

Jak rewolucja KAS wpłynie na przedsiębiorców

Polska a inne kraje

Raport EY

Styczeń 2017



EY

Building a better
working world



Przed nami nowe zasady postępowań podatkowych i kontrolnych związane z wprowadzeniem przepisów o Krajowej Administracji Skarbowej (KAS). Wejdą one w życie już 1 marca 2017 roku.

Ustawa o KAS skonsoliduje w jeden sprawny aparat dotychczasową administrację podatkową, kontrolę skarbową oraz administrację celną. Jego zadaniem będzie szacowanie, pobór oraz kontrola podatków. Zdaniem Ministerstwa Finansów przyczyni się to do skuteczniejszej walki z szarą strefą oraz uszczelnienia systemu podatkowego. Reforma ma również na celu uproszczenie obsługi podatników.

Po ponad 25 latach do przeszłości odchodzi ustawa o kontroli skarbowej. Odchodzi także kontrola skarbową przeprowadzana przez Inspektorów kontroli skarbowej. Czyli procedura dobrze znana doradcom podatkowym oraz tej części przedsiębiorców, którzy mieli okazję zetknąć się z inspektorami kontroli skarbowej. Omawiane w niniejszym raporcie zmiany w zakresie administracji i samej procedury skarbowej doskonale współgrają z widocznym na świecie trendem zmian w zakresie otoczenia podatkowego. Większość, o ile nie wszystkie z nich, mają na celu uszczelnienie systemu poboru podatków. Uszczelnienie następuje nie tylko przez zmiany w zakresie materialnych przepisów prawa podatkowego. Drugim istotnym filarem są także nowelizacje w zakresie procedur i ustrojowych zasad budowy aparatu skarbowego. Warto przy tym wskazać, że w ocenie Ministerstwa Finansów reforma, której świadkami jesteśmy w Polsce, świadczy o tym, że nasz kraj staje się liderem nowych trendów w światowej polityce podatkowej. Nie można jednak pominąć punktu widzenia przedsiębiorców, którzy podkreślają, że ewoluująca rzeczywistość gospodarcza wymusza od biznesu zmiany w zakresie polityki podatkowej.

W raporcie EY znajdziecie Państwo informacje:

- ▶ W jaki sposób będą przebiegać kontrole podatkowe po wprowadzeniu zmian
- ▶ Jakie nowe uprawnienia zyskają pracownicy KAS
- ▶ Jak będą wyglądały przepisy przejściowe dla firm, w których już trwają kontrole skarbowe lub czekają na interpretacje podatkowe
- ▶ Na ile polskie rozwiązania różnią się od tych stosowanych w innych krajach



Warto wiedzieć - kontrole według nowych zasad

1. Obecna kontrola skarbową (postępowanie kontrolne) przekształci się w nową procedurę - kontrolę celno-skarbową, którą prowadzi będzie nowy organ - naczelnik urzędu celno-skarbowego.



Ważne: Kontrola celno-skarbową przeprowadzana będzie w siedzibie urzędu celno-skarbowego, w siedzibie podatnika, miejscu przechowywania ksiąg lub w każdym innym miejscu.

2. Każdy z 16 naczelników urzędów celno-skarbowych funkcjonować będzie na terenie całego kraju i na tym terytorium będzie mógł przeprowadzać kontrolę celno-skarbową.



Ważne: Przedsiębiorca będzie mógł być skontrolowany przez dowolnego z 16 naczelników urzędów celno-skarbowych.

3. Wszczęcie kontroli celno-skarbowej następować będzie z urzędu, na podstawie upoważnienia do jej przeprowadzenia. Dzień doręczenia tego dokumentu będzie datą wszczęcia kontroli.



Ważne: Zniesiono obowiązek doręczenia firmom/kontrolowanemu przedsiębiorcy zawiadomienia o zamiarze wszczęcia postępowania kontrolnego.

4. W niektórych uzasadnionych przypadkach kontrola będzie mogła zostać wszczęta na podstawie okazania legitymacji służbowej
5. Kontrolowany będzie miał prawo złożyć korektę deklaracji:
 - ▶ w zakresie objętym kontrolą, w terminie 14 dni od doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej
 - ▶ w zakresie objętym kontrolą, w terminie 14 dni od doręczenia wyniku kontroli celno-skarbowej



Ważne: Wcześniej składanie korekt było zawieszona na czas przeprowadzanej kontroli. Podatnicy mogli złożyć korektę deklaracji po otrzymaniu zawiadomienia.

W przypadku gdy organ uwzględni taką korektę, kontrolowany otrzymuje zawiadomienie o uwzględnieniu korekty deklaracji.



Ważne: Złożenie korekty po tych terminach nie wywołuje skutków prawnych, czyli taka korekta nie jest brana pod uwagę przez organ kontrolujący.

6. Czas trwania kontroli nie powinien być dłuższy niż 3 miesiące. Termin ten można przedłużyć oraz dodatkowo nie ma on zastosowania do kontroli celno-skarbowej wykonywanej na podstawie bezpośrednio stosowanych przepisów prawa UE oraz na podstawie ratyfikowanej umowy międzynarodowej.



Ważne: Kontrolowany będzie miał mniej czasu na przygotowanie się do czynności kontrolnych takich jak przesłuchanie czy opinia biegłego.

Przepisy o KAS wymagają odsetek od podatnika za cały okres kontroli celno-skarbowej, także jeśli jest przedłużana.

7. Kontrolę celno-skarbową w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego kończy wynik kontroli. Wynik kontroli powinien zawierać w szczególności:
- ▶ oznaczenie organu
 - ▶ wskazanie kontrolowanego
 - ▶ datę wydania
 - ▶ zakres kontroli celno-skarbowej
 - ▶ informację o stwierdzonych nieprawidłowościach lub ich braku
 - ▶ pouczenie o prawie złożenia korekty deklaracji
 - ▶ podpis naczelnika urzędu celno-skarbowego lub osoby zastępującej



Ważne: Nie są przewidziane zastrzeżenia i wyjaśnienia do takiego wyniku kontroli.

8. Kontrola celno-skarbowa może przekształcić się w postępowanie podatkowe (jeżeli podatnik nie skorzysta z prawa do skorygowania deklaracji po otrzymaniu wyniku kontroli i usunięcia w ten sposób stwierdzonych nieprawidłowości).
9. Od decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego kończącej takie postępowanie podatkowe przysługiwać będzie odwołanie do tego samego organu - naczelnika urzędu celno-skarbowego.

Główne różnice pomiędzy protokołem a wynikiem kontroli

Protokół z kontroli obowiązuje do 28 lutego 2017 r.	Wynik kontroli obowiązuje od 1 marca 2017 r.
wskazanie osób kontrolujących	nie
określenie miejsca i czasu przeprowadzenia kontroli; opis dokonanych ustaleń faktycznych; dokumentacja dotycząca przeprowadzonych dowodów	nie
ocena prawna sprawy będącej przedmiotem kontroli	informacja o stwierdzonych nieprawidłowościach lub ich braku
pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji	pouczenie o prawie złożenia korekty deklaracji
podatnik, który nie zgadza się z ustaleniami protokołu, może w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia przedstawić zastrzeżenia lub wyjaśnienia	nie



2



Nowe uprawnienia pracowników KAS

W ramach nowych uprawnień pracownicy KAS będą mieli prawo do:

1. Żądania udostępnienia akt, ksiąg i dokumentów związanych z przedmiotem kontroli, także za inny okres niż okres objęty kontrolą
2. Żądania wglądu także do poufnych dokumentów
3. Wstępu, przebywania i poruszania się na terenie kontrolowanego
4. Legitymowania i ustalania tożsamości, jeżeli jest to niezbędne na potrzeby kontroli
5. Przeszukiwania lokali, w tym mieszkań w każdej sytuacji
 - ▶ Przeszukanie będzie mogło się odbywać z użyciem urządzeń technicznych oraz psów służbowych
 - ▶ Do przeszukania mieszkania potrzebna będzie zgoda prokuratora rejonowego
 - ▶ W sytuacjach niecierpiących zwłoki kontrolerzy będą mogli przeszukiwać mieszkania bez zgody prokuratora
6. Żądania zamknięcia dokumentacji dot. towarów i czynności podlegających kontroli
7. Nałożenia zamknięć urzędowych na urządzenia, pomieszczenia, naczynia czy środki przewozowe
8. Wymagania udostępnienia towarów, środków przewozowych, środków łączności oraz urządzeń technicznych jeżeli jest to niezbędne na potrzeby kontroli
9. Prowadzić (co do zasady bez nadzoru prokuratura) postępowania przygotowawcze nie tylko w zakresie kodeksu karnego skarbowego ale i również kodeksu karnego - jeżeli przestępstwa karne pozostają w nierozdzielalnym związku z przestępstwami skarbowymi



Przepisy przejściowe – jak będą kontynuowane dzisiejsze postępowania kontrolne prowadzone przez UKS

Postępowania kontrolne

1. Postępowania kontrolne oraz trwające w ich toku kontrole podatkowe, prowadzone przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej na podstawie przepisów uchylanej ustawy o kontroli skarbowej zostaną przejęte przez właściwego naczelnika celno-skarbowego **i będą kontynuowane na podstawie dotychczasowych przepisów.**
2. Organem właściwym do rozpatrzenia odwołania od decyzji wydanych przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej, jeśli termin do jego wniesienia nie upłynął przed dniem 1 marca 2017 r., będzie dyrektor izby administracji skarbowej.
3. Przepisy nie są jednoznaczne przy określeniu jaki organ (I czy II instancji) powinien rozstrzygać odwołania od decyzji wydanych (także po 1 marca 2017 r.) przez naczelnika urzędu celno-skarbowego w toku postępowań kontrolnych przejętych od dyrektora urzędu kontroli skarbowej. W naszej ocenie, powinien być to także organ II Instancji - dyrektor izby administracji skarbowej, skoro dotychczasowe postępowania kontrolne prowadzi się na podstawie dotychczasowych przepisów, które przewidywały odwołania do organu wyższego stopnia.

Postępowania podatkowe naczelnika urzędu celnego

Postępowania podatkowe wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie ustawy, prowadzone przez naczelnika urzędu celnego, zostaną przejęte przez naczelnika urzędu skarbowego właściwego według siedziby podatnika i kontynuowane będą na podstawie dotychczasowych przepisów.

Postępowania celne naczelnika urzędu celnego

Postępowania celne prowadzone w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu celnego zostaną przejęte przez naczelnika urzędu celno-skarbowego i będą kontynuowane na podstawie dotychczasowych przepisów. Z kolei postępowania celne prowadzone przez dyrektora izby celnej prowadzić dalej będzie dyrektor administracji skarbowej na podstawie obowiązujących dotychczas przepisów.

Jak wydawane będą interpretacje

Postępowania dotyczące wydawania interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie ustawy o KAS przejmie dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. Stanie się również organem właściwym w sprawach zmiany interpretacji indywidualnych na etapie rozpatrywania wezwania do usunięcia naruszenia prawa, stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnej, jak również jej uchylenia.



Ważne: Od 1 marca 2017 roku jedynym organem uprawnionym do wydawania interpretacji indywidualnych będzie organ centralny - Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. Obowiązywać także będzie nowy formularz wniosku o interpretację (ORD-IN).



4

Odwołania od decyzji podatkowych w Polsce i innych krajach Europy

W ustawie o KAS pojawiło się rozwiązanie, które znacząco zmodyfikuje zasady odwołań od decyzji podatkowych wydawanych przez organy skarbowe. Wbrew wcześniejszym obawom przepis art. 83 ustawy stanowi aby od decyzji wydawanych przez naczelnika urzędu celno-skarbowego nadal przysługiwało odwołanie. Niemniej to odwołanie ma być skierowane do tego samego naczelnika urzędu celno-skarbowego, który ją wydał.



Ważne: Z formalnego punktu widzenia oznacza to zachowanie zasady dwuinstancyjności. Jednak ustawodawca zdecydował się na usunięcie cechy dewolucyjności (zgodnie z którą zaskarżone rozstrzygnięcie rozpatrywane jest przez organ wyższego stopnia w stosunku do tego, który owo rozstrzygnięcie wydał).

Czas oczekiwania na ostateczne rozstrzygnięcie sprawy podatkowej

Obecne postępowania odwoławcze prowadzone przez organy odwoławcze nie są co do zasady długie. Do wyjątków należą przypadki, w których organy odwoławcze działają przewlekłe i bez specjalnej potrzeby przedłużają postępowania. Zatem, trudno doszukiwać się tu znaczącego efektu przyspieszenia postępowań. Autorzy projektu wskazują, że efektem tego rozwiązania ma być także uproszczenie. Niemniej powstaje obawa czy pod nowymi regulacjami realne będzie faktyczne sprawowanie kontroli instancyjnej – innymi słowy, czy naczelnik urzędu celno-skarbowego ponownie rozpatrujący sprawę wskutek odwołania, będzie uchylał swoje własne decyzje.

Po uzyskaniu ostatecznej decyzji administracyjnej, tak jak dotychczas, praw podatników będą strzegły dwie instancje sądowe. W czasie przygotowań nowelizacji zmiana w zakresie odwołań została podyktowana koniecznością usprawnienia postępowań. Czy to jednak jest możliwe do wykonania? Obecnie trzeba czekać prawie 3 lata na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego. Dodając do tego nawet 1 rok na orzeczenie w wojewódzkim sądzie administracyjnym – czas oczekiwania na finalny wyrok robi się zbyt długi. Jeżeli zgodnie z zapowiedziami Ministerstwa, nowe zasady postępowania podatkowo-administracyjnego przyczyni się do szybszego rozpatrywania spraw podatkowych, będzie to zmiana korzystna dla podatników. W tej chwili każda zwłoka w rozpatrywaniu spraw podatkowych niesie ze sobą poważne konsekwencje finansowo-podatkowe, które negatywnie wpływają na kondycję przedsiębiorców.

Postępowania podatkowe w Europie i w innych krajach

Zmiana w zakresie odwołań i uznanie, że to także naczelnik urzędu celno-skarbowego wydawać będzie decyzje ostateczne, które będą kontrolowane przez sądy administracyjne, oznacza że znacząco zmieniają się zasady odpowiedzialności za wadliwe decyzje. To autorzy decyzji odpowiedzialni będą za wadliwe rozstrzygnięte uchylone przez sądy administracyjne. To także naczelnicy urzędów celno-skarbowych zaczną ponosić koszty uchylecia takich decyzji przez sąd, włączając w to także koszty postępowania, które potrafią przekroczyć 150 000 zł w sprawach o dużej wartości. Nie będą oni mogli liczyć na to, że przykładowo organ drugiej instancji ewentualnie skoryguje ich zbyt agresywną decyzję. Po pierwszym marca 2017 r. całkowita odpowiedzialność spoczywać będzie na naczelnikach urzędów celno-skarbowych.

LICZBA INSTANCJI, DO KTÓRYCH MOGĄ SIĘ ODWOŁAĆ PODATNICY

W przeważającej większości państw, przyjętą regułą jest dwuinstancyjne postępowanie podatkowe. Oznacza to, że istnieje możliwość administracyjnego odwołania się do organu drugiej instancji od decyzji wymierzającej podatek. Tak jest np. w Austrii, Belgii, Bułgarii, Chorwacji, Danii, Estonii, Czechach czy Wielkiej Brytanii. Nie jest to jednak bezwzględna reguła. Na przykład na Ukrainie tzw. duże przedsiębiorstwa mogą skarżyć otrzymane decyzje tylko i wyłącznie bezpośrednio do sądów. Z kolei w Rosji istnieje 1 instancja postępowania administracyjnego, ale za to 3 instancje postępowania sądowego. W Niemczech z kolei odwołanie nie przenosi do wyższej instancji.

Odmienne sytuacja przedstawia się we Włoszech i w pewnym zakresie, co do zasady w Szwecji - w przypadku tych państw od razu po wydaniu decyzji, podatnikom przysługują środki zaskarżenia wyłącznie do sądów. W Holandii podatnicy również skarżą decyzje do sądu, lecz w ramach pierwszej instancji bardzo istotne są negocjacje z organem podatkowym jeszcze przed wydaniem decyzji.

ZAKRES POSTĘPOWAŃ

W państwach, w których postępowanie administracyjne jest dwuinstancyjne, jego zakres w obu przypadkach jest zazwyczaj taki sam. Jednak podatnicy takich krajów, jak Austria, Belgia czy Węgry mają możliwość swobodnego składania nowych dowodów podczas postępowania przed drugą instancją. Z kolei na Ukrainie, Słowacji oraz w Wielkiej Brytanii, Rosji i Kazachstanie - zakres samego postępowania w drugiej instancji jest ograniczony.

ŹRÓDŁA PRAWA

Ciekawym przypadkiem są Hiszpania i Cypr, które jako jedyne państwa zasadę dwuinstancyjnego postępowania administracyjnego (podatkowego) uznają za zasadę konstytucyjną. Reszta krajów, podobnie jak Polska, zasadę dwuinstancyjności postępowania administracyjnego reguluje na gruncie ustawowym. W polskiej jurysdykcji uregulowane jest to w Ordynacji podatkowej (na gruncie podatkowym) oraz w kodeksie postępowania administracyjnego.

Warto zauważyć, że w przypadku zdecydowanej większości badanych państw, w których występuje dwuinstancyjność postępowania, zaobserwować możemy również zasadę dewolutywności postępowania.

Jako odstępstwo od wskazanej reguły przywołać można zwłaszcza przypadki Niemiec, Grecji oraz Austrii, w których odwołanie rozpatrywane jest przez ten sam organ, natomiast w innym składzie wydającym decyzję bądź przez inną jednostkę administracyjną w obrębie tego samego organu.



Ważne: Zmiany w zasadach postępowania administracyjnego w Polsce spowodują, że podatnicy po otrzymaniu wadliwej decyzji będą wnioskować o ponowne rozpatrzenie sprawy, bo tak w istocie należy odbierać odwołanie do tego samego organu. Jednak będą musieli liczyć się z koniecznością skarżenia do wojewódzkiego sądu administracyjnego.

DECYZJE W SĄDACH

Możliwość skarżenia decyzji organów podatkowych do sądów administracyjnych obowiązuje - bez wyjątków we wszystkich analizowanych krajach. Różnią się tylko zasady takich postępowań. Zaledwie w pięciu państwach, takich jak: Cypr, Finlandia, Norwegia, Rosja oraz Szwecja zakres postępowania przed sądami nie jest w żaden sposób ograniczony. Przepisy pozostałych krajów posiadają ograniczenia, które powodują, że zakres postępowania przed sądami administracyjnymi różni się od administracyjnego postępowania podatkowego. Widać przy tym duże rozbieżności w zależności od konkretnego państwa. W niektórych ograniczenia pojawiają się w stosunku do zbieranych dowodów. W innych sądy ostatniej instancji rozpatrują zastrzeżenia prawne, a nie zastrzeżenia co do badania stanu faktycznego. To rozwiązanie znamy z Polski: postępowanie przed NSA, dotyczy oceny wykładni prawa dokonanej przez sąd pierwszej instancji, tj. WSA (bądź ewentualnie, naruszenia prawa procesowego przez ten sąd).

OSTATNIE ZMIANY W EUROPIE

Reorganizacja procedury przed organami skarbowymi w Polsce nie wynika z analogicznych zmian, które miały miejsce w ostatnim czasie w innych krajach. Co prawda w kilku z nich dokonywano pewnych modyfikacji, ale nie były one rewolucyjne. W styczniu 2014 roku zmieniono prawo w Danii. Wcześniej istniała możliwość zaskarżenia decyzji organu do regionalnej izby podatkowej, a następnie do krajowego trybunału. Od 2014 roku nastąpiła zmiana, która spowodowała, że regionalne izby podatkowe rozpatrują inne sprawy niż krajowy trybunał podatkowy. Z kolei w 2016 roku w Irlandii zlikwidowano sąd okręgowy, który stanowił 3. instancję w postępowaniu podatkowym. Przyjęty w Kazachstanie nowy kodeks postępowania cywilnego spowodował zmianę systemu sądowego. Wprowadzono trzy etapowy system w miejsce starego, czteroetapowego procesu. W 2014 roku zmian dokonano również w Austrii, gdzie wprowadzono sądy podatkowe w miejsce zlikwidowanego senatu fiskalnego. Warto jednak zwrócić uwagę, że zmiany analogiczne do proponowanych w Polsce, planowane są również na Węgrzech. Chociaż obecnie istnieją tam dwie instancje postępowania administracyjno-podatkowego, to przygotowywane są przepisy, zgodnie z którymi postępowanie to składać się będzie wyłącznie z jednej instancji. Jak pamiętamy, takie rozwiązanie pierwotnie zakładał projekt ustawy o KAS.



Zasady prowadzenia postępowań w wybranych krajach



Lp.	Państwo	Pytanie 1. Czy w danym państwie jest więcej niż jedna instancja w administracyjnym postępowaniu podatkowym?	Jeśli odpowiedź na pytanie 1. Jest twierdząca		
			Czy zakres postępowania w obu instancjach jest taki sam tzn. czy sprawa może być rozpatrzona dwukrotnie w tym samym zakresie?	Czy zasada dwuinstancyjności postępowania administracyjnego/podatkowego jest zasadą konstytucyjną?	Czy odwołanie jest rozpatrywane przez organ, który wydał pierwotną decyzję, czy jest ono rozpatrywane przez organ wyższego rzędu?
1	Austria	Tak, wszczęcie postępowania w drugiej instancji następuje przez wniesienie przed podatnika odwołania w ciągu 30 dni od otrzymania decyzji określającej wymiar podatku.	Tak, podatnik może również przedstawiać nowe dowody/fakty.	Nie.	Ten sam organ.
2	Belgia	Tak, podatnik może, po odrzuceniu jego uwag przez inspektora podatkowego, złożyć odwołanie do Regionalnego Dyrektora Podatkowego	Tak, zakres obu postępowań jest taki sam - podatnik może podnosić również nowe dowody.	Nie.	Organ wyższego rzędu.
3	Bułgaria	Tak, podatnik może odwołać się od wymiaru podatku do Dyrekcji Apelacyjnej Narodowej Agencji Dochodów.	Co do zasady, tak.	Nie.	Organ wyższego rzędu.
4	Chorwacja	Tak, występują dwie instancje, druga instancja opiera się wyłącznie na odwołaniu zgłoszonym przez stronę.	Tak, postępowanie może odbywać się dwukrotnie w tym samym zakresie, jeśli strona w odwołaniu kwestionuje pełny zakres postępowania.	Nie.	Organ wyższego rzędu.
5	Cypr	Tak, występują dwie instancje.	Tak, sprawa może zostać rozpatrzona dwukrotnie w tym samym zakresie.	Tak, zasada ta jest wyrażona w art. 146 Konstytucji Republiki Cypru.	Organ wyższego rzędu.
6	Czechy	Tak, podatnik może odwołać się od decyzji organu pierwszej instancji do Podatkowego Organu Apelacyjnego (jeden centralny organ właściwy dla całego kraju).	Tak, Podatkowy Organ Apelacyjny nie jest związany dowodami ani okolicznościami ujawnionymi w pierwszej instancji. Sytuacja podatnika może zostać również pogorszona w wyniku postępowania w drugiej instancji.	Nie.	Organ wyższego rzędu.
7	Dania	Tak, podatnik może odwoływać się od decyzji Duńskiej Administracji Celnej i Podatkowej do regionalnych rad apelacyjnych lub do Narodowego Trybunału Podatkowego, w zależności od rodzaju podatku.	Nie jest możliwe podnoszenie nowych dowodów w administracyjnym systemie odwoławczym.	Nie.	Organ wyższego rzędu.

<p>Pytanie 2. Czy istnieje możliwość zaskarżenia ostatecznej decyzji organu podatkowego do sądu administracyjnego/podatkowego?</p>	<p>(Jeśli odpowiedź na pytanie 2. jest twierdząca) Czy zakres postępowania przed sądem jest identyczny jak w przypadku postępowania administracyjno-podatkowego, w szczególności, czy sąd administracyjny/podatkowy może przeprowadzać postępowanie dowodowe. Czy zakres postępowania sądowego jest w jakikolwiek sposób ograniczony?</p>	<p>Czy regulacje dotyczące postępowania podatkowego są takie same lub podobne do regulacji dotyczących postępowań administracyjnych?</p>	<p>Czy regulacje dotyczące liczby instancji w postępowaniu administracyjnym były ostatnio zmieniane? Jaki był zakres ewentualnych zmian, czy wzbudzał kontrowersje?</p>
<p>Tak, najpierw do Sądu Podatkowego, a następnie do Austriackiego Wysokiego Sądu Administracyjnego i/ lub do Austriackiego Sądu Konstytucyjnego.</p>	<p>Zakres jest ograniczony - w przypadku wyższych instancji sądowych nie jest możliwe przedstawianie nowych dowodów. Sądy zajmują się wyłącznie oceną kwestii prawnych, a nie faktycznych.</p>	<p>Tak, obie regulacje są podobne.</p>	<p>Tak, wprowadzone zmiany obowiązują od 1 stycznia 2014 - w miejsce Senatu Fiskalnego wprowadzone zostały sądy podatkowe, w których orzekają sędziowie.</p>
<p>Tak, są 3 instancje sądowe - Sąd Pierwszej Instancji, Sąd Apelacyjny oraz Sąd Najwyższy.</p>	<p>Co do zasady, zakres nie jest ograniczony, poza postępowaniem przed Sądem Najwyższym, w którym takie ograniczenia występują.</p>	<p>Nie, regulacje dotyczące postępowań podatkowych są zbliżone do regulacji dotyczących postępowań cywilnych.</p>	<p>Brak zmian ostatnio.</p>
<p>Tak, od decyzji organów podatkowych przysługuje zaskarżenie do dwóch instancji sądowych - Sądu Administracyjnego i do Najwyższego Sądu Administracyjnego.</p>	<p>Co do zasady, zakres nie jest ograniczony. Najwyższy Sąd Administracyjny ma natomiast możliwość przeprowadzania postępowania dowodowego jedynie w kilku określonych przypadkach. Co do zasady, Sąd ten opiera się na postępowaniu dowodowym przeprowadzonym przez sąd pierwszej instancji.</p>	<p>Tak, regulacje dotyczące postępowania podatkowego są zasadniczo oparte na regulacjach postępowania administracyjnego, występuje jednak między nimi kilka różnic.</p>	<p>Brak zmian ostatnio.</p>
<p>Tak, strona ma możliwość zaskarżenia decyzji do Sądu Administracyjnego. Po otrzymaniu wyroku, strony mogą apelować do Wysokiego Sądu Administracyjnego.</p>	<p>Sądy Administracyjne mają prawo do przeprowadzania pełnego postępowania dowodowego, a zakres postępowania jest ograniczony wyłącznie przez zakres skargi strony.</p>	<p>Tak, obie procedury opierają się na podobnych zasadach.</p>	<p>Ostatnie zmiany nie były związane z liczbą instancji.</p>
<p>Tak, strona ma możliwość zaskarżenia ostatecznej decyzji organu podatkowego do Sądu.</p>	<p>Zakres postępowania co do zasady jest ten sam.</p>	<p>Regulacje są takie same dla obu postępowań.</p>	<p>Brak zmian ostatnio.</p>
<p>Tak, postępowanie sądowe również jest dwuinstancyjne, a wyrok sądu pierwszej instancji może być zaskarżony zarówno przez podatnika, jak i przez organ podatkowy.</p>	<p>Zakres postępowania przed Sądami Administracyjnymi jest ograniczony do podstaw wskazanych w skardze podatnika/organu podatkowego. Sądy mogą przeprowadzać dodatkowe postępowania dowodowe.</p>	<p>Postępowanie podatkowe jest uregulowane w autonomiczny sposób w Kodeksie Podatkowym.</p>	<p>Brak zmian ostatnio.</p>
<p>Tak, istnieje możliwość zaskarżenia ostatecznej decyzji regionalnej rady apelacyjnej lub Narodowego Trybunału Podatkowego do sądu.</p>	<p>b/d</p>	<p>b/d</p>	<p>Tak, zmiana wystąpiła w 2013 roku i weszła w życie 1 stycznia 2014 r. Przed zmianą podatnicy mieli możliwość odwołania się od decyzji najpierw do regionalnej rady apelacyjnej, a następnie do Narodowego Trybunału Podatkowego. Obecnie nie ma takiej możliwości - organy te rozpatrują bowiem różne sprawy.</p>

Lp.	Państwo	Pytanie 1. Czy w danym państwie jest więcej niż jedna instancja w administracyjnym postępowaniu podatkowym?	Jeśli odpowiedź na pytanie 1. Jest twierdząca		
			Czy zakres postępowania w obu instancjach jest taki sam tzn. czy sprawa może być rozpatrzona dwukrotnie w tym samym zakresie?	Czy zasada dwuinstancyjności postępowania administracyjnego/podatkowego jest zasadą konstytucyjną?	Czy odwołanie jest rozpatrywane przez organ, który wydał pierwotną decyzję, czy jest ono rozpatrywane przez organ wyższego rzędu?
8	Estonia	Tak, istnieje możliwość odwołania się od decyzji organu podatkowego do organu wyższego stopnia.	b/d	Nie.	Organ wyższego rzędu.
9	Finlandia	Tak, istnieje możliwość odwołania się od decyzji organu podatkowego do organu wyższej instancji (Rada Wymiaru Podatku), jeśli strona nie zgadza się z decyzją.	b/d	Nie.	Organ wyższego rzędu.
10	Francja	Tak, najpierw podatnik ma możliwość odwołania się do Przewodniczącego Zespołu Audytowego, a następnie do przewodniczącego Służby Audytowej. Po otrzymaniu ostatecznej decyzji podatnik ma możliwość złożenia wstępnego roszczenia do organu podatkowego.	Tak.	Nie.	Organ wyższego rzędu.
11	Grecja	Tak, podatnik może złożyć odwołanie od decyzji do Departamentu Rozstrzygania Sporów organu podatkowego wydającego decyzję.	b/d	Nie.	Ten sam organ.
12	Hiszpania	Tak, istnieje możliwość odwołania się od decyzji organu podatkowego.	Tak, zakres postępowania jest taki sam w obu instancjach.	Tak, zasada dwuinstancyjnego postępowania administracyjnego/podatkowego wyrażona została w art. 130 Konstytucji Hiszpanii.	b/d

<p>Pytanie 2. Czy istnieje możliwość zaskarżenia ostatecznej decyzji organu podatkowego do sądu administracyjnego/podatkowego?</p>	<p>(Jeśli odpowiedź na pytanie 2. jest twierdząca) Czy zakres postępowania przed sądem jest identyczny jak w przypadku postępowania administracyjno-podatkowego, w szczególności, czy sąd administracyjny/podatkowy może przeprowadzać postępowanie dowodowe. Czy zakres postępowania sądowego jest w jakikolwiek sposób ograniczony?</p>	<p>Czy regulacje dotyczące postępowania podatkowego są takie same lub podobne do regulacji dotyczących postępowań administracyjnych?</p>	<p>Czy regulacje dotyczące liczby instancji w postępowaniu administracyjnym były ostatnio zmieniane? Jaki był zakres ewentualnych zmian, czy wzbudzał kontrowersje?</p>
<p>Tak, podatnik ma prawo zaskarżyć ostateczną decyzję organu podatkowego do sądu administracyjnego.</p>	<p>Sądy administracyjne nie przeprowadzają postępowań dowodowych.</p>	<p>Postępowania podatkowe opierają się na regulacjach dotyczących postępowań administracyjnych i różnią się głównie w kwestiach zapewniających efektywność postępowań podatkowych (np. dokumenty mogą być dostarczane do podatnika przez system elektroniczny).</p>	<p>Ostatnie zmiany nie były związane z liczbą instancji.</p>
<p>Tak, jeśli podatnik jest niezadowolony z decyzji Rady Wymiaru Podatku, ma możliwość zaskarżenia decyzji do Sądu Administracyjnego, a następnie do Najwyższego Sądu Administracyjnego.</p>	<p>Brak ograniczeń zakresu postępowania.</p>	<p>Tak, fińskie organy podatkowe muszą przestrzegać również generalnych regulacji administracyjnych. Istnieją jednak szczególne przepisy, które odnoszą się wyłącznie do postępowań podatkowych.</p>	<p>Ostatnie zmiany nie były związane z liczbą instancji.</p>
<p>Tak, po odrzuceniu wstępnego roszczenia przez organ podatkowy, podatnik może zaskarżyć decyzję do Trybunału Pierwszej Instancji, a następnie do Sądu Apelacyjnego.</p>	<p>Zakres postępowania przed Sądami nie jest ograniczony, poza postępowaniami przed wyższymi instancjami, gdzie podatnik nie może podnosić żadnych nowych dowodów na poparcie swoich tez.</p>	<p>Regulacje dotyczące postępowań podatkowych mają specyficzny charakter (więcej proceduralnych gwarancji dla podatnika niż w przypadku postępowań administracyjnych).</p>	<p>Brak zmian ostatnio.</p>
<p>Tak, podatnik może złożyć skargę na ostateczną decyzję w pierwszej instancji do Sądu Administracyjnego Pierwszej Instancji lub Administracyjnego Sądu Apelacyjnego. W drugiej instancji właściwym sądem jest Administracyjny Sąd Apelacyjny lub Rada Stanu.</p>	<p>Postępowania przed Radą Stanu ograniczają się do zagadnień związanych z interpretacją przepisów.</p>	<p>Są podobne, ale nie identyczne. W postępowaniu podatkowym zawartych zostało więcej wymogów.</p>	<p>Brak ostatnich zmian w zakresie liczby instancji, natomiast zwiększono znacząco warunki wstępne składania kasacji przed Radę Stanu.</p>
<p>Tak, istnieje możliwość odwołania się od ostatecznej decyzji organu podatkowego do sądu.</p>	<p>Sądy Podatkowe/Administracyjne mogą przeprowadzać wszystkie dowody, które zostaną uznane za potrzebne do wyjaśnienia stanu faktycznego. Zakres postępowania jest jednak ograniczony do zagadnień poruszonych w skardze przez podatnika, chyba że danym zagadnieniem sąd może zająć się z urzędu (np. przedawnienie).</p>	<p>b/d</p>	<p>Brak zmian ostatnio.</p>

Lp.	Państwo	Pytanie 1. Czy w danym państwie jest więcej niż jedna instancja w administracyjnym postępowaniu podatkowym?	Jeśli odpowiedź na pytanie 1. Jest twierdząca		
			Czy zakres postępowania w obu instancjach jest taki sam tzn. czy sprawa może być rozpatrzona dwukrotnie w tym samym zakresie?	Czy zasada dwuinstancyjności postępowania administracyjnego/podatkowego jest zasadą konstytucyjną?	Czy odwołanie jest rozpatrywane przez organ, który wydał pierwotną decyzję, czy jest ono rozpatrywane przez organ wyższego rzędu?
13	Holandia	Nie, w holenderskim postępowaniu podatkowym jest wyłącznie jedna instancja.	Nie dotyczy.	Nie dotyczy.	Nie dotyczy.
14	Irlandia	Tak, podatnik może odwołać się w ciągu 30 dni od wymiaru podatku ustalonego przez organ podatkowy do Apelacyjnych Komisarzy Podatkowych, czyli ciała niezależnego od organów Irlandzkiej Służby Dochodowej.	Tak, brak ograniczeń co do zakresu postępowania w obu instancjach.	Nie.	Instytucja wyższego rzędu.
15	Kazachstan	Tak, podatnicy mają możliwość odwoływać się od decyzji organów podatkowych do organów podatkowych wyższego szczebla.	Co do zasady, zakres postępowania ograniczony jest do kwestii podniesionych w konkretnym odwołaniu.	Nie.	Organ wyższego rzędu.
16	Litwa	Tak, podatnik ma prawo do odwołania się od decyzji organu podatkowego do Komisji Sporów Podatkowych lub bezpośrednio do Okręgowego Sądu Administracyjnego.	Tak, te same aspekty mogą być rozważane w każdej instancji.	Nie.	Organ wyższego rzędu.
17	Luksemburg	Tak, podatnik ma możliwość złożenia odwołania od decyzji organu do Dyrektora Podatkowego, będącego zwierzchnikiem organów podatkowych.	Tak, sprawa może zostać rozpatrzona dwukrotnie w tym samym zakresie.	Nie.	Organ wyższego rzędu.

<p>Pytanie 2. Czy istnieje możliwość zaskarżenia ostatecznej decyzji organu podatkowego do sądu administracyjnego/podatkowego?</p>	<p>(Jeśli odpowiedź na pytanie 2. jest twierdząca) Czy zakres postępowania przed sądem jest identyczny jak w przypadku postępowania administracyjno-podatkowego, w szczególności, czy sąd administracyjny/podatkowy może przeprowadzać postępowanie dowodowe. Czy zakres postępowania sądowego jest w jakikolwiek sposób ograniczony?</p>	<p>Czy regulacje dotyczące postępowania podatkowego są takie same lub podobne do regulacji dotyczących postępowań administracyjnych?</p>	<p>Czy regulacje dotyczące liczby instancji w postępowaniu administracyjnym były ostatnio zmieniane? Jaki był zakres ewentualnych zmian, czy wzbudzał kontrowersje?</p>
<p>Tak, jeśli podatnik nie jest usatysfakcjonowany decyzją inspektora, ma możliwość zaskarżenia decyzji do Niższego Sądu, następnie do Sądu Apelacyjnego, a ostatecznie do Sądu Najwyższego.</p>	<p>Co do zasady, zakres postępowania jest taki sam we wszystkich instancjach. Wszystkie aspekty decyzji inspektora mogą być przedmiotem zaskarżenia decyzji do Niższego Sądu i do Sądu Apelacyjnego. Dozwolone są nowe podstawy, argumenty i dowody. Sąd Najwyższy natomiast może prowadzić postępowanie jedynie w zakresie błędów prawnych i formalnych decyzji. Fakty nie mogą być przedmiotem postępowania przed Sądem Najwyższym.</p>	<p>Pomiędzy obiema regulacjami jest bardzo dużo podobieństw.</p>	<p>Brak ostatnich zmian w zakresie liczby instancji.</p>
<p>Tak, jest możliwość zaskarżenia ostatecznej decyzji administracji podatkowej ze względów prawnych do Irlandzkiego Wysokiego Sądu, a ostatecznie do Irlandzkiego Sądu Najwyższego.</p>	<p>Postępowanie przed sądami dotyczyć może jedynie zagadnień prawnych (zgodności decyzji z prawem).</p>	<p>b/d</p>	<p>Zmiana miała miejsce w 2015 r., a weszła w życie w 2016 r. Spowodowała usunięcie Sądów Obwodowych, które były trzecią administracyjną instancją podatkową.</p>
<p>Tak, zgodnie z prawem Kazachstanu, jest możliwe zaskarżenie ostatecznej decyzji organu podatkowego do sądu.</p>	<p>Wszystkie dowody mogą być prezentowane zarówno organowi wyższej instancji, jak i sędziom na etapie skarżenia/odwoływania się od decyzji. Zakres postępowania przed sądami ograniczony jest ze względu na liczbę i wartość żądania.</p>	<p>Są takie same.</p>	<p>Wraz z przyjęciem nowego Kodeksu Postępowania Cywilnego, nastąpiła zmiana z 4-stopniowego do 3-stopniowego sądowego systemu odwoławczego od 1 stycznia 2016 r.</p>
<p>Tak, podatnik może złożyć skargę od ostatecznej decyzji organu podatkowego do Okręgowego Sądu Administracyjnego. Drugą instancją sądowego postępowania podatkowego jest Najwyższy Sąd Administracyjny.</p>	<p>Zakres postępowania sądowego ogranicza się do zakresu wskazanego w skardze. Kwestie nie zaskarżone ani przez podatnika ani przez organ podatkowy nie powinny być ponownie rozpatrywane.</p>	<p>Są takie same - postępowania podatkowe podlegają pod szerszą kategorię, jaką są postępowania administracyjne.</p>	<p>Brak zmian ostatnio.</p>
<p>Podatnik może zaskarżyć decyzję do Sądu Administracyjnego. Apelację od wyroku Sądu Administracyjnego rozpatruje Apelacyjny Sąd Administracyjny.</p>	<p>Nie ma możliwości podnoszenia w postępowaniu przed sądami nowych żądań, które nie zostały zgłoszone w odwołaniu do Dyrektora Podatkowego, natomiast nowe argumenty o charakterze prawnym mogą być podnoszone po raz pierwszy w trakcie postępowania przed sądem.</p>	<p>Regulacje dotyczące postępowania podatkowego mają szczególny charakter wyrażony w Generalnym Prawie Podatkowym. Natomiast, jeśli sprawa dotrze do etapu postępowania sądowego, wtedy regulacje są takie same dla postępowań podatkowych i administracyjnych.</p>	<p>Brak zmian ostatnio.</p>

Lp.	Państwo	Pytanie 1. Czy w danym państwie jest więcej niż jedna instancja w administracyjnym postępowaniu podatkowym?	Jeśli odpowiedź na pytanie 1. Jest twierdząca		
			Czy zakres postępowania w obu instancjach jest taki sam tzn. czy sprawa może być rozpatrzona dwukrotnie w tym samym zakresie?	Czy zasada dwuinstancyjności postępowania administracyjnego/podatkowego jest zasadą konstytucyjną?	Czy odwołanie jest rozpatrywane przez organ, który wydał pierwotną decyzję, czy jest ono rozpatrywane przez organ wyższego rzędu?
18	MENA (kraje Bliskiego Wschodu i Północnej Afryki)	Tak, w regionie MENA, w większości jurysdykcji podatnicy mają możliwość najpierw zgłoszenia sprzeciwu przeciwko wymiarowi podatku, a następnie mają możliwość odwołania się od decyzji do szerszego gremium, zwanego Komitetem Odwoławczym, który działa wyłącznie na wniosek strony.	Tak, sprawa jest rozpatrywana dwukrotnie w tym samym zakresie.	Nie.	Ten sam organ.
19	Niemcy	Tak, jeśli podatnik nie zgadza się z decyzją organu podatkowego może odwołać się od tej decyzji.	Tak, co do zasady zakres postępowania w obu instancjach jest taki sam.	Nie.	Ten sam organ.
20	Norwegia	Tak, podatnicy mogą odwoływać się od decyzji organów podatkowych.	Tak, postępowanie może odbywać się dwukrotnie w tym samym zakresie.	Nie.	b/d
21	Rosja	Tak, podatnik może odwołać się od decyzji organów podatkowych wyższego rzędu, a następnie od decyzji wyższych organów podatkowych do Federalnej Służby Podatkowej.	Tak, zakres postępowania co do zasady jest ten sam, natomiast podatnik może zdecydować się na odwołanie od decyzji jedynie w części.	Nie.	Organ wyższego rzędu.
22	RPA	Tak, jest możliwość złożenia sprzeciwu od wymiaru podatku. Następnie, w przypadku nieuwzględnienia sprzeciwu, podatnik może odwołać się od decyzji do Rady Podatkowej.	Tak, te same aspekty mogą być rozważane w każdej instancji.	Nie.	Organ wyższego rzędu.
23	Rumunia	Tak, jest możliwość odwołania się od decyzji organu podatkowego (tzw. procedura wstępna).	b/d	Nie.	b/d

Pytanie 2. Czy istnieje możliwość zaskarżenia ostatecznej decyzji organu podatkowego do sądu administracyjnego/podatkowego?	(Jeśli odpowiedź na pytanie 2. jest twierdząca) Czy zakres postępowania przed sądem jest identyczny jak w przypadku postępowania administracyjno-podatkowego, w szczególności, czy sąd administracyjny/podatkowy może przeprowadzać postępowanie dowodowe. Czy zakres postępowania sądowego jest w jakikolwiek sposób ograniczony?	Czy regulacje dotyczące postępowania podatkowego są takie same lub podobne do regulacji dotyczących postępowań administracyjnych?	Czy regulacje dotyczące liczby instancji w postępowaniu administracyjnym były ostatnio zmieniane? Jaki był zakres ewentualnych zmian, czy wzbudzał kontrowersje?
Tak, chociaż Sądy Podatkowe nie są popularne w regionie MENA, to podatnicy mają możliwość zaskarżenia decyzji do Sądu Pierwszej Instancji, zgodnie z Kodeksem Postępowania Cywilnego i Gospodarczego. Jednak znaczna większość postępowań rozstrzygana jest na etapie sprzeciwu lub Komitetu Odwoławczego przez lokalne organy podatkowe, a nie sądy.	W regionie MENA, Sądy Podatkowe/Administracyjne mogą przeprowadzać postępowanie dowodowe, a zakres postępowania nie jest ograniczony w żaden sposób.	b/d	b/d
Tak, podatnik może złożyć skargę przed Sąd Podatkowy, będący sądem pierwszej instancji. W drugiej instancji sądem właściwym jest Federalny Sąd Podatkowy.	Sprawa nie może być rozpatrywana w tym samym zakresie, postępowanie sądowe dotyczy wyłącznie zagadnień prawnych, a nie faktycznych. Federalny Sąd Podatkowy rozważa jedynie, czy w wyroku sądu pierwszej instancji wystąpiły błędy prawne.	b/d	Brak zmian ostatnio.
Tak, ostateczna decyzja organów podatkowych może być zaskarżona do sądu powszechnego.	Zakres postępowania nie jest ograniczony. Jest taki sam w przypadku postępowania sądowego, jak i przed organami podatkowymi. Sądy mogą rozważać zarówno zagadnienia prawne, jak i faktyczne.	b/d	Brak zmian ostatnio.
Tak, w Rosji podatnik ma możliwość zaskarżenia decyzji (po rozpatrzeniu sprawy przez wyższe organy podatkowe) do Sądów Arbitrażowych.	Zakres postępowań jest ten sam, postępowanie przed sądem nie jest ograniczone.	W Rosji brak szczególnych regulacji przewidzianych dla postępowań podatkowych, postępowania te są prowadzone w oparciu o regulacje dotyczące postępowań administracyjnych.	b/d
Tak, jest możliwość odwołania się od ostatecznej decyzji organów podatkowych do Sądu Podatkowego, a następnie do Wysokiego Sądu.	Zasady postępowania przed Sądem Podatkowym oraz Wysokim Sądem różnią się od siebie, natomiast brak dalszych informacji w tym zakresie.	Regulacje podatkowe i administracyjne są ujęte w różnych aktach prawnych.	Zmiany mają miejsce średnio raz do roku i częstokroć budzą kontrowersje.
Tak, po odrzuceniu odwołania w procedurze wstępnej podatnik może zaskarżyć decyzję do Trybunału lub do Sądu Apelacyjnego jako pierwszej instancji postępowania sądowego. Drugą instancją jest Sąd Apelacyjny lub Wysoki Sąd Kasacji i Sprawiedliwości.	Co do zasady, zakres nie jest taki sam. W pierwszej instancji sprawę rozpatruje się co do jej sedna, a w drugiej instancji sądowej sprawdza się legalność rozstrzygnięcia w pierwszej instancji. W przypadku uchylenia decyzji sądu pierwszej, sąd drugiej instancji rozpatruje również sprawę co do jej sedna.	W prawie rumuńskim regulacje dotyczące postępowania podatkowego są uzupełniane regulacjami postępowania administracyjnego. Natomiast w zakresie postępowania podatkowego pojawiają się specyficzne regulacje przedstawione w Kodeksie Postępowania Fiskalnego.	Brak zmian ostatnio.

Lp.	Państwo	Pytanie 1. Czy w danym państwie jest więcej niż jedna instancja w administracyjnym postępowaniu podatkowym?	Jeśli odpowiedź na pytanie 1. Jest twierdząca		
			Czy zakres postępowania w obu instancjach jest taki sam tzn. czy sprawa może być rozpatrzona dwukrotnie w tym samym zakresie?	Czy zasada dwuinstancyjności postępowania administracyjnego/podatkowego jest zasadą konstytucyjną?	Czy odwołanie jest rozpatrywane przez organ, który wydał pierwotną decyzję, czy jest ono rozpatrywane przez organ wyższego rzędu?
24	Słowacja	Tak, co do zasady są dwie instancje postępowania podatkowego, natomiast słowacki Kodeks Podatkowy wyklucza możliwość odwołania się w określonych przypadkach. Druga instancja wszczynana jest jedynie na wniosek strony.	Nie, co do zasady zakres postępowania odwoławczego ogranicza się do podstaw wskazanych w odwołaniu. Natomiast, organ drugiej instancji może rozważyć również kwestie prawne i faktyczne, które nie były podnoszone przez stronę w postępowaniu, jeśli organ uzna, że może mieć to znaczący wpływ na wynik postępowania.	Nie.	b/d
25	Szwajcaria	Tak, istnieje możliwość odwołania się od decyzji organu podatkowego w procedurze administracyjnej.	Tak, w administracyjnym postępowaniu podatkowym brak ograniczeń co do zakresu postępowania w drugiej instancji.	Nie.	b/d
26	Szwecja	Tak, istnieje możliwość odwołania się od decyzji organu podatkowego w procedurze administracyjnej.	Tak.	Nie dotyczy.	Ten sam organ.
27	Ukraina	Tak, podatnik może odwołać się od decyzji organu podatkowego najpierw do organów podatkowych wyższego szczebla, a następnie do Państwowej Służby Podatkowej Ukrainy. Duży podatnicy mogą odwoływać się wyłącznie do Państwowej Służby Podatkowej Ukrainy.	Tak, sprawa może zostać rozpatrzona dwukrotnie w tym samym zakresie, jeśli rozstrzygnięcie nie uwzględni wszystkich żądań podatnika.	Nie.	Organ wyższego rzędu.
28	Wielka Brytania	Tak, podatnik ma możliwość dalszej dyskusji z urzędem skarbowym - HMRC (wewnętrzny przegląd decyzji), a także może żądać rozpatrzenia sprawy przez innego inspektora, niezaangażowanego wcześniej w sprawę. Podatnik ma również możliwość odwołania się od decyzji do Trybunału Pierwszego Stopnia.	Nie, odwołanie do HMRC musi wskazywać podstawy odwoławcze i do nich ogranicza się zakres dalszego postępowania. W tym zakresie organ prowadzący postępowanie odwoławcze musi odtworzyć kroki podejmowane przez organ pierwszej instancji w procesie podejmowania decyzji, która została zaskarżona.	Nie.	W pierwszej kolejności dyskusja z tym samym organem - HMRC.

Pytanie 2. Czy istnieje możliwość zaskarżenia ostatecznej decyzji organu podatkowego do sądu administracyjnego/podatkowego?	(Jeśli odpowiedź na pytanie 2. jest twierdząca) Czy zakres postępowania przed sądem jest identyczny jak w przypadku postępowania administracyjno-podatkowego, w szczególności, czy sąd administracyjny/podatkowy może przeprowadzać postępowanie dowodowe. Czy zakres postępowania sądowego jest w jakikolwiek sposób ograniczony?	Czy regulacje dotyczące postępowania podatkowego są takie same lub podobne do regulacji dotyczących postępowań administracyjnych?	Czy regulacje dotyczące liczby instancji w postępowaniu administracyjnym były ostatnio zmieniane? Jaki był zakres ewentualnych zmian, czy wzbudzał kontrowersje?
Tak, ostateczna decyzja organu podatkowego może zostać zaskarżona do sądu.	Zakres postępowania przed sądem jest ograniczony do podstaw wskazanych w skardze do sądu. Przed sądami nie przeprowadza się postępowania dowodowego, a sąd najczęściej opiera się na dowodach, które zostały przeprowadzone na wcześniejszych etapach postępowania. Natomiast sąd może zdecydować, że w określonych przypadkach powinny zostać przeprowadzone dalsze dowody w celu oceny, czy decyzja podatkowa była poprawna.	Regulacje dotyczące postępowań podatkowych i administracyjnych są odrębne, ale mają równy charakter i są często używane przez te same organy, które działają raz jako organy podatkowe, a raz jako organy administracyjne.	Brak ostatnich zmian (od 2009 r.)
Tak, istnieje możliwość zaskarżenia decyzji najpierw do pierwszej instancji kantonowej, następnie drugiej instancji kantonowej, a ostatecznie do instancji na poziomie federalnym.	Zakres postępowania w pierwszej instancji nie jest ograniczony. W drugiej instancji kantonowej i na poziomie federalnym zakres jest ograniczony do badania zagadnień prawnych.	Regulacje dotyczące postępowań podatkowych są takie same jak regulacje dotyczące postępowań administracyjnych.	Brak zmian ostatnio.
Tak, istnieje możliwość odwołania się od ostatecznej decyzji organów podatkowych do sądu. Pierwszą instancją jest Sąd Administracyjny, drugą natomiast Apelacyjny Sąd Administracyjny, a trzecią Najwyższy Sąd Administracyjny.	Tak, sprawa może być rozstrzygana w tym samym zakresie we wszystkich instancjach.	b/d	Brak zmian ostatnio.
Tak, podatnik może odwołać się od decyzji podatkowej do sądu administracyjnego. Może również zrezygnować z procedury administracyjnej i zaskarżyć wydaną decyzję do zwykłego sądu	Zakres postępowań sądowych zależy od zakresu złożonej przez podatnika skargi, zatem zakres postępowania sądowego może odpowiadać zakresowi postępowania administracyjno - podatkowego.	b/d	Brak zmian ostatnio.
Tak, istnieje taka możliwość. Co do zasad, postępowanie przeciwko wymiarowi podatku musi rozpocząć się w Trybunale Pierwszego Stopnia. W niektórych wypadkach istnieje możliwość prowadzenia sprawy przez Sądowy Wydział Administracyjny Wysokiego Sądu.	Postępowanie przed Trybunałem Pierwszego Stopnia jest ograniczone to kwestii prawa podatkowego, ale Trybunał może prowadzić również postępowanie mające na celu wyjaśnienia wątpliwości co do stanu faktycznego. W skardze na rozstrzygnięcie Trybunału podnosić można jedynie kwestie błędów prawnych.	Regulacje dotyczące postępowań podatkowych różnią się od postępowań administracyjnych.	Brak ostatnich zmian (od 2009 r.)

Lp.	Państwo	Pytanie 1. Czy w danym państwie jest więcej niż jedna instancja w administracyjnym postępowaniu podatkowym?	Jeśli odpowiedź na pytanie 1. Jest twierdząca		
			Czy zakres postępowania w obu instancjach jest taki sam tzn. czy sprawa może być rozpatrzona dwukrotnie w tym samym zakresie?	Czy zasada dwuinstancyjności postępowania administracyjnego/podatkowego jest zasadą konstytucyjną?	Czy odwołanie jest rozpatrywane przez organ, który wydał pierwotną decyzję, czy jest ono rozpatrywane przez organ wyższego rzędu?
29	Węgry	Tak, postępowanie podatkowe ma obecnie dwie instancje, druga instancja wszczynana jest ze względu na wniosek podatnika.	Tak, zakres jest taki sam, teoretycznie można nawet przedstawiać nowe dowody. Prawo precedensowe ogranicza jednak taką możliwość.	Nie.	b/d
30	Włochy	Nie, występuje jedna instancja w administracyjnym postępowaniu podatkowym.	Nie dotyczy.	Nie dotyczy.	Nie dotyczy.
31	Polska	Po 1 marca 2017 r. - druga instancja pojawia się wyłącznie przy postępowaniach podatkowych prowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych. W przypadku KAS - sprawa jest dwukrotnie rozpatrywana przez tę samą instancję.	Tak, ale z wyjątkami. Jeżeli w postępowaniu odwoławczym stwierdzona zostanie konieczność przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części - sprawa przekazywana jest do ponownego rozpatrzenia przez organ pierwszej instancji	Nie.	Po 1 marca 2017 r. - druga instancja pojawia się wyłącznie przy postępowaniach podatkowych prowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych. W przypadku KAS - sprawa jest dwukrotnie rozpatrywana przez tę samą instancję.

Źródło: Opracowanie własne EY na podstawie danych zebranych z innych praktyk EY ulokowanych w poszczególnych krajach.

<p>Pytanie 2. Czy istnieje możliwość zaskarżenia ostatecznej decyzji organu podatkowego do sądu administracyjnego/podatkowego?</p>	<p>(Jeśli odpowiedź na pytanie 2. jest twierdząca) Czy zakres postępowania przed sądem jest identyczny jak w przypadku postępowania administracyjno-podatkowego, w szczególności, czy sąd administracyjny/podatkowy może przeprowadzać postępowanie dowodowe. Czy zakres postępowania sądowego jest w jakikolwiek sposób ograniczony?</p>	<p>Czy regulacje dotyczące postępowania podatkowego są takie same lub podobne do regulacji dotyczących postępowań administracyjnych?</p>	<p>Czy regulacje dotyczące liczby instancji w postępowaniu administracyjnym były ostatnio zmieniane? Jaki był zakres ewentualnych zmian, czy wzbudzał kontrowersje?</p>
<p>Tak, jest możliwe zaskarżenia ostatecznej decyzji organu podatkowego do sądu.</p>	<p>Nie, zakres jest ograniczony do odpowiedzi na pytanie, czy wydana decyzja jest zgodna z prawem. To wyklucza możliwość powtórzenia czynności dowodowych, natomiast nowe dowody mogą zostać przeprowadzone. Ponadto, ocena sądu dotyczy wyłącznie zagadnień prawnych wskazanych w skardze.</p>	<p>Są podobne. Regulacje dotyczące postępowania administracyjnego służą jako podstawa legislacyjna dla regulacji dotyczących postępowań podatkowych, regulacje podatkowe są dopasowaniem reguł administracyjnych do postępowań podatkowych.</p>	<p>Planowane są zmiany, ale brak na obecnym etapie propozycji legislacyjnych.</p>
<p>Tak, podatnik może odwołać się od wymiaru podatku do Sądu. Są 3 instancje podatkowego postępowania sądowego.</p>	<p>Zakres postępowania przed Prowincjonalnym Sądem Podatkowym obejmuje zbadanie prawnych lub faktycznych wad decyzji wydanej przez organ podatkowy. Regionalny Sąd Podatkowy rozpatruje jedynie faktyczne lub prawny wady wyroku sądu pierwszej instancji. Sąd Najwyższy bada jedynie błędy w stosowaniu prawa na poprzednich etapach postępowania.</p>	<p>Większość zasad wyższego stopnia jest taka sama w obu przypadkach, natomiast istnieją różnice pomiędzy postępowaniem administracyjnym a podatkowym.</p>	<p>Brak zmian ostatnio.</p>
<p>Tak</p>	<p>Nie. Zasadą jest że sąd administracyjny kontroluje legalność decyzji wydanych w postępowaniu podatkowym i nie prowadzi postępowania dowodowego. Wyjątkowo można zgłosić dowód z dokumentu</p>	<p>Nie</p>	<p>Projekt zmian jest w przygotowaniu (prace w Sejmie - druk nr 1183)</p>

Kontakt



Agnieszka Tałasiewicz

Lider Zespołu Postępowań Podatkowych i Sądowych,
Partner Zarządzający Kancelarią EY Law

agnieszka.talasiewicz@pl.ey.com

tel. +48 22 557 72 75



Michał Goj

Dyrektor, Zespół Postępowań Podatkowych
i Sądowych EY

michal.goj@pl.ey.com

tel. +48 22 557 72 53



Tomasz Rolewicz

Starszy Menedżer, Zespół Postępowań
Podatkowych i Sądowych EY

tomasz.rolewicz@pl.ey.com

tel. +48 22 557 89 13

ey.com/pl/kontrole-podatkowe

Redakcja: Jakub Malczewski

O firmie EY

EY jest światowym liderem rynku usług profesjonalnych obejmujących usługi audytorskie, doradztwo podatkowe, doradztwo biznesowe i doradztwo transakcyjne. Nasza wiedza oraz świadczone przez nas najwyższej jakości usługi przyczyniają się do budowy zaufania na rynkach kapitałowych i w gospodarkach całego świata. W szeregach EY rozwijają się utalentowani liderzy zarządzający zgranymi zespołami, których celem jest spełnianie obietnic składanych przez markę EY. W ten sposób przyczyniamy się do budowy sprawniej funkcjonującego świata. Robimy to dla naszych klientów, społeczności, w których żyjemy i dla nas samych.

Nazwa EY odnosi się do firm członkowskich Ernst & Young Global Limited, z których każda stanowi osobny podmiot prawny. Ernst & Young Global Limited, brytyjska spółka z odpowiedzialnością ograniczoną do wysokości gwarancji (company limited by guarantee) nie świadczy usług na rzecz klientów. Aby uzyskać więcej informacji, wejdź na www.ey.com/pl

EY, Rondo ONZ 1, 00-124 Warszawa

© 2017 EYGM Limited.
Wszelkie prawa zastrzeżone.

SCORE: 00042-162

ey.com/pl

Niniejsza publikacja została sporządzona z należytą starannością, jednak z konieczności pewne informacje zostały podane w skróconej formie. W związku z tym publikacja ma charakter wyłącznie orientacyjny, a zawarte w niej dane nie powinny zastąpić szczegółowej analizy problemu lub profesjonalnego osądu.

Ernst & Young nie ponosi odpowiedzialności za jakiegokolwiek straty powstałe w wyniku czynności podjętych lub zaniechanych na podstawie niniejszej publikacji. Zalecamy, by wszelkie przedmiotowe kwestie były konsultowane z właściwym doradcą.