

## INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PK4/8012/18/LJO/09/58 MINISTRA FINANSÓW\*

z dnia 12 lutego 2009 r.

### o sprawie stosowania art. 56 § 1a i art. 165b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.)

Na podstawie art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.), w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów art. 56 § 1a i art. 165b § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa, obowiązujących od dnia 1 stycznia 2009 r., które wprowadzają obniżoną stawkę odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, w przypadku złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji oraz modyfikują zasady wszczęcia postępowania podatkowego po zakończonej kontroli podatkowej, uprzejmie wyjaśniam, co następuje:

#### I. Obniżona stawka odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych.

Zgodnie art. 56 § 1a ustawy - Ordynacja podatkowa, w przypadku złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty i zapłaty w całości, w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty, zaległości podatkowej, stosuje się obniżoną stawkę odsetek za zwłokę w wysokości 75% stawki, o której mowa w § 1. Stawka odsetek za zwłokę jest zaokrąglana w górę do dwóch miejsc po przecinku. Przepis art. 56 § 1b ustawy - Ordynacja podatkowa zawiera też wyłączenie stosowania obniżonej stawki odsetek za zwłokę w odniesieniu do korekt składanych w związku z kontrolą podatkową lub czynnościami sprawdzającymi, mimo że te korekty są prawnie skuteczne.

Przepis art. 56 § 1a Ordynacji podatkowej obowiązuje od dnia 1 stycznia 2009 r. i nie nadano mu mocy wstecznej. Uregulowania art. 56 § 1a ustawy - Ordynacja podatkowa mają więc zastosowanie do korekt deklaracji złożonych po dniu 1 stycznia 2009 r. i nie obejmują korekt deklaracji złożonych przed tym dniem.

Obniżona stawka odsetek za zwłokę ma zastosowanie do naliczania odsetek za zwłokę za okres od dnia 1 stycznia 2009 r., co wynika z treści obwieszczenia Ministra Finansów z dnia 6 stycznia 2008 r. w sprawie stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych oraz obniżonej stawki za zwłokę od zaległości podatkowych (M.P. Nr 2, poz. 11). Omawiana stawka ma zastosowanie do kwoty zaległości podatkowej powstałej zarówno przed, jak i po dniu 1 stycznia 2009 r. Obniżona stawka odsetek za zwłokę nie ma jednak zastosowania do całej kwoty zaległości podatkowej, lecz do ujawnionej w wyniku skorygowania deklaracji. Niemniej jednak, jeżeli skorygowana deklaracja dotyczy zaległości podatkowej powstałej przed dniem 1 stycznia 2009 r., to od dnia 1 stycznia 2009 r. odsetki za zwłokę powinny być naliczane według obniżonej stawki odsetek za zwłokę, zaś do dnia 31 grudnia 2008 r. według podstawowej stawki odsetek za zwłokę. Zwraca się uwagę, że stosownie do postanowień art. 56 § 1a ustawy - Ordynacja podatkowa, nie zapłacenie zaległości podatkowej w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty, wyklucza zastosowanie obniżonej stawki odsetek za zwłokę. Tak samo będzie przy niepełnej wpłacie zaległości podatkowej, gdyż warunek zapłaty całości zaległości podatkowej nie zostanie spełniony, w związku z uregulowaniami art. 55 § 2 ustawy - Ordynacja podatkowa. Obniżona stawka odsetek za zwłokę będzie miała również zastosowanie do zaległości podatkowej, ujawnionej w ponownej korekcie deklaracji podatkowej. Zastosowanie tej stawki uwarunkowane będzie zapłatą całości zaległości podatkowej, w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty.

Odsetki za zwłokę powinny być naliczane na analogicznych zasadach, jak w przypadku zaległości podatkowej istniejącej w okresach, w których obowiązywały różne stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych. Zagadnienie to zostało uregulowane w § 2 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (Dz. U. Nr 165, poz. 1373 z późn. zm.), zgodnie z którym w przypadku zaległości podatkowej istniejącej w okresach, w których obowiązywały różne stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, odsetki są naliczane, według wzoru określonego w ust. 1, odrębnie za każdy z tych okresów. Zaokrągleniu podlega suma odsetek za poszczególne okresy. Podobne zasady w zakresie naliczania odsetek za zwłokę przewiduje § 2a ust. 2 powołanego rozporządzenia dla obniżonej stawki odsetek za zwłokę.

#### II. Zasady wszczęcia postępowania podatkowego po zakończonej kontroli podatkowej.

Obowiązujący do dnia 31 grudnia 2008 r. przepis art. 54 § 1 pkt 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.) przewidywał mechanizm zapobiegający nieuzasadnionej zwłoce we wszczęciu postępowania podatkowego w postaci nienaliczania odsetek za zwłokę za okres od dnia wszczęcia kontroli podatkowej do dnia doręczenia decyzji w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, jeżeli postępowanie podatkowe nie zostało wszczęte w terminie 3 miesięcy od dnia zakończenia kontroli.

Od dnia 1 stycznia 2009 r. ustawa - Ordynacja podatkowa w inny sposób zapobiega nieuzasadnionej zwłóce we wszczęciu pokontrolnego postępowania podatkowego. Zgodnie z przepisem art. 165b § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa w przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego 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. Wyjątki od tej zasady normuje przepis art. 165b § 2 i 3 ustawy - Ordynacja podatkowa. Jednocześnie, w związku z powyższą zmianą, został uchylony art. 54 § 1 pkt 6 ustawy - Ordynacja podatkowa.

Przepis intertemporalny, art. 6 powołanej ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, stanowi że: „*Do postępowania podatkowego w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej zakończonej przed dniem wejścia w życie ustawy stosuje się przepisy dotychczasowe.*”.

Nowy przepis art. 165b § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa ma zastosowanie do wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej zakończonej po dniu 1 stycznia 2009 r.

Przepis art. 6 ustawy nowelizującej odnosi się do postępowania podatkowego, zaś art. 54 § 1 pkt 6 ustawy - Ordynacja podatkowa znajduje się w dziale III ustawy *Zobowiązania podatkowe*, a nie w dziale IV *Postępowanie podatkowe*, to jednak przepis art. 54 § 1 pkt 6 ustawy - Ordynacja podatkowa jest integralnie związany z wszczęciem postępowania podatkowego po zakończonej kontroli podatkowej. Tym samym, przepis przejściowy art. 6 ustawy nowelizującej wyznacza również zakres stosowania uchylonego przepisu art. 54 § 1 pkt 6 ustawy - Ordynacja podatkowa.

W przypadkach, w których nie ma zastosowania przepis art. 165b ustawy - Ordynacja podatkowa należy zastosować przepis art. 54 § 1 pkt 6 ustawy - Ordynacja podatkowa. Przepis art. 165b ustawy - Ordynacja podatkowa nie wyznacza terminu na wszczęcie postępowania podatkowego w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej zakończonej przed dniem 1 stycznia 2009 r. Tym samym, jeżeli kontrola podatkowa została zakończona przed dniem 1 stycznia 2009 r., a postępowanie podatkowe zostało wszczęte w 2009 r., lecz jednak po upływie terminu 3 miesięcy od dnia zakończenia kontroli, to wówczas będzie miał zastosowanie art. 54 § 1 pkt 6 ustawy - Ordynacja podatkowa. Wyznaczony zastosowaniem przepisu art. 54 § 1 pkt 6 ustawy - Ordynacja podatkowa okres bezodsetkowy może rozpoczynać się w 2008 r. (lub wcześniej) i kończyć w 2009 r. (lub później), w zależności od daty wszczęcia kontroli podatkowej i daty doręczenia decyzji w sprawie, która była przedmiotem kontroli.

Pragnę dodać, że okresy bezodsetkowe powstałe w wyniku zastosowania przepisu art. 54 § 1 pkt 6 ustawy - Ordynacja podatkowa w roku 2008 i latach wcześniejszych pozostają w mocy, mimo uchylenia z dniem 1 stycznia 2009 r. przepisu 54 § 1 pkt 6 ustawy - Ordynacja podatkowa i należy tę okoliczność uwzględnić przy naliczaniu i poborze odsetek za zwłókę.

Z upoważnienia Ministra Finansów  
Podsekretarz Stanu  
*Maciej Grabowski*