanki do prowadzenia postępowania mandatowego, o których mowa powyżej. Niezastanie sprawcy w miejscu popełnienia czynu oznacza, że sprawca nie został schwytany na tzw. „gorącym uczynku” lub bezpośrednio po popełnieniu czynu. Stwierdzenie popełnienia wykroczenia następuje pod nieobecność sprawcy, po przeprowadzeniu czynności ujawniających wykroczenie skarbowe. Przez miejsce czynu rozumie się miejsce zachowania sprawcy, miejsce, w którym nastąpił skutek stanowiący znamię czynu zabronionego albo gdzie skutek stanowiący znamię czynu zabronionego nastąpił lub według zamiaru sprawcy miał nastąpić (z działania lub zaniechania sprawcy). Mandat zaoczny będzie mógł zatem mieć zastosowanie także do wykroczeń skarbowych polegających np. na niezłożeniu w ustawowym terminie MDR, deklaracji lub informacji podatkowej (**dodanie zdania drugiego w § 1 art. 137 kks**).

Rozstrzygnięcie sprawy w postępowaniu mandatowym jest obecnie możliwe tylko w przypadku wyrażenia zgody przez sprawcę wykroczenia skarbowego. Projektowane rozwiązanie zakłada, że wyrażeniem zgody w przypadku mandatu zaocznego, będzie

uiszczenie uprawnionemu organowi kary grzywny w ustawowym terminie. Zgoda ta nie będzie odnotowywana na formularzu mandatu karnego zaocznego (**projektowany § 3 w art. 137 kks**). Sprawca powinien mieć możliwość w sposób świadomy i wyraźny, a nie dorozumiany odmowy przyjęcia mandatu. Odmowę będzie zatem stanowić brak uiszczenia kary grzywny wymierzonej mandatem we wskazanym terminie, na wzór Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia.

Projektowany mandat zaoczny będzie doręczany w sposób przewidziany w Kodeksie postępowania karnego⁵⁶ dla wezwań, zawiadomień i innych pism (**projektowany pkt 3 w § 1 art. 138 kks**), zatem zastosowanie znajdą przepisy art. 130, art. 131 § 1, art. 132, art. 133 z wyłączeniem § 2 zdanie drugie, art. 134, art. 136 i art. 142 kpk.

Przepisy procedury karnej w sposób jednoznaczny regulują sposób doręczenia korespondencji uczestnikom postępowania. Pisma doręczać należy adresatowi osobiście (art. 132 § 1 kpk). Jeżeli doręczenia nie można dokonać w sposób wskazany w art. 132 kpk (tj. osobiście), pismo przesłane za pośrednictwem operatora pocztowego w rozumieniu Prawa pocztowego pozostawia się w najbliższej placówce pocztowej tego operatora pocztowego, a przesłane w inny sposób w najbliższej jednostce Policji albo we właściwym urzędzie gminy. O pozostawieniu pisma doręczający umieszcza zawiadomienie w skrzynce do doręczania korespondencji bądź na drzwiach mieszkania adresata lub w innym widocznym miejscu ze wskazaniem, gdzie i kiedy pismo pozostawiono oraz że należy je odebrać w ciągu 7 dni. W przypadku bezskutecznego upływu tego terminu, należy czynność zawiadomienia powtórzyć jeden raz. W razie dokonania tych czynności pismo uznaje się za doręczone (art. 133 § 1 i 2 kpk.) Mając na uwadze, iż mandat zaoczny powinien być doręczony sprawcy w sposób niebudzący wątpliwości, że został skutecznie doręczony (tj. sprawca otrzymał mandat i przyjął bądź odmówił jego przyjęcia) do mandatu zaocznego nie znajdzie zastosowania tzw. fikcja doręczenia, że w przypadku dokonania powyższych czynności pismo uznawane jest za doręczone. Stąd też z przepisów Kodeksu postępowania karnego regulujących doręczenia wyłączono stosowanie art. 133 § 2 zdanie drugie, art. 138 i art. 139. Ponadto, do doręczenia mandatu zaocznego nie znajdą zastosowania przepisy art. 135, art. 137 i art. 140 kpk.

⁵⁶ Dz. U. z 2025 r. poz. 46, 304, dalej jako kpk.

Należy zwrócić uwagę, że sprawca wykroczenia skarbowego nie jest zobligowany do przyjęcia mandatu karnego, a zatem musi być świadomy, że została mu wymierzona kara grzywny w drodze mandatu z opisem czynu zabronionego, który popełnił. Oczywiście jest, że rozwiązanie, jakim jest proponowany mandat zaoczny powinno być jak najbardziej skuteczne, niemniej jednak nie może ograniczać praw sprawcy wykroczenia. W szczególności podkreślenia wymaga, że pociągnięcie do odpowiedzialności jest możliwe wyłącznie za zgodą sprawcy, doręczenie mandatu powinno zatem nastąpić w skuteczny sposób. Mandat karny zaoczny staje się prawomocny z chwilą uiszczenia kary grzywny uprawnionemu organowi w określonym czasie (**projektowany § 4 w art. 138 kks**). Przyjęte rozwiązanie wskazuje, że do uznania mandatu zaocznego za prawomocny konieczna jest zapłata kary grzywny w ustawowym terminie.

W projektowanym **§ 5a w art. 138** dookreślono, że mandat zaoczny powinien wskazywać organ, na rzecz którego w terminie 14 dni sprawca może uiścić karę grzywny, oraz informować o skutkach jej nieuiszczenia w tym terminie. Termin do uiszczenia kary grzywny liczy się od dnia doręczenia mandatu. Kara grzywny nałożona w drodze mandatu karnego zaocznego powinna być uiszczona w ciągu 14 dni od daty doręczenia mandatu. Niewpłacenie w terminie kary grzywny będzie skutkowało odmową przyjęcia mandatu, a sprawa zostanie rozpoznana na zasadach ogólnych.

Kodeks karny skarbowy w art. 140 przewiduje przypadki uchylenia prawomocnego mandatu karnego. Każda z przesłanek jest samodzielną podstawą do uchylenia mandatu. Mając na uwadze, iż mandat zaoczny nie wymaga podpisu sprawcy, w **§ 1 art. 140 kks** zaproponowano zmianę tj. wskazano rodzaje mandatów, które podlegają uchyleniu w przypadku nałożenia kary grzywny na osobę, która nie podpisała mandatu. W przypadku zatem mandatu zaocznego brak podpisu na wystawionym mandacie nie będzie stanowił przesłanki do uchylenia prawomocnego mandatu.

Proponowane rozwiązanie powinno się przyczynić do wzrostu skuteczności finansowych organów postępowania przygotowawczego w nakładaniu kar grzywny za wykroczenia skarbowe w drodze mandatu karnego, do zwiększenia liczby rozpatrywanych spraw o wykroczenia skarbowe oraz do przyspieszenia toku postępowania, w szczególności ze względu na brak konieczności osobistego stawiania się sprawcy czynu w urzędzie.

11) art. 8 pkt 12 projektu, dodanie art. 140 § 1b i § 1c oraz § 5 kks

Projektowana zmiana ma na celu rozszerzenie przesłanek uchylenia prawomocnego mandatu karnego w postępowaniu karnoskarbowym. Aktualnie ustawodawca w art. 140 kks przewidział następujące przesłanki, przy spełnieniu których może dojść do uchylenia prawomocnego mandatu karnego, tj. gdy:

- karę grzywny nałożono za czyn niebędący czynem zabronionym jako wykroczenie skarbowe albo na osobę, która nie podpisała mandatu karnego lub która nie ponosi odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe,
- karę grzywny nałożono wbrew zakazom określonym w art. 137 § 2 pkt 2 i 4 kks. Podlega on także niezwłocznie uchyleniu, gdy karę grzywny nałożono w wysokości wyższej niż wynika to z art. 48 § 2, z tym, że w takim wypadku jedynie w części przekraczającej dopuszczalną jej wysokość.

Porównując przepisy Kodeksu karnego skarbowego z przepisami Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia dostrzec można, że te ostatnie obejmują dwie przesłanki, które nie zostały dotychczas ujęte w art. 140 kks a odnoszące się do sytuacji, gdy:

- Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub z ustawą przepisu prawnego, na podstawie którego została nałożona grzywna tym mandatem,
- potrzeba taka wynika z rozstrzygnięcia organu międzynarodowego działającego na mocy umowy międzynarodowej ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską.

Nadmienić przy tym należy, że wprowadzenie do Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia wskazanych przesłanek stanowi pokłosie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 lipca 2014 r. (sygn., akt K 23/13), w ramach którego orzeczono, że art. 101 § 1 zdanie pierwsze ustawy z dnia 24 sierpnia 2001 r. Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia w zakresie, w jakim pozbawia ukaranego prawa do uchylenia prawomocnego mandatu wydanego na podstawie aktu normatywnego, o którego niezgodności z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą orzekł Trybunał Konstytucyjny, jest niezgodny z art. 190 ust. 4 Konstytucji RP. W uzasadnieniu tego wyroku TK wskazał, że *„Prawodawca nie może przekreślić prawa podmiotowego z art. 190 ust. 4 Konstytucji, z którego „wynika zakaz kształtowania procedur restytucyjnych w sposób pozostawiający sytuację,*

w których zainteresowany nie ma środka prawnego umożliwiającego ponowne rozpatrzenie sprawy zakończonej wcześniej rozstrzygnięciem opartym na niekonstytucyjnym przepisie. Art. 190 ust. 4 Konstytucji powinien być traktowany jako norma formułująca «obowiązek efektywnej implementacji» (...) Z art. 190 ust. 4 Konstytucji wynika konstytucyjne prawo podmiotowe.” (...) Utrata mocy obowiązującej przez normę hierarchicznie niezgodną z normą wyższego rzędu powoduje jednakże ukształtowanie się nowego stanu prawnego, w którym organy władzy publicznej w następstwie wznowienia, o którym mowa w art. 190 ust. 4 Konstytucji, stosując konstytucyjne normy intertemporalne i wykorzystując wszystkie instrumenty będące do ich dyspozycji oraz kompetencje im przysługujące, zobowiązane są rozstrzygnąć sprawę na nowo bez odwoływania się do normy, która utraciła moc obowiązującą. (...) Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że prawomocny mandat karny jest „innym rozstrzygnięciem” w rozumieniu art. 190 ust. 4 Konstytucji. Przemawiają za tym wcześniejsze ustalenia Trybunału Konstytucyjnego dotyczące istoty, specyfiki i konstytucyjnej kwalifikacji postępowania mandatowego. Postępowanie to ma charakter karny w szerokim znaczeniu, a jego celem jest ustalenie odpowiedzialności prawnej osoby obwinionej o popełnienie czynu będącego wykroczeniem. Mandat karny jest *sui generis* (zastępczym) rozstrzygnięciem o odpowiedzialności jednostki i dotyczy jej praw i wolności. (...) Osoba ukarana mandatem karnym, który się uprawomocnił, nie może bowiem skorzystać z żadnego środka proceduralnego zmierzającego do wydania w zakończonej sprawie nowego rozstrzygnięcia, opartego na stanie prawnym ukształtowanym wskutek wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego.

W warunkach niniejszej sprawy nie doszło zatem do wprowadzenia ograniczeń w odniesieniu do „zasad” lub „trybu” wznowienia postępowania, o którym mowa w art. 190 ust. 4 Konstytucji, ale do całkowitego ustawowego pozbawienia jednostki możliwości realizacji jej konstytucyjnego prawa. (...) Podsumowując, art. 101 § 1 zdanie pierwsze *in fine* KPW nie gwarantuje możliwości przywrócenie stanu konstytucyjności po uprawomocnieniu się mandatu karnego i narusza normę konstytucyjną wskazaną w sentencji niniejszego wyroku”.

Argumentacja przedstawiona przez Trybunał Konstytucyjny przekonuje o potrzebie wprowadzenia również na gruncie kks przesłanek uchylenia prawomocnego mandatu, analogicznych do tych, jakie ustawodawca wprowadził w art. 101 § 1b kpw.

Podobnie, jak w art. 101 § 4 kpw proponuje się w wskazanie, że w sprawie, w której uchylono prawomocny mandat karny, nie można orzec na niekorzyść obwinionego, jeżeli uchylenie tego

mandatu nastąpiło z opisanych wyżej przyczyn (projektowany art. 140 § 5 kks). Jest to również zbieżne z brzmieniem art. 540 § 2 i 3 Kodeksu postępowania karnego.

Projektodawca proponuje również wprowadzenie w Kodeksie karnym skarbowym możliwości uchylenia mandatu karnego, jeżeli w związku z postępowaniem dopuszczono się przestępstwa, a istnieje uzasadniona podstawa do przyjęcia, że mogło to mieć wpływ na treść orzeczenia (przesłanka propter falsa), oraz w sytuacji gdy po wydaniu orzeczenia ujawnią się nowe fakty lub dowody wskazujące na to, że skazany nie popełnił czynu albo czyn jego nie stanowił przestępstwa lub nie podlegał karze (przesłanka propter nova).

Zauważyć należy, że aktualnie toczą się prace legislacyjne, dotyczące ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny, ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw (UD153), w której proponuje się analogiczne uzupełnienie przesłanek uchylenia prawomocnego mandatu karnego w Kodeksie postępowania w sprawach o wykroczenia.

W ocenie projektodawcy katalog przesłanek ingerencji sądu co do uchylenia prawomocnego mandatu karnego, określony obecnie w treści art. 140 kks powoduje, że pominięcie w dotychczasowym rozwiązaniu przypadków uchylenia mandatu karnego z powodu przesłanek propter falsa i propter nova prowadzi do faktycznego braku kontroli sądowej w tym zakresie.

W związku z nazbyt wąskim zakresem sądowej kontroli prawomocnych mandatów karnych formułowane były zarzuty naruszenia art. 45 ust 1 i art. 78 Konstytucji RP. Rzecznik Praw Obywatelskich w piśmie z dnia 9 marca 2025 r. (II.510.58.2025.PZ) postulował rozszerzenie przesłanek uchylenia prawomocnego mandatu karnego w sposób zbieżny z propozycjami zawartymi w niniejszym projekcie ustawy.

Zauważyć należy, że z art. 540 § 1 kpk wynika m.in., że postępowanie sądowe zakończone prawomocnym orzeczeniem wznawia się, jeżeli w związku z postępowaniem dopuszczono się przestępstwa, a istnieje uzasadniona podstawa do przyjęcia, że mogło to mieć wpływ na treść orzeczenia (pkt 1), po wydaniu orzeczenia ujawnią się nowe fakty lub dowody wskazujące na to, że skazany nie popełnił czynu albo czyn jego nie stanowił przestępstwa lub nie podlegał karze (pkt 2 lit. a). Zasadnym jest zatem ujęcie w treści art. 140 kks dodatkowych przesłanek uchylenia prawomocnego mandatu karnego, wskazanych w niniejszym projekcie.

Dodanie § 1c do art. 140 kks ma na celu określenie sposobu wykazywania podstawy uchylenia mandatu w postaci przesłanki propter falsa. W ocenie projektodawcy powinno to następować analogicznie jak w postępowaniu karnym przy tożsamej przesłance wznowienia postępowania. Dodanie § 5 do art. 140 kks jest zmianą konsekwencyjną, związaną z rozszerzeniem przesłanek uchylenia mandatu, o czym już częściowo była mowa powyżej.

Uchylenie mandatu w oparciu o przesłankę propter nova w założeniu zawsze będzie następować na korzyść ukaranego. Z tego względu należało w odniesieniu do tej przesłanki zachować gwarancje wskazane w projektowanym § 5 art. 140 kks. Odmienne jest natomiast w przypadku uchylenia mandatu w oparciu o przesłankę propter falsa. W tym wypadku nawet złożenie wniosku o uchylenie mandat przez ukaranego nie musi uzasadniać stosowania wobec niego gwarancji przewidzianej w projektowanym § 5 art. 140 kks, skoro to ukarany może być sprawcą czynu zabronionego o którym mowa w projektowanym art. 140 § 1b pkt 3 kks.

12) art. 8 pkt 13 projektu, zmiana art. 163 kks

Zmiana w zdaniu pierwszym art. 163 ma charakter dostosowawczy do wprowadzenia nowego przepisu art. 15 § 1a w celu umożliwienia orzekania przez sąd o obowiązku uiszczenia równowartości pieniężnej należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym.

13) art. 8 pkt 14 projektu, zmiana art. 180 § kks

Zmiana ma charakter dostosowawczy do wprowadzenia nowego przepisu art. 15 § 1a i jej celem jest uregulowanie kwestii organu właściwego do zabezpieczenia i egzekucji obowiązku uiszczenia równowartości pieniężnej należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym, którym będzie organ wskazany w art. 27 Kodeksu karnego wykonawczego, czyli naczelnik urzędu skarbowego. Przepis ten będzie miał zastosowanie w przypadku trybu określonego w art. 26 kks i art. 41 kks, gdy sąd określi obowiązek uiszczenia równowartości pieniężnej należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym w wyznaczonym terminie.

Art. 10 – zmiany w ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi

W **art. 53 § 1** p.p.s.a. proponuje się doprecyzowanie terminu na wniesienie skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego na opinię, o której mowa w art. 119zzl § 1 Ordynacji podatkowej, oraz na odmowę jej wydania (tzw. opinia transgraniczna). Zgodnie z art. 3 § 2 pkt 4b p.p.s.a., kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na opinię transgraniczną.

Art. 53 p.p.s.a., który zawiera normy określające terminy wnoszenia skarg do wojewódzkiego sądu administracyjnego, nie przewiduje literalnego i jednoznacznego odwołania do aktów wymienionych w ww. art. 3 § 2 pkt 4b p.p.s.a. Może to rodzić wątpliwości interpretacyjne co do terminu wniesienia skargi do sądu administracyjnego w sprawach opinii transgranicznej.

Wskazane jest zatem doprecyzowanie **art. 53 § 1** p.p.s.a., poprzez jednoznaczne rozszerzenie jego zakresu o akty wymienione w art. 3 § 2 pkt 4b p.p.s.a., tj. o opinie, o których mowa w art. 119zzl § 1 Ordynacji podatkowej, i odmowy wydania tych opinii. W konsekwencji, określony zostanie w sposób jednoznaczny 30-dniowy termin na wniesienie skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego na ww. rozstrzygnięcia. Tym samym też, termin ten zostanie określony w sposób tożsamy jaki zastosowano do aktów o podobnym charakterze, tj. do opinii zabezpieczającej i odmowy jej wydania (por. art. 53 § 1 w zw. z art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a. i art. 119y § 1 i 2 Ordynacji podatkowej).

Proponowana natomiast zmiana w **art. 264 § 2** p.p.s.a. ma zapewnić ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (dalej: „Minister Finansów”) uprawnienie do występowania z wnioskiem do Naczelnego Sądu Administracyjnego o podjęcie uchwały abstrakcyjnej. Za wprowadzeniem proponowanej zmiany przemawia fakt, że Minister Finansów odpowiada za jednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego (zob. art. 14a Ordynacji podatkowej), a Naczelny Sąd Administracyjny odpowiada za zapewnienie jednolitości orzeczeń w sprawach sądowoadministracyjnych (zob. art. 15 p.p.s.a.). Zważywszy na okoliczność, iż orzeczenia w sprawach sądowoadministracyjnych mogą dotyczyć stosowania przepisów prawa podatkowego (w istocie sprawy podatkowe stanowią ponad 20% ogółu spraw rozpoznawanych przez sądy administracyjne⁵⁷), kompetencje Ministra Finansów oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego są powiązane funkcjonalnie i przedmiotowo. Warto zauważyć, że w samym tylko 2023 r. do sądów administracyjnych wpłynęło 8 317 skarg na akty i czynności

⁵⁷ Naczelny Sąd Administracyjny, *Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2023 r.*, Warszawa 2024, źródło: <https://www.nsa.gov.pl/sprawozdania-roczne.php>

Dyrektorów Izb Administracji Skarbowej i dodatkowo 1 712 skarg na akty Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej⁵⁸. Niewątpliwie zatem kwestie dotyczące zagadnień prawnopodatkowych zajmują sporą część działalności orzeczniczej sądów administracyjnych. Obecnie, w omawianym zakresie, Minister Finansów posiada w szczególności kompetencję do wydawania interpretacji ogólnych prawa podatkowego oraz objaśnień podatkowych (art. 14a Ordynacji podatkowej). Akty te pełnią funkcję ochronną dla podatników, którym nie może szkodzić zastosowanie się do wydanych interpretacji i objaśnień (zob. art. 14k-14n o.p.). Niemniej akty te nie mogą być prawnie wiążące dla organów podatkowych (zob. np. wyrok TK z 11 maja 2004 r., K 4/03), ani tym bardziej dla sądów administracyjnych (tak jak pośrednio skutek taki wywierają np. uchwały abstrakcyjne - por. art. 269 p.p.s.a.). Nie są więc to środki, za pomocą których możliwe jest usunięcie wszelkich rozbieżności w zakresie stosowania prawa podatkowego, a w szczególności, gdy mowa o rozbieżnościach przejawiających się w orzecznictwie sądów administracyjnych, Minister Finansów nie posiada obecnie *de iure* żadnej możliwości przeciwdziałania takim rozbieżnościom.

Tymczasem niejednolitość orzeczeń w podatkowych sprawach sądowoadministracyjnych przekłada się na niemożność usunięcia rozbieżności w stosowaniu prawa podatkowego. Należy bowiem zaznaczyć, iż podmioty stosujące prawo podatkowe czynią to, kierując się m.in. przewidywaną treścią orzeczenia sądu administracyjnego w danej sprawie - nie można więc zapewnić jednolitego sposobu stosowania prawa podatkowego bez zapewnienia jednolitej praktyki orzeczniczej sądów administracyjnych w sprawach podatkowych. Pamiętać przy tym należy, że prawo podatkowe ze swej natury rodzi natomiast szczególne pole do rozbieżności w wykładni. Nie jest to bowiem prawo regulujące przebieg określonych stosunków społecznych (ten bowiem podlega autonomii woli i swobodzie prowadzenia działalności gospodarczej), a jedynie wiążące z ich określonym przebiegiem skutki prawnopodatkowe (które powinny mieć przymusowy charakter, realizując przy tym zasady powszechności i równości opodatkowania). Co więcej, proces stosowania tego prawa polega nie tyle na podejmowaniu decyzji przez organy podatkowe, ile na kontrolowaniu przez organy podatkowe prawidłowości rozliczeń podatników. Rodzi to problem zarówno dla podatników, jak i organów podatkowych - w obu przypadkach w postaci ryzyka podatkowego rozumianego jako niepewność co do skutków prawnopodatkowych określonego zdarzenia. Należy zatem ocenić,

⁵⁸ Źródło: Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2023 roku, Warszawa, kwiecień 2024, publ.: <https://nsa.gov.pl/sprawozdania-roczne.php>

iż możliwość wydawania tzw. uchwał abstrakcyjnych w zakresie prawa podatkowego jest szczególnie pożądana dla zapewnienia prawidłowego funkcjonowania systemu podatkowego zarówno pod kątem realizacji zasady pewności prawa (a więc minimalizacji ryzyka podatkowego), jak również pod kątem minimalizacji kosztów ponoszonych zarówno przez podatników, jak i organy podatkowe, czy nawet sądy administracyjne w związku z prowadzeniem odnośnych postępowań (uchwały takie, rozstrzygając kwestie sporne, odbierają podatnikom i organom podatkowym argumenty do toczenia sporów, a więc do prowadzenia, czy przedłużania odnośnych postępowań). Przekłada się to na odciążenie sądów administracyjnych, a przede wszystkim wzmacnia pewność stosowania prawa podatkowego.

O praktycznej doniosłości uchwał abstrakcyjnych w sprawach podatkowych świadczy okoliczność, iż w praktyce już teraz Minister Finansów *de facto* podejmuje działania w tej kwestii - zwracając się do Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego o skorzystanie z jego uprawnienia do wystąpienia z wnioskiem do Naczelnego Sądu Administracyjnego o podjęcie uchwały abstrakcyjnej. Fakt, że Minister Finansów, chcąc spowodować wydanie przez Naczelnego Sądu Administracyjnego uchwały abstrakcyjnej, musi „zapożyczać legitymizację do złożenia stosownego wniosku od odrębnego podmiotu (w tym przypadku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego) nie znajduje prakseologicznego uzasadnienia. Wręcz przeciwnie - wydłuża całość postępowania, jak również nie daje gwarancji, że Naczelnego Sąd Administracyjny zajmie się danym zagadnieniem (ostatecznie decyzję podejmuje bowiem Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego). Podkreślić przy tym należy, iż skoro Minister Finansów obecnie nie jest wnioskodawcą w sprawie podjęcia danej uchwały abstrakcyjnej, to oznacza to także, że nie uczestniczy on w odnośnym postępowaniu, co w praktyce może utrudniać dogłębne wyjaśnienie kwestii będącej przedmiotem danej uchwały. Tymczasem Minister Finansów ze względu na pełnioną funkcję i podległą mu administrację posiada szczególną wiedzę na temat problemów związanych ze stosowaniem prawa podatkowego. W pełni logiczne jest zatem umożliwienie mu składania bezpośrednio do Naczelnego Sądu Administracyjnego wniosku o podjęcie uchwały w określonej kwestii.

Należy zaobserwować, że obecnie NSA wydaje zaledwie kilka uchwał rocznie⁵⁹ z czego uchwały w sprawach podatkowych stanowią mniejszość (1 w 2023 r. i 2 w 2021 r.). Tymczasem

⁵⁹ W 2023 r. 4 uchwały z czego 3 na wniosek Prezesa NSA i 1 na wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich; w 2022 r. 2 uchwały na wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich; w 2021 r. 4 uchwały z czego 1 na wniosek

rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych występują i są stwierdzane nie tylko przez podatników, czy organy podatkowe, ale przez same sądy administracyjne (zob. np. wyroki NSA z 11 stycznia 2023 r., sygn. akt II FSK 1236/22, pkt 3.2 uzasadnienia oraz z dnia 9 marca 2019 r., sygn. akt II FSK 646/17, pkt 8 uzasadnienia). Informacje te wskazują, że (tak pożądaną w sprawach podatkowych) potencjał uchwałodawczy Naczelnego Sądu Administracyjnego nie jest w pełni wykorzystywany.

Wreszcie zwrócić należy uwagę na katalog podmiotów wymienionych w art. 264 § 2 p.p.s.a., do których obecnie zaliczają się Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, Prokurator Generalny, Prokuratoria Generalna Rzeczypospolitej Polskiej⁶⁰, Rzecznik Praw Obywatelskich, Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców⁶¹, Rzecznik Praw Dziecka⁶². Wskazuje się, że cechą łączącą te podmioty jest fakt, iż nie występują one w postępowaniu sądowoadministracyjnym we własnym interesie, ale w celu ochrony obiektywnego porządku prawnego – z wyjątkiem Prokuratorii Generalnej RP, bowiem ta realizuje interes publiczny poprzez ochronę praw i interesów RP. Niewątpliwie Minister Finansów, jako nie tyle przedstawiciel Skarbu Państwa, ile właśnie podmiot odpowiedzialny za zapewnienie jednolitości stosowania prawa podatkowego (co służy zarówno interesowi publicznemu Skarbu Państwa, jak i interesom prywatnym podatników), należy to tej samej kategorii rodzajowej, co wskazane podmioty. Co więcej, Minister Finansów potrzebuje kompetencji do występowania do Naczelnego Sądu Administracyjnego o podejmowanie tzw. uchwał abstrakcyjnych, aby móc skutecznie wykonywać swoje zadanie, co jak już wskazano ma istotne znaczenie dla praw i interesów zarówno Skarbu Państwa, jak i podatników. Zatem ta sama *ratio legis*, która legła u podstaw nadania omawianego uprawnienia podmiotom wymienionym obecnie w art. 264 § 2 p.p.s.a. zachodzi także w odniesieniu do Ministra Finansów. Podkreślić przy tym należy, iż żaden z podmiotów wymienionych obecnie w art. 264 § 2 p.p.s.a. nie posiada

Prezesa NSA, 1 na wniosek Prokuratora Generalnego oraz 2 na wniosek Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców.

⁶⁰ Dodany na mocy art. 113 pkt 3 ustawy z dnia 15 grudnia 2001 r. o Prokuratorii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2024 r. poz. 1192 ze zm.). Na stronie 49 uzasadnienia do projektu ustawy wskazano, że uprawnienie to ma istotne znaczenie dla ochrony praw i interesów RP (druk nr 1055 Sejmu VIII kadencji).

⁶¹ Dodany na mocy 79 pkt 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo przedsiębiorców oraz inne ustawy dotyczące działalności gospodarczej (Dz.U. poz. 650).

⁶² Dodany na mocy art. 6 pkt 10 ustawy z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy o Rzeczniku Praw Dziecka oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 197, poz. 1307). Na stronie 1 uzasadnienia do projektu wskazano, iż m.in. ta zmiana służy zapewnieniu możliwości skutecznego działania przez Rzecznika Praw Dziecka (druk nr 2266 Sejmu VI kadencji).

specjalistycznej wiedzy w zakresie problematyki prawa podatkowego w takim stopniu jak Minister Finansów.

Art. 11 – zmiana w ustawie o podatku od towarów i usług

Brzmienie **art. 99 ust. 12** ustawy o podatku od towarów i usług dostosowano do zmienionego art. 21 § 3a Ordynacji podatkowej.

Art. 14 – zmiany w ustawie o opłacie skarbowej

Przepisy ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej w obecnym brzmieniu nie dają podatnikowi odpowiedniej ochrony jego interesów w postaci wypłaty oprocentowania przy nieterminowym zwrocie opłaty. Zasadnym jest zawarcie stosownych przepisów dotyczących terminu oraz oprocentowania zwrotu opłaty skarbowej w ustawie materialnej, w zakresie w jakim należy uwzględnić charakter i wysokość opłaty. Takie podejście będzie korzystne z punktu widzenia przejrzystości systemu podatkowego i prawnego oraz z punktu widzenia ochrony interesu podatnika. W sprawach dotyczących zwrotu opłaty, nieuregulowanych ustawą o opłacie skarbowej odpowiednie zastosowanie będą miały przepisy Ordynacji podatkowej.

W przypadku, gdy mimo dokonania zapłaty opłaty skarbowej organ administracji publicznej nie dokonał czynności urzędowej, nie wydał zaświadczenia lub zezwolenia, opłata skarbowa podlega zwrotowi. Warunkiem dokonania zwrotu jest złożenie przez podatnika wniosku o zwrot opłaty skarbowej do właściwego organu podatkowego. Obecnie zwrot opłaty skarbowej następuje w drodze decyzji określającej wysokość zwrotu.

Celem usprawnienia procesu zwrotu opłaty proponuje się zniesienie wymogu wydawania decyzji określającej wysokość zwrotu. W przypadku, gdy wniosek o zwrot opłaty skarbowej będzie zasadny, organ podatkowy będzie zwracał opłatę skarbową bez wydawania decyzji w przedmiocie zwrotu, w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku. Do złożenia wniosku o zwrot opłaty uprawnione będą osoby lub jednostki określone w art. 5 (również solidarnie zobowiązani), które dokonały zapłaty opłaty skarbowej lub za które zapłaty dokonał podmiot określony w art. 62b § 1 Ordynacji podatkowej. Organ podatkowy zwróci opłatę skarbową na rzecz podmiotu, który złożył wniosek. W przypadku, gdy zwrot opłaty nie będzie zasadny, organ podatkowy wyda decyzję odmawiającą zwrotu opłaty.

Oprocentowanie kwoty opłaty skarbowej podlegającej zwrotowi będzie przysługiwało od dnia złożenia wniosku o zwrot, jeżeli opłata nie została zwrócona w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku, w wysokości odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 56 § 1 Ordynacji podatkowej.

Z uwagi na występujące niskie kwoty opłaty skarbowej (np. 10 zł od wydania innej decyzji, niż wymieniona w załączniku do ustawy, do której mają zastosowanie przepisy KPA), zasadnym jest, aby do oprocentowania kwoty zwrotu opłaty skarbowej nie miał zastosowania art. 78 § 2 Ordynacji podatkowej. Oznacza to, że zwrot opłaty w każdej wysokości będzie podlegał oprocentowaniu, nawet jeżeli nie przekracza dwukrotności kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym.

Konsekwencją powyższych zmian jest konieczność zmiany upoważnienia ustawowego do wydania rozporządzenia przez Ministra właściwego do spraw finansów publicznych, które będzie określać sposób potwierdzania przez organy administracji publicznej zapłaty opłaty skarbowej, zwolnienia od niej lub wyłączenia obowiązku jej zapłaty oraz tryb i termin przekazywania organom podatkowym dokumentów niezbędnych do dokonania zwrotu opłaty skarbowej. Zwrot opłaty będzie poprzedzony stosownym postępowaniem wyjaśniającym, mającym na celu ustalenie (i udokumentowanie) jego zasadności. Działanie takie ma na celu właściwe zabezpieczenie interesów beneficjentów wpływów podatkowych.

Art. 15 – zmiany w ustawie o podatku akcyzowym

W kontekście wprowadzanych w Ordynacji podatkowej kompletnych, ogólnych norm dotyczących terminu zwrotu podatku przewidzianego w przepisach prawa podatkowego, a także oprocentowania tego zwrotu zaistniała konieczności wprowadzenia na gruncie ustawy o podatku akcyzowym regulacji przewidującej oprocentowanie nieterminowego zwrotu podatku akcyzowego od samochodów osobowych niezarejestrowanych wcześniej na terytorium kraju w przypadku ich dostawy wewnątrzwspólnotowej albo eksportu. Obecnie przepis art. 107 ustawy o podatku akcyzowym nie przewiduje bowiem sytuacji oprocentowania zwrotu akcyzy od samochodów osobowych. Zwrot podatku akcyzowego w przypadku samochodów osobowych jest dokonywany w terminie 30 dni od dnia złożenia wniosku wraz z wymaganymi dokumentami. W przypadku gdy zasadność zwrotu podatku wymaga przeprowadzenia dodatkowego postępowania wyjaśniającego, zwrot akcyzy następuje

w terminie 90 dni od dnia złożenia wniosku wraz z wymaganymi dokumentami. Zatem zwrot podatku akcyzowego od samochodów jest dokonywany co do zasady w terminie, którego bieg rozpoczyna się z dniem złożenia wniosku o zwrot tego podatku. W konsekwencji zwrot ten jest specyficznie uregulowany w stosunku do zwrotu przewidzianego w zaprojektowanych regulacjach w Ordynacji podatkowej. Powoduje to konieczność zawarcia w przepisach ustawy materialnej tj. ustawy o podatku akcyzowym odrębnego uregulowania przypadku, w którym będzie przysługiwało oprocentowanie zwrotu podatku akcyzowego. Proponuje się, aby oprocentowanie zwrotu podatku akcyzowego przysługiwało od dnia złożenia wniosku o zwrot podatku akcyzowego, jeżeli nie zostanie zwrócony w terminach określonych w przepisach akcyzowych.

Jednocześnie w związku z wprowadzeniem regulacji dotyczących oprocentowania zwrotu podatku zaistniała również konieczność zmiany obecnie funkcjonującego na gruncie ustawy o podatku akcyzowym przepisu **art. 82 ust. 6a**. Przepis ten w przypadku nieterminowego zwrotu podatku akcyzowego od wyrobów akcyzowych (zwrotu dokonanego po terminie 30 dni od dnia złożenia wniosku albo po terminie 90 dni od dnia złożenia wniosku, gdy zasadność zwrotu podatku wymaga przeprowadzenia dodatkowego postępowania wyjaśniającego) nakazuje traktować taki zwrot jako nadpłatę podlegającą oprocentowaniu. Celem nowelizacji przepisu art. 82 ust. 6a jest jego dostosowanie do analogicznej nowo wprowadzanej regulacji w art. 107 ust. 5d i 5e dotyczącej oprocentowania zwrotu podatku akcyzowego od samochodów osobowych.

Art. 17 – zmiany w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej

Celem zmiany **art. 35b ust. 2** ustawy o KAS jest umożliwienie korzystania z e-Urzędu Skarbowego szerszej kategorii podmiotów niż dotychczas. W wyniku zmiany konto jednostki organizacyjnej będzie mogło być udostępniane nie tylko jednostkom organizacyjnym w ścisłym tego słowa znaczeniu, ale również organom władzy publicznej i urzędom obsługującym te organy w zakresie, w jakim organy te i urzędy nie wykonują władzy publicznej.

Należy mieć na uwadze, że niektóre podmioty funkcjonują w obrocie prawnym w dwóch sferach. Obok obowiązków wynikających z wykonywania zadań publicznych wykonują one równolegle obowiązki podatnika, płatnika i inkasenta. Nie ma przeciwskażeń żeby w zakresie,

w jakim podmioty te wykonują swoje obowiązki podatkowe wobec organów KAS korzystały one z e-Urzędu Skarbowego. Z tego powodu zasadne jest wprowadzenie szerokiej definicji jednostek, która będzie obejmowała jednostki organizacyjne, organy władzy publicznej oraz urzędy obsługujące te organy (ust. 2b).

Jednocześnie konieczne jest przesądzenie, że konta osób fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nie mogą być wykorzystywane w celu przekazywania korespondencji związanej z wykonywaniem władzy publicznej. Wykorzystywanie tych kont w tym celu rodzi szereg ryzyk, w tym w szczególności w zakresie naruszenia ochrony tajemnicy skarbowej. W związku z tym, uwzględniając wątpliwości, jakie obecnie budzi to zagadnienie, kwestia dopuszczalności udostępniania kont tych jednostkom powinna zostać rozstrzygnięta w ustawie. W celu wykonywania zadań publicznych będą mogły być otwierane konta organom władzy publicznej na dotychczasowych zasadach. Konta takie są otwierane z urzędu w drodze rozporządzenia wymieniającego rodzaje tych kont, jak to uczyniono w przypadku konta komornika.

Zasadne jest wprowadzenie w **art. 35g** ustawy o KAS zmiany usuwającej wątpliwości, jakie systemy teleinformatyczne i konta w tych systemach umożliwiają wnoszenie i doręczanie pism w toku postępowań prowadzonych przed organami KAS na gruncie Ordynacji podatkowej, Kodeksu postępowania administracyjnego i ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Systemami, o których mowa w art. 144 § 1a, art. 168 § 1 i 3a Ordynacji podatkowej, art. 39 § 1 i art. 63 § 1 i 3a Kodeksu postępowania administracyjnego oraz art. 17c § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji będą konta użytkowników (podatników, płatników, zobowiązanych i innych uczestników postępowań) wyłącznie w e-Urzędzie Skarbowym i PUESC (wymienione w art. 35 ust. 2 i 3 ustawy o KAS). Zmiana ta jednoznacznie przesądzi, że skrytki podmiotów niepublicznych na platformie ePUAP nie są traktowane w rozumieniu powyższych przepisów jako konta w systemie teleinformatycznym organu KAS działającego jako organ podatkowy, egzekucyjny albo organ administracji. Doręczenie i wnoszenie pism poprzez platformę ePUAP będzie możliwe nadal na zasadach określonych w art. 147 ust. 2 i 3 ustawy o doręczeniach elektronicznych jako równoważne z doręczeniem na adres do doręczeń elektronicznych do 31 grudnia 2025 r.

Wskazanie w **art. 52d** ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, że podmioty świadczące usługi informatyczne na rzecz organów Krajowej Administracji Skarbowej uzyskują dostęp do

danych i informacji objętych tajemnicą skarbową tylko w zakresie, w jakim jest to niezbędne do świadczenia tych usług stanowi uzupełnienie regulacji zawartej w projektowanym **art. 299i** Ordynacji podatkowej, który dotyczy świadczenia usług informatycznych na rzecz organów podatkowych, w tym samorządowych organów podatkowych.

Art. 19 – zmiany w ustawie o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (zmiana w art. 88a i art. 88b)

Nowelizacja dostosowuje użyte w różnej liczbie i różnym przypadku, wyrazy „schemat transgraniczny” do użytych w odpowiedniej liczbie i odpowiednim przypadku wyraz „podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne”, oraz skreśla użyte w różnej liczbie i różnym przypadku wyrazy „wspomagający”, a także dostosowuje słownik określony w **art. 88a** do słownika określonego w art. 86a § 2 OP.

Dostosowano również treść **art. 88b pkt 3** ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami do treści art. 86f § 1 pkt 14 Ordynacji podatkowej w zakresie opisu podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego. Zmiana ta ułatwi procedurę automatycznej wymiany informacji o schematach podatkowych z innymi państwami.

Przepisy przejściowe

Art. 20 projektu – przepisy przejściowe odnośnie zmian w interpretacjach indywidualnych

W celu doprecyzowania momentu obowiązywania przepisów wyłączających możliwość wydawania interpretacji indywidualnych, których przedmiotem są przepisy prawa podatkowego zawarte w dziale III w rozdziale 11a, wskazuje się w art. 14, że do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się przepisy dotychczasowe. W związku z tym, wszystkie sprawy o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie MDR rozpoczęte do czasu wejścia w życie ustawy i które nie zostały prawomocnie zakończone powinny być rozpatrzone niezależnie od stadium postępowania, w jakim się znajdują (czy to przed Dyrektorem Krajowej Informacji Skarbowej czy też przed sądami administracyjnymi).

Art. 21 – przepis przejściowy odnośnie zmian w zakresie uprawnień organu w przypadku stwierdzenia nieprawidłowej wysokości podatku naliczonego

Mając na uwadze doprecyzowujący charakter zmiany w art. 21 § 3a Ordynacji podatkowej, proponuje się zapewnić możliwość stosowania tego przepisu w zmienionym brzmieniu do postępowań podatkowych wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy.

Art. 22 projektu – przepis przejściowy odnośnie zmian w zakresie przedawnienia

Proponowany przepis przejściowy zapewni stosowanie przepisu art. 68 § 4a Ordynacji podatkowej w nowym brzmieniu do uzyskanych przed dniem wejścia w życie ustawy przychodów, które nie znajdują pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzą ze źródeł nieujawnionych i w stosunku do których nie upłynął termin przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego.

Art. 23 projektu – przepis przejściowy odnośnie zmian w zakresie przedawnienia

W projektowanym przepisie przejściowym proponuje się zachować stosowanie dotychczasowych przepisów art. 70 § 6 pkt 1 i § 7 pkt 1 oraz art. 70c Ordynacji do zobowiązań powstałych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy. Zapewni to organom podatkowym odpowiedni czas na zakończenie prowadzonych obecnie postępowań. Jednocześnie proponowana regulacja przejściowa jest skorelowana z przepisem przejściowym dotyczącym wprowadzenia nowej przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego związanej z postępowaniem podatkowym w przypadku unikania opodatkowania. Ma to na celu zapewnienie możliwości stosowania art. 70 § 6 pkt 1 i § 7 pkt 1 oraz art. 70c Ordynacji podatkowej do tych zobowiązań do których jeszcze nie będzie miała zastosowania nowa przesłanka określona w art. 70 § 6 pkt 8 Ordynacji podatkowej.

Art. 24 projektu – przepis przejściowy odnośnie zmian w zakresie przedawnienia

Proponuje się, aby do zabezpieczonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym zobowiązań podatkowych, w stosunku do których przed tym dniem nie upłynął termin przedawnienia, zastosowanie miały nowe przepisy art. 70 § 6 pkt 7 i § 7 pkt 7 Ordynacji podatkowej, z tym, że bieg terminu przedawnienia tych

zobowiązań ulegnie zawieszeniu z dniem wejścia w życie niniejszej ustawy. Proponowana regulacja przejściowa dotyczy zobowiązań podatkowych, których termin przedawnienia biegnie na zasadach ogólnych, określonych w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej (z uwzględnieniem okoliczności skutkujących zawieszeniem lub przerwaniem biegu terminu przedawnienia).

Art. 25 projektu – przepis przejściowy odnośnie zmian w zakresie przedawnienia

W celu zapewnienia stabilności prawa wprowadzana nowa przesłanka zawieszenia biegu terminu przedawnienia związana z postępowaniem podatkowym w przypadku unikania opodatkowania będzie miała zastosowanie do zobowiązań powstałych od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy. Jednocześnie proponowana regulacja przejściowa jest skorelowana z przepisem przejściowym dotyczącym likwidacji przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Ma to na celu zapewnienie możliwości stosowania nowego art. 70 § 6 pkt 8 Ordynacji podatkowej do tych zobowiązań do których już nie będzie miała zastosowania przesłanka określona w art. 70 § 6 pkt 1 i § 7 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

Art. 26 projektu – przepis przejściowy odnośnie zmian w zakresie przedawnienia

Proponowany przepis przejściowy przewiduje stosowanie regulacji art. 70f Ordynacji podatkowej, wprowadzającej możliwość wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku ze skorygowaniem deklaracji w niedługim okresie przed upływem tego terminu, do zobowiązań podatkowych powstałych po dniu wejścia w życie ustawy.

Art. 27 projektu – przepis przejściowy odnośnie zmian w zakresie nadpłat

W związku ze zniesieniem wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata wynika ze skorygowanej deklaracji składanej po upływie ustawowego terminu jej złożenia, konieczne stało się uregulowanie sposobu postępowania w sytuacji, gdy podatnik przed dniem wejścia w życie projektowanej zmiany złożył korektę deklaracji/zeznania, w związku z którą powstała nadpłata, lecz nie złożył wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Proponowany przepis przejściowy przewiduje, że w sprawach stwierdzenia nadpłat

wynikających ze skorygowanego zeznania (deklaracji) złożonego przed dniem wejścia w życie ustawy oraz do zwrotu i oprocentowania tych nadpłat stosuje się przepisy dotychczasowe.

Art. 28 – 32 – przepisy przejściowe dotyczące rozdziału 11a działu III Ordynacji podatkowej (MDR)

1) Art. 28 projektu

Projektowany przepis dotyczy nowelizowanych przepisów rozdziału 11a działu III Ordynacji podatkowej – przekazania do Szefa KAS informacji MDR-1. W celu zagwarantowania pewności prawa oraz zapewnienia płynności stosowania przepisów w zakresie schematów podatkowych, niezbędne jest uregulowanie sytuacji przejściowej dotyczącej obowiązków, których termin realizacji przypada bezpośrednio przed datą wejścia w życie nowelizacji. Ustawodawca proponuje wprowadzenie przepisu przejściowego, zgodnie z którym, jeżeli schemat podatkowy został udostępniony, przygotowany do wdrożenia lub co do którego wykonano pierwszą czynność związaną z wdrażaniem, lub co do którego wykonana została czynność wspomagająca po 1 czerwca 2026 r., a bieg terminu do wykonania obowiązku informacyjnego upływa z dniem 31 lipca 2026 r., to do takiego obowiązku stosuje się przepisy dotychczasowe. Rozwiązanie to ma charakter techniczno-legislacyjny i służy zachowaniu ciągłości oraz jednolitości regulacyjnej wobec obowiązków informacyjnych powstałych przed datą wejścia w życie nowych przepisów. Przepis ten eliminuje ryzyko retroaktywnego stosowania nowych regulacji do stanów faktycznych już zaistniałych.

2) Art. 29 projektu

Projekt ustawy wprowadza przepis przejściowy związany ze zmianą art. 86b § 4 i 4a Ordynacji podatkowej, które wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2026 r. Zmiana ta przewiduje m.in. obowiązek informacyjny promotora wobec zlecającego oraz ograniczenie tego obowiązku ze względu na zachowanie prawniczej tajemnicy zawodowej radcy prawnego, adwokata, doradcy podatkowego i rzecznika patentowego.

Jednocześnie odmiennie określono moment wejścia w życie przepisów dotyczących promotora wykonującego czynności wspomagające – dopiero od dnia 1 lipca 2026 r. W związku z tym, przez pierwsze sześć miesięcy 2026 r. będzie funkcjonowała dotychczasowa kategoria

„wspomagającego”, do której nie można wprost zastosować regulacji dotyczących promotora w nowym brzmieniu.

W celu zapewnienia spójności systemowej oraz uniknięcia luki prawnej, projektowany przepis przejściowy przewiduje odpowiednie stosowanie art. 86b § 4a do „wspomagającego”, w okresie od 1 stycznia 2026 r. do 30 czerwca 2026 r. W tym czasie „wspomagający” będzie przekazywał dane określone w art. 86f § 1 wyłącznie w zakresie informacji mu znanych, bez obowiązku ich aktywnego poszukiwania – analogicznie do zasad określonych dla promotora wykonującego czynności wspomagające, które będą obowiązywać od 1 lipca 2026 r.

Rozwiązanie to zapewnia ciągłość regulacyjną, ochronę prawniczej tajemnicy zawodowej oraz przewidywalność obowiązków informacyjnych dla uczestników uzgodnień podlegających raportowaniu do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

3) Art. 30 projektu

Projektowany przepis przejściowy ma na celu jednoznaczne rozstrzygnięcie sytuacji podmiotów, które były objęte obowiązkiem złożenia zawiadomienia MDR-2 przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej. Do tych obowiązków stosuje się przepisy dotychczasowe, co pozwoli uniknąć wątpliwości interpretacyjnych co do skuteczności obowiązków informacyjnych powstałych w stanie prawnym obowiązującym przed nowelizacją.

4) Art. 31 - 32 projektu

Ponadto proponuje się wprowadzanie przepisu przejściowego w zakresie informacji MDR-3 i MDR-4. Jeżeli schemat będzie stosowany po dniu wejścia w życie projektowanej ustawy (w ramach MDR-3) lub udostępnienie będzie przekazywane nowym podmiotom (w ramach MDR-4) będzie należało stosować przepis w nowym brzmieniu art. 86f § 4 oraz art. 86j Ordynacji podatkowej. Jeżeli schemat podatkowy standaryzowany został udostępniony po raz pierwszy przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej, ale po tym dniu był nadal udostępniany kolejnym korzystającym, to do raportowania tych późniejszych udostępnień stosuje się art. 86f § 4 Ordynacji podatkowej w brzmieniu nadanym nowelizacją. Tym samym bez względu na datę zaistnienia zdarzenia powodującego obowiązek raportowania do szefa

KAS (przed wejściem w życie ustawy czy też po) raportowanie będzie odbywać się na zasadach nadanych niniejszą ustawą.

Art. 33 projektu – przepisy przejściowe w zakresie karalności przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych

Proponuje się regulację przejściową wskazującą, że do terminu przedawnienia karalności przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej, popełnionych przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy stosuje się przepisy kks w brzmieniu dotychczasowym.

Art. 34 projektu – przepisy przejściowe odnośnie zmian w opłacie skarbowej

Projektowany przepis przejściowy ma na celu uregulowanie kwestii złożenia wniosku przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy. Jeżeli przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy złożono wniosek o zwrot opłaty skarbowej, do zwrotu opłaty skarbowej stosuje się przepisy dotychczasowe.

Art. 35 projektu – przepisy przejściowe odnośnie zmian w podatku akcyzowym

Projektowana regulacja dotyczy zwrotu akcyzy, który nie został dokonany przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy. Zwrot ten nastąpi wraz z oprocentowaniem od dnia złożenia wniosku o jej zwrot. Do oprocentowania zwrotu akcyzy będą stosowane odpowiednio przepisy art. 78 § 1 i 2 ustawy zmienianej w art. 1.

Art. 36 projektu – przepis przejściowy odnośnie zmian w e-Urzędzie Skarbowym

Zaproponowany przepis przejściowy dotyczący kont w e-Urzędzie Skarbowym umożliwi sprawne implementowanie zmiany w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej. Do dotychczas otwartych kont, jako konta jednostek organizacyjnych, będą stosowane nowe przepisy wprowadzające szerokie rozumienie pojęcia "jednostka organizacyjna".

Art. 37 projektu – limit wydatków

W latach 2025–2034 szacowany limit wydatków budżetu państwa przeznaczonych na wykonanie zadań wynikających z niniejszej ustawy wyniesie 8 090 000 zł, tym w:

- 1) 2025 r. – 2 090 000 zł;
- 2) 2026 r. – 3 500 000 zł;
- 3) 2027 r. – 400 000 zł;
- 4) 2028 r. – 300 000 zł;
- 5) 2029 r. – 300 000 zł;
- 6) 2030 r. – 300 000 zł;
- 7) 2031 r. – 300 000 zł;
- 8) 2032 r. – 300 000 zł;
- 9) 2033 r. – 300 000 zł;
- 10) 2034 r. – 300 000 zł.

Art. 38 – przepis końcowy

Celem zapewnienia odpowiedniego *vacatio legis* dla projektowanych zmian proponuje się, aby podstawowym terminem wejścia w życie projektowanej ustawy był dzień 1 lipca 2026 r. Od tej zasady przewidziano wyjątki dotyczące zmian w zakresie działu III rozdziału 11a Informacje o schematach podatkowych, dla których w zakresie obszarów będących poza zakresem implementacji DAC8 proponuje się wejście w życie z dniem 1 lipca 2026 r. z uwagi na potrzebę zmodyfikowania i dostosowania formularzy oraz systemów informatycznych MDR.

Projekt nowelizacji art. 86f § 1 Ordynacji podatkowej przewiduje kompleksowe ujednolicenie zakresu danych wymaganych przy przekazywaniu informacji o schematach podatkowych. W celu zapewnienia przejrzystości regulacyjnej, a także zgodności z zasadami techniki prawodawczej, proponuje się, aby nowy przepis wszedł w życie w całości z dniem 1 stycznia 2026 r. Jednocześnie, ze względu na konieczność dostosowania i przygotowania systemów informatycznych MDR, proponuje się wprowadzenie przepisu przejściowego odraczającego stosowanie części obowiązków do dnia 1 lipca 2026 r. Dotyczy to m.in. obowiązków o charakterze technicznym i szczegółowym, takich jak wskazanie cech rozpoznawczych schematu podatkowego, wskazanie wartości schematu podatkowego, wartości korzyści podatkowej, czy terminu pierwszej czynności.

Takie rozwiązanie gwarantuje jednolitość podstawy prawnej (unikając ryzyka kolizji przepisów poprzez zróżnicowanie czasu stosowalności obowiązków), a jednocześnie zapewnia prawidłową implementację i dostosowanie praktyczne do nowego stanu prawnego, zgodnie z zasadami poprawnej legislacji oraz ochrony interesów podatników w tym promotorów i korzystających.

Jednocześnie w związku ze zmianą zakresu obowiązków informacyjnych wynikającą z nowelizacji dotychczasowego art. 86f § 1 oraz wprowadzenia nowelizacją art. 86b § 4a ustawy Ordynacja podatkowa, zaistniała konieczność utworzenia przepisu przejściowego określającego sposób stosowania nowych regulacji w początkowym okresie ich obowiązywania.

Celem przepisu przejściowego jest umożliwienie podmiotom pełniącym funkcję wspomagającego dostosowania się do nowego stanu prawnego poprzez ograniczenie zakresu obowiązku informacyjnego wyłącznie do danych znanych wspomagającemu oraz wyłączenie obowiązku ich aktywnego poszukiwania w pierwszym kwartale 2026 r.

Ponadto przewidziano wyjątki dotyczące zmian w zakresie przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym, zmian w p.p.s.a. oraz zmian w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie funkcjonowania e-Urzędu Skarbowego, dla których proponuje się wejście w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia ustawy. Zapewni to szybsze objęcie takich zobowiązań nowymi regułami przedawnienia, które dla podatników są korzystne w stosunku do obecnej zasady nieprzedawniania się takich zobowiązań, a ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych pozwoli jak najszybciej skorzystać z uprawnienia do występowania do NSA uchwałą abstrakcyjną. Szybsze wejście w życie zmian w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie e-Urzędu Skarbowego pozwoli na niezwłoczne wykorzystywanie wprowadzonych niniejszą ustawą funkcjonalności e-Urzędu Skarbowego. Nie narusza to zasady demokratycznego państwa prawnego, ponieważ nie powoduje negatywnych skutków dla podatników.

Ponadto, proponuje się aby instytucja mandatu karnego zaocznego weszła w życie po upływie 6 miesięcy od dnia ogłoszenia z uwagi na potrzebę zmiany rozporządzenia Rady Ministrów

z dnia 28 kwietnia 2011 roku w sprawie nakładania kary grzywny w drodze mandatu karnego za wykroczenia skarbowe.

Projekt ustawy wpłynie pozytywnie na działalność mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców.

Nowelizacja przepisów dotyczących schematów podatkowych przyczyni się do zmniejszenia liczby dokumentów składanych do Szefa KAS przez przedsiębiorców, zmniejszenia liczby procedur i skrócenia czasu na analizę, czy uzgodnienie spełnia przesłanki schematu podatkowego, a tym samym podlega raportowaniu do Szefa KAS. Nastąpi to w wyniku:

- 1) wyeliminowania jednego z podmiotów tj.: „wspomagającego” – zobowiązanego do składania informacji o schematach podatkowych,
- 2) zawężenia instytucji „promotora”,
- 3) likwidacji raportowania schematów podatkowych krajowych,
- 4) likwidacji innych szczególnych cech rozpoznawczych oraz trzech ogólnych cech rozpoznawczych niewystępujących w dyrektywie,
- 5) zniesieniu obowiązku składania MDR-2,
- 6) umożliwieniu przekazywania informacji o stosowaniu schematu podatkowego oraz o uzyskanych korzyściach na formularzu MDR-3 raz do roku,
- 7) wprowadzenia możliwości podpisywania wszystkich informacji o schemacie podatkowym przez pełnomocnika,
- 8) likwidacji obowiązku wprowadzenia i stosowania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych,
- 9) zmniejszenia wysokości maksymalnej kary grzywny przewidzianej w Kodeksie karnym skarbowym z 720 do 240 stawek dziennych w przypadku nie przekazania właściwemu organowi informacji o schemacie podatkowym (MDR-1), informacji o stosowaniu schematu podatkowego (MDR-3) lub kwartalnej informacji o udostępnieniu schematu podatkowego standaryzowanego (MDR-4). Ponadto projekt zakłada zmniejszenie wysokości maksymalnej kary grzywny z 720 do 120 stawek dziennych w przypadku przekazywania do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej powyższych informacji po terminie,

Projekt ustawy nie jest sprzeczny z prawem Unii Europejskiej.

Niniejszy projekt ustawy nie zawiera przepisów technicznych, w związku z czym nie podlega procedurze notyfikacji na zasadach przewidzianych w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych⁶³.

Projekt ustawy nie wymaga przedstawienia właściwym instytucjom i organom Unii Europejskiej lub Europejskiemu Bankowi Centralnemu celem uzyskania opinii, dokonania konsultacji albo uzgodnienia, w przypadkach określonych w obowiązujących na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przepisach Unii Europejskiej.

Stosownie do postanowień art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa⁶⁴ oraz § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów⁶⁵ projekt ustawy podlega udostępnieniu w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

⁶³ Dz. U. poz. 2039, z późn. zm.

⁶⁴ Dz. U. z 2017 r. poz. 248, z późn. zm.

⁶⁵ M. P. z 2022 r. poz. 348.