



Warszawa, 3 lutego 2025 r.

BEOS-2780/24

WYDZIAŁ OBSŁUGI PREZYDIUM SEJMU
L.dz. SPK-WP. 020. 312. 14. 2024
Data wpływu 05. 02. 2025

Pan
Szymon Hołownia
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Opinia w sprawie oceny skutków regulacji poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk sejmowy nr 965)

Na podstawie art. 34 ust. 9a uchwały Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r. – Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (Monitor Polski z 2022 r. poz. 990, ze zmianami) sporządza się następującą opinię:

I. Problem, który zamierzają rozwiązać Wnioskodawcy

Wnioskodawcy w istocie nie zdefiniowali problemu, jaki ma rozwiązywać projektowana ustawa. Określili jedynie cel projektu, opisując jednocześnie obecny stan prawny w zakresie objętym projektem oraz skutki – prawne, gospodarcze, społeczne i finansowe – przyjęcia proponowanych zmian.

Zasadniczymi celami projektu są:

- 1) ustanowienie odrębnych terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych w trzech przypadkach: po pierwsze – gdy podatnik zobowiązany jest w terminie złożenia deklaracji do przesłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg podatkowych, po drugie – gdy podatnik nie przesłał księgi podatkowej przed wszczęciem postępowania kontrolnego lub podatkowego, po trzecie – gdy dane zawarte w księdze podatkowej przesłanej za pomocą środków komunikacji elektronicznej są nierzetelne;
- 2) rozszerzenie zakresu przedmiotowego czynności sprawdzających o sprawdzenie terminowości i formalnej poprawności ksiąg podatkowych przesyłanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej;
- 3) ustanowienie procedury, zgodnie z którą w razie stwierdzenia, że księga podatkowa zawiera dane, których poprawność budzi wątpliwości, organ podatkowy będzie zobowiązany zwrócić się do składającego księgę o jej skorygowanie i złożenie niezbędnych wyjaśnień, wskazując jednocześnie przyczyny, z powodu których dane zawarte w księdze podatkowej podaje się w wątpliwość.

Ad 1)

Wnioskodawcy wskazują, że w obecnym stanie prawnym zasadą jest, że zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. W projekcie zaproponowano odstąpienie od tego terminu w odniesieniu do podatników zobowiązanych do przesyłania, w terminie złożenia deklaracji, ksiąg podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej. W tym zakresie zaproponowano trzyletni termin przedawnienia, nie wyjaśniając przesłanek, jakimi kierowano się przy wyznaczaniu takiego terminu. Pięcioletni termin przedawnienia przewidziano w przypadku, gdy księgi nie zostaną przesłane organowi podatkowemu przed wszczęciem postępowania kontrolnego lub podatkowego albo gdy dane zawarte w księgach będą nierzetelne (ale tylko w odniesieniu do zobowiązań podatkowych wynikających z wartości nierzetelnych transakcji).

Ad 2)

W uzasadnieniu projektu wskazano na postępującą cyfryzację raportowania podatkowego, co – zdaniem Wnioskodawców – powinno prowadzić do szybszego i sprawniejszego sprawdzania przez organy skarbowe poprawności rozliczeń podatkowych. Powinno to następować przede wszystkim w procedurze czynności sprawdzających, zaś kontrole powinny być wszczynane wobec podatników, w stosunku do których istnieje będzie podejrzenie nierzetelnego deklarowania danych, w tym – jak ujęto to w uzasadnieniu projektu – podejrzenie będące wynikiem zautomatyzowanych procesów analizy zbioru danych raportowanych przez wszystkich podatników. Stąd też konieczne jest rozszerzenie zakresu przedmiotowego czynności sprawdzających o sprawdzenie terminowości i formalnej poprawności ksiąg podatkowych przesyłanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Ad 3)

Zdaniem Wnioskodawców w obecnych przepisach brak jest procedury, zgodnie z którą w razie stwierdzenia, że podatkowa księga zawiera dane, których poprawność budzi wątpliwości, organ podatkowy obowiązany jest wezwać podatnika do skorygowania tych danych oraz złożenia niezbędnych wyjaśnień.

Z treści uzasadnienia dołączonego do projektowanej ustawy oraz Deklarowanych Skutków Regulacji (DSR) należy wnioskować, że problemami, które ma rozwiązywać nowelizacja Ordynacji podatkowej są:

po pierwsze – zbyt długi termin przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku podatników obowiązanych do przesyłania organowi podatkowemu ksiąg podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej;

po drugie – niedostosowanie zakresu przedmiotowego czynności sprawdzających do postępującej cyfryzacji raportowania podatkowego, przez co weryfikacja rzetelności ksiąg podatkowych następuje głównie w procedurze kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego;

po trzecie – brak odrębnej – dostosowanej do czynności sprawdzających – procedury wyjaśniania wątpliwości organu podatkowego dotyczących rzetelności ksiąg podatkowych.

II. Rozwiązanie rekomendowane przez Wnioskodawców

Jako rozwiązanie opisanych problemów Wnioskodawcy rekomendują nowelizację ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹ (dalej: o.p.). Zmiany dotyczą:

- 1) terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (nowe §§ 1c – 1e w art. 70 o.p. – art. 1 pkt 1 projektu),
- 2) zakresu przedmiotowego czynności sprawdzających i związanych z tym uprawnień organu podatkowego (zmiana pkt. 1 w art. 272 o.p. i nowy § 1a w art. 274 o.p. – art. 1 pkt 2 projektu).

Ad 1)

W obecnym stanie prawnym zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (por. art. 70 § 1 o.p.). Wyjątek, w odniesieniu do momentu, od którego liczony jest termin przedawnienia zobowiązania podatkowego, dotyczy zobowiązania podatkowego podatnika podatku dochodowego od osób prawnych powstałego w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, o którym mowa w rozdziale 6b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych² oraz podatnika podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego opodatkowaniu wyrównawczemu na podstawie przepisów ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym³.

W projekcie proponuje się skrócenie terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych w odniesieniu do podatników zobowiązanych do przesłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg podatkowych. Zgodnie z projektowanym

¹ Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, ze zm.

² Dz. U. z 2023 r. poz. 2805, ze zm.; dalej: u.p.d.p. W tym przypadku zobowiązanie podatkowe, zgodnie z art. 70 § 1a o.p., przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca:

- 1) roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności tego ryczałtu od dochodu z tytułu ukrytych zysków, od dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, od dochodu z tytułu zmiany wartości składników majątku lub od dochodu z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych;
- 2) roku kalendarzowego, w którym:
 - a) zysk został wypłacony na rzecz udziałowców, akcjonariuszy lub wspólników albo
 - b) zysk został uchwałą o podziale wyniku finansowego netto przeznaczony do wypłaty udziałowcom, akcjonariuszom lub wspólnikom – w przypadku, gdy zysk w całości albo w części został wypłacony w formie zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy, albo
 - c) zysk został przeznaczony na pokrycie straty z lat ubiegłych;
- 3) roku kalendarzowego:
 - a) w którym upłynął termin płatności tego ryczałtu od rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto albo
 - b) następującego po roku podatkowym, w którym podatnik zakończył opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek – w przypadku, gdy ten ryczałt od dochodu z tytułu zysku netto został zapłacony jednorazowo w sposób, o którym mowa w art. 28t ust. 2 u.p.d.p., albo
 - c) następującego po roku podatkowym, w którym upłynął termin płatności tego ryczałtu – w przypadku, o którym mowa w art. 28t ust. 3 u.p.d.p.

³ Zob. ustawę z dnia 6 listopada 2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Dz. U. poz. 1685). Zgodnie z art. 70 § 1b o.p. zobowiązanie podatkowe podatnika podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego opodatkowaniu wyrównawczemu na podstawie przepisów ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku wynikającego z tego opodatkowania wyrównawczego.

§ 1c w art. 70 o.p., w przypadku, gdy podatnik zobowiązany będzie w terminie złożenia deklaracji podatkowej do przesłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg podatkowych, zobowiązanie podatkowe ma przedawniać się z upływem 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Dotychczasowy, pięcioletni, termin przedawnienia zobowiązania podatkowego ma, w odniesieniu do takiego podatnika, obowiązywać w dwóch przypadkach:

po pierwsze – jeżeli podatnik nie prześle księgi podatkowej przed wszczęciem postępowania kontrolnego lub podatkowego (nowy § 1d w art. 70 o.p.),

po drugie – jeżeli dane zawarte w księdze podatkowej, przesłanej za pomocą środków komunikacji elektronicznej, będą nierzetelne w zakresie wartości lub przedmiotu poszczególnych transakcji, skutkiem czego nastąpi zaniżenie zadeklarowanego zobowiązania podatkowego. W takim przypadku zobowiązanie podatkowe, w części wynikającej z wartości takich transakcji, będzie przedawniało się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (nowy § 1e w art. 70 o.p.).

Ad 2)

W obecnym stanie prawnym organy podatkowe pierwszej instancji, z zastrzeżeniem art. 272a o.p.⁴, dokonują czynności sprawdzających, mających na celu, m.in. sprawdzenie terminowości: a) składania deklaracji, b) wpłacania podatków, w tym również pobieranych przez płatników oraz inkasentów (por. art. 272 pkt 1 o.p.).

W projekcie proponuje się włączenie do zakresu czynności sprawdzających również sprawdzenia terminowości „ksiąg podatkowych przesyłanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej” (nowa lit. c w art. 272 pkt 1 o.p. – art. 1 pkt 2 projektu).

Jednocześnie w projekcie proponuje się wprowadzenie odrębnej, w ramach czynności sprawdzających, procedury weryfikacyjnej dotyczącej ksiąg podatkowych, w ramach której, w razie stwierdzenia, że księga podatkowa zawiera dane, których poprawność budzi wątpliwości, organ podatkowy będzie uprawniony i zobowiązany do zwrócenia się do składającego księgę podatkową o jej skorygowanie oraz złożenie niezbędnych wyjaśnień, ze wskazaniem przyczyn, z powodu których dane zawarte w księdze podatkowej zostały podane w wątpliwość (nowy § 1a w art. 274 o.p. – art. 1 pkt 3 projektu).

III. Inne rozwiązania rozważane przez Wnioskodawców

Wnioskodawcy nie rozważali rozwiązań alternatywnych, gdyż – w ich ocenie – projektowane zmiany mogą być dokonane jedynie w drodze nowelizacji Ordynacji podatkowej.

⁴ Zgodnie z art. 272a o.p. Szef Krajowej Administracji Skarbowej lub organ podatkowy upoważniony przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w zakresie wymiany z państwami członkowskimi Unii Europejskiej informacji o podatku od towarów i usług, dokonuje czynności sprawdzających odnoszących się do dokumentów składanych do tego organu.

IV. Rozwiązania przyjmowane w innych państwach, w szczególności państwach członkowskich OECD/UE

Elektroniczne okresowe raportowanie podatkowe, w tym oparte na standardzie określonym przez OECD (*Standard Audit File for Tax*, SAF-T), obowiązuje w stosunku do podmiotów gospodarczych w różnym zakresie, przede wszystkim w odniesieniu do VAT, m.in. w Czechach, w Estonii, na Litwie, w Portugalii i na Słowacji. W niektórych państwach wprowadzono obowiązek raportowania podatkowego w formie elektronicznej tylko na żądanie organów podatkowych (np. w Austrii, Francji, Luksemburgu)⁵.

W żadnym z powyższych państw, w których wprowadzono elektroniczne okresowe raportowanie podatkowe, nie obowiązuje odrębny okres przedawnienia zobowiązania podatkowego dla podmiotów objętych obowiązkiem elektronicznego raportowania podatkowego. Standardowe okresy przedawnienia zobowiązania podatkowego w tych państwach wynoszą: w Czechach – 3 lata od upływu terminu na złożenie zeznania podatkowego lub terminu, w którym podatek stał się wymagalny⁶; w Estonii – 3 lata od upływu terminu na złożenie zeznania podatkowego⁷; na Litwie – bieżący rok oraz 3 poprzednie lata kalendarzowe⁸; w Portugalii – 4 lata od końca roku, w którym wystąpiło zdarzenie podatkowe w przypadku podatków okresowych oraz od dnia, w którym wystąpiło zdarzenie podatkowe w przypadku jednokrotnego obowiązku podatkowego, a dla VAT od początku roku kalendarzowego następującego po roku, w którym podatek jest należny⁹; na Słowacji – 5 lat od końca roku, w którym powstał obowiązek złożenia deklaracji podatkowej lub w którym podatnik był zobowiązany do zapłaty podatku¹⁰.

W ankietach przesłanych w ramach konsultacji społecznych dotyczących analizowanego projektu ustawy nie odniesiono się do konkretnych rozwiązań przyjmowanych w innych państwach, w szczególności państwach członkowskich OECD/UE.

⁵ Informacje na podstawie: *VAT in the Digital Age, Final Report, Volume 1, Digital Reporting Requirements*,

Directorate-General for Taxation and Customs Union, 2022, <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/818e4799-0967-11ed-b11c-01aa75ed71a1/language-en>; *VAT listings – implementation in EU Member States*, Report by Fiscalis Project Group 074, 26/01/2017, https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/3d23d3e2-fef5-4d61-9437-30aa1696b6ef_en [dostęp 02.02.2025 r.].

⁶ *PwC Worldwide Tax Summaries, Czech Republic*, <https://taxsummaries.pwc.com/czech-republic/corporate/tax-administration>; *Zákon daňový řád 280/2009*, <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280> [dostęp 02.02.2025 r.].

⁷ *PwC Worldwide Tax Summaries, Estonia*, <https://taxsummaries.pwc.com/estonia/corporate/tax-administration>; *Taxation Act*, RT I 2002, 26, 150, <https://www.riigiteataja.ee/en/eli/ee/530122024009/consolide>.

⁸ *PwC Worldwide Tax Summaries, Lithuania*, <https://taxsummaries.pwc.com/lithuania/corporate/tax-administration>; *Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas*, <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.231855/mmjAlsbWr> [dostęp 02.02.2025 r.].

⁹ *PwC Worldwide Tax Summaries, Portugal*, <https://taxsummaries.pwc.com/portugal/corporate/tax-administration>; *Lei Geral Tributária Decreto-Lei n.º 398/98*, <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/decreto-lei/1998-34438775> [dostęp 02.02.2025 r.].

¹⁰ *PwC Worldwide Tax Summaries, Slovak Republic*, <https://taxsummaries.pwc.com/slovak-republic/corporate/tax-administration>; *Zákon č. 563/2009 Z. z. Zákon o správe daní (daňový poriadok)*, <https://www.slov-lex.sk/ezbierky/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/> [dostęp 02.02.2025 r.].

V. Skutki prawne projektowanej ustawy

Projekt dotyczy dwóch zagadnień:

- A) terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 1 pkt 1 projektu – nowe §§ 1c – 1e w art. 70 o.p.);
- B) zakresu przedmiotowego czynności sprawdzających oraz związanych z tym uprawnień organu podatkowego w przypadku stwierdzenia, że księga podatkowa zawiera dane, których poprawność budzi wątpliwości (art. 1 pkt 2 i 3 projektu – zmiany w art. 272 i art. 274 o.p.).

Ad A)

W projekcie zaproponowano:

- 1) skrócenie, dla podatników zobowiązanych do przesyłania ksiąg podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej, terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z pięciu do trzech lat, liczonych – podobnie, jak obecnie – od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (nowy § 1c w art. 70 o.p.);
- 2) zróżnicowanie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, przyjmując szereg kryteriów różnicujących, dzieląc w tym zakresie podatników na grupy i podgrupy (nowe §§ 1c – 1e w art. 70 o.p.).

ad 1)

W odniesieniu do terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego należy zauważyć, że termin ten, określony w art. 70 §1 – 1b o.p., odnosi się do zobowiązań podatkowych powstałych zarówno w trybie art. 21 § 1 pkt 2 o.p., a więc z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania, jak i w trybie art. 21 § 1 pkt 1 o.p., a więc z zaistnieniem zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania. Ten drugi sposób powstawania zobowiązań podatkowych jest w obecnym stanie prawnym zasadą, zaś odstępstwo, a więc powstawanie zobowiązań podatkowych w trybie art. 21 § 1 pkt 2 o.p. dotyczy przede zobowiązań o charakterze sankcyjnym, np. od dochodu z nieujawnionych źródeł przychodów¹¹, oraz zobowiązań w podatkach od nieruchomości, rolnym, leśnym, należnych od osób fizycznych¹², a także zobowiązań w podatku dochodowym opłacanym w formie karty podatkowej¹³ lub ryczałcie od przychodów osób duchownych¹⁴. Co istotne, o ile w przypadku zobowiązań podatkowych powstających w trybie art. 21 § 1 pkt 2 o.p. termin przedawnienia zobowiązania podatkowego wyznacza jedynie okres, w jakim wykonanie tego zobowiązania przez podatnika może być dochodzone przez organ

¹¹ Zob. art. 25f ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 226, ze zm.; dalej: u.p.d.f.).

¹² Zob.: art. 6 ust. 7 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70, ze zm.; dalej: u.p.lok.), art. 6a ust. 6 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1176, ze zm.; dalej: u.p.rol.), art. 6 ust. 3 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 888, ze zm.; dalej: u.p.leś.).

¹³ Zob. art. 30 ust. 1 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2024 r. poz. 776, ze zm.; dalej: u.rycz.).

¹⁴ Zob. art. 46 ust. 1 u.rycz.

podatkowy, również w drodze egzekucji administracyjnej¹⁵, o tyle w przypadku zobowiązań powstających w trybie art. 21 § 1 pkt 1 o.p. termin ten wyznacza również okres, w jakim organ podatkowy może zweryfikować (sprawdzić, skontrolować) poprawność zobowiązania wykazanego przez podatnika oraz wydać i doręczyć podatnikowi – w przypadku, gdy uzna, że zobowiązanie podatkowe zostało wykazane przez podatnika w błędnej wysokości – decyzję określającą wysokość należnego zobowiązania (por. art. 21 § 2-4 o.p.), przy uwzględnieniu prawa podatnika (strony postępowania) do złożenia odwołania i możliwości wydania przez organ odwoławczy decyzji w trybie art. 233 § 2 o.p.¹⁶ To rozróżnienie ma istotne znaczenie dla oceny projektowanej regulacji, polegającej w istocie na skróceniu do trzech lat (a więc o 40%) obecnego pięcioletniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Oceniając w tym zakresie projektowaną regulację należy zauważyć, w pierwszej kolejności, że – na co wskazuje Trybunał Konstytucyjny (TK) w swoim orzecznictwie – Konstytucja RP nie zawiera wprost uregulowań odnoszących się do problematyki przedawnienia zobowiązań podatkowych, nie formułuje również ogólnej zasady przedawnienia, która wymagałaby rozwinięcia i skonkretyzowania w poszczególnych gałęziach prawa, ustanawiając jedynie wyjątki wyłączające lub ograniczające stosowanie instytucji przedawnienia w prawie karnym (por. art. 43, art. 44 i art. 105 ust. 3 Konstytucji RP). Choć powołane przepisy dotyczą przedawnienia, to jednak – zdaniem TK – nie można z ich treści wyprowadzać konstytucyjnego prawa do przedawnienia, czy choćby ekspektatywy takiego prawa. Przedawnienie nie jest podmiotowym prawem konstytucyjnym i, nawet gdyby ustawodawca nie przewidział tej instytucji w prawie podatkowym, nie można byłoby twierdzić, że jakieś konstytucyjne prawa lub wolności zostały w ten sposób naruszone¹⁷. W innym z wyroków (sygn. P 41/10) TK stwierdził, że – w jego ocenie – przedawnienie w prawie podatkowym należy rozpatrywać przede wszystkim w świetle art. 84 Konstytucji, ustanawiającego powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, i art. 217 Konstytucji, statuującego władztwo finansowe państwa. Zdaniem TK wprowadzenie przedawnienia w prawie podatkowym, jak też określenie terminu, w jakim ono nastąpi, pozostawione jest uznaniu ustawodawcy, który może wybierać między różnymi konstrukcjami przedawnienia, ustanawiając odrębne terminy przeprowadzenia czynności weryfikujących wywiązywanie się podatników z ich obowiązków oraz odrębne terminy dla procedury egzekucji należności. Terminy te, w opinii TK, nie mogą

¹⁵ Zgodnie z art. 70 § 8 o.p. nie ulegają przedawnieniu jedynie zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, z tym, że po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu.

¹⁶ Zgodnie z art. 233 § 2 o.p. organ odwoławczy może uchylić w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części, przy czym przekazując sprawę, organ odwoławczy wskazuje okoliczności faktyczne, które należy zbadać przy ponownym rozpatrzeniu sprawy.

¹⁷ Zob. wyrok TK z 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11, publ.: OTK 7A/2012, poz. 81. Por. również wyroki TK: z 25 maja 2004 r., sygn. SK 44/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 46; z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU 5A/2011, poz. 43, z 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10, OTK ZU 6A/1012, poz. 65; postanowienie z 7 września 2009 r., sygn. Ts 389/08, OTK ZU nr 5/B/2009, poz. 431). Podobne stanowisko w tej kwestii zajmuje Sąd Najwyższy w postanowieniu z 2 lipca 2002 r., sygn. akt II KK 143/02 (Lex nr 55526).

jednak być zbyt krótkie, ponieważ wyłączałyby zapewnienie realizacji zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej, ani nie mogą pozostawać zbyt długie, czyniąc przedawnienie instytucją pozorną. Trybunał Konstytucyjny podkreśla przy tym, że ustanowiony mechanizm przedawnienia w prawie podatkowym nie może skłaniać podatników do uchylania się od opodatkowania i traktowania przedawnienia instrumentalnie, w kategoriach narzędzia pozwalającego uniknąć zapłaty podatku po pewnym czasie¹⁸.

Projekt skracza termin przedawnienia zobowiązania podatkowego tylko w odniesieniu do jednej grupy podatników – na których ciąży obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych i którzy są zobowiązani w terminie złożenia deklaracji do przesłania tych ksiąg za pomocą środków komunikacji elektronicznej (por. projektowany § 1c w art. 70 o.p.).

Obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych, a więc ksiąg rachunkowych, podatkowej księgi przychodów i rozchodów, ewidencji oraz rejestrów, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci (por. art. 3 pkt 4 o.p.), ciąży, co do zasady, na podatnikach osiągających przychody z działalności gospodarczej¹⁹. Tym samym projekt skracza termin przedawnienia zobowiązania podatkowego wyłącznie dla zobowiązań podatkowych ciążących na tej grupie podatników. Skrócenie tego terminu oznacza jednocześnie skrócenie terminu na weryfikację przez organ podatkowy zobowiązania podatkowego wykazanego w deklaracji podatkowej przez podatnika prowadzącego działalność gospodarczą. Wnioskodawcy proponują więc skrócenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w odniesieniu do tych zobowiązań, których weryfikacja, z zasady, wymaga nie tylko dłuższego czasu, ale również zaangażowania ze strony administracji podatkowej większych środków kadrowych i technicznych. Pozostawiają zaś bez zmiany termin przedawnienia zobowiązań podatkowych ciążących na podatnikach nieprowadzących działalności gospodarczej, a więc osiągających przychody np. ze stosunku pracy, których weryfikacja z oczywistych względów wymaga znacznie mniejszych nakładów i odbywa się w praktyce, o ile podatnik nie korzystał z ulg i odliczeń podatkowych, poprzez porównanie danych przesłanych przez pracodawcę z danymi wykazanymi przez podatnika w zeznaniu podatkowym, przy czym w tym aspekcie uwzględnić należy jeszcze dyspozycję art. 45cd u.p.d.f., który zobowiązuje organ podatkowy do udostępnienia podatnikowi zeznania podatkowego za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym.

W odniesieniu do projektowanej regulacji należy również zauważyć, że w obecnym stanie prawnym obowiązek przesyłania ewidencji podatkowych (ksiąg podatkowych) za pomocą środków komunikacji elektronicznej wraz z deklaracją podatkową ciąży na podatnikach podatku od towarów i usług (por. art. 109 ust. 3b i 3c u.p.t.u.). Od 1 stycznia 2025 r. obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych (rachunkowych) przy użyciu programów komputerowych oraz przesyłania tych ksiąg organowi podatkowemu po zakończeniu roku podatkowego przy użyciu środków komunikacji elektronicznej ciąży na podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych (por. art. 9 ust. 1c – 1g u.p.d.p.), z tym że w pierwszym okresie obejmuje

¹⁸ Wyrok TK z 19 czerwca 2012 r., sygn. akt P 41/10, publ.: OTK ZU 6A/1012, poz. 65.

¹⁹ Zob. np. art. 24a ust. 1 u.p.d.f. i art. 15 ust. 1 i 3 u.rycz.

podatkowe grupy kapitałowe oraz podatników o przychodach powyżej 50 mln euro (w przeliczeniu na zł)²⁰. W odniesieniu do osób fizycznych obowiązek ten istnieć będzie od 1 stycznia 2026 r.²¹. Oznacza to, że przepis art. 70 § 1c o.p., który ma wejść w życie po upływie miesiąca od dnia ogłoszenia (por. art. 2 projektu), w pierwszym okresie jego obowiązywania obejmie ograniczoną liczbę podatników obowiązanych do prowadzenia ksiąg podatkowych: po pierwsze – podatników podatku od towarów i usług, po drugie – podatników podatku dochodowego od osób prawnych, którzy obowiązek przesłania księgi za pomocą środków komunikacji elektronicznej będą realizowali dopiero w 2026 r. (za 2025 r.). Osoby fizyczne, w zakresie podatku dochodowego opłacanego na podstawie u.p.d.f. oraz w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych opłacanego na podstawie u.rycz., objęte będą tym obowiązkiem od 1 stycznia 2026 r., przy czym będzie on realizowany po raz pierwszy w odniesieniu do zeznań podatkowych za 2026 r., a więc w 2027 r. Przepis ten nie będzie miał natomiast zastosowania w odniesieniu do podatników opłacających podatek dochodowy w formie karty podatkowej, bowiem w ich przypadku zobowiązanie podatkowe powstaje w trybie art. 21 § 1 pkt 2 o.p. (por. art. 30 ust. 1 u.rycz.).

Wątpliwości budzi również zakres przedmiotowy projektowanego art. 70 § 1c o.p. Nie jest jasne, czy obejmuje on tylko zobowiązania podatkowe określone na podstawie danych zawartych w księgach podatkowych, czy też – w przypadku podatników obowiązanych do prowadzenia ksiąg podatkowych i przesłania ich organowi podatkowemu za pomocą środków komunikacji elektronicznej – również zobowiązań podatkowych ciążących na tym podatniku z innych tytułów.

Projektowana regulacja nie rozstrzyga również, w jaki sposób traktować, dla celów ustalenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych w przypadku, gdy podatnik osiąga przychody z różnych źródeł, nie tylko z pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej, i nie jest opodatkowany z tych tytułów na podstawie art. 30c u.p.d.f., ale również z praw autorskich, działalności wykonywanej osobiście, ze stosunku pracy, czy też emerytury. Zgodnie bowiem z art. 9 ust. 1a u.p.d.f., jeżeli podatnik uzyskuje dochody z więcej niż jednego źródła przychodów, o ile przepisy szczególne nie mają zastosowania, co w tym przypadku pozostaje bez znaczenia, przedmiotem opodatkowania w danym roku podatkowym jest suma dochodów ze wszystkich źródeł przychodów. W tym przypadku zobowiązanie podatkowe nie podlega podziałowi pomiędzy zobowiązanie określone dla dochodu z działalności gospodarczej i zobowiązanie od dochodu z pozostałych źródeł.

ad 2)

Skrócenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jedynie dla określonej grupy podatników należy rozpatrzyć przede wszystkim w kontekście konstytucyjnej zasady równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP), która rozumiana jest

²⁰ Zob. art. 66 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2105, ze zm.; dalej: u.zm. z 2021 r.). Zob. też pkt VII Opinii.

²¹ Por. art. 1 pkt 39, art. 66 ust. 1 i art. 89 pkt 7 u.zm. z 2021 r. Zob. też pkt VII Opinii.

przez Trybunał Konstytucyjny jako „identyczne traktowanie podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnej i relewantnej”²², oraz pozostającą z nią w nierozdzielalnym związku zasadą sprawiedliwości podatkowej, wyprowadzaną z art. 2 Konstytucji RP, a także zasadą powszechności opodatkowania, określoną w art. 84 Konstytucji RP, zgodnie z którym każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie.

Oczywiście, jak wielokrotnie podkreślał TK „nierówne traktowanie podmiotów podobnych nie musi oznaczać dyskryminacji lub uprzywilejowania, a w konsekwencji niezgodności z art. 32 Konstytucji RP”²³. Odstąpienie od zasady równości ma jednak zawsze charakter wyjątkowy i powinno być dobrze uzasadnione, a więc znajdować podstawę w odpowiednio przekonujących argumentach, które jak podkreśla się w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego²⁴:

- a) powinny pozostawać w bezpośrednim związku z celem i treścią przepisów;
- b) muszą mieć charakter proporcjonalny, co oznacza, że waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy prawnej, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych;
- c) muszą pozostawać w związku z innymi wartościami, zasadami lub normami konstytucyjnymi uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych.

Z treści projektowanych zmian (nowe §§ 1c – 1e w art. 70 o.p.) wynika, że różnicowanie podatników dla celów ustalenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostało dokonane wielopoziomowo.

Podstawowym (głównym) kryterium różnicującym jest obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych. Oznacza to, że skrócony, trzyletni, termin przedawnienia zobowiązania podatkowego będzie dotyczył wyłącznie podatników obowiązanych do prowadzenia ksiąg podatkowych, a więc w istocie prowadzących działalność gospodarczą, definiowaną co prawda różnie w ustawach nakładających obowiązek podatkowy w poszczególnych podatkach²⁵, której cechami wspólnymi są jednak zorganizowany sposób prowadzenia działalności, samodzielne jej wykonywanie, ciągły sposób jej wykonywania, a także dążenie do osiągnięcia zysku. Nie wszyscy jednak podatnicy obowiązani do prowadzenia ksiąg podatkowych będą objęci dyspozycją nowego § 1c w art. 70 o.p. Drugim, równie ważnym kryterium różnicującym, jest obowiązek przesyłania tych ksiąg organowi podatkowemu za pomocą środków komunikacji elektronicznej. W obecnym stanie prawnym, jak wskazano już wcześniej, obowiązek taki ciąży w pełnym zakresie jedynie, w odniesieniu do podatku od towarów i usług, na podatnikach tego podatku. W przypadku ksiąg podatkowych prowadzonych dla celów podatku dochodowego, obowiązek ten ciąży jedynie, od 1 stycznia 2025 r., na podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych (i to też w ograniczonym zakresie podmiotowym)²⁶,

²² Por. wyrok TK z 29 marca 2012 r., sygn. akt K 27/08, publ.: OTK ZU z 2012 r. nr 3A, poz. 27.

²³ Por. np. wyrok TK z 12 maja 1998 r., sygn. akt U 17/97, publ. OTK ZU nr 3/98, poz. 34.

²⁴ Por. wyrok TK z 27 lutego 2002 r., sygn. akt K 47/01, publ. OTK ZU z 2002 r. Nr 1A, poz. 6.

²⁵ Zob. m.in. art. 5a pkt 6 u.p.d.f., art. 4 ust. 1 pkt 12 u.rycz., art. 15 ust. 2 – 3a u.p.t.u., a także art. 3 pkt 9 o.p.

²⁶ Por. art. 66 ust. 2 pkt 1 u.zm. z 2021 r.

natomiast na podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych ciążyć będzie dopiero od 1 stycznia 2026 r., podobnie jak na podatnikach opodatkowanych w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych (i to też wyłącznie w odniesieniu do podatników obowiązanych do przesyłania ewidencji prowadzonej dla celów podatku od towarów i usług)²⁷. Co za tym idzie skrócony termin przedawnienia zobowiązania podatkowego nie obejmie od razu w jednakowym stopniu wszystkich podatników podatku dochodowego. Dla części podatników – opłacających podatek na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – skrócony termin przedawnienia zobowiązania podatkowego będzie stosowany od dnia wejścia w życie projektowanej ustawy, przy czym będzie miał zastosowanie dla zobowiązań podatkowych za lata podatkowe poczynając od 2025 r., dla innych – podatników podatku dochodowego od osób prawnych prowadzących działalność w mniejszym rozmiarze, podatników podatku dochodowego od osób fizycznych oraz opodatkowanych w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych – będzie obowiązywał w odniesieniu do zobowiązań podatkowych powstałych za lata podatkowe poczynając od 2026 r. Skrócony termin przedawnienia zobowiązania podatkowego nie będzie miał natomiast zastosowania do podatników opodatkowanych w formie karty podatkowej, bowiem ta grupa podmiotów nie jest obowiązana do prowadzenia ksiąg podatkowych (por. art. 24 ust. 1 u. rycz.).

Trzyletni termin przedawnienia zobowiązania podatkowego nie będzie miał zastosowania również do podatników, którzy nie przestali organowi podatkowemu ksiąg podatkowych przed wszczęciem postępowania kontrolnego lub podatkowego (projektowany § 1d w art. 70 o.p.). W odniesieniu do tych podatników przewidziano termin pięcioletni, taki jak obecnie. W tym kontekście należy zauważyć, że:

po pierwsze – w obecnym stanie prawnym przepisy prawa podatkowego nie przewidują postępowania kontrolnego²⁸. Wyróżniają, poza postępowaniem podatkowym, m.in. kontrolę podatkową, o której mowa w dziale VI o.p., czynności sprawdzające, o których mowa w dziale V o.p., kontrolę celno-skarbową, o której mowa w dziale V u.KAS²⁹. Tym samym projektowany § 1d w art. 70 o.p. należy uznać w tym zakresie za wadliwy i mogący rodzić wątpliwości interpretacyjne, które mogą prowadzić do licznych sporów pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami;

po drugie – projekt wiąże zastosowanie pięcioletniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z niewykonaniem obowiązku przesłania księgi organowi podatkowemu, z tym że jako punkt odniesienia wyznacza moment wszczęcia postępowania kontrolnego lub podatkowego, nie zaś termin przewidziany w przepisach prawa na złożenie deklaracji podatkowej i przesłanie księgi podatkowej organowi podatkowemu. Wnioskodawcy szerzej nie uzasadniają takiego rozwiązania. Należy zauważyć, że przyjęcia takiej regulacji – pomijając możliwość zachowań patologicznych i korupcyjnych – może prowadzić do wykorzystywania

²⁷ Por. art. 66 ust. 1 pkt 1 u.zm. z 2021 r.

²⁸ Postępowanie kontrolne przewidywała ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 620, ze zm.), uchylona przez ustawę z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1948, ze zm.).

²⁹ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2023 r. poz. 615, ze zm.).

przez podatników procedury podatkowej do doprowadzenia do przedawnienia zobowiązania podatkowego, a tym samym do uniknięcia zapłacenia należnego podatku. Wynika to z faktu, że brak wszczęcia postępowania podatkowego lub kontrolnego, a także – w przypadku wszczęcia w terminie takiego postępowania – brak doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego przed upływem trzyletniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego będzie oznaczać przedawnienie tego zobowiązania. Wszczęcie postępowania po tym terminie nie przywróci w istocie możliwości skutecznej weryfikacji zobowiązania podatkowego wykazanego przez podatnika w deklaracji podatkowej, tak samo jak doręczenie decyzji określającej wysokość zobowiązania po tym terminie.

Trzyletni termin przedawnienia zobowiązania podatkowego nie będzie miał zastosowania również w przypadku, gdy księgi podatkowe okażą się nierzetelne (nowy § 1e w art. 70 o.p.). Zastosowanie będzie miał termin pięcioletni, z tym że będzie się on odnosił tylko do tej części zobowiązania podatkowego, która wynikać będzie z transakcji uznanych za nierzetelne w zakresie ich wartości lub przedmiotu opodatkowania. Również tego rozwiązania szerzej nie uzasadniono. Należy zauważyć, że:

po pierwsze – pięcioletni termin przedawnienia będzie miał zastosowanie tylko w przypadku, gdy nierzetelność księgi (poszczególnych transakcji) zostanie stwierdzona przed upływem trzech lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Jeżeli przed upływem tego terminu w toku kontroli podatkowej, czynności sprawdzających lub postępowania podatkowego nie zostanie stwierdzona nierzetelność księgi podatkowej, nastąpi przedawnienie zobowiązania podatkowego, a tym samym wszelkie późniejsze ustalenia dotyczące rzetelności księgi nie będą mogły stanowić podstawy wydania decyzji określającej wysokość podatku. Nie może bowiem dochodzić do wielokrotnego przedawnienia tego samego zobowiązania podatkowego. W tym kontekście należy również zauważyć, że obowiązek przechowywania ksiąg podatkowych związany został przez ustawodawcę z terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zgodnie z art. 86 §1 o.p. podatnicy obowiązani do prowadzenia ksiąg podatkowych przechowują księgi i związane z ich prowadzeniem dokumenty do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, chyba że ustawy podatkowe stanowią inaczej. Tym samym upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego powoduje jednocześnie wygaśnięcie obowiązku przechowywania przez podatnika ksiąg podatkowych oraz związanych z ich prowadzeniem dokumentów, co w praktyce uniemożliwia weryfikację prawidłowości wykazanego przez podatnika zobowiązania podatkowego, czyni bezskutecznym takie próby. Podobne rozwiązanie przewiduje art. 112 u.p.t.u.³⁰, aczkolwiek w tym przypadku ustawa przewiduje szereg odstępstw³¹.

³⁰ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2024 r. poz. 361, ze zm.).

³¹ Dotyczą one:

- a) faktur przechowywanych w Krajowym Systemie e-Faktur i poza nim, które są przechowywane w tym systemie przez okres 10 lat, licząc od końca roku, w którym zostały wystawione, a po tym okresie do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 112aa u.p.t.u.),
- b) ewidencji czynności prowadzonej przez operatora interfejsu elektronicznego, która jest przechowywana przez okres 10 lat od zakończenia roku podatkowego, w którym została

po drugie – możliwość ustalenia zobowiązania podatkowego w odniesieniu do konkretnej transakcji istnieje w istocie w podatkach, dla których podstawą opodatkowania jest przychód (obróć), a stawki podatkowe są proporcjonalnie odnoszone do tej podstawy, tak jak ma to miejsce m.in. w podatku od towarów i usług lub ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych. Taka możliwość w praktyce nie istnieje w podatkach dochodowych, gdzie przedmiotem opodatkowania jest dochód, a więc nadwyżka sumy przychodów nad kosztami jego uzyskania. Nie wszystkie bowiem koszty mają charakter kosztów bezpośrednich, możliwych do przyporządkowania do konkretnego przychodu. Istotną część kosztów, np. amortyzacja lub wynagrodzenia pracowników, rozkłada się na cały przychód osiągnięty przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym. Ponadto, o ile w podatku dochodowym od osób prawnych obowiązuje stawka podatku procentowa proporcjonalna (por. art. 19 ust. 1 u.p.d.p.), o tyle w podatku dochodowym od osób fizycznych, poza sytuacjami wyjątkowymi (por. np. art. 30c u.p.d.f.), mamy progresję podatkową, a tym samym stawka podatku uzależniona jest od tego, w którym przedziale skali podatkowej mieści się dochód podatnika. Projektowana regulacja nie wskazuje, w jaki sposób obliczać podatek w sytuacji wskazanej w nowym art. 70 § 1e o.p.

Wnioskodawcy szerzej nie uzasadniają przyjętych kryteriów różnicowania, wiążąc skrócenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z postępującą cyfryzacją raportowania podatkowego oraz wprowadzeniem obowiązku przesyłania organowi podatkowemu ksiąg podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Uznają, że jest to wystarczająca przesłanka skrócenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego dla tej grupy podatników. Nie dokonują jednak szerszej analizy projektowanej regulacji w kontekście form prawnych (sposobów, trybów) powstawania zobowiązań podatkowych, skutków, jakie formy te niosą dla uprawnień i obowiązków organów podatkowych w zakresie weryfikacji rzetelności deklaracji składanych przez podatników, czasu, jaki jest niezbędny organom podatkowym na realizację tych uprawnień i obowiązków, konsekwencji skrócenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w odniesieniu do podatników osiągających przychody z działalności gospodarczej, a więc których zobowiązania podatkowe podlegają szczególnej procedurze weryfikacji. W uzasadnieniu projektu nie ma wzmianki o przesłankach, które zdecydowały

dokonana dostawa towarów lub wykonana usługa podlegające obowiązkowi ewidencyjnemu (art. 109 b ust. 7 u.p.t.u.),

- c) ewidencji transakcji objętych procedurą unijną, która jest przechowywana przez okres 10 lat od zakończenia roku, w którym dokonano dostaw towarów lub świadczenia usług objętych procedurą unijną (art. 130d ust. 3 u.p.t.u.),
- d) ewidencji transakcji objętych procedurą nieunijną przez podmioty zagraniczne zidentyfikowane na potrzeby procedury nieunijnej, która jest przechowywana przez okres 10 lat od zakończenia roku, w którym dokonano świadczenia usług objętych procedurą nieunijną (art. 134 ust. 3 u.p.t.u.),
- e) ewidencji transakcji objętych procedurą importu, która jest przechowywana przez okres 10 lat od zakończenia roku podatkowego, w którym dokonano sprzedaży na odległość towarów importowanych (art. 138h ust. 3 u.p.t.u.),
- f) ewidencji transakcji importu towarów w przesyłkach o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej 150 euro, która jest przechowywana przez okres 10 lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów (art. 138i u.p.t.u.).

o pozostawieniu dotychczasowego, pięcioletniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w stosunku do podatników osiągających przychody z innych niż działalność gospodarcza źródeł. Wnioskodawcy, jako argument podstawowy, i w zasadzie jedyny, skrócenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego dla podatników prowadzących działalność gospodarczą wskazali postępującą cyfryzację „raportowania podatkowego, której skutkiem jest istotne zwiększenie zakresu i szczegółowości danych, jakie są i będą udostępniane administracji skarbowej”, co – w ich opinii – „powoduje, że organy podatkowe, powinny na bieżąco i przy wykorzystaniu narzędzi informatycznych (w tym tzw. sztucznej inteligencji) sprawdzać poprawność rozliczeń podatkowych”. Brak w uzasadnieniu projektu jednak analizy wprowadzanych rozwiązań w kontekście sprawdzenia (kontroli, weryfikacji) zapisów w księgach pod względem poprawności materialnej, która w odniesieniu do podatków dochodowych musi być rozpatrywana zarówno pod kątem rachunkowym, jak i związku danego wydatku z kosztami uzyskania przychodów oraz kwalifikacji przychodu do odpowiedniego źródła, czy też powiązań pomiędzy podmiotami o charakterze personalnym lub kapitałowym, a w odniesieniu do podatku od towarów i usług również pod kątem związku z możliwością odliczenia podatku naliczonego, jak też zastosowaniem prawidłowej stawki podatku. Nie są to elementy, które mogą być sprawdzone (zweryfikowane) jedynie przy prostym (mechanicznym) zastosowaniu porównania zapisów w księgach z danymi z baz danych administracji podatkowej.

Reasumując, przyjętego przez Wnioskodawców, dla celów zróżnicowania terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i ustalenia terminu krótszego dla podatników prowadzących działalność gospodarczą, kryterium prowadzenia ksiąg podatkowych i obowiązku przesłania ich organowi podatkowemu za pomocą środków komunikacji elektronicznej, nie można uznać za proporcjonalne i pozostające w związku z innymi wartościami, zasadami lub normami konstytucyjnymi uzasadniającymi odmienne traktowanie tej grupy podatników, przede wszystkim zasadą sprawiedliwości i powszechności opodatkowania. Projektowana regulacja w sposób oczywisty uprzywilejowuje podatników, w stosunku do których weryfikacja zobowiązania podatkowego z zasady wymaga nie tylko dłuższego czasu, ale również zaangażowania ze strony administracji podatkowej większych środków kadrowych i technicznych, czego w istotny sposób nie zmieniają wprowadzane obowiązki w zakresie cyfryzacji raportowania podatkowego. Pozostawia natomiast bez zmiany termin przedawnienia zobowiązań podatkowych ciążących na podatnikach nie prowadzących działalności gospodarczej, a więc osiągających przychody np. ze stosunku pracy, których weryfikacja z oczywistych względów wymaga znacznie mniejszych nakładów i odbywa się w praktyce, o ile podatnik nie korzystał z ulg i odliczeń podatkowych, poprzez porównanie danych przesłanych przez pracodawcę z danymi wykazanymi przez podatnika w zeznaniu podatkowym.

Na marginesie należy zauważyć, że właściwą drogą dla systemowego i kompleksowego uregulowania kwestii przedawnienia w prawie podatkowym, zarówno w odniesieniu do powstawania zobowiązań podatkowych, jak i przedawnienia zobowiązań podatkowych – czego niestety nie czyni opiniowany projekt – jest podział na przedawnienie dotyczące wymiaru zobowiązania

podatkowego, jak i jego wykonania (poboru podatku), dokonane w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa przez Komisję kodyfikacyjną prawa podatkowego³².

Ad B)

W projekcie przewidziano włączenie do zakresu czynności sprawdzających sprawdzenia terminowości „ksiąg podatkowych przesyłanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej” (nowa lit. c w art. 272 pkt 1 o.p. – art. 1 pkt 2 projektu) oraz wprowadzenie odrębnej, w ramach czynności sprawdzających, procedury weryfikacyjnej dotyczącej ksiąg podatkowych, w ramach której, w razie stwierdzenia, że księga podatkowa zawiera dane, których poprawność budzi wątpliwości, organ podatkowy będzie uprawniony i zobowiązany do zwrócenia się do składającego księgę podatkową o jej skorygowanie oraz złożenie niezbędnych wyjaśnień, ze wskazaniem przyczyn, z powodu których dane zawarte w księdze podatkowej zostały podane w wątpliwość (nowy § 1a w art. 274 o.p. – art. 1 pkt 3 projektu).

W kontekście pierwszej regulacji (rozszerzenie zakresu czynności sprawdzających) należy zauważyć, że projektowany przepis art. 272 pkt 1 lit. c o.p. (art. 1 pkt 2 projektu) jest niezrozumiały. Brzmi on bowiem: „Organy podatkowe pierwszej instancji, z zastrzeżeniem art. 272a, dokonują czynności sprawdzających, mających na celu: 1) sprawdzenie terminowości: (...) c) ksiąg podatkowych przesyłanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej”. Nie wiadomo więc, czy w przepisie tym chodzi o sprawdzenie terminowości przesyłania ksiąg podatkowych organowi podatkowemu, czy też o sprawdzenie terminowości dokonywania zapisów w tych księgach. Z treści uzasadnienia wynika, że Wnioskodawcy chodzi o to, aby organy podatkowe w ramach czynności sprawdzających miały możliwość sprawdzenia „terminowości oraz formalnej poprawności ksiąg podatkowych”. Należy więc sądzić – szczególnie w kontekście obecnej treści art. 272 pkt 1 o.p., dotyczącego składania deklaracji podatkowych oraz wpłacania podatków, że chodzi o sprawdzenie terminowości złożenia przez podatnika ksiąg za pomocą środków komunikacji elektronicznej oraz, co już wynika z art. 272 pkt 2 o.p., o stwierdzenie formalnej poprawności księgi (jej niewadliwości pod względem formalnym). Stąd też – o ile projektowany przepis ma realizować zamiar Wnioskodawców – konieczne jest jego przededagowanie tak, aby jednoznacznie wskazywał na sprawdzenie terminowości złożenia (przesłania) księgi do organu podatkowego.

W kontekście drugiej regulacji (procedury weryfikacyjnej dotyczącej ksiąg podatkowych) należy zauważyć, że podobne rozwiązania – w odniesieniu do podatników podatku od towarów i usług – przewiduje u.p.t.u. (zob. art. 109 ust. 3f – 3h), z tym że przepisy te określają również obowiązki podatnika oraz konsekwencję braku reakcji na przekazane podatnikowi przez organ podatkowy wątpliwości.

Projektowana ustawa ma wejść w życie po upływie jednego miesiąca od dnia ogłoszenia (por. art. 2 projektu), a więc z zachowaniem wymogu określonego w art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych

³² Zob. *Nowa Ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Temioda2, Białystok 2017, s. 253 282, źródło: <https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/7340/1/ordynacja%202017.pdf> [dostęp 02.02.2025 r.].

i niektórych innych aktów prawnych³³ (dalej: u.og.akt.nor.). Zgodnie art. 4 ust. 1 u.og.ak.nor. akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy.

W projekcie brak jest przepisu normującego, do jakich zobowiązań podatkowych (od której daty powstałych) będzie miał zastosowanie termin przedawnienia określony w nowym §1c w art. 70 o.p. W przypadku przyjęcia projektowanej nowelizacji kwestia ta powinna zostać uregulowana w przepisach przejściowych i dostosowujących³⁴.

Projekt ustawy był przedmiotem analiz Biura Ekspertyz i Oceny Skutków Regulacji Kancelarii Sejmu dotyczących zgodności z prawem Unii Europejskiej³⁵. Omawiany projekt był także przedmiotem analizy BEOS w trybie art. 95a ust. 3 regulaminu Sejmu³⁶.

Projekt był przedmiotem konsultacji społecznych, przy czym w odniesieniu do skutków prawnych nie wniesiono istotnych uwag.

VI. Skutki społeczne projektowanej ustawy

Projektowana ustawa będzie oddziaływać bezpośrednio – z zastrzeżeniem dotyczącym terminów wejścia w życie obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych i przesyłania ich organowi podatkowemu za pomocą środków komunikacji elektronicznej³⁷ – na dwie grupy podmiotów:

- po pierwsze – podatników prowadzących księgi podatkowe i zobowiązanych do przestania organowi podatkowemu prowadzonej księgi przy pomocy

³³ Dz. U. z 2019 r. poz. 1461.

³⁴ Zgodnie z § 30 ust. 1 Zasad techniki prawodawczej, stanowiących załącznik do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. (Dz. U. z 2016 r. poz. 283; dalej: z.techn.pr.), w przepisach przejściowych reguluje się wpływ nowej albo znowelizowanej ustawy na stosunki powstałe pod działaniem ustawy albo ustaw dotychczasowych bez względu na to, czy do tych stosunków zamierza się stosować przepisy dotychczasowe, przepisy nowe czy przepisy regulujące ten wpływ w sposób odmienny od przepisów dotychczasowych i przepisów nowych. Zgodnie z § 30 ust. 2 z.techn.pr. w przepisach przejściowych rozstrzyga się w szczególności: 1) sposób zakończenia postępowań będących w toku (wszczętych w czasie obowiązywania dotychczasowych przepisów i niezakończonych ostatecznie do dnia ich uchylecia albo zmiany), skuteczność czynności dokonanych w postępowaniu oraz organy lub instytucje właściwe do zakończenia postępowania i terminy przekazania im spraw; 2) czy i w jakim zakresie utrzymuje się czasowo w mocy instytucje prawne zniesione przez nowe przepisy; 3) czy zachowuje się uprawnienia i obowiązki oraz kompetencje powstałe w czasie obowiązywania uchylanych albo wcześniej uchylonych przepisów oraz czy skuteczne są czynności dokonane w czasie obowiązywania tych przepisów; sprawy te reguluje się tylko w przypadku, gdy nie chce się zachować powstałych uprawnień, obowiązków lub kompetencji albo chce się je zmienić albo też gdy chce się uznać dokonane czynności za bezskuteczne; 4) czy i w jakim zakresie stosuje się nowe przepisy do uprawnień, obowiązków, kompetencji oraz czynności, o których mowa w pkt 3.

³⁵ *Opinia w sprawie zgodności z prawem Unii Europejskiej poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (przedstawiciel wnioskodawców: poseł Przemysław Wipler)*, opinia z 7 stycznia 2025 r., BEOS-WOSR/WPEiM-2762/24.

³⁶ *Opinia w sprawie stwierdzenia, czy poselski projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (przedstawiciel wnioskodawców: poseł Przemysław Wipler) jest projektem ustawy wykonującej prawo Unii Europejskiej w rozumieniu art. 95a ust. 1 regulaminu Sejmu*, opinia z 7 stycznia 2025 r., BEOS-WOSR/WAPEiM-2763/24.

³⁷ Zob. art. 66 u.zm. z 2021 r. oraz pkt VII Opinii.

środków komunikacji elektronicznej. W obecnym stanie prawnym obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych, a więc ksiąg rachunkowych, podatkowej księgi przychodów i rozchodów, ewidencji i rejestrów, prowadzonych, do celów podatkowych, na podstawie właściwych przepisów, przez podatników płatników lub inkasentów (por. art. 3 pkt 4 o.p.), ciąży przede wszystkim na: a) podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych (ok. 670 000)³⁸, b) podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych osiągających przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej oraz z działów specjalnych produkcji rolnej (ok. 3 300 000)³⁹, c) podatnikach osiągających przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej opłacających podatek dochodowy w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych na podstawie u.rycz. (ok. 970 000)⁴⁰, d) podatnikach podatku od towarów i usług (ok. 2 000 000)⁴¹, a także na podatnikach innych podatków w zakresie określonym w ustawach nakładających obowiązek podatkowy. Z uwagi na fakt, że obowiązek przesyłania organowi podatkowemu ksiąg podatkowych przy pomocy środków komunikacji elektronicznej jest wprowadzany sukcesywnie (zob. pkt V i VII Opinii), projektowana regulacja dotyczyć będzie w pierwszej kolejności podatników podatku od towarów i usług oraz podatników podatku dochodowego od osób prawnych (podatkowe grupy kapitałowe i podatników, których przychody przekroczyły równowartość 50 mln euro). Pozostali podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych opodatkowani na podstawie u.p.d.f. lub w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych obowiązkiem takim objęci są poczynając od roku podatkowego 2026 lub 2027⁴²;

- po drugie – organy podatkowe administracji rządowej oraz pracownicy jednostek organizacyjnych obsługujących te organy, przede wszystkim naczelnicy urzędów skarbowych (400) oraz pracownicy tych urzędów, naczelnicy urzędów celno-skarbowych (16) oraz pracownicy tych urzędów,

³⁸ Wg danych Ministerstwa Finansów za 2023 r. zeznania podatkowe złożyło 659 436 podmiotów, zaś Zryczałtowany podatek od dochodów spółek (tzw. estoński CIT) opłacało 14 541 podatników. Zob. Informację dotyczącą rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2023 rok, Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych, Warszawa, grudzień 2024 r., publ.: Statystyki [dostęp 02.02.2025 r.].

³⁹ Wg danych Ministerstwa Finansów za 2023 r. zeznanie podatkowe na druku PIT-36 (druk przeznaczony m.in. dla podatników osiągających przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej lub z działów specjalnych produkcji rolnej) złożyło 2 812 028 podatników, natomiast zeznanie na druku PIT- 36L, przeznaczonych dla podatników opłacających podatek według stawki z art. 30c u.p.d.f. – 560 704 podatników. Zob. Informację dotyczącą rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2023 rok, Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych, Warszawa 2024 rok, publ.: Statystyki [dostęp 02.02.2025 r.].

⁴⁰ Wg danych Ministerstwa Finansów za 2023 r. ryczałt od przychodów ewidencjonowanych opłacało 963 137 podatników prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą. Zob. Informację dotyczącą ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych za 2023 rok, Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych, Warszawa 2024 rok, publ.: Statystyki [dostęp na 21.01.2025 r.]

⁴¹ Dane dotyczące podatników VAT czynnych za 2022 r. Zob. OSR rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (druk nr 341).

⁴² Obowiązek powstaje w odniesieniu do roku podatkowego rozpoczynającego się odpowiednio: po dniu 31 grudnia 2025 r. i po dniu 31 grudnia 2026 r. (por. art. 66 u.zm. z 2021 r.)

a także – w ograniczonym zakresie – dyrektorzy izb administracji skarbowej (16) i pracownicy tych izb⁴³.

W odniesieniu do skutków społecznych pierwszoplanowe znaczenie ma skrócenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego dla wybranych grup podatników (nowy §1c w art. 70 o.p.). Projekt przewiduje skrócenie tego terminu z pięciu do trzech lat w stosunku do podatników obowiązanych do przesłania organowi podatkowemu ksiąg podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Swoim zakresem obejmuje on więc podatników prowadzących działalność gospodarczą. W stosunku do pozostałych podatników pozostawiono dotychczasowy, pięcioletni termin przedawnienia zobowiązania podatkowego, liczony od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Jak wskazano w pkt V Opinii projektowana regulacja w sposób oczywisty uprzywilejowuje podatników, w stosunku do których weryfikacja zobowiązania podatkowego z zasady wymaga nie tylko dłuższego czasu, ale również zaangażowania ze strony administracji podatkowej większych środków kadrowych i technicznych, czego w istotny sposób nie zmieniają wprowadzane obowiązki w zakresie cyfryzacji raportowania podatkowego. Pozostawia natomiast bez zmiany termin przedawnienia zobowiązań podatkowych ciążących na podatnikach nie prowadzących działalności gospodarczej, a więc osiągających przychody np. ze stosunku pracy, których weryfikacja z oczywistych względów wymaga znacznie mniejszych nakładów i odbywa się w praktyce przez porównanie danych przekazanych organom podatkowym przez płatników z danymi wykazanymi przez podatnika. Takie uprzywilejowanie przedsiębiorców może być odebrane przez pozostałe grupy podatników nie tylko jako dyskryminujące podatników, którzy nie prowadzą działalności gospodarczej, ale również jako przerzucenie na nich ciężaru dbania o dobro wspólne (por. art. 1 Konstytucji). W tym kontekście przywołać należy przede wszystkim art. 84 Konstytucji RP, statuujący zasadę powszechności opodatkowania. Jak podkreśla w swym orzecznictwie TK „płacenie podatków jest jedną z powinności jednostek wobec państwa, wynikającą z faktu, że każdy – korzystając z różnych form realizacji zadań publicznych przez państwo (zapewnienie bezpieczeństwa, utrzymanie dróg) – powinien też partycypować w ich finansowaniu. Inaczej mówiąc, każdy jest zobligowany do przyczyniania się do dobra wspólnego według własnych możliwości.”⁴⁴ Powszechność opodatkowania to nie tylko powszechność obowiązku podatkowego, ale przede wszystkim powszechne wykonanie zobowiązania podatkowego – wykonanie zobowiązania podatkowego przez każdego podatnika w kwocie, jaka wynika z przepisów prawa podatkowego. Ustawodawca nie może wprowadzać więc przepisów, które ułatwiają podatnikom nierzetelnym uniknięcie poniesienia ciążącego na nich zobowiązania podatkowego. Jak wskazano w cz. V Opinii, przywołując orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego⁴⁵, choć wprowadzenie przedawnienia w prawie podatkowym, jak też określenie terminu, w jakim ono nastąpi, pozostawione jest uznaniu ustawodawcy, to jednak termin ten nie może być zbyt krótki, ponieważ wyłączałby

⁴³ Zob. Struktura KAS - Ministerstwo Finansów - Krajowa Administracja Skarbowa - Portal Gov.pl [dostęp 02.02.2025 r.].

⁴⁴ Por. wyrok TK z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, publ.: OTK ZU z 2002 r. nr 6A, poz. 83.

⁴⁵ Wyrok TK z 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10, publ.: OTK ZU 6A/1012, poz. 65.

zapewnienie realizacji zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej. Zbyt krótki termin może bowiem skłaniać podatników do uchylania się od opodatkowania i traktowania przedawnienia instrumentalnie, w kategoriach narzędzia pozwalającego uniknąć zapłaty podatku po pewnym czasie, na co w istocie zwrócił uwagę jeden z uczestników konsultacji⁴⁶. Inny natomiast wyraził opinię, że obecny termin przedawnienia jest zbyt długi, a organy podatkowe powinny zostać tak zreformowane, żeby skrócić termin weryfikacji zobowiązań podatkowych do minimum⁴⁷. Oba poglądy można uznać za w pełni uzasadnione, z tym że skracanie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie może dotyczyć wyłącznie podatników, w stosunku do których weryfikacja zobowiązania podatkowego z zasady wymaga nie tylko dłuższego czasu, ale również zaangażowania ze strony administracji podatkowej większych środków kadrowych i technicznych. Będzie to bowiem odebrane jako dyskryminacja pozostałych grup podatników, niczym nieuzasadnione uprzywilejowanie przedsiębiorców.

VII. Skutki gospodarcze projektowanej ustawy

A) Podmioty, na które wpływa projekt

W zakresie skrócenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, projekt będzie oddziaływał na podatników obowiązanych do przesyłania organowi podatkowemu, w terminie złożenia deklaracji podatkowej, ksiąg podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Docelowo projekt oddziaływać będzie *de facto* na wszystkich podatników podatku dochodowego od osób prawnych (ok. 670 000 podmiotów), podatników podatku dochodowego od osób fizycznych osiągających przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej (ok. 3 300 000 podmiotów), podatników osiągających przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej opłacających podatek dochodowy w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych na podstawie u.rycz. (ok. 970 000 podmiotów), podatników podatku od towarów i usług (ok. 2 000 000 podmiotów)⁴⁸, a także na podatnikach innych podatków w zakresie określonym w ustawach nakładających obowiązek podatkowy.

W obecnym stanie prawnym projektowana regulacja oddziaływać będzie na: po pierwsze – podatników podatku od towarów i usług, którzy obowiązani są do przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej do organu podatkowego ewidencji prowadzonych dla celów tego podatku na podstawie art. 109 ust. 3b i 3c u.p.t.u.;

po drugie – podatników podatku dochodowego od osób prawnych, o których mowa w art. 66 ust. 2 pkt 1 u.zm. z 2021 r., a więc podatkowych grupach kapitałowych oraz podatnikach i spółkach niebędących osobami prawnymi, u których wartość przychodu uzyskanego w poprzednim odpowiednio roku podatkowym albo roku obrotowym przekroczyła równowartość 50 mln euro przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski (NBP) w ostatnim

⁴⁶ ID ankiety: 10446.

⁴⁷ ID ankiety: 10432.

⁴⁸ Zob. pkt VI Opinii i przywołane tam źródła.

dniu roboczym poprzedniego odpowiednio roku podatkowego albo roku obrotowego. W stosunku do tych podmiotów obowiązek przesyłania ksiąg za pomocą środków komunikacji elektronicznej powstał po raz pierwszy za rok podatkowy (lub obrotowy) rozpoczynający się po dniu 31 grudnia 2024 r.

W odniesieniu do pozostałych podatników podatku dochodowego od osób prawnych obowiązek przesyłania ksiąg podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej powstaje za rok podatkowy (lub obrotowy) rozpoczynający się po dniu:

- a) 31 grudnia 2025 r. – w przypadku podatników i spółek niebędących osobami prawnymi, obowiązanych do przesyłania ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 u.p.t.u., zgodnie z art. 109 ust. 3b tej ustawy (por. art. 66 ust. 2 pkt 2 u.zm. z 2021 r.),
- b) 31 grudnia 2026 r. – w przypadku pozostałych podatników i spółek niebędących osobami prawnymi (por. art. 66 ust. 2 pkt 3 u.zm z 2021 r.).

W odniesieniu do podatników podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatników opłacających podatek dochodowy w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych obowiązek przesyłania ksiąg podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej powstaje po raz pierwszy za rok podatkowy rozpoczynający się po dniu:

- a) 31 grudnia 2025 r. – w przypadku podmiotów, obowiązanych do przesyłania ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 u.p.t.u., zgodnie z art. 109 ust. 3b tej ustawy (por. art. 66 ust. 1 pkt 1 u.zm. z 2021 r.)
- b) 31 grudnia 2026 r. – w przypadku pozostałych podmiotów (por. art. 66 ust. 1 pkt 2 u.zm. z 2021 r.).

Skrócenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oznacza przede wszystkim – w zakresie skutków gospodarczych – skrócenie dla podmiotów gospodarczych okresu niepewności co do prawidłowości dokonanego przez nich samowymiaru zobowiązania podatkowego (ustalenia wysokości należnego podatku w trybie art. 21 §1 pkt 1 o.p.)⁴⁹. W projekcie zaproponowano skrócenie tego terminu z pięciu do trzech lat, a więc o 40%. Tym samym, w przypadku przyjęcia projektowanej regulacji, znacznie skróci się – z punktu widzenia podmiotu gospodarczego – nie tyle okres na egzekucję należnego od podatnika podatku, co okres niepewności co do prawidłowości samowymiaru, a więc dokonania przez podatnika odpowiedniej kwalifikacji przychodów, kosztów ich uzyskania, odliczeń, zwolnień i obliczenia kwoty należnego zobowiązania podatkowego.

Czas pozostawania przez podmiot gospodarczy w niepewności co do prawidłowości należnego od niego podatku ma szczególnie istotne znaczenie w systemie podatkowym, w którym zobowiązania podatkowe powstają bez konieczności wydania przez organ podatkowy decyzji wymiarowej, tak jak ma to miejsce w polskim systemie podatkowym w podatku od towarów i usług, podatku akcyzowym oraz podatkach dochodowych: od osób prawnych i od osób fizycznych (zob. pkt V Opinii).

Projektowana regulacja może więc wpłynąć na podejmowane przez podatników decyzje inwestycyjne. Nie jest możliwa kwantyfikacja tej regulacji, bowiem na podejmowane decyzje inwestycyjne wpływ ma wiele czynników. Niepewność podatkowa, rozumiana jako niepewność co do dokonania przez

⁴⁹ Zob. pkt V Opinii.

podatnika prawidłowego samowymiaru jest istotnym elementem procesu decyzyjnego w tym zakresie. Oczywiście, skrócenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a tym samym okresu niepewności podatkowej, nie rozwiąże podstawowego czynnika wpływającego na tę niepewność – skomplikowania systemu podatkowego, jednak będzie umożliwiała podatnikom większą elastyczność w planowaniu przyszłych działań. Może tym samym wpłynąć na poprawę konkurencyjności całej gospodarki, jak i poszczególnych jej segmentów.

Z drugiej strony nie można nie zauważać, że projektowana regulacja może przyczynić się do podejmowania przez niektóre podmioty ryzykownych decyzji co do ustalenia wysokości należnego od nich podatku oraz jego zapłaty, a więc wpłynąć na rozmiary ucieczki przed podatkiem, przy czym w przypadku podmiotów gospodarczych przyczyny takich decyzji będą miały – poza sytuacjami związanymi z oszustwami podatkowymi – charakter ekonomiczny, wynikający z sytuacji samego podatnika, jak i koniunktury gospodarczej⁵⁰. Takie zjawisko – ucieczki przed podatkiem – w zależności od jego rozmiarów, może mieć negatywne skutki gospodarcze. Sama ucieczka od podatku powoduje bowiem zakłócenia gospodarcze, zakłócenia konkurencji: z dwóch rywalizujących przedsiębiorstw w korzystniejszej sytuacji będzie zawsze to, które poniesie mniejszy ciężar podatkowy⁵¹. Minimalizacja obciążeń podatkowych przedsiębiorstwa wpływa bezwzględnie na jego rentowność, płynność finansową oraz na konkurencyjność⁵². Chociaż w literaturze przedmiotu owa minimalizacja podatków jest wynikiem wdrożenia odpowiedniej strategii podatkowej w przedsiębiorstwie, a nie przejawem nieuczciwych praktyk przedsiębiorcy, efekt w postaci niższych zobowiązań podatkowych pozostanie ten sam.

Dodać trzeba, że wysokie prawdopodobieństwo przedawniania się zobowiązań podatkowych w przypadku podmiotów gospodarczych może wzrastać wraz z poszerzaniem się w kolejnych latach kręgu podmiotów podlegających obowiązkowi przesyłania organowi podatkowemu ksiąg podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej, co może wpływać negatywnie na gospodarkę i konkurencyjność podmiotów rzetelnie realizujących swoje obowiązki podatkowe.

W tym kontekście – wpływu przedawnienia na konkurencyjność sektorów gospodarki i poszczególnych przedsiębiorców – warto przytoczyć dane zawarte w Informacji NIK z 2023 r.⁵³, odnoszącej się do postępowań kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych organów Krajowej Administracji Skarbowej (KAS), obejmującej okres od 1 stycznia 2020 r. do 30 czerwca 2022 r. Co prawda badaniem NIK objętych zostało tylko osiem urzędów skarbowych, jednak analiza danych przedstawionych w Informacji, dotyczących prowadzonych przez organy KAS postępowań i dokonanych odpisów przedawnionych zobowiązań, może obrazować, po części, jak projektowana regulacja może wpływać na zachowania podatników,

⁵⁰ Zob. P. M. Gaudemet, *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 1989, s. 527 – 529.

⁵¹ *Ibidem*, s. 521-522.

⁵² P. Bębniak, *Strategia podatkowa szansą na poprawę konkurencyjności przedsiębiorstwa*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczeniowe” z 2016 r., nr 83(1), s. 87-95
<https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=638112> [dostęp 02.02.2025 r.].

⁵³ *Informacja o wynikach kontroli. Prawidłowość i skuteczność postępowania kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych organów Krajowej Administracji Skarbowej*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2023, www.nik.gov.pl/kontrole/P/22/010 [dostęp 02.02.2025 r.].

podejmowane przez nich decyzje w zakresie kształtowania przez nich podstaw opodatkowania, co w istocie ma pierwszoplanowe znaczenie dla stwierdzanych przez te organy zaległości podatkowych i ewentualnych przedawnień tych zaległości. W badanych urzędach skarbowych liczba kontroli zakończonych w 2020 r. wyniosła 502, w tym 347 kontroli VAT. Stosunkowo nieduża liczba kontroli w stosunku do 2019., kiedy kontroli było 768, w tym 376 kontroli VAT, spowodowana była ograniczeniami COVID-19⁵⁴. W 2021 r. liczba kontroli wzrosła do 622, w tym 401 kontroli VAT. W I półroczu 2022 r. w kontrolowanych urzędach skarbowych zakończono 329 kontroli, w tym 235 kontroli VAT. Mniejsza liczba kontroli w 2020 r. w porównaniu do 2019 r., wpłynęła na obniżenie stwierdzonych w ich wyniku nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych (odpowiednio 157,4 mln zł i 327,7 mln zł). Obniżyła się również efektywność kontroli, mierzona przeciętną wartością stwierdzonych nieprawidłowości w przeliczeniu na jedną kontrolę, z 426,6 tys. zł w 2019 r. do 313,6 tys. zł. Kwota ustaleń nieprawidłowości podatkowych w 2021 r. wyniosła 164,1 mln zł. Na jedną kontrolę przypadało przeciętnie 263,8 tys. zł stwierdzonych nieprawidłowości. W I półroczu 2022 r. stwierdzone nieprawidłowości wyniosły 134,5 mln zł. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły głównie rozliczeń podatku VAT, które w latach 2019-2022 (I półrocze) wynosiły kolejno 313,1 mln zł, 150,9 mln zł, 151,2 mln zł, 123,4 mln zł oraz stanowiły odpowiednio 95,5%, 95,9%, 92,1%, 91,7% ogółem kwoty stwierdzonych nieprawidłowości. Same kwoty nieprawidłowości ujawnione w kontrolach dotyczących zwrotu VAT wynosiły, odpowiednio: 20,3 mln zł, 10,7 mln zł, 10,5 mln zł, 5,0 mln zł.

Jeżeli natomiast chodzi o przedawnienie zobowiązań podatkowych, to w badanym okresie z tego powodu odpisano należności w kwocie 24 242,2 mln zł, z tego 8 766,4 mln zł w 2020 r., 11 123,1 mln zł w 2021 r. oraz 4 352,7 mln zł w I półroczu 2022 r. (w 2019 r. była to kwota 6 953,1 mln zł)⁵⁵.

Proponowane w projekcie wprowadzenie odrębnej, w ramach czynności sprawdzających, procedury weryfikacyjnej ksiąg podatkowych, może przyczynić się do szybszego wyjaśnienia drobnych i niezamierzonych nieprawidłowości w księgach podatkowych i uchronić przedsiębiorcę przed wszczynaniem czynności sprawdzających przez organ podatkowy, co również może wpływać na ograniczenie niepewności podatkowej przedsiębiorcy. W razie stwierdzenia, że księga podatkowa zawiera dane, których poprawność budzi wątpliwości, organ podatkowy byłby uprawniony i zobowiązany do zwrócenia się do składającego księgę podatkową o jej skorygowanie oraz złożenie niezbędnych wyjaśnień. Jeśli przedsiębiorca wyjaśni te nieprawidłowości, uniknie dalszych działań organu podatkowego w tym zakresie. Koniecznie jednak, w tym kontekście, należy zauważyć, że już w obecnym stanie prawnym podatnicy mają możliwość prowadzenia ksiąg podatkowych przy zastosowaniu programów komputerowych⁵⁶, a organ podatkowy ma prawo zażądać od podatnika w takim przypadku przekazania całości lub części tych ksiąg oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych, w postaci elektronicznej odpowiadającej

⁵⁴ Informacja o wynikach kontroli, *op.cit.*, s. 93

⁵⁵ *Ibidem*, s. 11, 51, 111.

⁵⁶ Zob. np. § 28 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. poz. 2544, ze zm.), określający warunki uznania za prawidłową księgę prowadzonej w systemie teleinformatycznym.

strukturze logicznej opublikowanej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych (por. art. 193a o.p.). Z przedstawionych wyżej danych nie wynika, że ma to wpływ na czas trwania kontroli podatkowych oraz skalę przedawnianych zobowiązań podatkowych.

W konsultacjach społecznych wpłynęło 11 zweryfikowanych komentarzy do projektu, w tym komentarze odnoszące się do oceny skutków gospodarczych. Część respondentów negatywnie oceniła optymistyczną ocenę Wnioskodawców co do przewidywanych skutków gospodarczych projektu. W komentarzach wskazuje się na to, że projekt stanowi „parasol dla przestępców podatkowych”⁵⁷ i będzie sprzyjał tym, co chcą „aby wielomilionowe przekręty ulegały szybciej przedawnieniu”⁵⁸. Inni respondenci poparli proponowane skrócenie terminu przedawnienia niektórych zobowiązań podatkowych, twierdząc, że urząd skarbowy „powinien tak się zreformować by szukać i wytykać uchybień w minimalnym czasie, a nie by wygodnie hodować odsetki na rzecz budżetu państwa”⁵⁹. Stwierdza się też, że urząd skarbowy powinien mieć maksymalnie rok „na wykazanie uchybień”, aby podatnik nie miał kontroli po wielu latach od zaistnienia zdarzenia⁶⁰. Pojawiło się też stanowisko, że skrócenie terminu przedawnienia spowoduje „spięcie się” przeprowadzających czynności sprawdzające, co spowoduje większą liczbę ukarań wobec przedkładających nierzetelne sprawozdania podatkowe⁶¹.

VIII. Skutki projektowanej ustawy dla sektora finansów publicznych

W opinii Projektodawców przedstawiona propozycja nie generuje obciążenia budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Jednocześnie wskazano, że w przyszłości projektowane zmiany mogą istotnie przyczynić się do wzrostu dochodów budżetowych, z uwagi na możliwość bardzo szybkiego wytypowania do kontroli podatników, co do których istnieje podejrzenie nierzetelności w rozliczeniach podatkowych. Poszerzenie zakresu czynności sprawdzających może także – zdaniem Projektodawców – w dłuższej perspektywie zmniejszyć koszty procesu fiskalnego, ze względu na zmniejszenie liczby wszczynanych kontroli.

Analiza proponowanych regulacji wskazuje, że projektowana ustawa może wpływać na sektor finansów publicznych, przede wszystkim na wydatki i dochody budżetu państwa. Z jednej strony dotyczy ważnego z punktu widzenia fiskalnej skuteczności systemu podatkowego zagadnienia kwantyfikacji kosztów związanych z częścią procesu fiskalnego – kosztów wymiaru i poboru podatków. Przykładem takich kosztów administracyjnych są m.in. koszty funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej (KAS), koszty kontroli podatkowej i koszty odszkodowań wynikające z błędnych decyzji urzędów skarbowych. Z drugiej natomiast skuteczności i efektywności działań KAS w prowadzeniu kontroli, postępowań

⁵⁷ ID ankiety: 52307.

⁵⁸ ID ankiety: 52306.

⁵⁹ ID ankiety: 52230.

⁶⁰ ID ankiety: 52231.

⁶¹ ID ankiety: 52800.

podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych, mających wpływ na potencjalne dochody budżetu państwa. Działania administracji skarbowej determinują bowiem m.in.: poziom zaległości podatkowych, kwotę zaległości podatkowych objętą umorzonymi postępowaniami egzekucyjnymi z powodu bezskuteczności egzekucji, odpisaną kwotę zaległości z powodu przedawnienia.

W obu obszarach nie ma jednak wiarygodnych, pełnych danych dotyczących skali rzeczowego zagadnienia. W przypadku kosztów procesu fiskalnego w literaturze przedmiotu można znaleźć nieliczne próby ich empirycznej kwantyfikacji⁶². Koszty ponoszone przez administrację podatkową (także koszty administracyjne; ang. *tax administration costs*) można oszacować różnymi metodami, wykorzystując m.in. następujące dane: liczbę etatów w KAS, przeciętny koszt utrzymania pracownika KAS, strukturę kosztów w KAS (podział na koszty osobowe i pozostałe), inwestycje w rozwój działalności KAS, czas i środki przeznaczone na kontrole podatkowe dokonywane przez administrację skarbową. Do czynników wpływających na poziom kosztów wymiaru i poboru podatków należą: stabilność i jakość tworzonego prawa podatkowego, sposób zorganizowania i z informatyzowania administracji skarbowej oraz struktura systemu podatkowego.

Niektóre elementy kosztów ponoszonych przez administrację podatkową można określić dość precyzyjnie. Dotyczy to przede wszystkim środków przeznaczonych na funkcjonowanie Ministerstwa Finansów, Szefa KAS, Krajowej Informacji Skarbowej, izb administracji skarbowej, urzędów skarbowych oraz urzędów celno-skarbowych. W literaturze można znaleźć szczegółowe zestawienia kosztów funkcjonowania jednostek organizacyjnych rządowej administracji danin publicznych (także wg rodzajów jednostek organizacyjnych administracji danin publicznych)⁶³. W latach 2000-2012 średni wskaźnik udziału kosztów administracji skarbowej we wpływach podatkowych wynosił ok. 2%. Największą kwotę przeznacza się na wynagrodzenia (80-85% wydatków przeznaczonych na funkcjonowanie administracji skarbowej). Niestety – co słusznie zauważa cytowany autor – zestawienia dotyczące wyłącznie wydatków przeznaczonych na funkcjonowanie konkretnych jednostek organizacyjnych, bez odniesienia ich do realizowanych zadań uniemożliwiają rzetelną analizę problemu⁶⁴. Należy zauważyć, że częściowo tylko problem rozwiązuje plan wydatków państwa w układzie zadaniowym, bowiem wyszczególnione w nim zadania nie odzwierciedlają w pełni funkcji realizowanych przez poszczególne jednostki organizacyjne, a co za tym idzie brak jest możliwości odniesienia do nich konkretnych wydatków związanych z funkcjonowaniem KAS⁶⁵. Na 2025 r. wydatki budżetu państwa w części 19 są

⁶² Zob. np. w: F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, SGH, Warszawa 2006, s.87-100.

⁶³ Zob. w: J. Kulicki, *Administracja danin publicznych w Polsce*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2024, s. 521-543.

⁶⁴ *Ibidem*, 543.

⁶⁵ Zob. Funkcja 4 – Zarządzanie finansami państwa i mieniem państwowym, która obejmuje m.in. zadanie 4.1. Realizacja należności budżetu państwa, na które składają się m.in. następujące podzadania: 4.1.1. Pobór podatków, ceł i niepodatkowych należności budżetu państwa (uwzględnia następujące działania budżetowe: pobór podatków, ceł i niepodatkowych należności budżetu państwa oraz czynności sprawdzające, interpretacje indywidualne i informacja podatkowa, platforma usług elektronicznych skarbowo-celnych, postępowanie egzekucyjne w zakresie zaległości podatkowych i niepodatkowych, pobór opłaty elektronicznej i opłaty za przejazd od pojazdów poruszających się po

planowane w kwocie 16 106 373 tys. zł, a zdecydowana większość przypada na zadanie 4.1. *Realizacja należności budżetu państwa*: 14 112 319 tys. zł⁶⁶. Kwota ta stanowi ok. 2,5% dochodów podatkowych budżetu państwa⁶⁷, a zatem poziom wskaźnika nie będzie odbiegał od poziomu z lat ubiegłych.

W odniesieniu do proponowanych zmian, zmierzających do skrócenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego dla określonej grupy podatników oraz wprowadzenia odrębnej, w ramach czynności sprawdzających, procedury weryfikacyjnej ksiąg podatkowych, zauważyć należy, że proces cyfryzacji w relacjach podatnik – organy podatkowe wdrażany jest etapami, tak aby zapewnić podatnikom wystarczający czas na dostosowanie swoich systemów księgowych. Zmiany jako element kompleksowej strategii MF, obejmującej swoim zakresem digitalizację rozliczeń w większości podatków, wynikają z realizacji strategii cyfryzacji administracji publicznej, która ma na celu usprawnienie działań organów podatkowych, ograniczenie biurokracji oraz poprawę przejrzystości systemu podatkowego. W obecnym stanie prawnym obowiązek przesyłania ewidencji podatkowych (ksiąg podatkowych) za pomocą środków komunikacji elektronicznej ciąży wyłącznie na podatnikach podatku od towarów i usług (VAT) oraz niedużej grupie podatników podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) (podatkowych grupach kapitałowych oraz podatnikach CIT, u których wartość przychodu uzyskanego w poprzednim odpowiednio roku podatkowym albo roku obrotowym przekroczyła równowartość 50 mln euro). W kolejnych latach krąg podatników objętych obowiązkiem przesyłania organowi podatkowemu ksiąg podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej będzie sukcesywnie poszerzany (pozostali podatnicy CIT, podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT), podatnicy opodatkowani w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych).

Pomijając ciążący na podatnikach VAT obowiązek przesyłania tych ksiąg organowi podatkowemu za pomocą środków komunikacji elektronicznej, proponowana zmiana będzie dotyczyła w 2025 roku niedużej grupy podatników CIT (92 podatkowych grup kapitałowych oraz 4 277 podatników CIT, których wartość przychodu w poprzednim roku podatkowym przekroczyła 50 mln euro)⁶⁸. Na tym tle podkreślenia wymaga fakt, że poważniejsze konsekwencje budżetowe mogą się pojawić od roku 2027, kiedy to wszystkie objęte obowiązkiem podmioty będą przysyłać księgi wyłącznie drogą elektroniczną. Wówczas przyjęcie projektowanych zmian może prowadzić do koniecznej reorganizacji w jednostkach (sprawy kadrowe, organizacyjne, infrastrukturalne) realizujących kontrole wykonania przez podmioty obowiązków z zakresu prawa podatkowego.

Oszacowanie takich wielkości – kosztów przyszłego funkcjonowania jednostek organizacyjnych administracji danin publicznych, na które składają się

sieci dróg płatnych) oraz 4.1.2. Kontrola celno-skarbowa oraz kontrola podatkowa (uwzględnia następujące działania budżetowe: kontrola celno-skarbowa, kontrola podatkowa oraz audyt krajowych środków publicznych, audyty i kontrole w ramach środków pochodzących z budżetu UE i innych funduszy), <https://www.gov.pl/web/finanse/2025-rok-bz> [dostęp: 02.02.2025 r.].

⁶⁶ Zob. *Planowanie w układzie zadaniowym na 2025 rok. Skonsolidowany plan wydatków w układzie zadaniowym na 2025 rok i dwa kolejne lata* [w:] Projekt ustawy budżetowej na rok 2025 (druk nr 687) oraz ustawa budżetowa na rok 2025 z dnia 9 stycznia 2025 r. (Dz. U. z 2025 r. poz. 63).

⁶⁷ Na 2025 r. dochody podatkowe prognozuje się w kwocie 570 772 190 tys. zł.

⁶⁸ Wg stanu na dzień 1 sierpnia 2024 r. Wykaz podmiotów na stronie MF, w zakładce: Indywidualne dane podatników CIT, <https://www.gov.pl/web/finanse/2023-bis> [dostęp: 02.02.2025 r.].

koszty bieżące (koszty osobowe i rzeczowe) oraz koszty majątkowe (obejmujące zadania inwestycyjne) jest na tym etapie niewykonalne. Uwzględniając jednak dane historyczne i znaczne wzrosty w niektórych latach wydatków majątkowych (realizacja programu wieloletniego modernizacji KAS oraz zadań związanych z realizacją usług Twój e-PIT i e-Faktura) oraz osobowych (wynagrodzenie pracowników i uposażenie funkcjonariuszy) można przyjąć, że przyszłe wydatki przeznaczone na funkcjonowanie administracji danin publicznych nadal będą oscylować wokół 2% zakładanych wpływów podatkowych realizowanych przez organy skarbowe. Wysokość takich wydatków – jak wynika z dotychczasowych doświadczeń – uzależniona jest od sytuacji budżetowej.

Wpływ projektowanych zmian na potencjalne dochody budżetowe wymaga – na co zwrócono już uwagę – uwzględnienia skuteczności i efektywności działań KAS m.in. w prowadzeniu kontroli, postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych. Zostaną do tego wykorzystane dane pochodzące z opracowania Najwyższej Izby Kontroli (NIK)⁶⁹. Z raportu NIK wynika, że w latach 2020-2022 (I półrocze) działania administracji skarbowej w prowadzeniu kontroli, postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych nie były wystarczająco skuteczne⁷⁰. Kwota zaległości podatkowych objęta umorzonymi postępowaniami egzekucyjnymi z powodu bezskuteczności egzekucji w badanym okresie była wysoka i wynosiła 15,3 mld zł. Ściągalność zaległości podatkowych pozostawała na niskim poziomie, wynoszącym ok. 4%. W badanym okresie kwota zaległości w wysokości 24,2 mld zł została odpisana z powodu przedawnienia. Skuteczność egzekucji, mierzona relacją kwoty wyegzekwowanych zaległości do kwoty zaległości objętych tytułami wykonawczymi, w 2021 r. wyniosła 34,7% wobec 43,8% w 2019 r. Niestety utrzymywał się wysoki poziom zaległości podatkowych, który na koniec 2021 r. wyniósł 106,4 mld zł, a na koniec I półrocza 2022 r. 107,4 mld zł. Postępowania podatkowe trwały długo, prawie połowa niezakończonych na koniec 2021 r. oraz na koniec czerwca 2022 r. postępowań podatkowych była prowadzona ponad sześć miesięcy. Nie poprawiła się jakość decyzji wymiarowych organów odwoławczych, a główną przyczyną uchylania przez sądy administracyjne rozstrzygnięć były błędy proceduralne organów podatkowych. Kontrole podatkowe były prowadzone (średnio) dłużej niż w 2019 r. (126 dni w 2019 r., 153 dni w 2020 r., 135 dni w 2021 r. oraz 140 dni w I półroczu 2022 r.), co świadczy o pogorszeniu się ich efektywności⁷¹.

Dokładne oszacowanie skutków proponowanych rozwiązań dla dochodów budżetowych jest niemożliwe. Przyjmując jednak pewne mocno upraszczające założenia, dane NIK mogą posłużyć do zasygnalizowania przybliżonej skali zjawiska. Z danych tych wynika, że obniżyła się efektywność kontroli (mierzona przeciętną wartością stwierdzonych nieprawidłowości w przeliczeniu na jedną kontrolę) z 426,6 tys. zł w 2019 r. do 313,6 tys. zł w 2020 r. oraz 263,8 tys. zł w 2021 r. W latach 2019-2022 (I półrocze) stwierdzone nieprawidłowości wynosiły kolejno: 327,7 mln zł; 157,4 mln zł; 164,1 mln zł; 134,5 mln zł. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły głównie nieprawidłowości w rozliczeniach VAT, które w latach 2019-2022 (I półrocze) wynosiły kolejno: 313,1 mln zł, 150,9 mln zł, 151,2 mln zł, 123,4 mln zł.

⁶⁹ Informacja o wynikach kontroli, op.cit.

⁷⁰ Ibidem, s. 6.

⁷¹ Ibidem, s. 8.

Same kwoty nieprawidłowości ujawnione w kontrolach dotyczących zwrotu VAT wynosiły kolejno: 20,3 mln zł; 10,7 mln zł; 10,5 mln zł; 5,0 mln zł. Nieprawidłowości w rozliczeniach CIT wynosiły zaś odpowiednio: 3,2 mln zł; 1,9 mln zł; 2,6 mln zł; 0,3 mln zł⁷². Z Raportu wynika, że badano osiem urzędów skarbowych.

Kalkulując potencjalne konsekwencje w zakresie dochodów budżetowych przyjęto:

- badane urzędy skarbowe są jednostkami reprezentatywnymi, stąd kwota nieprawidłowości we wszystkich urzędach skarbowych wyniesie $\times 50$,
- średnią wartość nieprawidłowości w podatku CIT (2,57 mln zł) i VAT (205,1 mln zł) z okresu 2019-2021,
- skrócenie okresu przedawnienia z 5 do 3 lat oznacza skrócenia czasu pracy organów skarbowych o 40%.

Uśredniona kwota nieprawidłowości we wszystkich urzędach skarbowych ujawnionych w kontrolach dotyczących CIT i VAT mogłaby wynieść średnio w badanym okresie ok. 10 383,5 mln zł. Zakładając 40% spadek średniej kwoty nieprawidłowości ujawnionych w kontrolach podatkowych, ze względu na krótszy czas pracy organów podatkowych, uzyskujemy 4 153,4 mln zł – uśrednioną kwotę pewnych skutków z punktu widzenia budżetu państwa. Oczywiście nie należy jej postrzegać, jako kwoty zmniejszającej dochody budżetu państwa. Jest to jeden z wielu parametrów wykorzystywanych do pomiaru efektywności administracji skarbowej. Szybsze przedawnienie zobowiązania podatkowego może przynieść wymierne korzyści przedsiębiorcom objętym tymi regulacjami, wynikającymi z uniknięcia zapłaty podatku na skutek skrócenia terminu przedawnienia niektórych zobowiązań podatkowych. Nie pozostanie to zatem bez wpływu na przyszłe dochody budżetowe.

IX. Inne skutki projektowanej ustawy

Nie zidentyfikowano innych skutków wejścia w życie projektowanej ustawy.

X. Zmiana obciążeń administracyjnych

Przyjęcie projektowanych zmian może prowadzić do konieczności reorganizacji jednostek administracji skarbowej, przede wszystkim administracji rządowej, głównie urzędów skarbowych, w mniejszym stopniu urzędów celno-skarbowych, aczkolwiek w odniesieniu do tej drugiej grupy konieczne mogą okazać się zmiany w komórkach organizacyjnych realizujących kontrole wykonywania przez podatników, płatników i inkasentów obowiązków z zakresu prawa podatkowego.

Zmiany te mogą obejmować zarówno sprawy kadrowe (przeniesienie pracowników, zatrudnienie pracowników o innych kompetencjach, konieczność uzupełnienia lub zmiany kompetencji przez obecnych pracowników), jak też dotyczyć struktury organizacyjnej urzędu (powstanie nowych komórek

⁷² *Ibidem*, s. 95-96.

organizacyjnych, likwidacja lub przekształcenie albo rozbudowa dotychczasowych), zarządzania realizacją zadań (nowe procedury wewnętrzne w zakresie rejestracji i przepływu informacji pomiędzy komórkami organizacyjnymi), modernizacja i rozbudowa infrastruktury informatycznej. Niosą one również ryzyko presji czasowej na pracowników administracji skarbowej oraz możliwość pogorszenia jakości kontroli w wyniku ograniczonego czasu na analizę.

Proponowana zmiana przepisów nie spowoduje dodatkowych obciążeń administracyjnych dla podmiotów gospodarczych.

XI. Konkluzje

1. Skutki prawne: Projektowane zmiany – zarówno w odniesieniu do samego skrócenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jak i zróżnicowania pod tym względem podatników – budzą poważne wątpliwości co do zgodności z konstytucyjnymi zasadami sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania (art. 2, art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji RP). Wnioskodawcy szerzej nie uzasadniają przyjętych kryteriów różnicowania, wiążąc skrócenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z postępującą cyfryzacją raportowania podatkowego oraz wprowadzeniem obowiązku przesyłania organowi podatkowemu ksiąg podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej, uznając, że jest to wystarczająca przesłanka skrócenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego dla tej grupy podatników, co w świetle dokonanej analizy (zob. pkt V Opinii) należy uznać za niczym nie uzasadnione. Projektowana regulacja w sposób oczywisty uprzywilejowuje podatników, w stosunku do których weryfikacja zobowiązania podatkowego z zasady wymaga nie tylko dłuższego czasu, ale również zaangażowania ze strony administracji podatkowej większych środków kadrowych i technicznych, czego w istotny sposób nie zmieniają wprowadzane obowiązki w zakresie cyfryzacji raportowania podatkowego. Pozostawia natomiast bez zmiany termin przedawnienia zobowiązań podatkowych ciążących na podatnikach nie prowadzących działalności gospodarczej, a więc osiągających przychody np. ze stosunku pracy, których weryfikacja z oczywistych względów wymaga znacznie mniejszych nakładów i odbywa się w praktyce, o ile podatnik nie korzystał z ulg i odliczeń podatkowych, poprzez porównanie danych przesłanych przez pracodawcę z danymi wykazanymi przez podatnika w zeznaniu podatkowym.

Projekt ponadto zawiera wady legislacyjne, których następstwem jest niejasna treść przepisu (przede wszystkim nowych §§ 1d i 1e w art. 70 o.p. oraz nowej lit. c w art. 272 pkt 1 o.p.), co może prowadzić do sporów interpretacyjnych pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami.

W projekcie brak jest przepisu normującego do jakich zobowiązań podatkowych (od której daty powstałych) będzie miał zastosowanie termin przedawnienia określony w nowym §1c w art. 70 o.p. W przypadku przyjęcia projektowanej nowelizacji kwestia ta powinna zostać uregulowana w przepisach przejściowych i dostosowujących.

2. Skutki społeczne: Projektowana regulacja dotyczy bezpośrednio podatników prowadzących księgi podatkowe i zobowiązanych do przesyłania organowi

podatkowemu prowadzonej księgi przy pomocy środków komunikacji elektronicznej oraz organów podatkowych administracji rządowej i pracowników jednostek organizacyjnych obsługujących te organy.

Projektowaną regulację polegającą na skróceniu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego dla jednej z grup podatników – przedsiębiorców, należy uznać, ze społecznego punktu widzenia, za budzącą poważne wątpliwości. Choć wprowadzenie przedawnienia w prawie podatkowym, jak też określenie terminu, w jakim ono nastąpi, pozostawione jest uznaniu ustawodawcy, to jednak termin ten nie może być zbyt krótki, ponieważ wyłączałby zapewnienie realizacji zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej. Zbyt krótki termin może bowiem skłaniać podatników do uchylania się od opodatkowania i traktowania przedawnienia instrumentalnie, w kategoriach narzędzia pozwalającego uniknąć zapłaty podatku po pewnym czasie.

3. Skutki gospodarcze: Skrócenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oznacza przede wszystkim – w zakresie skutków gospodarczych – skrócenie dla podmiotów gospodarczych okresu niepewności co do prawidłowości dokonanego przez nich samowymiaru zobowiązania podatkowego (ustalenia wysokości należnego podatku w trybie art. 21 §1 pkt 1 o.p.), co niewątpliwie może wpłynąć pozytywnie na konkurencyjność gospodarki, poszczególnych jej sektorów. Nie jest możliwa kwantyfikacja tej regulacji, bowiem na podejmowane decyzje inwestycyjne wpływ ma wiele czynników.

Z drugiej strony nie można nie zauważać, że projektowana regulacja może przyczynić się do podejmowania przez niektóre podmioty ryzykownych decyzji co do ustalenia wysokości należnego od nich podatku oraz jego zapłaty, a więc wpłynąć na rozmiary ucieczki przed podatkiem, co niewątpliwie może negatywnie wpływać na konkurencyjność podmiotów rzetelnie wywiązujących się ze swoich zobowiązań podatkowych względem podmiotów realizujących politykę ucieczki od podatku.

Proponowane wprowadzenie odrębnej, w ramach czynności sprawdzających, procedury weryfikacyjnej ksiąg podatkowych, może przyczynić się do szybszego wyjaśnienia drobnych i niezamierzonych nieprawidłowości w księgach podatkowych i uchronić przedsiębiorcę przed prowadzeniem przeciwko niemu dalszych czynności sprawdzających przez organ podatkowy.

4. Skutki finansowe: Ze względu na brak szczegółowych danych dotyczących struktury kosztów (odniesienie wydatków do konkretnych zadań) nie jest możliwe oszacowanie skutków budżetowych projektowanych regulacji. Można przyjąć upraszczające założenie, że w perspektywie krótkoterminowej (jednego roku) – ze względu na objęcie nimi ograniczonej liczby podatników obowiązanych do prowadzenia ksiąg podatkowych nie spowoduje to dodatkowych, nieprzewidzianych kosztów. W dłuższym okresie natomiast może oznaczać konieczność reorganizacji jednostek administracji skarbowej i przyjęcia szczegółowych założeń dotyczących nowego modelu (zakres zmian, obejmujący m.in. kwalifikacje i kompetencje pracowników; system ich wynagradzania i motywowania; strukturę organizacyjną; infrastrukturę techniczną; zasady finansowania administracji skarbowej).

5. Zmiana obciążeń administracyjnych: Przyjęcie projektowanych zmian może prowadzić do konieczności reorganizacji jednostek administracji skarbowej, przede wszystkim administracji rządowej, głównie urzędów skarbowych, w mniejszym stopniu urzędów celno-skarbowych, aczkolwiek w odniesieniu do tej drugiej grupy konieczne mogą okazać się zmiany w komórkach organizacyjnych realizujących kontrole wykonywania przez podatników, płatników i inkasentów obowiązków z zakresu prawa podatkowego.

6. Rozwiązania zagraniczne: Elektroniczne okresowe raportowanie podatkowe obowiązuje w różnym zakresie m.in. w Czechach, w Estonii, na Litwie, w Portugalii i na Słowacji. W żadnym z powyższych analizowanych państw nie obowiązuje odrębny okres przedawnienia zobowiązania podatkowego dla podmiotów objętych obowiązkiem elektronicznego raportowania podatkowego.

Autorzy:

dr Jacek Kulicki, specjalista ds. finansów publicznych (pkt I-III, V, VI, VII, X, XI.1.2.3.5)

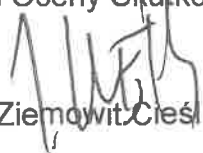
dr Danuta Adamiec, specjalista w Wydziale Oceny Skutków Regulacji (pkt IV, XI.6)

dr Kamilla Sobieraj, specjalista ds. systemu gospodarczego (pkt. VII, X, XI.3)

dr hab. Paweł Felis, specjalista ds. finansów publicznych (pkt. VIII, X, XI.4)

Akceptował:

Wicedyrektor Biura Ekspertyz
i Oceny Skutków Regulacji



Ziemowit Cieślak