



SEJM  
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ  
VI kadencja  
Prezes Rady Ministrów  
DSP A-140 - 186(4)/08  
DSP A-140 - 187(4)/08

Warszawa, 26 września 2008 r.

Pan  
Bronisław Komorowski  
Marszałek Sejmu  
Rzeczypospolitej Polskiej

Przekazuję przyjęte przez **Radę Ministrów stanowiska** wobec komisyjnych projektów ustaw:

- **o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa** (druk nr 815),
- o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa (druk nr 816).

Jednocześnie informuję, że Rada Ministrów upoważniła Ministra Finansów do reprezentowania Rządu w tych sprawach w toku prac parlamentarnych.

Z up.

(-) Waldemar Pawlak

**Stanowisko Rządu**  
**do projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa (druk 815)**

Projekt ustawy o zmianie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (druk 815) zakłada dodanie § 5 i 6 w art. 291 ustawy – Ordynacja podatkowa.

W opinii projektodawców projektowane przepisy zakreślą ramy czasowe, w których organy podatkowe będą mogły wszcząć po zakończeniu kontroli podatkowej postępowanie podatkowe (maksymalnie 3 miesiące po zakończeniu kontroli podatkowej). Obowiązek wszczęcia postępowania podatkowego nie będzie miał zastosowania w przypadku, gdy złożone przez kontrolowanego wyjaśnienia lub zastrzeżenia do protokołu kontroli zostały uwzględnione przez kontrolujących. Ponadto, zdaniem projektodawców, aktualnie przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa nie określają terminu wszczęcia postępowania podatkowego po zakończonej kontroli podatkowej, jeżeli kontrolowany nie skorygował w całości nieprawidłowości ujawnionych w toku kontroli. Takie rozwiązanie powoduje, że podatnicy nie mają wpływu na termin wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie weryfikacji ich rozliczeń podatkowych. Taki stan pogłębia niepewność podatników w zakresie konsekwencji wynikających z ustaleń dokonanych w trakcie kontroli podatkowej.

W ocenie Rady Ministrów intencja wprowadzenia takiego rozwiązania jest słuszna, zmierza bowiem do zapewnienia podatnikom pewności sytuacji prawnej i finansowej, co nabiera szczególnego znaczenia zwłaszcza w odniesieniu do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. W obecnym stanie prawnym podatnik, względem którego ujawniono nieprawidłowości podatkowe w następstwie przeprowadzonej kontroli nie dysponuje środkami prawnymi umożliwiającymi weryfikację prawidłowości dokonanych przez niego działań w świetle przepisów prawa podatkowego (poza uprawnieniem do skorygowania deklaracji). Prawidłowość ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego „negatywnie skontrolowanego podatnika” nastąpi dopiero po przeprowadzeniu postępowania podatkowego i wydaniu przez organ podatkowy decyzji. Ochrona podatnika przed negatywnymi skutkami nieusprawiedliwionej zwłoki we wszczęciu postępowania podatkowego po zakończonej kontroli podatkowej wyrażająca się w nienaliczaniu odsetek za zwłokę (art. 54 § 1 pkt 6 w związku z § 3 i 5 Ordynacji podatkowej) nie jest wystarczająca. Moment wszczęcia postępowania po zakończonej kontroli ma istotne znaczenie dla kształtowania odpowiednich relacji między organami podatkowymi i skontrolowanymi podatnikami.

Rada Ministrów odnosząc się pozytywnie do kierunku zaproponowanych w projekcie zmian, zauważa jednak, że zaproponowane uregulowania nie uwzględniają obowiązujących przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa, systematyki ustawy oraz doświadczeń i realnych możliwości administracji podatkowej. Mając powyższe na uwadze poddaje się pod rozagę przyjęcie projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa (druk 815) w następującym brzmieniu:

*„Art. 1. W ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60, z późn. zm.) wprowadza się następujące zmiany:*

1) w art. 54:

a) w § 1 uchyla się pkt 6,

b) § 3 otrzymuje brzmienie:

*„§ 3. Przepisy § 1 pkt 2, 3 i 7 stosuje się również w razie uchylecia decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia oraz stwierdzenia nieważności decyzji.”,*

c) uchyla się § 5;

2) po art. 165a dodaje się art. 165b w brzmieniu:

*„Art. 165b § 1. W przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, a podatnik nie złożył deklaracji lub nie dokonał korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli.*

*§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się w przypadku gdy złożone przez kontrolowanego wyjaśnienia lub zastrzeżenia do protokołu kontroli zostały w całości uwzględnione przez kontrolujących.*

*§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 1, postępowanie podatkowe może być wszczęte także po upływie 6 miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej jeżeli:*

1) podatnik dokona ponownej korekty deklaracji, w której nie zostaną uwzględnione nieprawidłowości ujawnione w kontroli podatkowej;

2) organ podatkowy otrzyma informacje od organów podatkowych lub od innych organów, uzasadniające wszczęcie postępowania podatkowego.”;

3) w art. 290 w § 2 dodaje się pkt 8 w brzmieniu:

*„8) pouczenie o obowiązku zawiadomienia organu podatkowego przez kontrolowanego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości oraz skutkach niedopełnienia tego obowiązku.”;*

4) po art. 291a dodaje się art. 291b w brzmieniu:

*„Art. 291b. Jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości, kontrolowany ma obowiązek zawiadomienia organu podatkowego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej. W razie zaniedbania tego obowiązku postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego uznaje się za doręczone pod adresem, pod który doręczono protokół kontroli.”;*

5) art. 292 otrzymuje brzmienie:

*„Art. 292. W sprawach nieuregulowanych w niniejszym dziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 102 § 2 i 3, art. 135-138, art. 139 § 4, art. 140 § 2, art. 141 i art. 142 oraz przepisy rozdziałów 1, 2, 5, 6, 9-12, 14, 16, 22 oraz 23 działu IV.”.*

**Art. 2.** *Do postępowania podatkowego w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej zakończonej przed dniem wejścia w życie ustawy, stosuje się przepisy dotychczasowe.*

**Art. 3.** *Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2009 r.”.*

Zaproponowane umiejscowienie przepisu jako art. 165b § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa uwzględnia systematykę ustawy – Ordynacja podatkowa. Ponadto w proponowanym art. 165b § 1 poza zmianami redakcyjnymi proponuje się też uwzględnić sytuację, w której podatnik po zakończeniu kontroli składa deklarację po raz pierwszy.

W projektowanym art. 165b § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa wydłużono z 3 do 6 miesięcy okres, w którym powinno być wszczęte postępowanie podatkowe po zakończeniu kontroli podatkowej. W ocenie Rady Ministrów proponowany przez Sejmową Komisję Nadzwyczajną „Przyjazne Państwo”, w projektowanym art. 291 § 5 ustawy – Ordynacja podatkowa, okres 3 miesięcy na wszczęcie postępowania podatkowego po zakończeniu kontroli podatkowej jest zbyt krótki. Należy zauważyć, że ustalenia zawarte w protokole kontroli podatkowej nie są jedynym dowodem w sprawie warunkującym wszczęcie postępowania podatkowego. W praktyce, organy podatkowe często występują do innych organów podatkowych w związku ze stwierdzonymi w trakcie kontroli nieprawidłowościami (szczególnie w zakresie podatku od towarów i usług) o przeprowadzenie czynności sprawdzających u kontrahentów kontrolowanego w trybie art. 274c ustawy – Ordynacja podatkowa. Niejednokrotnie materiały te są otrzymywane przez organy podatkowe w okresie dłuższym niż 3 miesiące. W wielu przypadkach dopiero dokumenty zgromadzone w ramach czynności sprawdzających (art. 274c ustawy – Ordynacja podatkowa), a także ewentualne materiały otrzymane od organów ścigania lub informacje przekazane przez inne organy podatkowe w połączeniu z ustaleniami dokonanymi w protokole kontroli pozwalają na ustalenie potrzeby wszczęcia postępowania podatkowego.

Ponadto, należy zauważyć, że stosownie do treści obowiązującego art. 291 § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa kontrolujący jest obowiązany rozpatrzyć zastrzeżenia i w terminie 14 dni od

dnia ich otrzymania zawiadomić kontrolowanego o sposobie ich załatwienia. Jednocześnie należy także mieć na uwadze regulację wynikającą z przepisu art. 165 § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa, zgodnie z którą datą wszczęcia postępowania podatkowego z urzędu jest dzień doręczenia stronie postanowienia o wszczęciu postępowania. W celu realnego dotrzymania 3 miesięcznego terminu, przy uwzględnieniu możliwości doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania w trybie zastępczym (art. 150 Ordynacji podatkowej) postanowienie to musi być wydawane z około miesięcznym wyprzedzeniem w stosunku do przewidywanej daty jego doręczenia. Uwzględniając zatem te okoliczności, w ocenie Rady Ministrów, realnym terminem na wszczęcie postępowania podatkowego po zakończeniu kontroli podatkowej jest termin 6 miesięcy.

W proponowanym przepisie art. 165b § 3 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa (poza proponowanym przez Komisję w projekcie (druk 815); aktualnie art. 165b § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa) dodatkowo przewidziano wyjątek, w którym nie będzie miał zastosowania 6 miesięczny termin na wszczęcie postępowania podatkowego po zakończonej kontroli podatkowej. W przepisie tym normuje się sytuację, gdy podatnik po upływie 6 miesięcy od zakończenia kontroli dokona ponownej korekty deklaracji, w której „wycofa” swoją wcześniejszą akceptację dla ustaleń kontroli podatkowej. W takim przypadku organ powinien zostać uprawniony do wszczęcia postępowania bez ograniczeń czasowych. Z kolei projektowany art. 165b § 3 pkt 2 ustawy – Ordynacja podatkowa obejmuje sytuację, w której po upływie 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli, w toku której stwierdzono nieprawidłowości (pozostające bez wpływu na wysokość zobowiązania podatkowego) z organów ścigania lub innych organów zostały przekazane do organu podatkowego informacje uzasadniające wszczęcie postępowania podatkowego i weryfikację zobowiązania podatkowego.

Dodany w art. 290 w § 2 pkt 8 ustawy – Ordynacja podatkowa rozszerza katalog elementów, które powinien zawierać protokół kontroli, o pouczenie o obowiązku zawiadomienia organu podatkowego przez kontrolowanego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości. Przepis ten stanowi realizację zasady udzielania informacji wyrażonej w art. 121 § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa.

Nowy przepis art. 291b ustawy – Ordynacja podatkowa ma na celu zapobieżenie celowym działaniom strony zmierzającym do uniknięcia wszczęcia postępowania podatkowego w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej, poprzez zmianę swojego adresu (miejsca zamieszkania/siedziby). W obecnym stanie prawnym na stronie ciąży obowiązek informowania organu podatkowego o zmianie swojego adresu w trakcie kontroli podatkowej i postępowania podatkowego. Obowiązek ten nie dotyczy okresu między kontrolą podatkową a postępowaniem podatkowym. Mając na uwadze fakt, że datą wszczęcia postępowania podatkowego z urzędu jest dzień doręczenia stronie postanowienia o wszczęciu postępowania – przepis ten umożliwi uznanie doręczenia stronie postanowienia o wszczęciu postępowania pod adresem, pod który doręczono protokół kontroli, w przypadku niepoinformowania organu podatkowego o zmianie adresu, ze skutkiem wszczęcia postępowania podatkowego.

W związku z proponowanym art. 165b § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, należy uchylić przepisy art. 54 § 1 pkt 6 i § 5 ustawy – Ordynacja podatkowa, które stają się bezprzedmiotowe oraz dokonać zmiany dostosowawczej w art. 54 § 3 Ordynacji podatkowej.

Zmiana art. 292 ustawy – Ordynacja podatkowa ma charakter dostosowawczy w związku z dodanym art. 291b tej ustawy.

W projekcie proponuje się również wprowadzenie przepisu przejściowego przewidującego stosowanie dotychczasowych przepisów do kontroli zakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy. Taki przepis jest niezbędny w celu uniknięcia wątpliwości interpretacyjnych dotyczących reżimu prawnego, jaki będzie miał zastosowanie do postępowania podatkowego wszczętego po kontroli podatkowej zakończonej przed dniem wejścia w życie ustawy. Wątpliwości te mogą dotyczyć:

- dopuszczalności wszczęcia postępowania podatkowego po wejściu w życie nowych przepisów,
- sposobu liczenia 6 miesięcznego terminu do wszczęcia postępowania podatkowego, tj. od dnia zakończenia kontroli czy też od dnia 1 stycznia 2009 r. bez względu na okres czasu jaki upłynął po zakończeniu kontroli przed dniem 1 stycznia 2009 r.,
- stosowania art. 54 § 1 pkt 6 ustawy – Ordynacja podatkowa w przypadku gdy kontrola została zakończona przed dniem 1 stycznia 2009 r., zaś postępowanie podatkowe zostało wszczęte po 1 stycznia 2009 r., przy czym między zakończeniem kontroli a wszczęciem postępowania upłynęło więcej niż 3 miesiące.

Wprowadzenie powyższego przepisu przejściowego oznacza, że jakkolwiek dopuszczalność wszczęcia postępowania podatkowego po kontroli podatkowej zakończonej przed dniem 1 stycznia 2009 r. nie będzie formalnie ograniczona w czasie, to jednak w takim przypadku będzie miał zastosowanie przepis art. 54 § 1 pkt 6 ustawy – Ordynacja podatkowa wyłączający naliczanie odsetek za zwłokę w sytuacji gdy postępowanie podatkowe nie zostało wszczęte w terminie 3 miesięcy od dnia zakończenia kontroli. A zatem na mocy przepisu przejściowego do kontroli zakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy będą miały zastosowanie dotychczasowe regulacje, eliminujące negatywne dla podatnika skutki, wynikające z opieszałości działania organu podatkowego, tj. przepis art. 54 § 1 pkt 6 ustawy – Ordynacja podatkowa.

Niezależnie od powyższego zauważa się, iż uzasadnienie do projektu przedłożonego przez Sejmową Komisję Nadzwyczajną „Przyjazne Państwo” nie odpowiada wymogom odnoszącym się do projektów ustaw, gdyż jest ono bardzo ogólne i nie wyjaśnia przesłanek wprowadzenia tak istotnej zmiany dotyczącej prowadzenia postępowania podatkowego oraz *de facto* nie przedstawia analizy przewidywanych skutków prawnych i finansowych wprowadzenia projektowanych zmian.

Mając na uwadze powyższe, Rada Ministrów wyraża akceptację dla projektu Komisji przy uwzględnieniu zmian legislacyjnych proponowanych w niniejszym stanowisku.