UZASADNIENIE

Celem nowelizacji ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej[[1]](#footnote-1)), zwanej dalej „ustawą o KAS”, oraz ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług[[2]](#footnote-2)), zwanej dalej „ustawą o VAT”, jest uregulowanie uprawnienia do dobrowolnego wykonywania przez kontrolowanego obowiązku podatkowego w postaci złożenia korekty deklaracji częściowo uwzględniającej nieprawidłowości stwierdzone przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, zawarte w wyniku kontroli celno-skarbowej, a także usunięcia wątpliwości interpretacyjnych w zakresie uprawnienia do złożenia deklaracji po wszczęciu i zakończeniu kontroli celno-skarbowej, jeżeli nie została wcześniej złożona.

Przedłożony projekt stanowi realizację filaru VI: „Wsparcie dla biznesu i deregulacja” planu gospodarczego na 2025 r. „Polska. Rok przełomu”, który zakłada eliminację zbędnych procedur administracyjnych, redukcję kosztów prowadzenia działalności oraz zwiększenie przejrzystości systemu podatkowego.

**I. Zmiany ustawy o KAS**

**1. Złożenie korekty deklaracji częściowo uwzględniającej nieprawidłowości stwierdzone przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, zawarte w wyniku kontroli celno-skarbowej**

Zmiany w art. 82 ust. 2 pkt 6 i ust. 3 ustawy o KAS polegają na uregulowaniu uprawnienia do dobrowolnego wykonywania przez kontrolowanego obowiązku podatkowego w postaci złożenia korekty deklaracji, jeżeli kontrolowany w części zgadza się z nieprawidłowościami stwierdzonymi przez naczelnika urzędu celno-skarbowego w wyniku kontroli celno-skarbowej.

Obowiązujące przepisy ustawy o KAS przewidują możliwość złożenia korekty deklaracji uwzględniającej całość nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku kontroli, jeżeli przedmiotem jest konkretne zobowiązanie podatkowe. Jeżeli jednak kontrolowany zgadza się ze stwierdzonymi nieprawidłowościami wyłącznie w części tych nieprawidłowości, złożona przez niego korekta deklaracji w tym zakresie nie zostanie uwzględniona przez naczelnika urzędu celno-skarbowego. W konsekwencji kontrola celno-skarbowa przekształci się w postępowanie podatkowe, którego przedmiotem jest całość zobowiązania podatkowego będącego przedmiotem tej kontroli.

Proponowane zmiany mają zatem na celu ograniczenie przedmiotu sporu pomiędzy kontrolowanym a naczelnikiem urzędu celno-skarbowego, co w konsekwencji prowadzi do zawężenia przedmiotu postępowania podatkowego przekształconego z kontroli celno-skarbowej, jeżeli naczelnik urzędu celno-skarbowego uwzględni korektę deklaracji w części, w której kontrolowany zgadza się ze stwierdzonymi w wyniku kontroli nieprawidłowościami.

W konsekwencji niezbędne są zmiany w art. 83 ust. 1 ustawy o KAS polegające na uzupełnieniu katalogu przesłanek przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe. W art. 83 ust. 1 pkt 2a dodano przesłankę tego przekształcenia, tj. gdy kontrolowany złożył deklarację lub korektę deklaracji, w których zgodził się w części ze stwierdzonymi w wyniku kontroli nieprawidłowościami i organ uwzględnił tę deklarację lub korektę deklaracji. W takim przypadku niezbędne będzie wydanie decyzji podatkowej w przekształconym postępowaniu podatkowym, obejmującej całość zobowiązania podatkowego, przy czym postępowanie podatkowe będzie ograniczone do części stwierdzonych nieprawidłowości, z którymi kontrolowany się nie zgodził, jeżeli naczelnik urzędu celno-skarbowego uwzględni złożoną korektę deklaracji.

W konsekwencji zmiany dokonano również w art. 83 ust. 3a i 2 ustawy o KAS przewidujących odpowiednio dokonanie w postanowieniu o przekształceniu kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe zawiadomienia o uwzględnieniu deklaracji lub korekty deklaracji, w których kontrolowany w części zgadza się ze stwierdzonymi w wyniku kontroli nieprawidłowościami, oraz doręczenie kontrolowanemu zawiadomienia o uwzględnieniu deklaracji lub korekty deklaracji, w których kontrolowany w całości zgadza się ze stwierdzonymi w wyniku kontroli nieprawidłowościami i przesłanie tego zawiadomienia do właściwego dla kontrolowanego naczelnika urzędu skarbowego.

**2. Złożenie deklaracji po wszczęciu i zakończeniu kontroli celno-skarbowej, jeżeli nie została wcześniej złożona**

Celem zmiany art. 62 ust. 4–4c, art. 82 ust. 2 pkt 6 i ust. 3 oraz art. 83 ust. 1, 2, i 3a ustawy o KAS jest uregulowanie w sposób wyraźny uprawnienia do złożenia deklaracji tzw. deklaracji „pierwotnej”, jeżeli nie została wcześniej złożona, po wszczęciu kontroli celno-skarbowej (po doręczeniu kontrolowanemu upoważnienia do przeprowadzenia tej kontroli) i po zakończeniu tej kontroli (doręczeniu kontrolowanemu wyniku kontroli).

Proponowana zmiana przyczyni się do eliminacji wątpliwości interpretacyjnych przepisów w zakresie nieuznawania deklaracji „pierwotnych” na etapie kontroli celno-skarbowej.

Zgodnie z obowiązującymi art. 62 ust. 4 i art. 82 ust. 3 ustawy o KAS kontrolowanemu przysługuje uprawnienie do skorygowania deklaracji w zakresie objętym tą kontrolą. Z kolei zasady korygowania deklaracji określają przepisy działu III rozdziału 10 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa[[3]](#footnote-3)), w tym art. 81 § 1 i 2, zgodnie z którym podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej; skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji.

Korekta deklaracji podatkowej polega na poprawieniu ewentualnych błędów w już złożonej deklaracji. W tym zakresie w orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowany jest pogląd, że dane objęte korektą zastępują dane ujęte w deklaracji pierwotnej. Tym samym skorygowana deklaracja wywołuje skutki prawne, o których mowa w art. 21 § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa, że podatek w niej wykazany jest podatkiem do zapłaty, a więc takie same, jak deklaracja pierwotna. Są one wiążące do chwili ich ewentualnego zakwestionowania przez organ podatkowy lub ponownej korekty, dokonanej przez samego podatnika. Nie ma przy tym prawnego znaczenia przyczyna złożenia korekty, bowiem skuteczne jej złożenie powoduje, że deklaracja pierwotna traci swój byt prawny[[4]](#footnote-4)). Zatem korektę zeznania można określić jako dokument wtórny do zeznania, które ona koryguje, w żadnym zaś razie nie może być traktowana jako dokument zupełnie odrębny od zeznania oraz jako dokument mający samoistny czy niezależny od zeznania byt prawny[[5]](#footnote-5)).

Naczelny Sąd Administracyjny w swoich orzeczeniach podkreśla również, że odwołanie się do art. 81 ustawy – Ordynacja podatkowa, który przyznaje podmiotom uprawnionym, jakimi są podatnicy, płatnicy czy inkasenci (ust. 1), prawo do skorygowania uprzednio złożonej deklaracji, musi być rozumiane jako prawo do weryfikacji deklaracji, która złożona została zgodnie z ustawowymi warunkami jej złożenia przez podmiot uprawniony. W przypadku zatem skorygowania deklaracji podatkowej po doręczeniu upoważnienia do kontroli celno-skarbowej, jak i po doręczeniu wyniku kontroli celno-skarbowej, korekta deklaracji umożliwi poprawienie błędu w tekście uprzednio złożonej deklaracji, zaś warunkiem skutecznego złożenia korekty deklaracji jest uprzednie złożenie „pierwotnej” deklaracji podatkowej. W świetle powyższego w obowiązującym stanie prawnym istnieją wątpliwości co do możliwości skutecznego złożenia „pierwotnej” deklaracji w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową po doręczeniu upoważnienia do kontroli celno-skarbowej, a także po doręczeniu wyniku kontroli celno-skarbowej.

Orzecznictwo sądów administracyjnych[[6]](#footnote-6)) stwierdza ponadto, że wynikające z art. 81b Ordynacji podatkowej zawieszenie uprawnienia podatnika do skorygowania deklaracji na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej (w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą) wskazuje na intencję ustawodawcy do pozostawienia po stronie organów – w czasie trwania każdej z tych procedur – wyłączności w zakresie określenia prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego. Twierdzenia te dotyczą wprawdzie prawa podatnika do złożenia w toku kontroli deklaracji korygującej wcześniejszą deklarację, jednakże stanowisko to wskazuje na intencję ustawodawcy wyłączenia w tym okresie również prawa podatnika do złożenia deklaracji „pierwotnej”. Posługując się argumentem *a minori ad maius*, przyjąć należy, iż skoro w toku postępowania kontrolnego wyłączona jest możliwość ingerencji podatnika w wysokość zobowiązania podatkowego poprzez składanie korekt, to tym bardziej nie ma on możliwości skutecznego złożenia samej deklaracji podatkowej w zakresie objętym kontrolą. Wskazany wyrok dotyczy wprawdzie postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, jednakże obrazuje zasadę prawniczą, która oznacza, że jeśli coś jest zakazane w mniejszym stopniu, to tym bardziej zakazane jest w większym stopniu.

Z tego też względu propozycja ma na celu określenie w sposób wyraźny uprawnienia kontrolowanego do złożenia „pierwotnej” deklaracji w przypadkach określonych w art. 62 ust. 4 i art. 82 ust. 3 ustawy o KAS.

W konsekwencji kontrolowany uiści zobowiązanie podatkowe wynikające z „pierwotnej” deklaracji, co doprowadzi do nienaliczania dalszych odsetek za zwłokę od zapłaconego zobowiązania podatkowego. Ponadto w przypadku złożenia deklaracji „pierwotnej” w terminie 14 dni od dnia doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia tej kontroli i jej uwzględnienia przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, kontrola ta zostanie zakończona stosownie do art. 62 ust. 4c ustawy o KAS.

Dodatkowo proponowana zmiana art. 62 ustawy o KAS wywiera korzystny skutek finansowy dla kontrolowanego. Zmiana ta, na gruncie przepisów ustawy o VAT, umożliwia bowiem ustalenie stawki dodatkowego zobowiązania podatkowego na obniżonym poziomie do 15%, o której mowa w art. 112b ust. 2a ustawy o VAT, również w przypadku złożenia przez kontrolowanego „pierwotnej” deklaracji.

W przypadku natomiast złożenia deklaracji „pierwotnej”, w której kontrolowany zgadza się w całości ze stwierdzonymi w wyniku kontroli nieprawidłowościami, zbędne będzie także prowadzenie postępowania podatkowego, tym samym nie będą powstawać koszty prowadzenia tego postępowania obciążające podatnika.

Propozycje zmian wpłyną zatem na poprawę sytuacji kontrolowanego, poprawę relacji organu Krajowej Administracji Skarbowej z kontrolowanym i będą stanowić realizację zasady zaufania obywatela do organów podatkowych.

Dodatkowo propozycje zmian wpłyną na zwiększenie efektywności i sprawności działania organów Krajowej Administracji Skarbowej w postaci umożliwienia przyjęcia wpłat zobowiązania podatkowego, w całości albo w części, w której kontrolowany podatnik nie kwestionuje ustaleń naczelnika urzędu celno-skarbowego.

**3. Zmiany o charakterze dostosowawczym**

Z kolei zmiany w art. 82 ust. 4 oraz art. 83 ust. 1c oraz 1d ustawy o KAS regulujące uprawnienia kontrolowanego po zakończeniu kontroli celno-skarbowej mają charakter dostosowawczy do ww. zmian ustawy o KAS, przy czym w art. 83 ust. 1c zdanie pierwsze dodano wyłącznie stwierdzenie, że skorygowanie deklaracji („pierwotnej”) po zakończeniu kontroli celno-skarbowej nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim dokonana korekta przewiduje cofnięcie ustaleń kontroli celno-skarbowej, bez odwołania się do czynności dokonywanych zgodnie z art. 82 ust. 3 zdanie pierwsze. Projektowany art. 83 ust. 1c zdanie pierwsze odnosi się bowiem do każdego sposobu zakończenia kontroli celno-skarbowej, określonego zarówno w art. 62 ust. 4c zdanie pierwsze, jak i w art. 82 ust. 3 zdanie pierwsze ustawy o KAS.

**II. Zmiana ustawy o VAT**

Zmiana ustawy o VAT ma charakter dostosowawczy do zmiany art. 62 ust. 4 ustawy o KAS przewidującej złożenie deklaracji „pierwotnej” po doręczeniu upoważnienia do kontroli celno-skarbowej.

**III. Przepisy przejściowe**

W art. 3 ust. 1 projektu ustawy zostały zaproponowane regulacje przejściowe przewidujące stosowanie przepisów dotychczasowych do kontroli celno-skarbowych, w których nie upłynął termin na skorygowanie, w zakresie objętym tą kontrolą, uprzednio złożonej deklaracji podatkowej, po doręczeniu upoważnienia do kontroli celno-skarbowej.

Potrzeba wprowadzenia tych przepisów przejściowych jest konsekwencją doręczenia kontrolowanemu – przed dniem wejścia w życie proponowanych zmian – upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej, w którym zawarto pouczenie o prawie złożenia korekty deklaracji zgodne z obowiązującymi na dzień tego doręczenia przepisami ustawy o KAS. W konsekwencji przepisy art. 62 ust. 4–4c ustawy o KAS w brzmieniu dotychczasowym będą stosowane wraz dotychczasowym brzmieniem art. 112b ust. 2a ustawy o VAT.

Z tych samych względów w art. 3 ust. 2 projektu ustawy zaproponowano, że do kontroli celno-skarbowych, w których przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy doręczono wynik kontroli, stosuje się art. 82 ust. 2 pkt 6 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym.

Uzasadnienie do art. 3 ust. 3 projektu ustawy jest analogiczne do uzasadnienia do art. 3 ust. 1 projektu ustawy z uwzględnieniem jego zastosowania do kontroli celno-skarbowych, w których nie upłynął termin na skorygowanie, w zakresie objętym tą kontrolą, uprzednio złożonej deklaracji podatkowej, po doręczeniu wyniku kontroli.

W wyniku analizy wpływu projektowanych zmian w ustawie o KAS na brzmienie upoważnień ustawowych do wydania aktów wykonawczych do ww. ustawy nie wprowadzano do projektu ustawy regulacji dotyczących czasowego utrzymania w mocy obowiązujących aktów wykonawczych wydanych do ustawy o KAS, gdyż w przypadku tych aktów wykonawczych nie następuje zmiana zakresu przekazanego do uregulowania w upoważnieniu ustawowym i nie następuje ich uchylenie.

**IV. Przepis końcowy**

Z uwagi na wpływ projektowanych zmian na obowiązki i uprawnienia podatników oraz skorelowanie zmian ustawy o KAS ze zmianami przepisów wykonawczych w zakresie podatków dochodowych[[7]](#footnote-7)) przewiduje się, że ustawa wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2026 r., co zapewni stosowne *vacatio legis* na dostosowanie się do nowych regulacji.

Projekt ustawy nie jest objęty prawem Unii Europejskiej.

Niniejszy projekt ustawy nie zawiera przepisów technicznych, w związku z czym nie podlega procedurze notyfikacji na zasadach przewidzianych w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. poz. 2039, z późn. zm.).

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

Stosownie do postanowień art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248, z późn. zm.) oraz § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2024 r. poz. 806) projekt ustawy został udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

1. ) Dz. U. z 2023 r. poz. 615, z późn. zm. [↑](#footnote-ref-1)
2. ) Dz. U. z 2024 r. poz. 361, z późn. zm. [↑](#footnote-ref-2)
3. ) Dz. U. z 2025 r. poz. 111, z późn. zm. [↑](#footnote-ref-3)
4. ) Wyrok NSA z 10 maja 2018 r., sygn. akt II FSK 2929/17; wyrok WSA w Krakowie z 28 czerwca 2016 r., sygn. akt I SA/Kr 278/16. [↑](#footnote-ref-4)
5. ) Wyrok NSA z 30 listopada 2016 r, sygn. akt I FSK 758/15 oraz wyrok NSA z 26 stycznia 2018 r., sygn. akt I FSK 465/16, wyrok WSA w Krakowie z 28 czerwca 2016 r., sygn. akt I SA/Kr 278/16. [↑](#footnote-ref-5)
6. ) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 stycznia 2013 r. sygn. akt II FSK 1177/11 oraz z 29 marca 2011 r. sygn. akt I FSK 425/10. [↑](#footnote-ref-6)
7. ) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 stycznia 2019 r. w sprawie prowadzenia uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów przez koła gospodyń wiejskich (Dz. U. z 2019 r. poz. 70), rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. z 2019 r. poz. 2544, z późn. zm.) oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2021 r. w sprawie prowadzenia ewidencji przychodów i wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 2414). [↑](#footnote-ref-7)