

**Projekt z dnia 10 lutego 2011 r.**

**Ministerstwo Finansów**

**Założenia**  
**do projektu ustawy o zmianie ustawy**  
**- Ordynacja podatkowa oraz o zmianie ustawy o podatku**  
**dochodowym od osób fizycznych**

---

**Warszawa, luty 2011 r.**

## **A. Zmiany w zakresie instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego**

### **I. Syntetyczne przedstawienie założeń projektu.**

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

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2005r. Nr 8, poz. 60 ze zm.)<sup>1</sup>, zwana dalej ustawą – Ordynacja podatkowa, jako akt prawny o charakterze kodeksowym zajmuje podstawowe miejsce w polskim systemie prawa podatkowego. Szczególną funkcję w tym zakresie pełni instytucja interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego oraz instytucja porozumień w sprawach ustalania cen transakcyjnych.

W okresie obowiązywania ustawy – Ordynacja podatkowa przepisy regulujące wydawanie interpretacji ulegały istotnym zmianom, których celem było w szczególności dążenie do zapewnienia szerszej ochrony podatników oraz wzmocnienia zaufania podatników do administracji podatkowej, jak też dążenie do ujednoczenia stosowania przepisów podatkowych. Zapewniając podatnikom pomoc w stosowaniu skomplikowanych i hermetycznych przepisów prawa podatkowego instytucja ta stanowi także istotny element w likwidowaniu barier w rozwoju przedsiębiorczości, sprzyjając przy tym tworzeniu dobrego klimatu do prowadzenia działalności gospodarczej. Instytucja ta stanowi zatem realną pomoc państwa w podejmowaniu optymalnych decyzji finansowych odnośnie do przyszłych działań.

#### **2. Aktualny stan prawny w dziedzinie, której ma dotyczyć projektowana ustawa, z uwzględnieniem obowiązujących ustaw, ratyfikowanych umów międzynarodowych i prawa Unii Europejskiej.**

Obowiązujący aktualnie scentralizowany system wydawania interpretacji zastąpił funkcjonujący w latach 2005-2007 zdecentralizowany system wydawania interpretacji indywidualnych przez urzędy skarbowe. Niewątpliwym sukcesem wprowadzenia obecnego systemu jest znaczne podniesienie jednolitości wydawanych interpretacji, jak również skuteczniejszy nadzór nad orzecznictwem w sprawach podatkowych.

Przepisy dotyczące interpretacji indywidualnych zawarte są w rozdziale 1a działu II ustawy – Ordynacja podatkowa. Zgodnie z art. 14b § 1 tej ustawy interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego sporządzane są na indywidualny wniosek podmiotu zainteresowanego jej uzyskaniem. Interpretacje indywidualne wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Organem właściwym w sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego jest Minister Finansów. Stosownie do swojej właściwości interpretacje indywidualne wydaje również wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa

Korzystając z delegacji przewidzianej w art. 14b § 6 ustawy – Ordynacja podatkowa, Minister Finansów rozporządzeniem z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770 oraz z 2008 r. Nr 236, poz. 1632, zwane dalej rozporządzeniem w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego) upoważnił Dyrektorów Izb Skarbowych w Bydgoszczy,

---

<sup>1</sup> Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2005 r. Nr 85, poz. 727, Nr 86, poz. 732 i Nr 143, poz. 1199, z 2006 r. Nr 66, poz. 470, Nr 104, poz. 708, Nr 143, poz. 1031, Nr 217, poz. 1590, Nr 225, poz. 1635, z 2007 r. Nr 112, poz. 769, Nr 120, poz. 818, Nr 192, poz. 1378 i Nr 225, poz. 1671, z 2008 r. Nr 118, poz. 745, Nr 141, poz. 888, Nr 180, poz. 1109 i Nr 209, poz. 1316, 1318 i 1320, z 2009 r. Nr 18, poz. 97, Nr 44, poz. 362, Nr 57, poz. 466, Nr 131, poz. 1075, Nr 157, poz. 1241, Nr 166, poz. 1317, Nr 168, poz. 1323, Nr 213, poz. 1652, Nr 216, poz. 1676, z 2010 r. Nr 57, poz. 355, Nr 40, poz. 230, Nr 127, poz. 858, Nr 142, poz. 961 oraz Nr 197, poz. 1306.

Katowicach, Poznaniu i Warszawie do wydawania w jego imieniu interpretacji indywidualnych w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego w sprawach pozostających we właściwości naczelników urzędów i dyrektorów izb skarbowych oraz naczelników urzędów i dyrektorów izb celnych.

Interpretacja indywidualna prawa podatkowego stanowi szczególną formę aktu administracyjnego, gdyż nie jest wydawana ani w formie postanowienia ani decyzji. Wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. Stosownie do art. 14f § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej podlega opłacie w wysokości 40 zł, stanowiącej dochód budżetu państwa lub dochód budżetu jednostek samorządu terytorialnego. W przypadku wystąpienia w jednym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej odrębnych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych pobiera się opłatę od każdego przedstawionego we wniosku odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. W sprawach dotyczących interpretacji indywidualnych stosuje się odpowiednio niektóre przepisy normujące postępowanie podatkowe, między innymi: przepisy dotyczące pełnomocnictwa, o odmowie wszczęcia postępowania, trybu uzupełnienia braków we wniosku, sposobu doręczenia interpretacji. Przepisy odsyłające zawarte zostały w art. 14d, art. 14g § 3 i art. 14h ustawy – Ordynacja podatkowa.

Interpretacje indywidualne wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Do tego terminu nie wlicza się terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności, okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu. W razie nie wydania interpretacji indywidualnej w terminie uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie.

Na wydaną interpretację nie przysługują administracyjne środki zaskarżenia. Do interpretacji indywidualnych nie stosuje się również trybów nadzwyczajnych. Jednakże w myśl art. 14e ustawy – Ordynacja podatkowa minister właściwy do spraw finansów publicznych może, z urzędu, zmienić wydaną interpretację ogólną lub indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Ponadto interpretacja indywidualna podlega zaskarżeniu do sądu administracyjnego, po uprzednim wezwaniu organu do usunięcia naruszenia prawa.

Podmiot uzyskujący interpretację indywidualną nie ma obowiązku zastosowania się do treści interpretacji. Jednakże w zakresie zastosowania się do stanowiska organu wyrażonego w interpretacji wnioskodawca korzysta z ochrony prawnej. Szczegółowe zasady ochrony wnioskodawcy przed konsekwencjami zmiany interpretacji, do której zdążył się zastosować, uregulowane zostały w art. 14k – 14n ustawy – Ordynacja podatkowa.

### **3. Potrzeba i cel uchwalenia projektowanej ustawy.**

Potrzeba dokonania zmian w ustawie – Ordynacja podatkowa, w zakresie przepisów dotyczących interpretacji indywidualnych, wynika przede wszystkim z konieczności uregulowania oraz doprecyzowania poszczególnych zagadnień wynikających ze zmieniającego się otoczenia prawnego oraz wprowadzenia zmian usprawniających funkcjonowanie administracji skarbowej w zakresie systemu interpretacji przepisów prawa podatkowego. Ponadto proponowane zmiany mają na celu usunięcie wątpliwości interpretacyjnych wyłaniających się na tle stosowania obecnie obowiązujących przepisów regulujących zasady i tryb wydawania pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Wskazane jest

w szczególności rozszerzenie katalogu odesłań do przepisów normujących postępowanie podatkowe umożliwiające odpowiednie stosowanie instytucji prostowania oczywistych omyłek oraz umorzenia postępowania w sprawie wydania interpretacji. Zmiany w tym zakresie przyczynią się tym samym do poprawy relacji pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi, korzystnie oddziałując na bezpieczeństwo prawne w tym przedmiocie.

Trzyletni okres funkcjonowania instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego wskazuje, iż obowiązująca w obecnej wysokości opłata za wydanie interpretacji nie odzwierciedla jakości oraz pracochłonności związanej z tą instytucją. Organy upoważnione przez Ministra Finansów do wydawania interpretacji indywidualnych tylko w 2009 r. wydały ich ok. 30 000, przy czym aż 23 %<sup>2</sup> wniosków o wydanie interpretacji składanych jest przez podmioty znajdujące się we właściwości wyspecjalizowanych urzędów skarbowych. Przedstawiane w nich zagadnienia dotyczą bardzo skomplikowanych stanów faktycznych. Znaczną część wniosków stanowią również wystąpienia o ocenę potencjalnych działań podatników. Powyższe sprawia, że interpretacje podatkowe przekazują specjalistyczną opinię prawną niosącą ze sobą szczególną ochronę prawną. Opłata związana z jej wydaniem nie koresponduje przy tym zarówno z cenami wolnorynkowymi<sup>3</sup> za tego typu usługi, jak również z opłatami za inne czynności administracyjne. Stąd też proponuje się zróżnicowanie wysokości opłaty za wydanie interpretacji, poprzez jej podwyższenie dla określonej kategorii wnioskodawców, tj. dla podmiotów, dla których właściwy jest naczelnik wyspecjalizowanego urzędu skarbowego.

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

Brak jest alternatywnych rozwiązań dla proponowanych zmian.

#### **5. Podmioty, na które ma oddziaływać projektowana ustawa.**

Projektowana ustawa będzie oddziaływać na podatników, płatników, inkasentów, następców prawnych oraz osoby trzecie, a także inne podmioty zainteresowane uzyskaniem interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego.

Natomiast w części dotyczącej porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych projektowana regulacja będzie oddziaływać na:

- 1) podmioty krajowe – rozumie się przez to podmiot krajowy w rozumieniu przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych oraz zagraniczny zakład, w rozumieniu tych przepisów, położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) podmioty zagraniczne – rozumie się przez to podmiot zagraniczny w rozumieniu przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych oraz zagraniczny zakład podmiotu krajowego w rozumieniu tych przepisów, położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

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

Wprowadzenie rozwiązań w zakresie instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego zawartych w przedmiotowym projekcie założeń nie pociągnie za sobą zwiększenia wydatków z budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Proponowane zmiany

---

<sup>2</sup> Wartość szacunkowa obliczona na podstawie danych o strukturze wnioskodawców w maju 2010 r.

<sup>3</sup> Por. C. Kosikowski [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz., S. Presnarowicz, M. Popławski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, 2009, wyd. III, s. 117.

nie spowodują również zmniejszenia dochodów budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

## **II. Zakres proponowanych zmian.**

### **1. Zmiany w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego:**

- 1) wprowadzenie delegacji umożliwiającej ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych upoważnienie, w drodze rozporządzenia, podległych mu organów w kompetencję zmiany z urzędu interpretacji indywidualnej;
- 2) unormowanie ochrony wnioskodawcy w przypadku błędnego pouczenia;
- 3) uchylenie art. 14e § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa wskazującego, iż zawiadomienie o zmienionej interpretacji indywidualnej doręcza się podmiotowi, któremu w danej sprawie interpretacja została wydana;
- 4) zróżnicowanie wysokości opłaty za wydanie interpretacji;
- 5) rozszerzenie określonego w art. 14h ustawy – Ordynacja podatkowa katalogu przepisów znajdujących odpowiednie zastosowanie w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnych, tj.:
  - a) art. 165 § 3b ustawy – Ordynacja podatkowa,
  - b) art. 208 ustawy – Ordynacja podatkowa
  - c) art. 215 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa;
- 6) unormowanie w ramach art. 14h ustawy – Ordynacja podatkowa formy aktu administracyjnego w zakresie umorzenia postępowania interpretacyjnego, sprostowania oraz odmowy wydania interpretacji indywidualnej;
- 7) likwidacja wynikającego z art. 14i § 3 obowiązku umieszczania w Biuletynie Informacji Publicznej wniosków o wydanie interpretacji

#### **1.1. Wprowadzenie delegacji umożliwiającej ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych upoważnienie, w drodze rozporządzenia, podległych mu organów w kompetencję zmiany z urzędu interpretacji indywidualnej.**

Zgodnie z art. 14b § 6 ustawy – Ordynacja podatkowa minister właściwy do spraw finansów publicznych w celu zapewnienia jednolitości wydawanych wiążących interpretacji i usprawnienia obsługi wnioskodawców może, w drodze rozporządzenia, upoważnić podległe organy do wydawania interpretacji indywidualnych w jego imieniu i w ustalonym zakresie określając jednocześnie właściwość rzeczową i miejscową upoważnionych organów. W powyższym zakresie obowiązuje rozporządzenie w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, które upoważnia Dyrektorów Izb Skarbowych w: Bydgoszczy, Katowicach, Poznaniu i Warszawie do wydawania interpretacji indywidualnych w imieniu Ministra Finansów. W praktyce wydawaniem interpretacji indywidualnych zajmują się Biura Krajowej Informacji Podatkowej (dalej jako Biura KIP) działające w ramach poszczególnych izb skarbowych.

Analiza ponad trzyletniego funkcjonowania systemu wydawania indywidualnych interpretacji prawa podatkowego skłania do stwierdzenia, iż skupienie interpretacji w czterech wyspecjalizowanych ośrodkach przyniosło zamierzony efekt, tj. ujednoliciło urzędową wykładnię przepisów prawa podatkowego. Jednakże w celu dalszego usprawnienia instytucji interpretacji, zasadne jest wyposażenie organów upoważnionych także w kompetencję zmiany z urzędu interpretacji indywidualnych, w szczególnych i ściśle określonych sytuacjach.

Zaproponowana zmiana przyczyni się do szybszego oraz elastycznego eliminowania z obrotu prawnego nieprawidłowych interpretacji, wpływając przy tym pozytywnie na ekonomikę postępowania oraz zwiększenie zaufania obywateli wobec organów administracji podatkowej.

Stąd też proponuje się wprowadzenie regulacji, która kompleksowo regulowała będzie uprawnienia ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydawania rozporządzeń mających na celu usprawnienie procesu wydawania i zmiany interpretacji indywidualnych.

Ponadto wskazane jest, aby w nowym przepisie uwzględnić także, zawarte w aktualnie obowiązującym art. 14b § 7, upoważnienie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia wzoru wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. W związku z tym konieczne będzie uchylene w art. 14b § 6 i § 7.

Proponuje się zatem, utworzenie nowej regulacji (np.14r) wskazującej, iż uwzględniając konieczność zapewnienia jednolitości i prawidłowości interpretacji indywidualnych oraz w celu usprawnienia procesu wydawania i zmiany interpretacji indywidualnych, minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, upoważnić podległe organy do:

- 1) wydawania interpretacji indywidualnych,
- 2) zmiany interpretacji indywidualnych,

w jego imieniu i w ustalonym zakresie, określając jednocześnie właściwość rzeczową i miejscową upoważnionych organów.

Proponuje się również aby przepis ten obejmował delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia, wzoru wniosku o którym mowa w art. 14b § 1, zawierającego dane identyfikujące wnioskodawcę oraz dane wskazane w art. 14b § 2-5, oraz sposób uiszczenia opłaty, o której mowa w art. 14f.

Należy podkreślić, iż powyższe rozwiązanie jest spójne z systematyką ustawy – Ordynacja podatkowa.

Na podstawie proponowanego nowego przepisu możliwe będzie wydanie przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych rozporządzenia w sprawie upoważnienia do wydawania i zmiany interpretacji przepisów prawa podatkowego, w którym dodatkowo delegowane zostaną organom upoważnionym do wydawania interpretacji uprawnienia do ich zmiany z urzędu w przypadku:

- 1) stwierdzenia przez organ, w ramach rozpatrywania wniesionego przez wnioskodawcę wezwania do usunięcia naruszenia prawa, że wydana interpretacja jest nieprawidłowa przez co narusza przepisy prawa, oraz
- 2) stwierdzenia nieprawidłowości tzw. interpretacji milczącej.

W obecnym stanie prawnym organy upoważnione do wydawania w imieniu Ministra Finansów interpretacji indywidualnych mogą dokonać zmiany podjętego rozstrzygnięcia wyłącznie na podstawie art. 54 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm., dalej jako p.p.s.a.). Zgodnie z jego treścią organ, którego działanie lub bezczynność zaskarżono, może w zakresie swojej właściwości uwzględnić skargę w całości do dnia rozpoczęcia rozprawy. Korzystanie przez organy upoważnione z instytucji autokontroli powoduje jednakże znaczne rozciągnięcie w czasie procedury zmiany nieprawidłowej interpretacji, gdyż jej zainicjowanie możliwe jest dopiero po wniesieniu skargi do sądu administracyjnego. Barię do jej stosowania jest również ustawowy wymóg uwzględnienia skargi w całości.

Stosownie natomiast do art. 14o § 2 ustawy - Ordynacja podatkowa do interpretacji milczących stosuje się art. 14e. Oznacza to, iż w przypadku, gdy przedstawione w niej stanowisko jest nieprawidłowe, zmiany dokonać może wyłącznie minister właściwy do spraw finansów publicznych. Stąd też, w celu szybkiego eliminowania z obrotu prawnego nieprawidłowych interpretacji milczących zasadne jest wyposażenie organów upoważnionych w możliwość zmiany tego typu interpretacji.

Podkreślić jednocześnie należy, iż udzielenie upoważnienia do zmiany interpretacji indywidualnych nie pozbawi ministra właściwego do spraw finansów publicznych kompetencji w tym zakresie. Zarówno w orzecznictwie sądowoadministracyjnym jak również w doktrynie prawa podatkowego wskazuje się, iż udzielając normatywnego upoważnienia do wydawania interpretacji indywidualnych prawa podatkowego Minister Finansów nie pozbawił się jednocześnie prawa do wydawania tych interpretacji<sup>4</sup>. Powyższa reguła interpretacyjna znajdzie odpowiednie zastosowanie w zakresie upoważnienia do zmiany interpretacji indywidualnych.

### **1.2. Unormowanie ochrony wnioskodawcy w przypadku błędnego pouczenia.**

Stosownie do art. 14c § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa interpretacja indywidualna zawiera pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Przepis ten nie przewiduje żadnej ochrony wnioskodawcy w przypadku błędnego pouczenia. Brak jest również stosownego odesłania w art. 14h ww. ustawy.

Błędne pouczenie może wyrażać się zarówno w niewłaściwym oznaczeniu sądu, do którego należy wnieść środek zaskarżenia, jak i w nieprawidłowo określonym terminie do wniesienia tegoż środka zaskarżenia. Błąd w tym zakresie może negatywnie wpłynąć na pozycję procesową podmiotu, na rzecz którego została wydana interpretacja indywidualna. Stąd też uzasadnione jest uregulowanie stosownego instrumentu ochronnego.

Postuluje się zatem dodanie do art. 14c § 3 drugiego zdania zawierającego odesłanie do odpowiedniego stosowania art. 214 ustawy – Ordynacja podatkowa, w myśl którego nie może szkodzić stronie błędne pouczenie w decyzji co do prawa odwołania, wniesienia powództwa do sądu powszechnego lub skargi do sądu administracyjnego albo brak takiego pouczenia. Przedmiotowa zmiana sprawi, że podmiot, który został błędnie pouczony, w zależności od rodzaju wadliwości, może pominąć negatywne dla siebie konsekwencje prawne.

### **1.3. Uchylenie art. 14e § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa wskazującego, iż zawiadomienie o zmienionej interpretacji indywidualnej doręcza się podmiotowi, któremu w danej sprawie interpretacja została wydana.**

Obecnie obowiązujący art. 14e § 2 ustawy Ordynacja podatkowa, czytany literalnie, zobowiązuje ministra właściwego do spraw finansów publicznych do doręczenia zawiadomienia o zmienionej interpretacji podmiotowi, któremu w danej sprawie interpretacja została wydana. Brzmienie przedmiotowej regulacji może sugerować, iż podmiot któremu w danej sprawie interpretacja została wydana, zostaje jedynie zawiadomiony o fakcie dokonania zmiany interpretacji.

Zauważyć także należy, że w przypadku wydania interpretacji na wniosek, obowiązek doręczenia interpretacji wynika z zawartego w art. 14h odesłania do odpowiedniego stosowania Rozdziału 5 działu IV ustawy - Ordynacja podatkowa, regulującego zasady doręczeń. Istnienie takiego dualizmu może prowadzić do niepotrzebnych wątpliwości

---

<sup>4</sup> Por. wyrok NSA z dn. 26.11.2009 r. sygn. akt II FSK 1016/08 (orzeczenie dostępne jest w internetowej bazie orzeczeń sądów administracyjnych <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>) oraz J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 81.

interpretacyjnych zakresie doręczania interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego.

Z uwagi na powyższe proponuje się uchylenie art. 14e § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa. Taki zabieg legislacyjny spowoduje, że zasady doręczeń interpretacji wydawanych na podstawie art. 14b oraz art. 14e będą jednolite. W wyniku proponowanej zmiany doręczeniu podlegała będzie interpretacja zmieniająca.

#### **1.4. Zróżnicowanie wysokości opłaty za wydanie interpretacji.**

Aktualnie opłata za wydanie interpretacji, określona w art. 14f § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, jest jednakowa dla wszystkich podmiotów i wynosi 40 zł. Jednakże trzyletni okres funkcjonowania instytucji interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego wskazuje, iż obowiązująca w obecnej wysokości opłata za wydanie interpretacji nie odzwierciedla jakości, rangi oraz pracochłonności związanej z tą instytucją. Organy upoważnione przez Ministra Finansów do wydawania interpretacji indywidualnych tylko w 2009 r. wydały ich ok. 30 000, przy czym aż 23 %<sup>5</sup> wniosków o wydanie interpretacji składanych jest przez podmioty znajdujące się we właściwości wyspecjalizowanych urzędów skarbowych. Przedstawiane w nich zagadnienia dotyczą bardzo skomplikowanych stanów faktycznych. Znaczną część wniosków stanowią również wystąpienia o ocenę potencjalnych działań podatników. Powyższe sprawia, że interpretacje podatkowe przekazują specjalistyczną opinię prawną niosącą ze sobą szczególną ochronę prawną oraz wymagają dużych nakładów pracy przy przygotowaniu stanowiska organu podatkowego.

Zauważyć przy tym należy, że opłata w wysokości 40 zł nie koresponduje zarówno z cenami wolnorynkowymi za tego typu usługi, jak również z opłatami za inne czynności administracyjne. Przykładowo, zgodnie z załącznikiem do ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 225, poz. 1635 ze zm.), opłata za potwierdzenie przyjęcia zgłoszenia rejestracyjnego w podatku akcyzowym oraz opłata za potwierdzenie zarejestrowania podatnika podatku od towarów i usług, jako podatnika VAT czynnego lub podatnika VAT zwolnionego, wynosi 170 zł, natomiast opłata za zaświadczenie potwierdzające brak obowiązku uiszczenia podatku od towarów i usług z tytułu przywozu nabywanych z terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej innego niż terytorium Rzeczypospolitej Polskiej pojazdów, które mają być dopuszczone do ruchu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej wynosi 160 zł.

Zestawienie kwoty 40 zł z cenami usług świadczonych przez doradców podatkowych, radców prawnych i adwokatów powoduje, iż podatnicy, w tym przede wszystkim duże podmioty, traktują interpretacje indywidualne jako praktycznie darmową instytucję doradczą specjalizującą się w optymalizacji podatkowej. Tego typu zjawiska mają również miejsce w sytuacji, gdy podmiot korzysta z usług profesjonalnego pełnomocnika. Instytucja interpretacji indywidualnych nie została stworzona dla celów oceny potencjalnych działań podatników przez organ podatkowy, pod kątem zoptymalizowania obciążeń podatkowych wynikających z tych działań, ani też wskazywania podatnikom, jakie działania powinni podjąć, aby zoptymalizować swoje obciążenia podatkowe. Jej celem jest wydanie w indywidualnej sprawie interpretacji w oparciu o wyczerpująco przedstawiony stan faktyczny lub wyczerpująco przedstawione zdarzenie przyszłe. W związku z powyższym, w celu wyeliminowania takich praktyk, wysokość opłaty za wydanie interpretacji dla dużych podmiotów powinna zostać podniesiona. Dodać przy tym należy, że również w doktrynie

---

<sup>5</sup> Wartość szacunkowa obliczona na podstawie danych o strukturze wnioskodawców w maju 2010 r.



prawa podatkowego zauważa się negatywne konsekwencje niskiej opłaty za wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego i postuluje się jej podniesienie<sup>6</sup>.

Z uwagi na powyższe proponuje się, aby wystąpienie z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej przez wnioskodawców, którzy znajdują się we właściwości tzw. dużych urzędów skarbowych, podlegało opłacie w wysokości 1000 zł. Grupa ta, zgodnie z art. 5 ust. 9b ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (tekst jedn. Dz. U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 ze zm.), obejmuje aktualnie następujące rodzaje podmiotów:

- 1) podatkowe grupy kapitałowe;
- 2) banki;
- 3) zakłady ubezpieczeń;
- 4) jednostki działające na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. Nr 183, poz. 1538) oraz przepisów o funduszach inwestycyjnych;
- 5) jednostki działające na podstawie przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
- 6) oddziały lub przedstawicielstwa przedsiębiorstw zagranicznych;
- 7) osoby prawne lub jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej, które:
  - a) w ostatnim roku podatkowym osiągnęły przychód netto, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług o równowartości co najmniej 5 mln euro według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na koniec roku podatkowego, albo
  - b) jako rezydenci w rozumieniu przepisów prawa dewizowego, biorą udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwami położonymi za granicą lub w ich kontroli, albo posiadają udział w kapitale takich przedsiębiorstw, albo
  - c) są zarządzane bezpośrednio lub pośrednio przez nierezydenta w rozumieniu przepisów prawa dewizowego lub nierezydent dysponuje co najmniej 5 % głosów na zgromadzeniu wspólników albo na walnym zgromadzeniu, albo
  - d) jako rezydenci w rozumieniu przepisów prawa dewizowego jednocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym w rozumieniu innych ustaw lub w jego kontroli albo posiadają jednocześnie udział w kapitale takich podmiotów.

Są to podmioty duże lub o skomplikowanej strukturze własnościowej, organizacyjnej i kapitałowej, przez co zagadnienia zawarte we wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnych składanych przez te podmioty na ogół charakteryzują się wysokim stopniem złożoności i wymagają dużego nakładu pracy. Przygotowanie interpretacji dla tego typu wnioskodawców wymaga najwięcej czasu, a co się z tym wiąże, generuje największe koszty. Ponadto analiza składanych przez te podmioty wniosków wskazuje, że wielokrotnie stanowią one wystąpienia o udzielenie porady prawnej w celu optymalizacji podatkowej. Niska opłata za wydanie interpretacji indywidualnej sprawia także, iż aż co czwarty wniosek składany jest przez podmiot należący do właściwości dużego urzędu skarbowego.

Konsekwentnie podniesienie wysokości opłat będzie dotyczyć również przypadków, gdy podmioty te będą występować z wnioskami o wydanie interpretacji indywidualnej do wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty lub marszałka województwa. W tym przypadku opłata za wydanie interpretacji indywidualnej przez organ podatkowy jednostki samorządu terytorialnego stanowi dochód budżetu tej jednostki.

Zaproponowana kwota 1.000 zł za wydanie interpretacji indywidualnej dla określonej powyżej grupy wnioskodawców odzwierciedla większy wkład pracy niezbędnej do przygotowania

---

<sup>6</sup> Por. C. Kosikowski [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, 2009, wyd. 3, s. 117.

interpretacji dla tej grupy podmiotów. Kwota ta nawiązuje jednocześnie do realnych kosztów wydania jednej interpretacji, które określone jako iloraz całkowitego kosztu funkcjonowania Biur KIP za 2009 r. oraz liczby interpretacji indywidualnych wydanych w 2009 r. wynoszą 1.072 zł. Realny koszt wydania interpretacji indywidualnej przedstawia poniższa tabela:

Liczba wydanych interpretacji indywidualnych w 2009 r.	Koszt funkcjonowania Biur KIP (w zł)	Szacunkowy koszt wydania interpretacji indywidualnej (w zł)
28 184	30 200 867	1 072

Niewspółmierność obecnie obowiązującej wysokości opłaty z charakterem spraw przedstawianych we wnioskach składanych przez podmioty znajdujące się we właściwości dużych urzędów skarbowych i związana z tym pracochłonność, powoduje, iż brak jest uzasadnienia dla określenia opłaty na poziomie niższym niż realny koszt wydania interpretacji.

Zauważyć również należy, że różnicowanie opłaty za wydanie interpretacji w oparciu o kryteria nawiązujące do złożoności przedstawianych spraw, wartości przedmiotu transakcji czy też rozmiaru prowadzenia działalności stosowane jest w ustawodawstwach innych państw europejskich. W związku z powyższym zasadnym jest aby opłata za wniosek o wydanie interpretacji dla wnioskodawców znajdujących się we właściwości dużych urzędów skarbowych korespondowała z rzeczywistym kosztem wydania interpretacji.

#### **1.5. Rozszerzenie określonego w art. 14h ustawy – Ordynacja podatkowa katalogu przepisów znajdujących odpowiednie zastosowanie w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnych.**

##### **a) wprowadzenie odesłania do odpowiedniego stosowania art. 165 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa.**

Na mocy ustawy z dnia 12 lutego 2010 r. o zmianie ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 40, poz. 230) do wymienionego w art. 14h ustawy - Ordynacja podatkowa katalogu przepisów mających odpowiednie zastosowanie w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnych, dodany został art. 168. Zmiana ta umożliwiła osobom zainteresowanym składanie wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej również za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Powyższa nowelizacja nie określiła jednakże początku biegu terminu do wydania interpretacji indywidualnej w przypadku złożenia wniosku za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Brak jest bowiem w zakresie instytucji interpretacji indywidualnych odesłania do odpowiedniego stosowania art. 165 § 3b ustawy – Ordynacja podatkowa, w myśl którego datą wszczęcia postępowania na żądanie strony wniesione za pomocą środków komunikacji elektronicznej jest dzień wprowadzenia żądania do systemu teleinformatycznego organu podatkowego.

Z uwagi na powyższe proponuje się uzupełnienie treści art. 14h ustawy – Ordynacja podatkowa poprzez wprowadzenie odesłania do odpowiedniego stosowania przepisu art. 165 § 3b.

Wprowadzenie tego zapisu ma na celu usunięcie ewentualnych wątpliwości, co do początku biegu terminu do wydania interpretacji indywidualnej, w przypadku wniesienia wniosku za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Precyzyjne określenie początkowej daty postępowania interpretacyjnego ma przy tym istotne znaczenie dla właściwego obliczenia terminu jego zakończenia.

**b) wprowadzenie odesłania do odpowiedniego stosowania art. 208 ustawy – Ordynacja podatkowa.**

Obowiązujące przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa w art. 208 regulują kwestię umorzenia postępowania podatkowego. Gdy postępowanie z jakiegokolwiek przyczyny stanie się bezprzedmiotowe, organ podatkowy wydaje decyzję o umorzeniu postępowania. Ponadto organ podatkowy może umorzyć postępowanie, jeżeli wystąpi o to strona, na której żądanie postępowanie zostało wszczęte, a nie sprzeciwiają się temu inne strony oraz nie zagraża to interesowi publicznemu. Jednakże instytucja interpretacji indywidualnych, z uwagi na brak w art. 14h ustawy - Ordynacja podatkowa stosownego odesłania do art. 208, nie przewiduje wprost możliwości umorzenia postępowania dotyczącego wydania interpretacji indywidualnej.

Wprowadzenie w art. 14h ustawy – Ordynacja podatkowa odesłania do art. 208, tj. do odpowiedniego stosowania instytucji umorzenia postępowania przy wydawaniu interpretacji indywidualnych jest zabiegiem uzasadnionym. Jak wskazuje praktyka wydawania interpretacji indywidualnych zdarzają się sytuacje, w których brak możliwości umorzenia postępowania powoduje istotne komplikacje, np. w przypadku śmierci wnioskodawcy (osoby fizycznej) lub w przypadku likwidacji wnioskodawcy (osoby prawnej). Konstrukcja ta znajdzie również zastosowanie w przypadku wycofania wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej.

**c) wprowadzenie odesłania do odpowiedniego stosowania art. 215 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa.**

Odpowiednie stosowanie unormowania zawartego w art. 215 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa do spraw związanych z interpretacjami indywidualnymi umożliwi ich rektyfikację w zakresie nieistotnych wadliwości, w szczególności oczywistych omyłek. Stosownie do wyżej wskazanego przepisu organ podatkowy może, z urzędu lub na żądanie strony, prostować w drodze postanowienia błędy rachunkowe oraz inne oczywiste omyłki w wydanej przez ten organ decyzji. Brak w obecnym stanie prawnym takiej możliwości powoduje niepotrzebne utrudnienia w funkcjonowaniu instytucji interpretacji indywidualnych. Również w orzecznictwie sądownoadministracyjnym wskazuje się, że brak odesłania do przepisów dotyczących sprostowań „*jest niedopatrzaniem ustawodawcy*” (*vide* wyrok WSA w Warszawie z dn. 29.07.2008r. sygn. akt III SA/Wa 492/08). Stąd też wskazane jest umożliwienie sprostowania oczywistej omyłki zawartej w interpretacji indywidualnej z urzędu, jak też na wniosek podmiotu, któremu w danej sprawie interpretacja została wydana.

**1.6. Unormowanie formy aktu administracyjnego w przedmiocie umorzenia postępowania interpretacyjnego, sprostowania oraz odmowy wydania interpretacji indywidualnej oraz wprowadzenie w tym zakresie odesłania do odpowiedniego stosowania przepisów rozdziałów 14 i 16 działu IV ustawy – Ordynacja podatkowa.**

Z uwagi na wprowadzenie możliwości umorzenia postępowania interpretacyjnego oraz sprostowania interpretacji indywidualnej konieczne staje się unormowanie formy aktu administracyjnego stosowanej w ramach tych procedur. W tym zakresie wskazane jest dodanie w art. 14h ustawy – Ordynacja podatkowa kolejnej jednostki redakcyjnej (paragrafu), w myśl której w sprawach umorzenia postępowania interpretacyjnego, sprostowania oraz odmowy wydania interpretacji indywidualnej wydaje się postanowienie, na które przysługuje zażalenie. Dodatkowo wskazane jest zawarcie odesłania do odpowiedniego stosowania w tym przedmiocie rozdziału 14 i 16 działu IV ustawy - Ordynacja podatkowa normujących w szczególności treść postanowienia i tryb jego zaskarżenia. Poprzez treść art. 219 możliwe również będzie odpowiednie stosowanie szeregu innych istotnych unormowań, takich jak doręczenie postanowienia na piśmie, związanie organu postanowieniem oraz zasady i tryb nadzwyczajnego wzruszenia ostatecznych postanowień.

Proponowana regulacja przyczyni się do przejrzystości przepisów regulujących instytucję interpretacji indywidualnych gwarantując jednocześnie stronie niezbędne instrumenty procesowe.

### **1.7. Likwidacja wynikającego z art. 14i § 3 obowiązku umieszczania w Biuletynie Informacji Publicznej wniosków o wydanie interpretacji.**

Zgodnie z art. 14i § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa interpretacje indywidualne wraz z wnioskiem o wydanie interpretacji, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, są niezwłocznie zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej (dalej jako BIP).

Należy podkreślić, iż zamieszczanie interpretacji indywidualnych w BIP ma charakter informacyjny. Zasadniczym celem tej czynności jest zapewnienie wszystkim podatnikom łatwego i szybkiego dostępu do wiedzy o poglądzie organu podatkowego, co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w konkretnym stanie faktycznym.

Interpretacja indywidualna zawiera ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem, które polega na dokonaniu wykładni prawa podatkowego w kontekście zaprezentowanego we wniosku zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Oznacza to, iż jednym z elementów składowych interpretacji indywidualnej jest przedstawienie w niej stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), o którego ocenę z punktu widzenia stosowania przepisów prawa podatkowego wnosi zainteresowany podmiot. Należy ponadto podkreślić, iż w praktyce opracowywania przez pracowników Biur KIP stan faktyczny, czy też zdarzenie przyszłe, jak również stanowisko w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego przedstawione przez wnioskodawcę we wniosku, cytowane jest w treści interpretacji. Tym samym w BIP informacja co do tych elementów jest dublowana – raz poprzez opublikowanie samego wniosku i drugi raz poprzez zamieszczenie w samej interpretacji zawartego we wniosku stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) oraz ich oceny prawnej.

Obowiązek publikacji w BIP wniosku o wydanie interpretacji w znacznym stopniu wydłuża czas wprowadzania interpretacji do bazy. Wynika to z szeregu problemów technicznych, które związane są ze zróżnicowaniem wniosków pod względem formy i objętości tekstu oraz ze względu na wykorzystanie we wnioskach różnych edytorów tekstowych lub pisma odręcznego. Niezmiernie istotną kwestią jest również konieczność zapewnienia pełnej ochrony danych osobowych zawartych we wnioskach. Wymaga to dokładnego przeczytania każdego wniosku przez osoby umieszczające go w BIP, a następnie usunięcia z niego wszystkich danych osobowych. Powoduje to, iż obróbka techniczna wniosku jest niezwykle czasochłonna.

W związku z powyżej przedstawionymi problemami związanymi z publikowaniem w BIP oprócz samej treści interpretacji także wniosku o jej wydanie, dyspozycja przepisu art. 14i § 3 w zakresie niezwłocznego zamieszczania w BIP interpretacji indywidualnej nie jest w pełni realizowana. Proponuje się zatem, aby w art. 14i § 3 zrezygnować z obowiązku publikowania w Biuletynie Informacji Publicznej wniosku o wydanie interpretacji.

Zmiana ta wpłynie na szybsze zamieszczanie interpretacji indywidualnych w BIP, zmniejszy ryzyko ujawniania danych osobowych oraz odciążą serwery, na których przechowywane są wnioski o wydanie interpretacji. Jednocześnie należy podkreślić, iż cel informacyjny związany z publikowaniem w BIP interpretacji indywidualnych będzie także w pełni realizowany.

## **2. Upoważnienia do wydania aktów wykonawczych, z uwzględnieniem organu właściwego do wydania rozporządzenia, zakresu spraw przekazywanych do uregulowania w rozporządzeniu oraz wytycznych dotyczących jego treści.**

Wprowadzane zmiany spowodują konieczność wydania przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych nowych rozporządzeń wykonawczych, w których minister właściwy do spraw finansów publicznych:

- 1) upoważni, w drodze rozporządzenia, uwzględniając konieczność zapewnienia jednolitości i prawidłowości interpretacji indywidualnych oraz w celu usprawnienia procesu wydawania i zmiany interpretacji indywidualnych, podległe organy do wydawania oraz zmiany interpretacji indywidualnych, w jego imieniu i w ustalonym zakresie, określając jednocześnie właściwość rzeczową i miejscową organów upoważnionych;
  - 2) określi, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku, o którym mowa w art. 14b § 1, który zawiera dane identyfikujące wnioskodawcę oraz dane wskazane w art. 14b § 2-5, oraz sposób uiszczenia opłaty, o której mowa w art. 14f.
- ## **3. Sprawy dotyczące odpowiedzialności karnej, z uwzględnieniem określenia rodzaju czynu zabronionego przez projektowaną ustawę (przestępstwo, przestępstwo skarbowe, wykroczenie albo wykroczenie skarbowe), znamion czynu zabronionego i rodzajów kar, środków karnych lub innych środków o charakterze karnym, a także spraw dotyczących odpowiedzialności karno-administracyjnej.**

Proponowane zmiany nie wymagają wprowadzenia przepisów o odpowiedzialności karnej lub karno-administracyjnej.

## **III. Ocena Skutków Regulacji.**

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

Zaproponowane w niniejszych założeniach zmiany w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego nie spowodują zmiany poziomu wydatków z budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Proponowane zmiany nie spowodują również zmniejszenia dochodów budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Skutków takich nie spowoduje w szczególności wyposażenie Biur Krajowej Informacji Podatkowej w kompetencję zmiany interpretacji. W początkowym bowiem okresie funkcjonowania systemu interpretacji prawa podatkowego Biura KIP realizowały te zadania na obecnym poziomie zatrudnienia.

Podwyższenie opłaty za wydanie interpretacji do 1000 zł dla tych kategorii podatników, dla których właściwe są tzw. duże urzędy skarbowe, zwiększy dochody budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

Opierając się na danych dotyczących funkcjonowania systemu wydawania interpretacji indywidualnych za 2009 rok i maj 2010 roku możliwe jest ustalenie szacunkowych skutków finansowych dla budżetu państwa w związku z proponowaną zmianą opłaty za wydanie interpretacji indywidualnej, co przedstawiono w poniższej tabeli:

Całkowity koszt funkcjonowania Biur Krajowej Informacji Podatkowej w 2009 r. (w zł)	30 200 867
Ilość interpretacji indywidualnych wydanych w 2009 r. przez organy upoważnione	28 184
Wysokość dochodów budżetu państwa z tytułu opłat za wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej w 2009 r. (w zł)	<b>1 304 404</b>
Liczba składanych rocznie wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych przez podmioty pozostające we właściwości wyspecjalizowanych urzędów skarbowych*	7 692
Wysokość dochodów budżetu państwa z tytułu opłat za wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej po wprowadzeniu proponowanych zmian**	<b>8 511 680</b>

\* wartość szacunkowa obliczona na podstawie danych o strukturze wnioskodawców w maju 2010 r.

\*\* wartość szacunkowa obliczona przy założeniu utrzymania ilości składanych wniosków na poziomie z 2009 r. oraz braku zmian w strukturze wnioskodawców

Przewiduje się, iż wprowadzenie w życie proponowanych zmian w zakresie opłaty za wydanie interpretacji spowoduje zwiększenie dochodów budżetu państwa w przybliżeniu o około 7,2 mln zł. Zestawiając tę kwotę z całkowitym kosztem funkcjonowania Biur KIP można zauważyć, iż proponowane zmiany nie spowodują zbilansowania dochodów i wydatków budżetu państwa w ramach systemu wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, co pozostaje w zgodzie z celem podwyższenia opłaty za wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego. Celem tym nie jest bowiem zwiększenie dochodów budżetu państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego, lecz odzwierciedlenie pracochłonności oraz złożoności zagadnień związanych z wnioskami składanymi przez podmioty znajdujące się we właściwości tzw. dużych urzędów skarbowych. Po zwiększeniu zatem opłaty za złożenie wniosku dla wybranej grupy wnioskodawców wartość dochodów budżetu państwa z tego tytułu stanowiła będzie ok. 28 % kosztów związanych z całkowitym funkcjonowaniem Biur KIP. Jednocześnie wskazać należy, że na etapie projektowania proponowanych zmian nie jest możliwe oszacowanie zwiększenia dochodów budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

## **2. Wpływ na rynek pracy.**

Ze względu na zakres proponowanych regulacji brak jest wpływu na rynek pracy.

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

Zakłada się, że poprzez usunięcie wątpliwości interpretacyjnych oraz wprowadzenie zmian usprawniających funkcjonowanie administracji podatkowej w zakresie systemu interpretacji przepisów prawa podatkowego proponowane regulacje pozytywnie wpłyną na funkcjonowanie przedsiębiorstw.

## **4. Wpływ na sytuację i rozwój regionalny.**

Projektowana ustawa nie wpłynie na sytuację i rozwój regionalny.

## **5. Wstępna ocena zgodności z prawem Unii Europejskiej.**

W zakresie instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego projektowana ustawa zgodna jest z prawem Unii Europejskiej.

## **B. Zmiany w zakresie porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych**

### **I. Syntetyczne przedstawienie założeń projektu.**

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

Przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa regulujące zawieranie porozumień w sprawach ustalania cen transakcyjnych (dalej również: porozumienia, decyzje w sprawie porozumienia lub APA - *advance pricing agreements*), mają na celu umożliwienie podatnikom uzyskania potwierdzenia prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej w transakcjach z podmiotami powiązаныmi. Pewność w planowaniu cen w transakcjach między podmiotami powiązаныmi to jedna z najistotniejszych kwestii dla międzynarodowych przedsiębiorstw planujących swoje inwestycje w Polsce. Porozumienia w zakresie uznawania prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania cen transakcyjnych między podmiotami powiązаныmi wymagają dogłębnej analizy problematyki prawnej i ekonomicznej.

Porozumienia takie są zawierane *ex ante* na maksymalnie pięcioletni okres. Instytucja ta stanowi także istotny element w likwidowaniu barier w rozwoju przedsiębiorczości oraz ułatwia podatnikom stworzenie spójnej polityki ustalania cen na dłuższe okresy. Tak samo jak w przypadku interpretacji indywidualnych, również instytucja porozumień w sprawach ustalania cen transakcyjnych stanowi realną pomoc państwa w podejmowaniu optymalnych decyzji finansowych odnośnie do przyszłych działań oraz uzyskaniu pewności, iż stosowana polityka cenowa jest prawidłowa z punktu widzenia przepisów prawa.

W oficjalnych dokumentach Unii Europejskiej – Komunikat z dnia 26 lutego 2007 r. Komisji Europejskiej w sprawie prac Wspólnego Forum do spraw Cen Transferowych – instytucja uprzednich APA została wskazana jako najlepszy instrument unikania sporów w zakresie cen transferowych (wyprzedzając w tym zakresie kontrolę podatkową, czy międzynarodową wymianę informacji).

#### **2. Aktualny stan prawny w dziedzinie, której ma dotyczyć projektowana ustawa, z uwzględnieniem obowiązujących ustaw, ratyfikowanych umów międzynarodowych i prawa Unii Europejskiej.**

Przepisy działu IIA ustawy – Ordynacja podatkowa dotyczące porozumień w sprawach ustalania cen transakcyjnych zostały wprowadzone przez przepisy art. 1 pkt 8 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199).

Wprowadzone na mocy powyższej nowelizacji przepisy umożliwiają zawieranie na wniosek podmiotu krajowego porozumień w zakresie uznania prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej w transakcjach między powiązаныmi ze sobą podmiotami krajowymi lub podmiotem krajowym powiązаныm z podmiotem zagranicznym a tym podmiotem zagranicznym, lub podmiotem krajowym powiązаныm z podmiotem zagranicznym a innymi podmiotami krajowymi powiązаныmi z tym samym podmiotem zagranicznym (porozumienia jednostronne).

Uregulowano w nich również możliwość zawierania porozumień dwustronnych - na wniosek podmiotu krajowego, po uzyskaniu zgody władzy podatkowej właściwej dla podmiotu zagranicznego powiązanego z wnioskodawcą (dotyczy cen stosowanych między podmiotem krajowym powiązanym z podmiotem zagranicznym a tym podmiotem zagranicznym) oraz wielostronnych – w przypadku, gdy porozumienie dotyczy podmiotów zagranicznych z więcej niż jednego państwa, jego zawarcie wymaga zgody władz podatkowych państw, właściwych dla podmiotów zagranicznych, z którymi ma być dokonywana transakcja.

Przepis art. 20e ustawy – Ordynacja podatkowa umożliwia podatnikom zwrócenie się o wyjaśnienie wątpliwości dotyczących zawierania porozumienia w indywidualnej sprawie, celowości zawierania porozumienia, zakresu niezbędnych informacji, trybu i przypuszczalnego terminu zawarcia porozumienia oraz przewidywanych warunków i czasu jego obowiązywania.

Kwestie formalne związane ze złożeniem wniosku o wszczęcie postępowania w sprawie o uznanie prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania cen transakcyjnych między podmiotami powiązanymi zostały uregulowane w art. 20f ustawy – Ordynacja podatkowa.

Postępowanie zmierzające do zawarcia porozumienia prowadzone jest w oparciu o przepisy działu IV ustawy – Ordynacja podatkowa. Dodatkową cechą postępowania jest jego negocjacyjny charakter. Organ podatkowy może organizować spotkania uzgodnieniowe mające na celu wyjaśnienie wątpliwości. Podatnik do czasu zawarcia porozumienia może zmienić propozycję wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej.

Zgodnie z art. 20i ustawy – Ordynacja podatkowa, uznanie prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania cen transakcyjnych następuje w drodze decyzji, którą doręcza się podmiotom powiązanym (krajowym i zagranicznym), z którymi mają być dokonywane transakcje, a w przypadku porozumień dwustronnych lub wielostronnych - również władzom podatkowym właściwym dla podmiotów zagranicznych. Decyzja w sprawie porozumienia jest wydawana na okres zaproponowany przez podatnika, nie dłuższy niż 5 lat. Termin obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia może być przedłużany, jeżeli kryteria uznanej w tej decyzji metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązanymi nie uległy zmianie.

W zakresie terminów rozpatrywania wniosków uwzględniono szczególnie skomplikowaną materię sprawy. Zgodnie z przepisem art. 20j ustawy – Ordynacja podatkowa, postępowanie w sprawie porozumienia jednostronnego powinno być zakończone bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu 6 miesięcy od dnia jego wszczęcia, w sprawie porozumienia dwustronnego nie później niż w ciągu roku, a w sprawie porozumienia wielostronnego nie później niż w ciągu 18 miesięcy od dnia jego wszczęcia.

Przepisy art. 20k ustawy – Ordynacja podatkowa umożliwiają również zmianę lub uchylenie decyzji na wniosek podatnika lub z urzędu przed upływem terminu obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia, w przypadku zmiany stosunków gospodarczych powodującej rażąco nieadekwatność wyboru i stosowania uznanej za prawidłową metody ustalania ceny transakcyjnej.

Przepisy art. 20m ustawy – Ordynacja podatkowa przewidują odpłatność za zawieranie porozumień w wysokości 1% zadeklarowanej we wniosku wartości transakcji będącej przedmiotem zawieranego porozumienia, ustalając jednocześnie maksymalną i minimalną wysokość tej opłaty. Wzorem innych krajów przyjęto jako podstawową regułę ustalania opłaty – zasadę proporcjonalności stopnia skomplikowania sprawy do wartości transakcji. Opłata ta stanowi dla podatnika koszt uzyskania przychodów dla celów podatkowych oraz jest dochodem budżetu państwa.



### **3. Potrzeba i cel uchwalenia projektowanej ustawy.**

W odniesieniu do polskich regulacji z zakresu porozumień w sprawie ustalania cen transakcyjnych należy wskazać, iż w większości bazują one na Wytycznych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w sprawie Cen Transferowych dla Przedsiębiorców Wielonarodowych i Administracji Podatkowych.

Potrzeba dokonania zmian w ustawie – Ordynacja podatkowa w zakresie przepisów dotyczących porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych wynika przede wszystkim z konieczności uregulowania oraz doprecyzowania poszczególnych zagadnień w celu usunięcia wątpliwości interpretacyjnych wyłaniających się na tle stosowania od 1 stycznia 2006 r. obecnie obowiązujących przepisów regulujących tę problematykę.

Istota postępowania w sprawach zawarcia porozumień polega na określeniu - przed dokonaniem transakcji – odpowiedniego zestawu warunków ustalania ceny transakcyjnej na poziomie gwarantującym zachowanie zasady pełnej konkurencji (np. metody, kluczowych założeń co do przyszłych zdarzeń). Podstawowym celem porozumień jest zapobieganie powstawaniu sporów pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi w zakresie stosowania cen transakcyjnych. Porozumienia te (co do zasady) eliminują także ryzyko wystąpienia zjawiska podwójnego opodatkowania.

Zaproponowane zmiany wynikają z praktyki prowadzenia postępowań prowadzonych przez polską administrację od roku 2006. W okresie tym odnotowuje się systematyczne zwiększanie zainteresowania wśród podatników instytucją porozumień w sprawach ustalania cen transakcyjnych. Przejawia się to zarówno poprzez występowanie z zapytaniami wstępnymi (na podst. art. 20e ustawy – Ordynacja podatkowa), jak i z wnioskami o zawarcie porozumienia. Systematycznie zwiększa się też liczba zawieranych porozumień – dotychczas wydano 22 decyzje, w tym 8 w okresie od 1 stycznia 2010 r. do 31 grudnia 2010 r., a kolejne 4 wnioski są w trakcie rozpatrywania. Ostatnie lata wskazują również na zwiększone zainteresowanie podatników porozumieniami dwu i wielostronnymi. Proponowane zmiany mają na celu uczynienie procedury bardziej przyjazną dla podatników, przy jednoczesnym zwiększeniu transparentności procesu zawierania porozumień.

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

Brak jest alternatywnych rozwiązań dla proponowanych zmian.

### **5. Podmioty, na które ma oddziaływać projektowana ustawa.**

W części dotyczącej porozumień w sprawach ustalania cen transakcyjnych projektowana regulacja będzie oddziaływać na:

- 1) podmioty krajowe – rozumie się przez to podmiot krajowy w rozumieniu przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych oraz zagraniczny zakład, w rozumieniu tych przepisów, położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) podmioty zagraniczne – rozumie się przez to podmiot zagraniczny w rozumieniu przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych oraz zagraniczny zakład podmiotu krajowego w rozumieniu tych przepisów, położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

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

Wprowadzenie rozwiązań zawartych w projekcie założeń w zakresie porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych nie pociągnie za sobą zwiększenia wydatków z budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Proponowane zmiany nie spowodują również zmniejszenia dochodów budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

## **II. Zakres proponowanych zmian.**

### **1. W zakresie porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych projektowana ustawa będzie regulowała:**

- 1) wprowadzenie dodatkowego obligatoryjnego elementu wniosku o zawarcie porozumienia;
- 2) rozszerzenie katalogu obligatoryjnych elementów decyzji w sprawie porozumienia, w tym dostosowanie tego katalogu do zakresu wniosku o zawarcie porozumienia;
- 3) jednoznaczne wskazanie podmiotów i organów, którym doręcza się decyzję w sprawie porozumienia jedno-, dwu – lub wielostronnego;
- 4) doprecyzowanie przepisów dopuszczających możliwość przedłużenia terminu obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia;
- 5) doprecyzowanie kwestii zbierania materiału dowodowego w trakcie postępowania wyjaśniającego;
- 6) doprecyzowanie treści zawiadomienia, o którym mowa w art. 20h § 2 ustawy - Ordynacja podatkowa oraz unormowanie zakresu decyzji umarzających postępowanie w przypadku wycofania wniosku po otrzymaniu tego zawiadomienia;
- 7) dostosowanie treści przepisu będącego podstawą prawną do wydania decyzji w sprawie porozumienia dla zagranicznego zakładu do przepisów ustaw podatkowych;
- 8) unormowanie kwestii braku możliwości zawarcia porozumienia w przypadku transakcji, w których cena transakcyjna lub sposób jej określenia wynika z ustaw i wydanych na ich podstawie aktów normatywnych.

#### **1.1. Wprowadzenie dodatkowego obligatoryjnego elementu wniosku o zawarcie porozumienia.**

Obecnie obowiązujące przepisy prawne w zakresie porozumień regulują zakres wniosku o zawarcie porozumienia, w tym w art. 20f ustawy – Ordynacja podatkowa obligatoryjne elementy tego wniosku, uwzględniając specyfikę procedury porozumień cenowych. Elementy wniosku obejmują m.in. kwestie związane z charakterystyką stron transakcji, przedmiotu transakcji, otoczenia gospodarczego, wskazanie propozycji metody ustalania ceny transakcyjnej, a także dane finansowe. W obecnych uregulowaniach brak jest natomiast założeń krytycznych, które byłyby proponowane przez podmioty wnioskujące o zawarcie porozumienia cenowego. Zalecenie w zakresie wskazania założeń krytycznych wynika z Komunikatu Komisji dla Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w dziedzinie procesu unikania i rozstrzygania sporów oraz w sprawie wytycznych dotyczących uprzednich porozumień cenowych w UE (COM(2007)71). Zgodnie z tymi zaleceniami, podmiot wnioskujący o zawarcie porozumienia powinien opisać we wniosku założenia, na których oparta jest zdolność proponowanej metodologii do dokładnego odzwierciedlenia zasady pełnej konkurencji w cenach przyszłych transakcji. Krytyczne założenia powinny być

dostosowane do indywidualnej sytuacji podatnika, jego środowiska handlowego, metodyki oraz typu rozpatrywanych transakcji.

Istotność krytycznych założeń w procesie zawierania porozumienia została podkreślona również w Wytycznych OECD, w rozdziale IV, lit. F poświęconym kwestiom zawierania porozumień. Mając na uwadze, iż ustalenia zawarte w porozumieniu dotyczą zdarzeń przyszłych, szczególną uwagę zwraca się na konieczność zapewnienia solidnych przewidywań co do elementów objętych porozumieniem. W Wytycznych OECD wskazano, iż podstawowym warunkiem zapewnienia wiarygodnych przewidywań jest zastosowanie właściwych warunków krytycznych.

Krytyczne założenia powinny być starannie opracowane, aby zapewnić zdolność APA do odzwierciedlania cen zgodnych z zasadą pełnej konkurencji. W Aneksie F wskazanego Komunikatu Komisji, stwierdzono, iż krytyczne założenia mogą być różne, lecz jako przykład podano krytyczne założenia dotyczące w szczególności następujących zagadnień: istotne krajowe przepisy podatkowe oraz postanowienia traktatowe, taryfy, cła, ograniczenia przywozowe i regulacje rządowe, warunki ekonomiczne, udział rynkowy, warunki rynkowe, cena końcowej sprzedaży oraz wielkość sprzedaży, kursy walutowe, stopa procentowa, ocena wiarygodności kredytowej i inne.

W ramach procedury zawierania porozumień cenowych podatnicy i administracje podatkowe powinni podjąć próbę ustalenia krytycznych założeń, które oparte są – tam, gdzie to możliwe – na obserwowalnych, rzetelnych i niezależnych danych. Jednocześnie, krytyczne założenia powinny obejmować zmienność faktów, jaka odpowiada oczekiwaniom tych, którzy uczestniczą w porozumieniu. Podkreśla się również, iż uzgodnienie porozumienia cenowego powinno zawierać z góry przyjęte parametry dopuszczalnego poziomu rozbieżności dla niektórych założeń i tylko gdy parametry te są przekroczone, powinna stać się konieczna renegocjacja.

W konsekwencji, w ramach zdefiniowanych w dziale IIA elementów formalnych wniosku o zawarcie porozumienia proponuje się dodanie nowego zapisu stanowiącego, iż wnioskujący o zawarcie porozumienia jest obowiązany do przedstawienia opisu założeń krytycznych, na których oparta jest zdolność metody do dokładnego odzwierciedlenia cen przyszłych transakcji ustalonych zgodnie z zasadą pełnej konkurencji.

## **1.2. Rozszerzenie katalogu obligatoryjnych elementów decyzji Ministra Finansów w sprawie porozumienia, w tym dostosowanie tego katalogu do zakresu wniosku o zawarcie porozumienia.**

### **a) założenia krytyczne jako inne reguły stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej.**

Postępowanie w sprawie uznania prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej pomiędzy podmiotami powiązаныmi kończy, zgodnie z art. 20i ustawy – Ordynacja podatkowa, wydanie przez Ministra Finansów decyzji administracyjnej, nazwanej przez ustawodawcę „decyzją w sprawie porozumienia”. Specyfiką tej decyzji jest to, że w formie władczego i jednostronnego rozstrzygnięcia organu podatkowego reguluje się materię, która z definicji ma być wyrazem kompromisu (porozumienia) pomiędzy podatnikiem a tym organem. Decyzja taka uznaje prawidłowość metody wskazanej we wniosku albo też poprawność tej metody kwestionuje.

Obecnie obowiązujące uregulowania przewidują w art. 20i § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa elementy obowiązkowe, które musi zawierać decyzja Ministra Finansów w sprawie porozumienia, obok elementów, które są przewidziane dla decyzji wydawanych przez organy podatkowe. Wśród elementów decyzji w sprawie porozumienia nie znajdują się w obecnym stanie prawnym założenia krytyczne. Praktyka zawierania porozumień wskazuje, iż Minister

Finansów w decyzjach w sprawie porozumienia zawierał pewne warunki (założenia krytyczne), które dotychczas były zapisywane jako inne reguły stosowania uznanej metody ustalania cen transakcyjnych.

Biorąc pod uwagę, iż zakłada się wprowadzenie w regulacji dotyczącej elementów wniosku o zawarcie porozumienia obowiązku przedstawienia założeń krytycznych po stronie wnioskodawcy, koniecznym staje się wprowadzenie regulacji dotyczącej uwzględnienia założeń krytycznych w treści decyzji w sprawie porozumienia.

W konsekwencji, wskazanym jest uzupełnienie regulacji dotyczących treści decyzji w sprawie porozumienia o postanowienie, iż decyzja w sprawie porozumienia zawiera wskazanie innych reguł stosowania metody, w tym założeń krytycznych, na których oparta jest zdolność metody ustalania ceny transakcyjnej do dokładnego odzwierciedlenia cen przyszłych transakcji ustalonych zgodnie z zasadą pełnej konkurencji.

#### **b) angażowane aktywa jako jeden z istotnych warunków będących podstawą stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej.**

Z dotychczasowego brzmienia przepisu art. 20i § 3 pkt 5 ustawy – Ordynacja podatkowa regulującego treść elementów decyzji w sprawie porozumienia wynika, iż decyzja ta zawiera określenie istotnych warunków z uwzględnieniem podziału ryzyka i pełnionych funkcji przez podmioty biorące udział w transakcji. Treść przepisu nie koresponduje z treścią przepisu art. 20f pkt 3 lit. b) ustawy – Ordynacja podatkowa, który stanowi o obowiązku przedstawienia we wniosku o zawarcie porozumienia analizy aktywów, funkcji i ryzyk.

Wnioskodawca obowiązany jest bowiem do wskazania, oprócz ponoszonych ryzyk i pełnionych funkcji, również aktywów angażowanych w ramach transakcji. Te trzy kategorie składają się na analizę funkcjonalną.

Punktem wyjścia dla oceny porównywalności transakcji jest analiza funkcjonalna. Celem analizy funkcjonalnej jest określenie roli, jaką każda ze stron transakcji pełni w jej realizacji. Analiza ta opiera się na określeniu funkcji (działań) każdego z kontrahentów w transakcji, ryzyk gospodarczych, które wynikają z podjęcia się realizacji tych funkcji a także angażowanych przez nich aktywów materialnych i niematerialnych (środków działań), które strony wykorzystują w celu realizacji funkcji.

Należy zauważyć, iż posiadane aktywa mogą decydować o podziale funkcji i ryzyk między strony transakcji, ponieważ wykonywanie funkcji, co do zasady, wiąże się z angażowaniem aktywów (materialnych lub niematerialnych). Pełnienie określonych funkcji przez stronę transakcji pociąga za sobą konieczność finansowania odpowiednich aktywów (materialnych i niematerialnych), których zaangażowanie jest niezbędne do realizacji transakcji. Dzięki powiązaniu podziału aktywów z dzielonymi funkcjami i ryzykami możliwe jest zweryfikowanie, czy podział funkcji i ryzyk został przedstawiony w prawidłowy sposób. Zatem również z tego powodu określenie istotnych warunków będących podstawą stosowania metody powinno się odbywać również przy uwzględnieniu podziału aktywów między strony transakcji.

Analiza funkcjonalna ma istotne znaczenie nie tylko dla oceny porównywalności transakcji. Jest ona również kluczowa dla wyboru prawidłowej metody ustalenia ceny transferowej i tym samym określenia poziomu tej ceny. Nie można więc dokonać wyceny transakcji bądź oceny zgodności jej warunków z warunkami rynkowymi bez uprzedniego przeprowadzenia analizy funkcjonalnej.

Zmiana poprzez dodanie do treści przepisu aktywów angażowanych przez strony transakcji ma charakter doprecyzowujący i polega na uwzględnieniu istotnych okoliczności dla transakcji, jakimi są poza pełnionymi funkcjami i ponoszonymi ryzykami także angażowane aktywa,

które są przedstawiane we wniosku o zawarcie porozumienia oraz są weryfikowane w trakcie postępowania. Zmiana ma na celu odzwierciedlenie utrwalonej praktyki, w której Minister Finansów stosownie do żądania wnioskodawcy ustala zaangażowanie aktywów w transakcji. W konsekwencji wnioskuje się, żeby rozstrzygnięcie decyzji w sprawie porozumienia obejmowało w szczególności określenie istotnych warunków będących podstawą stosowania uznanej metody ustalania cen transakcyjnych, z uwzględnieniem podziału ryzyka, pełnionych funkcji oraz zaangażowanych aktywów przez podmioty.

**c) marża oraz inne wskaźniki finansowe, mechanizmy (klucze) podziału bądź stawki (ceny nominalne), które są właściwe dla określonej w decyzji metody ustalania ceny transakcyjnej.**

Obecnie obowiązujące uregulowania prawne w art. 20i § 3 pkt 4 ustawy – Ordynacja podatkowa stanowią, iż decyzja w sprawie porozumienia zawiera w szczególności wskazanie metody ustalania ceny transakcyjnej, algorytmu kalkulacji ceny oraz innych reguł stosowania metody. Decyzja określa także istotne warunki będące podstawą stosowania metody, z uwzględnieniem marży realizowanej przez strony transakcji.

Należy jednakże wskazać, iż nie wszystkie metody ustalania cen transakcyjnych wykorzystują marżę do wyznaczenia ceny transakcyjnej, część z metod wykorzystuje inne niż marża wskaźniki zyskowności, narzuty, klucze podziału bądź stawki.

Należy tu nadmienić, iż Wytyczne OECD w sprawie Cen Transferowych dla Przedsiębiorstw Wielonarodowych i Administracji Podatkowych (par. 2.2) wskazują, iż wybór metody ustalania ceny transakcyjnej zawsze dąży do zidentyfikowania najlepszej metody dla określonego przypadku. Wytyczne OECD definiują metody ustalania cen transakcyjnych, które są stosowane przez administracje podatkowe (tj. metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej, metodę rozsądnej marży „koszt plus”, metodę ceny odprzedaży, metodę marży transakcyjnej netto oraz metodę podziału zysków) i które zostały zdefiniowane w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych. Metody te poprzez swoje charakterystyki oraz stosownie do okoliczności sprawy przewidują zastosowanie różnych wskaźników finansowych, nie tylko tych opartych na marży, a także stawek (cen nominalnych) bądź mechanizmów (kluczy) podziału.

W szczególności metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej oraz metoda podziału zysku (w wariantcie analizy udziału) są stosowane w ten sposób, iż z reguły określa się w jej ramach cenę transferową bądź przypisuje się zysk dla stron transakcji bez przypisania marży. Przy zastosowaniu pozostałych metod zastosowanie znajdują również inne wskaźniki niż marża.

Należy podkreślić, iż w przypadku, gdy w ramach decyzji w sprawie porozumienia zostanie wskazana metoda, która uwzględnia kalkulację marży, to obliczenie tej marży jako element stosowania metody zostanie wskazany w tej decyzji (jako jeden z jej elementów), zatem zasadnym jest uzupełnienie dotychczasowego zapisu.

W konsekwencji, proponuje się przeniesienie z przepisu art. 20i § 3 pkt 5 do przepisu art. 20i § 3 pkt 4 ustawy – Ordynacja podatkowa zapisu dotyczącego marży realizowanej przez podmioty, o których mowa w pkt 1 oraz rozszerzenie katalogu obligatoryjnych elementów decyzji o alternatywę dla marży, tj. inne wskaźniki finansowe, mechanizmy (klucze) podziału bądź stawki (ceny nominalne), które są właściwe dla określonej w decyzji metody ustalania ceny transakcyjnej. Nowa regulacja powinna stanowić, iż decyzja w sprawie porozumienia zawiera w szczególności wskazanie metody ustalania ceny transakcyjnej, algorytmu kalkulacji ceny, marży realizowanej przez podmioty, o których mowa w pkt 1 lub innego wskaźnika finansowego, mechanizmu (klucza) podziału bądź stawki (ceny nominalnej), które są właściwe

dla tej metody oraz innych reguł stosowania metody, w tym założeń krytycznych, na których oparta jest zdolność metody ustalania ceny transakcyjnej do dokładnego odzwierciedlenia cen przyszłych transakcji ustalonych zgodnie z zasadą pełnej konkurencji.

### **1.3. Jednoznaczne wskazanie podmiotów i organów, którym doręcza się decyzję w sprawie porozumienia jedno-, dwu- lub wielostronnego.**

Obecnie obowiązujące przepisy dotyczące decyzji w sprawie porozumienia w art. 20i § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa wskazują na zasady doręczania tych decyzji podatnikom oraz organom administracji. Mianowicie, decyzja w sprawie porozumienia jest doręczana podmiotom powiązanim (krajowym i zagranicznym), z którymi mają być dokonywane transakcje, a w przypadku porozumień dwustronnych lub wielostronnych - również władzom podatkowym właściwym dla podmiotów zagranicznych oraz naczelnikowi urzędu skarbowego i dyrektorowi urzędu kontroli skarbowej właściwym dla wnioskodawcy oraz właściwym dla podmiotów krajowych powiązanych z wnioskodawcą będących stronami transakcji objętej decyzją w sprawie porozumienia. Jednakże, treść przepisów budzi wątpliwości interpretacyjne odnośnie do określenia podmiotów i organów, którym należy tę decyzję doręczyć w przypadku porozumienia jednostronnego.

Treść obecnego przepisu może być interpretowana w ten sposób, iż decyzję w sprawie porozumienia jednostronnego doręcza się jedynie stronom transakcji, a decyzję w sprawie porozumienia dwustronnego lub wielostronnego obcym władzom podatkowym, naczelnikowi urzędu skarbowego i dyrektorowi urzędu kontroli skarbowej. Przedstawiona interpretacja przepisu wskazuje wprost, iż występuje nieuzasadnione zróżnicowanie kwestii doręczania decyzji w sprawie porozumień właściwym krajowym organom podatkowym i organom kontroli skarbowej w zależności od rodzaju zawartego porozumienia (jedno-, dwu- lub wielostronne).

Ze względu na specyfikę zawieranych przez Ministra Finansów porozumień, które wiążą organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej (art. 11 ust. 3a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 25 ust. 3a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), konieczne jest usunięcie wątpliwości interpretacyjnych dotyczących doręczania decyzji w sprawie porozumienia tym organom.

Porozumienia dwu- i wielostronne są zawierane na podstawie procedury wzajemnego porozumiewania się pomiędzy właściwymi władzami państw uczestniczących w procedurze. Procedura wzajemnego porozumiewania się jest prowadzona na podstawie obowiązujących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku. Cechą takich porozumień jest, iż zawierane są one przez administracje podatkowe i są implementowane na gruncie prawa krajowego poprzez wydanie przez organ właściwy w sprawie porozumienia decyzji, której stroną jest podmiot wnioskujący o zawarcie porozumienia dwu- lub wielostronnego. Zasadnym zatem jest jednoznaczne stwierdzenie, iż decyzja taka winna zostać doręczona również przedstawicielom obcych administracji podatkowych biorących udział w procedurze.

W związku z powyższym, proponuje się uwzględnić w treści przepisu obowiązek doręczenia decyzji w sprawie porozumienia podmiotom powiązanim (krajowym i zagranicznym), z którymi mają być dokonywane transakcje oraz naczelnikowi urzędu skarbowego i dyrektorowi urzędu kontroli skarbowej właściwym dla tych podmiotów krajowych, a w przypadku porozumień dwustronnych lub wielostronnych - również władzom podatkowym właściwym dla podmiotów zagranicznych.

#### **1.4. Doprecyzowanie przepisów dopuszczających możliwość przedłużenia terminu obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia.**

##### **a) warunki przedłużenia terminu obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia.**

Powszechnym rozwiązaniem w krajach stosujących procedurę porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych jest wygaśnięcie porozumienia po upływie pewnego czasu. W polskim ustawodawstwie decyzja w sprawie porozumienia wydawana jest na czas oznaczony. Termin obowiązywania porozumienia nie może być dłuższy niż 5 lat.

W obecnym stanie prawnym istnieje możliwość przedłużenia terminu obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia. Stosownie do art. 20i §5 ustawy – Ordynacja podatkowa, termin obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia może być przedłużany na kolejne pięcioletnie okresy na wniosek podmiotu powiązanego, złożony nie później niż na 6 miesięcy przed upływem tego terminu, jeżeli kryteria uznanej w tej decyzji metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązanymi nie uległy zmianie.

Treść wskazanego przepisu budzi wątpliwości w zakresie interpretacji pojęcia kryterium. Wykładnia językowa nie jest wystarczająca do prawidłowego ustalenia przesłanek pozwalających Ministrowi Finansów na przedłużenie decyzji. Pomocnym w zrozumieniu znaczenia wskazanego terminu jest zakres rozstrzygnięcia decyzji wydawanej na wniosek o przedłużenie terminu obowiązywania decyzji.

Z brzmienia przepisów art. 20i § 5 ustawy – Ordynacja podatkowa wynika, iż decyzja wydana na wniosek jest przedłużeniem pierwotnej decyzji w sprawie porozumienia, zatem wszystkie elementy stanowiące o rozstrzygnięciu zawartym w tej decyzji nie powinny ulec zmianie.

Art. 20i § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa stanowi o obligatoryjnych elementach decyzji w sprawie porozumienia, składających się na rozstrzygnięcie wskazane w tejże decyzji.

Stosownie do postanowień art. 20i § 5 ustawy – Ordynacja podatkowa, spośród elementów decyzji określonych w 20i § 3 pkt 1-6 tej ustawy, zmianie może ulec wyłącznie termin obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia - wskazany w art. 20i § 3 pkt 6.

Ustawodawca nie przewidział możliwości zmiany w decyzji przedłużającej termin jej obowiązywania któregośkolwiek z pozostałych elementów decyzji wskazanych w art. 20i § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa.

Proponuje się również wprowadzenie zmiany korespondującej z propozycją dotyczącą przedłużenia terminu obowiązywania decyzji mającej charakter wyłącznie porządkowy. Związane jest to z możliwością przedłużania terminu obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia.

Należy bowiem podkreślić, iż okres objęty porozumieniem, jest pochodną terminu obowiązywania decyzji. Jeśli zatem, podmiot krajowy zdecyduje się na przedłużenie terminu obowiązywania decyzji generujący inny okres obowiązywania decyzji niż określony w pierwotnej decyzji, zasadnym jest aby dostosować okres obowiązywania decyzji do zakresu żądania wnioskodawcy.

W konsekwencji, proponuje się doprecyzowanie przepisów regulujących kwestie przedłużenia terminu obowiązywania decyzji poprzez jednoznaczne stwierdzenie, iż termin obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia może być przedłużany w przypadku, gdy zmianie nie uległy obligatoryjne elementy decyzji za wyjątkiem terminu obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia oraz okresu, którego dotyczy porozumienie.

**b) podmiot uprawniony do złożenia wniosku o przedłużenie terminu obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia.**

Forma rozstrzygnięcia w zakresie porozumienia (decyzja administracyjna) wskazuje, że jest ona wynikiem przeprowadzonego postępowania podatkowego, które inicjuje wniosek podmiotu krajowego. Natomiast wątpliwości interpretacyjne może budzić kwestia podmiotu uprawnionego do złożenia wniosku o przedłużenie terminu obowiązywania decyzji. Z dotychczasowego brzmienia przepisu wynika, iż termin obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia może być przedłużany na wniosek podmiotu powiązanego. Tym samym przepis nie wskazuje, który z podmiotów biorących udział w transakcji będącej przedmiotem porozumienia ma prawo wystąpić z wnioskiem o przedłużenie terminu obowiązywania decyzji.

Mając na uwadze, iż decyzję wydaje się jedynie na wniosek podmiotu krajowego, przedłużenie terminu obowiązywania decyzji również powinno nastąpić wyłącznie na wniosek tego podmiotu.

Termin obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia może być zatem przedłużany na wniosek podmiotu krajowego, który uprzednio występował o zawarcie porozumienia, którego termin ma być przedłużony, złożony nie później niż na 6 miesięcy przed upływem tego terminu, w przypadku, gdy zmianie nie uległy elementy decyzji określone w § 3 pkt 1, 2, 3, 4 i 5.

**c) określenie elementów wniosku o przedłużenie terminu obowiązywania decyzji.**

W sytuacji złożenia wniosku o przedłużenie terminu obowiązywania decyzji, wniosek ten będzie podlegał weryfikacji. Będzie ona dokonywana pod kątem sprawdzenia czy nie uległy zmianie warunki określone w decyzji i w konsekwencji możliwe będzie dokonanie przedłużenia terminu obowiązywania decyzji.

Aby była możliwa weryfikacja takiego wniosku, konieczne jest precyzyjne wskazanie elementów, które wniosek powinien zawierać, co w chwili obecnej nie zostało uregulowane w przepisach. Celowym jest nałożenie na podmioty wnioskujące o przedłużenie porozumienia takich samych obowiązków w zakresie treści wniosku, jakie mają zastosowanie do sytuacji zawierania porozumienia pierwotnego. Należy wskazać, iż elementy wniosku o zawarcie porozumienia obejmują m.in. kwestie związane z charakterystyką stron transakcji, przedmiotu transakcji, otoczenia gospodarczego, wskazanie propozycji metody ustalania ceny transakcyjnej, a także dokumenty wskazujące na zamiary stron transakcji, które są związane z przedmiotem wniosku.

Stąd, propozycja uzupełnienia obecnie obowiązującego art. 20i ustawy – Ordynacja podatkowa o zapis, w myśl którego do wniosków, o których mowa w art. 20i w § 5 przepisy art. 20f (określającego elementy wniosku o zawarcie porozumienia) stosuje się odpowiednio.

**d) terminy załatwienia sprawy dotyczącej przedłużenia terminu obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia.**

Postępowanie w zakresie uznania prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej rozpoczyna stosowny wniosek złożony do Ministra Finansów. Od tej daty rozpoczyna bieg termin załatwienia sprawy, której przedmiotem jest uznanie przez Ministra Finansów prawidłowości wyboru oraz stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej. Termin ten jest uzależniony od rodzaju porozumienia, którego sprawa dotyczy.

Z uwagi na skomplikowaną materię, będącą przedmiotem postępowania zarówno w sprawie prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej, jak i postępowania w sprawie przedłużenia terminu obowiązywania decyzji, konieczne jest określenie odrębnych



terminów załatwienia sprawy w stosunku do terminów wskazanych w art. 139 ustawy – Ordynacja podatkowa. Należy podkreślić istotę prowadzonego postępowania wszczętego na podstawie wniosku o wydanie decyzji lub wniosku o przedłużenie terminu jej obowiązywania, a mianowicie konieczność szczególnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, wymagającej dogłębnej analizy problematyki prawnej i ekonomicznej. Pomimo faktu, iż materia sprawy jest znana organowi właściwemu w sprawie porozumienia, organ jest zobligowany do przeprowadzenia nie mniej skomplikowanej analizy danej sprawy pod kątem przesłanek umożliwiających przedłużenie terminu obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia, wskazanych w art. 20i § 5 Ordynacji podatkowej.

Dodatkowo należy zwrócić uwagę na fakt, iż porozumienia mogą być zawarte jako jedno-, dwu- lub wielostronne. Natomiast procedura przedłużenia terminu obowiązywania porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych może być uregulowana odmiennie w ustawodawstwie wewnętrznym poszczególnych państw lub może charakteryzować się brakiem jakichkolwiek uregulowań w tym zakresie.

Narzucenie przez polskiego ustawodawcę terminów na udzielenie przez władzę podatkową właściwą dla podmiotu zagranicznego powiązanego z podmiotem krajowym, zgody na przedłużenie terminu obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia byłoby nieracjonalne, w szczególności w przypadku odmiennych uregulowań w prawie krajowym władzy podatkowej właściwej dla podmiotu powiązanego z podmiotem krajowym bowiem porozumienia te charakteryzują się znacznym stopniem skomplikowania sprawy zarówno w aspekcie materialnym, proceduralnym, jak i technicznym.

Zaproponowany zapis jest niezbędny dla wyeliminowania ewentualnych wątpliwości interpretacyjnych dotyczących terminu załatwienia sprawy w przypadkach przedłużenia terminu obowiązywania decyzji.

Proponuje się zatem uzupełnienie treści dotychczasowego art. 20j ustawy – Ordynacja podatkowa poprzez wskazanie, iż w przypadku wniosków określonych w art. 20i § 5 przepisy art. 20j § 1-3 stosuje się odpowiednio.

### **1.5. Doprecyzowanie kwestii zbierania materiału dowodowego w trakcie postępowania wyjaśniającego.**

Należy zauważyć, iż postępowanie o zawarcie porozumienia ma charakter sekwencyjny. Proces zawierania uprzedniego porozumienia jest zbudowany z wielu części, które zależne są od siebie. Z reguły, złożenie wyjaśnień lub dokumentów uzupełniających załączonych do wniosku przez podatnika jest pierwszym etapem postępowania i prowadzi do dalszego składania wyjaśnień lub negocjacji w trakcie spotkań uzgodnieniowych.

Ponadto, z praktyki prowadzenia postępowań wynika, iż niejednokrotnie podatnik składa wyjaśnienia po spotkaniu uzgodnieniowym z przedstawicielami administracji skarbowej.

Zatem, w ramach postępowania wnioskodawca składa wyjaśnienia do dokumentów przedłożonych również po złożeniu wniosku o zawarcie porozumienia.

Celem proponowanej zmiany jest doprecyzowanie przepisu dotyczącego konieczności wyjaśniania przez organ właściwy w sprawie porozumienia wątpliwości dotyczących wybranej przez wnioskującego metody ustalania ceny transakcyjnej i zasad jej stosowania lub wątpliwości do treści dokumentów przedstawianych w trakcie całego postępowania.

W związku z powyższym, proponuje się zawrzeć w treści przepisu art. 20g § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa stwierdzenie wskazujące, iż organ właściwy w sprawie porozumienia zwraca się o wyjaśnienie wątpliwości co do treści przedłożonych dokumentów.

Zmiana ta wynika z obowiązku leżącego po stronie organu, wyrażonego w art. 187 § 1, do zebrania i rozpatrzenia w sposób wyczerpujący całego materiału dowodowego, a nie tylko dokumentów dołączonych do wniosku. Zmiana ta ma charakter doprecyzowujący i dostosowujący przepis do obecnej praktyki prowadzenia postępowań w zakresie porozumień. Należy bowiem wskazać, iż w sprawach nieuregulowanych w dziale IIA stosuje się odpowiednio przepisu działu IV ustawy – Ordynacja podatkowa (Postępowanie podatkowe).

#### **1.6. Doprecyzowanie treści zawiadomienia, o którym mowa w art. 20h § 2 ustawy Ordynacja podatkowa oraz unormowanie zakresu decyzji umarzających postępowanie w przypadku wycofania wniosku po otrzymaniu tego zawiadomienia.**

##### **a) treść zawiadomienia o istnieniu przeszkód, które nie pozwalają na zaakceptowanie wyboru lub stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej.**

Zgodnie z intencją ustawodawcy, która przyświecała wprowadzeniu działu IIA ustawy – Ordynacja podatkowa, oraz zgodnie z międzynarodową praktyką zawierania porozumień, procedura zawierania porozumień ma charakter negocjacyjny. W trakcie postępowania, zarówno organ podatkowy, jak i podatnik są upoważnieni do wprowadzania zmian w proponowanej we wniosku o zawarcie porozumienia metodologii ustalania cen transferowych. Wyrazem negocjacyjnego charakteru tego postępowania są uregulowania art. 20g ustawy – Ordynacja podatkowa dotyczące wyjaśniania wątpliwości przez organ, organizowania spotkań uzgodnieniowych, a także – stosownie do art. 20h § 2 – przedstawiania przez Ministra Finansów zawiadomienia o istnieniu przeszkód, które nie pozwalają na zaakceptowanie wyboru *i* stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej przedstawionej we wniosku, po którego doręczeniu wnioskodawca może zmienić wniosek lub złożyć dodatkowe wyjaśnienia i dokumenty.

Odpowiednie stosowanie unormowania art. 20h § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa dotyczącego zawiadomienia o istnieniu przeszkód, które nie pozwalają na zaakceptowanie wyboru *i* stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej przedstawionej we wniosku, ma bezpośredni wpływ na przebieg postępowania. Praktyka prowadzenia postępowań wskazuje, iż zdarzają się sytuacje, gdy w trakcie postępowania prowadzonego na podstawie działu IIA ustawy – Ordynacja podatkowa, stwierdza się istnienie przeszkód, które nie pozwalają na zaakceptowanie wyłącznie sposobu stosowania wybranej przez wnioskodawcę metody ustalania ceny transakcyjnej, podczas gdy sam wybór metody jest dokonany w sposób metodologicznie poprawny bądź brak jest przesłanek przemawiających za odrzuceniem metody. W takiej sytuacji, Minister Finansów powinien mieć obowiązek zawiadomienia strony o istnieniu przeszkód związanych ze sposobem stosowania metody. Powyższe koresponduje z obowiązkiem zapewnienia stronie czynnego udziału w każdym stadium postępowania (zgodnie z dyspozycją art. 123 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa).

Ponadto, zasadnym jest zapewnienie organowi podatkowemu możliwości przedstawienia propozycji nowej metody w trakcie prowadzonego postępowania, gdy w toku tego postępowania np. wyjdą na jaw okoliczności umożliwiające dobór lepszej metody niż zaproponowana przez wnioskującego. Usunięcie z przepisu obowiązku organu właściwego w sprawie porozumienia do zaproponowania innej metody ustalania ceny transakcyjnej ma na celu zapewnienie wnioskodawcy swobody wyboru odnośnie do propozycji ustalenia ceny transakcyjnej.

W konsekwencji, proponuje się zmodyfikować obecne regulacje art. 20h § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa dotyczące zawiadomienia o istnieniu przeszkód, które nie pozwalają na zaakceptowanie wyboru lub stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej. Modyfikacja ta powinna stanowić, iż organ właściwy w sprawie porozumienia, jeśli stwierdzi istnienie przeszkód, które nie pozwalają na zaakceptowanie wyboru *lub* sposobu stosowania metody

ustalania ceny transakcyjnej przedstawionej przez wnioskodawcę (we wniosku lub w trakcie postępowania), zawiadania o tych przeszkodach wnioskodawcę oraz *może* zaproponować inną metodę ustalania ceny transakcyjnej.

**b) wprowadzenie dodatkowego elementu decyzji umarzającej postępowanie w sprawie porozumienia wydawanej w sytuacji wycofania wniosku po otrzymaniu zawiadomienia, o którym mowa w art. 20h § 2 Ordynacji podatkowej.**

Obecne uregulowanie w art. 20h § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa dotyczące zawiadomienia o istnieniu przeszkód, które nie pozwalają na zaakceptowanie wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej, przewiduje, iż organ właściwy w sprawach porozumienia ma obowiązek zawiadomienia wnioskodawcy o istnieniu przeszkód uniemożliwiających zawarcie porozumienia.

Co do zasady, uregulowania te, jak zostało wskazane powyżej, mają za zadanie sprzyjanie negocjacyjnemu charakterowi zawierania porozumień, zatem zawiadomienie o przeszkodach jest doręczane wnioskodawcy. W konsekwencji otrzymania zawiadomienia na podstawie wskazanego przepisu, wnioskodawca może zmienić wniosek, złożyć dodatkowe wyjaśnienia i dokumenty. Ponadto, na każdym etapie postępowania, wnioskodawca może wycofać wniosek. Wycofanie wniosku kończy postępowanie w sprawie.

Z praktyki prowadzenia postępowań wynika, iż zdarza się, że wnioskodawcy uzyskując uzasadnienie faktyczne i prawne zawarte w zawiadomieniu, rezygnują z kontynuowania procesu zawierania porozumienia, uzyskując na podstawie art. 208 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa decyzję o umorzeniu postępowania (po wyrażeniu woli wycofania wniosku o zawarcie porozumienia). Należy jednakże podkreślić, iż wycofanie wniosku w konsekwencji wydania zawiadomienia zdarza się sporadycznie. W obecnym stanie prawnym naczelnicy urzędów skarbowych i dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej właściwi dla podmiotów krajowych uczestniczących w transakcji będącej przedmiotem postępowania APA, nie mają możliwości zapoznania się z treścią zawiadomienia o przeszkodach w sytuacji, kiedy na skutek wydania takiego zawiadomienia następuje wycofanie wniosku i umorzenie postępowania.

Proponowana zmiana zmierza do zapewnienia transparentności działań podejmowanych przez organy podatkowe, w tym nałożenia na organ właściwy w sprawie porozumienia obowiązku wskazania w decyzji umarzającej postępowanie w sprawie porozumienia, przeszkód zawarcia porozumienia podanych w zawiadomieniu, o którym mowa w art. 20h § 2 Ordynacji podatkowej w przypadku wycofania wniosku przez wnioskodawcę po doręczeniu tego zawiadomienia. Proponowana regulacja przyczyni się do przejrzystości przepisów regulujących kwestię wydawania decyzji umarzających postępowanie w przypadku wycofania wniosku po uzyskaniu przez podatnika zawiadomienia, o którym mowa w art. 20h § 2 Ordynacji podatkowej.

Mając to na uwadze, proponuje się uzupełnienie omawianej regulacji 20h Ordynacji podatkowej poprzez dodanie nowego paragrafu 3 wskazującego, iż w przypadku wycofania wniosku po doręczeniu zawiadomienia, o którym mowa § 2, w decyzji umarzającej postępowanie w sprawie porozumienia wskazuje się przeszkody zawarcia porozumienia podane w tym zawiadomieniu.

**c) doprecyzowanie przepisów dotyczących wskazania organów, którym doręcza się decyzję umarzającą postępowanie w sprawie porozumienia.**

Biorąc pod uwagę fakt, iż decyzje w sprawach porozumień na mocy obowiązującego art. 20i §2 doręczane są zarówno wnioskodawcy, jak i powiązanemu z nim podmiotowi (krajowemu, zagranicznemu) oraz naczelnikowi urzędu skarbowego i dyrektorowi urzędu kontroli skarbowej, a w przypadku porozumień dwustronnych lub wielostronnych – również władzom

podatkowym właściwym dla podmiotów zagranicznych zasadnym jest wprowadzenie regulacji, na mocy której naczelnik urzędu skarbowego i dyrektor urzędu kontroli skarbowej otrzymywaliby decyzję umarzającą postępowanie w sprawie porozumienia, o której mowa w proponowanym art. 20h § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa.

W konsekwencji wprowadzenia proponowanej zmiany, w przypadku ewentualnych kontroli przeprowadzanych przez naczelników urzędów skarbowych czy dyrektorów urzędów kontroli skarbowej u podmiotów wnioskujących, organy te powinny uprzednio dysponować wydaną na podstawie art. 20h § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa decyzją umarzającą postępowanie w sprawie porozumienia i nie będą zmuszone do uzyskiwania go od podmiotu kontrolowanego. Wpłynie to skutecznie zarówno na czas trwania, jak i efektywność kontroli.

Mając to na uwadze, proponuje się uzupełnienie omawianej regulacji o wskazanie, iż organ właściwy w sprawie porozumienia doręcza ww. decyzję naczelnikowi urzędu skarbowego i dyrektorowi urzędu kontroli skarbowej właściwym dla wnioskodawcy oraz właściwym dla podmiotów krajowych powiązanych z wnioskodawcą będących stronami transakcji.

### **1.7. Dostosowanie treści przepisu będącego podstawą prawną do wydania decyzji w sprawie porozumienia dla zagranicznego zakładu do przepisów ustaw podatkowych.**

W dotychczasowym brzmieniu art. 20r ustawy – Ordynacja podatkowa użyte jest wyrażenie „siedziba lub zakład”, podczas gdy w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych funkcjonuje wyrażenie „siedziba lub zarząd”.

W brzmieniu przepisu art. 20r proponuje się dokonać zmiany polegającej na zastąpieniu słowa „zakład” słowem „zarząd”. Zmiana ta ma na celu ujednoczenie w stosunku do przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 3, art. 4 pkt 11) oraz przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 5a pkt 22).

### **1.8. Unormowanie kwestii braku możliwości zawarcia porozumienia w przypadku transakcji, w których cena transakcyjna lub sposób jej określenia wynika z ustaw i wydanych na ich podstawie aktów normatywnych.**

Postępowanie w sprawie uznania prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalenia ceny transakcyjnej pomiędzy podmiotami powiązanymi kończy wydanie decyzji administracyjnej. Decyzja taka uznaje prawidłowość metody ustalania ceny transakcyjnej wskazanej we wniosku albo też poprawność tej metody kwestionuje. Należy jednak mieć na uwadze, że w przypadku pewnych transakcji cena lub sposób określenia ceny przedmiotu takiej transakcji może wynikać z ustaw i wydanych na ich podstawie aktów normatywnych.

Proponowana zmiana zmierza do wykluczenia sytuacji, w której akt administracyjny jakim jest decyzja w sprawie porozumienia regulowałby materię, która została już uprzednio uregulowana w ustawie bądź innym akcie normatywnym. Zmiana ta odpowiada normie wyrażonej w § 1 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz. U. Nr 60, poz. 1268).

W konsekwencji, proponuje się wprowadzenie zapisu, zgodnie z którym przepisy Działu IIA ustawy – Ordynacja podatkowa nie miałyby zastosowania w przypadku transakcji, w których cena transakcyjna lub sposób jej ustalenia wynika z ustaw i wydanych na ich podstawie aktów normatywnych.

**2. Upoważnienia do wydania aktów wykonawczych, z uwzględnieniem organu właściwego do wydania rozporządzenia, zakresu spraw przekazywanych do uregulowania w rozporządzeniu oraz wytycznych dotyczących jego treści.**

Proponowane zmiany nie powodują konieczności wprowadzenia odrębnego upoważnienia do wydania aktów wykonawczych w zakresie porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych.

**3. Sprawy dotyczące odpowiedzialności karnej, z uwzględnieniem określenia rodzaju czynu zabronionego przez projektowaną ustawę (przestępstwo, przestępstwo skarbowe, wykroczenie albo wykroczenie skarbowe), znamion czynu zabronionego i rodzajów kar, środków karnych lub innych środków o charakterze karnym, a także spraw dotyczących odpowiedzialności karno-administracyjnej.**

Proponowane zmiany nie wymagają wprowadzenia przepisów o odpowiedzialności karnej lub karno-administracyjnej.

### **III. Ocena Skutków Regulacji.**

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

Wprowadzenie rozwiązań zawartych w projekcie założeń w zakresie porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych nie spowoduje zmiany poziomu wydatków z budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Proponowane zmiany nie spowodują również zmniejszenia dochodów budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

**2. Wpływ na rynek pracy.**

Ze względu na zakres proponowanych regulacji brak jest wpływu na rynek pracy.

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

Proponowane zmiany przepisów w zakresie porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych mają charakter doprecyzowujący i dotyczą przede wszystkim uregulowania kwestii przedłużenia decyzji o zawarciu porozumienia, kryteriów wykonania decyzji oraz założeń krytycznych. Proponowane zmiany powinny w istotny sposób wpłynąć na zmniejszenie ryzyka związanego z interpretacją dotychczasowych przepisów.

Z dotychczasowej praktyki prowadzenia postępowań o zawarcie porozumień wynika, iż proponowane zmiany powinny mieć charakter wyjaśniający i ułatwiający składanie wniosków o zawarcie lub przedłużenie porozumienia cenowego dla wnioskodawcy, a także mający na celu zwiększenie transparentności zasad prowadzonych postępowań.

Przewiduje się zatem pozytywny wpływ projektu na funkcjonowanie przedsiębiorstw występujących o zawarcie porozumienia w sprawie ustalenia cen transakcyjnych.

**4. Wpływ na sytuację i rozwój regionalny.**

W zakresie porozumień transakcyjnych projektowana ustawa nie wpłynie na sytuację i rozwój regionalny.

## **5. Wstępna ocena zgodności z prawem Unii Europejskiej.**

W zakresie porozumień transakcyjnych projektowana ustawa jest zgodna z prawem Unii Europejskiej.

### **C. Zmiana zasad zaokrąglania w podatku dochodowym od osób fizycznych podstawy opodatkowania i podatku dla niektórych przychodów z kapitałów pieniężnych.**

#### **I. Syntetyczne przedstawienie założeń projektu.**

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

Uzyskiwane przez podatników dochody (przychody) z tytułu odsetek, w tym w szczególności z odsetek lub innych przychodów od środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku podatnika lub w innych formach oszczędzania, przechowywania lub inwestowania podlegają rozliczeniu zgodnie z przepisami ustawy – Ordynacja podatkowa. W odniesieniu do podstaw opodatkowania oraz kwot należnego podatku stosuje się wynikające z Ordynacji podatkowej zasady zaokrąglania do pełnego złotego. Zasady te odpowiadają zasadom arytmetyki, co oznacza, że końcówki kwot mniejsze niż 50 groszy zaokrągla się w dół a równe lub wyższe niż 50 groszy zaokrągla się w górę. W praktyce oznacza to, że podstawa opodatkowania dla przychodu z odsetek w kwocie 2,60 zł jest równa 3 zł a obliczony według zryczałtowanej stawki 19 % podatek, który wynosi 0,57 zł zaokrąglany jest do 1 zł. Rozwiązanie takie stosuje się ze względu na ekonomikę poboru podatku, w tym przede wszystkim eliminowanie ryzyka błędów popełnianych przy rozliczeniach i płatności podatków.

Konstrukcja ustalania podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego określona w art. 63 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa jest jednak nadużywana przez niektóre banki i instytucje finansowe, które oferują lokaty z dzienną kapitalizacją odsetek. Obecne rozwiązania powodują bowiem, że naliczenie (wypłata) skapitalizowanych odsetek w maksymalnej kwocie 2,49 zł nie rodzi obowiązku zapłaty podatku dochodowego. W efekcie lokata o wartości do 18.000 zł (przy założeniu rocznego oprocentowania na poziomie 5 %) jest wolna od podatku. Banki oferują przy tym możliwość zakładania wielu lokat (dzielenie inwestowanych środków na kilka lokat), co powoduje, że bez względu na wielkość lokowanych środków nie są one opodatkowane. Tak ukształtowana optymalizacja podatkowa proponowana klientom banków powoduje znaczny wzrost zainteresowania tego typu produktami. Rozwiązanie to nie wydaje się być jednak sprawiedliwe. Osoby, które ulokowały środki na lokatach z jednodniową kapitalizacją odsetek nie płacą podatku w ogóle, natomiast osoby deponujące środki na „zwykłych” lokatach lub rachunkach uiszczają podatek. Z drugiej strony banki, które nie nadużywają przepisów Ordynacji podatkowej i nie oferują takich lokat tracą klientów. Prowadzi to do nierównej konkurencji na rynku depozytów.

Innym rodzajem odsetek kapitałowych, które rodzą obowiązek rozliczenia podatku są odsetki od pożyczek (z wyjątkiem, gdy udzielenie pożyczki jest przedmiotem działalności gospodarczej) oraz odsetki i dyskonta od papierów wartościowych. Tego typu umowy nie są zawierane jednak w celu optymalizacji podatkowej.

## **2. Aktualny stan prawny w dziedzinie, której ma dotyczyć projektowana ustawa, z uwzględnieniem obowiązujących ustaw, ratyfikowanych umów międzynarodowych i prawa Unii Europejskiej.**

Przepisy określające zasady ustalania podstawy opodatkowania oraz podatku należnego zawarte są w rozdziale 7 działu III ustawy – Ordynacja podatkowa. Zgodnie z art. 63 § 1 tej ustawy podstawy opodatkowania, kwoty podatków, z zastrzeżeniem § 2, odsetki za zwłokę, opłaty prolongacyjne, oprocentowanie nadpłat oraz wynagrodzenia przysługujące płatnikom i inkasentom zaokrągla się do pełnych złotych w ten sposób, że końcówki kwot wynoszące mniej niż 50 groszy pomija się, a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych. Z kolei przepis art. 63 § 2 ww. ustawy stanowi, że zaokrąglania podstaw opodatkowania i kwot podatków nie stosuje się do opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych.

Przepisy ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. z 2010 r. Nr 51, 307 ze zm.), zwana dalej ustawą o PIT, nie zawierają szczegółowych regulacji dotyczących ustalania podstawy opodatkowania oraz podatku z tytułu dochodów kapitałowym, w tym odsetek, co powoduje, iż przy rozliczaniu podatku z tego tytułu znajdują zastosowanie przepisy art. 63 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa. Ustawa o PIT reguluje jedynie przedmiotowy zakres opodatkowania dochodów (przychodów) z tytułu otrzymanych odsetek. Zgodnie z art. 30a ust. 1 pkt 1-3 ustawy o PIT od uzyskanych dochodów (przychodów) pobiera się 19 % zryczałtowany podatek dochodowy, z zastrzeżeniem art. 52a:

- 1) z odsetek od pożyczek, z wyjątkiem gdy udzielanie pożyczek jest przedmiotem działalności gospodarczej;
- 2) z odsetek i dyskonta od papierów wartościowych;
- 3) z odsetek lub innych przychodów od środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku podatnika lub w innych formach oszczędzania, przechowywania lub inwestowania, prowadzonych przez podmiot uprawniony na podstawie odrębnych przepisów, z wyjątkiem środków pieniężnych związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą.

## **3. Potrzeba i cel uchwalenia projektowanej ustawy.**

Intencją ustawodawcy wyrażoną w ustawach podatkowych było przede wszystkim jednolite opodatkowanie dochodów (przychodów) uzyskiwanych z tytułu odsetek kapitałowych bez względu na kwotę zdeponowanych środków finansowych i uzyskiwanych odsetek. Kreatywność sektora finansowego (przede wszystkim banków) wypaczyła jednakże cel obowiązujących przepisów. Udział „lokat antypodatkowych” w ogólnej sumie depozytów gospodarstw domowych kształtuje się na poziomie 13 %. Biorąc pod uwagę intensywną kampanię reklamową tego typu produktów można zakładać, że w przyszłości będzie nadal wzrastał.

W celu pełnej realizacji zasady równości podatników w odniesieniu do przychodów (dochodów) z odsetek, które z natury rzeczy w ujęciu dziennym są niewielkimi kwotami i „wymykają” się dotychczasowym zasadom zaokrąglania, proponuje się zaokrąglanie podstawy opodatkowania (przychodów) oraz kwoty podatku do pełnych groszy w górę. Rozwiązanie takie pozwoli na pobór podatku w wysokości zbliżonej do nominalnej oraz wykluczy możliwość optymalizacji podatkowej poprzez podmioty świadczące usługi finansowe. Rozwiązanie takie wydaje się także najbardziej sprawiedliwe dla podatników.

**Tak ukształtowane przepisy pozwolą z jednej strony uszczelnić system podatkowy poprzez włączenie do niego osób lokujących znaczne kwoty bez uiszczania podatku, natomiast z drugiej strony pozwolą urealnić kwoty podatku uiszczane przez podmioty**

## **lokujące znacznie mniejsze kwoty. Wprowadzone zostaną zasady konkurencji pomiędzy bankami.**

Przepisy dotyczące ustalania podstawy opodatkowania wykorzystywane są jak dotychczas w celu optymalizacji podatkowej w zakresie wypłacanych odsetek od środków pieniężnych zdeponowanych na rachunkach bankowych. Z uwagi na fakt, iż 19% stawka zryczałtowanego podatku dochodowego jest stosowana również do dochodów (przychodów) uzyskiwanych z tytułu odsetek od pożyczek oraz odsetek i dyskonta od papierów wartościowych, zasadne wydaje się objęcie przedmiotową nowelizacją również tych tytułów (art. 30a ust. 1 pkt 1 – 2 ustawy o PIT). Tym samym nowelizacją objęte zostaną wszelkie przypadki, w których opodatkowaniu podlega dochód (przychód) z tytułu otrzymanych odsetek.

Podkreślić należy, iż obecna reguła zaokrąglania podstawy opodatkowania i kwoty podatku do pełnych złotych jest właściwa oraz racjonalna. Niewielkie błędy rachunkowe są korygowane poprzez mechanizm zaokrąglania. Podatnik nie musi nanosić ewentualnych poprawek lub składać korekty deklaracji. Zatem w zakresie, w jakim mechanizm ten nie jest wykorzystywany do unikania opodatkowania (tj. opodatkowania pozostałych dochodów kapitałowych określonych w art. 30a ust. 1 pkt 4 – 12 ustawy o PIT) zasadne jest stosowanie metody określonej w obecnie obowiązującym art. 63 § 1 Ordynacji podatkowej.

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

Brak jest alternatywnych rozwiązań dla proponowanych zmian.

### **5. Podmioty, na które ma oddziaływać projektowana ustawa.**

Planowana zmiana wpłynie przede wszystkim na klientów instytucji finansowych (przede wszystkim banków) oszczędzających w formie lokat i rachunków oszczędnościowych. Skorzysta ta część klientów, która posiada rachunki oszczędnościowe, na których zdeponowane są niewielkie kwoty. Przykładowo osoba, która posiada rachunek oszczędnościowy, na którym średnie miesięczne saldo oszczędności wynosi 1.000 zł, przy oprocentowaniu konta na poziomie 3% w skali roku i miesięcznej kapitalizacji odsetek uzyskuje miesięcznie 2,5 zł odsetek. Po zaokrągleniu tej kwoty do 3 zł potrącany jest podatek w wysokości 1 zł, co daje rzeczywiste opodatkowanie na poziomie 40%. Przy nowych zasadach zaokrąglania podstawy opodatkowania i kwoty podatku, podatek ten wyniesie 48 gr, co oznacza, że rzeczywiste opodatkowanie równe będzie nominalnemu - 19%. Pozwoli ona wyeliminować zbyt wysokie opodatkowanie dla niektórych kwot odsetek.

Dotychczasowi posiadacze lokat z dzienną kapitalizacją odsetek osiągać będą mniejsze stopy zwrotu netto dla swoich oszczędności lokowanych w tej formie. Proponowana zmiana nie wpłynie na stopy zwrotu osiąmane przez właścicieli tradycyjnych depozytów (bez dziennej kapitalizacji).

Proponowana zmiana wpłynie na podmioty sektora finansowego, które będą zobowiązane jako płatnicy podatku do dostosowania swoich systemów księgowych do poboru podatku według nowych zasad.

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

Wprowadzenie rozwiązań zawartych w projekcie założeń do ustawy nie pociągnie za sobą zwiększenia wydatków z budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

W całościowym rozrachunku proponowane rozwiązanie będzie korzystne dla budżetu państwa – wpływy z podatku dochodowego od środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku



podatnika powinny zwiększyć się w 2011 r. o około 100 mln zł natomiast w latach następnych o około 380 mln zł. rocznie .

## **II. Zakres proponowanych zmian.**

### **1. Propozycja zmian.**

Proponowane powyżej zmiany, zmierzające do wprowadzenia odrębnych zasad zaokrąglania przychodów (dochodów) uzyskiwanych z tytułu odsetek kapitałowych, wymagają nowelizacji ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o PIT.

1.1 W ustawie – Ordynacja podatkowa nowelizacji wymaga art. 63. W tym zakresie proponuje się wprowadzenie unormowania stanowiącego, że określonych w § 1 tego przepisu zasad zaokrąglania podstaw opodatkowania i kwot podatków nie stosuje się jeżeli ustawy podatkowe stanowią odmiennie zasady zaokrąglenia, tj. brzmienie, które będzie dopuszczać wyjątki od ogólnej zasady zaokrąglania podstawy opodatkowania i kwoty podatku do pełnych złotych. Pozostaje obecne wyłączenie w art. 62 § 2 Ordynacji podatkowej dotyczące opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych.

1.2 W ustawie o PIT zmiany wymaga natomiast art. 30a. W tym zakresie zasadnym jest przyjęcie reguły, zgodnie z którą zaokrąglanie podstawy opodatkowania będzie następowało w górę, co pozwoli w przyszłości uniknąć sytuacji, w których – w celach optymalizacji podatkowej – sektor finansowy będzie oferował swoim klientom lokaty z kapitalizacją odsetek w interwałach krótszych niż jednodniowe. Stąd też na gruncie przedmiotowego przepisu zasadnym jest wprowadzenie regulacji przewidującej, iż dochody (przychody), o których mowa w ust. 1 pkt 1-3 oraz podatek z tego tytułu, zaokrągla się do pełnych groszy w górę, tj. przepis szczególny w stosunku do zasad zaokrąglania określonych w ustawie - Ordynacja podatkowa, pozwalający na zastosowanie w odniesieniu do dochodów z odsetek (i dyskonta papierów wartościowych) zaokrąglania do pełnych groszy.

### **2. Upoważnienia do wydania aktów wykonawczych, z uwzględnieniem organu właściwego do wydania rozporządzenia, zakresu spraw przekazywanych do uregulowania w rozporządzeniu oraz wytycznych dotyczących jego treści.**

Proponowane zmiany nie powodują natomiast konieczności wprowadzenia odrębnego upoważnienia do wydania aktów wykonawczych.

### **3. Sprawy dotyczące odpowiedzialności karnej, z uwzględnieniem określenia rodzaju czynu zabronionego przez projektowaną ustawę (przestępstwo, przestępstwo skarbowe, wykroczenie albo wykroczenie skarbowe), znamion czynu zabronionego i rodzajów kar, środków karnych lub innych środków o charakterze karnym, a także spraw dotyczących odpowiedzialności karno-administracyjnej.**

Proponowane zmiany nie wymagają wprowadzenia przepisów o odpowiedzialności karnej lub karno-administracyjnej.

## **III. Ocena Skutków Regulacji.**

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

Wpływy z tytułu odsetek od pożyczek, odsetek i dyskonta od papierów wartościowych oraz odsetek lub innych przychodów od środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku

podatnika (innych formach oszczędzania, przechowywania lub inwestowania) od 2004 r. przedstawiają się w sposób następujący:

Wyszczególnienie		2004 r.	2005 r.	2006 r.	2007 r.	2008 r.	2009 r.
ODSETKI OD POŻYCZEK, (Z WYJĄTKIEM GDY UDZIELANIE POŻYCZEK JEST PRZEDMIOTEM DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ), ODSETKI I DYSKONTO OD PAPIERÓW WARTOŚCIOWYCH (ART. 30 UST. 1 PKT 1 USTAWY) 2001 - 2003 (ART. 30A UST. 1 PKT 1 i 2 USTAWY) 2004 -2009	kwota w mln zł	203	227	274	170	165	132
ODSETKI LUB INNE PRZYCHODY OD ŚRODKÓW PIENIĘŻNYCH ZGROMADZONYCH NA RACHUNKU PODATNIKA LUB W INNYCH FORMACH OSZCZĘDZANIA, PRZECHOWYWANIA LUB INWESTOWANIA (ART. 30 UST. 1 PKT 1B USTAWY) 2002 - 2003 (ART. 30A UST. 1 PKT 3 USTAWY) 2004 - 2009	kwota w mln zł	852	1.127	921	1.036	1.517	2.015

Można oceniać, iż skutki planowanej zmiany w 2011 r. będą wynosić około 100 mln zł *in plus* dla budżetu państwa (niższe od średniorocznych przyszłych dodatkowych wpływów z uwagi na okres przejściowy). Począwszy od 2012 r. szacowane skutki proponowanej zmiany to ok. 380 mln zł dodatkowych wpływów do budżetu państwa rocznie. Wartość tą ustalono przy założeniu średniego oprocentowania lokat na poziomie 5% rocznie. Przy założeniu wzrostu stóp procentowych oraz poszerzenia oferty lokat „antypodatkowych” banków skutki dla budżetu państwa mogą być znacznie wyższe. W kalkulacji nie uwzględniono przy tym spółdzielczych kas oszczędnościowo kredytowych (brak danych). W kalkulacji nie uwzględniono również elementu behawioralnego, tj. zmiany zachowań inwestycyjnych dotychczasowych posiadaczy lokat „antypodatkowych”, co przy założeniu zmiany formy inwestowania przez dotychczasowych beneficjentów „lokat antypodatkowych” może obniżać skutek budżetowy proponowanej zmiany. W takiej sytuacji odpowiednio powinny wzrosnąć wpływy z opodatkowania dochodów z akcji lub funduszy kapitałowych.

W przypadku kont osobistych zmiana zasad zaokrąglania będzie co do zasady neutralna dla budżetu. W zależności od poziomu oprocentowania rachunku oraz wysokości miesięcznego salda podatek będzie większy lub mniejszy. W przypadku mniejszych sald (niskich miesięcznych odsetek) wystąpi podatek, podczas gdy obecne zasady zaokrąglania nie skutkowały obowiązkiem jego zapłaty. Przy założeniu, że w Polsce funkcjonuje 33 mln rachunków bankowych, średnie miesięczne saldo wynosi 1.000 zł a średnie oprocentowanie w skali roku kształtuje się na poziomie 1%, wpływy z podatku powinny zwiększyć się o ok. 60 mln zł. W odniesieniu do pewnych zakresów sald wpływy mogą okazać się niższe niż obecne (co wiąże się ze zmniejszeniem rzeczywistego opodatkowania - zrównaniem go z opodatkowaniem nominalnym).

W zakresie opodatkowania dochodów (przychodów) z odsetek od pożyczek (z wyjątkiem, gdy udzielenie pożyczki jest przedmiotem działalności gospodarczej) oraz odsetek i dyskont od

papierów wartościowych wielkości zmian nie będą tak znaczne jak w przypadku opodatkowania odsetek od środków zdeponowanych na różnego rodzaju rachunkach i lokatach. Należy jednak założyć, iż zmiana zasad zaokrąglania podstawy będzie w tym zakresie neutralna dla budżetu państwa.

## **2. Wpływ na rynek pracy.**

Ze względu na zakres proponowanych regulacji brak wpływu na rynek pracy.

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

Projektowana ustawa może mieć wpływ na konkurencyjność sektora finansowego (m.in. banki, oraz SKOK-i) z uwagi na konieczność modyfikacji oferowanych produktów finansowych. Przywrócone zostaną zasady równej konkurencji między bankami na rynku depozytów bazujące na wysokości oferowanego oprocentowania lokat a nie na kreowaniu rozwiązań nadużywających przepisy prawa podatkowego.

## **4. Wpływ na sytuację i rozwój regionalny.**

Projektowana ustawa nie wpłynie na sytuację i rozwój regionalny.

## **5. Wstępna ocena zgodności z prawem Unii Europejskiej.**

Projektowana ustawa jest zgodna z prawem Unii Europejskiej.

# **D. Zmiana zasad ustalania dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej**

## **I. Syntetyczne przedstawienie założeń projektu.**

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

W aktualnym stanie prawnym przepisów ustawy o PIT nie stosuje się do przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej.

Do działów specjalnych produkcji rolnej zalicza się: uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy „in vitro”, fermową hodowlę i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowlę i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowlę dżdżownic, entomofagów, jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowlę i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym.

Nie stanowią działów specjalnych produkcji rolnej uprawy, hodowla i chów zwierząt w rozmiarach nieprzekraczających wielkości określonych w załączniku nr 2 do ustawy o PIT. Oznacza to, że dochody z prowadzonych upraw, chowu i hodowli w rozmiarach nieprzekraczających tych wielkości nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Jeżeli natomiast rozmiary działów specjalnych produkcji rolnej przekraczają wielkości określone w załączniku nr 2 do ustawy o PIT, opodatkowaniu podlegają dochody uzyskane w roku podatkowym z całej powierzchni upraw lub wszystkich jednostek produkcji.

U osób fizycznych prowadzących działy specjalne produkcji rolnej dochód z tego źródła jest ustalany przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu z określonej powierzchni upraw lub jednostki produkcji zwierzęcej lub na podstawie podatkowej księgi przychodów i rozchodów albo ksiąg rachunkowych, jeżeli osoby te zgłosiły zamiar prowadzenia tych ksiąg.

Jeżeli podatnik nie prowadzi ksiąg podatkowych, dochód z działów specjalnych produkcji rolnej ustala się przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu. Normy szacunkowe

dochodu dla poszczególnych rodzajów działów specjalnych określa załącznik nr 2 do ustawy o PIT.

Podstawę opodatkowania, określaną przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu, stanowi dochód wynikający z iloczynu właściwej dla danego rodzaju produkcji działu specjalnego normy szacunkowej dochodu i ilości jednostek produkcji, których ta norma dotyczy.

Osoby fizyczne, osiągające dochody z działów specjalnych produkcji rolnej, są obowiązane składać w terminie do dnia 30 listopada roku poprzedzającego rok podatkowy urzędowi skarbowemu deklarację według ustalonego wzoru o rodzajach i rozmiarach zamierzonej produkcji w roku następnym. Jeżeli dochód z działów specjalnych jest ustalany na podstawie ksiąg, podatnicy w składanej w urządzie skarbowym deklaracji, określają również wysokość przewidywanego dochodu w roku następnym. Osoby te są obowiązane zawiadamiać właściwego naczelnika urzędu skarbowego o zaistnieniu zmian w prowadzonej produkcji w stosunku do podanej w deklaracji, zaprzestaniu w ciągu roku eksploatacji obiektów umożliwiających całoroczny cykl produkcji, a w przypadku rozpoczęcia w ciągu roku prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej, oprócz zawiadomienia o rozpoczęciu prowadzenia tej działalności składają także deklaracje o rodzajach i rozmiarach zamierzonej produkcji w tym roku.

Podatnicy mają obowiązek wpłacać do kasy lub na rachunek urzędu skarbowego zaliczki miesięczne na podatek dochodowy w wysokości ustalonej decyzją naczelnika urzędu skarbowego (bez względu na sposób ustalania dochodu) obniżone o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne opłaconej w tym miesiącu. Zaliczki miesięczne za okres od stycznia do listopada uiszczą się w terminie do dnia 20 każdego miesiąca za miesiąc poprzedni. Zaliczkę za grudzień uiszczą się w terminie do dnia 20 grudnia.

Po zakończeniu roku podatkowego podatnicy są obowiązani składać urzędowi skarbowemu zeznanie, według ustalonego wzoru, o wysokości osiągniętego łącznego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym, w terminie do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym, a także wpłacić różnicę między podatkiem należnym od dochodu wynikającego z zeznania, a sumą należnych za dany rok zaliczek. Rozliczenie roczne dokonywane jest na druku zeznania PIT-36 lub PIT-36L w przypadku wyboru opodatkowania według 19% stawki podatku od dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej ustalonego na podstawie prowadzonych ksiąg.

## **2. Aktualny stan prawny w dziedzinie, której ma dotyczyć projektowana ustawa, z uwzględnieniem obowiązujących ustaw, ratyfikowanych umów międzynarodowych i prawa Unii Europejskiej**

Zasady ustalania dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej reguluje ustawa o PIT. Normy szacunkowe dochodu dla poszczególnych rodzajów działów specjalnych określa załącznik nr 2 do ww. ustawy.

## **3. Potrzeba i cel uchwalenia projektowanej ustawy.**

Wysokość dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej przy zastosowaniu norm szacunkowych nie wiąże się z rzeczywistym dochodem osiąganym z tej działalności, a w konsekwencji nie oddaje również rzeczywistych rozmiarów tej działalności.

Wprowadza się generalną zasadę, w myśl której dochód z działów specjalnych produkcji rolnej ustalany będzie na podstawie rzeczywistych dochodów przy zastosowaniu ksiąg podatkowych (podatkowej księgi przychodów i rozchodów lub ksiąg rachunkowych), tak jak przy prowadzeniu działalności gospodarczej. Już w aktualnym stanie prawnym podatnicy prowadzący działy specjalne produkcji rolnej i prowadzący podatkową księgę przychodów

i rozchodów lub księgi rachunkowe ustalają przychody, koszty ich uzyskania uwzględniające odpisy amortyzacyjne, straty z lat ubiegłych, tak jak w działalności gospodarczej.

Podatnicy prowadzący księgi będą uiszczać zaliczki na podatek dochodowy na takich samych zasadach jak osoby prowadzące działalność gospodarczą, w tym również będą mogli wpłacać zaliczki kwartalnie lub w sposób uproszczony.

Ustalanie dochodu przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu powinno stanowić wyjątek od generalnej zasady ustalania dochodu na podstawie prowadzonych ksiąg. W związku z powyższym proponuje się, aby ustalanie dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej przy zastosowaniu norm szacunkowych zostało ograniczone do sytuacji, w których podatnicy w roku poprzedzającym rok podatkowy osiągnęli przychód w wysokości nieprzekraczającej równowartości 150.000 euro.

Celowe zatem jest precyzyjne określenie zasad ustalania dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej poprzez wskazanie sytuacji, w których dochód ten będzie ustalany na podstawie podatkowej księgi przychodów i rozchodów lub ksiąg rachunkowych oraz sytuacji, w której dochód ten będzie mógł być ustalany przy zastosowaniu norm szacunkowych. Pozwoli to uniknąć w przyszłości wątpliwości przy określaniu dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej. Jest to o tyle uzasadnione, że na tle aktualnego stanu prawnego pojawiły się wątpliwości dotyczące obowiązku ustalania dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej na podstawie ksiąg rachunkowych po przekroczeniu kwoty określonej w euro w przepisach o rachunkowości (tj. 1.200.000 euro.). W praktyce niejasne pozostawało, czy podatnik prowadzący działy specjalne produkcji rolnej po przekroczeniu limitu przychodów w wysokości 1.200.000 euro, może dochód z działów specjalnych produkcji rolnej ustalać przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu. W sprawie tej Naczelny Sąd Administracyjny podjął uchwałę z dnia 17 stycznia 2011 r., II FPS 2/10. W uchwale tej Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że dochód z działów specjalnych produkcji rolnej może być ustalany na podstawie norm szacunkowych, bez względu na wysokość uzyskanych przychodów, o ile podatnik nie zgłosił zamiaru prowadzenia ksiąg. Korekta obowiązujących regulacji w zakresie ustalania dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej jest zatem pożądana.

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

Brak jest alternatywnych rozwiązań dla proponowanych zmian.

#### **5. Podmioty, na które ma oddziaływać projektowana ustawa**

Projektowana ustawa będzie oddziaływać na osoby fizyczne prowadzące działy specjalne produkcji rolnej zarówno indywidualnie jak i w formie spółek niebędących osobami prawnymi.

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

Zakłada się, że proponowane rozwiązanie będzie neutralne dla dochodów sektora finansów publicznych, w tym dochodów budżetu państwa i dochodów jednostek samorządu terytorialnego.

## **II. Zakres proponowanych zmian.**

### **1. Przepisy merytoryczne**

Proponuje się, żeby od 2012 r. dochód z działów specjalnych produkcji rolnej ustalany był na podstawie prowadzonych ksiąg podatkowych, tj. podatkowej księgi przychodów i rozchodów lub ksiąg rachunkowych.

Podatnicy prowadzący działy specjalne produkcji rolnej i prowadzący księgi będą ustalać przychody, koszty ich uzyskania, w tym także odpisy amortyzacyjne, straty z lat ubiegłych, tak jak w działalności gospodarczej.

O zaprowadzeniu podatkowej księgi przychodów i rozchodów albo ksiąg rachunkowych, podatnik będzie zobowiązany zawiadomić w formie pisemnej naczelnika właściwego urzędu skarbowego w terminie do dnia 20 stycznia roku podatkowego, albo w terminie 7 dni od rozpoczęcia prowadzenia działów. Jeżeli działy będą prowadzone w formie spółki zawiadomienie będą zobowiązani złożyć wszyscy wspólnicy. Prowadzenie ksiąg również w następnym roku podatkowym nie będzie obligowało do ponownego złożenia zawiadomienia.

Obowiązek ustalania dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej na podstawie podatkowej księgi przychodów i rozchodów będzie dotyczył podatników, których przychody w poprzednim roku podatkowym z działów specjalnych produkcji rolnej (bez podatku od towarów i usług) przekroczyły 150.000 euro, a nie przekroczyły równowartości kwoty 1.200.000 euro. Po przekroczeniu limitu 1.200.000 euro, podatnicy obowiązani będą do prowadzenia ksiąg rachunkowych na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości.

Limity przychodów 150.000 euro oraz 1.200.000 euro dotyczą wyłącznie przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej; nie będą do nich wliczane przychody z innych źródeł przychodów, np. z działalności gospodarczej.

Jeżeli wysokość przychodu z działów specjalnych produkcji rolnej w roku poprzedzającym rok podatkowy nie przekroczy kwoty stanowiącej równowartość 150.000 euro, podatnicy będą mogli dochód z działów specjalnych produkcji rolnej ustalać przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu albo na podstawie ksiąg, jeżeli zgłoszą zamiar ich prowadzenia. Uzasadnione jest, żeby wysokość tego przychodu odpowiadała limitowi 150.000 euro, analogicznie jak przy wyborze opodatkowania przychodów z działalności gospodarczej ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. W przypadku prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej przez spółkę niebędącą osobą prawną limit ten powinien dotyczyć spółki. Jeżeli działy specjalne produkcji rolnej podatnik prowadził równocześnie samodzielnie i jako wspólnik spółki (spółek) niemającej osobowości prawnej lub równocześnie był współnikiem kilku spółek, to limit 150.000 euro ustala się odrębnie dla działów prowadzonych indywidualnie i odrębnie dla działów prowadzonych w ramach spółki. Zasada ta dotyczy również ustalania limitu 1.200.000 euro.

Podatnik rozpoczynający prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej będzie miał prawo wyboru sposobu ustalania dochodu przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu, pod warunkiem, że w poprzednim roku podatkowym nie prowadził działów specjalnych produkcji rolnej.

Przekroczenie limitu 150.000 euro będzie skutkowało obowiązkiem zaprowadzenia od następnego roku podatkowego podatkowej księgi przychodów i rozchodów. W takim przypadku przychód z działów specjalnych produkcji rolnej ustalany będzie na zasadach określonych w art. 14 ustawy o PIT, czyli na zasadach analogicznych jak przychód z działalności gospodarczej. Przekroczenie limitu 150.000 euro w trakcie roku podatkowego spowoduje obowiązek zaprowadzenia właściwej księgi od początku następnego roku, a nie od następnego miesiąca, czyli w trakcie roku podatkowego. Podatnik nie utraci prawa do ustalania dochodu z działów przy zastosowaniu norm w trakcie roku podatkowego, z powodu przekroczenia limitu 150.000 euro.

Kurs euro przeliczany będzie na walutę polską według średniego kursu ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, obowiązującego w dniu 30 września roku poprzedzającego rok podatkowy.

Zakładane zmiany precyzują sytuacje, w której podatnik prowadzący działy specjalnej produkcji rolnej będzie mógł ustalać dochód z tego tytułu przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu, podatkowej księgi przychodów i rozchodów lub ksiąg rachunkowych. Zmiana zakłada wprowadzenie limitu przychodów, po przekroczeniu którego podatnik będzie obowiązany do ustalania dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej odpowiednio na podstawie podatkowej księgi przychodów i rozchodów lub na podstawie ksiąg rachunkowych.

W celu określenia wysokości przychodów uzyskanych przez podatnika w roku poprzedzającym rok podatkowy proponuje się wprowadzenie obowiązku prowadzenia ewidencji przychodów. Ewidencja przychodów powinna zawierać co najmniej następujące dane: liczbę porządkową, datę uzyskania przychodu, numer dowodu, na podstawie którego dokonano wpisu, kwotę przychodu bez kwoty należnego podatku od towarów i usług. Z obowiązku prowadzenia tej ewidencji zwolnieni będą podatnicy, którzy prowadzą podatkową księgę przychodów i rozchodów lub księgi rachunkowe oraz podatnicy, którzy prowadzą ewidencję dla potrzeb podatku od towarów i usług, pod warunkiem, że dane wykazane w tej ewidencji pozwolą na wyodrębnienie z obrotów, przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej.

Zakładane wprowadzenie limitu przychodów warunkującego obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych skutkuje przesunięciem terminu złożenia deklaracji o rodzajach i rozmiarach zamierzonej produkcji w roku podatkowym PIT-6/PIT-6L. Proponuje się, żeby deklarację PIT-6/PIT-6L, na podstawie której naczelnik urzędu skarbowego określa zaliczkę na podatek dochodowy z działów specjalnych produkcji rolnej, składali wyłącznie podatnicy, którzy dochód z tego tytułu będą ustalali przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu, w terminie do 20 stycznia roku podatkowego.

Deklaracji PIT-6/PIT-6L nie będą obowiązani składać podatnicy, którzy dochód z działów specjalnych produkcji rolnej będą ustalali na podstawie ksiąg. Podatnicy ci zaliczki miesięczne na podatek dochodowy od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej, będą obliczać według takich samych zasad jak podatnicy prowadzący działalność gospodarczą. Przy obliczaniu zaliczki dochód z działów nie będzie łączony z dochodami z innych źródeł np. z dochodami z działalności gospodarczej.

Podatnicy, którzy dochód z działów specjalnych produkcji rolnej będą ustalali na podstawie ksiąg, będą mogli wybrać uproszczoną formę wpłacania zaliczek na podatek dochodowy oraz kwartalny sposób wpłacania zaliczek.

Podobnie jak w działalności gospodarczej, z kwartalnego sposobu wpłacania zaliczek będą mogli skorzystać podatnicy rozpoczynający prowadzenie działów lub będący małymi podatnikami. Kryteria podatnika rozpoczynającego prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej oraz status małego podatnika będą określone odrębnie dla działalności gospodarczej i odrębnie dla działów specjalnych produkcji rolnej. Odrębnie także będzie ustalany status małego podatnika dla celów jednorazowej amortyzacji, w tym także, gdy działy będą prowadzone w formie spółki niebędącej osobą prawną.

Dla potrzeb zaliczek kwartalnych status małego podatnika będzie ustalany na podstawie przychodu z poprzedniego roku wynikającego z prowadzonych ksiąg lub ewidencji przychodów.

Dla podatnika ustalającego dochód na podstawie norm szacunkowych zaliczki na podatek dochodowy będą ustalone decyzją naczelnika urzędu skarbowego według obecnie obowiązujących zasad.

**2. Upoważnienia do wydania aktów wykonawczych, z uwzględnieniem organu właściwego do wydania rozporządzenia, zakresu spraw przekazywanych do uregulowania w rozporządzeniu oraz wytycznych dotyczących jego treści.**

Proponowane zmiany nie powodują konieczności wprowadzenia odrębnego upoważnienia do wydania aktów wykonawczych.

**3. Sprawy dotyczące odpowiedzialności karnej, z uwzględnieniem określenia rodzaju czynu zabronionego przez projektowaną ustawę (przestępstwo, przestępstwo skarbowe, wykroczenie albo wykroczenie skarbowe), znamion czynu zabronionego i rodzajów kar, środków karnych lub innych środków o charakterze karnym, a także spraw dotyczących odpowiedzialności karno-administracyjnej.**

Proponowane zmiany nie wymagają wprowadzenia przepisów o odpowiedzialności karnej lub karno-administracyjnej.

### **III. Ocena Skutków Regulacji.**

#### **1. Wpływ na sektor finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek**

Wg danych za 2008 r. 35 479 podatników prowadziło działy specjalne produkcji rolnej. U 35 280 osób dochód do opodatkowania ustalany był na podstawie norm szacunkowych, a pozostałe 199 osób ustalało dochód do opodatkowania na podstawie prowadzonych ksiąg podatkowych (ksiąg rachunkowych - 98 osób, podatkowej księgi przychodów i rozchodów - 101 osób).

W rozliczeniu za 2009 r. ponad 32 tysiące podatników wykazało przychód z działów specjalnych produkcji rolnej. Tak szczegółowe dane dotyczące tej grupy podatników za rok 2009 nie były gromadzone.

Zakłada się, że proponowane rozwiązanie będzie neutralne dla dochodów sektora finansów publicznych, w tym dochodów budżetu państwa i dochodów jednostek samorządu terytorialnego.

Zauważa się bowiem, że w 2008 r. dochody aż 98% podatników ustalających dochód na podstawie norm szacunkowych nie przekroczyły kwoty 50 000 zł, co stanowi wartość znacznie odbiegającą od limitów będących przedmiotem projektowanej regulacji. Średni dochód tej grupy podatników wynosił w 2008 r. zaledwie 6 851 zł. Analiza danych wykazała ponadto, że ok. 59% podatników ustalających dochód na podstawie norm osiągnęło dochód nieprzekraczający kwoty 3 091 zł rocznie, co odpowiada kwocie dochodu niepowodującego obowiązku zapłaty podatku przez podatników opodatkowanych wg skali podatkowej.

W grupie podatników prowadzących księgi:

- 46% podatników uzyskało przychody do wysokości odpowiadającej 150 000 euro,
- 25% podatników uzyskało przychody w przedziale od 150 000 euro do 1 200 000 euro,
- 29% podatników uzyskało przychody w wysokości powyżej 1 200 000 euro.

Biorąc pod uwagę opisany wyżej poziom dochodów podatników ustalających dochód na podstawie norm, nawet w przypadku, gdy rzeczywisty dochód tych podatników byłby kilkakrotnie wyższy (np. gdyby wzrósł dziewięciokrotnie i wyniósł 450 000 zł), to nie osiągnie on poziomu przychodów odpowiadającemu proponowanym limitom. Zatem w przypadku tej grupy podatników proponowane rozwiązania, nie spowodują zwiększenia obciążenia podatkiem dochodowym.



## **2. Wpływ na rynek pracy.**

Ze względu na zakres proponowanych regulacji brak wpływu na rynek pracy.

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

Brak wpływu na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość.

## **4. Wpływ na sytuację i rozwój regionalny.**

Projektowana ustawa nie wpłynie na sytuację i rozwój regionalny.

## **5. Wstępna ocena zgodności z prawem Unii Europejskiej.**

Projektowana ustawa jest zgodna z prawem Unii Europejskiej.

## **E. Część wspólna projektowanej ustawy.**

### **I. Przepisy dostosowujące.**

Brak jest kwestii, które powinny być uregulowane w przepisach dostosowujących.

### **II. Przepisy przejściowe.**

1. W związku z proponowaną zmianą w zakresie opłaty za wydanie interpretacji indywidualnej wprowadzić należy przepis przejściowy, zgodnie z którym wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej złożone przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy podlegają opłacie według przepisów dotychczasowych.
2. W związku z propozycją uchylecia art. 14b § 6 i § 7 ustawy – Ordynacja podatkowa zawierających delegacje do wydania przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych aktów wykonawczych, proponuje się wprowadzenie przepisu przejściowego stanowiącego, że dotychczasowe przepisy wykonawcze wydane na podstawie obecnie obowiązującego art. 14b § 6 i § 7, zachowują moc do dnia wejścia w życie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie proponowanego art. 14r § 1 i § 2, jednak nie dłużej niż przez 6 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej nowelizacji.
3. W związku z propozycjami zmian w zakresie porozumień transakcyjnych proponuje się wprowadzenie przepisu przejściowego stanowiącego, że do postępowań w sprawie porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy zastosowanie znajdują przepisy dotychczasowe.
4. W związku z propozycjami zmian w zakresie zasad zaokrąglania w podatku dochodowym os osób fizycznych podstawy opodatkowania i podatku dla niektórych przychodów z kapitałów pieniężnych proponuje się wprowadzenie przepisu przejściowego, zgodnie z którym dochody (przychody) z tytułu odsetek określonych w art. 30 a ust. 1 pkt 1 -3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, otrzymane na podstawie umów zawartych przed dniem wejścia w życie proponowanej zmiany podlegają opodatkowaniu na podstawie przepisów dotychczasowych.
5. W związku z propozycjami zmian w zakresie zasad ustalania dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej proponuje się wprowadzenie przepisu przejściowego „przesuwającego” termin na 20 stycznia 2012 r. do złożenia deklaracji o rodzajach i rozmiarach zamierzonej produkcji w roku podatkowym PIT-6/PIT-6L na 2012 rok. W roku 2011 obowiązuje bowiem przepis obligujący podatników prowadzących działy

specjalne produkcji rolnej do złożenia deklaracji w terminie do 30 listopada o zamiarze prowadzenia w 2012 roku tych działów.

Nowe regulacje powinny być ogłoszone najpóźniej do końca września 2011 roku.

Gdyby ustawa była ogłoszona później, np. w połowie listopada to może się zdarzyć, że podatnicy, zgodnie z obowiązującymi przepisami złożą już deklaracje na 2012 rok, zaś na podstawie nowych przepisów będą zobligowani do złożenia ponownie deklaracji na 2012 rok według nowego wzoru.

W takiej sytuacji, konieczne byłoby uregulowanie również przypadków „podwójnych” deklaracji w przepisie przejściowym. Przepis przejściowy, obligowałby podatników, którzy zamierzają prowadzić w roku 2012 działy specjalne produkcji rolnej, dla których wybiorą ustalanie dochodu przy zastosowaniu norm szacunkowych, do złożenia ponownie deklaracje na 2012 rok zgodnie z zasadami obowiązującymi od dnia 1 stycznia 2012 rok, jeżeli deklaracje takie złożyli już w terminie do 30 listopada 2011 r.

Wzór nowej deklaracji PIT-6/PIT-6L zostanie określony rozporządzeniem Ministra Finansów.

6. W związku z propozycjami zmian w zakresie zasad ustalania dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej proponuje się wprowadzenie przepisu przejściowego regulującego zasady ustalania dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej w roku 2012 przez podatników kontynuujących prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej. Dochód z działów specjalnych produkcji rolnej w roku 2012 nie będzie mógł być ustalany przy zastosowaniu norm szacunkowych w sytuacji, w której w roku 2011 podatnik dochód z tego tytułu ustalał na podstawie podatkowej księgi przychodów i rozchodów lub ksiąg rachunkowych i z ksiąg tych wynika, że przychód z działów specjalnych produkcji rolnej przekroczył równowartość 150.000 euro, (według średniego kursu euro Narodowy Bank Polski obowiązującego w dniu 30 września 2011 r.). Dochodu z działów na podstawie norm szacunkowych dochodu w roku podatkowym 2012 nie będzie mógł ustalać podatnik, który w 2011r. nie prowadził ksiąg, a był obowiązany do prowadzenia ewidencji dla potrzeb podatku od towarów i usług i z ewidencji tej będzie wynikało, że przychód z działów specjalnych produkcji rolnej przekroczył w roku 2011 równowartość 150.000 euro.

W roku 2012 dochód z działów specjalnych produkcji rolnej będzie mógł być ustalany przy zastosowaniu norm szacunkowych, jeżeli w roku 2011 podatnik nie był obowiązany do prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów albo ksiąg rachunkowych albo ewidencji dla potrzeb podatku od towarów i usług Z norm szacunkowych przy ustalaniu dochodu będzie też mógł korzystać podatnik, który w roku poprzednim prowadził księgi lub ewidencję dla potrzeb VAT i wykazane w nich przychody nie przekroczyły kwoty stanowiącej równowartość 150.000 euro.

7. W związku z propozycjami zmian w zakresie zasad ustalania dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej proponuje się wprowadzenie przepisu przejściowego związanego z zakładaną możliwością wyboru uproszczonej formy wpłacania zaliczek przez podatników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej, którzy dochód ustalają na podstawie ksiąg, który ureguluje zasady wybory tej formy wpłacania zaliczek w 2012 r. Prawo wyboru uproszczonej formy wpłacania zaliczek powinni mieć wyłącznie podatnicy, którzy dochód z działów specjalnych produkcji rolnej w latach, z których uwzględniany jest dochód do obliczenia zaliczki uiszczanej w uproszczonej formie (dla zaliczki na 2012 r. jest to dochód za rok 2010 względnie 2009), ustalany był na podstawie prowadzonych ksiąg.

Również przy określaniu statusu małego podatnika dla potrzeb zaliczek kwartalnych na 2012 r. powinien być uwzględniany wyłącznie przychód ustalony na podstawie prowadzonych ksiąg lub ewidencji prowadzonej dla potrzeb podatku od towarów i usług. Jeżeli podatnik w roku 2011 ustalał dochód z działów specjalnych produkcji rolnej przy zastosowaniu norm szacunkowych, to na rok podatkowy 2012 nie będzie mógł wybrać kwartalnych zaliczek. Zasady te będą miały zastosowanie także dla określenia statusu małego podatnika dla celów jednorazowej amortyzacji.

### **III. Przepisy końcowe.**

Proponuje się aby zmiany w zakresie:

- 1) instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego,
- 2) porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych, oraz
- 3) zasad zaokrąglania w podatku dochodowym os osób fizycznych podstawy opodatkowania i podatku dla niektórych przychodów z kapitałów pieniężnych,

weszły w życie z dniem 1 lipca 2011 r.

W odniesieniu natomiast do zmian dotyczących zasad ustalania dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej proponuje się aby w tym zakresie przepisy projektowanej ustawy weszły w życie z dniem 1 stycznia 2012 r.

### **KONSULTACJE SPOŁECZNE.**

Projekt ustawy zostanie poddany konsultacjom społecznym równoległe z uzgodnieniami zewnętrznymi.

W ramach konsultacji projekt otrzymają:

1. Business Centre Club
2. Izba Gospodarcza Towarzystw Emerytalnych
3. Izba Zarządzających Funduszami i Aktywami
4. Komisja Wspólna Rządu i Samorządu Terytorialnego
5. Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej
6. Krajowa Izba Biegłych Rewidentów
7. Krajowa Izba Gospodarcza
8. Krajowa Izba Radców Prawnych
9. Krajowa Rada Doradców Podatkowych
10. Naczelna Rada Adwokacka
11. Niezależny Samorządny Związek Zawodowy „Solidarność”
12. Ogólnopolskie Porozumienie Związków Zawodowych
13. Polska Izba Ubezpieczeń
14. Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych „Lewiatan”
15. Polska Rada Biznesu
16. Trójstronna Komisja ds. Społeczno-Gospodarczych
17. Zarząd Główny Stowarzyszenia Księgowych w Polsce
18. Związek Banków Polskich
19. Związek Rzemiosła Polskiego
20. Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego
21. Polski Związek Hodowców i Producentów Zwierząt Futerkowych
22. Polski Związek Hodowców Koni
23. Polski Związek Zrzeszeń Hodowców i Producentów Drobiu
24. Polski Związek Pszczelarski
25. Polski Związek Ogrodniczy

26. Federacja Branżowych Związków Producentów Rolnych
27. Polska Federacja Ogrodnicza
28. Stowarzyszenie Branży Grzybów Uprawnych
29. Krajowa Izba Producentów Drobiu i Pasz
30. Krajowa Rada Drobiarstwa Izba Gospodarcza w Warszawie
31. Polski Związek Hodowców Drobrego Inwentarza
32. Krajowa Rada Izb Rolniczych

Ponadto projekt ustawy otrzymują:

1. Ogólnopolskie Porozumienie Związków Zawodowych
2. Niezależny Samorządny Związek Zawodowy Rolników Indywidualnych „Solidarność”
3. Związek Zawodowy Rolnictwa „Samoobrona”
4. Krajowy Związek Rolników, Kółek i Organizacji Rolniczych
5. Związek Zawodowy Rolników „Ojczyzna”
6. Związek Zawodowy Pracowników Rolnictwa w RP
7. Niezależny Samorządny Związek Zawodowy Solidarność’80

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

Pracownik właściwy w sprawach projektu:

Jakub Pachecka  
Starszy specjalista  
Ministerstwo Finansów  
Departament Polityki Podatkowej  
tel. 694-48-61  
e-mail: Jakub.Pachecka@mofnet.gov.pl