



SEJM

RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

X kadencja

Prezes Rady Ministrów

DSP.WPP.0640.4.2025

Warszawa, 18 kwietnia 2025 r.

Pan

Szymon Hołownia

Marszałek Sejmu

Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku,

przekazuję przyjęte przez Radę Ministrów stanowisko wobec poselskiego projektu ustawy

**- o zmianie ustawy – Ordynacja
podatkowa (druk nr 965).**

Jednocześnie informuję, że Rada Ministrów upoważniła Ministra Finansów do prezentowania stanowiska Rządu w tej sprawie w toku prac parlamentarnych.

Z wyrazami szacunku,

Donald Tusk

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

Stanowisko Rządu
do poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa
(druk nr 965)¹⁾

1. Zakres proponowanych zmian

Projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk nr 965) przewiduje zmiany w zakresie przedawnienia zobowiązań podatkowych i czynności sprawdzających.

Projekt zakłada skrócenie z 5 do 3 lat terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych podatnikom zobowiązanym do elektronicznego przesyłania ksiąg podatkowych. Zgodnie z projektem okres ten wydłuży się do 5 lat, jeżeli podatnik nie przesłał księgi przed wszczęciem postępowania kontrolnego lub podatkowego. Natomiast jeżeli podatnik złożył księgę podatkową, lecz dane zawarte w księdze są nierzetelne w zakresie wartości lub przedmiotu poszczególnych transakcji, co skutkuje zaniżeniem zadeklarowanego zobowiązania podatkowego, okres przedawnienia również wydłuży się do 5 lat, ale tylko w zakresie zaniżonego podatku od tych transakcji. W uzasadnieniu wskazano, że wprowadzenie krótszego okresu, po upływie którego zobowiązania podatkowe ulegną przedawnieniu, powinno zmobilizować organy podatkowe do szybszego działania, a projektowane zmiany pomogłyby w znacznym stopniu odciążyć przedsiębiorców oraz odbudować ich zaufanie do państwa.

Projekt przewiduje także rozszerzenie zakresu czynności sprawdzających o sprawdzanie terminowości (przesyłania²⁾) ksiąg podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Ponadto projekt ustanawia nową procedurę, zgodnie z którą w razie stwierdzenia, że księga podatkowa zawiera dane, których poprawność budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca się do składającego księgę podatkową o jej skorygowanie oraz złożenie niezbędnych wyjaśnień, wskazując przyczyny, z powodu których dane zawarte w księdze podatkowej poddaje się w wątpliwość. Zdaniem projektodawców poszerzenie zakresu czynności sprawdzających zwiększy ich znaczenie. Przez to podatnicy rzetelnie deklarujący dane będą weryfikowani jedynie w ramach czynności sprawdzających, a kontrole będą

¹⁾ Projekt posłów Klubu Poselskiego Konfederacja, złożony 20 grudnia 2024 r.

²⁾ W projekcie ustawy jest: *sprawdzenie terminowości ksiąg podatkowych*

wszczynane wobec podatników, w stosunku do których będzie istnieć podejrzenie nierzetelnego deklarowania danych. Tym samym zmniejszy się liczba kontroli, a jednocześnie zwiększy się pewność prawa i zaufanie do organów państwa wśród podatników, zwłaszcza tych prowadzących działalność gospodarczą.

Projekt zakłada wejście w życie przepisów po upływie miesiąca od dnia ogłoszenia.

2. Odniesienie się do proponowanych zmian w zakresie przedawnienia

W obowiązującym stanie prawnym zasadą jest jednolity termin przedawnienia dla wszystkich zobowiązań bez względu na sposób ich powstania, który wynosi 5 lat. Proponowana zmiana spowoduje wprowadzenie rozwiązania, zgodnie z którym okres przedawnienia zobowiązania podatkowego będzie uzależniony od sposobu przesyłania ksiąg podatkowych. Rozwiązanie to może doprowadzić do naruszenia zasady równości w prawie podatkowym. Istotą tej zasady jest równe traktowanie wszystkich podmiotów charakteryzujących się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną). Projektowi można zarzucić również relatywizowanie ustanowionej w art. 84 Konstytucji RP zasady powszechności opodatkowania. Projektodawcy zakładają, że przesyłanie elektronicznie ksiąg podatkowych mniej naraża na zarzut nierzetelnego prowadzenia ksiąg niż w sytuacji, gdyby były one prowadzone papierowo, a tym samym wyprowadzają z tego wniosek o uprawnieniu podatników prowadzących księgi elektronicznie do skrócenia im terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Założenie to nie jest jednak poparte w uzasadnieniu projektu ustawy jakimikolwiek argumentami.

Projekt wprowadza również zróżnicowanie w liczeniu okresu przedawnienia w zależności od zaistnienia przesłanek takich jak nieprzesłanie ksiąg podatkowych przed wszczęciem przez organ podatkowy „postępowania kontrolnego lub podatkowego”, czy sytuacji gdy księgi podatkowe są „nierzetelne w zakresie wartości lub przedmiotu poszczególnych transakcji”. Projektodawcy nie wyjaśniają powodów takiego rozróżnienia. Co więcej, wprowadzone rozwiązanie spowoduje, że u jednego podatnika zobowiązania podatkowe przedawnią się w różnym terminie z powodu nierzetelności danych w księdze podatkowej. Budzi to poważne wątpliwości i może prowadzić do braku możliwości samodzielnego ustalenia przez podatnika, kiedy i które jego zobowiązania się przedawniły oraz w jakim zakresie. Wprowadzenie zróżnicowania w liczeniu okresu przedawnienia w zależności od zaistnienia określonych przesłanek spowoduje duże skomplikowanie obowiązujących przepisów

prowadzące do sporów pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami. Byłoby to więc sprzeczne z postulowanym uproszczeniem otoczenia podatkowego dla przedsiębiorców.

Należy podkreślić, że projektodawcy nie przeanalizowali wpływu proponowanego rozwiązania na system podatkowy. Tytułem przykładu można wskazać, że proponowane rozwiązanie w zakresie podatku VAT może powodować sytuacje, gdzie podatnik nadal będzie miał prawo do korekty deklaracji podatkowej i odliczenia kwoty naliczonego podatku VAT, podczas gdy zobowiązanie podatkowe uległoby już przedawnieniu. Jednocześnie w podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązek przesyłania właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego ksiąg podatkowych nie wszedł jeszcze w życie. Obowiązek ten wejdzie w życie 1 stycznia 2026 r. i z tym dniem obejmie niektórych podatników, tj. podatników obowiązanych do przesyłania JPK_VAT. Pozostali podatnicy zostaną objęci tym obowiązkiem od 1 stycznia 2027 r. Księgi podatkowe będą przysyłane po zakończeniu roku podatkowego w terminie złożenia zeznania rocznego. Tym samym propozycja wejścia w życie omawianego rozwiązania w terminie miesiąca od dnia ogłoszenia projektowanej ustawy jest niezrozumiała. Nie została też w żaden sposób uzasadniona przez projektodawców.

Warto również zwrócić uwagę na przepis art. 20zj § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³⁾ (dalej: „Ordynacja podatkowa”), który wskazuje, że audyt wstępny w ramach aplikowania do zawarcia umowy o współdziałanie obejmuje 2 lata podatkowe poprzedzające rok, w którym podatnik wystąpił z wnioskiem o podpisanie umowy o współdziałanie, oraz okres od początku roku podatkowego, w którym podatnik wystąpił z wnioskiem, do dnia zakończenia tego audytu. Przedmiotowy audyt obejmuje analizę ryzyka i badanie dokumentacji dotyczącej zidentyfikowanych u podatnika obszarów ryzyka podatkowego. W tym przypadku zatem skrócenie terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych z 5 lat na 3 lata z dużym prawdopodobieństwem uniemożliwi podjęcie działań korygujących nieprawidłowości.

Przepisy dotyczące przedawnienia zobowiązania podatkowego są ściśle powiązane z obowiązkiem przechowywania przez podatników dokumentacji związanej z prowadzeniem ksiąg podatkowych. Podatnicy obowiązani do prowadzenia ksiąg podatkowych przechowują księgi i związane z ich prowadzeniem dokumenty do czasu upływu okresu przedawnienia

³⁾ Dz. U. z 2025 r. poz. 111.

zobowiązania podatkowego, chyba że ustawy podatkowe stanowią inaczej. Zróżnicowanie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego spowoduje jednocześnie zróżnicowanie okresu, w którym poszczególni podatnicy są obowiązani przechowywać księgi i związane z ich prowadzeniem dokumenty. Okoliczność ta może stwarzać trudności w gromadzeniu przez organ podatkowy dokumentów (dowodów) w toku wykonywanych czynności. Może np. utrudnić, a nawet uniemożliwić, pozyskanie dokumentów w przypadku różnych terminów przedawnienia (a tym samym – różnych okresów ich obowiązkowego przechowywania) w odniesieniu do kontrolowanego podatnika i jego kontrahenta.

Ponadto projektowane rozwiązanie może pośrednio wpłynąć na stosowanie regulacji ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy⁴⁾ (dalej: „k.k.s.”). Zgodnie bowiem z art. 44 § 2 k.k.s. karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje także wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności. Należnością publicznoprawną w rozumieniu k.k.s. jest należność państwowa lub samorządowa, przy czym należnością państwową jest podatek stanowiący dochód budżetu państwa, należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji lub należność celna, a należnością samorządową – podatek stanowiący dochód jednostki samorządu terytorialnego lub należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji (art. 53 § 26 k.k.s.). Przedawnienie zobowiązania podatkowego z upływem 3 lat (a nie jak obecnie 5 lat) mogłoby w praktyce skutkować skróceniem terminów przedawnienia karalności wynikających z k.k.s. – w zależności od wielkości uszczuplenia podatkowego – z 5 lub 10 lat (art. 44 § 1 k.k.s.) do 3 lat. Mając zatem na uwadze powyższe, proponowane zmiany powinny być poprzedzone pogłębioną analizą obejmującą cały system prawa podatkowego, a także regulacje z zakresu k.k.s.

Na marginesie należy również zauważyć, że tworzenie odrębnych uregulowań dotyczących przedawnień zobowiązań podatkowych dla poszczególnych grup podatników spełniających określone warunki może spowodować utrudnienia w budowaniu przez Ministerstwo Finansów usług cyfrowych oraz skutkować zwiększeniem kosztów budowy e-usług dla klientów Krajowej Administracji Skarbowej i Ministerstwa Finansów.

⁴⁾ Dz. U. z 2024 r. poz. 628, z późn. zm.

W projektowanych regulacjach użyto sformułowania „księgi podatkowe”. Definicja ksiąg podatkowych zgodnie z art. 3 pkt 4 Ordynacji podatkowej obejmuje księgi rachunkowe, podatkową księgę przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci. Jednocześnie w uzasadnieniu do projektowanych regulacji nie sprecyzowano, czy odnosi się ona do każdego z tych dokumentów. Projektodawcy błędnie zakładają również istnienie postępowań kontrolnych, natomiast w proceduralnym prawie podatkowym mowa jest co najwyżej o kontroli podatkowej albo kontroli celno-skarbowej. Projektodawcy nie sprecyzowali jednak, co należy rozumieć pod pojęciem postępowania kontrolnego, zatem nie wiadomo, czy chodzi o nieznaną bliżej procedurę, czy o którąś z ww. kontroli (obie kontrole).

3. Odniesienie się do proponowanych zmian w zakresie czynności sprawdzających

Odnosząc się do zmian w zakresie czynności sprawdzających podkreślić należy, że wprowadzenie projektowanych przepisów art. 272 pkt 1 lit. c i art. 274 § 1a Ordynacji podatkowej, w brzmieniu zaproponowanym przez projektodawców, nie jest uzasadnione.

Czynności sprawdzające uregulowane w dziale V *Czynności sprawdzające* są najmniej sformalizowaną procedurą w porównaniu z kontrolą podatkową i postępowaniem podatkowym (art. 272–280 Ordynacji podatkowej). Stosownie do obowiązującego przepisu art. 272 pkt 1 i 2 Ordynacji podatkowej organy podatkowe pierwszej instancji dokonują czynności sprawdzających, mających na celu sprawdzenie terminowości składania deklaracji oraz wpłacania podatków, w tym również pobieranych przez płatników oraz inkasentów, a także stwierdzenie formalnej poprawności tych dokumentów.

Przepisy te nie wskazują odrębnie ksiąg podatkowych jako rodzajów dokumentów, których badanie terminowości następuje w ramach czynności sprawdzających. Aktualne przepisy art. 272 pkt 1 i 2 Ordynacji podatkowej enumeratywnie wymieniają dokumenty, których terminowość złożenia badają organy podatkowe pierwszej instancji. Do organów podatkowych wpływają także inne dokumenty, nie będące deklaracjami i nie wszczynające postępowań podatkowych, których terminowość złożenia powinna podlegać badaniu, np. zawiadomienia o wyborze formy opodatkowania. Nie ma możliwości wymienienia w przepisach o czynnościach sprawdzających wszystkich rodzajów tych dokumentów. Taka regulacja byłaby zbyt obszerna.

Odnosząc się do wprowadzenia w proponowanym art. 274 § 1a Ordynacji podatkowej możliwości żądania przez organ podatkowy korekty ksiąg podatkowych, należy zauważyć, że propozycja ta jest systemowo niespójna z obowiązującymi przepisami Ordynacji podatkowej dotyczącymi korekt. Przepisy art. 81 i art. 81b Ordynacji podatkowej wskazują, że korekta dotyczy wyłącznie deklaracji, której definicja (art. 3 pkt 5 Ordynacji podatkowej) nie obejmuje ksiąg podatkowych. Zasady dotyczące dopuszczalności uznania ksiąg podatkowych za dowód w postępowaniu podatkowym określa art. 193 Ordynacji podatkowej, który jest zamieszczony w dziale IV regulującym postępowanie podatkowe. Jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że księgi podatkowe są prowadzone nierzetelnie lub w sposób wadliwy, to w protokole badania ksiąg określa, za jaki okres i w jakiej części nie uznaje ksiąg za dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów (art. 193 § 6 Ordynacji podatkowej). W ramach badania ksiąg podatkowych organ podatkowy nie zwraca się więc o skorygowanie zapisów w księgach, lecz badanie kończy się protokołem. W terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu kontroli może wnieść zastrzeżenia do jego ustaleń, przedstawiając jednocześnie dowody, które umożliwią organowi podatkowemu prawidłowe określenie podstawy opodatkowania (art. 193 § 8 Ordynacji podatkowej).

Brak na gruncie Ordynacji podatkowej możliwości korekty ksiąg podatkowych wynika z faktu, że dokumentem, w którym wykazuje się podstawę opodatkowania i podatek jest deklaracja. Deklaracje są sporządzane na podstawie ksiąg podatkowych. Dlatego organ podatkowy może zwrócić się do podatnika o skorygowanie deklaracji, a nie ksiąg podatkowych.

Wykorzystanie zaawansowanych narzędzi informatycznych, w tym sztucznej inteligencji, w obszarze weryfikacji ksiąg podatkowych jest atrakcyjnym i pożądanym rozwiązaniem, jednak powinno ono być wprowadzone dopiero wówczas, gdy szczegółowe analizy wskażą jednoznacznie pozytywne skutki zastosowania odpowiednio zaawansowanych narzędzi dla skuteczności kontroli rozliczeń podatkowych. Na obecnym etapie pozytywna rekomendacja dla proponowanych zmian nie jest uzasadniona.

4. Odniesienie się do braku przepisów przejściowych

Projekt zakłada wejście w życie ustawy nowelizującej po upływie miesiąca od dnia jej ogłoszenia, bez jakichkolwiek regulacji przejściowych. Projektodawcy ograniczyli się do wskazania w uzasadnieniu projektu ustawy, że termin ten jest z zgodny z „zasadą

odpowiedniej *vacatio legis*” oraz prezentowanym przez Trybunał Konstytucyjny poglądem, zgodnie z którym okres minimalny *vacatio legis* w przypadku ustaw podatkowych nie powinien być krótszy niż jeden miesiąc.

W wyniku przyjętych w projekcie rozwiązań część zobowiązań podatkowych przedawniłaby się w trakcie roku podatkowego. Przy zaproponowanej przez projektodawców konstrukcji przepisów, jak i braku odpowiedniego ich uzasadnienia, trudno jednak oszacować, jaka byłaby to kwota.

Projektodawcy wskazali, że projekt nie powoduje skutków finansowych dla budżetu państwa. Tymczasem zmiany proponowane w poselskim projekcie z całą pewnością przyniosłyby negatywne skutki dla budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, co nie zostało dostrzeżone przez projektodawców.

* * *

Mając na uwadze powyższe, w ocenie Rady Ministrów poselski *projekt ustawy o zmianie ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa* (druk nr 965) nie zasługuje na akceptację.