

ORDYNACJA PODATKOWA

Komentarz

Tom I

Zobowiązania podatkowe
Art. 1–119zzk

redakcja naukowa Leonard Etel

Rafał Dowgier, Leonard Etel, Grzegorz Liszewski, Bogumił Pahl
Piotr Pietrasz, Mariusz Popławski, Wojciech Stachurski, Krzysztof Teszner

KOMENTARZE

ORDYNACJA PODATKOWA

Komentarz

Tom I

Zobowiązania podatkowe
Art. 1–119zzk

redakcja naukowa Leonard Etel

Rafał Dowgier, Leonard Etel, Grzegorz Liszewski, Bogumił Pahl
Piotr Pietrasz, Mariusz Popławski, Wojciech Stachurski, Krzysztof Teszner

KOMENTARZE

Stan prawny na 1 marca 2022 r.

Recenzent

Dr hab. Andrzej Gorgol, prof. UZ

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Violet Design Wioletta Kowalska

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne komentarze do artykułów napisali:

Rafał Dowgier – art. 20s–20zze, 91–119

Leonard Etel – art. 21–22, 24–32, 47–58, 59–86, 87, 88

Grzegorz Liszewski – art. 58a–58e, 119e, 119g–119gd, 119n, 119o, 119q, 119t,
119zd–119zea, 119zfa–119zfo

Grzegorz Liszewski, Leonard Etel – art. 119a–119d, 119f, 119h–119m, 119p, 119r,
119s, 119u–119zc, 119zf

Bogumił Pahl – art. 86a–86o

Piotr Pietrasz – art. 3a–3f, 23–23a

Mariusz Popławski – art. 1–3, 4–12

Wojciech Stachurski – art. 33–46i

Krzysztof Teszner – art. 13–20, 119zg–119zzk

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2022

ISBN 978-83-8246-578-5

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	49
Wprowadzenie	57
Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa	59
Dział I	
Przepisy ogólne	61
Art. 1. [Przedmiot regulacji]	61
1. Uwagi ogólne	61
2. Systematyka Ordynacji podatkowej	62
3. Rodzaje przepisów zawartych w Ordynacji podatkowej	65
Art. 1a. [Wykonywanie obowiązku informacyjnego dotyczącego przetwarzania danych osobowych]	66
Art. 2. [Zakres przedmiotowy, wyłączenia]	71
1. Uwagi ogólne	72
2. Podatki, opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe jako świadczenia, do których ma zastosowanie Ordynacja podatkowa	73
3. Należności, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe	77
4. Należności budżetowe, do których Ordynacja podatkowa ma zastosowanie jedynie w określonej części	79
5. Zastosowanie przepisów działu III Ordynacji podatkowej do opłat, do których ustalenia lub określenia uprawnione są organy niebędące organami podatkowymi	80
6. Zastosowanie Ordynacji podatkowej do innych spraw z zakresu prawa podatkowego	82
7. Świadczenie pieniężne wynikające ze stosunków cywilnoprawnych	83
Art. 2a. [Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika]	84
1. Uwagi ogólne	84

	2. Uzasadnienie wprowadzenia ogólnej zasady rozstrzygania wątpliwości co do wykładni przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika	86
	3. Przesłanki zastosowania zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika	87
	4. Zastosowanie zasady do rozstrzygania wątpliwości co do treści przepisów nie zaś wątpliwości co do stanu faktycznego	91
	5. Podmioty, do których zasada rozstrzygania wątpliwości podatnika ma zastosowanie	93
	6. Przepisy prawa podatkowego, do których ma zastosowanie zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika	94
	7. Mechanizmy stosowania zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika	95
	8. Rozstrzygnięcie i jego elementy w przypadku zastosowania zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika	97
Art. 3.	[Słowniczek]	99
	1. Uwagi ogólne	101
	2. Pojęcie ustaw podatkowych	101
	3. Pojęcie przepisów prawa podatkowego	102
	4. Pojęcie podatków	104
	5. Pojęcie ksiąg podatkowych	106
	6. Pojęcie deklaracji	108
	7. Pojęcie ulg podatkowych	111
	8. Pojęcie zwrotów podatku	113
	9. Pojęcie niepodatkowych należności budżetowych	116
	10. Pojęcie działalności gospodarczej	117
	11. Pojęcie ceny transferowej	120
	12. Pojęcie podmiotu krajowego	125
	13. Pojęcie podmiotu zagranicznego	127
	14. Pojęcie dokumentu elektronicznego	128
	15. Pojęcie portalu podatkowego	128
	16. Pojęcie podania lub deklaracji odwzorowanych cyfrowo	129
	17. Pojęcie przedsiębiorstwa w spadku	129
	18. Pojęcie zarządu sukcesyjnego	134
	19. Pojęcie korzyści podatkowej	138
	20. Pojęcie środków ograniczających umowne korzyści	140
Art. 3a.	[Składanie deklaracji w postaci elektronicznej]	142
	1. Uwagi ogólne	143
	2. Uprawnienie do składania deklaracji w postaci elektronicznej	143
	3. Potwierdzenie złożenia deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej	145

Art. 3b.	[Warunki składania deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej]	145
1.	Uwagi ogólne	146
2.	Wymagania techniczne deklaracji składanej za pomocą środków komunikacji elektronicznej	146
3.	Upoważnienie ustawowe i jego wykonanie	147
Art. 3c.	(uchylony).	149
Art. 3d.	[Możliwość składania deklaracji w postaci elektronicznej w przypadku podatków lokalnych]	149
1.	Uwagi ogólne	150
2.	Odrębne przepisy regulujące zasady składania deklaracji	150
Art. 3e.	[Zgoda na doręczanie pism w postaci dokumentu elektronicznego – uchylony]	152
Art. 3f.	[Uwierzytelnianie podatników, płatników, inkasentów, ich następców prawnych oraz osób trzecich na portalu podatkowym]	152
1.	Uwagi ogólne	153
2.	Identyfikacja użytkowników portalu	153
3.	Zakres i warunki korzystania z portalu	156
4.	Rodzaje spraw	158
5.	Organy podatkowe załatwiające sprawy z wykorzystaniem portalu podatkowego	159
Art. 4.	[Obowiązek podatkowy]	159
1.	Uwagi ogólne	159
2.	Konsekwencje praktyczne powstania obowiązku podatkowego	161
3.	Sposoby regulacji obowiązku podatkowego w ustawach szczególnych	161
Art. 5.	[Zobowiązanie podatkowe]	163
1.	Uwagi ogólne	163
2.	Konsekwencje przekształcenia się obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe	164
3.	Niepowstanie zobowiązania podatkowego mimo istnienia obowiązku podatkowego	164
4.	Konkretyzacja zobowiązania podatkowego	165
5.	Moment konkretyzacji zobowiązania podatkowego	166
6.	Zobowiązanie podatkowe w VAT	168
7.	Zobowiązanie podatkowe a inne należności niż podatek	169
Art. 6.	[Normatywne pojęcie podatku]	169
1.	Rola definicji podatku	169
2.	Cechy podatku	171
Art. 7.	[Podatnik]	174
1.	Ustawa jako forma określenia podatnika	174
2.	Kryterium wyznaczające podmiot będący podatnikiem	176
3.	Podatnik w sensie prawnym i ekonomicznym	177

	4. Podatnik jako strona stosunku podatkowoprawnego	178
	5. Podatnik, na którym nie ciąży obowiązek podatkowy	178
Art. 7a.	[Wykonywanie praw i obowiązków podatnika i płatnika będącego przedsiębiorstwem w spadku]	178
Art. 8.	[Płatnik]	183
	1. Rola i istota płatnika	183
	2. Podatki, w których funkcjonuje instytucja płatnika	185
	3. Uprawnienia i dodatkowe obowiązki płatników	188
Art. 9.	[Inkasent]	190
	1. Istota i rola inkasenta	191
	2. Uprawnienie do zapłaty podatku przez inkasenta	192
	3. Możliwość zarządzenia poboru podatków lub opłat w drodze inkasa	193
	4. Uprawnienia i dodatkowe obowiązki inkasentów	193
	5. Obowiązek wyznaczenia inkasentów w przypadku zarządzenia poboru podatków lub opłat w drodze inkasa	195
	6. Wynagrodzenie inkasentów	197
	7. Termin płatności należności pobranych przez inkasentów	198
Art. 10.	[Wybór zryczałtowanej formy opodatkowania]	199
	1. Rodzaje ryczałtów w prawie podatkowym	199
	2. Ryczałty o charakterze obligatoryjnym	200
	3. Ryczałty o charakterze fakultatywnym	203
Art. 11.	[Rok podatkowy]	204
	1. Uwagi ogólne	204
	2. Rok podatkowy niebędący rokiem kalendarzowym	207
Art. 12.	[Obliczanie terminów]	208
	1. Uwagi ogólne	209
	2. Terminy materialnoprawne i proceduralne	210
	3. Terminy określone w dniach, tygodniach, miesiącach i latach	211
	4. Terminy na dokonanie pewnej czynności określone kalendarzowo	212
	5. Wydłużenie terminu przypadającego na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy	212
	6. Wydłużenie terminów procesowych oraz terminów przedawnienia w okresie od 1.04.2020 r. do 23.05.2020 r. w związku z COVID-19	214
	7. Czynności, których podjęcie skutkuje uznaniem terminu za zachowany	217
	7.1. Uwagi ogólne	217
	7.2. Wysłanie do organu podatkowego pisma w formie dokumentu elektronicznego po 5.10.2021 r.	218
	7.3. Wysłanie do organu podatkowego pisma w formie dokumentu elektronicznego przed 5.10.2021 r.	221

7.4. Nadanie pisma do organu podatkowego w polskiej placówce pocztowej operatora wyznaczonego lub w placówce pocztowej operatora świadczącego pocztowe usługi powszechne w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej lub nadane w państwie spoza Unii Europejskiej	222
7.4.1. Nadanie pisma do organu podatkowego po wyroku TSUE z 27.03.2019 r., C-545/17	222
7.4.2. Nadanie pisma do organu podatkowego przed wyrokiem TSUE z 27.03.2019 r., C-545/17	224
7.5. Inne czynności, których podjęcie w terminie skutkuje uznaniem terminu za zachowany	226

Dział II

Organy podatkowe i ich właściwość	227
---	-----

Rozdział 1

Organy podatkowe	227
Art. 13. [Organy podatkowe]	227
1. Pojęcie organu podatkowego	228
2. Klasyfikacja organów podatkowych	232
3. Znaczenie art. 13 § 2–2b dla statusu centralnych organów podatkowych	234
4. Organy podatkowe pierwszej instancji	237
5. Odwoławcze organy podatkowe	241
6. Podatkowe organy wyższego stopnia	243
7. Podmioty korzystające z niektórych uprawnień organu podatkowego na mocy rozwiązań szczególnych. Status radcy skarbowego	246
Art. 13a. [Nadawanie uprawnień organów podatkowych w szczególnych sprawach]	252
1. Zakres upoważnienia ustawowego do nadania uprawnień organów podatkowych	252
2. Regulacje rozporządzenia wykonawczego Rady Ministrów	253
Art. 14. [Ogólny nadzór w sprawach podatkowych]	254
1. Pojęcie ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych	254
2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej jako organ nadzoru ogólnego	256
3. Przetwarzanie danych wynikających z deklaracji podatkowych i informacji o schematach podatkowych oraz administrowanie danymi i informacjami	258

Rozdział 1a	
Interpretacje przepisów prawa podatkowego	260
Art. 14a. [Ogólne interpretacje prawa podatkowego]	260
1. Istota, funkcje oraz treść interpretacji ogólnych	261
2. Podmioty uprawnione do złożenia wniosku o wydanie interpretacji ogólnej	265
3. Wymogi stawiane wnioskowi o wydanie interpretacji ogólnej	266
4. Załatwianie wniosku o wydanie interpretacji ogólnej – organy rozpatrujące wniosek i organ wydający interpretację ogólną – tryb postępowania	269
5. Skutki prawne wydania interpretacji ogólnej	273
6. Objaśnienia podatkowe	274
Art. 14b. [Indywidualne interpretacje prawa podatkowego]	276
1. Pojęcie i prawny charakter interpretacji indywidualnych	278
2. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej – zakres przedmiotowy, wymogi formalne wniosku i oświadczenie wnioskodawcy	281
3. Podmioty uprawnione do składania wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych	296
4. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej jako organ zobowiązany i upoważniony do wydawania interpretacji indywidualnych	299
5. Niedopuszczalność wydania interpretacji indywidualnej	300
6. Zmiana, stwierdzenie wygaśnięcia oraz uchylenie interpretacji przez upoważnione organy a zmiana stanu prawnego po reformie KAS	311
Art. 14c. [Treść interpretacji indywidualnej i jej zaskarżalność do sądu administracyjnego]	312
1. Przedmiot interpretacji indywidualnej oraz jej forma prawna	313
2. Tryb zaskarzania interpretacji indywidualnej do sądu administracyjnego	323
Art. 14d. [Termin wydania interpretacji indywidualnej]	328
1. Wydanie interpretacji indywidualnej – termin	329
2. Wydanie interpretacji doręczonej „elektronicznie”	332
3. Powiadomienie o dacie wydania interpretacji indywidualnej	334
Art. 14da. [Zmiana interpretacji ogólnej przez Ministra Finansów]	334
Art. 14e. [Zmiana, uchylenie, stwierdzenie nieważności interpretacji indywidualnej]	335
1. Uprawnienie do zmiany wydanej interpretacji indywidualnej	336
2. „Nieprawidłowość interpretacji” jako przesłanka jej zmiany	339
3. Wymagania formalne stawiane zmienionej interpretacji	340
4. Konsekwencje prawne zmiany interpretacji	342
5. Doręczanie oraz publikacja zmienionej interpretacji	342

	6. Stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji indywidualnej	344
	7. Uchylenie interpretacji indywidualnej	345
Art. 14f.	[Opłata za wydanie interpretacji indywidualnej]	348
	1. Przepisy prawne dotyczące opłaty	348
	2. Termin do wniesienia opłaty i sposób jej uiszczenia oraz zwrot opłaty	349
Art. 14g.	[Pozostawienie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej bez rozpatrzenia]	350
	1. Przyczyny pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia	350
	2. Postanowienie o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia	353
	3. Zażalenie na postanowienie o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia	354
Art. 14h.	[Odpowiednie stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej do interpretacji indywidualnej]	356
	1. Znaczenie „odpowiedniego stosowania przepisów”	356
	2. Zakres odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej w sprawach interpretacji indywidualnych	356
Art. 14i.	[Publikacja interpretacji ogólnych, indywidualnych i objaśnień podatkowych oraz przekazywanie interpretacji indywidualnych organom podatkowym]	359
	1. Publikacja interpretacji ogólnych	359
	2. Przekazywanie interpretacji indywidualnej i jej zmiany	360
	3. Zamieszczanie interpretacji indywidualnych, informacji o interpretacjach oraz objaśnień podatkowych w Biuletynie Informacji Publicznej	361
Art. 14j.	[Wydawanie interpretacji indywidualnych przez samorządowe organy podatkowe pierwszej instancji]	362
	1. Organy samorządowe właściwe do wydawania interpretacji indywidualnych	363
	2. Opłata za wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej	365
	3. Zmiana, uchylenie, stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji	365
	4. Odpowiednie stosowanie przepisów rozdziału 1a	366
Art. 14k.	[Zasada nieszkodzenia i wąski zakres jej zastosowania]	367
	1. Istota zasady nieszkodzenia, przesłanki jej stosowania	367
	2. Zakres zastosowania zasady nieszkodzenia	370
Art. 14l.	[Skutki prawne zastosowania się do interpretacji przed opublikowaniem interpretacji ogólnej lub przed doręczeniem interpretacji indywidualnej]	371
Art. 14m.	[Szeroki zakres zastosowania zasady nieszkodzenia]	372
	1. Przesłanki ochrony wynikające z art. 14m	373
	2. Zasady stosowania zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku	374
Art. 14n.	[Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed powstaniem spółki lub oddziału bądź przedstawicielstwa]	375

	1. Znaczenie przepisu art. 14n	377
	2. Podmioty objęte ochroną na podstawie art. 14n § 1–3	377
	3. Ochrona w związku z zastosowaniem się do objaśnień podatkowych oraz tzw. utrwalonej praktyki interpretacyjnej	379
Art. 14na.	[Wyłączenie stosowania przepisów art. 14k–14n]	381
	1. Istota wyłączenia	381
	2. Skutki wyłączenia	383
Art. 14nb.	[Zakres stosowania zasady nieszkodzenia w przypadku interpretacji indywidualnych dotyczących transakcji i zdarzeń z „czynnikiem transgranicznym”]	384
Art. 14o.	[Skutki niewydania interpretacji indywidualnej w terminie]	385
	1. „Milcząca interpretacja”	385
	2. Zmiana, uchylenie i wygaśnięcie „milczącej interpretacji”	388
Art. 14p.	[Odpowiednie stosowanie przepisów rozdziału 1a]	388
Art. 14r.	[Wniosek wspólny]	389
	1. Istota wniosku wspólnego	390
	2. Procedura uzyskania interpretacji indywidualnej z wniosku wspólnego	391
Art. 14s.	[Wniosek zamawiającego o wydanie interpretacji indywidualnej]	393
Rozdział 2		
	Właściwość organów podatkowych	397
Art. 15.	[Przestrzeganie właściwości]	397
	1. Pojęcie i rodzaje właściwości organów podatkowych	397
	2. Zasady przestrzegania właściwości organów podatkowych	399
Art. 16.	[Właściwość rzeczowa]	400
	1. Kryteria ustalania właściwości rzeczowej organów podatkowych	400
	2. Właściwość rzeczowa naczelników urzędów skarbowych, dyrektorów izb administracji skarbowej oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej	403
	3. Właściwość rzeczowa naczelników urzędów celno-skarbowych jako organów podatkowych	409
	4. Właściwość rzeczowa Ministra Finansów i dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej	412
	5. Właściwość rzeczowa samorządowych organów podatkowych	413
Art. 17.	[Właściwość miejscowa]	414
	1. Pojęcie właściwości miejscowej organów podatkowych i kryteria jej ustalania	414
	2. Właściwość miejscowa organów podatkowych – według kryteriów podstawowych	417
	3. Właściwość miejscowa organów podatkowych – według kryteriów szczególnych	420

3.1. Miejsce pobytu	420
3.2. Miejsce prowadzenia działalności gospodarczej	420
3.3. Miejsce położenia przedmiotów opodatkowania	421
4. Właściwość miejscowa organów podatkowych a terytorialny zakres działania	422
Art. 17a. [Właściwość miejscowa w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej]	426
Art. 17b. [Właściwość miejscowa w sprawie praw i obowiązków przejętych przez następcę prawnego]	427
Art. 18. [Zmiana właściwości miejscowej w trakcie okresu rozliczeniowego]	428
1. Zdarzenia powodujące zmianę właściwości miejscowej organu podatkowego w trakcie roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego	428
2. Wyjątki od art. 18 § 1	429
Art. 18a. [Zmiana właściwości miejscowej po zakończeniu roku podatkowego lub rozliczeniowego]	431
Art. 18b. [Właściwość miejscowa w dniu wszczęcia postępowania]	433
Art. 18c. [Wyznaczenie organu właściwego do prowadzenia kontroli lub postępowania]	435
1. Istota instytucji	436
2. Wymogi formalne postanowienia w sprawie wyznaczenia organu podatkowego	438
Art. 18ca. [Wyznaczenie właściwego naczelnika urzędu skarbowego w przypadku przypuszczenia unikania opodatkowania]	439
Art. 18d. [Przekazanie postępowania podatkowego naczelnikowi urzędu celno-skarbowego do dalszego prowadzenia]	441
Art. 19. [Spory o właściwość między organami podatkowymi]	444
1. Istota sporu o właściwość	444
2. Przedmiot sporów o właściwość	446
3. Kompetencje do rozstrzygania sporów o właściwość i forma prawna ich realizacji	446
4. Pozostałe sytuacje z art. 19. Tryb składania wniosków	447
Art. 20. [Czynności organu do czasu rozstrzygnięcia sporu]	448
1. Znaczenie art. 20	448
2. Pojęcie czynności niezbędnych	449
Dział IIA (uchylony)	451
Art. 20a–20r. (uchylone).	451

Dział IIB

Współdziałanie 453

Rozdział 1

Umowa o współdziałanie 453

Art. 20s.	[Zawarcie umowy o współdziałanie]	453
1.	Istota i cel umowy o współdziałanie	453
2.	Ogólne zasady współdziałania	455
3.	Kryteria uczestnictwa w programie współdziałania	456
Art. 20t.	[Forma, treść i czas obowiązywania umowy o współdziałanie]	456
Art. 20u.	[Obowiązki podatnika w ramach umowy o współdziałanie]	457
Art. 20v.	[Czynności Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w ramach umowy o współdziałanie]	459
Art. 20w.	[Wyłączenie następstwa prawnego w przypadku umowy o współdziałanie]	460
Art. 20x.	[Wypowiedzenie umowy o współdziałanie]	460
Art. 20y.	[Czasowy zakaz zawarcia kolejnej umowy o współdziałanie]	461
Art. 20z.	[Wypowiedzenie porozumienia podatkowego w następstwie rozwiązania umowy o współdziałanie]	462
Art. 20za.	[Ewidencja podatników, z którymi zawarto umowy o współdziałanie]	462

Rozdział 2

Porozumienia podatkowe 463

Art. 20zb.	[Zakres porozumienia podatkowego]	463
1.	Istota i forma porozumienia	463
2.	Przedmiot porozumienia	464
Art. 20zba.	[Wyłączenie możliwości zawarcia porozumienia]	465
Art. 20zc.	[Przesłanki odmowy zawarcia porozumienia podatkowego; przepisy stosowane do porozumienia podatkowego]	465
1.	Przesłanki odmowy zawarcia porozumienia	466
2.	Odpowiednie stosowanie do porozumień przepisów w sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego	466
3.	Odpowiednie stosowanie do porozumień przepisów w zakresie ustalania cen transferowych	467
4.	Odpowiednie stosowanie do porozumień przepisów w zakresie braku zasadności stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania	467
Art. 20zd.	[Opinie wydawane przed zawarciem porozumienia podatkowego]	468
Art. 20ze.	[Wypowiedzenie porozumienia podatkowego]	468
1.	Przesłanki wypowiedzenia porozumienia	469
2.	Data rozwiązania porozumienia	470

3. Skutki zastosowania się do porozumienia, które uległo rozwiązaniu	470
Art. 20zf. [Uzupełniające stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej o dowodach]	470
Rozdział 3	
Audyt podatkowy	471
Art. 20zg. [Rodzaje i cele audytu podatkowego]	471
Art. 20zh. [Obowiązek przekazania dokumentów i informacji niezbędnych do przeprowadzenia audytu podatkowego]	471
Art. 20zi. [Opinie i zalecenia sporządzane z przeprowadzonego audytu podatkowego]	472
Art. 20zj. [Audyt wstępny]	473
Art. 20zk. [Audyt podatkowy w zakresie prawidłowości wypełniania obowiązków podatkowych]	474
Art. 20zl. [Audyt podatkowy w zakresie ram wewnętrznego nadzoru podatkowego]	475
Art. 20zm. [Skutki złożenia prawnie skutecznej deklaracji lub korekty deklaracji]	476
Art. 20zn. [Osoby wykonujące czynności w zakresie audytu podatkowego]	477
Art. 20zo. [Niezależny audyt funkcji podatkowej]	478
Art. 20zp. [Zakres niezależnego audytu funkcji podatkowej i raport z tego audytu]	479
Art. 20zq. [Uzupełniające stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej o dowodach]	480
Rozdział 4	
Przepisy wspólne	480
Art. 20zr. [Uzupełniające stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej]	480
Dział IIC	
Porozumienie inwestycyjne	481
Art. 20zs. [Zawarcie porozumienia inwestycyjnego]	481
1. Cel i istota porozumienia inwestycyjnego	482
2. Strony porozumienia oraz jego przedmiot	484
3. Odmowa zawarcia porozumienia	485
Art. 20zt. [Przedmiot porozumienia inwestycyjnego]	485
Art. 20zu. [Wniosek o zawarcie porozumienia]	487
1. Elementy wniosku o zawarcie porozumienia	488
2. Zmiana oraz wycofanie wniosku przez inwestora	489
3. Porozumienie inwestycyjne dotyczące spraw objętych właściwością samorządowych organów podatkowych	489
Art. 20zv. [Opłata wstępna za złożenie wniosku]	490

Art. 20zw.	[Uzgodnienie treści porozumienia]	491
Art. 20zx.	[Obowiązywanie porozumienia]	493
Art. 20zy.	[Opłata główna za zawarcie porozumienia]	494
Art. 20zz.	[Zmiana porozumienia]	495
Art. 20zza.	[Wypowiedzenie porozumienia]	496
Art. 20zzb.	[Wygaśnięcie porozumienia]	498
Art. 20zzc.	[Jawność porozumienia]	499
Art. 20zdd.	[Elektronizacja procedur związanych z porozumieniem]	500
Art. 20zze.	[Uzupełniające stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej]	500

Dział III

Zobowiązania podatkowe	503
-------------------------------------	------------

Rozdział 1

Powstawanie zobowiązania podatkowego	503
Art. 21. [Powstawanie zobowiązania podatkowego]	503
1. Powstawanie zobowiązań podatkowych z mocy prawa	504
2. Powstawanie zobowiązań podatkowych z dniem doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania	505
3. Wykluczanie się decyzji ustalających i określających	506
4. Przypadki wydawania decyzji określających	506
5. Deklaracje w podatkach powstających z mocy prawa	506
6. Decyzja w sprawie zwrotu podatku VAT lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym	507
7. Decyzja określająca wysokość zobowiązania a deklaracja na podatek	507
8. Deklaracje w podatkach powstających po doręczeniu decyzji ustalającej	508
9. Weryfikacja poprawności złożonych deklaracji	508
10. Ustalanie i określanie zobowiązania w kilku deklaracjach i decyzjach	508
11. Decyzja ustalająca w przypadku śmierci podatnika w trakcie postępowania	509
12. Jakże decyzje mógł wydać organ podatkowy w okresie od 1.04.2020 r. do 16.05.2020 r.?	510
Art. 21a. [Potwierdzenie braku zaległości podatkowych]	511
1. Postępowanie w sprawie stwierdzenia braku zaległości	511
2. Brak zaległości w podatkach powstających z mocy prawa	512
Art. 21b. [Decyzja określająca wysokość dochodu, przychodu lub zysku]	512
1. Określenie dochodu w kwocie niepowodującej powstania zobowiązania podatkowego	512
2. Decyzja określająca wysokość dochodu, przychodu lub zysku	513

Art. 22.	[Zaniechanie poboru podatków i zwolnienie płatnika z jego obowiązków]	513
1.	Rozporządzenie jako akt, na podstawie którego następuje zaniechanie poboru i zwolnienie płatników z obowiązku pobrania podatku	514
2.	Zaniechanie poboru i zaniechanie ustalania podatku	514
3.	Zaniechanie ustalania i poboru podatku rolnego	515
4.	Zaniechanie poboru podatku a umorzenie zaległości podatkowych	515
5.	Zaniechanie poboru a powstanie zobowiązania podatkowego	516
6.	Zwolnienie niektórych grup płatników z obowiązku pobierania podatków lub zaliczek na podatki	516
7.	Ważny interes podatnika lub interes publiczny	516
8.	Ważenie interesu publicznego i interesu podatnika	521
9.	Rozporządzenie jako program pomocowy	521
10.	Beneficjent pomocy	522
11.	Zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania podatku na wniosek podatnika	522
12.	Zagrożenie ważnego interesu podatnika, a w szczególności jego egzystencji	523
13.	Podatek niewspółmiernie wysoki w stosunku do podatku należnego za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy	523
14.	Zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania zaliczek a zobowiązanie podatnika	524
15.	Ograniczenie poboru zaliczek	524
16.	Uprawdopodobnienie jako obowiązek podatnika	525
17.	Zwolnienie płatników z obowiązku poboru podatków stanowiących dochody budżetów gmin, które są realizowane przez naczelników urzędów skarbowych	525
18.	Organy właściwe do zwalniania płatników z obowiązku poboru podatku i ograniczania zaliczek na podatek	525
Art. 23.	[Oszacowanie podstawy opodatkowania]	526
1.	Uwagi ogólne	527
2.	Istota oszacowania na podstawie art. 23 o.p.	528
3.	Przesłanki oszacowania podstawy opodatkowania	529
4.	Przesłanki odstąpienia od oszacowania	531
5.	Metody oszacowania	532
6.	Dyrektywa określenia podstawy opodatkowania w wysokości zbliżonej do rzeczywistej	535
7.	Znaczenie udziału strony w postępowaniu	537
8.	Oszacowanie podstawy opodatkowania a zasada prawdy materialnej	539

9.	Oszacowanie podstawy opodatkowania a zasada dwuinstancyjności	540
10.	Oszacowanie podstawy opodatkowania a zasada <i>in dubio pro tributario</i>	540
11.	Charakter prawny przepisów regulujących oszacowanie podstawy opodatkowania	541
12.	Procedura, w której można dokonać oszacowania podstawy opodatkowania	542
13.	Alternatywa dla oszacowania podstawy opodatkowania	542
Art. 23a.	[Określenie wysokości zaliczek przy oszacowaniu podstawy opodatkowania]	543
1.	Uwagi ogólne	543
2.	Proporcjonalne określenie wysokości zaliczek	544
3.	Odpowiednie stosowanie art. 53a o.p.	544
Art. 24.	[Określenie wysokości straty przez organ podatkowy]	545
1.	Strata	545
2.	Decyzja określająca stratę	545
Art. 24a–25.	(uchylone).	546
Rozdział 2		
	Odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta	546
Art. 26.	[Odpowiedzialność podatnika]	546
1.	Odpowiedzialność podatnika	546
2.	Majątek	547
Art. 26a.	[Wyłączenie odpowiedzialności podatnika]	548
1.	Odpowiedzialność płatnika z tytułu niepobrania lub zaniżenia zaliczki na podatek dochodowy	548
2.	Zakres wyłączenia odpowiedzialności płatnika	549
3.	Odpowiedzialność płatnika, w sytuacji gdy podatnik zapłacił dobrowolnie podatek (zaliczkę)	549
Art. 27.	(uchylony).	551
Art. 28.	[Wynagrodzenie płatnika i inkasenta]	551
1.	Pojęcie płatnika i inkasenta	552
2.	Zryczałtowane wynagrodzenie	552
3.	Terminy wpłat przez płatników i inkasentów pobranych podatków na rzecz budżetu państwa	552
4.	Zwrot nienależnego lub pobranego w wysokości większej od należnej wynagrodzenia płatnika lub inkasenta	553
5.	Wynagrodzenie płatników i inkasentów podatków samorządowych	553
Art. 29.	[Odpowiedzialność a małżeńska wspólność majątkowa]	555
1.	Zasady odpowiedzialności a małżeńska wspólność majątkowa	555
2.	Majątek wspólny i majątek odrębny	557

	3. Rozdzielność majątkowa	558
	4. Skutki ograniczenia, zniesienia, wyłączenia lub ustania wspólności majątkowej	558
Art. 30.	[Odpowiedzialność płatnika i inkasenta]	559
	1. Zakres odpowiedzialności płatnika	561
	2. Zakres odpowiedzialności inkasenta	562
	3. Charakter odpowiedzialności płatnika i inkasenta	563
	4. Decyzja o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta	563
	5. Odpowiedzialność podatnika a odpowiedzialność inkasenta	567
	6. Wpływ winy podatnika na orzekanie o odpowiedzialności płatnika	568
	7. Skutki prawne zapłacenia podatku przez płatnika lub inkasenta	569
	8. Odpowiedzialność za pobranie podatku ryczałtowego dochodowego od dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych	569
Art. 31.	[Wyznaczenie osób do wykonywania czynności płatnika i inkasenta]	569
	1. Osoba prawna i jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej jako płatnik i inkasent	570
	2. Odpowiedzialność płatnika (inkasenta) i osoby wyznaczonej do wykonywania ich obowiązków	571
Art. 32.	[Przechowywanie dokumentów przez płatnika i inkasenta]	571
	1. Obowiązek przechowywania dokumentów związanych z poborem lub inkasem do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania płatnika lub inkasenta	571
	2. Zawiadomienie o miejscu przechowywania dokumentów związanych z poborem lub inkasem podatków	572
	3. Obowiązek przekazania dokumentów podatnikowi po upływie okresu przedawnienia	572
Rozdział 3		
	Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych	573
Art. 33.	[Zabezpieczenie zobowiązania podatkowego przed terminem płatności lub przed wydaniem decyzji]	573
	1. Uwagi ogólne o zabezpieczaniu wykonania zobowiązań podatkowych	574
	2. Zabezpieczenie zobowiązania podatkowego przed terminem płatności	576
	3. Zabezpieczenie zobowiązania podatkowego przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania albo decyzji określającej wysokość zobowiązania lub wysokość zwrotu podatku	577
	4. Przesłanki zabezpieczenia	580
	5. Postępowanie zmierzające do wydania decyzji o zabezpieczeniu	582

	6. Decyzja o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego	584
	7. Majątek podatnika, majątek wspólny	586
	8. Zabezpieczenie związane ze stosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub środków ograniczających umowne korzyści	587
Art. 33a.	[Wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu]	587
	1. Przedmiot regulacji prawnej	587
	2. Wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu a zarządzenie zabezpieczenia	588
	3. Wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu a postępowanie odwoławcze i postępowanie sądowoadministracyjne	589
Art. 33b.	[Zabezpieczenie na majątku innych podmiotów niż podatnik]	590
	1. Istota regulacji prawnej	591
	2. Zabezpieczenie na majątku płatnika i inkasenta	591
	3. Zabezpieczenie na majątku osób trzecich	592
	4. Zabezpieczenie na majątku podatnika od towarów i usług solidarnie odpowiedzialnego za zaległości podatkowe dostawcy	593
Art. 33c.	[Zabezpieczenie odsetek za zwłokę oraz innych zaległości]	594
	1. Zabezpieczenie odsetek za zwłokę określanych w decyzji podatkowej	594
	2. Zabezpieczenie innych należności	595
Art. 33d.	[Sposoby zabezpieczenia należności podatkowych]	596
	1. Przedmiot i ewolucja regulacji prawnej	596
	2. Zabezpieczenie na wniosek (dobrowolne)	598
	3. Formy zabezpieczenia dokonywanego na wniosek	601
	4. Zabezpieczenie dokonywane w trybie ustawy egzekucyjnej	602
Art. 33e.	[Gwarant lub poręczyciel zobowiązania podatkowego]	604
	1. Wykaz gwarantów i poręczycieli	604
	2. Gwarant i poręczyciel jako osoba trzecia	605
Art. 33f.	[Wybór formy zabezpieczenia]	605
Art. 33g.	[Postanowienie w sprawie przyjęcia zabezpieczenia dobrowolnego]	606
Art. 34.	[Hipoteka przymusowa]	606
	1. Uwagi ogólne	607
	2. Przedmiot hipoteki	609
	3. Zobowiązania podlegające zabezpieczeniu hipoteką	612
	4. Podmioty uprawnione do zabezpieczania swych wierzytelności hipoteką przymusową	612
Art. 35.	[Powstanie hipoteki przymusowej]	613
	1. Charakter wpisu hipoteki przymusowej	613
	2. Decyzja jako podstawa wpisu hipoteki przymusowej	614
	3. Inne podstawy wpisu hipoteki przymusowej	615

	4. Tryb dokonania wpisu hipoteki przymusowej	616
	5. Wygaśnięcie hipoteki przymusowej	617
Art. 36–37.	(uchylone).	618
Art. 38.	[Tryb zakładania księgi wieczystej]	618
	1. Wniosek o założenie księgi wieczystej	619
	2. Wniosek o wpis do zbioru dokumentów	619
Art. 38a.	[Tryb zaspokojenia z przedmiotu hipoteki]	620
Art. 39.	[Wyjawienie nieruchomości i praw majątkowych]	621
	1. Przedmiot regulacji prawnej	621
	2. Wezwanie do złożenia oświadczenia	622
	3. Oświadczenie o stanie majątku	623
	4. Wyjawienie majątku w postępowaniu egzekucyjnym	623
Art. 40.	(uchylony).	624
Art. 41.	[Zastaw skarbowy]	624
	1. Uwagi wprowadzające	624
	2. Pojęcie zastawu skarbowego	624
	3. Zastawnicy	625
	4. Zastawcy	626
	5. Należności podlegające zabezpieczeniu zastawem skarbowym	626
	6. Przedmiot zastawu skarbowego	627
Art. 42.	[Spis rzeczy ruchomych oraz zbywalnych praw majątkowych]	629
Art. 42a.	(uchylony).	630
Art. 43.	[Rejestr zastawów skarbowych]	630
	1. Uwagi ogólne	631
	2. Treść wpisu do rejestru zastawów	632
	3. Wyznaczenie organu do prowadzenia rejestru zastawów	632
Art. 44.	[Podstawy wniosku o wpis zastawu skarbowego]	632
Art. 45.	[Powstanie zastawu skarbowego]	633
Art. 46.	[Pierwszeństwo zastawów]	635
	1. Uwagi ogólne	635
	2. Pierwszeństwo zastawu skarbowego	635
	3. Tryb zaspokojenia z przedmiotu zastawu skarbowego	637
Art. 46a.	[Wpis zastawu skarbowego]	638
	1. Kompetencje organów	638
	2. Charakter czynności wpisu	638
	3. Przesyłanie wniosku o wpis zastawu	639
Art. 46b.	[Badanie wniosku o wpis zastawu]	640
Art. 46c.	[Wypis i zaświadczenie z rejestru zastawów]	641
	1. Jawność rejestru zastawów skarbowych	641
	2. Pojęcie zainteresowanego	643
	3. Wypis	643
	4. Zaświadczenie	644
	5. Opłaty za wypis i zaświadczenie	644

Art. 46d.	[Dostęp do rejestru w Biuletynie Informacji Publicznej]	644
Art. 46e.	[Dostęp do rejestru uprawnionych organów]	645
Art. 46f.	[Delegacja ustawowa]	646
Art. 46g.	[Wygaśnięcie zastawu skarbowego]	647
	1. Uwagi ogólne	647
	2. Przesłanki wygaśnięcia zastawu skarbowego	647
Art. 46h.	[Wykreślenie zastawu skarbowego na podstawie decyzji]	649
	1. Zakres regulacji prawnej	649
	2. Tryb wykreślenia zastawu	651
Art. 46i.	[Wykreślenie zastawu skarbowego bez wydania decyzji]	652
	1. Uwagi ogólne	652
	2. Wykreślenie z powodu wygaśnięcia zastawu	652
	3. Wykreślenie z powodu utraty zasadności istnienia zastawu	653
	4. Wykreślenie z powodu ustanowienia innego zabezpieczenia	654
	5. Tryb wykreślenia zastawu	654
Rozdział 4		
Terminy płatności		655
Art. 47.	[Termin płatności podatku]	655
	1. Termin płatności podatków powstających po doręczeniu decyzji ustalającej	655
	2. Terminy płatności podatków powstających z mocy prawa	657
	3. Terminy płatności podatków określane przez rady gmin	657
	4. Termin płatności dla płatników	658
	5. Termin płatności dla inkasentów	658
	6. Określanie terminów płatności przez Ministra Finansów	658
	7. Sankcje za nieterminowe płacenie podatków	659
Art. 48.	[Odraczanie terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego]	659
	1. Odraczanie terminów	659
	2. Wniosek podatnika jako podstawa odroczenia	660
	3. Decyzja uznaniowa organu podatkowego w sprawie odroczenia terminu	660
	4. Terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego	661
	5. Terminy, które nie mogą być odraczane	662
	6. Odroczenie terminu złożenia deklaracji podatkowej a pomoc publiczna	663
	7. Właściwość organów podatkowych do odraczania terminów	664
Art. 49.	[Termin zapłaty odroczonego i rozłożonego na raty podatku]	664
	1. Nowy termin płatności	664
	2. Termin płatności zaległości podatkowej	665
	3. Skutki niedotrzymania nowego terminu płatności podatku	666
	4. Skutki niedotrzymania nowego terminu płatności raty	666

	5. Skutki częściowego zapłacenia podatku (raty)	666
Art. 50.	[Upoważnienie Ministra Finansów do przedłużania terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego]	667
	1. Przedłużanie terminów a ich odraczanie	667
	2. Rozporządzenia w sprawie przedłużenia terminów	668
Rozdział 5		
	Zaległość podatkowa	668
Art. 51.	[Zaległość podatkowa]	668
	1. Pojęcie zaległości podatkowej	668
	2. Zaliczka i rata jako zaległości podatkowe	669
	3. Należności płatników i inkasentów jako zaległość podatkowa	670
	4. Skutki powstania zaległości podatkowej	670
Art. 52.	[Nadpłaty i zwroty podatków jako zaległości podatkowe]	671
	1. Nienależnie zwrócone nadpłaty i zwroty podatków – nowy tryb odzyskiwania	672
	2. Nienależnie zwrócone nadpłaty wykazane przez podatnika w deklaracji	672
	3. Nienależnie dokonany zwrot na podstawie wniosku płatnika lub podatnika	673
	4. Nienależnie zwrócone nadpłaty wynikające ze zmodyfikowania decyzji podatkowej	673
	5. Nienależnie zwrócone nadpłaty na podstawie wniosku podatnika	675
	6. Nienależnie zwrócone nadpłaty wynikające ze skorygowanej przez organ podatkowy deklaracji	676
	7. Termin zwrotu nienależnie otrzymanej nadpłaty	677
Art. 52a.	[Nienależnie pobrane wynagrodzenia płatników i inkasentów jako zaległość podatkowa]	677
Rozdział 6		
	Odsetki za zwłokę i opłata prolongacyjna	678
Art. 53.	[Naliczanie odsetek za zwłokę]	678
	1. Odsetki za zwłokę	679
	2. Brak odsetek za zwłokę w przypadkach wymienionych w art. 52 § 1 pkt 2 o.p.	679
	3. Podmioty zobowiązane do naliczenia odsetek	680
	4. Forma prawna naliczenia odsetek przez organ podatkowy	681
	5. Okres naliczania odsetek	681
Art. 53a.	[Decyzja określająca wysokość odsetek za zwłokę]	683
	1. Określanie decyzją wysokości odsetek od zaliczek – zaległości	683
	2. Do kiedy są naliczane odsetki od zaliczek?	684
Art. 54.	[Nienaliczanie odsetek za zwłokę]	685
	1. Okresy nienaliczania odsetek za zwłokę	686

	2. Nienaliczanie odsetek od zabezpieczonej kwoty zobowiązania	686
	3. Nienaliczanie odsetek po upływie terminu do przekazania odwołania organowi odwoławczemu	686
	4. Nienaliczanie odsetek za okres po upływie terminu do rozpatrzenia odwołania	686
	5. Nienaliczanie odsetek w okresie zawieszenia postępowania	687
	6. Nienaliczanie odsetek o niskich kwotach	687
	7. Uchylenie zakazu naliczania odsetek w okresie od wszczęcia kontroli do doręczenia decyzji w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, jeżeli postępowanie nie zostało wszczęte w terminie 3 miesięcy od dnia zakończenia kontroli	687
	8. Nienaliczanie odsetek za zwłokę w przypadku uchylenia decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia oraz stwierdzenia nieważności decyzji	688
	9. Nienaliczanie odsetek po upływie 2 lat od złożenia deklaracji	688
	10. Nienaliczanie odsetek w przypadku złożenia wniosku o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania	689
	11. Opóźnienie w załatwieniu sprawy z przyczyn niezależnych od organu	689
Art. 55.	[Wpłacanie odsetek za zwłokę]	690
	1. Wpłata odsetek bez wezwania	690
	2. Proporcjonalne zaliczanie wpłat na poczet zaległości i odsetek	691
	3. Postanowienie o zaliczeniu a wysokość naliczonych odsetek za zwłokę	692
Art. 56.	[Stawka odsetek za zwłokę]	692
Art. 56a.	[Obniżona stawka od zaległości podatkowych]	693
	1. Ewolucja konstrukcji obniżonej stawki od zaległości podatkowych	694
	2. Obniżona stawka odsetek od 1.01.2016 r.	695
	3. Zasady stosowania obniżonej stawki odsetek za zwłokę do zaległości powstałych przed dniem 1.01.2016 r.	696
Art. 56b.	[Podwyższona stawka odsetek za zwłokę]	696
Art. 56ba.	[Stawki podwyższone a dodatkowe zobowiązanie podatkowe w VAT]	698
Art. 56c.	[Waloryzacja stawek odsetek za zwłokę]	698
Art. 56d.	[Obowiązująca stawka odsetek od zaległości podatkowych]	698
Art. 57.	[Opłata prolongacyjna]	699
	1. Przesłanki ustalania opłaty prolongacyjnej	699
	2. Szczegółowe zasady ustalania opłaty prolongacyjnej	700
	3. Stawka opłaty prolongacyjnej	700
	4. Zwłoka w uiszczeniu opłaty prolongacyjnej	701

	5. Przesłanki nieustalenia opłaty prolongacyjnej	702
	6. Możliwość odstąpienia od ustalania opłaty prolongacyjnej	703
	7. Nieustalenie opłaty prolongacyjnej w okresie epidemii	703
Art. 58.	[Zobowiązanie Ministra Finansów do określenia szczegółowych zasad naliczania odsetek za zwłokę i opłaty prolongacyjnej]	704
Rozdział 6a		
	Dodatkowe zobowiązanie podatkowe	704
Art. 58a.	[Podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego]	704
Art. 58b.	[Wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego]	707
Art. 58c.	[Podwojenie lub potrojenie stawek dodatkowego zobowiązania podatkowego]	707
Art. 58d.	[Obniżenie stawek dodatkowego zobowiązania podatkowego]	709
Art. 58e.	[Wyłączenie stosowania dodatkowego zobowiązania podatkowego w przypadku odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe]	709
Rozdział 7		
	Wygaśnięcie zobowiązań podatkowych	710
Art. 59.	[Sposoby wygasania zobowiązań podatkowych]	710
	1. Zamknięty katalog sposobów wygasania zobowiązań podatkowych	710
	2. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego na podstawie Kodeksu karnego skarbowego	711
	3. Efektywne i nieefektywne sposoby wygasania zobowiązań podatkowych	711
	4. Zapłata jako podstawowy sposób wygasania zobowiązań podatkowych	712
	5. Wygaśnięcie zobowiązania wskutek nabycia spadku w całości przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego	713
	6. Wygasanie zobowiązań płatnika i inkasenta	713
	7. Zapłata a przedawnienie	714
Art. 60.	[Określenie terminu zapłaty podatku]	714
	1. Dzień dokonania zapłaty w gotówce	715
	2. Dzień dokonania zapłaty w obrocie bezgotówkowym	716
	3. Dzień dokonania zapłaty z rachunków w instytucjach niemających siedziby na terytorium Polski	717
	4. Wzór formularza wpłaty gotówkowej i polecenia przelewu	717
Art. 61.	[Obowiązek zapłaty podatku w formie bankowych rozliczeń bezgotówkowych]	718
	1. Pojęcie działalności gospodarczej	718
	2. Księgi rachunkowe i podatkowe księgi przychodów i rozchodów	718
	3. Polecenie przelewu	719

	4. Podatki niezwiązane z prowadzoną działalnością gospodarczą	719
	5. Zapłata podatku przez mikroprzedsiębiorców	719
	6. Zapłata podatku znakami akcyzy	719
	7. Papiery wartościowe jako forma zapłaty podatku	719
	8. Skutki zapłacenia podatku w innej formie niż polecenie przelewu	720
Art. 61a.	[Zapłata kartą płatniczą]	720
Art. 61b.	[Mikrorachunek podatkowy]	721
Art. 62.	[Zasady zaliczania wpłat podatków]	722
	1. Nowe zasady zaliczania dokonywanych wpłat	723
	2. Zaliczanie dokonanych wpłat na bieżące zobowiązania	724
	3. Zasady zaliczania wpłat w sytuacji, gdy na podatniku ciąży zaległość podatkowa i bieżące zobowiązania	724
	4. Zaliczanie dokonanej wpłaty na pokrycie kosztów upomnienia	726
	5. Zasady zaliczania wpłat na zaliczki	726
	6. Zaliczanie dokonanych wpłat na poczet rat podatków, których termin płatności jeszcze nie upłynął	727
	7. Dokonane wpłaty	728
	8. Zobowiązania podatkowe z różnych tytułów	729
	9. Organ właściwy do zaliczenia dokonanych wpłat	730
	10. W jakiej formie podatnik wskazuje na rzecz, jakiego podatku dokonuje wpłaty?	731
	11. Postanowienie w sprawie zaliczenia wpłaty na poczet zaległości podatkowej i odsetek za zwłokę	731
	12. Kiedy nie wydaje się postanowienia w sprawie zaliczenia wpłaty na poczet zaległości podatkowych?	732
Art. 62a.	[Zapłata podatku a środki pieniężne przyjęte jako zabezpieczenie]	732
Art. 62b.	[Zapłata podatku za podatnika]	733
Art. 63.	[Zaokrąglanie podstaw opodatkowania i kwot podatków]	734
	1. Zasady zaokrąglania	734
	2. Zasady zaokrąglania kwot podatków płaconych w ratach i zaliczkach	735
	3. Zaokrąglanie odsetek za zwłokę a ich nienaliczanie	735
	4. Niestosowanie zaokrągleń do opłat lokalnych	736
	5. Zasady zaokrąglania podstawy opodatkowania i kwoty podatku do pełnych groszy	736
	6. Niezaokrąglanie kwot przy zaliczaniu wpłat	736
Art. 64.	[Potrącenie zobowiązania podatkowego z wierzytelności podatnika wobec Skarbu Państwa]	737
	1. Potrącenie	738
	2. Podatki jako przedmiot potrącenia	738
	3. Cechy wierzytelności, z której mogą być potrącone podatki (zaległości)	739

	4. Tytuły wierzytelności, z których mogą być potrącone podatki (zaległości)	740
	5. Potrącenie podatku (zaległości) z wierzytelności podatnika wobec jednostki budżetowej	740
	6. Zaliczenie wierzytelności na poczet przyszłych zobowiązań podatnika	741
	7. Tryb postępowania w sprawie potrącenia	742
Art. 65.	[Potrącenie zobowiązania podatkowego z wierzytelności podatnika wobec gminy]	742
	1. Potrącenie podatków samorządowych	742
	2. Rodzaje wierzytelności, z których może być potrącony podatek samorządowy	743
	3. Tryb potrącenia	743
Art. 66.	[Przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych]	743
	1. Przeniesienie własności rzeczy (prawa majątkowego) jako forma wygaśnięcia zobowiązania podatkowego	744
	2. Wniosek podatnika	746
	3. Tryb przeniesienia własności rzeczy (praw) w zamian za zaległości w podatkach państwowych	746
	4. Tryb przeniesienia własności rzeczy (praw) w zamian za zaległości w podatkach samorządowych	747
Art. 67.	(uchylony).	747
Rozdział 7a		
	Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych	747
Art. 67a.	[Odroczenie, rozłożenie na raty, umorzenie podatku]	747
	1. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych	748
	2. Wniosek podatnika	748
	3. Ważny interes podatnika i interes publiczny a oświadczenie o rzeczach mogących być przedmiotem hipoteki lub zastawu skarbowego	751
	4. Ważny interes podatnika lub interes publiczny	751
	5. Ważny interes podatnika a zaległości sprzed okresu epidemii koronawirusa	751
	6. Decyzja podjęta w ramach uznania administracyjnego	752
	7. Odroczenie terminu płatności	752
	8. Rozłożenie na raty	754
	9. Odroczenie terminu płatności i rozłożenia na raty odsetek	755
	10. Umorzenie zaległości podatkowej wraz z odsetkami	755
	11. Umorzenie opłaty prolongacyjnej	757
	12. Umorzenie zaległości podatkowej podatnikom solidarnie odpowiedzialnym za zobowiązanie	757

	13. Stosowanie ulg w spłacie podatków samorządowych realizowanych przez naczelnika urzędu skarbowego	758
	14. Jaką decyzję w sprawie ulg w spłacie mógł wydać organ podatkowy w okresie od 1.04.2020 r. do 16.05.2020 r.?	758
Art. 67b.	[Ulg w spłacie zobowiązań podatkowych przedsiębiorców]	760
	1. Ulg w spłacie podatków jako pomoc publiczna	761
	2. Podatnik prowadzący działalność gospodarczą	762
	3. Ważny interes podatnika lub interes publiczny jako przesłanki przyznania ulgi podatnikowi prowadzącemu działalność gospodarczą	763
	4. Udzielanie ulg podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą	766
	5. Ulg w spłacie podatków w ramach pomocy <i>de minimis</i>	766
	6. Ulg w spłacie w ramach pomocy <i>de minimis</i> w rolnictwie	770
	7. Ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną	771
	8. Ulg w spłacie jako pomoc indywidualna zgodna z programami rządowymi albo samorządowymi	773
	9. Zwrot pomocy publicznej uzyskanej w formie ulgi uznaniowej	774
	10. Pomoc publiczna a ulgi w spłacie podatków w okresie epidemii	774
	11. Uproszczony wzór formularza informacji przedstawianych przy ubieganiu się o pomoc publiczną związaną z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19	778
Art. 67c.	[Ulg w spłacie należności płatników, inkasentów, spadkobierców oraz osób trzecich]	778
	1. Ulg w spłacie należności płatników i inkasentów	778
	2. Ulg w spłacie należności następców prawnych, spadkobierców i osób trzecich	779
Art. 67d.	[Ulg udzielane z urzędu]	779
	1. Umorzenie zaległości i opłaty prolongacyjnej z urzędu	780
	2. Pozostawienie decyzji umarzającej w aktach sprawy	781
Art. 67e.	[Delegacja do wydania aktu wykonawczego]	781
Rozdział 8		
	Przedawnienie	782
Art. 68.	[Przedawnienie prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego]	782
	1. Przedawnienie prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego a przedawnienie zobowiązania podatkowego	783
	2. Wydanie decyzji ustalającej po upływie terminu przedawnienia	784
	3. Terminy przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania	785
	4. Przedawnienie w dodatkowym zobowiązaniu podatkowym VAT	786
	5. Przedawnienie w dodatkowym zobowiązaniu podatkowym (art. 58a § 1 o.p.)	787

	6. Przedawnienie zobowiązania z tytułu opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych	787
	7. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego	788
Art. 69.	[Przedawnienie prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego w razie utraty prawa do ulgi]	789
	1. Prawo do ustalenia zobowiązania w przypadku utraty przez podatnika prawa do ulgi	789
	2. Termin do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie w przypadku utraty prawa do ulgi	790
Art. 70.	[Przedawnienie zobowiązania podatkowego]	791
	1. Przedawnienie zobowiązań podatkowych	793
	2. Przedawnienie zobowiązań podatkowych podatników podatku dochodowego od osób prawnych objętych ryczałtem od dochodów spółek	794
	3. Artykuł 68 a art. 70 o.p.	794
	4. Zapłata podatku a przedawnienie zobowiązania	795
	5. Termin przedawnienia	797
	6. Termin przedawnienia a określenie straty	798
	7. Przerwa biegu terminu przedawnienia	798
	8. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia	802
	9. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia a skarga pauliańska	806
	10. Przedawnienie zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym	806
Art. 70a.	[Zawieszenie biegu terminu przedawnienia w związku z uzyskiwaniem informacji od organów innego państwa]	807
	1. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia do wydania decyzji ustalającej i biegu terminu przedawnienia w związku z postanowieniami umów międzynarodowych	808
	2. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia w przypadku wszczęcia procedury wzajemnego porozumiewania	808
Art. 70b.	(uchylony).	808
Art. 70c.	[Zawiadomienie podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia]	809
Art. 70d.	[Procedura wzajemnego porozumiewania się a upływ terminu przedawnienia]	812
Art. 70e.	[Zawieszenie biegu terminu przedawnienia w przypadku wszczęcia postępowania w sprawie wydania decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania]	812
Art. 71.	[Przedawnienie należności płatników i inkasentów oraz należności, o których mowa w art. 52 i 52a]	813

Rozdział 9

Nadpłata	813
Art. 72. [Pojęcie nadpłaty]	813
1. Cechy charakterystyczne nadpłaty	814
2. „Ciężar ekonomiczny” podatku a nadpłata	818
3. Wpłata zaliczona na poczet odsetek jako nadpłata	821
4. Nienależnie zapłacone zaległości, odsetki i opłata prolongacyjna	821
5. Odliczenia z art. 27f ust. 8–10 u.p.d.o.f. jako nadpłata	822
6. Zwrot gotówkowy dla nowo powstałych przedsiębiorstw a nadpłata	822
Art. 73. [Określenie wysokości nadpłaty]	823
1. Nadpłaty powstające w dniu złożenia zeznania lub deklaracji	823
2. Moment powstania nadpłaty, gdy podatnik nie złożył zeznania rocznego w podatkach dochodowych	825
3. Moment powstania nadpłaty przy zaliczkach na podatek dochodowy	826
4. Nadpłaty powstające w dniu dokonania zapłaty	826
Art. 74. [Powstanie nadpłaty w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej]	827
1. Orzeczenia Trybunałów jako podstawa powstania nadpłaty	827
2. Wniosek o zwrot nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości UE	828
3. Powstanie nadpłaty w przypadku sprzeczności pomiędzy prawem krajowym a prawem unijnym, która nie została stwierdzona orzeczeniem TSUE	832
Art. 74a. [Określenie wysokości nadpłaty przez organ podatkowy]	833
1. Decyzja określająca wysokość nadpłaty	833
2. Określenie wysokości nadpłaty przez organ podatkowy w postępowaniu dotyczącym określenia wysokości zobowiązania	835
3. Określenie wysokości nadpłaty przez organ podatkowy w postępowaniu w sprawie zmiany lub uchylecia decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania	836
4. Określenie przez organ podatkowy wysokości nadpłaty w przypadku zapłacenia podatku, bez konieczności składania deklaracji i niezłożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty	838
5. Określenie wysokości nadpłaty przez organ podatkowy w przypadku złożenia przez podatnika deklaracji podatkowej z prawidłowo wykazaną kwotą podatku i zapłacenia podatku w kwocie wyższej	838
6. Określenie wysokości nadpłaty przez organ podatkowy w przypadku wydania prawidłowej decyzji ustalającej lub określającej, jeżeli podatnik zapłacił więcej, niż wynika z tych decyzji	839
7. Określenie wysokości nadpłaty przez podatnika	839

Art. 75.	[Postępowanie z nadpłatą]	840
	1. Zmiany w postępowaniach stwierdzających nadpłatę	841
	2. Określenie a stwierdzenie nadpłaty	841
	3. Tryby stwierdzania nadpłaty	842
	4. Rozpatrzenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty w postępowaniu w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego	848
	5. Tryb zwrotu podatku określony w innych ustawach	850
	6. Organy właściwe w sprawach nadpłaty	850
	7. Wspólnicy rozwiązanej spółki cywilnej jako podmioty wnioskujące o zwrot nadpłaty	851
	8. Podatkowa grupa kapitałowa i grupa VAT, a wniosek o stwierdzenie nadpłaty	854
	9. Nadpłata a przejęcie własności gruntu w zamian za zaległości podatkowe	854
	10. Niezbywalność nadpłaty	854
	11. Nabywca towaru a nadpłata	854
Art. 76.	[Zwrot nadpłaty]	855
	1. Tryb zaliczania i zwrotu nadpłaty	855
	2. Zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań	856
	3. Zaliczanie nadpłat płatnika i inkasenta	858
	4. Zaliczanie nadpłat spółki cywilnej na poczet zobowiązań wspólników lub byłych wspólników	858
	5. Zaliczanie nadpłaty na poczet mandatu karnego	858
Art. 76a.	[Zaliczenie nadpłaty]	858
	1. Postanowienie w sprawie zaliczenia nadpłaty na poczet zaległych i bieżących zobowiązań podatkowych	859
	2. Postanowienie w sprawie zaliczenia nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych	861
	3. Zwrot nadpłaty na rachunek podatnika a odroczone zaległości podatkowe	861
Art. 76b.	[Tryb zwrotu podatku]	861
	1. Zwrot podatku	862
	2. Kredyt pod zwrot VAT	863
Art. 76c.	[Nadpłata zaliczek]	863
Art. 77.	[Terminy zwrotu nadpłaty]	865
	1. Termin zwrotu nadpłaty w przypadku zmiany, uchylenia lub stwierdzenia nieważności decyzji	866
	2. Termin zwrotu nadpłaty wynikającej z decyzji określającej nadpłatę lub stwierdzającej nadpłatę	867
	3. Termin zwrotu nadpłaty w przypadku uchylenia lub stwierdzenia nieważności decyzji przez sąd administracyjny	868
	4. Termin zwrotu nadpłaty powstałej w związku z orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości UE	868

	5. Termin zwrotu nadpłaty wynikającej z zeznania lub deklaracji	869
	6. Termin zwrotu nadpłaty na podstawie wniosku o stwierdzenie nadpłaty	870
	7. Wydłużony termin zwrotu nadpłaty w postępowaniach objętych klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania	870
Art. 77a.	[Zwrot nadwyżki zaliczek na podatek dochodowy]	871
	1. Zwrot nadwyżki zaliczek	871
	2. Ważny interes podatnika	871
Art. 77b.	[Zwrot nadpłaty]	872
	1. Obowiązek posiadania rachunku bankowego	872
	2. Nadpłata nieprzekraczająca dwukrotności kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym	873
	3. Nadanie przekazu pocztowego	873
Art. 77c.	[Nadpłata a korekta zeznania w podatku dochodowym]	874
Art. 78.	[Oprocentowanie nadpłaty]	874
	1. Wysokość oprocentowania nadpłaty	876
	2. Oprocentowanie nadpłat w podatkach powstających z mocy prawa	877
	3. Oprocentowanie nadpłat powstałych w podatkach powstających po doręczeniu decyzji ustalającej	879
	4. Przedawnienie a przyczynienie się organu podatkowego do powstania przesłanki uchylenia decyzji	879
	5. Oprocentowanie nadpłat płatników, inkasentów, osób trzecich i następców prawnych	883
	6. Oprocentowanie nadpłat zwracanych na podstawie wniosku o stwierdzenie nadpłaty	883
	7. Oprocentowanie nadpłat wynikających z zeznań i deklaracji	884
	8. Oprocentowanie nadpłat powstałych w związku z orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego i orzeczeniem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej	884
	9. Oprocentowanie nadpłat powstałych w wyniku pobrania podatku przez notariusza (płatnika)	886
	10. Oprocentowanie nadpłat w postępowaniach objętych klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania	886
Art. 78a.	[Zwrot części nadpłaty]	886
Art. 79.	[Ograniczenie i wygaśnięcie prawa do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty]	887
	1. Zakaz wszczynania postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty	887
	2. Wygaśnięcie prawa do złożenia wniosku o stwierdzenie lub zwrot nadpłaty	888
	3. Rozpatrzenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty w postępowaniu w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego	889

	4. Procedura wzajemnego porozumiewania się a wniossek o stwierdzenie nadpłaty	890
Art. 80.	[Wygaśnięcie prawa do zwrotu i zaliczenia nadpłaty]	890
	1. Wygaśnięcie prawa do zwrotu nadpłaty	890
	2. Przerwa biegu terminu wygaśnięcia prawa do zwrotu nadpłaty	891
	3. Zmiana interpretacji indywidualnej po upływie okresu przedawnienia zobowiązania a nadpłata	892
Rozdział 9a		
	Podpisywanie deklaracji	892
Art. 80a.	[Pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji]	892
	1. Podpisywanie deklaracji przez pełnomocnika podatnika, płatnika i inkasenta	893
	2. Zakres pełnomocnictwa	894
	3. Pojęcie deklaracji	894
	4. Wzór pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji składanej za pomocą środków komunikacji elektronicznej	895
Art. 80b.	[Zwolnienie podatnika z obowiązku podpisania deklaracji]	895
Rozdział 10		
	Korekta deklaracji	895
Art. 81.	[Korygowanie deklaracji]	895
	1. Prawo do korekty deklaracji w podatkach powstających z mocy prawa	895
	2. „Korekta” deklaracji w podatkach powstających po doręczeniu decyzji	897
	3. Uzasadnienie przyczyny korekty	898
Art. 81a.	(uchylony).	898
Art. 81b.	[Zawieszenie uprawnienia do korekty deklaracji]	898
	1. Zawieszenie prawa do korekty deklaracji	899
	2. Korekta deklaracji a klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania	900
	3. Nieskuteczność korekty	901
	4. Korekta deklaracji w razie odmowy stwierdzenia nadpłaty	901
	5. Korekta deklaracji a złożenie deklaracji w trakcie postępowania lub kontroli	902
	6. Korekta deklaracji po zakończeniu kontroli celno-skarbowej	902
Art. 81c.	(uchylony).	902
Rozdział 11		
	Informacje podatkowe	903
Art. 82.	[Sporządzanie i przekazywanie informacji podatkowych]	903
	1. Podmioty zobowiązane do przekazywania informacji podatkowych na żądanie organu podatkowego	904

	2. Przekazywanie informacji podatkowych bez żądania	905
	3. Uchylenie § 1b i 2d	906
	4. Przekazywanie informacji, o które zwróciły się władze państw obcych	906
	5. Sankcje z tytułu niezłożenia w terminie informacji podatkowych	907
Art. 82a.	[Informacje dotyczące nierezydentów]	907
Art. 82b.	[Obowiązek współdziałania organów administracji z organami podatkowymi]	908
Art. 83.	[Zobowiązanie Ministra Finansów do określenia zakresu i trybu przekazywania informacji podatkowych przez organy i jednostki MON i MSWiA]	908
Art. 84.	[Sporządzanie i przekazywanie informacji podatkowych przez sądy, komorników sądowych i notariuszy]	909
Art. 85.	[Upoważnienie Ministra Finansów do określania obowiązków w zakresie składania informacji i deklaracji podatkowych]	910
Art. 86.	[Przechowywanie ksiąg podatkowych i dokumentów]	911
Rozdział 11a		
	Informacje o schematach podatkowych	912
Art. 86a.	[Słowniczek]	912
	1. Uwagi ogólne	921
	2. Cel wprowadzenia informacji o schematach podatkowych	922
	3. Przepisy normujące informacje o schematach podatkowych jako przedmiot interpretacji indywidualnej	925
	4. Definicje legalne	927
	5. Pojęcie innej szczególnej cechy rozpoznawczej	928
	6. Pojęcie instytucji finansowej	928
	7. Pojęcie korzystającego	929
	8. Pojęcie korzyści podatkowej	930
	9. Numer Schematu Podatkowego	930
	10. Numer zgłoszenia schematu podatkowego transgranicznego	931
	11. Pojęcie ogólnej cechy rozpoznawczej	931
	12. Pojęcie podmiotu powiązanego	933
	13. Definicja promotora	933
	14. Pojęcie rachunku finansowego	936
	15. Pojęcie schematu podatkowego	937
	16. Pojęcie schematu podatkowego standaryzowanego	937
	17. Definicja schematu podatkowego transgranicznego	938
	18. Pojęcie szczególnej cechy rozpoznawczej	938
	19. Pojęcie trudnych do wyceny wartości niematerialnych	941
	20. Definicja udostępniania	942
	21. Definicja uzgodnienia	943
	22. Pojęcie wdrażania	944

	23. Pojęcie wspomagającego	944
	24. Kryterium głównej korzyści	944
	25. Kryterium transgraniczne	946
	26. Kryterium kwalifikowanego korzystającego	946
	27. Brak obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym	947
	28. Odpowiednie stosowanie przepisów rozdziału 11a do spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej	948
	29. Zasady ustalania podmiotu powiązanego	948
	30. Zasady przeliczania kwot wyrażonych w euro	949
	31. Obejście obowiązku raportowania jako szczególna cecha rozpoznawcza	949
Art. 86b.	[Zasady przekazywania informacji o schemacie podatkowym]	950
	1. Termin przekazania informacji o schemacie podatkowym. Właściwość organu podatkowego	951
	2. Informacja o NSP	954
	3. Informacja o schemacie podatkowym innym niż schemat standaryzowany a tajemnica zawodowa	955
Art. 86c.	[Obowiązki informacyjne korzystającego]	957
	1. Konsekwencje niepoinformowania korzystającego o NSP	958
	2. Obowiązek informacyjny korzystającego w związku z uzgodnieniem niestanowiącym schematu podatkowego	958
	3. Obowiązek informacyjny korzystającego w odniesieniu do schematu podatkowego transgranicznego	959
	4. Wielu korzystających a obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym transgranicznym	959
Art. 86d.	[Obowiązki informacyjne wspomagającego]	960
	1. Obowiązek przekazania Szefowi KAS informacji o schemacie podatkowym przez wspomagającego	961
	2. Przekazanie przez wspomagającego informacji o schemacie podatkowym a zachowanie prawnie chronionej tajemnicy zawodowej	963
	3. Wstrzymanie się przez wspomagającego z wykonaniem czynności w odniesieniu do uzgodnienia a odpowiedzialność cywilna i dyscyplinarna	964
	4. Zasady przekazania informacji o schemacie podatkowym transgranicznym przez wspomagającego	964
Art. 86e.	[Wielopodmiotowość a obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym]	964
	1. Wielość podmiotów zobowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym	965
	2. Zwolnienie z obowiązku przekazania Szefowi KAS informacji o schemacie podatkowym transgranicznym	965

	3. Wpływ trwającego postępowania w przedmiocie wydania decyzji w sprawie porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych lub wydanie takiej decyzji na obowiązek informacyjny	966
Art. 86f.	[Części składowe informacji o schemacie podatkowym]	966
	1. Elementy informacji o schemacie podatkowym	968
	2. Informacje kwartalne	972
Art. 86g.	[Forma przekazania danych o schemacie podatkowym. Zasady nadania NSP]	972
	1. Forma przekazania informacji o schemacie podatkowym	973
	2. Zasady nadania NSP	973
Art. 86h.	[Wątpliwości w przedmiocie złożonej informacji o schemacie podatkowym]	974
	1. Uzupełnienie lub wyjaśnienie w przedmiocie złożonej informacji	975
	2. Zakaz wszczęcia postępowania karnoskarbowego	975
Art. 86i.	[Odmowa nadania i unieważnienie NSP]	976
Art. 86ia.	[Forma doręczenia potwierdzenia NSP oraz innych pism]	977
Art. 86j.	[Obowiązki korzystającego. Podpisywanie informacji o schemacie podatkowym]	977
	1. Obowiązki informacyjne korzystającego	978
	2. Zasady podpisywania informacji o zastosowaniu schematu podatkowego	979
	3. Odpowiedzialność karna składającego informację o zastosowaniu schematu podatkowego	980
Art. 86k.	[Uprawnienia ministra właściwego do spraw finansów publicznych]	980
	1. Opublikowanie w Biuletynie Informacji Publicznej wyjaśnień w związku z zastosowaniem schematu podatkowego	980
	2. Wskazanie NSP w związku z publikacją wyjaśnień	981
Art. 86l.	[Obowiązek wprowadzenia wewnętrznej procedury]	981
	1. Zasady stosowania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych	982
	2. Elementy wewnętrznej procedury	983
Art. 86m.	[Kary za niedopełnienie obowiązku wprowadzenia wewnętrznej procedury]	984
	1. Kara pieniężna podstawowa	984
	2. Kara pieniężna kwalifikowana	985
	3. Odpowiednie stosowanie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego	986
Art. 86n.	[Forma i tryb przesyłania informacji i zawiadomień]	986
Art. 86na.	[Pełnomocnictwo szczególne]	988
Art. 86o.	[Stosowanie przepisów]	989

Rozdział 12

Rachunki	991
Art. 87. [Obowiązek wystawiania rachunków]	991
1. Obowiązek wystawiania rachunków na żądanie nabywcy	991
2. Treść rachunku	993
Art. 88. [Numerowanie rachunków i przechowywanie ich kopii]	993
1. Podmioty zobowiązane do przechowywania rachunków	993
2. Sankcje z tytułu nieprzestrzegania zasad wystawiania i przechowywania rachunków	994
Art. 89–90. (uchylone).	994

Rozdział 13

Odpowiedzialność solidarna	994
Art. 91. [Stosowanie przepisów Kodeksu cywilnego do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe]	994
1. Istota odpowiedzialności solidarnej na gruncie Kodeksu cywilnego	994
2. Odpowiedzialność solidarna za zobowiązania podatkowe	995
3. Regres cywilny z tytułu wykonania zobowiązania podatkowego przez dłużnika solidarnego	997
4. Zwolnienie podmiotu odpowiedzialnego solidarnie a odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe	997
5. Przerwanie lub zawieszenie biegu terminu przedawnienia w stosunku do jednego ze współpodatników	1002
Art. 92. [Przesłanki objęcia solidarną odpowiedzialnością za zobowiązania podatkowe]	1004
1. Odpowiedzialność solidarna za zobowiązania powstające przez doręczenie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego	1005
2. Łączne zobowiązanie pieniężne	1007
3. Solidarny charakter zobowiązania podatkowego przy łącznym zobowiązaniu pieniężnym	1007
4. Odpowiedzialność solidarna małżonków	1008
5. Solidarny charakter wierzytelności małżonków o zwrot nadpłaty	1009
6. Zwrot nadpłaty wynikającej z nieprawidłowego wykonania zobowiązania solidarnego	1010

Rozdział 14

Prawa i obowiązki następców prawnych oraz podmiotów przekształconych	1011
Art. 93. [Następstwo prawne przedsiębiorców i innych jednostek organizacyjnych]	1011
1. Następstwo prawne w prawie podatkowym	1012

	2. Następstwo prawne przez zawiązanie i przejęcie	1015
	3. Moment połączenia	1016
Art. 93a.	[Następstwo prawne przy przekształceniach]	1016
	1. Przekształcenie formy organizacyjnej w przepisach szczególnych	1017
	2. Podmiotowy aspekt następstwa prawnego na gruncie Ordynacji podatkowej w przypadku przekształcenia	1018
	3. Moment przekształcenia	1018
	4. Przedmiotowy zakres następstwa prawnego w przypadku przekształcenia, w zakresie podatków obciążających nieruchomości	1019
	5. Podatkowe konsekwencje przekształcenia stowarzyszenia	1020
	6. Podatkowe konsekwencje przekształcenia oddziału instytucji kredytowej w bank	1020
	7. Jednoosobowa spółka kapitałowa jako następca prawny przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną	1021
	8. Spółka niemająca osobowości prawnej jako następca prawny przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną	1021
Art. 93b.	[Następstwo prawne związane z łączeniem lub przekształceniem komunalnych zakładów budżetowych]	1022
	1. Samorządowy zakład budżetowy	1022
	2. Przekształcenia samorządowych zakładów budżetowych	1023
	3. Sukcesja podatkowa przy łączeniu się i przekształceniach samorządowych zakładów budżetowych	1023
Art. 93c.	[Następstwo prawne związane z przejęciem lub podziałem osoby prawnej]	1023
	1. Przejęcie i podział w przepisach szczególnych	1023
	2. Autonomia przepisów Ordynacji podatkowej w odniesieniu do regulacji Kodeksu spółek handlowych	1025
	3. Dzień podziału	1025
	4. Dzień wydzielenia	1025
	5. Plan podziału	1025
	6. Zorganizowana część przedsiębiorstwa	1026
	7. Zakres sukcesji podatkowej przy przejęciu i podziale	1027
Art. 93d.	[Następstwo w zakresie praw i obowiązków wynikających z decyzji]	1028
Art. 93e.	[Wyłączenie zastosowania art. 93–93d]	1028
	1. Ograniczenie sukcesji podatkowej – zasada ogólna	1028
	2. Ograniczenia sukcesji podatkowej w odrębnych ustawach	1029
	3. Ograniczenie sukcesji podatkowej w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz w innych ratyfikowanych umowach międzynarodowych	1030
Art. 94.	[Następstwo prawne przy komercjalizacji przedsiębiorstw państwowych]	1030
	1. Zakres zastosowania art. 94 o.p.	1030

	2. Przedsiębiorstwo państwowe	1031
	3. Komerccjalizacja	1031
Art. 95.	[Ograniczenie odpowiedzialności następców prawnych komercjalizowanych przedsiębiorstw państwowych]	1031
	1. Ograniczenie odpowiedzialności następców prawnych komercjalizowanych przedsiębiorstw państwowych	1032
	2. Ograniczenie uprawnień następców prawnych komercjalizowanych przedsiębiorstw państwowych	1032
	3. Dzień wykreślenia przedsiębiorstwa państwowego z rejestru	1032
Art. 96.	[Naliczanie odsetek za zwłokę i oprocentowanie zwrotu podatku następcom prawnym komercjalizowanych przedsiębiorstw państwowych]	1033
	1. Modyfikacja ograniczenia odpowiedzialności następców prawnych komercjalizowanych przedsiębiorstw państwowych	1033
	2. Modyfikacja uprawnień następców prawnych komercjalizowanych przedsiębiorstw państwowych	1034
Art. 97.	[Następstwo prawne spadkobierców oraz przedsiębiorstwa w spadku]	1034
	1. Spadkobierca	1035
	2. Przedsiębiorstwo w spadku jako następca prawny	1037
	3. Relacje pomiędzy spadkobiercami a przedsiębiorstwem w spadku	1039
	4. Zakres sukcesji spadkobierców	1040
	5. Majątkowe prawa i obowiązki przewidziane w przepisach prawa podatkowego	1043
	6. Sukcesja obowiązku podatkowego	1044
	7. Prawa i obowiązki niemajątkowe wynikające z przepisów prawa podatkowego	1047
	8. Zakres sukcesji przedsiębiorstwa w spadku	1047
	9. Rozszerzenie sukcesji na niemajątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy sprawującego funkcję płatnika	1049
Art. 97a.	[Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe przedsiębiorstwa w spadku]	1049
	1. Zakres przedmiotowy sukcesji	1050
	2. Zakres podmiotowy sukcesji	1050
	3. Tryb orzekania o odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe przedsiębiorstwa w spadku	1051
Art. 98.	[Odpowiedzialność podatkowa spadkobierców]	1052
	1. Zakres odpowiedzialności spadkobiercy za zobowiązania podatkowe spadkodawcy	1052
	2. Przyjęcie i odrzucenie spadku	1054
	3. Odpowiedzialność za długi spadkowe	1054

	4. Odpowiedzialność spadkobiercy za inne niż zobowiązania podatkowe należności spadkodawcy	1056
	5. Zaświadczenie o wysokości zobowiązań spadkodawcy	1057
Art. 99.	[Zawieszenie biegu terminów wobec spadkobierców]	1057
Art. 100.	[Decyzja o zakresie odpowiedzialności spadkobierców lub uprawnieniach spadkobierców]	1058
	1. Zakres zastosowania art. 100 o.p.	1059
	2. Charakter decyzji o zakresie odpowiedzialności oraz uprawnień spadkobiercy	1060
	3. Treść decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy	1062
	4. Właściwość organów podatkowych orzekających na podstawie art. 100 o.p.	1063
Art. 101.	[Naliczanie spadkobiercy odsetek za zwłokę i oprocentowania zaliczek na podatek od towarów i usług]	1064
	1. Ograniczenie naliczania odsetek i oprocentowania od należności spadkodawcy	1064
	2. Skutki niedotrzymania terminu płatności należności określonych w decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy	1064
Art. 102.	[Przesłanki stosowania art. 100 i 101]	1065
	1. Śmierć spadkodawcy w trakcie toczącego się postępowania	1065
	2. Śmierć spadkodawcy w trakcie kontroli podatkowej	1066
	3. Wejście do postępowania następców prawnych innych niż spadkobiercy	1066
Art. 103.	[Zawiadomienie spadkobierców o sytuacji procesowej podatnika]	1066
	1. Termin i tryb zawiadomienia	1067
	2. Uprawnienia procesowe spadkobierców	1067
	3. Uprawnienia spadkobierców wynikające z wydanej spadkodawcy decyzji o rozłożeniu na raty lub o odroczeniu terminu płatności	1068
	4. Prawo do wniesienia przez spadkobiercę skargi do sądu administracyjnego a wydanie decyzji o zakresie jego odpowiedzialności	1069
Art. 104.	(uchylony).	1069
Art. 105.	[Oprocentowanie nadpłat i zwrotów podatków należnych spadkobiercom]	1069
	1. Zakres i warunki zastosowania art. 105 o.p.	1070
	2. Naliczanie oprocentowania od należności przypadających spadkobiercom	1070
Art. 106.	[Odpowiedzialność zapisobiercy za zobowiązania podatkowe spadkodawcy]	1071
	1. Zapis	1071
	2. Pozycja zapisobiercy w prawie podatkowym	1071
	3. Zakres odpowiedzialności zapisobiercy	1072

Rozdział 15

Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich	1073
Art. 107. [Zakres odpowiedzialności osób trzecich]	1073
1. Istota odpowiedzialności osób trzecich	1073
2. Osoba trzecia	1074
3. Zasady odpowiedzialności osób trzecich	1074
4. Zakres odpowiedzialności osób trzecich	1076
Art. 108. [Decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej]	1076
1. Charakter decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej	1077
2. Postępowanie w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej	1079
3. Treść decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej	1082
4. Właściwość organów podatkowych w sprawie orzekania o odpowiedzialności osób trzecich	1083
5. Przedawnienie prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności osób trzecich	1083
6. Egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej	1084
7. Umożnienie zaległości podatkowej osoby trzeciej	1084
Art. 109. [Przepisy mające zastosowanie do odpowiedzialności osób trzecich]	1085
1. Przepisy Ordynacji podatkowej, które mają odpowiednie zastosowanie do osób trzecich	1086
2. Skutki niedotrzymania terminu płatności przez osobę trzecią	1086
3. Odpowiednie stosowanie przepisów dotyczących zakresu odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe	1086
Art. 110. [Odpowiedzialność rozwiedzonego małżonka podatnika]	1088
1. Zakres podmiotowy art. 110 o.p.	1088
2. Zakres przedmiotowy odpowiedzialności rozwiedzonego małżonka	1088
3. Ograniczenie odpowiedzialności	1089
4. Zaświadczenie o wysokości zaległości podatkowych podatnika	1090
Art. 111. [Odpowiedzialność członka rodziny podatnika]	1090
1. Przesłanki odpowiedzialności	1091
2. Członek rodziny	1091
3. Odpowiedzialność małżonka z jego majątku odrębnego	1092
4. Zakres przedmiotowy odpowiedzialności	1092
5. Wyłączenie odpowiedzialności członka rodziny	1093
6. Kwotowe ograniczenie odpowiedzialności członka rodziny	1093
7. Zaświadczenie o wysokości zaległości podatkowych podatnika	1094
Art. 112. [Odpowiedzialność nabywcy majątku podatnika]	1094
1. Przesłanki odpowiedzialności nabywcy	1094
2. Przedsiębiorstwo	1095
3. Zorganizowana część przedsiębiorstwa	1095

	4. Zakres odpowiedzialności nabywcy	1096
	5. Zaświadczenie o zaległościach zbywcy	1097
Art. 112a.	[Odpowiedzialność nabywcy w postępowaniu egzekucyjnym oraz upadłościowym]	1098
Art. 112b.	[Odpowiedzialność jednoosobowej spółki kapitałowej powstałej z przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną]	1099
Art. 112c.	[Odpowiedzialność podatkowa spółki bez osobowości prawnej]	1100
Art. 113.	[Odpowiedzialność firmującego działalność gospodarczą podatnika]	1101
	1. Przesłanki odpowiedzialności	1101
	2. Firmanctwo	1102
	3. Zakres odpowiedzialności firmującego	1103
Art. 114.	[Odpowiedzialność właściciela, samoistnego posiadacza lub użytkownika wieczystego za zaległości podatkowe użytkownika]	1103
	1. Przesłanki odpowiedzialności	1104
	2. Powiązania rodzinne, kapitałowe, majątkowe oraz wynikające ze stosunku pracy	1105
	3. Zakres przedmiotowy odpowiedzialności	1106
	4. Ograniczenie odpowiedzialności	1106
	5. Odpowiedzialność najemcy, dzierżawcy, leasingobiorcy i innych podmiotów	1106
Art. 114a.	[Odpowiedzialność dzierżawcy i użytkownika nieruchomości podatnika]	1106
	1. Przesłanki odpowiedzialności	1107
	2. Dzierżawa i użytkowanie	1108
	3. Zakres przedmiotowy odpowiedzialności	1108
	4. Odpowiedzialność dzierżawcy i użytkownika a obowiązek podatkowy właściciela	1109
Art. 115.	[Odpowiedzialność wspólnika spółki niemającej osobowości prawnej]	1109
	1. Przesłanki i charakter odpowiedzialności	1110
	2. Zakres odpowiedzialności wspólników i byłych wspólników	1111
	3. Szczególny tryb orzekania o odpowiedzialności	1112
	4. Treść decyzji o odpowiedzialności wspólnika	1113
	5. Zaświadczenie o wysokości zaległości podatkowych spółki i wspólników	1114
Art. 116.	[Odpowiedzialność członków zarządów spółek z o.o. i akcyjnych]	1114
	1. Przesłanki i charakter odpowiedzialności	1115
	2. Wyłączenie odpowiedzialności członków zarządu	1119
	3. Zakres przedmiotowy odpowiedzialności	1123
	4. Odpowiedzialność członków zarządu, pełnomocników, wspólników, rady dyrektorów i dyrektorów z tytułu świadczeń ubezpieczeniowych, świadczeń na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych	1124

Art. 116a.	[Odpowiedzialność członków organów zarządzających innych osób prawnych]	1124
1.	Zakres zastosowania	1125
2.	Odpowiednie zastosowanie art. 116 o.p.	1126
3.	Doprecyzowanie zasad odpowiedzialności członków zarządu stowarzyszeń zwykłych	1127
Art. 116b.	[Odpowiedzialność podatkowa likwidatorów spółki]	1128
Art. 117.	[Odpowiedzialność w przypadku podziału osoby prawnej]	1128
1.	Zakres zastosowania art. 117 o.p.	1129
2.	Zakres przedmiotowy odpowiedzialności	1129
3.	Ograniczenie zakresu odpowiedzialności	1129
4.	Szczególny tryb orzekania o odpowiedzialności	1130
Art. 117a.	[Odpowiedzialność gwaranta lub poręczyciela]	1130
1.	Przesłanki i charakter odpowiedzialności	1130
2.	Tryb orzekania o odpowiedzialności	1131
3.	Zakres przedmiotowy odpowiedzialności	1131
Art. 117b.	[Odpowiedzialność podatnika podatku VAT, na rzecz którego dokonano dostawy towarów]	1132
1.	Zasady odpowiedzialności podatnika, o którym mowa w art. 105a u.p.t.u.	1132
2.	Zakres przedmiotowy odpowiedzialności	1133
Art. 117ba.	[Odpowiedzialność solidarna nabywcy towarów i usług oraz jego kontrahenta]	1134
1.	Cel i istota regulacji	1135
2.	Zakres odpowiedzialności	1137
3.	Wyłączenie odpowiedzialności	1137
4.	Szczególne rozwiązania w okresie epidemii COVID-19	1139
Art. 117bb.	(uchylony).	1139
Art. 117c.	[Odpowiedzialność pełnomocnika dokonującego rejestracji podatnika podatku od towarów i usług]	1140
Art. 117d.	[Odpowiedzialność zarządcy sukcesyjnego oraz zarządcy faktycznego]	1140
1.	Zakres podmiotowy odpowiedzialności	1141
2.	Zakres przedmiotowy odpowiedzialności	1142
3.	Subsydiarny i solidarny charakter odpowiedzialności	1142
4.	Postępowanie w sprawie przeniesienia odpowiedzialności	1143
Art. 118.	[Przedawnienie prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej]	1144
1.	Przedawnienie prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej	1144
2.	Przedawnienie zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej	1146

	3. Przerwanie i zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej	1146
Art. 119.	[Waloryzacja kwot podanych w Ordynacji podatkowej]	1147
	1. Zakres waloryzacji	1147
	2. Metoda waloryzacji	1148

Dział IIIA

Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania	1149
--	-------------

Rozdział 1

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania	1149
Art. 119a. [Unikanie opodatkowania]	1149
1. Historia polskiej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania	1150
2. Istota klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania	1156
Art. 119b. [Wyłączenie stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania]	1163
Art. 119c. [Uznanie sposobu działania za sztuczny]	1166
Art. 119d. [Uznanie czynności za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej]	1168
Art. 119e. (uchylony).	1169
Art. 119f. [Pojęcie czynności]	1169

Rozdział 2

Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania	1169
Art. 119g. [Wszczęcie lub przejęcie postępowania]	1169
Art. 119ga. [Elementy i procedowanie wniosku o przejęcie postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej przez Szefa KAS]	1173
Art. 119gb. [Odmowa wszczęcia postępowania podatkowego lub przejęcia postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej]	1174
Art. 119gc. [Wystąpienie Szefa KAS o zajęcie stanowiska przez organ podatkowy]	1176
Art. 119gd. [Decyzja o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego w toku postępowania podatkowego w przypadku unikania opodatkowania albo przed wszczęciem lub przejęciem postępowania podatkowego przez Szefa KAS]	1176
Art. 119h. [Zasięgnięcie opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania]	1177
Art. 119i. [Wydanie opinii przez Radę do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania]	1178
Art. 119j. [Korekta deklaracji; wniosek o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku]	1179

Art. 119k.	[Umorzenie postępowania; przekazanie postępowania właściwemu organowi]	1181
Art. 119l.	[Uzupełniające stosowanie przepisów o postępowaniu podatkowym]	1182

Rozdział 3

Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania		1182
Art. 119m.	[Zadania Rady]	1182
Art. 119n.	[Powołanie Rady]	1183
Art. 119o.	[Skład Rady]	1183
Art. 119p.	[Wygaśnięcie członkostwa w Radzie przed upływem kadencji]	1185
Art. 119q.	[Wygaśnięcie członkostwa lub odwołanie członka a prace Rady]	1186
Art. 119r.	[Wybór przewodniczącego Rady]	1186
Art. 119s.	[Zadania przewodniczącego Rady]	1187
Art. 119t.	[Publikacja opinii Rady]	1188
Art. 119u.	[Wyłączenie członków Rady w zakresie wydawanej opinii]	1188
Art. 119v.	[Wynagrodzenie członków Rady]	1188

Rozdział 4

Opinie zabezpieczające	1189
Art. 119w. [Podmiot wydający opinię zabezpieczającą]	1189
Art. 119x. [Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej]	1191
Art. 119y. [Wydanie lub odmowa wydania opinii zabezpieczającej]	1192
Art. 119z. [Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej a prowadzenie czynności w toku postępowania podatkowego lub kontrolnego]	1194
Art. 119za. [Treść opinii zabezpieczającej]	1194
Art. 119zb. [Termin załatwienia wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej]	1194
Art. 119zc. [Opłata za wydanie wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej]	1195
Art. 119zd. [Zmiana opinii zabezpieczającej]	1196
Art. 119zda. [Publikacja w BIP informacji na podstawie treści opinii zabezpieczającej lub odmowy wydania opinii zabezpieczającej]	1197
Art. 119zdb. [Przesłanki zasięgania opinii organu właściwego w sprawie porozumienia]	1197
Art. 119ze. [Bezprzedmiotowość postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej]	1198
Art. 119zea. [Delegacja ustawowa – wzory wniosków o wydanie opinii zabezpieczającej]	1199
Art. 119zf. [Przepisy stosowane w sprawach nieuregulowanych]	1199

Rozdział 5

Cofnięcie skutków unikania opodatkowania	1200
Art. 119zfa. [Wniosek o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania]	1200

Art. 119zfb.	[Odmowa wszczęcia postępowania w sprawie określenia warunków cofnięcia skutków unikania opodatkowania]	1201
Art. 119zfc.	[Wyjaśnienie wątpliwości przed złożeniem wniosku o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania]	1203
Art. 119zfd.	[Elementy wniosku o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania]	1203
Art. 119zfe.	[Złożenie wniosku i wydanie decyzji o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania a czynności sprawdzające, kontrole i inne postępowania; domniemania w toku postępowania]	1206
Art. 119zff.	[Opłata]	1206
Art. 119zfg.	[Wyjaśnienie wątpliwości przez wnioskodawcę, spotkanie uzgodnieniowe]	1208
Art. 119zfh.	[Działania Szefa KAS w razie nieprawidłowego przedstawienia elementów wniosku o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania]	1209
Art. 119zfi.	[Odmowa określenia warunków cofnięcia skutków unikania opodatkowania]	1209
Art. 119z fj.	[Elementy decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania]	1210
Art. 119zfk.	[Uwzględnienie treści decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania; złożenie korekty deklaracji lub informacji zastępczej]	1211
Art. 119zfl.	[Uwzględnianie rozstrzygnięć w sprawie określenia warunków cofnięcia skutków unikania opodatkowania w toku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego]	1212
Art. 119zfm.	[Korekta deklaracji przez zainteresowanego niebędącego podmiotem, który unikał opodatkowania]	1213
Art. 119zfma.	[Cofnięcie skutków unikania opodatkowania]	1213
Art. 119zfn.	[Przepisy stosowane w zakresie nieuregulowanym]	1215
Art. 119zfo.	[Kara pieniężna za nieprzekazanie w wyznaczonym terminie posiadanych informacji albo danych]	1216

Dział IIIB

Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego

do wyłudzeń skarbowych	1217
------------------------------	------

Rozdział 1

Przepisy ogólne	1217
-----------------------	------

Art. 119zg.	[Wyjaśnienie pojęć]	1217
-------------	---------------------------	------

1. Uwagi ogólne	1219
-----------------------	------

2. Przedmiot regulacji	1220
3. Znaczenie podstawowych terminów ustawowych użytych w dziale IIIB	1221
Art. 119zh. [Wyłączenie ustawowe przepisów działu wobec określonego typu rachunków]	1228
Art. 119zha. [Zastosowanie STIR]	1229
Art. 119zhb. [Zlecenie izbie rozliczeniowej dokonywania analizy skutków zachodzących zjawisk gospodarczych]	1231
Art. 119zi. [Osoby i podmioty zewnętrzne wykonujące obowiązki izby rozliczeniowej]	1233
Art. 119zj. [Zawiadomienie Szefa KAS o wykonywaniu czynności związanych z obsługą STIR]	1236
Art. 119zk. [Przekazywanie danych i informacji do STIR oraz CDRP]	1238
Art. 119zl. [Zasady obliczania biegu terminów]	1239
Art. 119zm. [Wymogi formalne zawiadomienia o uzasadnionym podejrzeniu popętnienia wyłudzenia skarbowego]	1240
Art. 119zma. [Delegacja ustawowa – upoważnienie innego organu KAS do wykonywania wybranych zadań Szefa KAS]	1242
 Rozdział 2	
Analiza ryzyka	1245
Art. 119zn. [Wskaźnik ryzyka]	1245
Art. 119zo. [Przekazywanie informacji o wskaźniku ryzyka]	1247
Art. 119zp. [Przekazywanie informacji o rachunkach i transakcjach przez banki i SKOK]	1252
Art. 119zq. [Przekazywanie informacji Szefowi KAS przez izbę rozliczeniową]	1254
Art. 119zr. [Zawartość przekazywanych informacji]	1255
Art. 119zs. [Uprawnienie Szefa KAS do żądania przekazania dodatkowych informacji]	1260
Art. 119zt. [Udzielanie informacji innym podmiotom]	1262
Art. 119zu. [Przetwarzanie danych przez izbę rozliczeniową]	1264
 Rozdział 3	
Blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego	1268
Art. 119zv. [Żądanie blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego]	1268
Art. 119zw. [Przedłużenie terminu blokady rachunku]	1278
Art. 119zx. [Zakaz ustanawiania zabezpieczenia rzeczowego]	1283
Art. 119zy. [Zgoda na dokonywanie wypłat z zablokowanego rachunku]	1284
Art. 119zz. [Zgoda na zapłatę podatków i cel oraz zwolnienie środków z zablokowanego rachunku]	1285
Art. 119zza. [Zwolnienie środków z zablokowanego rachunku na zapłatę zaległości podatkowej lub celnej]	1287

Art. 119zzb. [Tryb odwoławczy od postanowienia Szefa KAS i ich sądowa kontrola]	1288
Art. 119zzc. [Upadek blokady rachunku bankowego]	1293
Art. 119zzd. [Wyłączenie odpowiedzialności za dokonanie blokady rachunku]	1295
Art. 119zze. [Delegowanie uprawnień Szefa KAS – uchylony]	1295
Rozdział 4	
Kontrola	1295
Art. 119zzf. [Kontrola sprawowana przez Szefa KAS]	1295
Art. 119zzg. [Kontrola Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych]	1299
Rozdział 5	
Kary pieniężne	1301
Art. 119zzh. [Przesłanki odpowiedzialności banku i instytucji finansowych]	1301
1. Uwagi ogólne	1301
2. Kary pieniężne w Ordynacji podatkowej	1302
Art. 119zzi. [Przesłanki odpowiedzialności izby rozliczeniowej]	1304
Art. 119zzj. [Wymiar kary pieniężnej]	1304
Art. 119zzk. [Stosowanie przepisów k.p.a. do nakładania kary pieniężnej]	1307
Literatura	1309
Skorowidz rzeczowy	1343
Autorzy	1363

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

dyrektywa 2006/112/WE	– dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
dyrektywa 2011/16/UE	– dyrektywa Rady 2011/16/UE z 15.02.2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.Urz. UE L 64, s. 1, ze zm.)
dyrektywa 2016/1164	– dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12.07.2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.Urz. UE L 193, s. 1, ze zm.)
dyrektywa 2018/822	– dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z 25.05.2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz.Urz. UE L 139, s. 1, ze zm.)
k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.)
k.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2021 r. poz. 2345 ze zm.)
k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2021 r. poz. 408 ze zm.)
k.m.	– ustawa z 18.09.2001 r. – Kodeks morski (Dz.U. z 2018 r. poz. 2175 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
k.p.a.	– ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.)
k.p.c.	– ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 1805 ze zm.)

k.p.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 534 ze zm.)
KPPUE	– Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 389)
k.r.o.	– ustawa z 25.02.1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2020 r. poz. 1359)
k.s.h.	– ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1526 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.)
p.p.s.a.	– ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.)
pr. adw.	– ustawa z 26.05.1982 r. – Prawo o advokaturze (Dz.U. z 2020 r. poz. 1651 ze zm.)
pr. bank.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2021 r. poz. 2439 ze zm.)
pr. cel.	– ustawa z 19.03.2004 r. – Prawo celne (Dz.U. z 2021 r. poz. 1856)
pr. kons.	– ustawa z 25.06.2015 r. – Prawo konsularne (Dz.U. z 2021 r. poz. 823 ze zm.)
pr. not.	– ustawa z 14.02.1991 r. – Prawo o notariacie (Dz.U. z 2020 r. poz. 1192 ze zm.)
pr. poczt.	– ustawa z 23.11.2012 r. – Prawo pocztowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 1041 ze zm.)
pr. przeds.	– ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2021 r. poz. 162 ze zm.)
pr. res.	– ustawa z 15.05.2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. z 2021 r. poz. 1588 ze zm.)
pr. stow.	– ustawa z 7.04.1989 r. – Prawo o stowarzyszeniach (Dz.U. z 2020 r. poz. 2261)
pr. tel.	– ustawa z 16.07.2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (Dz.U. z 2021 r. poz. 576 ze zm.)
pr. up.	– ustawa z 28.02.2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 1228 ze zm.)
p.u.s.a.	– ustawa z 25.07.2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 137)
p.w.u.KAS	– ustawa z 16.11.2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948 ze zm.)
p.z.p.	– ustawa z 11.09.2019 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1129 ze zm.)
r.n.o.z.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 22.08.2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także

	zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (Dz.U. z 2021 r. poz. 703)
rozporządzenie 2016/679	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27.04.2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz.Urz. UE L 119, s. 1)
rozporządzenie eIDAS	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z 23.07.2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylające dyrektywę 1999/93/WE (Dz.Urz. UE L 257, s. 73)
r.s.d.d.e.	– rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 14.09.2011 r. w sprawie sporządzania i doręczania dokumentów elektronicznych oraz udostępniania formularzy, wzorów i kopii dokumentów elektronicznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 180)
r.w.o.p.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 22.08.2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 2371 ze zm.)
r.z.w.o.p.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 29.12.2015 r. w sprawie zaświadczeń wydawanych przez organy podatkowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 730)
tarcza 1	– ustawa z 31.03.2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 568 ze zm.)
tarcza 2	– ustawa z 16.04.2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz.U. z 2022 r. poz. 376)
tarcza 3	– ustawa z 14.05.2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz.U. poz. 875 ze zm.)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47, ze sprost.)
TWE	– Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 321E z 2006 r., s. 37)
u.COVID-19	– ustawa z 2.03.2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2021 r. poz. 2095 ze zm.)
u.d.e.	– ustawa z 18.11.2020 r. o doręczeniach elektronicznych (Dz.U. poz. 2320 ze zm.)

u.d.j.s.t.	– ustawa z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 1672 ze zm.)
u.d.o.	– ustawa z 6.08.2010 r. o dowodach osobistych (Dz.U. z 2021 r. poz. 816 ze zm.)
u.d.p.	– ustawa z 5.07.1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz.U. z 2021 r. poz. 2117)
u.f.p.	– ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 305 ze zm.)
u.g.h.	– ustawa z 19.11.2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 2094 ze zm.)
u.g.k.	– ustawa z 20.12.1996 r. o gospodarce komunalnej (Dz.U. z 2021 r. poz. 679)
u.i.d.p., ustawa o informatyzacji	– ustawa z 17.02.2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. z 2021 r. poz. 2070 ze zm.)
u.j.p.	– ustawa z 7.10.1999 r. o języku polskim (Dz.U. z 2021 r. poz. 672)
u.KAS	– ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2021 r. poz. 422 ze zm.)
u.k.s.	– ustawa z 28.09.1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.); akt utracił moc
u.k.s.s.c.	– ustawa z 28.07.2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 2257 ze zm.)
u.k.w.h.	– ustawa z 6.07.1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz.U. z 2019 r. poz. 2204 ze zm.)
unijny kodeks celny	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z 9.10.2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 269, s. 1, ze zm.)
u.NIK	– ustawa z 23.12.1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz.U. z 2020 r. poz. 1200 ze zm.)
u.o.d.o.	– ustawa z 10.05.2018 r. o ochronie danych osobowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1781)
u.o.i.f.	– ustawa z 29.07.2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2021 r. poz. 328 ze zm.)
u.o.i.n.	– ustawa z 5.08.2010 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 742)
u.o.s.	– ustawa z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2021 r. poz. 1923 ze zm.)
u.p.a.	– ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 143 ze zm.)
u.p.c.c.	– ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 111 ze zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.)

u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.)
u.p.e.a.	– ustawa z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2022 r. poz. 479 ze zm.)
u.p.l.	– ustawa z 30.10.2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2019 r. poz. 888 ze zm.)
u.p.n.i.f.	– ustawa z 15.01.2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1836)
u.p.o.l.	– ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.)
u.p.p.	– ustawa z 6.11.2008 r. o prawach pacjenta i Rzeczniku Praw Pacjenta (Dz.U. z 2020 r. poz. 849 ze zm.)
u.p.p.f.t.	– ustawa z 1.03.2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz.U. z 2021 r. poz. 1132 ze zm.)
u.p.p.p.	– ustawa z 19.12.2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz.U. z 2022 r. poz. 407)
u.p.r.	– ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2020 r. poz. 333)
u.p.s.d.	– ustawa z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2021 r. poz. 1043)
u.p.s.p.p.	– ustawa z 30.04.2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. z 2021 r. poz. 743)
u.p.t.	– ustawa z 24.08.2006 r. o podatku tonażowym (Dz.U. z 2021 r. poz. 985)
u.p.t.u.	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.)
u.p.w.k.	– ustawa z 2.03.2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Dz.U. z 2020 r. poz. 452 ze zm.)
u.r.p.	– ustawa z 6.07.1982 r. o radcach prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 75 ze zm.)
u.r.s.p.o.	– ustawa z 16.10.2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. poz. 2200 ze zm.)
u.r.z.s.n.	– ustawa z 27.08.1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 573 ze zm.)
u.s.d.g.	– ustawa z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.); akt utracił moc
u.s.g.	– ustawa z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2021 r. poz. 1372 ze zm.)
u.s.k.o.	– ustawa z 12.10.1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (Dz.U. z 2018 r. poz. 570)
u.s.k.o.k.	– ustawa z 5.11.2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1844 ze zm.)

u.s.u.s.	– ustawa z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 423 ze zm.)
u.ś.u.d.e.	– ustawa z 18.07.2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (Dz.U. z 2020 r. poz. 344)
u.u.i.s.	– ustawa z 21.06.1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz.U. z 2015 r. poz. 578 ze zm.); akt utracił moc
u.u.k.r.b.	– ustawa z 21.10.2016 r. o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi (Dz.U. z 2021 r. poz. 541 ze zm.)
u.u.p.	– ustawa z 19.08.2011 r. o usługach płatniczych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1907 ze zm.)
u.u.z.	– ustawa z 5.09.2016 r. o usługach zaufania oraz identyfikacji elektronicznej (Dz.U. z 2021 r. poz. 1797)
u.w.i.p.	– ustawa z 9.03.2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. z 2021 r. poz. 626 ze zm.)
u.z.e.i.p.	– ustawa z 13.10.1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. z 2022 r. poz. 166)
u.z.p.	– ustawa z 19.12.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.); akt utracił moc
u.z.p.d.	– ustawa z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2021 r. poz. 1993 ze zm.)
u.z.r.r.z.	– ustawa z 6.12.1996 r. o zastawie rejestrowym i rejestrze zastawów (Dz.U. z 2018 r. poz. 2017 ze zm.)
u.z.s.	– ustawa z 5.07.2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz.U. z 2021 r. poz. 170)
u.z.u.p.z.	– ustawa z 6.03.2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2022 r. poz. 470)
z.o.p.2006, nowela z 16.11.2006 r.	– ustawa z 16.11.2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1590)
z.o.p.2008, nowela z 7.11.2008 r.	– ustawa z 7.11.2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 209, poz. 1318)
z.o.p.2015, nowela z 10.09.2015 r.	– ustawa z 10.09.2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649 ze zm.)
z.o.p.2018, nowela z 5.07.2018 r.	– ustawa z 5.07.2018 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1499 ze zm.)
z.u.p.d.o.f.2018, nowela z 23.10.2018 r.	– ustawa z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193 ze zm.)

Czasopisma, publikatory i inne

BS	– Biuletyn Skarbowy
CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
CEIDG	– Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej
DGP	– Dziennik Gazeta Prawna
DoP	– Doradztwo Podatkowe
ECR	– European Court Reports
ePUAP	– elektroniczna Platforma Usług Administracji Publicznej
ETS	– Europejski Trybunał Sprawiedliwości
FK	– Finanse Komunalne
GIIF	– Generalny Inspektor Informacji Finansowej
GSP	– Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa
j.s.t.	– jednostka samorządu terytorialnego
JP	– Jurysdykcja Podatkowa
KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
KPPod.	– Kwartalnik Prawa Podatkowego
KPPubl.	– Kwartalnik Prawa Publicznego
M.P.	– Monitor Polski
MoPod	– Monitor Podatkowy
MoP	– Monitor Prawniczy
NIK	– Najwyższa Izba Kontroli
NP	– Nowe Prawo
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
NTA	– Najwyższy Trybunał Administracyjny
OECD	– Organizacja Wspólnoty Gospodarczej i Rozwoju
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSAiWSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OPP	– Orzecznictwo Podatkowe Przegląd
OSN	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego
OSNC	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Cywilna
OSNKW	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Karna i Wojskowa
OSNP	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OSNSPiA	– Orzecznictwo Sądów Najwyższych w sprawach podatkowych i administracyjnych
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A
OwSS	– Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych
PAiP	– Procedury Administracyjne i Podatkowe

Pal.	– Palestra
PiP	– Państwo i Prawo
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PP	– Przegląd Podatkowy
PPE	– Przegląd Prawa Egzekucyjnego
PPH	– Przegląd Prawa Handlowego
PPP	– Przegląd Prawa Publicznego
PPLiFS	– Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych
Pr. Gosp.	– Prawo Gospodarcze
PriP	– Prawo i Podatki
Pr. Pom. Publ.	– Prawo Pomocy Publicznej
Prok. i Pr.	– Prokuratura i Prawo
Prok. i Pr.-wkt.	– Prokuratura i Prawo – wkładka
Prz. Leg.	– Przegląd Legislacyjny
PS	– Przegląd Sądowy
PUG	– Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
Rej.	– Rejent
RPEiS	– Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
R.Pr.	– Radca prawny
Rz.	– Rzeczpospolita
SA	– sąd apelacyjny
ST	– Samorząd Terytorialny
SFK	– Serwis Finansowo-Księgowy
SN	– Sąd Najwyższy
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
UOKiK	– Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów
WSA	– Wojewódzki Sąd Administracyjny
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

WPROWADZENIE

Ordynacja podatkowa z 1997 r. jest aktem wymagającym ciągłego komentowania. Jedną z zasadniczych tego przyczyn są jego częste zmiany, ale nie tylko. Równie ważną okolicznością są także nowe orzeczenia sądowe oraz zmieniające się poglądy doktryny na różnego rodzaju problemy związane z rozumieniem poszczególnych regulacji zawartych w tej ustawie. Dobry komentarz do Ordynacji podatkowej może być napisany przez autorów, którzy nie tylko doskonale znają treść zmienionych przepisów – co nie jest takie trudne – lecz także przebogie orzecznictwo sądów dotyczące spraw uregulowanych w Ordynacji. Muszą także mieć bardzo dobrą orientację w literaturze dotyczącej tej ustawy. Warunki te spełniają autorzy niniejszego komentarza, wszyscy związani bardzo mocno z kierowaną przeze mnie Katedrą Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku. W tym zespole są sędziowie sądów administracyjnych i naukowcy specjalizujący się w prawie podatkowym i mający ścisły kontakt z praktyką. Czterech autorów komentarza to członkowie Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, która przygotowała projekt nowej Ordynacji podatkowej. Taki skład umożliwił całościowe odniesienie się w komentarzu do wszystkich istotnych problemów (teoretycznych i praktycznych) wynikających ze stosowania przepisów tej ustawy.

Zasadniczym celem komentarza jest umożliwienie czytelnikowi zrozumienia trudnych instytucji uregulowanych w Ordynacji podatkowej. Bez rozumienia przepisów nie można prawidłowo rozwiązywać problemów związanych z ich stosowaniem w praktyce. W komentarzu zawarte jest, co należy podkreślić, stanowisko autorów dotyczące sposobu rozwiązywania tych problemów. Nie zawsze jest ono zgodne z poglądami wynikającymi z wyroków sądowych i prezentowanymi w doktrynie, ale zawsze jest szczegółowo uzasadnione. Czytelnik musi w takiej sytuacji sam zdecydować – bazując na przedstawionych w komentarzu argumentach – jak rozumieć dany przepis. Namawiam do tego – co chyba oczywiste – aby honorować poglądy autorów komentarza!

W komentarzu zostało zaprezentowane i poddane analizie orzecznictwo sądowe oraz Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej mające znaczenie z uwagi na omawianą problematykę. Dodatkowo jest przytaczana literatura (glosy, artykuły, komentarze). Ma to na celu wszechstronne przedstawienie analizowanych zagadnień,

tak aby czytelnik mógł poznać istotne argumenty formułowane w sporach interpretacyjnych powstałych na gruncie Ordynacji podatkowej.

Trudne instytucje są dodatkowo przybliżane poprzez podanie przykładów praktycznych. Dotyczy to zwłaszcza regulacji procesowych znajdujących zastosowanie przede wszystkim w relacjach podatnik – organy podatkowe na etapie kontroli podatkowej, czynności sprawdzających i postępowania podatkowego. Dobry przykład znakomicie ułatwia zrozumienie nawet najbardziej skomplikowanych instytucji.

Warto zwrócić uwagę, że jest to jedyny komentarz, w którym w sposób całościowy rozważane są problemy dotyczące zarówno realizacji podatków państwowych, jak i – co z reguły jest pomijane – podatków zasilających budżety gmin. Stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej przez samorządowe organy podatkowe ma swoją specyfikę, której nieuwzględnienie prowadzi do powstawania licznych, a niepotrzebnych problemów podatkowych.

Komentarz jest kierowany przede wszystkim do pracowników organów skarbowych, w tym także samorządowych, podatników, doradców podatkowych, sędziów sądów administracyjnych, osób zajmujących się naukowo prawem podatkowym oraz wszystkich zainteresowanych ogólnym prawem podatkowym.

Mam nadzieję, że lektura komentarza przyczyni się do tego, że przepisy Ordynacji będą łatwiejsze w rozumieniu, przez co zmniejszy się liczba sporów podatkowych.

USTAWA

z dnia 29 sierpnia 1997 r.

Ordynacja podatkowa

(Dz.U. z 2021 r. poz. 1540; zm.: Dz.U. z 2021 r. poz. 1598, poz. 2076, poz. 2105, poz. 2262, poz. 2328)

DZIAŁ I

Przepisy ogólne

Art. 1. [Przedmiot regulacji]

Ustawa normuje:

- 1) zobowiązania podatkowe;
- 2) informacje podatkowe;
- 3) postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową i czynności sprawdzające;
- 4) tajemnicę skarbową.

1. Uwagi ogólne

Ordynacja podatkowa w założeniu obejmuje instytucje prawa podatkowego, które są wspólne dla wszystkich podatków obowiązujących w Polsce. Skoro są pewne rozwiązania właściwe dla tych świadczeń, nieuzasadnione byłoby wprowadzanie tych kwestii we wszystkich aktach regulujących konstrukcję tych należności. W ten sposób niepotrzebnie powielano by identyczne rozwiązania.

Analizowany przepis określa instytucje, które są uregulowane w Ordynacji podatkowej. Ich katalog nie ma jednak charakteru zamkniętego. Brak jest bowiem wskazania, że w akcie tym uregulowane są także np. rachunki czy zasady wydawania zaświadczeń przez organy podatkowe. Przepis ten określa jednak te instytucje prawa podatkowego, które odgrywają w praktyce najistotniejszą rolę, choć umiejscowienie w tym kontekście w analizowanym przepisie informacji podatkowych czy tajemnicy skarbowej może budzić wątpliwości co do zasadności takiego działania.

W literaturze zwraca się uwagę, że nowa Ordynacja podatkowa, nad którą były prowadzone prace, powinna regulować także takie kwestie, które obecnie znajdują się poza regulacją tej ustawy, jak m.in. zasady ewidencji i identyfikacji podatników¹. Wskazuje się także,

¹ L. Etel, S. Babiarz, R. Dowgier, H. Filipczyk, W. Gurba, I. Krawczyk, W. Kuśnierz, M. Łoboda, A. Nikończyk, A. Nita, A. Olesińska, P. Pietrasz, M. Popławski, J. Rudowski, D. Strzelec, *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015, s. 26 i n.

jakie kwestie w dalszym ciągu powinny zostać poza zakresem tej ustawy, w tym m.in. kwestie dotyczące: egzekucji należności publicznoprawnych, odpowiedzialności karnej za popełnione wykroczenia i przestępstwa podatkowe, organizacji organów podatkowych i organów kontroli skarbowej². Uznano także, że nie ma potrzeby wprowadzać do tego aktu m.in. instytucji Rzecznika Praw Podatnika, autoryzowanego lub rzetelnego podatnika, a także katalogu uprawnień i obowiązków organów podatkowych³.

Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego (KKOPP)⁴, która została powołana w 2014 r. w celu opracowania projektu nowej Ordynacji podatkowej, przekazała 9.10.2017 r. Ministrowi Finansów projekt nowej Ordynacji podatkowej⁵. Projekt ten był w trakcie uzgodnień resortowych. Następnie, po dokonaniu odpowiednich zmian, już jako wspólny projekt KKOPP i Ministra Finansów, został przedstawiony do konsultacji społecznych⁶. Po uwzględnieniu zgłoszonych uwag, projekt ten został skierowany do Sejmu w czerwcu 2019 r. (VIII kadencja, druk sejm. nr 3517), gdzie odbyło się pierwsze czytanie (3.07.2019 r.)⁷. Następnie projektem tym zajęła się Komisja Finansów Publicznych, powołując w tym celu podkomisję, której posiedzenie miało miejsce w lipcu 2019 r.⁸ Koniec kadencji Sejmu spowodował, że prace nad projektem – zgodnie z zasadą dyskontynuacji prac parlamentarnych – zostały przerwane⁹.

2. Systematyka Ordynacji podatkowej

Ordynacja podatkowa składa się z kilkunastu działów. W 7 z nich wprowadzono wewnętrzny podział na mniejsze jednostki redakcyjne, tj. rozdziały. Najbardziej rozbudowanymi są w tym zakresie działy: zobowiązanie podatkowe i postępowanie podatkowe¹⁰. Pierwszy z nich składa się z 17 rozdziałów, a drugi – z 26 rozdziałów. Poniżej przedstawiono tytuły i numerację działów i rozdziałów Ordynacji podatkowej:

² L. Etel, S. Babiarz, R. Dowgier, H. Filipczyk, W. Gurba, I. Krawczyk, W. Kuśnierz, M. Łoboda, A. Nikończyk, A. Nita, A. Olesińska, P. Pietrasz, M. Popławski, J. Rudowski, D. Strzelec, *Ordynacja...*

³ L. Etel, S. Babiarz, R. Dowgier, H. Filipczyk, W. Gurba, I. Krawczyk, W. Kuśnierz, M. Łoboda, A. Nikończyk, A. Nita, A. Olesińska, P. Pietrasz, M. Popławski, J. Rudowski, D. Strzelec, *Ordynacja...*

⁴ Zob. rozporządzenie Rady Ministrów z 21.10.2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz.U. poz. 1471 ze zm.).

⁵ Zob. projekt ustawy z 6.10.2017 r. – Ordynacja podatkowa <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> (dostęp: 1.01.2018 r.).

⁶ Zob. K. Jędrzejewska, P. Dudek, *Będzie wspólny projekt ordynacji podatkowej*, DGP z 30.10.2017 r., gdzie w wywiadzie Filip Światała, dyrektor departamentu systemu podatkowego w Ministerstwie Finansów, wskazuje m.in., że za ten wspólny projekt Ministerstwo Finansów też weźmie odpowiedzialność.

⁷ L. Etel, *Co dalej z projektem nowej ordynacji podatkowej?*, „Zeszyty Prawnicze BAS” 2019/4.

⁸ L. Etel, *Co dalej...*

⁹ L. Etel, *Co dalej...*

¹⁰ P. Pietrasz, *Realizacja zobowiązań podatkowych w ramach jurysdykcyjnego postępowania podatkowego* [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 706 i n.

Dział I. Przepisy ogólne

Dział II. Organy podatkowe i ich właściwość

Rozdział 1. Organy podatkowe

Rozdział 1a. Interpretacje przepisów prawa podatkowego

Rozdział 2. Właściwość organów podatkowych

Dział IIa. Porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych (obecnie uchylony)

Dział IIb. Współdziałanie

Rozdział 1. Umowa o współdziałanie

Rozdział 2. Porozumienia podatkowe

Rozdział 3. Audyt podatkowy

Rozdział 4. Przepisy wspólne

Dział III. Zobowiązania podatkowe

Rozdział 1. Powstawanie zobowiązania podatkowego

Rozdział 2. Odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta

Rozdział 3. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych

Rozdział 4. Terminy płatności

Rozdział 5. Zaległość podatkowa

Rozdział 6. Odsetki za zwłokę i opłata prolongacyjna

Rozdział 6a. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe

Rozdział 7. Wygaśnięcie zobowiązań podatkowych

Rozdział 7a. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych

Rozdział 8. Przedawnienie

Rozdział 9. Nadpłata

Rozdział 9a. Podpisywanie deklaracji

Rozdział 10. Korekta deklaracji

Rozdział 11. Informacje podatkowe

Rozdział 11a. Informacje o schematach podatkowych

Rozdział 12. Rachunki

Rozdział 13. Odpowiedzialność solidarna

Rozdział 14. Prawa i obowiązki następców prawnych oraz podmiotów przekształconych

Rozdział 15. Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich

Dział IIIa. Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania

Rozdział 1. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

Rozdział 2. Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania

Rozdział 3. Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

Rozdział 4. Opinie zabezpieczające

Rozdział 5. Cofnięcie skutków unikania opodatkowania

Dział IIIb. Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych

Rozdział 1. Przepisy ogólne

Rozdział 2. Analiza ryzyka

Rozdział 3. Blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego

Rozdział 4. Kontrola

Rozdział 5. Kary pieniężne

Dział IV. Postępowanie podatkowe

Rozdział 1. Zasady ogólne

Rozdział 2. Wyłączenie pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego

Rozdział 3. Strona

Rozdział 3a. Pełnomocnictwo

Rozdział 4. Załatwianie spraw

Rozdział 5. Doręczenia

Rozdział 6. Wezwania

Rozdział 7. Przywrócenie terminu

Rozdział 8. Wszczęcie postępowania

Rozdział 9. Metryki, protokoły i adnotacje

Rozdział 10. Udostępnianie akt

Rozdział 11. Dowody

Rozdział 11a. Rozprawa

Rozdział 12. Zawieszenie postępowania

Rozdział 13. Decyzje

Rozdział 14. Postanowienia

Rozdział 15. Odwołania

Rozdział 16. Zażalenia

Rozdział 16a. Wykonanie decyzji

Rozdział 17. Wznowienie postępowania

Rozdział 18. Stwierdzenie nieważności decyzji

Rozdział 19. Uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej

Rozdział 20. Wygaśnięcie decyzji

Rozdział 21. Odpowiedzialność odszkodowawcza

Rozdział 22. Kary porządkowe

Rozdział 23. Koszty postępowania

Dział V. Czynności sprawdzające

Dział VI. Kontrola podatkowa

Dział VII. Tajemnica skarbowa

Dział VIIa. Wymiana informacji podatkowych z innymi państwami (obecnie uchylony)

Rozdział 1. Zasady ogólne wymiany informacji podatkowych

Rozdział 2. Szczegółowe zasady wymiany informacji podatkowych z państwami członkowskimi Unii Europejskiej

Rozdział 3. Szczegółowe zasady wymiany informacji o przychodach (dochodach) z oszczędności

Dział VIII. Przepisy karne

Dział VIIIa. Zaświadczenia

Dział IX. Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe i końcowe

Rozdział 1. Zmiany w przepisach obowiązujących

Rozdział 2. Przepisy przejściowe

Rozdział 3. Przepisy końcowe

3. Rodzaje przepisów zawartych w Ordynacji podatkowej

Przepisy zawarte w Ordynacji podatkowej można podzielić na kilka grup. Pierwszą tworzą przepisy definicyjne i porządkujące. Mają one zastosowanie m.in. do wyjaśniania znaczenia pojęć wykorzystywanych na gruncie Ordynacji podatkowej, ale także innych aktów prawnych (zob. komentarz do art. 3). Istotne znaczenie mają też przepisy, które wskazują na istnienie dwóch sposobów powstawania zobowiązań podatkowych, tj. z mocy prawa i na skutek doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (zob. komentarz do art. 21). Przy wykorzystaniu kryterium opartego na tym właśnie elemencie skonstruowano wiele przepisów zawartych w Ordynacji podatkowej.

Drugą grupę przepisów zawartych w Ordynacji podatkowej tworzą regulacje prawa materialnego. Wynikają z nich określone obowiązki, ciążące przede wszystkim na podatnikach, choć dotyczą one także innych podmiotów stosunków podatkowoprawnych, takich jak płatnicy, inkasenci, osoby trzecie, następcy prawni, w tym spadkobiercy¹¹. Obowiązkiem tym jest konieczność zapłaty odsetek za zwłokę (zob. komentarz do art. 53). Uzupełnia on podstawową powinność podatnika, wynikającą z ustaw szczególnych, jaką jest konieczność zapłaty podatku we właściwym terminie. W ramach tej części mieszczą się także przepisy nakładające obowiązki na inne podmioty prawa podatkowego, o których była mowa wyżej.

Trzecią grupę przepisów znajdujących się w Ordynacji podatkowej tworzą regulacje odnoszące się do instytucji przyznających określone uprawnienia. Dotyczą one podatnika – m.in. prawo do odzyskania nadpłaty¹² (zob. komentarz do art. 72–80), prawo do uzyskania odroczenia terminu płatności (zob. komentarz do art. 48), prawo do zastosowania różnych sposobów zapłaty podatku (zob. komentarz do art. 59), ale także kompetencji organu podatkowego, np. w kontekście możliwości zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych (zob. komentarz do art. 33 i n.).

Czwarta grupa przepisów obejmuje regulacje proceduralne dotyczące przede wszystkim postępowania podatkowego. W jej skład wchodzi regulacje dotyczące działań podejmowanych od wszczęcia postępowania podatkowego, aż do wydania i doręczenia decyzji podatkowej, ale także odnoszące się do tzw. nadzwyczajnych sposobów weryfikacji decyzji ostatecznych (zob. komentarz do art. 120–271) oraz czynności sprawdzających (art. 272–280) i kontroli podatkowej (art. 281–292).

¹¹ B. Pahl, *Następstwo prawnopodatkowe* [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 3, red. L. Etel, s. 607 i n.

¹² M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe stanowiące podstawę dochodzenia należności od podmiotów publicznych* [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 3, red. L. Etel, s. 618 i n.

Piątą część tworzą przepisy dotyczące zakresu tajemnicy skarbowej (art. 293–305), określające konsekwencje karne za jej naruszenie (art. 306), oraz związane z wydawaniem zaświadczeń (art. 306a–306n).

Art. 1a. [Wykonywanie obowiązku informacyjnego dotyczącego przetwarzania danych osobowych]

§ 1. Ustawa normuje również sposób wykonywania przez organy podatkowe obowiązku, o którym mowa w art. 13 ust. 1 i 2 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. Urz. UE L 119 z 04.05.2016, str. 1, z późn. zm.), zwanego dalej „rozporządzeniem 2016/679”.

§ 2. Wykonywanie obowiązku, o którym mowa w art. 13 ust. 1 i 2 rozporządzenia 2016/679, odbywa się niezależnie od obowiązków organów podatkowych przewidzianych w ustawie i nie wpływa na tok i wynik procedur podatkowych.

§ 3. Wystąpienie z żądaniem, o którym mowa w art. 18 ust. 1 rozporządzenia 2016/679, nie wpływa na tok i wynik procedur podatkowych.

Od 4.05.2019 r. obowiązuje art. 1a o.p. Przepis ten został wprowadzony ustawą z 21.02.2019 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z zapewnieniem stosowania rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27.04.2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz.U. poz. 730). Jak wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy wprowadzającej art. 1a o.p. przepis ten służy uzupełnieniu określenia przedmiotu ustawy o sposobie wykonywania przez organy podatkowe obowiązku informacyjnego, o którym mowa w art. 13 ust. 1 i 2 rozporządzenia 2016/679¹³. Wskazano także, że dodany art. 1a o.p. stanowi przeniesienie na grunt procedur podatkowych regulacji zawartej w projektowanym art. 2a Kodeksu postępowania administracyjnego¹⁴. W literaturze podkreśla się, że art. 1a o.p. nie tylko rozszerza zakres przedmiotowy ustawy o sposób wykonywania obowiązku informacyjnego, o którym mowa wyżej w art. 13 ust. 1 i 2 rozporządzenia 2016/679, ale także określa wpływ na prowadzone procedury podatkowe wystąpienia z żądaniem, o którym mowa w art. 18 ust. 1 rozporządzenia 2016/679¹⁵.

Z art. 1a § 1 o.p. wynika, że organy podatkowe są zobowiązane do wykonywania obowiązku dotyczącego ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych

¹³ Rządowy projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z zapewnieniem stosowania rozporządzenia 2016/679, VIII kadencja, druk sejm. nr 3050.

¹⁴ VIII kadencja, druk sejm. nr 3050.

¹⁵ R. Dowgier, *Nowelizacja ordynacji podatkowej w związku z RODO a nowe obowiązki samorządowych organów podatkowych*, PPLiFS 2019/6.

i w sprawie swobodnego przepływu takich danych, wynikającego z art. 13 ust. 1 i 2 rozporządzenia 2016/679. W § 2 komentowanego przepisu wskazano jednocześnie, że wykonywanie obowiązku, o którym mowa w art. 13 ust. 1 i 2 rozporządzenia 2016/679, odbywa się niezależnie od obowiązków organów podatkowych przewidzianych w ustawie i nie wpływa na tok i wynik procedur podatkowych.

Z regulacji zawartej w art. 1a § 1 o.p. wynika zatem, że organ podatkowy stosujący przepisy Ordynacji podatkowej ma obowiązek w określonych przypadkach doręczyć osobom fizycznym klauzulę informacyjną dotyczącą ochrony danych osobowych. W literaturze podkreśla się, że obowiązek ten nie jest niczym nowym, zważywszy na fakt, iż w istocie funkcjonuje on już od maja 2018 r., gdyż m.in. w każdym urzędzie gminy funkcjonują już klauzule informacyjne, które powinny być wykorzystane przy realizacji obowiązków nałożonych nowelizacją Ordynacji podatkowej¹⁶.

Sytuacje, w których organ podatkowy powinien doręczyć klauzule informacyjne wynikają z następujących przepisów zawartych w Ordynacji podatkowej: art. 159 § 1b, art. 165 § 9, art. 165a § 1, art. 170 § 1a, art. 171 § 1, art. 283 § 2 pkt 9 i art. 306aa. Regulacje te zostały dodane lub zmodyfikowane w związku z implementacją do Ordynacji podatkowej przepisów rozporządzenia 2016/679. Jak wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy wprowadzającej ww. przepisy, analogicznie jak w przypadku zmian w Kodeksie postępowania administracyjnego, wprowadzone do Ordynacji podatkowej zmiany mają na celu określenie sytuacji, w których organy podatkowe będą zobowiązane przekazywać informacje, o których mowa w art. 13 ust. 1 i 2 rozporządzenia 2016/679¹⁷.

Podkreśla się, że powołany przepis art. 1a o.p. posługuje się w kontekście rozporządzenia 2016/679 pojęciem „procedury podatkowe”, a także iż jest to pojęcie szersze niż postępowanie podatkowe¹⁸ i obejmuje ono również czynności sprawdzające, kontrolę podatkową oraz wydawanie zaświadczeń¹⁹. Podnosi się również, że wprowadzie w zakresie szczegółowych rozwiązań nowelizacja wprowadza zmiany przede wszystkim w postępowaniu podatkowym, ale należy pamiętać, że szereg regulacji z zakresu postępowania podatkowego stosuje się w czynnościach sprawdzających (odpowiednie stosowanie na podstawie art. 280 o.p.), kontroli podatkowej (odpowiednie stosowanie na podstawie art. 292 o.p.), czy przy wydawaniu zaświadczeń (art. 306k o.p.)²⁰.

W uzasadnieniu do projektu ustawy wprowadzającej art. 1a o.p. wskazano, że administratorami danych objętych tajemnicą skarbową są organy podatkowe enumeratywnie wymienione w art. 13 o.p., ale także, że administratorem danych podatników, płatników,

¹⁶ R. Dowgier, *Nowelizacja...*

¹⁷ Zob. VIII kadencja, druk sejm. nr 3050.

¹⁸ Zob. H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006.

¹⁹ R. Dowgier, *Nowelizacja...*

²⁰ R. Dowgier, *Nowelizacja...*

inkasentów, ich następców prawnych oraz osób trzecich korzystających z portalu podatkowego jest minister właściwy do spraw finansów publicznych (art. 14 § 4 o.p.)²¹. Na tych podmiotach ciąży zatem obowiązek realizacji obowiązków wynikających z art. 1a o.p. i innych przepisów zawartych w Ordynacji podatkowej implementujących rozporządzenie 2016/679.

Niewykonanie obowiązku, o którym mowa w art. 1a § 1 o.p., nie może być podstawą do kwestionowania prawidłowości czynności czy rozstrzygnięć podatkowych podejmowanych na podstawie Ordynacji podatkowej, co wynika z art. 1a § 2 o.p. Podkreślić przy tym należy, że naruszenie dyspozycji dotyczących ochrony danych osobowych wskazanych m.in. w art. 1a o.p. może jednak wywoływać określone negatywne konsekwencje, które będzie ponosić np. organ podatkowy. Zgodnie bowiem z art. 82 ust. 1 rozporządzenia 2016/679 każda osoba, która poniosła szkodę majątkową lub niemajątkową w wyniku naruszenia niniejszego rozporządzenia, ma prawo uzyskać od administratora lub podmiotu przetwarzającego odszkodowanie za poniesioną szkodę. Ponadto, zgodnie z art. 83 tego aktu, za naruszenia niniejszego rozporządzenia istnieje możliwość nałożenia administracyjnych kar pieniężnych, których wysokość może sięgać nawet do 20 000 000 euro. W literaturze przedmiotu również wskazuje się, że naruszenie obowiązków wynikających z rozporządzenia 2016/679 nie może prowadzić do podważenia poprawności realizowanych przez organy podatkowe procedur podatkowych oraz wydawanych w nich rozstrzygnięć²², ale że oczywiste jest jednak i to, iż naruszenia w tym zakresie mogą prowadzić do odpowiedzialności zarówno osobistej²³, jak i majątkowej (kara administracyjna)²⁴.

Z analizy art. 13 ust. 1 rozporządzenia 2016/679, o którym mowa w art. 1a o.p., wynika, że jeżeli dane osobowe osoby fizycznej, której dane dotyczą, zbierane są od tej osoby, organ podatkowy będący administratorem tych danych podczas pozyskiwania danych osobowych podaje jej wszystkie następujące informacje:

- a) swoją tożsamość i dane kontaktowe oraz, gdy ma to zastosowanie, tożsamość i dane kontaktowe swojego przedstawiciela;
- b) gdy ma to zastosowanie – dane kontaktowe inspektora ochrony danych;
- c) cele przetwarzania danych osobowych, oraz podstawę prawną przetwarzania;
- d) jeżeli przetwarzanie odbywa się na podstawie art. 6 ust. 1 lit. f²⁵ – prawnie uzasadnione interesy realizowane przez administratora lub przez stronę trzecią;

²¹ Zob. VIII kadencja, druk sejm. nr 3050.

²² R. Dowgier, *Nowelizacja...*

²³ Art. 107 i 108 ustawy z 10.05.2018 r. o ochronie danych osobowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1781).

²⁴ Art. 83 rozporządzenia 2016/679 oraz rozdział 11 ustawy o ochronie danych osobowych, z ograniczeniami wysokości kary dla podmiotów zaliczanych do jednostek sektora finansów publicznych (art. 102 ustawy).

²⁵ Zgodnie z art. 6 ust. 1 lit. f przedmiotowego rozporządzenia przetwarzanie jest zgodne z prawem wyłącznie w przypadkach, gdy jest niezbędne do celów wynikających z prawnie uzasadnionych interesów realizowanych przez administratora lub przez stronę trzecią, z wyjątkiem sytuacji, w których nadrzędny charakter wobec tych interesów mają interesy lub podstawowe prawa i wolności osoby, której dane dotyczą, wymagające ochrony danych osobowych, w szczególności gdy osoba, której dane dotyczą, jest dzieckiem. W art. 6

- e) o odbiorcach danych osobowych lub o kategoriach odbiorców, jeżeli istnieją;
- f) gdy ma to zastosowanie – informacje o zamiarze przekazania danych osobowych do państwa trzeciego lub organizacji międzynarodowej oraz o stwierdzeniu lub braku stwierdzenia przez Komisję odpowiedniego stopnia ochrony lub w przypadku przekazania, o którym mowa w art. 46²⁶, art. 47²⁷ lub art. 49 ust. 1 akapit drugi²⁸, wzmiankę o odpowiednich lub właściwych zabezpieczeniach oraz informacje o sposobach użyskania kopii tych zabezpieczeń lub o miejscu ich udostępnienia.

W uzasadnieniu do projektu ustawy wprowadzającej art. 1a o.p. wskazano, że dane osobowe zawarte w aktach spraw podatkowych są przetwarzane w celu wykonywania kompetencji organów podatkowych określonych w art. 13 o.p., a także że wszystkie czynności podejmowane przez organy podatkowe w ramach swoich kompetencji mają oparcie w przepisach prawa podatkowego²⁹. Podkreślono także, że zgodnie z zasadą legalizmu wyrażoną w art. 120 o.p. organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa, a także że istnieje zatem ustawowe umocowanie do przetwarzania danych osobowych przez organy podatkowe. Dodano również, że podejmując czynności w ramach swoich ustawowych kompetencji, organy podatkowe wchodzi w posiadanie danych osobowych oraz, że przetwarzanie danych osobowych przez te organy jest niezbędne do wykonywania zadań realizowanych w interesie publicznym oraz w ramach sprawowania powierzonej im władzy publicznej.

jednocześnie wskazuje się, że akapit pierwszy lit. f nie ma zastosowania do przetwarzania, którego dokonują organy publiczne w ramach realizacji swoich zadań.

²⁶ W art. 46 rozporządzenia 2016/679 uregulowano kwestię przekazywania danych osobowych do państwa trzeciego lub organizacji międzynarodowej wyłącznie, gdy administrator lub podmiot przetwarzający zapewni odpowiednie zabezpieczenia, i pod warunkiem, że obowiązują egzekwowalne prawa osób, których dane dotyczą, i skuteczne środki ochrony prawnej.

²⁷ W art. 47 rozporządzenia 2016/679 uregulowano kwestię wiążących reguł korporacyjnych i zasady, że właściwy organ nadzorczy zatwierdza wiążące reguły korporacyjne zgodnie z mechanizmem spójności przewidzianym w art. 63. W art. 63 z kolei mowa jest o tym, że aby przyczynić się do spójnego stosowania niniejszego rozporządzenia w całej Unii, organy nadzorcze współpracują ze sobą, a w stosownym przypadku także z Komisją, stosując mechanizm spójności określony w niniejszej sekcji.

²⁸ Zgodnie z art. 49 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia 2016/679, jeżeli przekazanie nie może się opierać na art. 45 (Przekazywanie na podstawie decyzji stwierdzającej odpowiedni stopień ochrony, które dotyczy przekazywania danych osobowych do państwa trzeciego lub organizacji międzynarodowej może nastąpić, gdy Komisja stwierdzi, że to państwo trzecie, terytorium lub określony sektor lub określone sektory w tym państwie trzecim lub dana organizacja międzynarodowa zapewniają odpowiedni stopień ochrony) ani na art. 46, w tym na przepisach dotyczących wiążących reguł korporacyjnych, i nie ma zastosowania żaden z wyjątków mających zastosowanie w szczególnych sytuacjach zgodnie z akapitem pierwszym niniejszego ustępu, przekazanie do państwa trzeciego lub organizacji międzynarodowej może nastąpić wyłącznie, gdy przekazanie nie jest powtarzalne, dotyczy tylko ograniczonej liczby osób, których dane dotyczą, jest niezbędne ze względu na ważne prawnie uzasadnione interesy realizowane przez administratora, wobec których charakteru nadzrędnego nie mają interesy ani prawa i wolności osoby, której dane dotyczą, a administrator ocenił wszystkie okoliczności przekazania danych i na podstawie tej oceny zapewnił odpowiednie zabezpieczenia w zakresie ochrony danych osobowych. Administrator informuje organ nadzorczy o przekazaniu. Poza informacjami, o których mowa w art. 13 i 14, administrator podaje osobie, której dane dotyczą, także informacje o przekazaniu i o ważnych prawnie uzasadnionych interesach realizowanych przez niego.

²⁹ Zob. VIII kadencja, druk sejm. nr 3050.

W art. 13 ust. 2 rozporządzenia 2016/679 wskazuje się, że poza informacjami, o których mowa w ust. 1, podczas pozyskiwania danych osobowych administrator (organ podatkowy) podaje osobie, której dane dotyczą, następujące inne informacje niezbędne do zapewnienia rzetelności i przejrzystości przetwarzania:

- a) okres, przez który dane osobowe będą przechowywane, a gdy nie jest to możliwe, kryteria ustalania tego okresu;
- b) informacje o prawie do żądania od administratora dostępu do danych osobowych dotyczących osoby, której dane dotyczą, ich sprostowania, usunięcia lub ograniczenia przetwarzania lub o prawie do wniesienia sprzeciwu wobec przetwarzania, a także o prawie do przenoszenia danych;
- c) jeżeli przetwarzanie odbywa się na podstawie art. 6 ust. 1 lit. a³⁰ lub art. 9 ust. 2 lit. a³¹ – informacje o prawie do cofnięcia zgody w dowolnym momencie bez wpływu na zgodność z prawem przetwarzania, którego dokonano na podstawie zgody przed jej cofnięciem;
- d) informacje o prawie wniesienia skargi do organu nadzorczego;
- e) informację, czy podanie danych osobowych jest wymogiem ustawowym lub umownym lub warunkiem zawarcia umowy oraz czy osoba, której dane dotyczą, jest zobowiązana do ich podania i jakie są ewentualne konsekwencje niepodania danych;
- f) informacje o zautomatyzowanym podejmowaniu decyzji, w tym o profilowaniu, o którym mowa w art. 22 ust. 1 i 4³², oraz – przynajmniej w tych przypadkach – istotne informacje o zasadach ich podejmowania, a także o znaczeniu i przewidywanych konsekwencjach takiego przetwarzania dla osoby, której dane dotyczą.

W uzasadnieniu do projektu ustawy wprowadzającej art. 1a o.p. wskazano, że okres przechowywania danych osobowych zawartych w aktach spraw podatkowych wynika z instrukcji kancelaryjnych określanych w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie art. 6 ustawy z 14.07.1983 r. o narodowym zasobie archiwalnym i archiwach (Dz.U.

³⁰ Zgodnie z art. 6 ust. 1 lit. a rozporządzenia 2016/679 przetwarzanie jest zgodne z prawem wyłącznie w przypadkach, gdy osoba, której dane dotyczą, wyraziła zgodę na przetwarzanie swoich danych osobowych w jednym lub większej liczbie określonych celów.

³¹ Zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. a rozporządzenia 2016/679 ust. 1 nie ma zastosowania, gdy osoba, której dane dotyczą, wyraziła wyraźną zgodę na przetwarzanie tych danych osobowych w jednym lub kilku konkretnych celach, chyba że prawo Unii lub prawo państwa członkowskiego przewidują, iż osoba, której dane dotyczą, nie może uchylić zakazu, o którym mowa w ust. 1. Dodać należy, że w świetle ust. 1, zabrania się przetwarzania danych osobowych ujawniających pochodzenie rasowe lub etniczne, poglądy polityczne, przekonania religijne lub światopoglądowe, przynależność do związków zawodowych oraz przetwarzania danych genetycznych, danych biometrycznych w celu jednoznacznego zidentyfikowania osoby fizycznej lub danych dotyczących zdrowia, seksualności lub orientacji seksualnej tej osoby.

³² Zgodnie z art. 22 ust. 1 rozporządzenia 2016/679 osoba, której dane dotyczą, ma prawo do tego, by nie podlegać decyzji, która opiera się wyłącznie na zautomatyzowanym przetwarzaniu, w tym profilowaniu, i wywołuje wobec tej osoby skutki prawne lub w podobny sposób istotnie na nią wpływa. W ust. 4 tego przepisu mowa jest z kolei o tym, że decyzje, o których mowa w ust. 2, nie mogą opierać się na szczególnych kategoriach danych osobowych, o których mowa w art. 9 ust. 1, chyba że zastosowanie ma art. 9 ust. 2 lit. a lub g i istnieją właściwe środki ochrony praw, wolności i prawnie uzasadnionych interesów osoby, której dane dotyczą.

z 2020 r. poz. 164 ze zm.), a jednocześnie zaznaczono, że okres przechowywania akt spraw podatkowych wynosi najczęściej 10 lat i zasadniczo jest liczony od dnia 1 stycznia roku następującego po roku, w którym zakończono sprawę³³.

W art. 1a § 3 o.p. wskazuje się, że wystąpienie z żądaniem, o którym mowa w art. 18 ust. 1 rozporządzenia 2016/679, nie wpływa na tok i wynik procedur podatkowych. Na podstawie art. 18 ust. 1 ww. rozporządzenia osoba, której dane dotyczą, ma prawo, w określonych przypadkach, zażądania od administratora ograniczenia przetwarzania tych danych³⁴. Z drugiej strony, jak wskazuje się w art. 1a § 3 o.p., wystąpienie z takim żądaniem do organu podatkowego nie ogranicza tego organu co do zakresu podejmowanych czynności czy wydawanych rozstrzygnięć podatkowych wydawanych na podstawie Ordynacji podatkowej. Podkreślić przy tym należy, że naruszenie dyspozycji wskazanej w art. 1a § 3 o.p. może jednak wywoływać określone negatywne konsekwencje, które będzie ponosić m.in. organ podatkowy, które wiążą się m.in. z odszkodowaniem lub administracyjnymi karami pieniężnymi w związku ze stwierdzeniem naruszenia ww. rozporządzenia³⁵.

Art. 2. [Zakres przedmiotowy, wyłączenia]

§ 1. Przepisy ustawy stosuje się do:

- 1) **podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe;**
- 2) **(uchylony);**
- 3) **opłaty skarbowej oraz opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych;**
- 4) **spraw z zakresu prawa podatkowego innych niż wymienione w pkt 1, należących do właściwości organów podatkowych.**

§ 2. Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, przepisy działu III stosuje się również do opłat, do których ustalenia lub określenia uprawnione są inne niż wymienione w § 1 pkt 1 organy.

³³ Zob. VIII kadencja, druk sejm. nr 3050.

³⁴ Zgodnie z art. 18 ust. 1 rozporządzenia 2016/679 osoba, której dane dotyczą, ma prawo żądania od administratora ograniczenia przetwarzania w następujących przypadkach:

- a) osoba, której dane dotyczą, kwestionuje prawidłowość danych osobowych – na okres pozwalający administratorowi sprawdzić prawidłowość tych danych;
- b) przetwarzanie jest niezgodne z prawem, a osoba, której dane dotyczą, sprzeciwia się usunięciu danych osobowych, żądając w zamian ograniczenia ich wykorzystywania;
- c) administrator nie potrzebuje już danych osobowych do celów przetwarzania, ale są one potrzebne osobie, której dane dotyczą, do ustalenia, dochodzenia lub obrony roszczeń;
- d) osoba, której dane dotyczą, wniosła sprzeciw na mocy art. 21 ust. 1 wobec przetwarzania – do czasu stwierdzenia, czy prawnie uzasadnione podstawy po stronie administratora są nadrzędne wobec podstaw sprzeciwu osoby, której dane dotyczą.

³⁵ Zob. art. 82 i 83 rozporządzenia 2016/679, o których mowa wyżej.

§ 3. Organom, o których mowa w § 2, przysługują uprawnienia organów podatkowych.

§ 4. Przepisów ustawy nie stosuje się do świadczeń pieniężnych wynikających ze stosunków cywilnoprawnych.

1. Uwagi ogólne

Na gruncie obecnie obowiązujących regulacji jednoznaczne wskazanie świadczeń, do których Ordynacja podatkowa znajduje zastosowanie, wzbudza wiele kontrowersji³⁶. Z tego też powodu postuluje się przyjęcie zasady, że powinna ona mieć zastosowanie do wszystkich należności publicznoprawnych, chyba że ustawy odrębne stanowią inaczej³⁷.

Kształtując zakres zastosowania Ordynacji podatkowej w art. 2 o.p., wskazano elementy pozytywne (§ 1–3) i element negatywny (§ 4). Oznacza to, że wskazano cechy, których zaistnienie będzie skutkowało tym, że w danym przypadku stosujemy przedmiotową ustawę. Jeśli jednak dana należność spełniałaby warunki pozytywne, należy zweryfikować, czy nie jest ona wyłączona z zakresu zastosowania Ordynacji podatkowej z uwagi na przesłankę negatywną, o której mowa w § 4. Co do zasady Ordynacja podatkowa stosowana jest w całości do dochodów publicznych (podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego), do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe z wyjątkiem sytuacji, gdy są to należności o charakterze cywilnoprawnym. Ordynacji podatkowej możemy nie stosować w przypadku, gdy przepisy szczególne przewidują zastosowanie innej ustawy. Z taką sytuacją mamy do czynienia np. w ustawie z 10.03.2006 r. o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej (Dz.U. z 2019 r. poz. 2188). Z art. 2 tego aktu wynika, że do postępowania w sprawach indywidualnych dotyczących ustalania i wypłaty tego zwrotu podatku w zakresie nieuregulowanym ustawą stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego.

Przepisy Ordynacji podatkowej mogą być stosowane jedynie w części. Zgodnie z art. 2 § 2 o.p., jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, przepisy działu III stosuje się również do opłat, do których ustalenia lub określenia uprawnione są organy inne niż organy podatkowe. Z przepisów szczególnych może również wynikać, że do określonych świadczeń Ordynacja podatkowa będzie miała zastosowanie jedynie w określonej części. Taka regulacja znajduje się np. w art. 60 u.f.p. (zob. część komentarza do art. 2 dotyczącą należności, do których Ordynacja podatkowa ma zastosowanie jedynie w określonej części).

³⁶ T. Brzezicki, W. Morawski, *Stosowanie Ordynacji podatkowej do świadczeń publicznoprawnych uzyskiwanych przez jednostki samorządu terytorialnego w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych* [w:] *Opłaty samorządowe w Polsce. Problemy praktyczne*, red. G. Liszewski, Białystok 2010, s. 17 i n.

³⁷ L. Etel, S. Babiarczyk, R. Dowgier, H. Filipczyk, W. Gurba, I. Krawczyk, W. Kuśnierz, M. Łoboda, A. Nikończyk, A. Nita, A. Olesińska, P. Pietrasz, M. Popławski, J. Rudowski, D. Strzelec, *Ordynacja...*, s. 26 i n.

2. Podatki, opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe jako świadczenia, do których ma zastosowanie Ordynacja podatkowa

Zgodnie z art. 2 § 1 przepisy Ordynacji podatkowej stosujemy do podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe³⁸. Istotne znaczenie mają trzy pojęcia wskazane w tym przepisie, tj. podatki, opłaty oraz niepodatkowe należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

Pojęcie podatków zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 3 i art. 6 o.p. (zob. komentarze do tych przepisów). Należy przyjąć, że Ordynacja podatkowa będzie stosowana zarówno, gdy dane świadczenie będzie objęte jedną, jak i drugą definicją podatku. Ustawa ta będzie miała więc zastosowanie do rat podatku czy zaliczek podatkowych, do zapłaty których zobowiązują podatnika przepisy prawa podatkowego. W art. 4 ustawy z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 1672 ze zm.) wskazuje się, że dochodami budżetu gminy są następujące podatki: od nieruchomości, rolny, leśny, od środków transportowych, dochodowy od osób fizycznych, opłacany w formie karty podatkowej, od spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych. Podatkami gminnymi, wbrew nazwie, są także opłaty: targowa, miejscowa, uzdrowskowa, reklamowa i od posiadania psów (zob. komentarz do art. 6). Ordynacja podatkowa będzie miała zastosowanie także do podatków, które zasilają budżet państwa, wśród których wskazać można przede wszystkim na: podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy, podatek węglowodorowy, podatek dochodowy od osób prawnych, podatek dochodowy od osób fizycznych, w tym uiszczany w formie ryczałtowej (podatek tonażowy, ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, ryczałt od osób duchownych), podatek od wydobywania niektórych kopalin, podatek od gier, podatek od niektórych instytucji finansowych. Wskazuje się, że np. opłata planistyczna ma wszelkie normatywne cechy podatku, o których mowa w art. 6 o.p., co oznacza, że do wymiaru i poboru opłaty planistycznej stosuje się przepisy tej ustawy. Dzieje się tak na mocy art. 2 § 1 o.p., określającego rodzaje danin publicznych, do których znajdują zastosowanie przepisy tego aktu prawnego³⁹.

Opłaty cechuje odpłatność, co oznacza, iż podmiot, który je uiszcza, otrzymuje od podmiotu, na rzecz którego świadczy, określone świadczenie wzajemne⁴⁰. Świadczenie to może być realizowane w różny sposób, m.in. przez czynności urzędowe, usługi, uzyskanie określonego prawa⁴¹. Wskazuje się, że opłata publicznoprawna, do której mogą mieć zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej, musi posiadać charakter świadczenia przymusowego, tym

³⁸ K. Teszner, *Podstawowe konstrukcje w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych* [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 3, red. L. Etel, s. 641 i n.

³⁹ B. Brzeziński, glosa do wyroku NSA z 3.09.2004 r., OSK 520/04, POP 2005/3, s. 205.

⁴⁰ J. Gliniecka, *Opłaty publiczne* [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 3, red. L. Etel, s. 883 i n.

⁴¹ C. Kosikowski [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 37 i n.

bardziej iż opłaty stanowią dochód podmiotów prawa publicznego lub innych organów i instytucji publicznych spełniających zadania publiczne, a także że zabezpieczeniem ich poboru jest władztwo administracyjne i przymus egzekucyjny, którymi dysponują na podstawie przepisów szczegółowych organy władzy publicznej⁴².

Opłaty, do których należy stosować Ordynację podatkową, mogą wynikać z tego aktu (np. opłata prolongacyjna wynikająca z art. 57 o.p.). Najczęściej uregulowane są jednak w ustawach szczególnych. W literaturze wymienia się m.in. takie opłaty, jak: paszportową i konsularną, związane z ochroną środowiska, za akredytację i autoryzację wyrobów, za czynności organów administracji miar, opłaty stosowane w obrocie z zagranicą towarami i usługami, pobierane w związku z reglamentacją, regulacją oraz regulowaniem działalności gospodarczej na podstawie stosownych ustaw⁴³. Opłatami wymienionymi w art. 4 u.d.j.s.t. stanowiącymi dochód gmin jest opłata skarbową⁴⁴ i eksploatacyjna – w części określonej w ustawie z 9.06.2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze (Dz.U. z 2021 r. poz. 1420 ze zm.), a także inne opłaty stanowiące dochody gminy, uiszczane na podstawie odrębnych przepisów.

Kwestia zastosowania Ordynacji podatkowej do opłat budzi jednak wątpliwości. Znajduje to potwierdzenie w literaturze⁴⁵, ale również w orzecznictwie, z którego analizy przeprowadzonej przez C. Kosikowskiego⁴⁶ wynikają następujące spostrzeżenia:

- z art. 2 § 2 o.p. nie wynika, iż ustalenie lub określenie opłaty ma być powiązane z dwoma typami wydawanych w prawie podatkowym decyzji – deklaratoryjnej lub konstytutywnej; tym samym ustalenie lub określenie danej opłaty w rozumieniu tego przepisu jest również możliwe w drodze aktu normatywnego, takiego jak rozporządzenie, wydane na podstawie delegacji ustawowej, w której ustawodawca posłużył się pojęciem opłaty (art. 77 ust. 4 pkt 2 ustawy z 20.06.1997 r. – Prawo o ruchu drogowym, Dz.U. z 2021 r. poz. 450 ze zm.);
- objęcie opłaty za wydanie karty pojazdu przepisem art. 2 § 2 o.p. oznacza, że do tej opłaty stosuje się przepisy działu III o.p., choć w tej kwestii są także wyroki odmienne (zob. wyrok WSA w Lublinie z 25.09.2007 r., I SA/Lu 287/07, LEX nr 384143;

⁴² M. Münnich, *Charakterystyka opłaty legalizacyjnej jako daniny publicznej*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2015/10, s. 69 i n.

⁴³ C. Kosikowski [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja...*, s. 39 i n.; a także C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2011.

⁴⁴ Wyrok NSA z 13.03.2012 r., II FSK 1805/10, LEX nr 1244100, gdzie wskazuje się, że opłata skarbową uiszczona za wydanie zaświadczenia VAT-25 nie jest podatkiem, a także że uiszczając tę opłatę, można oczekiwać konkretnego, wymiernego świadczenia ekwiwalentnego, rozumianego w ten sposób, że wartość świadczenia administracyjnego odpowiada wysokości pobranej opłaty.

⁴⁵ Zob. m.in. J. Siemieniako, E. Wróblewska, *Problemy związane z kwestią stosowania Ordynacji podatkowej w odniesieniu do opłat* [w:] *Opłaty samorządowe w Polsce. Problemy praktyczne*, red. G. Liszewski, Białystok 2010, s. 235 i n.

⁴⁶ C. Kosikowski [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja...*, s. 39 i n.

- postanowienie NSA z 11.05.2007 r., I OSK 573/07, LEX nr 360321), z których wynika, że do tego świadczenia ma zastosowanie art. 261 k.p.a.;
- do opłaty za korzystanie z zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych nie mają zastosowania przepisy Ordynacji podatkowej; w literaturze podnosi się jednak, że opłata za korzystanie z zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych, przewidziana w art. 11¹ ustawy z 26.10.1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz.U. z 2021 r. poz. 1119) mieści się w definicji art. 2 § 1 pkt 1 o.p., gdyż jest opłatą o charakterze publicznoprawnym⁴⁷.

W orzecznictwie wskazuje się ponadto, że opłaty za aktualizację mapy zasadniczej nie mieszczą się w katalogu określonym w art. 2 § 1 pkt 1 o.p., gdyż nie są one ustalone ani określone przez organy podatkowe, a także iż ustawa z 17.05.1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. z 2020 r. poz. 2052 ze zm.) nie określa wprost, w jakim trybie i w jakiej formie ustalana jest wysokość opłaty za aktualizację mapy zasadniczej (wyrok NSA z 13.03.2013 r., II GSK 2365/11, LEX nr 1340145, a także wyrok NSA z 10.12.2013 r., I OSK 707/13, LEX nr 1529062). Podnosi się także, że opłaty te są pobierane przez jednostki budżetowe, w związku z czym są przekazywane do budżetu danego urzędu i z datą wpływu do budżetu stają się środkami publicznymi jako dochody publiczne. Jednak ze względu na ich ekwiwalentny charakter oraz z uwagi na fakt, że do określenia ich wysokości nie została przewidziana forma decyzji, nie mają one charakteru daniny publicznej (wyroki NSA: z 13.03.2013 r., II GSK 2365/11; z 10.12.2013 r., I OSK 707/13).

Zwraca się również uwagę, że do należnych opłat za czynności geodezyjne i kartograficzne nie mają zastosowania przepisy Ordynacji podatkowej, gdyż nie mieszczą się one w katalogu określonym w art. 2 § 1 pkt 1 o.p., ponieważ nie są ustalone ani określone przez organy podatkowe⁴⁸. W kontekście tych opłat podnosi się także, że nie stosuje się do nich Ordynacji podatkowej, gdyż ze względu na ich ekwiwalentny charakter nie mają one natury daniny publicznej i do określenia ich wysokości nie została przewidziana forma decyzji (wyrok NSA z 13.03.2013 r., II GSK 2365/11), a także iż nie spełniają one cech świadczących, że jest to podatek w rozumieniu art. 6 o.p. (wyrok WSA w Warszawie z 16.05.2012 r., V SA/Wa 577/12, LEX nr 1287216). Wskazuje się, że opłata za pobyt w izbie wytrzeźwień ma charakter publicznoprawny, stanowiący dochód budżetu jednostki samorządu terytorialnego, której obowiązek uiszczenia wynika z przepisów prawa, a także iż żaden organ państwowy ani samorządowy nie uczestniczy w kreacji zobowiązania konkretnej osoby do uiszczenia opłaty za pobyt w izbie oraz że zarówno obowiązek świadczenia opłaty, jak i jej wysokość normują przepisy prawa, a organ prowadzący izbę wytrzeźwień ma jedynie obowiązek pobrania tak ustalonej opłaty (wyrok WSA w Łodzi z 3.11.2011 r., III SA/Łd 768/11, LEX nr 1154707).

⁴⁷ P. Chmielnicki, glosa do wyroku NSA z 25.11.2003 r., II SA/Kr 2680/00, „Przegląd Legislacyjny” 2004/3, poz. 161–168.

⁴⁸ Wyrok NSA z 10.12.2013 r., I OSK 707/13, gdzie wskazuje się także, że elastyczność kształtowania opłat dodatkowych ma na celu dostosować ich wysokość do charakteru każdorazowego, indywidualnego zamówienia na daną usługę związaną z zarządzaniem zasobem kartograficzno-geodezyjnym.

Niepodatkowe należności budżetowe można podzielić na dwie kategorie, tj. państwowe i samorządowe⁴⁹. Państwowe należności są wskazane m.in. w art. 60 i 111 u.f.p. Samorządowe niepodatkowe należności budżetowe wynikają z ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. W tym miejscu należy zwrócić szczególną uwagę na art. 111 u.f.p., gdyż w zakresie należności objętych art. 60 tej ustawy Ordynacja podatkowa ma zastosowanie jednak w ograniczonym zakresie (zob. szerzej komentarz w kolejnym punkcie). Zgodnie z art. 111 u.f.p. dochodami niepodatkowymi budżetu państwa są m.in.:

- cła⁵⁰;
- wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych;
- wpłaty z tytułu dywidendy;
- wpłaty z zysku Narodowego Banku Polskiego;
- wpłaty nadwyżki środków finansowych agencji wykonawczych;
- dochody pobierane przez państwowe jednostki budżetowe, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej;
- grzywny, mandaty i inne kary pieniężne, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej (np. kara porządkowa z art. 262 o.p.);
- inne dochody określone w odrębnych ustawach lub umowach międzynarodowych⁵¹ (np. koszty postępowania podatkowego, o których mowa w art. 267 o.p.);
- środki europejskie i środki, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 5 lit. a i b u.f.p., na realizację projektów pomocy technicznej oraz środki, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 5 lit. c i d oraz pkt 6, a także w art. 4 ust. 2 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1306/2013 z 17.12.2013 r. w sprawie finansowania wspólnej polityki rolnej, zarządzania nią i monitorowania jej oraz uchylającego rozporządzenia Rady (EWG) nr 352/78, (WE) nr 165/94, (WE) nr 2799/98, (WE) nr 814/2000, (WE) nr 1290/2005 i (WE) nr 485/2008⁵², po ich przekazaniu na rachunek dochodów budżetu państwa.

W literaturze wskazywało się, że niepodatkowe należności budżetowe, o których mowa w Ordynacji podatkowej, powinny mieć naturę zbliżoną do podatku lub opłaty, a także że kary za naruszenie przepisów ustawy z 6.09.2001 r. o transporcie drogowym (Dz.U. z 2021 r. poz. 919 ze zm.) i z 14.12.2012 r. o odpadach (Dz.U. z 2021 r. poz. 779 ze zm.), o których mowa w art. 92 ustawy o transporcie drogowym, nie są niepodatkowymi

⁴⁹ J. Glumińska-Pawlic, *Ogólna charakterystyka danin niepodatkowych* [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 3, red. L. Etel, s. 857 i n.

⁵⁰ Wyrok NSA z 18.02.2009 r., I GSK 297/08, LEX nr 516679, gdzie wskazuje się, że z art. 2 § 1 i 2 o.p. nie wynika, by przepisy tej ustawy podatkowej znajdowały zastosowanie do cel, a w wyroku NSA z 18.02.2009 r., I GSK 296/08, LEX nr 529295, podnosi się, że ustawa z 9.01.1997 r. – Kodeks celny (Dz.U. z 2001 r. Nr 75, poz. 802 ze zm.; akt uchylony) w art. 262 (obecnie art. 73 unijnego kodeksu celnego) zawiera odesłanie jedynie do tych przepisów Ordynacji podatkowej, które regulują postępowanie.

⁵¹ D. Mączyński, *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych* [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 3, red. L. Etel, s. 843 i n.

⁵² Dz.Urz. UE L 347, s. 549, ze zm.

należnościami budżetowymi, zbliżonymi swoim charakterem do należności z tytułu podatków lub opłat, gdyż są to kary, które bliższe są przepisom prawnym prawa o wykroczeniach⁵³.

Wpłaty z zysku, o których mowa w ustawie z 1.12.1995 r. o wpłatach z zysku przez jednoosobowe spółki Skarbu Państwa (Dz.U. z 2020 r. poz. 16 ze zm.) stanowią niepodatkową należność budżetu państwa, o której mowa w art. 3 pkt 3 i 8 o.p., a w konsekwencji do tych wpłat, zgodnie z art. 2 § 1 pkt 1, znajdują zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej, w tym dotyczące wydawania indywidualnych interpretacji prawa podatkowego (art. 14b i n. o.p.)⁵⁴. W orzecznictwie zwraca się uwagę, że tzw. niepodatkowe należności budżetu państwa to kategoria danin publicznych, która nie obejmuje swoim zakresem ani podatków, ani opłat, ani ceł, ani świadczeń pieniężnych wynikających ze stosunków cywilnoprawnych oraz opłat za usługi, do których stosuje się przepisy o cenach, ani kar pieniężnych i grzywnien wymierzanych przez sądy (wyrok NSA z 18.08.2016 r., II OSK 2913/14, LEX nr 2142399). Obejmuje natomiast wpłaty mające charakter sankcji finansowych za nieprzestrzeganie postanowień prawa publicznego, przewidziane np. w ustawie o cenach (wyrok NSA z 18.08.2016 r., II OSK 2913/14). Taki sam charakter mają zarówno opłaty za wyłączenie z produkcji rolnej, jak opłaty za wyłączenie z produkcji leśnej (wyrok NSA z 18.08.2016 r., II OSK 2913/14).

3. Należności, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe

Zgodnie z art. 2 § 1 przepisy Ordynacji podatkowej stosujemy do podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe. Istotne są tu więc dwie kwestie. Pierwsza z nich ma charakter definicyjny i odnosi się do pojęć wskazanych w tym przepisie, takich jak: podatki, opłaty oraz niepodatkowe należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego (zob. komentarz do niniejszego artykułu, pkt 2). Druga kwestia dotyczy istnienia prawa do ustalenia lub określenia pewnych należności przez organ podatkowy. Jeśli więc do realizacji danej należności zobowiązany będzie organ podatkowy, tj. jeden z podmiotów wskazanych w art. 13 o.p. działających w pierwszej instancji, to należy przyjąć, że w danym przypadku mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej. Organy podatkowe drugiej instancji pozostają na gruncie analizowanego przepisu poza przedmiotem zainteresowania, gdyż nie podejmują one działań w zakresie określenia lub ustalenia tych należności, a jedynie weryfikują, czy rozstrzygnięcia podjęte przez organ pierwszej instancji w tym zakresie były prawidłowe.

⁵³ A. Borodo, glosa do postanowienia NSA z 9.09.2008 r., II GW 4/08, OSP 2009/12, poz. 133.

⁵⁴ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27.03.2017 r., 1462-IPPB3.4510.45.2017.1.MS, LEX nr 343260.

Sformułowanie „ustalenie lub określanie należności”, o którym mowa w art. 2 § 1 pkt 1 o.p., powinno oznaczać, co do zasady, możliwość wydania określonej decyzji podatkowej (określającej lub ustalającej). W systemie prawa dominują świadczenia publicznoprawne oparte na samoobliczeniu kwot, które wynikają z przepisów prawa lub na podstawie tych przepisów mogą zostać określone przez podmiot zobowiązany. Jeśli jednak ten podmiot nie spełni ciążącego na nim obowiązku, powinien otrzymać decyzję określającą wysokość zobowiązania danej należności. Podstawą materialną takiej decyzji powinien być przepis, który wyznacza obowiązek spełnienia określonej należności, podstawą formalną zaś art. 207 o.p.

Zagadnienie ustalenia właściwości rzeczowej organów podatkowych wynika z art. 16 o.p., a także aktów szczególnych. Takim aktem była m.in. ustawa z 21.06.1996 r. o urządach i izbach skarbowych (Dz.U. z 2015 r. poz. 578 ze zm.). W art. 5 ust. 6 pkt 1 tego aktu wskazuje się, że do zadań naczelników urzędów skarbowych należy ustalanie lub określanie i pobór podatków oraz niepodatkowych należności budżetowych, jak również innych należności, na podstawie odrębnych przepisów, z wyjątkiem podatków i należności budżetowych, których ustalanie lub określanie i pobór należy do innych organów. Z analizy tej regulacji wynika, że naczelnicy urzędów skarbowych są właściwi, co do zasady, do wszystkich należności publicznych, chyba że z przepisów wynika, iż kompetencja ta przysługuje innemu podmiotowi. Mamy tu więc do czynienia z domniemaniem właściwości rzeczowej naczelników urzędów skarbowych przy realizacji należności budżetowych. Podkreślić należy, że w tym przepisie mowa jest o kompetencji tych podmiotów do ustalenia lub określenia tych należności. Jest to szczególnie istotne, gdyż to właśnie tym sformułowaniem posłużono się w art. 2 § 1 o.p. W ustawach szczególnych można odnaleźć przepisy, które wskazują na kompetencje naczelników urzędów skarbowych w zakresie realizacji określonych świadczeń. Z taką sytuacją mamy do czynienia np. w art. 13a u.p.c.c., który stanowi, iż organem podatkowym właściwym rzeczowo w sprawach podatku od czynności cywilnoprawnych jest naczelnik urzędu skarbowego. Biorąc powyższe pod uwagę, należy uznać, że na podstawie art. 5 ust. 6 pkt 1 u.u.i.s., ale również ustaw szczególnych, naczelnicy urzędów skarbowych byli uprawnieni do ustalania lub określania należności, o których mowa w art. 111 u.f.p.⁵⁵, co oznacza, że na podstawie art. 2 § 1 pkt 1 o.p. do tych należności stosujemy Ordynację podatkową.

Należy wskazać na przepisy, z których wynika, że inne organy podatkowe niż naczelnicy urzędów skarbowych są właściwe do ustalania lub określania poszczególnych dochodów publicznych. Do zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego, zgodnie z art. 33 ust. 1 u.KAS, należy m.in. ustalanie i określanie podatków, opłat i niepodatkowych należności

⁵⁵ Należy zwrócić uwagę, że w art. 111 pkt 1 u.f.p. wskazano zaś, że należnościami tymi są podatki i opłaty w części, która zgodnie z odrębnymi ustawami nie stanowi dochodów jednostek samorządu terytorialnego, przychodów państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych. Dochody j.s.t. zostały przy tym określone w ustawie o dochodach j.s.t. w ten sposób, że w art. 4 są określone dochody gmin, w art. 5 – powiatów, a w art. 6 – dochody województw.

budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów, a także należności celnych i podatkowych oraz innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów. O właściwości samorządowych organów podatkowych, tj. wójtów (burmistrzów, prezydentów miasta), ale także starostów czy marszałków województw rozstrzygają ustawy szczególne regulujące funkcjonowanie należności, które stanowią ich dochód. Zgodnie z ustawą o dochodach j.s.t. w art. 4 zostały określone dochody gmin, w art. 5 – powiatów, a w art. 6 – województw. W przypadku np. podatków i opłat lokalnych stanowiących dochody gmin takim przepisem jest art. 1c u.p.o.l., zgodnie z którym organem podatkowym właściwym w sprawach podatków i opłat unormowanych w niniejszej ustawie jest wójt (burmistrz, prezydent miasta). Oznacza to, że w zakresie podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych, opłaty targowej, opłaty miejscowej, opłaty uzdrowskowej, opłaty reklamowej, a także opłaty od posiadania psów, organ ten będzie właściwy do ustalenia lub określenia należności.

4. Należności budżetowe, do których Ordynacja podatkowa ma zastosowanie jedynie w określonej części

Zakres zastosowania Ordynacji podatkowej wynikać może nie tylko z art. 2 o.p., ale również z ustaw szczególnych. Istotnym aktem w tym zakresie jest ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych. Innym przykładem aktu szczególnego, w którym określa się, iż Ordynacja podatkowa ma zastosowanie jedynie w pewnym zakresie, jest ustawa z 10.03.2006 r. o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej. W art. 9 ust. 2 tego aktu wskazuje się, że do należności wraz z odsetkami od zaległości z tytułu pobrania nienależnie lub w nadmiernej wysokości zwrotu podatku stosuje się odpowiednio przepisy działu III o.p.

Zgodnie z art. 67 u.f.p. do spraw dotyczących należności, o których mowa w art. 60, nieuregulowanych niniejszą ustawą, stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego i odpowiednio przepisy działu III o.p. W art. 60 wskazuje się natomiast, że środkami publicznymi stanowiącymi niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym są w szczególności następujące dochody budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego albo przychody państwowych funduszy celowych:

- 1) kwoty dotacji podlegające zwrotowi w przypadkach określonych w niniejszej ustawie;
- 2) należności z tytułu gwarancji i poręczeń udzielonych przez Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego;
- 3) wpłaty nadwyżek środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych;
- 4) wpłaty nadwyżek środków finansowych agencji wykonawczych;
- 5) wpłaty środków z tytułu rozliczeń realizacji programów przedakcesyjnych;
- 6) należności z tytułu zwrotu środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz inne należności związane z realizacją projektów finansowanych z udziałem tych środków, a także odsetki od tych środków i od tych należności;

- 6a) należności z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia oraz w postępowaniu w sprawach o wykroczenia skarbowe;
- 7) dochody pobierane przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe na podstawie odrębnych ustaw;
- 8) pobrane przez jednostkę samorządu terytorialnego dochody związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego odrębnymi ustawami⁵⁶ i nieodprowadzone na rachunek dochodów budżetu państwa.

Oznacza to, że do wymienionych wyżej należności na podstawie art. 60 u.f.p. Ordynacja podatkowa będzie miała zastosowanie, ale jedynie odpowiednio i to w zakresie tylko działu III (zob. komentarz w następnym punkcie).

5. Zastosowanie przepisów działu III Ordynacji podatkowej do opłat, do których ustalenia lub określenia uprawnione są organy niebędące organami podatkowymi

Od 1.01.2016 r. został zmodyfikowany art. 2 § 2 o.p. Zgodnie z nowym brzmieniem tego przepisu, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, przepisy działu III stosuje się również do opłat, do których ustalenia lub określenia uprawnione są inne niż wymienione w § 1 pkt 1 organy. Do końca 2015 r. w przepisie tym wskazywało się, że jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, przepisy działu III stosuje się również do opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa, do których ustalenia lub określenia uprawnione są inne niż wymienione w § 1 pkt 1 organy. Nowe brzmienie ograniczyło więc zakres zastosowania Ordynacji podatkowej jedynie do opłat, do których określenia lub ustalania uprawnione są organy niebędące organami podatkowymi. Uzasadniając wprowadzenie tej zmiany, podniesiono fakt, iż z uregulowań art. 2 § 2 o.p., art. 60 i 67 u.f.p. wynika, że kwestia stosowania przepisów działu III o.p. do niepodatkowych należności budżetu państwa jest normowana zarówno przepisami Ordynacji podatkowej, jak i przepisami ustawy o finansach publicznych⁵⁷. Wskazano także, że pierwsza z tych ustaw nakazuje stosowanie przepisów działu III o.p. wprost, natomiast druga – tylko odpowiednio, a także iż dualizm w powyższym zakresie powinien zostać wyeliminowany poprzez wykreślenie w art. 2 § 2 o.p. fragmentu „niepodatkowych należności budżetu państwa”⁵⁸. Podkreślono przy tym, że w wyniku tej zmiany przepisy działu III o.p. będą stosowane odpowiednio do niepodatkowych należności budżetu

⁵⁶ Ustawami, o których mowa w art. 60 pkt 8 u.f.p., są m.in. ustawa z 14.03.2003 r. o referendum ogólnokrajowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 851), a także ustawa z 5.01.2011 r. – Kodeks wyborczy (Dz.U. z 2020 r. poz. 1319).

⁵⁷ Zob. uzasadnienie prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VII kadencja, druk sejm. nr 3018.

⁵⁸ Zob. uzasadnienie prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VII kadencja, druk sejm. nr 3018.

państwa na podstawie art. 67 u.f.p.⁵⁹ Zwrócono także uwagę, że większość przepisów działu III o.p. do niepodatkowych należności budżetu państwa nie może być stosowana wprost, co wynika ze specyfiki tych należności, a także iż na powyżej omówione źródła ustalenia zakresu stosowania działu III o.p. nakładają się dodatkowo regulacje szczególne w ustawach regulujących konkretne daniny⁶⁰.

W literaturze zwraca się uwagę, że w przypadku gdy ustalanie lub określanie wysokości opłat budżetowych nie należy do organów podatkowych, lecz spoczywa w gestii innych organów, to wówczas przepisy Ordynacji podatkowej mają zastosowanie tylko wtedy, gdy odrębne ustawy nie stanowią inaczej, a także że najczęściej spotykaną w tym względzie sytuacją są uprawnienia organów niepodatkowych do pobierania opłat z tytułu udzielania lub przyrzeczenia (promesy) koncesji, zezwolenia, licencji, zgody lub innych opłat pobieranych w związku z prowadzeniem ewidencji działalności gospodarczej oraz rejestrów regulowanej działalności gospodarczej⁶¹. Podnoszono także, że opłata z tytułu rejestracji odbiornika radiowego lub telewizyjnego (abonamentu RTV) stanowi opłatę, o której mowa w art. 2 § 2 o.p. (wyroki WSA w Gliwicach: z 12.01.2016 r., I SA/GI 746/15, LEX nr 1984812; z 14.04.2015 r., I SA/GI 1394/14, LEX nr 1676030; z 13.01.2015 r., I SA/GI 592/14, LEX nr 1623086; wyrok WSA w Warszawie z 27.02.2017 r., V SA/Wa 463/2016, LEX nr 2305666). Na gruncie stanu prawnego obowiązującego do końca 2015 r. wskazywano, że istnieją silne argumenty przemawiające za stosowaniem przepisów działu III o.p. do kar pieniężnych nakładanych na podstawie ustawy z 29.06.2007 r. o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów (Dz.U. z 2020 r. poz. 1792), na podstawie obowiązujących przepisów⁶².

Zwraca się uwagę, że opłaty za nadzór nad rozbiorem lub przetwórstwem mięsa są niepodatkowymi należnościami budżetowymi o charakterze publiczno-prawnym w rozumieniu art. 2 § 2 o.p., a także że obowiązek pobierania tych opłat wynika *expressis verbis* z przepisu ustawy, o czym świadczy użyty w art. 30 ust. 1 ustawy z 29.01.2004 r. o inspekcji weterynaryjnej (Dz.U. z 2021 r. poz. 306) zwrot „pobiera” (wyrok WSA w Łodzi z 24.01.2017 r., II SA/Łd 652/16, LEX nr 2220749).

Wskazuje się również, że w zakresie należności budżetowych, o których mowa w art. 2 § 2 o.p. nie mieszczą się jednak kary administracyjne nakładane w związku z deliktem administracyjnym (wyrok WSA w Warszawie z 2.02.2018 r., VI SA/Wa 1465/17, LEX nr 2453423). Podkreśla się, że mimo że wpływy z kar pieniężnych nakładanych przez Komisję Nadzoru Finansowego są dochodem budżetu państwa, to charakter kar administracyjnych nie

⁵⁹ Zob. uzasadnienie prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VII kadencja, druk sejm. nr 3018.

⁶⁰ Zob. uzasadnienie prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VII kadencja, druk sejm. nr 3018.

⁶¹ C. Kosikowski [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja...*, s. 35.

⁶² B. Draniewicz, glosa do wyroku WSA z 14.11.2013 r., IV SA/Wa 1419/13, „Prawo i Środowisko” 2014/1, s. 125.

pozwała utożsamiać ich z należnościami wynikającymi ze stosunków publicznoprawnych nakazujących określonym podmiotom świadczenia pieniężne na rzecz Państwa, o których mowa w art. 3 pkt 8 o.p. (wyrok WSA w Warszawie z 2.02.2018 r., VI SA/Wa 1465/17).

Z orzecznictwa wynika, że odpowiednie stosowanie przepisów działu III o.p. do opłaty dodatkowej za nieuiszczenie opłaty w strefie płatnego parkowania, a które może przybierać postać stosowania wprost w całości, stosowania z modyfikacjami lub odmowy ich stosowania, nie daje podstaw z uwagi na treść art. 2 § 2 o.p. do odmowy ich stosowania w ogóle nawet w przypadku uznania, że przepisy działu III o.p. do niepodatkowych należności budżetowych stosuje się tylko odpowiednio, a nie wprost (wyrok NSA z 25.09.2019 r., I GSK 511/19, LEX nr 2723055).

W orzecznictwie wskazuje się również, że należności z tytułu abonamentu RTV mają charakter publicznoprawny, a nie cywilnoprawny, bowiem obowiązek ich uiszczenia wynika z ustawy, a nie ma charakteru umownego, zatem podlegają egzekucji administracyjnej, przewidzianej dla należności pieniężnych, a także że na podstawie art. 2 § 2 o.p., do przedawnienia opłat abonamentowych stosować należy art. 70 § 1 o.p., zgodnie z którym zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności (wyrok NSA z 27.05.2020 r., I GSK 1668/19, LEX nr 3007500).

W art. 2 § 3 o.p. wskazuje się, że organom, o których mowa w § 2, przysługują uprawnienia organów podatkowych. W literaturze wskazuje się, że użyty m.in. w art. 2 § 3 i art. 13a o.p. zwrot „z tym, że uprawnienia organów podatkowych przysługują” oznacza, że np. wójt, burmistrz lub prezydent podejmujący działania w zakresie opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi posiada atrybut wyłączności działania jako organ podatkowy⁶³. Podnosi się także, że podmioty te są zatem umocowane do realizowania jego kompetencji, jednakże bez prawa delegowania ich w ramach dekoncentracji zewnętrznej⁶⁴. W świetle art. 143 § 1 o.p. dopuszczalne jest jedynie upoważnienie funkcjonariusza celnego lub pracownika kierowanej jednostki organizacyjnej do załatwiania spraw w imieniu organu i w ustalonym zakresie, w szczególności do wydawania decyzji, postanowień i zaświadczeń (dekoncentracja wewnętrzna)⁶⁵.

6. Zastosowanie Ordynacji podatkowej do innych spraw z zakresu prawa podatkowego

W literaturze wskazuje się, że Ordynację podatkową stosuje się m.in. do innych spraw z zakresu prawa podatkowego, należących do właściwości organów podatkowych, w tym do: zaniechania w całości lub w części ustalania zobowiązania podatkowego w podatku

⁶³ T. Wołowicz, *Przekazanie spółce komunalnej kompetencji burmistrza do wydawania decyzji administracyjnej o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi*, PPP 2018/6, s. 106 i n.

⁶⁴ T. Wołowicz, *Przekazanie...*

⁶⁵ T. Wołowicz, *Przekazanie...*

rolnym, zwolnienia płatnika z obowiązku pobrania podatku lub zaliczek na podatek (art. 22 § 2 pkt 2 o.p.), ustalania opłaty prolongacyjnej (art. 57 § 1 o.p.), potrącania zobowiązania podatkowego wobec Skarbu Państwa (art. 64 § 1 o.p.) lub gminy (art. 65 § 1 o.p.), umorzenia zaległości podatkowej (art. 67a § 1 pkt 3 o.p.), odraczania terminu płatności podatku lub innych terminów (art. 67a § 1 pkt 1 i art. 48 § 1 o.p.), rozłożenia na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej (art. 67a § 1 pkt 2 o.p.), określania wysokości nadpłaty podatku (art. 74a o.p.), określania zakresu żądanych informacji (art. 82 o.p.), nakładania kary porządkowej (art. 262 § 1 o.p.), podejmowania i wykonywania czynności sprawdzających (dział V o.p.), prowadzenia kontroli podatkowej (dział VI o.p.), gromadzenia, przechowywania i udostępniania informacji objętych tajemnicą skarbową (dział VII o.p.), wydawania zaświadczeń (dział VIIa o.p.)⁶⁶.

7. Świadczenie pieniężne wynikające ze stosunków cywilnoprawnych

Zgodnie z art. 2 § 4 o.p. przepisów ustawy nie stosuje się do świadczeń pieniężnych wynikających ze stosunków cywilnoprawnych. Oznacza to, że jeśli do określonej należności mają zastosowanie przepisy Kodeksu cywilnego, przepisy Ordynacji podatkowej nie będą do nich miały zastosowania. W art. 1 k.c. wskazuje się, że Kodeks cywilny reguluje stosunki cywilnoprawne między osobami fizycznymi i osobami prawnymi. W literaturze przedmiotu podnosi się, że stosunek cywilnoprawny to relacja społeczna, z zasady dobrowolna, pomiędzy dwoma autonomicznymi, równorzędnymi podmiotami prawa cywilnego, uregulowana normami o cywilnoprawnym charakterze i przewidującymi, co do zasady, sankcję majątkową, a także sądową drogę rozstrzygania sporów, oraz iż zasada dobrowolności nawiązywania stosunków cywilnoprawnych doznaje jednak w ograniczonym zakresie wyjątków, ponieważ stosunki cywilnoprawne powstać mogą także niezależnie od woli ich podmiotów, na skutek ziszczenia się określonych innych zdarzeń prawnych, chociaż i w tym przypadku nie ulegają zmianie pozostałe istotne cechy metody cywilnoprawnej⁶⁷. W orzecznictwie podnosi się natomiast, że stosunek cywilnoprawny uregulowany jest metodą cywilnoprawną, charakteryzującą się wolnością i autonomią równorzędných podmiotów (zob. uchwała SN z 9.06.1995 r., III CZP 72/95, OSNC 1995/10, poz. 146). Oznacza to, że Ordynacji podatkowej nie będzie można stosować, jeśli dana należność będzie stanowiła dochód budżetu państwa lub gminy, lecz będzie ona związana z wykonaniem określonego świadczenia przez podmiot publiczny oraz gdy do jej określenia nie będzie właściwa forma administracyjnoprawna, np. decyzja czy postanowienie. Z tych też powodów Ordynacja podatkowa nie będzie miała zastosowania do następujących niepodatkowych dochodów budżetowych państwa określonych w art. 111 u.f.p.:

⁶⁶ C. Kosikowski [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja...*, s. 44 i n.

⁶⁷ T. Sokołowski [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 1, *Część ogólna*, red. A. Kidyba, LEX 2012, art. 1.

- z najmu i dzierżawy oraz z innych umów o podobnym charakterze, dotyczących składników majątkowych Skarbu Państwa;
- odsetek od środków zgromadzonych na rachunkach bankowych państwowych jednostek budżetowych lub organów władzy publicznej, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej;
- odsetek od lokat terminowych ustanowionych ze środków zgromadzonych na centralnym rachunku bieżącym budżetu państwa;
- odsetek od udzielonych z budżetu państwa pożyczek krajowych i zagranicznych;
- spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej na rzecz Skarbu Państwa;
- ze sprzedaży majątku, rzeczy i praw niestanowiących przychodów w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 4 lit. a i b, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej;
- odsetek wykupywanych przez nabywców obligacji skarbowych lub nadwyżki wynikającej z różnicy pomiędzy ceną emisyjną a wartością nominalną zbywanych obligacji skarbowych.

Zgodnie z art. 4 u.d.j.s.t. dochodami, które należy uznać za mające charakter cywilnoprawny, są natomiast: dochody z majątku gminy, spadki, zapisy i darowizny na rzecz gminy, odsetki od pożyczek udzielanych przez gminę, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej, odsetki od środków finansowych gromadzonych na rachunkach bankowych gminy, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej. W art. 5 tej ustawy wskazuje się natomiast dochody powiatu. Niektóre z nich mają również charakter cywilnoprawny. Zaliczyć można do tej kategorii dochody z majątku powiatu, spadki, zapisy i darowizny na rzecz powiatu, odsetki od pożyczek udzielanych przez powiat, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej, odsetki od środków finansowych gromadzonych na rachunkach bankowych powiatu, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej. W przypadku województw dochodami takimi mogą być m.in.: dochody z majątku województwa, spadki, zapisy i darowizny na rzecz województwa, odsetki od pożyczek udzielanych przez województwo, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej, odsetki od środków finansowych gromadzonych na rachunkach bankowych województwa, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej (art. 6 u.d.j.s.t.).

Art. 2a. [Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika]

Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.

1. Uwagi ogólne

Od 1.01.2016 r. wprowadzono art. 2a, z którego wynika zasada rozstrzygnięcia wątpliwości przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika. Ma ona na celu zwiększenie ochrony podatnika, zwłaszcza w sytuacjach wprowadzania przepisów podatkowych, których jakość legislacyjna budzi wątpliwości. Podatnik nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji związanych z funkcjonowaniem wadliwych przepisów. Ustawodawca powinien

przykładać należyta staranność przy tworzeniu wszystkich przepisów, a zwłaszcza tych, które dotyczą sfery praw i obowiązków, a do tych należy zaliczyć normy prawa podatkowego. Jeśli więc wprowadzono przepis wadliwy z uwagi np. na brak jego przejrzystości czy jego nielogiczność lub niespójność itd., to podatnik nie powinien z tego tytułu ponosić negatywnych konsekwencji. Realizacji tego celu ma służyć zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. W literaturze podnosi się jednak wątpliwości co do jej skuteczności z uwagi m.in. na fakt, iż administracja podatkowa, ale również sądy administracyjne, mogą nie ujawnić swoich wątpliwości interpretacyjnych, co w konsekwencji będzie oznaczało, że art. 2a o.p. będzie martwy⁶⁸. Z drugiej strony wskazuje się jednak, że zasada ta raczej będzie funkcjonować, gdyż sądy nie będą mogły przemilczać argumentu z zasady *in dubio*, z uwagi na fakt, iż chcąc działać zgodnie z prawem, będą zobowiązane powiedzieć co najmniej to, dlaczego podatnik nie ma racji, odwołując się do wspomnianej zasady, a także iż otworzy to z kolei sądy na argumentację, która pozwoli na sprecyzowanie tej zasady, odkrycie jej głębszej treści i wskazanie jej znaczenia w procesach wykładni prawa podatkowego⁶⁹. Podnosi się również, że tak jak to miało miejsce przed wejściem w życie przedstawionego przepisu, zasada „nieszkodzenia podatnikowi” będzie stosowana głównie przez sądy administracyjne oraz że zasada *in dubio pro tributario* funkcjonowała od dawna w praktyce stosowania prawa, głównie zaś w sądowym jego stosowaniu, gdyż administracja podatkowa kierowała się z reguły zasadą *in dubio pro fisco* – rozstrzygania wątpliwości na korzyść władzy publicznej⁷⁰. Jak pokazuje praktyka wynikająca z orzeczeń sądów administracyjnych, przedmiotowa zasada została powołana do końca 2021 r. w ponad pięciu tysiącach orzeczeniach⁷¹. Liczba ta z czasem stale się zwiększa. Świadczy to o istotnym znaczeniu tej zasady i tym, że dotyczy ona ważnej sfery prawa podatkowego.

W literaturze wskazuje się, że zasada *in dubio pro tributario* powinna dawać podatnikowi gwarancję, iż stwierdzenie przez organ lub sąd, że podatnik ze względu na zawiłość i niejasność przepisu mógł dokonać określonej jego interpretacji, powinno skutkować przyjęciem zeznania podatkowego za rozpatrywany okres jako prawidłowego⁷². Podnosi się również, że zasada ta ma polegać, w uproszczeniu, na: niekaraniu podatnika np. podwyższeniem podatku za możliwą i racjonalną interpretację podatnika, gdyż podatnik nie może ponosić skutków złego prawa⁷³. Postuluje się również, aby z przedmiotowej zasady wywieść, że do czasu wydania prawomocnej decyzji/wyroku uznawać, że deklaracja złożona przez podatnika powinna być traktowana za prawidłową, a także aby podatnik dopiero

⁶⁸ B. Brzeziński, O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika, PP 2015/4, s. 17 i n.

⁶⁹ B. Brzeziński, O wątpliwościach...

⁷⁰ R. Mastalski, Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika, konstytucyjne i unijne podstawy opodatkowania, racjonalne tworzenie prawa, szerokie pole interpretacji prawa. Glosa do wyroku NSA z dnia 29 listopada 2017 r., II FSK 3280/15, OSP 2018/5, poz. 55.

⁷¹ Zob. sip.lex.pl

⁷² D. Żurawski, M. Isański, Zasada, która ma chronić podatnika – *in dubio pro tributario* w ordynacji podatkowej, Rz. z 20.06.2016 r.

⁷³ D. Żurawski, M. Isański, Zasada...

od wydania takiej decyzji/wyroku miał obowiązek stosowania wykładni organu/sądu⁷⁴. Wytyczne te wydają się kierunkowo słuszne. Nie należy jednak zupełnie pozbawiać organu podatkowego prawa realizacji należności przed ostateczną decyzją. Możliwość taka istnieje i powinna wciąż istnieć, np. w przypadku gdy został nadany decyzji nieostatecznej rygor natychmiastowej wykonalności.

Z wprowadzeniem przedmiotowej zasady wiązało się wiele wątpliwości. Potwierdzeniem tego był fakt, że w związku z wprowadzeniem do Ordynacji podatkowej art. 2a pojawiła się interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29.12.2015 r. (PK4.8022.44.2015, LEX nr 291496) w sprawie stosowania art. 2a o.p. Podstawą prawną do jej wydania był art. 14a § 1 o.p., zgodnie z którym minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, dokonując w szczególności ich interpretacji, z urzędu lub na wniosek, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Oznacza to, że Minister Finansów uznał, że nowo wprowadzony art. 2a o.p. może budzić wątpliwości i w celu ich wyeliminowania powinna pojawić się ogólna interpretacja prawa podatkowego. Twierdzenie to znajduje uzasadnienie w treści tej interpretacji, gdzie wskazuje się, że została ona wydana ze względu na rozbieżne oceny treści art. 2a o.p. prezentowane w toku procesu legislacyjnego oraz w związku z przeprowadzonym referendum, a także w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisu przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej. Z opublikowaniem tej interpretacji wiązały się określone skutki dla podatników, które wynikają z tzw. zasady nieszkodzenia podatnikowi, który zastosował się do interpretacji (zob. art. 14k § 2⁷⁵ i art. 14l o.p.⁷⁶).

2. Uzasadnienie wprowadzenia ogólnej zasady rozstrzygania wątpliwości co do wykładni przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika

W uzasadnieniu zmiany ustawy wprowadzającej art. 2a do Ordynacji podatkowej zwrócono uwagę, że wyrażona w tym przepisie zasada ogólnego prawa podatkowego *in dubio pro tributario* obecna jest w prawodawstwie innych państw, m.in. Kanady, Stanów Zjednoczonych, Belgii czy Francji⁷⁷. Wskazano przy tym, że w Polsce zasada ta wywodzona jest

⁷⁴ D. Żurawski, M. Isański, *Zasada...*

⁷⁵ Z przepisu tego wynika, że zastosowanie się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

⁷⁶ W przepisie tym podnosi się, iż w przypadku gdy skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce przed opublikowaniem interpretacji ogólnej lub przed doręczeniem interpretacji indywidualnej, zastosowanie się do tej interpretacji nie zwalnia z obowiązku zapłaty podatku.

⁷⁷ Zob. uzasadnienie prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VII kadencja, druk sejm. nr 3018.

z art. 84 i 217 Konstytucji RP⁷⁸. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że art. 2a o.p. jest w istocie przepisem urzeczywistniającym konstytucyjną zasadę *in dubio pro tributario*, dotyczącym jednak wyłącznie jednego zakresu tejże zasady, tj. prawnej podstawy zobowiązania podatkowego, który dotychczas nie był objęty regulacją ustawową⁷⁹. W uzasadnieniu podniesiono także, iż Trybunał Konstytucyjny zwrócił również uwagę na konieczność przestrzegania tej zasady przez organy podatkowe i sądy administracyjne w procesie stosowania przepisów prawa podatkowego⁸⁰. Podkreślono też, iż zarówno w doktrynie, jak i w judykaturze od dłuższego czasu wyrażany jest pogląd, że zasada *in dubio pro tributario* powinna zostać wprost wyrażona w przepisach Ordynacji podatkowej, a także że celem tego działania ma być wprowadzenie reguły interpretacyjnej, która pozwoli dokonać wykładni przepisów prawa podatkowego bez uchybiania słusznym interesom podatnika, jak również umożliwi ona realizację pewności prawa podatkowego. Wskazano też, że wprowadzenie przedmiotowej zasady zwiększy ochronę praw podatnika przede wszystkim w zakresie wykładni prawa poprzez ograniczenie negatywnych skutków nieprecyzyjnego formułowania przepisów przez ustawodawcę, których ciężar obecnie przerzucany jest na podatnika, a także iż zasada ta ma na celu funkcję upraszczającą i klarującą prawo podatkowe, co jest szczególnie istotne z uwagi na ogólny stan polskiego prawa podatkowego⁸¹. Podkreśla się, że ochrona ta będzie rzeczywista, gdyż stosowanie art. 2a o.p. przez organy podatkowe będzie podlegało kontroli sądowej, gdyż sądy administracyjne, badając legalność działania organów podatkowych, będą mogły uchylić decyzję np. w sytuacji, gdy organ podatkowy nie zastosował art. 2a o.p., a istniały ustawowe przesłanki jego zastosowania⁸².

3. Przesłanki zastosowania zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika

Analizowana zasada będzie mogła mieć zastosowanie wyłącznie, jeśli zostaną spełnione trzy warunki, które występować będą przy tym łącznie, co oznacza, że brak któregoś z nich będzie wykluczać możliwość zastosowania art. 2a o.p.

Po pierwsze, muszą istnieć wątpliwości dotyczące treści przepisów prawa podatkowego. W zakresie znaczenia pojęcia przepisów prawa podatkowego zob. komentarz do art. 3, pkt 2. W literaturze wskazuje się, że zasada ta obejmuje swoim zakresem także przepisy prawa podatkowego inne niż polskie, o ile mieszczą się one w katalogu z art. 3

⁷⁸ Jak podkreślono w uzasadnieniu przepisów wprowadzających art. 2a o.p., w pierwszej z tych regulacji zawartych w Konstytucji RP (art. 84) ustanowiono zasadę powszechności opodatkowania, w drugiej zaś (art. 217) zasadę wyłączności ustawy w zakresie podstawowych elementów konstrukcji podatku.

⁷⁹ A. Rychlewska, *O ustawowej dyrektywie interpretacyjnej in dubio pro tributario słów kilka*, Pal. 2017/7–8, s. 127 i n.

⁸⁰ W uzasadnieniu tym zwrócono uwagę na wyrok TK z 18.07.2013 r., SK 18/09, OTK-A 2013/6, poz. 80.

⁸¹ Zob. uzasadnienie prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VII kadencja, druk sejm. nr 3018.

⁸² Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29.12.2015 r., PK4.8022.44.2015, w sprawie stosowania art. 2a o.p.

pkt 2 o.p.⁸³ Zasada ta nie ma zastosowania do innych wątpliwości niż związane z treścią tych przepisów, tj. np. co do stanu faktycznego (szerzej kwestia ta jest analizowana w następnym punkcie komentarza). W tym miejscu powstaje pytanie o to, czy zasada ta będzie miała zastosowanie w przypadku np. wątpliwości związanych z zakresem obowiązywania nowego przepisu prawa podatkowego czy utraty mocy obowiązującej tych regulacji itd. Problem ten może istnieć w związku z brakiem wprowadzenia przepisów przejściowych, które co do zasady powinny towarzyszyć wprowadzanym przepisom prawa podatkowego m.in. przy modyfikacji obowiązujących instytucji prawa podatkowego. Jeśli ustawodawca np. zmieni przepisy dotyczące przedawnienia zobowiązań podatkowych, należy rozstrzygnąć, czy i w jakim zakresie odnoszą się one także do podatników, u których określone zdarzenia podatkowe, rzutujące na powstanie obowiązku podatkowego, zaistniały jeszcze przed wejściem w życie danej regulacji. Wydaje się, że art. 2a o.p. w takich przypadkach nie może mieć zastosowania. Wątpliwości, które powstają w analizowanym przypadku, nie dotyczą treści przepisu, lecz jego wejścia w życie i zakresu jego zastosowania. Problemy takie powinny być raczej rozwiązywane przy wykorzystaniu innych zasad, np. zasady ochrony praw nabytych czy zakazu zmiany przepisów w trakcie roku podatkowego na niekorzyść podatnika. Stosując te zasady w przedstawionym przypadku, należałoby przyjąć mechanizm, zgodnie z którym w przypadku zmiany przepisów materialnego prawa podatkowego powinno się stosować przepisy obowiązujące w dniu zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa wiązała określony skutek podatkowy, chyba że nowo wprowadzane regulacje stanowiłyby inaczej. W przypadku zmiany przepisów procesowych powinna natomiast funkcjonować zasada, że obowiązują przepisy obowiązujące w dniu podjęcia danej czynności procesowej. W orzecznictwie podnosi się, że naruszenie zasady *in dubio pro tributario* ma miejsce w sytuacji, gdy żadna z hipotez interpretacyjnych nie jest przekonująca, a mimo to organy podatkowe wybiorą opcję niekorzystną dla podatnika (wyrok WSA w Szczecinie z 5.02.2020 r., I SA/Sz 721/19, LEX nr 2786131).

Po drugie, istniejące wątpliwości powinny mieć taki charakter, że nie da się ich rozstrzygnąć. Jeśli te wątpliwości są, ale mogą być wyeliminowane w procesie wykładni, przedmiotowa zasada nie może mieć zastosowania (zob. szerzej rozważania w punkcie 7 komentarza do niniejszego przepisu). Podkreśla się, że same różnice w interpretacji treści normy prawnej prezentowane przez podatników, obecne w literaturze przedmiotu czy nawet obserwowane pomiędzy organami podatkowymi wydającymi odmienne interpretacje podatkowe, nie świadczą o istnieniu niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów (wyrok WSA w Szczecinie z 21.06.2017 r., I SA/Sz 420/17, LEX nr 2323021). Wskazuje się, że podatnik nie może oczekiwać, aby przepis art. 2a o.p. był stosowany w każdej sytuacji, gdy wynik wykładni przedstawiony przez organ podatkowy oznacza dla podatnika konsekwencje mniej korzystne, niż zakładał (wyrok WSA

⁸³ R. Bernat, *Stosowanie zasady in dubio pro tributario. Komentarz do Interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 29.12.2015 r. (PK4.8022.44.2015)*, PPP 2016/10, s. 101 i n.

w Poznaniu z 23.03.2017 r., I SA/Po 1261/16, LEX nr 2274766). W literaturze zwraca się uwagę, że w sytuacji *hard case*, a więc wtedy, gdy występuje otwarta tekstowość lub pluralizm interpretacyjny, dopiero po wykorzystaniu wszystkich dyrektyw interpretacyjnych, a więc przez zastosowanie wykładni językowej, sprawdzonej i skorygowanej regułami oraz wskazówkami charakterystycznymi dla wykładni funkcjonalnej, czy systemowej, brak możliwości usunięcia wątpliwości musi spowodować wydanie rozstrzygnięcia na korzyść podatnika⁸⁴.

W literaturze wskazuje się, że jeżeli pewien przepis prawa podatkowego jest inaczej rozumiany przez jedną grupę organów (sądów), a inaczej przez inną grupę organów (sądów), może to oznaczać, że stosują one różne dyrektywy preferencji⁸⁵. Zwraca się również uwagę, że to właśnie wtedy powstaje stan, który można scharakteryzować określeniem „niedające się usunąć wątpliwości”⁸⁶. Skoro w orzecznictwie nie udaje się ukształtować jednego rozumienia przepisu, to znaczy, że wątpliwości nie da się usunąć. Podnosi się także, że w takiej sytuacji następne organy orzekające powinny odwołać się do „dyrektywy trzeciego stopnia” i rozstrzygać wątpliwości na korzyść podatnika⁸⁷.

W orzecznictwie podkreśla się, że zasadę *in dubio pro tributario* trzeba rozumieć obiektywnie, co oznacza, że zastosowanie art. 2a o.p. wymaga zaistnienia obiektywnych, a nie subiektywnych wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego (wyrok NSA z 25.02.2020 r., II FSK 2418/18, LEX nr 3010101). Podnosi się również, że zasada *in dubio pro tributario* znajduje zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy interpretacja przepisu prawa przy zastosowaniu wszystkich jej kontekstów (językowego, systemowego, funkcjonalnego) nie daje zadowalających rezultatów, a zatem istnieją niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego (wyrok NSA z 20.02.2020 r., II FSK 837/18, LEX nr 3009896). Opodatkowanie elektrowni wiatrowych wywoływało daleko idące kontrowersje, jednak ostatecznie zastosowanie różnych metod interpretacji pozwala na ich usunięcie w drodze uznanych metod interpretacyjnych, które w sumie przyniosły spójny rezultat (wyrok NSA z 20.02.2020 r., II FSK 837/18).

Po trzecie, eliminacji wątpliwości musi towarzyszyć możliwość przyjęcia takiego rozwiązania, którego efektem będzie istnienie korzyści dla podatnika. Artykuł 2a o.p. nie będzie miał więc zastosowania, jeśli żadne z przyjętych rozstrzygnięć nie będzie prowadziło do jakichkolwiek korzyści dla podatnika, co będzie miało miejsce np. wtedy, gdy przy jednej i drugiej interpretacji przepisu konsekwencja dla podatnika będzie tożsama – prowadząca do konieczności zapłaty przez niego podatku w takiej samej wysokości. Przez pojęcie

⁸⁴ B. Wojciechowski, *Stosowanie prawa podatkowego przez sądy administracyjne w sytuacji interpretacyjnego pluralizmu instytucjonalnego i otwartej tekstowości prawa*, PiP 2019/12, s. 58 i n.

⁸⁵ A. Bielska-Brodziak, M. Suska, *Węzeł gordyjski, czyli o in dubio pro tributario na tle klasyfikacji dyrektyw wykładni oraz pojęcia momentu interpretacyjnego*, PiP 2020/8, s. 69–82.

⁸⁶ A. Bielska-Brodziak, M. Suska, *Węzeł...*

⁸⁷ A. Bielska-Brodziak, M. Suska, *Węzeł...*

korzyści podatnika, o której mowa w art. 2a o.p., należy rozumieć optymalne dla niego rozwiązanie prawne spośród tych, które zarysowały się w trakcie wykładni przepisu⁸⁸. Podkreśla się, że ustalenie, które rozwiązanie jest korzystniejsze dla podatnika, powinno nastąpić np. przez wskazanie podatnika, który w treści deklaracji podatkowej dokonuje określonego rozliczenia albo który może zaprezentować swoje stanowisko w tym zakresie w toku postępowania podatkowego⁸⁹. W literaturze przedmiotu wskazuje się również, że podatnik zawsze może wybierać korzystne dla siebie warianty interpretacji (np. sporządzając deklarację podatkową), a także że wybierając interpretację błędną, niedostatecznie uzasadnioną bądź też obarczoną innymi wadami tego rodzaju, ryzykuje to, iż jego stanowisko zostanie zakwestionowane przez administrację podatkową w stosownych procedurach⁹⁰. Zwraca się także uwagę, że stosowanie art. 2a o.p. wymaga ustalenia „korzyści podatnika” na tle konkretnej sprawy oraz że pojęcie to nie ma charakteru obiektywnego, co oznacza, iż przyjęcie korzystnej dla podatnika wykładni przepisu w danej sprawie nie oznacza, że organy podatkowe są obligowane tak samo rozumieć korzyść innego podatnika na tle odrębnej sprawy, mimo że przedmiotem stosowania art. 2a o.p. będzie ten sam przepis prawa podatkowego⁹¹. W orzecznictwie wskazuje się, że gdyby okazało się, że w sprawie ma zastosowanie art. 2a o.p., ale można zastosować więcej niż jedną „korzystną dla podatnika” interpretację przepisu, to organ powinien wybrać tę korzystniejszą dla podatnika (wyrok WSA w Szczecinie z 12.01.2017 r., I SA/Sz 1147/16, LEX nr 2230136). Podnosi się również, że jeśli organ nie byłby w stanie ustalić, która z różnych interpretacji jest korzystniejsza (np. obie interpretacje są korzystne dla podatnika, ale np. wybór jednej korzyści w VAT spowodowałby utratę korzyści w podatku dochodowym czy odwrotnie), organ powinien uzyskać stanowisko podatnika co do wyboru najkorzystniejszej dla niego interpretacji (wyrok WSA w Szczecinie z 12.01.2017 r., I SA/Sz 1147/16).

W orzecznictwie wskazuje się, że wprowadzenie przez prawodawcę zmian niekorzystnych dla pewnego kręgu podatników nie stanowi samoistnej przesłanki odwołania się do zasady wyrażonej w art. 2a o.p., bowiem w zasadzie tej chodzi o wykładnię przepisów budzących wątpliwości interpretacyjne, a nie o korygowanie – nawet obiektywnie kontrowersyjnych – zmian reguł opodatkowania (wyrok NSA z 3.03.2020 r., II FSK 854/18, LEX nr 3007180). Wskazuje się także, że naruszenie zasady *in dubio pro tributario* byłoby aktualne wówczas, gdyby wyniki wykładni doprowadziły do wyłonienia kilku hipotez interpretacyjnych, z których żadna nie byłaby przekonująca, a mimo to sąd wybrałby opcję niekorzystną dla podatnika (wyrok NSA z 11.02.2021 r., III FSK 2849/21, LEX nr 3118716).

⁸⁸ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29.12.2015 r., PK4.8022.44.2015.

⁸⁹ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29.12.2015 r., PK4.8022.44.2015.

⁹⁰ B. Brzeziński, *O wątpliwościach...*, s. 17 i n.

⁹¹ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29.12.2015 r., PK4.8022.44.2015.

4. Zastosowanie zasady do rozstrzygania wątpliwości co do treści przepisów nie zaś wątpliwości co do stanu faktycznego

Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika zawarta w analizowanym przepisie ma zastosowanie wyłącznie do wątpliwości co do treści przepisów prawa, nie zaś do wątpliwości co do stanu faktycznego⁹². Nie oznacza to jednak, że na gruncie innych przepisów Ordynacji podatkowej wątpliwości co do stanu faktycznego nie powinny być rozstrzygane na korzyść podatnika. W komentarzu do art. 23 o.p. wskazano, że w doktrynie zasada *in dubio pro tributario* rozpatrywana jest w szerszym zakresie, niż przewiduje to art. 2a o.p. Z zasady tej wywodzi się bowiem konieczność rozstrzygania braków w materiale dowodowym, a także wątpliwości w jego ocenie na korzyść podatnika⁹³ (szerzej zob. komentarz do art. 23). Ponadto w komentarzu do art. 191 wskazano m.in., że jedną z reguł zasady swobodnej oceny dowodów jest rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika (zob. szerzej komentarz pkt 5 i 6 do art. 191).

Twierdzenie, zgodnie z którym zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika zawarta w art. 2a o.p. ma zastosowanie wyłącznie do wątpliwości co do treści przepisów prawa znajduje także uzasadnienie w literaturze, gdzie wskazuje się, że art. 2a dotyczy wyłącznie treści przepisów prawa podatkowego, a nie dotyczy wątpliwości co do stanu faktycznego, którego wnikliwie i jednoznaczne ustalenie jest w istocie warunkiem koniecznym do prawidłowego zastosowania poprawnie zinterpretowanych przepisów⁹⁴. Teza ta znajduje również potwierdzenie w orzecznictwie, gdzie wskazuje się, że wykładnia przepisu art. 2a o.p. prowadzi do wniosku, że zawiera on normę prawną, która nakazuje rozstrzyganie na korzyść podatnika wątpliwości, jednakże tylko tych, które dotyczą prawa, nie zaś wątpliwości co do stanu faktycznego, który podlega ustaleniu zgodnie z zasadami reguł postępowania (wyrok NSA z 8.03.2017 r., II FSK 3234/16, LEX nr 2271824; wyrok NSA z 24.02.2017 r., II FSK 139/15, LEX nr 2270608; wyrok WSA w Łodzi z 7.09.2017 r., I SA/Łd 504/17, LEX nr 2373465; wyrok WSA w Lublinie z 1.09.2017 r., I SA/Lu 1100/16, LEX nr 2381770; wyrok WSA w Lublinie z 7.06.2017 r., I SA/Lu 101/17, LEX nr 2323229). Twierdzenie to nie powinno budzić wątpliwości z uwagi na brzmienie art. 2a o.p., gdzie podkreśla się, że ma on zastosowanie do eliminacji „wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego”. Jak podkreśla Minister Finansów, z treści art. 2a o.p. nie można jednak wyprowadzać twierdzenia, że w zakresie usuwania wątpliwości dotyczących stanu faktycznego obowiązuje norma odwrotna, co oznacza, że należyte stosowanie przepisów tej ustawy dotyczących postępowania podatkowego, a w szczególności przepisów normujących przeprowadzanie dowodów, powinno zapewnić taki stopień wnikliwości badania stanu faktycznego, który prowadzi do ustalenia, jakie fakty w sprawie miały miejsce, a jakie

⁹² Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29.12.2015 r., PK4.8022.44.2015.

⁹³ A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 181.

⁹⁴ J. Augustyn, *Podatnik ma prawo do korzystnej interpretacji*, PriP 2015/12, s. 2 i n.

nie zaistniały⁹⁵. W konsekwencji w przypadku istnienia wątpliwości dotyczących stanu faktycznego organ podatkowy nie może więc uznać, że będą one rozstrzygane na korzyść podatnika. Również podatnik nie może powoływać się na ten przepis, aby wątpliwości faktyczne jego sprawy były rozstrzygane na jego korzyść. Organ podatkowy nie może, co jest nie mniej istotne, wywodzić, że skoro art. 2a o.p. chroni podatnika w zakresie wątpliwości prawnych, to w przypadku wątpliwości faktycznych obowiązuje zasada rozstrzygania ich na niekorzyść podatnika. Należy pokreślić, że analizowany przepis w ogóle nie odnosi się do wątpliwości faktycznych. W tym zakresie mają zastosowanie inne przepisy zawarte w Ordynacji podatkowej, w tym dotyczące zasad ogólnych postępowania podatkowego (zob. art. 120–129 o.p.), a także dotyczące dowodów (art. 120–200 o.p.). Organ podatkowy w przypadku problemów związanych z odtworzeniem stanu faktycznego może korzystać z różnych rozwiązań, które są jednak wprost uregulowane w ustawie, w tym możliwości szacowania podstawy opodatkowania, o ile będą spełnione ustawowo określone warunki (zob. komentarz do art. 23).

Pojawiają się jednak poglądy odmienne od zaprezentowanych powyżej. W orzecznictwie można bowiem odnaleźć twierdzenia, zgodnie z którymi zasada *in dubio pro tributario* odnosi się również do wątpliwości co do stanu faktycznego (wyroki NSA: z 13.04.2018 r., II FSK 951/16, LEX nr 2494279; z 28.02.2018 r., II FSK 627/16, LEX nr 2466599). Nie można zawęzić rozumienia zasady *in dubio pro tributario* jedynie do wykładni prawa, ale poprzez treść reguły *in dubio pro reo* należy ją odnosić także do wątpliwości faktycznych (wyrok NSA z 28.02.2018 r., II FSK 627/16). Pojawiło się ono m.in. w kontekście wykazania przez podatnika złożenia pisma w organie podatkowym. Sąd wskazał, że przepisy Ordynacji podatkowej nie formułują reguły, wedle której jedynym dowodem poświadczającym złożenie pisma do organu podatkowego jest stosowna adnotacja organu o przyjęciu pisma, względnie dowód nadania przesyłki pocztowej (wyrok NSA z 13.04.2018 r., II FSK 951/16). W konsekwencji podatnik może wykazywać fakt złożenia pisma w organie podatkowym za pomocą innych dowodów aniżeli tylko poprzez przedstawienie urzędowej adnotacji o złożeniu pisma lub dowodu nadania przesyłki pocztowej (wyrok NSA z 13.04.2018 r., II FSK 951/16). Uzasadniając to twierdzenie, sąd powołał się przy tym na zasadę *in dubio pro tributario*.

Zasada *in dubio pro tributario* powinna być wykorzystywana do ochrony podatnika w różnych aspektach. Jednym z nich jest sytuacja zmiany w czasie wykładni danego przepisu. Twierdzenie to znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie, gdzie podnosi się, że stanowisko, wedle którego w stosunku do stanu faktycznego zaistniałego w 2013 r. zastosowanie znaleźć powinna wykładnia przyjmowana przez sądy w roku 2017, jest wadliwe (wyrok WSA w Gdańsku z 20.03.2018 r., I SA/Gd 161/18, LEX nr 2472121). Uzasadnia się to tym, że strona, dokonując czynności i zapoznając się z obowiązującymi przepisami prawa, ma prawo spodziewać się, że prawo to zostanie wobec niej zastosowane w sposób obowiązujący

⁹⁵ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29.12.2015 r., PK4.8022.44.2015.

w dacie dokonywania czynności, a także że dotyczy to nie tylko przepisów prawa, które nie powinny działać wstecz, ale także powszechnie przyjmowanej wykładni znajdującej w sprawie zastosowanie normy prawnej (wyrok WSA w Gdańsku z 20.03.2018 r., I SA/Gd 161/18).

5. Podmioty, do których zasada rozstrzygania wątpliwości podatnika ma zastosowanie

Analizowany przepis ma charakter bezwzględnie obowiązujący. Oznacza to, że organy stosujące przepisy prawa podatkowego (organy podatkowe, w tym samorządowe⁹⁶, sądy administracyjne) są zobowiązane do jego stosowania z urzędu, a więc że podmioty te w każdym przypadku stosowania ww. przepisów powinny weryfikować, czy nie występują przesłanki jego zastosowania. Znajduje to potwierdzenie w interpretacji Ministra Finansów, gdzie wskazano, że przez pojęcie rozstrzygania występujące w art. 2a o.p. w kontekście działania organu rozumie się, iż bezpośrednim adresatem normy wynikającej z tego przepisu jest organ podatkowy rozstrzygający sprawę podatkową i w ramach tego rozstrzygania przyjmujący określone znaczenie przepisów prawa mających zastosowanie w sprawie⁹⁷. W literaturze podkreśla się, że obszar „niedających się usunąć wątpliwości” w toku stosowania przepisów prawa podatkowego do konkretnych stanów faktycznych istnieje w równym stopniu dla podatnika i dla organów, a także iż przepis ten skierowany jest jednak do organów, które na etapie weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatnika zobowiązane są do dokonania wyczerpujących ustaleń w zakresie stanu faktycznego sprawy, prawidłowej wykładni i zastosowania obowiązujących w danym okresie przepisów i oceny zgodności działań podatnika z tak prawidłowo zastosowanymi przepisami⁹⁸. Z przedstawionych powyżej rozważań nie wynika jednak, że podatnik nie ma możliwości podniesienia, iż w jego sprawie powinna mieć zastosowanie zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. Podmiot ten będzie mógł w każdym momencie wskazać, w ramach określonej procedury – np. postępowania podatkowego, czynności sprawdzających, prowadzonej kontroli podatkowej, postępowania w sprawie wydania interpretacji przepisów prawa podatkowego czy w sprawie zaświadczenia, że w jego sytuacji analizowana norma ma zastosowanie. W treści interpretacji ogólnej Ministra Finansów wskazuje się, że pośrednim adresatem normy z art. 2a o.p. może być także podatnik, który może powoływać się na ten przepis i żądać jego zastosowania przez organ podatkowy w sytuacji, jeśli ma on przekonanie, że w sprawie zaistniały niedające się usunąć wątpliwości interpretacyjne, a organ podatkowy nie zastosował tego przepisu⁹⁹.

Należy zgodzić się ze stanowiskiem Ministra Finansów, że zasada rozstrzygania wątpliwości dotyczy także innych podmiotów stosunku podatkowoprawnego. Podniesiono, że nie ma

⁹⁶ M. Popławski, *Stosowanie przez gminne organy podatkowe zasady rozstrzygania wątpliwości prawa podatkowego*, PPLiFS 2016/10, s. 24 i n.

⁹⁷ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29.12.2015 r., PK4.8022.44.2015.

⁹⁸ J. Augustyn, *Podatnik...*, s. 2 i n.

⁹⁹ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29.12.2015 r., PK4.8022.44.2015.

żadnych uzasadnionych powodów, które uniemożliwiałyby stosowanie tego przepisu także w sprawach innych podmiotów obciążanych obowiązkami wynikającymi z przepisów prawa podatkowego, takich jak: płatnicy, inkasenci, następcy prawni, czy osoby trzecie¹⁰⁰. Uzasadniając to stanowisko, wskazano, że podstawą zastosowania zasady nieszkodzenia wobec tych podmiotów będzie analogia prawna, co oznacza, że porównanie sytuacji prawnej, w kontekście wymogu dostatecznej zrozumiałości przepisów prawa podatkowego i jednoznaczności norm z nich wynikających, podatnika i np. następcy prawnego nie pozwala dostrzec istotnych różnic w tym zakresie¹⁰¹. Zasada ta nie dotyczy zatem innych podmiotów, w tym zobowiązanych. W orzecznictwie wskazuje się jednak, że przedmiotowa zasada nie ma zastosowania wobec osoby, która nie wykonała dobrowolnie obowiązku w zakresie zapłaty podatku w postępowaniu egzekucyjnym w administracji i która jest zobowiązanym, a nie podatnikiem (art. 1a pkt 20 u.p.e.a.), gdyż art. 2a o.p. ma zastosowanie do podatników (wyrok NSA z 25.04.2017 r., II FSK 2292/16, LEX nr 2298994).

6. Przepisy prawa podatkowego, do których ma zastosowanie zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika

Zasadę rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika należy stosować na gruncie interpretacji wszystkich przepisów zawartych w Ordynacji podatkowej. Wynika to z faktu umiejscowienia art. 2a – został on zawarty w dziale I o.p. „Przepisy ogólne”, który ma zastosowanie do wszystkich regulacji zawartych w innych działach tego aktu, w tym zobowiązań podatkowych, postępowania podatkowego, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej¹⁰² czy zaświadczeń. Znajduje to potwierdzenie w stanowisku Ministra Finansów, w którym stwierdzono, iż umiejscowienie art. 2a o.p. w przepisach ogólnych ustawy wskazuje, że stosowanie tego przepisu nie jest ograniczone do postępowania podatkowego¹⁰³.

W związku z brzmieniem art. 2 o.p., a także licznymi odesłaniami do Ordynacji podatkowej zawartymi w innych ustawach, przedmiotową zasadą należy posługiwać się w procesie stosowania przepisów innych ustaw zawierających przepisy o daninach publicznych¹⁰⁴. Oznacza to, że należy ją także stosować przy wykładni przepisów zawartych w ustawach kształtujących konstrukcję poszczególnych podatków, opłat czy innych należności, do których ma zastosowanie Ordynacja podatkowa. W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że w wielu ustawach szczególnych mamy do czynienia z odesłaniem, ale jedynie do działu III o.p. W tym miejscu powstaje pytanie, czy w takim wypadku należy, dokonując

¹⁰⁰ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29.12.2015 r., PK4.8022.44.2015.

¹⁰¹ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29.12.2015 r., PK4.8022.44.2015.

¹⁰² W. Stachurski, *Realizacja zobowiązań podatkowych w ramach procedur kontrolnych* [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 3, red. L. Etel, s. 674 i n.

¹⁰³ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29.12.2015 r., PK4.8022.44.2015.

¹⁰⁴ Zob. uzasadnienie prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VII kadencja, druk sejm. nr 3018.

wykładni przepisów zawartych w takiej ustawie szczególnej, również stosować art. 2a o.p. Wydaje się, że należy odnieść się do tej kwestii przecząco, z uwagi na fakt, iż przepis ten znajduje się w innym dziale – dziale I „Przepisy ogólne”, do którego inne ustawy szczególne raczej nie odsyłają.

Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika ma zastosowanie również do przepisów wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, a także z ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej oraz przepisów aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych. Wynika to z definicji zawartej w art. 3 pkt 2 o.p., gdzie zdefiniowano pojęcie przepisów prawa podatkowego. Artykuł 2a o.p. powinien być więc stosowany, gdy wątpliwości będą wynikały z przepisów podatkowych zawartych w rozporządzeniu Ministra Finansów lub uchwale rady gminy w sprawie stawek czy zwolnień podatkowych.

Analizowana zasada powinna mieć zastosowanie w odniesieniu do przepisów zarówno prawa materialnego, jak i procesowego. W orzecznictwie wskazuje się np., że w sytuacji, w której podatnik bez wątpliwości spełnił wszystkie wymogi materialnoprawne warunkujące jego prawo do skorzystania z ulgi podatkowej, bez nadmiernego formalizmu należy interpretować wymóg o charakterze czysto formalnym, pozostającym bez wpływu choćby na interesy Skarbu Państwa (wyrok NSA z 31.07.2019 r., II FSK 3684/18, LEX nr 2716195). W literaturze wskazuje się, że zasada ta może mieć zastosowanie m.in. w kontekście testu racjonalnego podmiotu trzeciego stanowiącego istotny element zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, przy czym test ten powinien być przez organy podatkowe wykorzystywany w sposób wyważony i sensowny, z uwzględnieniem postanowień i treści art. 2a o.p., który stanowi, że niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika¹⁰⁵.

7. Mechanizmy stosowania zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika

Podmioty stosujące prawo podatkowe, tj. organy podatkowe i sądy, po wprowadzeniu tej zasady wciąż w pierwszej kolejności powinny stosować wypracowane w nauce prawa metody wykładni przepisów, z uwzględnieniem pierwszeństwa wykładni językowej¹⁰⁶. W przypadku podatków zharmonizowanych w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego nie można pominąć wykładni prounijnej, a także należy zwracać uwagę, aby przy wykładni przepisów prawa podatkowego uwzględnić orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i Trybunału Konstytucyjnego¹⁰⁷. W literaturze podkreśla się,

¹⁰⁵ J. Glumińska-Pawlic, *Wpływ klauzuli na zjawisko unikania opodatkowania* [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, red. D. Gajewski, Warszawa 2018.

¹⁰⁶ Zob. uzasadnienie prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VII kadencja, druk sejm. nr 3018.

¹⁰⁷ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29.12.2015 r., PK4.8022.44.2015.

że art. 2a o.p. znajdzie zastosowanie dopiero wówczas, gdy użyte metody wykładni prawa, z wykładnią prounijną włącznie, nie dadzą względnie klarownego rezultatu¹⁰⁸. Jeśli jednak po wdrożeniu tego procesu przepis prawa podatkowego w dalszym ciągu będzie budził wątpliwości odnośnie do treści normy prawnej, która jest z niego dekodowana, podmioty te powinny rozstrzygać niedające się usunąć wątpliwości na korzyść podatnika. W konsekwencji, gdy interpretacja przepisu prowadzi do wniosków niemających sensu, sprzecznych lub niejednoznacznych, to prawidłowym rozwiązaniem jest wybór znaczenia, które jest korzystne dla podatnika¹⁰⁹. Jeżeli interpretacja przepisu prowadzi do możliwości nadania mu różnych znaczeń, to stosując analizowaną zasadę, należy kierować się tym, które jest najkorzystniejsze z punktu widzenia podatnika¹¹⁰. Stosowanie zasady powinno tym samym prowadzić do wypełniania konstrukcyjnych luk prawnych, usuwania wątpliwości brzmienia przepisu, a także modernizacji norm prawnych¹¹¹. Istotne jest, że z przedmiotowej zasady nie należy wyprowadzać nakazu skierowanego do organów podatkowych, aby od momentu wejścia jej w życie zaczęły działać antyfiskalnie¹¹².

Wskazuje się, że jeśli organ podatkowy natrafi na wątpliwości co do znaczenia przepisu w konkretnej sytuacji faktycznej, a wątpliwości tych nie będzie można usunąć w trakcie prawidłowo prowadzonej wykładni przepisów prawa podatkowego, to wówczas, stosując art. 2a o.p., powinien przyjąć znaczenie przepisów korzystniejsze dla podatnika¹¹³. Jeśli organ podatkowy dojdzie do wniosku, że w sprawie ma zastosowanie art. 2a o.p., ale można zastosować więcej niż jedną, równorzędną i korzystną dla podatnika interpretację przepisu, powinien wybrać tę korzystniejszą dla podatnika¹¹⁴. W przypadku gdy organ nie jest w stanie ustalić, która z różnych interpretacji jest korzystniejsza (np. obie interpretacje są korzystne dla podatnika, ale – na innym polu działania prawa podatkowego – wybór jednej spowoduje utratę korzyści płynących z drugiej), powinien uzyskać stanowisko podatnika co do wyboru najkorzystniejszej dla niego interpretacji¹¹⁵. Wskazywana przez podatnika interpretacja przepisu i sposób jego zastosowania mogą zostać zakwestionowane przez organ podatkowy poprzez wykazanie, że treść przepisu nie budzi wątpliwości na tle tej konkretnej sprawy albo – jeżeli przepis budzi pewne wątpliwości – poprzez wykazanie, że wątpliwości te da się usunąć, a wynik prawidłowo przeprowadzonej wykładni przepisu jest inny niż wskazywany przez podatnika¹¹⁶.

¹⁰⁸ B. Brzeziński, *O wątpliwościach...*, s. 17 i n.

¹⁰⁹ Zob. uzasadnienie prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VII kadencja, druk sejm. nr 3018.

¹¹⁰ Zob. uzasadnienie prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VII kadencja, druk sejm. nr 3018.

¹¹¹ Zob. uzasadnienie prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VII kadencja, druk sejm. nr 3018.

¹¹² Zob. uzasadnienie prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VII kadencja, druk sejm. nr 3018.

¹¹³ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29.12.2015 r., PK4.8022.44.2015.

¹¹⁴ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29.12.2015 r., PK4.8022.44.2015.

¹¹⁵ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29.12.2015 r., PK4.8022.44.2015.

¹¹⁶ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29.12.2015 r., PK4.8022.44.2015.

W orzecznictwie wskazuje się, że wyrażona w przepisie art. 2a o.p. zasada *in dubio pro tributario* jest jedną z dyrektyw wykładni prawa i ma zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy interpretacja przepisu prawa przy zastosowaniu wszystkich jej kontekstów (językowego, systemowego, funkcjonalnego) nie daje zadowalających rezultatów (wyrok WSA w Szczecinie z 29.06.2017 r., I SA/Sz 386/17, LEX nr 2325071; podobnie w wyroku NSA z 24.11.2020 r., II FSK 1955/18, LEX nr 3087964). Podnosi się także, że tylko w przypadku, gdy rezultat przeprowadzonej wykładni, mimo zastosowania różnych metod interpretacji, pozwala na przyjęcie alternatywnych względem siebie treści normy prawnej, prawidłowym rozwiązaniem jest wybór znaczenia, które jest korzystne dla podatnika (wyrok NSA z 24.11.2020 r., II FSK 1955/18). Stanowisko to akceptuje się również w literaturze przedmiotu¹¹⁷. Zwraca się uwagę, że w przepisie art. 2a o.p. chodzi o wątpliwości organu podatkowego, a nie wątpliwości podatnika oraz że podatnik nie może oczekiwać, aby art. 2a o.p. był stosowany w każdej sytuacji, gdy wynik wykładni przedstawiony przez organ podatkowy oznacza dla podatnika konsekwencje mniej korzystne, niż zakładał (wyrok WSA w Szczecinie z 29.06.2017 r., I SA/Sz 386/17). Wskazuje się także, że jeżeli wnioskodawca wysnuł odmienną argumentację co do mających zastosowanie przepisów prawa, nie oznacza to, że organ, wydając argumentację przeciwną, naruszył art. 2a o.p., gdy treść przepisów nie budzi wątpliwości na tle przedstawionej sprawy (wyrok WSA w Poznaniu z 10.08.2017 r., I SA/Po 221/17, LEX nr 2378102).

8. Rozstrzygnięcie i jego elementy w przypadku zastosowania zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika

Istotnym elementem jest kwestia formy, w której organ podatkowy będzie rozstrzygał o zastosowaniu zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika zawartej w art. 2a o.p. Należy zwrócić uwagę, że brak jest regulacji szczególnej w tym zakresie, zawartej w powyżej wskazanym przepisie. Nie powinno jednak być wątpliwości, że organ podatkowy będzie rozstrzygał o zastosowaniu tej zasady pozytywnie (zasada rozstrzygania wątpliwości ma w danej sprawie podatnika zastosowanie) lub negatywnie, tj. gdy podatnik wystąpi z żądaniem, a organ stwierdzi brak istnienia przesłanek do zastosowania tej regulacji w sprawie podatnika. Organ podatkowy powinien uzewnętrznzyć swoje ustalenia w tym zakresie w formie, która będzie zależała od procedury, w ramach której dana sprawa jest rozstrzygana przez organ. Jeśli organ podatkowy stwierdzi istnienie przesłanek do zastosowania art. 2a o.p. w toku postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, w decyzji kończącej to postępowanie powinien rozstrzygnąć również kwestię ewentualnego zastosowania art. 2a o.p. W przypadku gdy kwestia istnienia przesłanek do zastosowania analizowanej zasady wystąpi w trakcie prowadzonego

¹¹⁷ L. Bielecki, *Zasada in dubio pro tributario w ustawie Ordynacja podatkowa. Zakres obowiązywania oraz stosowania*, PPLiFS 2018/7, s. 21 i n., gdzie także wskazuje się, że tylko w przypadku, gdy rezultat przeprowadzonej wykładni, mimo zastosowania różnych metod interpretacji, pozwala na przyjęcie alternatywnych względem siebie treści normy prawnej, prawidłowym rozwiązaniem jest wybór znaczenia, które jest korzystne dla podatnika.

postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, organ, wydając właściwą interpretację, będzie zobowiązany rozstrzygnąć zagadnienie stosowania ww. przepisu. Twierdzenie to znajduje uzasadnienie w poglądzie Ministra Finansów, który wskazał, że rozstrzyganie spraw przez organy podatkowe następuje w drodze aktów władczych, jakimi są decyzje (postanowienia), ale że analogicznie dotyczy to także interpretacji przepisów prawa podatkowego¹¹⁸. Wskazano przy tym, że sporne kwestie – związane z zastosowaniem art. 2a o.p. lub wskazaniem braku przesłanek jego zastosowania – powinny stanowić przedmiot tych aktów administracyjnych¹¹⁹. Wydaje się jednak, że kwestie zastosowania art. 2a o.p. powinny być przedmiotem rozstrzygnięć wydawanych przez organ podatkowy także wówczas, gdy brak jest kwestii spornych co do zastosowania tego przepisu. Jeśli organ podatkowy zgodzi się z podatnikiem co do zastosowania art. 2a o.p. na etapie prowadzonego postępowania podatkowego, powinien dać temu wyraz w wydanej decyzji, która będzie kończyła postępowanie podatkowe np. w sprawie umorzenia postępowania podatkowego.

Wydając decyzję podatkową, w której przedmiotem analizy będzie art. 2a o.p., organ podatkowy będzie musiał zwrócić szczególną uwagę na sytuację, w której podatnik domaga się zastosowania zasady rozstrzygania wątpliwości na jego korzyść. Wskazuje się, że warunkiem koniecznym poprawności decyzji wydanej w związku z art. 2a o.p. będzie przeanalizowanie w uzasadnieniu decyzji argumentacji podatnika, co oznacza, że decyzja taka będzie analizowana przez pryzmat spełniania warunków, o których mowa w art. 210 § 4 o.p., gdzie mowa jest o uzasadnieniu faktycznym decyzji, zawierającym w szczególności: wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione; dowodów, którym dał wiarę oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności. Uzasadnienie prawne zawiera zaś wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji z przytoczeniem przepisów prawa¹²⁰. Wskazuje się przy tym, że nie wystarczy samo przedstawienie w uzasadnieniu argumentacji prowadzącej do wydanego rozstrzygnięcia, gdyż w sytuacji gdy, zdaniem organu, przepis art. 2a o.p. nie ma zastosowania, należy wykazać, że podatnik, wysuwając inną argumentację i stawiając tezę o istnieniu niedających się usunąć wątpliwości, nie ma racji, gdyż np. powoływał nieadekwatne do stanu faktycznego przepisy, przyjmował błędne założenia interpretacyjne, mylił się w rozumowaniu bądź też jego argumentacja była na tyle słaba w zestawieniu z argumentacją przeciwną, że nie można uznać istnienia niedających się usunąć wątpliwości, gdyż wymaga tego realizacja wyrażonej w art. 124 o.p. zasady przekonywania¹²¹.

¹¹⁸ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29.12.2015 r., PK4.8022.44.2015.

¹¹⁹ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29.12.2015 r., PK4.8022.44.2015.

¹²⁰ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29.12.2015 r., PK4.8022.44.2015.

¹²¹ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29.12.2015 r., PK4.8022.44.2015.

Art. 3. [Słowniczek]

Ilekroć w ustawie jest mowa o:

- 1) ustawach podatkowych – rozumie się przez to ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich;
- 2) przepisach prawa podatkowego – rozumie się przez to przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych;
- 3) podatkach – rozumie się przez to również:
 - a) zaliczki na podatki,
 - b) raty podatków, jeżeli przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach,
 - c) opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe;
- 4) księgach podatkowych – rozumie się przez to 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;
- 5) deklaracjach – rozumie się przez to również zeznania, wykazy, zestawienia, sprawozdania oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci;
- 6) ulgach podatkowych – rozumie się przez to przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku;
- 7) zwrocie podatku – rozumie się przez to zwrot różnicy podatku lub zwrot podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, a także inne formy zwrotu podatku przewidziane w przepisach prawa podatkowego;
- 8) niepodatkowych należnościach budżetowych – rozumie się przez to niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznych;
- 9) działalności gospodarczej – rozumie się przez to każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców

- (Dz. U. z 2021 r. poz. 162), w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność – do przedsiębiorców;
- 10) cenie transferowej – rozumie się przez to cenę transferową w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 i 1163) oraz art. 11a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406, z późn. zm.);
- 11–12) (uchylone);
- 13) dokumencie elektronicznym – rozumie się przez to dokument elektroniczny, o którym mowa w art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz. U. z 2021 r. poz. 670, 952 i 1005);
- 14) portalu podatkowym – rozumie się przez to system teleinformatyczny administracji skarbowej służący do kontaktu organów podatkowych z podatnikami, płatnikami i inkasentami, a także ich następcami prawnymi oraz osobami trzecimi, w szczególności do wnoszenia podań, składania deklaracji oraz doręczania pism organów podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej;
- 15) podaniu lub deklaracji odwzorowanych cyfrowo – rozumie się przez to dokument elektroniczny będący kopią elektroniczną podania lub deklaracji, złożonych w jednostkach organizacyjnych administracji skarbowej w postaci innej niż elektroniczna, który został wprowadzony do systemu teleinformatycznego Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w sposób zapewniający niezaprzeczalność i integralność odwzorowanych danych;
- 16) przedsiębiorstwie w spadku – rozumie się przez to przedsiębiorstwo w spadku w rozumieniu ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz. U. z 2021 r. poz. 170);
- 17) zarządzie sukcesyjnym – rozumie się przez to zarząd sukcesyjny w rozumieniu ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw;
- 18) korzyści podatkowej – rozumie się przez to:
- a) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości,
 - b) powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
 - c) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku,
 - d) brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika, jeżeli wynika on z okoliczności wskazanych w lit. a;
- 19) środkach ograniczających umowne korzyści – rozumie się przez to postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego

opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej lub inne środki ograniczające lub odmawiające korzyści wynikających z tych umów.

1. Uwagi ogólne

Zasadą jest, że jeśli w Ordynacji podatkowej znajduje się jakiś przepis, należy przyjąć, że ma on znaczenie przypisane temu pojęciu w słowniku ustawy, który w przypadku Ordynacji podatkowej znajduje się w analizowanym przepisie. Należy zwrócić uwagę, że pewne pojęcia, zwłaszcza o charakterze ogólnym, używane w innych ustawach podatkowych, nie są jednocześnie w tych aktach wyjaśnione, np. podatek, obowiązek podatkowy, zobowiązanie podatkowe, rok podatkowy itd. Należy jednak przyjąć, że ich znaczenie jest takie, jakie nadano im w Ordynacji podatkowej, z uwagi na charakter Ordynacji podatkowej, która jest ogólnym aktem prawa podatkowego. Ogranicza to w istotny sposób wątpliwości interpretacyjne, które na gruncie stosowania takich pojęć mogłyby się pojawić.

2. Pojęcie ustaw podatkowych

Ustawodawca, definiując pojęcie ustaw podatkowych, przyjął szerokie znaczenie tego pojęcia, odnosząc je do aktów rangi ustawy, które regulują funkcjonowanie nie tylko podatków, ale również innych należności, do których Ordynacja podatkowa ma zastosowanie. Do tych ustaw są zatem zaliczone takie ustawy, które odnoszą się również do opłat, a także niepodatkowych należności budżetowych. Definicja ta wyznacza alternatywne cechy, których spełnienie determinuje, iż określone ustawy będą objęte tym pojęciem. Pierwszą z nich jest, że są to akty, które dotyczą elementów konstrukcyjnych tych podatków, opłat lub niepodatkowych należności budżetowych, takich jak: podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawa opodatkowania, stawki podatkowe. Drugą cechą charakteryzującą akty zaliczane do ustaw podatkowych jest to, że regulują one prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów lub też następców prawnych albo osób trzecich. Podkreśla się, że pojęcie ustawy podatkowej nie ma znaczenia przy konstruowaniu materialnej konstytucyjnej definicji podatku, gdyż na gruncie Konstytucji ustawa jest zawsze konieczna dla regulowania sytuacji prawnej jednostek, a z zasady wyłączności ustawowej w sprawach danin publicznych (art. 217 Konstytucji RP) wynika, że wszystkie istotne elementy daniny publicznej muszą być ujęte w ustawie¹²². Wskazuje się także, że ustawa z 27.08.1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 573 ze zm.) nie jest ustawą podatkową, a odesłanie z art. 49 ust. 1 cytowanej ustawy, który stanowi, że do wpłat na rzecz PFRON stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej, nie byłoby potrzebne, gdyby wpłaty stanowiły podatek (wyrok NSA z 16.05.2014 r., II FSK 1395/12, LEX nr 1481503). Podniesiono, że wiele przepisów podatkowych uzależnia powstanie

¹²² A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne – podstawowe pojęcia konstytucyjne*, ZNSA 2011/2, s. 47–58.

zobowiązań podatkowych, a zazwyczaj także wysokość tych zobowiązań od zdarzeń, czy czynności prawnych uregulowanych bądź zdefiniowanych w przepisach niebędących przepisami prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 w zw. z art. 3 pkt 1 o.p. (wyrok NSA z 15.01.2020 r., II FSK 345/18, LEX nr 2798786). Pod pojęciem prawa podatkowego należy więc rozumieć wszelkie normy prawne, które regulują elementy konstrukcyjne, tj. podmiotowe i przedmiotowe podatku, zatem także normy prawne nieznajdujące się w ustawach podatkowych (wyrok NSA z 15.01.2020 r., II FSK 345/18).

Na gruncie Ordynacji podatkowej ustawodawca niezbyt często posługuje się pojęciem ustawy podatkowej. Występuje ono rzadziej niż inne, podobne, aczkolwiek szersze znaczeniowo pojęcie, jakim jest określenie „przepisy prawa podatkowego”, które również zostało zdefiniowane w słowniku Ordynacji podatkowej (zob. komentarz w następnym punkcie). Pojęcia ustaw podatkowych ustawodawca w Ordynacji podatkowej używa, wskazując na te instytucje, które jedynie częściowo są uregulowane w przedmiotowej ustawie. W założeniu Ordynacja podatkowa powinna nawiązywać do pojęcia ustawy podatkowej, nie zaś przepisów prawa podatkowego przy instytucjach istotniejszych, których normowanie nie powinno zostać powierzone do aktu niższego rzędu niż ustawa. W praktyce jednak wydaje się, że ta zasada nie jest realizowana. Trudno jest bowiem uzasadnić, dlaczego pojęcie roku podatkowego, zdefiniowane co do zasady w art. 11 o.p., nie mogło zostać zmodyfikowane przepisami prawa podatkowego, a jedynie ustawą podatkową (zob. komentarz do art. 11). Poza tym przypadkiem pojęcie ustaw podatkowych występuje w Ordynacji podatkowej przy takich instytucjach jak: sposoby powstawania zobowiązań podatkowych (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.); ulgi podatkowe polegające na ograniczeniu poboru zaliczek na podatek (art. 22 § 2a o.p.); przypadki uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznych, a także stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania (art. 128 o.p.); zasady, na podstawie których informacje objęte tajemnicą skarbową mogą zostać udzielone określonym podmiotom (art. 299 § 3 pkt 13 o.p.).

3. Pojęcie przepisów prawa podatkowego

Pojęcia przepisów prawa podatkowego ustawodawca w Ordynacji podatkowej używa, podobnie jak przy pojęciu ustawy podatkowej, opisując instytucje, które jedynie częściowo są uregulowane w przedmiotowej ustawie. Pojęcie przepisów prawa podatkowego obejmuje swoim zakresem ustawy podatkowe, ale także dwie inne kategorie aktów prawnych. Pierwszą z nich są ratyfikowane przez Rzeczpospolitą Polską umowy międzynarodowe. Przy tym w skład tej kategorii wchodzi zarówno umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, jak i inne umowy międzynarodowe, które dotyczą problematyki podatkowej. W Ordynacji podatkowej podkreślono, iż w skład przepisów prawa podatkowego wchodzi nie wszystkie umowy międzynarodowe, a jedynie te, które zostały ratyfikowane. Jest to istotne z uwagi na fakt, iż zgodnie z art. 87 ust. 1 Konstytucji RP źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są, poza Konstytucją i ustawami, właśnie ratyfikowane umowy międzynarodowe, a także rozporządzenia. Drugą grupą przepisów,

które objęte są pojęciem przepisów prawa podatkowego, są akty wykonawcze wydane na podstawie ustaw podatkowych. Nie będą więc tym pojęciem objęte akty wykonawcze, jeśli nie zostały one wydane na podstawie ustawy, które nie będą spełniać warunków określonych w definicji ustawy podatkowej. Do przepisów prawa podatkowego zaliczone zostały rozporządzenia, ale także akty prawa miejscowego, np. uchwały rad gmin dotyczące stawek czy zwolnień podatkowych. Zgodnie z art. 87 ust. 2 Konstytucji RP źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są na obszarze działania organów, które je ustanowiły, akty prawa miejscowego.

W tym kontekście w orzecznictwie wskazano, że przepisy ustawy z 27.08.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1285 ze zm.) nie są przepisami prawa podatkowego w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej (wyrok NSA z 15.05.2015 r., II FSK 977/13, LEX nr 1774678). Nie są nimi również przepisy podatkowe innych państw. Z tego powodu uznano, że duńskie prawo cywilne i podatkowe jest prawem obcym wobec prawa polskiego i z tego względu nie może być przedmiotem interpretacji Ministra Finansów, gdyż ten, zgodnie z art. 14b § 1 w zw. z art. 3 pkt 2 o.p., interpretuje tylko prawo polskie oraz umowy międzynarodowe dotyczące kwestii podatkowych, w których stroną jest Polska (wyrok WSA w Warszawie z 8.01.2014 r., III SA/Wa 1982/13, LEX nr 1545012). Podnosi się jednak, że organ wydający interpretację jest zobowiązany do dokonania poprawnej i kompletnej wykładni prawa krajowego, a także iż skoro jest to możliwe tylko po dokonaniu wykładni prawa obcego, to musi dokonać także wykładni prawa obcego¹²³. Z drugiej strony uznano, że warunek objęcia definicją przepisów prawa podatkowego spełniają klasyfikacje statystyczne, a w konsekwencji podniesiono, że skoro organ podatkowy jest władny oceniać prawidłowość klasyfikacji usług w postępowaniu podatkowym dla celów weryfikacji zobowiązania podatkowego, to prawidłowość klasyfikacji statystycznej towarów i usług dla celów podatkowych powinna stanowić przedmiot interpretacji podatkowej (wyrok WSA w Rzeszowie z 16.04.2015 r., I SA/Rz 243/15, LEX nr 1809892).

Wskazano, że wiele przepisów podatkowych uzależnia powstanie zobowiązań podatkowych, a zazwyczaj także wysokość tych zobowiązań od zdarzeń czy czynności prawnych uregulowanych bądź zdefiniowanych w przepisach niebędących przepisami prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 w zw. z art. 3 pkt 1 o.p. (wyrok NSA z 15.01.2020 r., II FSK 345/18). Pod pojęciem prawa podatkowego należy więc rozumieć wszelkie normy prawne, które regulują elementy konstrukcyjne, tj. podmiotowe i przedmiotowe podatku, zatem także normy prawne nieznajdujące się w ustawach podatkowych (wyrok NSA z 15.01.2020 r., II FSK 345/18).

W kontekście przepisów unijnych uznano, że warunek definicji przepisów prawa podatkowego spełniają przepisy ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów

¹²³ K. Lasiński-Sulecki, glosa do wyroku NSA z 11.03.2010 r., I FSK 61/09, OSP 2011/5, poz. 54.

międzynarodowych (wyrok NSA z 12.04.2013 r., II FSK 1593/11, LEX nr 1311331). Przepisami podatkowymi w rozumieniu przyjętym w art. 3 pkt 2 o.p. mogą być przepisy innych gałęzi prawa, w tym cywilnego. Wskazano bowiem, że na potrzeby przepisów ustawy z 2004 r. o podatku od towarów i usług, ale również i innych ustaw o charakterze podatkowym, należy stosować definicję przedsiębiorstwa zawartą w art. 55¹ k.c., co oznacza, że w kontekście stosowania art. 6 u.p.t.u., art. 55¹ k.c. stał się przepisem prawa podatkowego, mimo zamieszczenia go w ustawie wykraczającej poza ramy spraw wymienionych w art. 3 pkt 1 o.p.

Pojęcie przepisów prawa występuje w Ordynacji podatkowej przy takich instytucjach, jak: inne pojęcia zawarte w słowniku Ordynacji podatkowej (podatki z art. 3 pkt 3, deklaracje z art. 3 pkt 5, zwrot podatku z art. 3 pkt 10), zobowiązanie podatkowe (art. 5), płatnik (art. 8), interpretacje przepisów prawa podatkowego (art. 14a–14s), określenie przypadków i terminów składania deklaracji podatkowych (art. 21 § 2 i 5, art. 68 § 2 pkt 1, art. 75 § 3), decyzja określająca wysokość straty poniesionej przez podatnika (art. 24), kalendarzowo określone terminy płatności podatku (art. 47 § 2), odraczanie terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego (art. 48 § 1), przedłużanie terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego (art. 50), ustalenia przypadków zapłaty podatków papierami wartościowymi lub znakami akcyzy (art. 61 § 3 pkt 2), określenia przypadków, gdy deklaracja ma być podpisana przez więcej niż jedną osobę (art. 80a § 3), określenia praw i obowiązków podatników, które przechodzą na następców prawnych (art. 93–97), obowiązek udzielania niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego (art. 121 § 2), określenie przypadków wyłączenia pracownika organu podatkowego (art. 130 § 1), a także organu podatkowego (art. 131 § 1 i art. 132 § 1), określenie podmiotów będących stroną w postępowaniu podatkowym (art. 133 § 2), określenie zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych w sprawach podatkowych (art. 135), terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności, których nie wlicza się do terminów załatwiania sprawy (art. 139 § 4), przypadki powołania na biegłego z urzędu (art. 197 § 2), określenie szczególnych składników decyzji podatkowej (art. 210 § 3), określenie przypadków, w których może nastąpić zmiana decyzji (art. 254 § 1), określenie przypadków wygaśnięcia decyzji (art. 258 § 1 pkt 3), wyznaczenie celu kontroli (art. 281 § 2).

4. Pojęcie podatków

W Ordynacji podatkowej mamy do czynienia z dwiema definicjami podatku. Pierwsza występuje w art. 6, druga zaś w art. 3 pkt 3. Mają one różny charakter i pełnią odmienne funkcje. Pierwsza z nich ma charakter merytoryczny. Określa ona cechy podatku, których istnienie oznaczać będzie, że do danego świadczenia będziemy stosować przepisy Ordynacji podatkowej (zob. komentarz do art. 6). Druga definicja ma charakter formalny i porządkowy. Zawiera ona rodzaje należności, które na gruncie Ordynacji podatkowej są traktowane utożsamnie. Celem tej definicji jest uproszczenie regulacji zawartych w Ordynacji

podatkowej. Przedstawiając poszczególne instytucje w Ordynacji podatkowej, ustawodawca często posługuje się zbiorczym pojęciem podatku. W związku z analizowaną definicją będzie to oznaczać, że dana instytucja ma także zastosowanie do wynikających z przepisów prawa podatkowego zaliczek podatkowych występujących przede wszystkim na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, rat podatków, jeżeli przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach (ustawa o podatkach i opłatach lokalnych), a także opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych. Analizowana definicja podatku obejmuje więc poza podatkiem także inne należności publicznoprawne objęte zakresem Ordynacji podatkowej, tj. opłaty (zob. art. 2), określone formy realizacji podatku (raty podatku), a także należności, których obowiązek zapłaty powstaje przed powstaniem zobowiązania podatkowego (zaliczki).

Analizowana definicja ma zastosowanie, gdy przepisy zawarte w Ordynacji podatkowej posługują się określeniem podatku zarówno w liczbie pojedynczej, jak i mnogiej. Ustawodawca na gruncie analizowanej ustawy niekonsekwentnie korzysta jednak z przedmiotowej definicji. W wielu przypadkach posługuje się pojęciem podatku, przez co należy rozumieć – w kontekście tej definicji – że dana regulacja ma zastosowanie także do rat, zaliczek, opłat i niepodatkowych należności budżetowych. Z takimi sytuacjami mamy do czynienia m.in. w przypadku: zakresu odpowiedzialności podatnika (art. 26 o.p.), określenia należności, których wykonanie może być zabezpieczone hipoteką (art. 34 § 1 o.p.), potrącenia (art. 64 § 1 o.p.), świadczeń, za które osoby trzecie ponoszą odpowiedzialność¹²⁴ (art. 107 § 2 o.p.), ustalenia podmiotów upoważnionych do otrzymania informacji objętych tajemnicą skarbową (art. 299c o.p.), zaświadczeń (art. 306e § 1 o.p.). W niektórych jednak przypadkach ustawodawca podkreśla, że dana instytucja ma zastosowanie nie tylko do podatków, ale także innych należności objętych przedmiotową definicją. W art. 47 § 1 o.p. wskazuje się, iż termin płatności podatku wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, a w § 2 stwierdza się, że jeżeli przepisy prawa podatkowego określają kalendarzowo terminy płatności podatku, zaliczki na podatek lub raty podatku, a decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego nie została doręczona co najmniej na 14 dni przed terminem płatności podatku, pierwszej zaliczki na podatek lub pierwszej raty podatku, obowiązuje termin określony w § 1. W art. 51 § 1 o.p. podkreśla się, że zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności. W § 2 natomiast wskazuje się, że za zaległość podatkową uważa się także niezapłaconą w terminie płatności zaliczkę na podatek, w tym również zaliczkę, o której mowa w art. 23a o.p., lub ratę podatku.

¹²⁴ A. Olesińska, *Odpowiedzialność osób trzecich [w:] System Prawa Finansowego*, t. 3, red. L. Etel, s. 582 i n.

5. Pojęcie ksiąg podatkowych

Przedmiotowa definicja ma charakter formalny i porządkujący. Wskazuje ona rodzaje ksiąg, rejestrów, które na gruncie Ordynacji podatkowej są traktowane tożsamo. Celem tej definicji jest uproszczenie regulacji zawartych w Ordynacji podatkowej. Przedstawiając poszczególne instytucje w Ordynacji podatkowej, ustawodawca często posługuje się zbiorczym pojęciem ksiąg podatkowych. W związku z analizowaną definicją będzie to oznaczać, że dana instytucja ma także zastosowanie do występujących na podstawie przepisów prawa podatkowego wszelkich ksiąg, ewidencji i rejestrów, do prowadzenia których zobowiązani są podatnicy, płatnicy i inkasenci.

W Ordynacji podatkowej kwestiom związanym z księgami podatkowymi poświęcone są regulacje dotyczące: okresu ich przechowywania przez podatników (art. 86 § 1), dowodów w postępowaniu podatkowym (art. 181), rzetelności i niewadliwości ksiąg (art. 193), zasad przekazywania organom ksiąg prowadzonych przy użyciu programów komputerowych (art. 193a), możliwości zastosowania kary porządkowej w przypadku bezzasadnej odmowy okazania lub nieprzedstawienia ksiąg podatkowych (art. 262), możliwości żądania od kontrahentów podatnika przedstawienia ksiąg podatkowych (art. 274c), miejsca prowadzenia kontroli podatkowej dotyczącej ksiąg podatkowych (art. 285a).

Księgi rachunkowe prowadzi się na podstawie ustawy z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm.). Na podstawie art. 22n u.p.d.o.f. podatnicy prowadzący, zgodnie z przepisami o rachunkowości, księgi rachunkowe są obowiązani do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych.

Podatkową księgę przychodów i rozchodów prowadzi się na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z 23.12.2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. poz. 2544 ze zm.). Zgodnie z § 2 ust. 1 tego aktu do jej prowadzenia zobowiązane są następujące podmioty: osoby fizyczne, przedsiębiorstwa w spadku, spółki cywilne osób fizycznych, spółki cywilne osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, o których mowa w art. 24a ust. 1 i 2 u.p.d.o.f. Obowiązek dotyczy także rolników prowadzących gospodarstwo rolne bez zatrudnienia w nim pracowników, członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych oraz pracowników rolnych, wykonujących działalność gospodarczą, osobiście lub z udziałem członków rodziny pozostających we wspólnym gospodarstwie domowym, jeżeli łączny przychód z tej działalności gospodarczej nie przekracza 10 000 zł w roku podatkowym. W tym jednak przypadku ewidencję prowadzi się m.in., stosując inny jej wzór.

Z art. 119 u.p.t.u. wynika obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży dotyczący podatników, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku. Są oni obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży za dany dzień, nie później jednak niż przed dokonaniem sprzedaży

w dniu następnym. Na podstawie natomiast art. 111 u.p.t.u. podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących. Ewidencje prowadzone na potrzeby podatku od towarów i usług stosownie do art. 109 ust. 3 u.p.t.u. (ewidencja zakupów, ewidencja sprzedaży) również stanowią księgi podatkowe, co oznacza, że ewidencja sprzedaży jest jedną z ksiąg podatkowych, a podważenie jej rzetelności nie musi wiązać się z podważeniem rzetelności pozostałych ewidencji (zob. wyrok NSA z 15.09.2017 r., I FSK 2275/15, LEX nr 2393266; wyrok WSA w Opolu z 12.07.2017 r., I SA/Op 114/17, LEX nr 2336877).

Na podstawie art. 138a ust. 1 u.p.a. podmiot prowadzący skład podatkowy prowadzi ewidencję wyrobów akcyzowych. W ust. 2 tego przepisu wskazuje się natomiast, że operator logistyczny prowadzący skład podatkowy oprócz ewidencji, o której mowa w ust. 1, prowadzi ewidencję wyrobów niebędących wyrobami akcyzowymi, innych niż stanowiące wyposażenie składu podatkowego. W art. 138b ust. 1 ww. ustawy wskazuje się, że zarejestrowany wysyłający prowadzi ewidencję wyrobów akcyzowych wysyłanych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy z miejsca importu, a w art. 138c ust. 1, iż ewidencję wyrobów akcyzowych nabywanych wewnątrzwspólnotowo prowadzi m.in. zarejestrowany odbiorca, z wyłączeniem zarejestrowanego odbiorcy posiadającego zezwolenie na jednorazowe nabycie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca. W art. 138d ust. 1 u.p.a. wskazuje się natomiast, że do prowadzenia ksiąg kontroli nad produkcją alkoholu etylowego, obrotem nim i jego zużyciem obowiązany jest m.in. podmiot prowadzący skład podatkowy. W ustawie o podatku akcyzowym uregulowano także inne ewidencje, takie jak:

- dokumentów handlowych towarzyszących przemieszczaniu wyrobów akcyzowych (art. 138e),
- wyrobów akcyzowych zwolnionych od akcyzy (art. 138f),
- suszu tytoniowego (art. 138g),
- ilościowej energii elektrycznej (art. 138h),
- wyrobów węglowych (art. 138i),
- wyrobów gazowych (art. 138j),
- wyrobów akcyzowych korzystających ze zwolnienia (art. 138k),
- podatkowych znaków akcyzy (art. 138l).

Na podstawie art. 78 u.g.h. podmioty prowadzące działalność w zakresie gier hazardowych są obowiązane prowadzić m.in. ewidencje podstaw opodatkowania i obliczania wysokości podatku od gier w grach hazardowych, z wyłączeniem loterii promocyjnych.

Na podstawie art. 15 ust. 1 u.z.p.d. podatnicy oraz spółki, których wspólnicy są opodatkowani w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, są obowiązani posiadać i przechowywać dowody zakupu towarów, prowadzić wykaz środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, oraz – odrębnie za każdy rok podatkowy – ewidencję przychodów.

6. Pojęcie deklaracji

Funkcjonowanie przedmiotowej definicji oznacza, że określony przepis Ordynacji podatkowej, w którym pojawia się pojęcie deklaracji, ma także zastosowanie do wszelkich zeznań, wykazów, zestawień, sprawozdań oraz informacji, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci.

Od 1.07.2020 r. objęto tą definicją sprawozdania. Wynika to ze zmiany wprowadzonej przez art. 4 pkt 1 ustawy z 5.06.2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1065). W uzasadnieniu do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw¹²⁵ wskazuje się na następujące kwestie uzasadniające wprowadzenie tej zmiany do definicji pojęcia deklaracji zawartej w art. 3 pkt 5 o.p. „Na podstawie zmian przewidzianych w ustawie z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. poz. 2200 ze zm.), dalej zwanej «ustawą o rozstrzyganiu sporów», obowiązek składania sprawozdania o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego został przeniesiony z przepisów ustawy o PIT i ustawy o CIT do art. 107 tej ustawy. Obowiązek dołączenia sprawozdania do zeznania podatkowego wynikał dotychczas z art. 45 ust. 5a ustawy o PIT i art. 27 ust. 3 ustawy o CIT. Oznacza to, że do sprawozdania (jako załącznika do zeznania podatkowego) znajdowały zastosowanie przepisy dotyczące deklaracji zdefiniowanej w art. 3 pkt 5 o.p. Ze względu na przewidziany w art. 107 ust. 1 ustawy o rozstrzyganiu sporów obowiązek składania (a nie dołączania) sprawozdań w terminie właściwym dla złożenia rocznego zeznania podatkowego powstała wątpliwość co do statusu prawnego sprawozdań. Przy czym na żadnym etapie prac nad ustawą o rozstrzyganiu sporów nie ulegało wątpliwości, że przeniesienie tej regulacji nie miało na celu zmianę statusu prawnego tych sprawozdań. W celu wyeliminowania tych wątpliwości proponuje się uzupełnienie o sprawozdania katalogu dokumentów składanych na podstawie przepisów prawa podatkowego przez podatników (płatników i inkasentów), które są uznawane za deklaracje. Wprowadzona zmiana przesądzi w sposób jednoznaczny o stosowaniu do sprawozdań, o których mowa w art. 107 ustawy o rozstrzyganiu sporów przepisów odnoszących się do deklaracji w rozumieniu art. 3 pkt 5 Ordynacji podatkowej”.

Zgodnie z art. 107 ust. 1 ustawy o rozstrzyganiu sporów podatnicy, którym Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydał uprzednie porozumienie cenowe, składają Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej sprawozdanie o realizacji uprzedniego porozumienia

¹²⁵ IX kadencja, druk sejm. nr 207.

cenowego za każdy rok podatkowy objęty uprzednim porozumieniem cenowym, w terminie właściwym dla złożenia rocznego zeznania podatkowego. W art. 107 ust. 2 ww. ustawy wskazuje się natomiast, że minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór sprawozdania o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego dla celów podatku dochodowego od osób prawnych, w celu usprawnienia weryfikacji stosowania się przez podmioty powiązane do uprzedniego porozumienia cenowego, uwzględniający w szczególności dane identyfikujące podmioty powiązane, wielkość sprzedaży uzyskanej przy zastosowaniu cen transferowych, wysokość cen transferowych, okres stosowania metody oraz sposób prezentacji indywidualnych informacji, których zakres jest określany w uprzednim porozumieniu cenowym. W art. 107 ust. 3 tego aktu wprowadza się natomiast regulację, zgodnie z którą minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór sprawozdania o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych, w celu usprawnienia weryfikacji stosowania się przez podmioty powiązane do uprzedniego porozumienia cenowego, uwzględniający w szczególności dane identyfikujące podmioty powiązane, wielkość sprzedaży uzyskanej przy zastosowaniu cen transferowych, wysokość cen transferowych, okres stosowania metody oraz sposób prezentacji indywidualnych informacji, których zakres jest określany w uprzednim porozumieniu cenowym.

Od 1.01.2016 r. objęto natomiast definicją deklaracji pojęcie zestawienia. Jak wskazuje się w uzasadnieniu projektu ustawy zmieniającej Ordynację podatkową, zmiana ta ma służyć wyeliminowaniu wątpliwości interpretacyjnych, czy przepisy tej ustawy dotyczące składania deklaracji oraz ich korekt stosuje się również do miesięcznego zestawienia oświadczeń, o których mowa w art. 89 ust. 14 u.p.a., do których składania właściwemu naczelnikowi urzędu celno-skarbowego obowiązani są sprzedawcy wyrobów akcyzowych wskazanych w ww. przepisie¹²⁶. Do tej pory kwestia ta budziła wątpliwości. W orzecznictwie wskazywano, że nie jest trafne stanowisko, zgodnie z którym pojęcia deklaracji podatkowej i zgłoszenia celnego nie są ze sobą tożsame, wobec czego nie znajduje zastosowania art. 54 § 1 pkt 7a o.p., a w konsekwencji – nie zaistniały przesłanki do wnioskowanego stwierdzenia nadpłaty (wyrok WSA w Gdańsku z 3.11.2015 r., I SA/Gd 889/15, LEX nr 1947755).

Wskazuje się, że Ordynacja podatkowa w art. 3 pkt 5 wprowadziła sformułowanie „deklaracja”, jednakże nie jest to definicja legalna, lecz skrót terminologiczny, wprowadzony na jej użytek, a także iż jest to zbiorcze pojęcie obejmujące wszelkie dokumenty składane przez wymienione w tym przepisie osoby, obejmujące ich oświadczenia w takich płaszczyznach, które decydują o powstaniu zobowiązania podatkowego (wyrok NSA z 11.02.2009 r., I FSK 1551/07, LEX nr 593629). Podkreśla się również, że dane te bądź umożliwiają organom podatkowym kontrolę prawidłowości wywiązania się przez te osoby z ciążących na nich obowiązków (w przypadku powstania zobowiązania w drodze samoobliczenia), bądź

¹²⁶ Zob. uzasadnienie prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VII kadencja, druk sejm. nr 3018.

dostarczają tym organom informacje konieczne do wymierzenia im podatku (w przypadku zobowiązań podatkowych ustalanych w drodze decyzji), co oznacza, że stanowią one przede wszystkim oświadczenia wiedzy, niemniej niekiedy mogą zawierać również składniki wskazujące na wolę podatnika, płatnika czy inkasenta (wyrok NSA z 11.02.2009 r., I FSK 1551/07). Podnosi się również, że przez „deklarację” należy także rozumieć zeznanie, wykaz oraz informację, a z całokształtu przepisów o informacjach podatkowych wynika, że powinny one dotyczyć zdarzeń mających wpływ na powstanie i rozmiar zobowiązania podatkowego, a także iż celem złożenia deklaracji lub zeznania jest poinformowanie organu podatkowego o rodzaju ciążącego na podatniku zobowiązania. Z tego też względu sprawozdanie finansowe, jakkolwiek jest jednym ze źródeł wiedzy o funkcjonowaniu podatnika, nie precyzuje samo przez się zobowiązania podatkowego, dlatego nie powinno być uważane ani za deklarację, ani za informację, której niezłożenie skutkowałoby odpowiedzialnością za wykroczenie skarbowe¹²⁷. Zwraca się uwagę, że deklaracje o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi są nie tylko deklaracjami w ścisłym znaczeniu tego pojęcia, ale również deklaracjami w szerokim ich znaczeniu, nadanym normą art. 3 pkt 5 o.p., a także iż deklaracje te pełnią nie tylko funkcję fiskalną (wyliczenie wysokości należnej opłaty), ale część z nich pełni również funkcję sprawozdawczo-kontrolną, umożliwiając sprawniejsze ich weryfikowanie w ramach czynności sprawdzających, bez konieczności wszczynania postępowań podatkowych czy kontroli podatkowych¹²⁸. Wskazuje się, że pojęcie deklaracji należy odnosić do przypadku, gdy chodzi o ustalenie zobowiązania podatkowego samego deklarującego, tak jak to jest np. przy deklaracji PIT-4, składanej przez płatnika, oraz iż pojęcie informacji podatkowej służy ustaleniu zobowiązań osób trzecich, np. kontrahentów czy pracowników składających informację, co oznacza, że jest to chyba praktycznie jedyne możliwe rozróżnienie pojęć deklaracji (obejmującej także „informację”) oraz informacji podatkowej, które to określenia bez takiego rozróżnienia pokrywają się, gdy zestawia się treść art. 3 pkt 5 z treścią art. 82 § 1 pkt 3 o.p.¹²⁹

Wskazuje się, że kwalifikacja dokumentacji cen transferowych jako deklaracji w rozumieniu art. 3 pkt 5 o.p. oraz informacji w rozumieniu art. 82 § 1 pkt 3 o.p. nie zmienia twierdzenia o traktowaniu jej jako podania w rozumieniu art. 168 i 169 o.p. oraz o braku możliwości zażądania jej w trybie czynności sprawdzających¹³⁰.

W Ordynacji podatkowej pojęcie deklaracji występuje w kontekście następujących przypadków, dotyczących: możliwości składania deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 3a); elementów, które deklaracja składana za pomocą środków

¹²⁷ M. Zborowski, *Kara za brak deklaracji*, Rz. z 13.11.2015 r.

¹²⁸ G. Musolf, *Charakter i zastosowanie deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi na przykładzie województwa lubuskiego*, PPLiFS 2013/10, s. 6–9.

¹²⁹ L. Wilk, *Pojęcie „deklaracji” i problemy interpretacyjne z nim związane w prawie karnym skarbowym*, R.Pr. 2011/6, s. 20–22.

¹³⁰ K. Radzikowski, *Proceduralne aspekty dokumentacji cen transferowych po zmianach w 2017 r.*, PP 2017/12, s. 36 i n.

komunikacji elektronicznej powinna zawierać (art. 3b); roli, którą deklaracja pełni w przypadku zobowiązań powstających z mocy prawa (art. 21 § 2); ale także w podatkach powstających na skutek doręczenia decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 5); podstawy złożenia wniosku o wpis zastawu skarbowego do rejestru zastawów (art. 44 § 2); mechanizmu odzyskiwania od podatnika przekazanych mu nienależnie nadpłat lub zwrotów podatku (art. 52 § 1); wydania decyzji określającej wysokość odsetek za zwłokę (art. 53a o.p.); mechanizmu zastosowania obniżonej (art. 56a) i podwyższonej (art. 56b) stawki odsetek za zwłokę; zastosowania wydłużonego okresu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (art. 68 § 2); określenia dnia powstania nadpłaty (art. 73 § 2); zasad dochodzenia nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego (art. 74); zasad dochodzenia nadpłaty związanej z wykazaniem podatku w deklaracji nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej (art. 75 § 3); zasad podpisywania deklaracji (art. 80a); zasad korygowania deklaracji (art. 81); zasad orzekania o odpowiedzialności spadkobierców (art. 100 § 1); orzekania o zakresie odpowiedzialności osób trzecich (art. 108 § 3); przypadków, w których można odstąpić od wydawania postanowień o wszczęciu postępowania podatkowego (art. 165 § 7); dowodach w postępowaniu podatkowym (art. 181); zasad traktowania deklaracji odwzorowanych cyfrowo (art. 181a); zakresu czynności sprawdzających (art. 272); zakresu tajemnicy skarbowej (art. 293 § 1); zaświadczeń wydawanych na wniosek banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, zamierzających udzielić podatnikowi kredytu (art. 306ha § 1).

7. Pojęcie ulg podatkowych

Zgodnie z art. 3 pkt 6 o.p. ilekroć w tej ustawie jest mowa o ulgach podatkowych, należy przez to rozumieć przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku. W przepisie tym mamy do czynienia z szeroką definicją ulg podatkowych. Odnoszą się one bowiem do klasycznych ulg będących elementem konstrukcyjnym podatku, których konsekwencją jest obniżenie podstawy opodatkowania lub kwoty podatku. Przedmiotowe pojęcie obejmuje również zwolnienia podatkowe, które są traktowane także jako element konstrukcyjny podatku. Mają one ponadto zastosowanie do innych preferencji, które są przewidziane przepisami prawa podatkowego, a związane np. wspólnym rozliczeniem małżonków czy zasad rozliczenia osób samotnie wychowujących dzieci¹³¹. Definicja ta ma jednak zastosowanie jedynie na gruncie Ordynacji podatkowej, nie zaś innych ustaw podatkowych. Słusznie więc wskazuje się, że art. 3 o.p. zawiera „słowniczek” terminów używanych w tej ustawie, a przez to nie może być bezpośrednio wykorzystywany przy ustalaniu znaczenia

¹³¹ Zob. art. 6 u.p.d.o.f.

poszczególnych zwrotów z innych ustaw, a także iż definicja ulgi podatkowej z Ordynacji podatkowej nie podważa twierdzenia, że zwolnienie i ulga to dwa różne pojęcia, oznaczające inne instytucje z zakresu prawa podatkowego, co w konsekwencji oznacza, że rada gminy jest uprawniona do wprowadzania ulg podatkowych tylko wówczas, gdy w danym przepisie ustawowym użyte jest pojęcie ulgi (wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 18.06.2009 r., I SA/Go 265/09, LEX nr 510647). Podobnie w literaturze wskazuje się, że z definicji z art. 3 pkt 6 o.p. wynika m.in., że ulga podatkowa to również zwolnienie od podatku, ale podkreślono, że jest to jednak uproszczone rozumienie tego pojęcia, przyjęte wyłącznie na potrzeby Ordynacji podatkowej, a w związku z tym nie może być ono bezpośrednio stosowane w innych ustawach podatkowych, w tym również w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych¹³². Wskazuje się także, że w art. 3 pkt 6 o.p. pojęcie ulgi podatkowej potraktowane zostało w sposób szeroki i objęte zostały nimi wszelkiego rodzaju odliczenia i zmniejszenia, których zastosowanie w praktyce powoduje obniżenie podstawy opodatkowania, a co za tym idzie, również wysokości podatku, a także że ulgi i zwolnienia z tego punktu widzenia spełniają te same funkcje i mają te same cele¹³³.

W definicji tej wprowadzono wyjątek od tej zasady. Nie traktuje się jako ulgi podatkowej na gruncie Ordynacji podatkowej obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a także innych odliczeń występujących w VAT. Związane jest to ze szczególną konstrukcją tego podatku, w którym odliczenia nie mają charakteru preferencji, lecz są mechanizmami, których stosowanie pozwala na ustalenie u podatnika właściwej kwoty podatku do zapłaty.

Pojęcie ulg podatkowych należy odróżnić od pojęcia ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, które występują w Ordynacji podatkowej¹³⁴. O specyfice ulg, o których mowa na wstępie, świadczą następujące ich elementy: mają one uznaniowy charakter (jeśli podatnik spełni warunki wynikające z Ordynacji podatkowej, organ może ją przyznać, ale nie ma takiego obowiązku); mogą mieć charakter warunkowy (dotyczy to odroczenia i rozłożenia na raty podatku, co oznacza, że jeśli podatnik nie zapłaci podatku w terminie wyznaczonym w decyzji przyznającej tę preferencję, automatycznie preferencja ta wygasa; można więc uznać, że jest ona stosowana, o ile zostaną spełnione warunki wskazane w rozstrzygnięciu przyznającym tę preferencję); nie są przypisane do określonych świadczeń podatkowych (mogą mieć zastosowanie do wszystkich podatków i innych należności, do których stosuje się Ordynację podatkową); mogą być przyznane nie tylko podatnikom, ale też innym podmiotom (płatnikom, inkasentom, osobom trzecim, spadkobiercom; wyjątkiem jest ulga polegająca na umorzeniu zaległości podatkowej, z której płatnicy i inkasenci nie mogą skorzystać, szczególnym rodzajem preferencji jest także zaniechanie poboru lub ograniczenie poboru podatku przez płatnika, z której skorzystać mogą wyłącznie

¹³² L. Etel, glosa do wyroku NSA w Białymstoku z 7.06.2001 r., SA/Bk 353/01, FK 2001/6, s. 67–72.

¹³³ J. Witkowska, *Pojęcie ulgi podatkowej jako sankcji pozytywnej*, PPP 2017/1, s. 113 i n.

¹³⁴ R. Dowgier, *Pojęcie, rodzaje i cel stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych* [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 3, red. L. Etel, s. 564 i n.

podatnicy); są stosowane na wniosek podatnika (wyjątkowo można jednak zastosować to umorzenie zaległości podatkowej z urzędu¹³⁵); podstawą zastosowania tych preferencji jest bardzo ogólne kryterium wskazane w ustawie (ważny interes podatnika lub ważny interes publiczny) – szerzej zob. komentarz do art. 67a i n.

W Ordynacji podatkowej mamy do czynienia z przepisami, w których nawiązuje się do pojęcia ulg podatkowych. Dotyczy to m.in. następujących instytucji: możliwości złożenia wniosku o przeprowadzenie postępowania podatkowego w sprawie braku zaległości podatkowych (art. 21a); decyzji określającej wysokość straty poniesionej przez podatnika (art. 24); szczególnych zasad dotyczących przedawnienia prawa do doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego w związku z zaistnieniem zdarzenia powodującego utratę prawa do ulgi (art. 69); zawieszenia postępowania w sprawie udzielenia ulg w zapłacie zobowiązań podatkowych (art. 204); braku możliwości odstąpienia od uzasadnienia decyzji (art. 210 § 5); przesłanki wygaśnięcia decyzji ostatecznej w sytuacji, gdy strona nie dopełniła przewidzianych w tej decyzji lub w przepisach prawa podatkowego warunków uprawniających do skorzystania z ulg (art. 258 § 1 pkt 3); prowadzenia czynności sprawdzających (art. 275 § 1); zakresu czynności podejmowanych w toku kontroli podatkowej na terenie lub w budynku, a także w lokalu mieszkalnym kontrolowanego, w celu zweryfikowania faktu poniesienia wydatków na cele mieszkaniowe uprawniających do skorzystania z ulg podatkowych (art. 288 § 1 pkt 3).

8. Pojęcie zwrotów podatku

Zgodnie z art. 3 pkt 7 o.p. ilekroć w tej ustawie jest mowa o zwrocie podatku, należy przez to rozumieć zwrot różnicy podatku lub zwrot podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, a także inne formy zwrotu podatku przewidziane w przepisach prawa podatkowego. Wskazuje się, że przepis art. 3 pkt 7 o.p. zawiera legalną definicję zwrotu podatku, która odnosi się do zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego, czyli podatku od towarów i usług, a także obejmuje swoim zakresem zwrot innych podatków przewidziany ustawami podatkowymi, ale również, że należy przez nie rozumieć ustawy materialnoprawne, a nie Ordynację podatkową i uregulowane w niej kwestie dotyczące zwrotu nadpłat (wyrok WSA w Szczecinie z 24.10.2012 r., I SA/Sz 566/12, LEX nr 1240066).

Na gruncie analizy przedmiotowej definicji, ale również innych przepisów Ordynacji podatkowej – w tym szczególnie art. 2, wyznaczającego zakres jej zastosowania – w literaturze przedmiotu podnosi się, że przepisy Ordynacji podatkowej stosuje się w zakresie zwrotów podatkowych w trzech następujących przypadkach: gdy w ustawie regulującej konstrukcję zwrotu pojawia się bezpośrednie odwołanie do tego aktu; gdy zwrot podatku jest elementem konstrukcyjnym podatku lub bezpośrednio wpływa na jego ustalenie czy określenie;

¹³⁵ Zob. art. 67d o.p.

gdy zwrot ma charakter sprawy z zakresu prawa podatkowego należącej do właściwości organów podatkowych¹³⁶. Na gruncie przepisów zawartych w Ordynacji podatkowej pojęcie zwrotu podatku występuje m.in. w następujących przypadkach: możliwości wydania decyzji, w której określa się prawidłową wysokość zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych (art. 21 § 3a); zasad odzyskiwania nienależnie przekazanego podatnikowi zwrotu podatku lub przekazanego temu podmiotowi w kwocie wyższej od należnej (art. 52); zakresu stosowania przepisów dotyczących nadpłat do zwrotów podatku (art. 76b); wydawania zaświadczeń na wniosek banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej zamierzających udzielić podatnikowi kredytu (art. 306ha).

W literaturze przedmiotu zagadnienie zwrotu podatku może być analizowane przez pryzmat wielu elementów, w tym¹³⁷:

- **charakteru, definicji i istoty zwrotu podatku**, gdzie w literaturze zwraca się uwagę, że definiując instytucję zwrotu podatku, należy wskazać, że może ona być postrzegana w ujęciu materialnym (uprawnienie do uzyskania od fiskusa pewnej należności podatkowej przez określony podmiot) lub technicznym (czynność materialno-techniczna polegająca na przekazaniu określonemu podmiotowi kwoty podatku przez podmiot reprezentujący fiskusa, a także przekazaniu kwoty podatku przez fiskusa określonemu podmiotowi); prezentując istotę zwrotu podatku, zwrócono natomiast uwagę, że jego istnienie zależne jest od wcześniejszej zapłaty podatku oraz spełnienia warunków (materialnych i proceduralnych) określonych w przepisach prawa podatkowego;
- **umiejscowienia zwrotu podatku w instytucjach prawa podatkowego** – zwraca się uwagę, że zwroty pełniące funkcję elementu służącego do realizacji neutralności VAT są elementem konstrukcji podatku; zwroty, które prowadzą do eliminacji podwójnego opodatkowania lub preferencji podatkowej, nie są elementem konstrukcji, a jedynie mechanizmem prawa podatkowego;
- **rodzajów zwrotu podatku** – zwraca się uwagę, że można wyodrębnić zwroty klasyczne, z którymi mamy do czynienia, gdy zwrot przysługuje podmiotowi, na którym ciążył obowiązek podatkowy i który jednocześnie poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku, oraz gdy zwrotu podatku dokona ten sam organ, który pobrał podatek; ze zwrotami modyfikowanymi mamy do czynienia, gdy zwrot podatku będzie przysługiwał podmiotowi, na którym nie ciążył obowiązek podatkowy, ale który poniósł ciężar ekonomiczny danego podatku, lub gdy zwrotu podatku dokona inny organ niż ten, który pobrał podatek; z bezpośrednim zwrotem podatku mamy do czynienia, gdy przysługuje on podmiotowi, który poniósł ciężar ekonomiczny podatku, będąc

¹³⁶ M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2014.

¹³⁷ Rozważania prezentowane w tej części zostały przedstawione i szerzej opisane w dwóch monografiach: M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe. Procedura...*, a także M. Popławski, *Nadpłata i zwrot podatku. Zagadnienie wspólne dotyczące realizacji uprawnień podatkowych*, Warszawa 2014.

podmiotem, na którym ciążył obowiązek podatkowy, i samodzielnie zobowiązanym do uiszczenia podatku; z pośrednim zwrotem podatku mamy do czynienia, gdy zwrot ten przysługuje podmiotowi, który poniósł ciężar ekonomiczny podatku, nie będąc jednocześnie podatnikiem, a także gdy przysługuje on podatnikowi, od którego podatek został pobrany przez płatnika lub inny podmiot;

- **funkcji zwrotów podatku** – zwraca się uwagę, że zwrot podatku może służyć zapewnieniu neutralności podatku od towarów i usług; dotyczy to przede wszystkim zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym oraz zwrotu podatku naliczonego; konstrukcja zwrotów podatku, które pełnią funkcję preferencji podatkowych, w istotny sposób różni się od innych preferencji podatkowych, takich jak zwolnienia czy ulgi podatkowe; zwroty będące preferencją mają najczęściej charakter pełny; w niektórych przypadkach preferencja ta jest ograniczona do częściowego zwrotu zapłaconego podatku; w przypadku zwrotów służących eliminacji podwójnego opodatkowania i zapewniających neutralność VAT zwrot musi mieć charakter pełny, gdyż w innym przypadku nie będzie pełnił funkcji, do której został ustanowiony; zwroty mające charakter preferencji mogą być elementem uzupełniającym klasyczne preferencje podatkowe i czasowe, gdyż są one najczęściej wprowadzane na czas określony; zwroty te mogą być stosowane, jeśli wprowadzana preferencja jest uzależniona od sposobu wykorzystania lub przeznaczenia określonych towarów; zwrot ten można zastosować, gdy podatnik lub nabywający od niego towar wykorzysta lub przeznaczy towar w sposób kwalifikujący do zastosowania zwolnienia lub wyłączenia z opodatkowania; preferencje te będą mogły zostać wykorzystane także wówczas, jeśli ww. warunki będą spełnione przez inne osoby, np. konsumenta; zwrot podatku pełniący funkcję eliminacji podwójnego opodatkowania jest istotny szczególnie w podatku akcyzowym oraz podatku od towarów i usług, w sytuacjach gdy towary objęte tymi świadczeniami są przemieszczane pomiędzy różnymi państwami; rola zwrotu podatku, którego celem jest eliminacja podwójnego opodatkowania, funkcjonuje w podatku zarówno akcyzowym, jak i od towarów i usług, ale jest istotniejsza w podatku akcyzowym niż w podatku od towarów i usług; wynika to z faktu, że VAT – w odróżnieniu od podatku akcyzowego – opiera się na mechanizmie odliczeń podatkowych, które prowadzą do eliminacji podwójnego opodatkowania; w państwach poza UE zwrot podatku jest związany z: eksportem towarów, reeksportem towarów, wytworzeniem towarów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, do których wykorzystywane są towary objęte tym podatkiem; zwrot podatku może być powiązany ze zwrotem cła;
- **podmiotów uprawnionych do zwrotu podatku** – zwraca się uwagę, że w przypadku wyznaczenia przez ustawodawcę wierzyciela będącego ostatecznym konsumentem, dłużnikiem zwrotu zostaje automatycznie podmiot reprezentujący jednostkę, której rachunek zasila dany podatek; w przypadku wyznaczenia przez ustawodawcę dłużnika zwrotu podatku, wierzycielem zostaje co do zasady podmiot, który jest ostatecznym konsumentem; w przypadku wyznaczenia wierzycielem zwrotu podmiotu niebędącego ostatecznym konsumentem, zasadne jest wskazanie mechanizmu, który będzie

zabezpieczał interes fiskusa; może być nim m.in. wskazanie osoby trzeciej, od której dłużnik, zobowiązany do przekazania zwrotu wierzycielowi, otrzyma rekompensatę przekazanej należności, lub też wskazanie warunków, które mają na celu wykazanie, że podatek nie został przerzucony przez uprawnionego do zwrotu na ostatecznego konsumenta; zwrot przyznany podatnikowi wydaje się być lepszym rozwiązaniem niż zwrot przyznany konsumentowi; szczególne uzasadnienie zastosowania tej formuły zachodzi w przypadku podatku akcyzowego, z uwagi na to, iż podatnik dysponuje wiedzą w zakresie wliczonego w cenę produktu podatku; w VAT istnieje uzasadnienie stosowania zwrotu podatku konsumentowi, gdyż dłużnik może w łatwy sposób ustalić wysokość podatku zapłaconego w związku z towarem czy usługą, które mogą być objęte tą instytucją; w tym podatku można rozważyć też zastosowanie zwrotu przysługującego podatnikom będącym ostatecznymi sprzedawcami; w ten sposób liczba wniosków o zwrot jest mniej liczna, przy jednoczesnym zwiększeniu kwot zwracanych wnioskodawcom; zwrot podatku przyznany konsumentowi może być zastąpiony zwolnieniem podatkowym lub ulgą podatkową, z których będzie korzystał ostateczny sprzedawca; wadą tych rozwiązań jest jednak, iż elementem zastosowania tych preferencji podatkowych powinno być oświadczenie konsumenta co do planowanego sposobu wykorzystania towaru przez konsumenta.

9. Pojęcie niepodatkowych należności budżetowych

Zgodnie z art. 3 pkt 8 o.p. ilekroć w tej ustawie jest mowa o niepodatkowych należnościach budżetowych, należy przez to rozumieć niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych. Wskazuje się, że z tego przepisu wynika, że warunkiem zastosowania przepisów tej ustawy do określonej należności budżetowej jest to, aby wynikała ona ze stosunków publicznoprawnych, przez które należy rozumieć istnienie pewnych relacji między co najmniej dwoma podmiotami, pewnych uprawnień i obowiązków wynikających z określonych norm prawnych, co oznacza, że do tych należności powinno się zaliczyć należności, których obowiązek ponoszenia stanowi realizację przepisów prawa, a nie jest wynikiem naruszenia tych przepisów, w konsekwencji czego nie będą nimi kary pieniężne za naruszenie przepisów o transporcie drogowym (wyrok NSA z 14.11.2014 r., II GSK 1693/13, LEX nr 1592057). Podnoszono także, że mylne nazwanie należności za wydanie karty pojazdu „opłatą” nie jest przeszkodą do zaliczenia jej do kategorii „niepodatkowych należności budżetowych”, przez które rozumie się niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego wynikające ze stosunków publicznoprawnych (art. 3 pkt 8 o.p.) (wyrok WSA w Poznaniu z 6.03.2014 r., III SA/Po 1263/13, LEX nr 1447886). Z drugiej strony wskazano, że dodatkowego zobowiązania podatkowego nie można traktować jako podatku, a skoro tak, to należy je zakwalifikować do danin publicznych w postaci niepodatkowych należności budżetowych wymienionych w art. 3 pkt 8 o.p. (wyrok WSA w Lublinie z 22.01.2010 r., I SA/Lu 5/10, LEX nr 599993).

Analizowane pojęcie w Ordynacji podatkowej występuje m.in. w przepisie określającym zakres przedmiotowy Ordynacji podatkowej (art. 2 § 1 pkt 1 o.p.). Zgodnie z nim przepisy ustawy stosuje się m.in. do niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe. Przedmiotowe pojęcie występuje również w innych definicjach, a mianowicie definicji pojęcia ustawy podatkowej (art. 3 pkt 1 o.p.) oraz podatków (art. 3 pkt 3 o.p.). W konsekwencji ustawa, w której uregulowane są elementy dotyczące podmiotu, przedmiotu opodatkowania, powstania obowiązku podatkowego, podstawy opodatkowania, stawki podatkowej niepodatkowych należności budżetowych, uznaje się za ustawy podatkowe. W związku z tym, że pojęcie to zostało użyte również w art. 3 pkt 3 o.p., ilekroć w tym akcie mowa jest o podatku, należy je również stosować do niepodatkowych należności budżetowych.

W wyroku NSA z 19.09.2019 r. wskazano, że z art. 3 pkt 8 o.p. wynika, iż warunkiem zastosowania przepisów tej ustawy do określonej należności budżetowej jest to, aby wynikała ona ze stosunków publicznoprawnych, przez które należy rozumieć istnienie pewnych relacji między co najmniej dwoma podmiotami, pewnych uprawnień i obowiązków wynikających z określonych norm prawnych, co oznacza, że do tych należności powinno się zaliczyć należności, których obowiązek ponoszenia stanowi realizację przepisów prawa, a nie jest wynikiem naruszenia tych przepisów (wyrok NSA z 19.09.2019 r., II OSK 2551/17, LEX nr 2740331). Wskazano także, że wszelkiego rodzaju kary pieniężne wynikają, nie ze stosunków publicznoprawnych, nakazujących określonym podmiotom świadczenie publiczne na rzecz budżetu państwa (budżetu jednostek samorządu terytorialnego), lecz z zabronionych pod groźbą sankcji ich zachowań (wyrok NSA z 19.09.2019 r., II OSK 2551/17). W konsekwencji uznano, że z pojęcia niepodatkowych należności publicznoprawnych wyklucza się wobec tego dochody budżetowe, których źródłem są wszelkiego rodzaju kary pieniężne, grzywny czy mandaty (wyrok NSA z 19.09.2019 r., II OSK 2551/17).

Uznano, że nałożona na podstawie przepisów ustawy z 9.03.2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (Dz.U. z 2020 r. poz. 859 ze zm.) kara pieniężna nie jest niepodatkową należnością budżetową, o której mowa w art. 3 pkt 1 i 8 o.p., a ustawa ta nie jest ustawą podatkową, zatem brak jest podstaw do uznania, że postępowanie w przedmiocie nałożenia kary pieniężnej na podstawie przepisów wskazanej ustawy jest postępowaniem w sprawie obowiązku podatkowego (wyrok NSA z 26.02.2020 r., II GSK 416/19, LEX nr 2817448; a także wyrok NSA z 26.02.2020 r., II GSK 826/19, LEX nr 2977006).

10. Pojęcie działalności gospodarczej

Zgodnie z art. 3 pkt 9 o.p. ilekroć w tej ustawie jest mowa o działalności gospodarczej, należy przez to rozumieć każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów Prawa przedsiębiorców, w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność

zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność – do przedsiębiorców.

Należy zwrócić uwagę, że analizowane pojęcie uległo zmianie. Dnia 30.04.2018 r. weszła w życie ww. ustawa. Zmiana ta nie ma charakteru czysto formalnego. Definicja działalności gospodarczej zawarta w prawie przedsiębiorców nie jest bowiem identyczna z tą zawartą w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej. Zgodnie bowiem z art. 3 pr. przeds. działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły. W art. 2 u.s.d.g. wskazywano, że działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły.

Pojęcie zawarte w Ordynacji podatkowej ma szerszy zakres niż wynikające z definicji działalności gospodarczej z art. 2 u.s.d.g., jak i obecnie obowiązującego art. 3 pr. przeds. W literaturze wskazuje się, że zarobkowy charakter działalności gospodarczej oznacza, że celem jej podjęcia jest osiągnięcie zysku, a zysk z kolei należy definiować jako nadwyżkę przychodów nad stratami, choć poniesienie straty nie oznacza, że działalność nie ma charakteru zarobkowego, gdyż o istnieniu tego elementu nie decyduje faktyczne osiągnięcie zysku, lecz zamiar jego osiągnięcia¹³⁸. W orzecznictwie również podkreśla się, że działalność jest zarobkowa, jeżeli jest prowadzona w celu osiągnięcia dochodu rozumianego jako nadwyżka przychodów nad poniesionymi kosztami, a także że działalność pozbawiona tego aspektu jest działalnością charytatywną, społeczną, kulturalną i inną (określaną mianem non profit) (wyrok NSA z 26.09.2008 r., II FSK 789/07, LEX nr 495147). Rozważania przedstawione wyżej, mimo że dotyczą pojęcia działalności gospodarczej w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej, mają zastosowanie także na gruncie prawa przedsiębiorców, ale również na gruncie Ordynacji podatkowej. Związane jest to z faktem, że w art. 3 pkt 9 o.p. ustawodawca posłużył się sformułowaniem, że działalnością gospodarczą będzie działalność zarobkowa w rozumieniu przepisów ustawy – Prawo przedsiębiorców. Oznacza to, że wypracowane na gruncie tej ustawy rozumienie pojęcia działalności ma również zastosowanie na gruncie art. 3 pkt 9 o.p. Podnoszono, że działalność gospodarcza według Ordynacji obejmuje jeszcze szerszy zakres pojęciowy niż ustawa o swobodzie działalności gospodarczej (obecnie w Prawie przedsiębiorców), tyle że ta różnica nie jest wymierna ani nawet uchwytana dla adresatów przepisów podatkowych. Podkreślano także, iż nie można wykluczyć, że np. wykonywanie czynności na podstawie zleceń – w sposób niespełniający kryterium działalności zorganizowanej i ciągłej – jest w rozumieniu Ordynacji działalnością gospodarczą, chociaż jest wykonywane we własnym imieniu i na własny rachunek, a w dodatku zarobkowo. Jednak według ustawy o swobodzie działalności gospodarczej

¹³⁸ M. Sieradzka [w:] M. Sieradzka, M. Zdyb, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, LEX 2013, art. 2.

(obecnie w Prawie przedsiębiorców) wykonywanie takich czynności oczywiście nie jest działalnością gospodarczą¹³⁹. Wskazano, że działalność kas oszczędnościowo-kredytowych nie może być uznana za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 u.s.d.g. oraz art. 3 pkt 9 o.p. (wyrok WSA w Gdańsku z 4.04.2012 r., I SA/Gd 1266/11, LEX nr 1136892), co – jak uznano – ma znaczenie również na gruncie innych ustaw podatkowych¹⁴⁰. Zwrócono uwagę, że wynajem lokali stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, jeżeli nie ma charakteru sporadycznego, co oznacza, że w konsekwencji jest działalnością gospodarczą w rozumieniu Ordynacji podatkowej także wtedy, gdy właściciel nie zgłosił takiej działalności¹⁴¹.

W przepisach Ordynacji podatkowej pojęcie działalności gospodarczej występuje m.in. w następujących przypadkach: określenia szczególnych warunków dotyczących zasad przyznawania pomocy publicznej w przypadku wprowadzania przez Ministra Finansów takich ulg, jak zaniechanie poboru podatków, zwolnienia płatników z obowiązku pobierania podatków lub zaliczek na podatki (art. 22 § 2); obowiązku zapłaty podatków w formie polecenia przelewu (art. 61 § 1); szczególnych warunków przyznawania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą (art. 67b); obowiązku przekazywania organom podatkowym określonych informacji podatkowych (art. 82); wystawiania rachunków (art. 87); zasad następstwa prawnego w przypadku przekształceń (art. 93a); następstwa spadkobierców, w przypadku gdy spadkodawca prowadził działalność gospodarczą (art. 97 § 2); zasad odpowiedzialności osób trzecich w przypadku podatników prowadzących działalność gospodarczą (art. 111, 112, 112b, 112c, 113, 114); zakresu prowadzenia czynności sprawdzających wobec kontrahentów podatnika prowadzących działalność gospodarczą (art. 274c § 1); możliwości odstąpienia od obowiązku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej w przypadku kontroli dotyczącej niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej (art. 282c § 1); możliwości podjęcia kontroli poprzez wstęp na teren, do budynku lub lokalu mieszkalnego kontrolowanego w celu dokonania oględzin, jeżeli przedmioty te zostały wskazane jako miejsce wykonywania działalności gospodarczej (art. 288); stosowania przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej w przypadku kontroli podatkowej działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą (art. 291c); zasad wydawania zaświadczeń o wysokości zaległości podatkowych (art. 306h).

¹³⁹ W. Modzelewski, J. Bielawny, *Ile ustaw, tyle definicji*, Rz. z 8.11.2010 r.

¹⁴⁰ W wyroku WSA w Bydgoszczy z 15.12.2009 r., I SA/Bd 829/09, LEX nr 549533, wskazano, że skoro kasa oszczędnościowo-kredytowa nie prowadzi działalności gospodarczej na gruncie definicji z art. 3 pkt 9 o.p., to do opodatkowania przychodu uzyskanego przez kasę będzie miał zastosowanie art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p., a nie art. 12 ust. 3 tej ustawy, gdyż ten ostatni przepis dotyczy przychodów związanych z działalnością gospodarczą.

¹⁴¹ K. Łatka, *Jak uniknąć stosowania kas fiskalnych przy świadczeniu usług najmu?*, DoP 2008/11, s. 35–37.

11. Pojęcie ceny transferowej

Zgodnie z art. 3 pkt 10 o.p. ilekroć w tej ustawie jest mowa o cenie transferowej, rozumie się przez to cenę transferową, o której mowa w art. 23m ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. oraz art. 11a ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. Nowe brzmienie tego przepisu zostało nadane od 1.01.2019 r. w związku z wejściem w życie art. 3 pkt 1 lit. a ustawy z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193).

Zgodnie z przepisami zawartymi w ustawie o CIT i ustawie o PIT pod pojęciem ceny transferowej należy rozumieć rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy¹⁴².

Na gruncie Ordynacji podatkowej nowa definicja pojęcia cen transferowych występuje wielokrotnie. W tym miejscu należy przede wszystkim zwrócić uwagę na zmiany zawarte w dziale IIA „Porozumienia w sprawach ustalenia cen transferowych”. Od 2019 r. zmieniono nie tylko nazwę tej części Ordynacji podatkowej (poprzednio „Porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych”), ale również poszczególne przepisy, w których pojęcie „cena transakcyjna” zastąpiono na określenie „cena transferowa”.

Ponadto w art. 13 § 2 pkt 3 wskazano, że Szef Krajowej Administracji Skarbowej jest organem podatkowym – jako organ właściwy w sprawach porozumień dotyczących ustalenia cen transferowych. W art. 281 § 3 wprowadzono natomiast zapis, zgodnie z którym Szef Krajowej Administracji Skarbowej przeprowadza kontrolę podatkową, której celem jest sprawdzenie stosowania uznanej przez ten organ metody ustalania ceny transferowej między podmiotami powiązanymi.

Cenom transferowym poświęcono nowe rozdziały zarówno w ustawie o CIT, jak i ustawie o PIT. Związane jest to z wprowadzeniem do ustawy o CIT rozdziału 1a, zawierającego artykuły od 11a do 11t, oraz wprowadzeniem do ustawy o PIT rozdziału 4b, zawierającego artykuły od 23m do 23zf. Jak podkreśla się w uzasadnieniu do tych zmian, celem komentowanego przepisu jest wprowadzenie do Ordynacji podatkowej definicji pojęcia „cena transferowa” tożsamego z definicją w ustawie o CIT i ustawie o PIT – poprzez odesłanie do definicji w tych ustawach. Z uzasadnienia do wprowadzanych od 2019 r. przepisów wynika również, że obejmują one wprowadzenie nowych regulacji w zakresie cen transferowych w miejsce dotychczasowych regulacji – art. 9a i 11 u.p.d.o.p. oraz art. 25 i 25a u.p.d.o.f. Wskazuje się także, że ujęcie nowych regulacji w odrębnych rozdziałach obu ustaw uzasadnione jest specyfiką regulowanej tematyki powodującej zasadność jej wyodrębnienia.

¹⁴² Zob. art. 23m ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. oraz art. 11a ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.

W nowo wprowadzonych ww. rozdziałach ustaw o CIT i o PIT wyodrębnione zostały trzy następujące oddziały: oddział 1: „Przepisy ogólne”, oddział 2: „Zasada ceny rynkowej”, oddział 3: „Dokumentacja cen transferowych”. W uzasadnieniu do przepisów wprowadzających zmiany wskazuje się, że ujęcie regulacji w odrębnych rozdziałach – podzielonych na oddziały dla lepszej czytelności regulacji – istotnie zwiększy przejrzystość wprowadzanych przepisów. Podnosi się także, że poprzednio obowiązujące przepisy art. 9a i 11 u.p.d.o.p. oraz art. 25 i 25a u.p.d.o.f. poprzez kilkukrotne ich nowelizacje stały się zbyt rozbudowane i przez to mało czytelne.

Przedstawiając istotę zmian dotyczących cen transferowych, a wynikających z ustawy z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, należy zwrócić uwagę na następujące trzy kwestie wynikające z uzasadnienia do tego aktu¹⁴³. Po pierwsze, jednym z celów tego aktu było dostosowanie obowiązujących w Rzeczypospolitej Polskiej regulacji w zakresie cen transferowych do zmieniającego się otoczenia prawnego i gospodarczego. Dnia 10.07.2017 r. Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (zwana dalej: „OECD”) opublikowała zaktualizowane *Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw międzynarodowych i administracji podatkowych* (zwane dalej: „Wytyczne OECD”). Należy przy tym wskazać, że od poprzedniej aktualizacji upłynęło 7 lat. Dokonana aktualizacja miała na celu ujęcie w Wytycznych OECD w sposób kompleksowy dorobku OECD w zakresie zapobiegania erozji podstawy opodatkowania oraz przerzucaniu zysków (ang. BEPS) w obszarze transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi. Zaktualizowana wersja zawiera w szczególności:

- rezultaty prac w ramach Działów 8–10 projektu BEPS i będące ich wynikiem aktualizacje rozdziałów Wytycznych OECD dotyczących transakcji wewnątrzgrupowych i umów o podziale kosztów, a także stosowania zasady ceny rynkowej (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation ACTIONS 8–10: 2015 Final Reports);
- rezultaty prac w ramach Działania 13 projektu BEPS, który dotyczył obowiązku dokumentacyjnego w zakresie dokumentacji lokalnej (*local file*), dokumentacji o grupie podmiotów (*master file*), a także raportowania według krajów (CbC) (OECD/G20 Base Erosion and Profit Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting Action 13: 2015 Final Reports);
- rezultaty prac w zakresie tworzenia zestawów zasad, których respektowanie skutkowałoby automatycznym akceptowaniem przez krajową administrację podatkową cen transferowych (*safe harbours*) (Revised Section E on Safe Harbours in chapter IV of the Transfer Pricing Guidelines 2013).

¹⁴³ Poniższy tekst stanowi zmodyfikowane jedynie redakcyjnie uzasadnienie do ustawy z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw.

Rozszerzenie przedmiotu wytycznych skłania również polskie władze podatkowe do odniesienia się do nich, w szczególności poprzez ich bezpośrednie lub pośrednie uwzględnienie w systemie prawnym Rzeczypospolitej Polskiej. Należy podkreślić, że do tej pory jedynie rezultaty prac w ramach Działania 13 zostały bezpośrednio wprowadzone do krajowego porządku prawnego. Obecna nowelizacja uzupełnia krajowy porządek prawny o kolejne elementy dorobku OECD w zakresie cen transferowych.

Przedstawiony projekt ustawy dotyczy nie tylko zmiany przepisów w zakresie dokumentacji cen transferowych, ale także m.in. zasady ceny rynkowej, definicji podmiotów powiązanych, korekty cen transferowych itd. Zatem obejmuje ona swoim zakresem kompleksowe uregulowanie tematyki cen transferowych poprzez stworzenie odrębnego rozdziału w ustawie o CIT i ustawie o PIT. Przepisy w zakresie zasady ceny rynkowej nie były gruntownie nowelizowane i wymagają obecnie dostosowania oraz doprecyzowania, chociażby w kontekście prac OECD w zakresie projektu BEPS w zakresie zwalczania erozji podstawy opodatkowania i transferowania zysków (np. doprecyzowanie kwestii recharakteryzacji transakcji oraz non-recognition, wprowadzenie uproszczeń typu *safe harbour*), jak również z powodu zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej (np. dostosowanie definicji podmiotów powiązanych).

Po drugie, najważniejsze zmiany dotyczące cen transakcyjnych wprowadzane niniejszym projektem ustawy obejmują:

- 1) **zmniejszenie obowiązków dokumentacyjnych**; projekt przewiduje podniesienie progów dokumentacyjnych, po przekroczeniu których powstaje obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych; w efekcie skutkuje to znaczącym zmniejszeniem obowiązków dla większości podatników, a w szczególności dla mikro, małych i średnich przedsiębiorców; zmianie ulega też sam mechanizm określenia progów, który będzie dużo łatwiejszy w stosowaniu;
- 2) **wydłużenie terminów**; wydłuża się terminy na złożenie oświadczenia o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych oraz złożenie informacji o cenach transferowych z 3 do 9 miesięcy po zakończeniu roku podatkowego; z kolei termin na sporządzenie grupowej dokumentacji cen transferowych będzie jeszcze dłuższy i wyniesie 12 miesięcy po zakończeniu roku podatkowego;
- 3) **ułatwienia i zwolnienia dokumentacyjne**; wprowadza się możliwość realizacji obowiązku posiadania grupowej dokumentacji cen transferowych poprzez wykorzystanie w tym celu bezpośrednio dokumentacji sporządzonej przez inny podmiot z grupy, w tym również w języku angielskim; w efekcie podatnicy, którzy otrzymują taką dokumentację z grupy, nie będą zobowiązani do sporządzenia jej we własnym zakresie. Dodatkowo wprowadza się cztery nowe zwolnienia dokumentacyjne, obejmujące (a) transakcje kontrolowane zawierane między podmiotami krajowymi (pod pewnymi warunkami), (b) transakcje kontrolowane, które w całości nie stanowią przychodu lub kosztów uzyskania przychodów, (c) transakcje kontrolowane, których cena została ustalona w trybie przetargu nieograniczonego na podstawie ustawy – Prawo

zamówień publicznych oraz (d) transakcje kontrolowane w zakresie przypisywania dochodu do zagranicznego zakładu położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczne podmioty powiązane, jeżeli przepisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidują, że dochody te mają być opodatkowane poza Rzeczpospolitą Polską;

- 4) **ujednolicenie wymogów dokumentacyjnych ze standardami OECD**; zmianie ulegają elementy lokalnej i grupowej dokumentacji cen transferowych, tak aby odzwierciedlały one wymogi wynikające z wytycznych OECD;
- 5) **wprowadzenie uproszczonych zasad rozliczeń**; wprowadza się uproszczone rozwiązania (ang. *safe harbours*), których zastosowanie przez podatnika skutkuje uznaniem ceny lub elementu ceny za rynkową; skorzystanie z takiego rozwiązania z jednej strony zapewnia podatnikom ochronę przed zakwestionowaniem ceny przez organ podatkowy, a z drugiej strony podatnik zostanie zwolniony w dużym stopniu z obowiązków dokumentacyjnych w tym zakresie; takie rozwiązania są przewidziane dla dwóch rodzajów transakcji, tj. pożyczek oraz usług mających charakter usług o niskiej wartości dodanej;
- 6) **kompleksowe uregulowanie zasady ceny rynkowej**; wprowadzane rozwiązania umożliwiają zastosowanie, w uzasadnionych przypadkach, innych niż wymienione w ustawie metod, w tym technik wyceny do określania przychodów lub kosztów uzyskania przychodów podatnika z transakcji kontrolowanych, co umożliwi organom podatkowym efektywniejszą weryfikację zgodności warunków pomiędzy podmiotami powiązanymi z warunkami rynkowymi;
- 7) **warunki stosowania korekty cen transferowych**; wprowadza się jednoznaczną regułę, że korekta cen transferowych stanowi odpowiednio przychód lub koszt uzyskania przychodów i jest ujmowana w roku, którego dotyczy – o ile spełnione są warunki wskazane w przepisie;
- 8) **doprecyzowanie niektórych instrumentów weryfikacji cen transferowych**; dotychczasowe uprawnienie organu podatkowego do uwzględnienia całokształtu warunków, na jakich prowadzą działalność podmioty powiązane poprzez uznanie, że w określonych warunkach dana transakcja nie zostałaby zawarta (ang. *non-recognition*) lub zostałaby zawarta inna (ang. *recharacterization*), wywodzone z brzmienia obowiązującego art. 11 ust. 1 u.p.d.o.p. oraz art. 25 ust. 1 u.p.d.o.f. zostało we wprowadzanych regulacjach doprecyzowane; doprecyzowanie funkcjonowania tych instrumentów stanowi wdrożenie wytycznych OECD w zakresie zapobiegania erozji podstawy opodatkowania oraz przerzucania zysków (ang. BEPS);
- 9) **nowoczesne raportowanie cen transferowych**; zastąpienie obowiązku składania przez podatników sprawozdań CIT/TP lub PIT/TP prostszym i bardziej przyjaznym dla podatników raportowaniem cen transferowych w formie elektronicznej (TP-R), który jednocześnie zapewni większą efektywność typowania podatników do kontroli;
- 10) **ujednolicenie pojęć i definicji**; wszystkie przepisy dotyczące cen transferowych zostaną umieszczone w jednym nowym rozdziale. Jednocześnie, wprowadza się ok. 10 kluczowych definicji legalnych w celu ograniczenia potencjalnych sporów interpretacyjnych, które w przeszłości dotyczyły np. pojęcia transakcji.

Po trzecie, w kontekście cen transferowych w uzasadnieniu do projektu przedmiotowej ustawy podkreślono, że dotychczas obowiązujące przepisy przewidziane w art. 19 ust. 4 u.p.d.o.p. oraz art. 30d ust. 1 u.p.d.o.f. w praktyce sankcjonują podatników wyłącznie za nieposiadanie dokumentacji cen transferowych, natomiast nie sankcjonują podatników za stosowanie w rozliczeniach nierynkowych mechanizmów. Innymi słowy nie istniała w prawie podstawa do sankcjonowania podatnika, który pomimo że posiada kompletną dokumentację cen transferowych, nie stosuje zasady ceny rynkowej i zaniża podstawę opodatkowania. Na gruncie istniejących przepisów podatnik taki od kwoty doszacowanego dochodu płaci bowiem podstawową stawkę podatku dochodowego. Oznacza to, że poprzednio obowiązujące regulacje w zakresie sankcji dotyczących spraw z zakresu cen transferowych nie spełniają założenia o ich prewencyjnym efekcie oddziaływania. Wskazano także, że proponowana konstrukcja sankcji pozwoli na wyeliminowanie ww. problemów. Nadrzędnym celem projektowanej sankcji jest penalizowanie podatników za stosowanie nierynkowych mechanizmów prowadzących do zaniżania podstawy opodatkowania. Ponadto, brak dokumentacji cen transferowych, w przypadkach, w których jest ona wymagana – ze względu na powodowane tym brakiem utrudnienia dla organów w badaniu rozliczeń i podniesienie kosztów kontroli – będzie okolicznością pozwalającą na podwyższenie stawki sankcyjnej w przypadku dokonania doszacowania.

Do końca 2018 r. bezpośrednio w przepisie art. 3 pkt 10 o.p. zdefiniowane było pojęcie ceny transakcyjnej. Należało przez to rozumieć cenę przedmiotu transakcji zawieranej pomiędzy podmiotami powiązanymi w rozumieniu przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług. W przepisach Ordynacji podatkowej pojęcie transakcji powiązanych występowało m.in. w art. 13 § 2 pkt 3, zgodnie z którym minister właściwy do spraw finansów publicznych jest organem podatkowym jako organ właściwy w sprawach porozumień dotyczących ustalenia cen transakcyjnych. Ponadto dział IIa „Porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych” (art. 20a–20r) dotyczył tej instytucji. W art. 281 § 3 o.p. zwracało się również uwagę, że minister właściwy do spraw finansów publicznych przeprowadza kontrolę podatkową, której celem jest sprawdzenie stosowania uznanej przez ten organ metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązanymi.

Ordynacja podatkowa przewidywała możliwość zawarcia porozumienia między podatnikiem a organem podatkowym, którym – jak wynika z ww. art. 13 o.p. – jest minister właściwy do spraw finansów publicznych. Na podstawie tego porozumienia powstawało między tymi podmiotami wzajemne zobowiązanie. Z jednej strony podatnik zobowiązywał się stosować określoną metodę ustalania cen transakcyjnych, które będą obowiązywały między nim a podmiotem (lub podmiotami) z nim powiązanym (np. kapitałowo lub rodzinie). Z drugiej strony organ podatkowy zobowiązywał się, że nie będzie kwestionować tych cen transakcyjnych, jeśli zaakceptuje je w porozumieniu, uznając je za zasadne. W tym kontekście szczególnie istotne wydawały się być takie kwestie, jak: pojęcie

podmiotów powiązanych, zagadnienie nadużycia tych powiązań i konsekwencji podatkowych tego stanu rzeczy, a także przyczyny zawierania porozumień, o których mowa wyżej, ich rodzaje i forma (zob. szerzej rozważania w części dotyczącej art. 20a–20r).

Zasadniczo z podmiotami powiązanymi mieliśmy do czynienia, jeśli między określonymi podmiotami istnieją powiązania kapitałowe, majątkowe, rodzinne czy wynikające ze stosunku pracy¹⁴⁴. Nadużycie powiązań między podmiotami powiązanymi nastąpić mogło, jeśli w ich wyniku zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podmiot nie wykazuje dochodów (lub obrotów) albo wykazuje dochody (lub obroty) niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały. Mogło to polegać m.in. na obniżeniu wysokości płaconego przez nie podatku na terytorium Polski w związku z przrzuceniem dochodu na podatnika korzystającego z niższego opodatkowania (np. objętego opodatkowaniem ryczałtowym). Jeśli podmioty powiązane działają w różnych państwach, może temu także towarzyszyć transfer zysków do innych państw (np. rajów podatkowych, w których opodatkowanie jest niższe). Osiągnięcie ww. celów może nastąpić poprzez manipulowanie cenami, tj. zaniżenie lub podwyższenie cen zakupu oraz sprzedaży towarów i usług. Podmiot mający siedzibę w kraju o wysokim poziomie opodatkowania mógł powierzyć podmiotowi powiązanemu z innego państwa wykonywanie określonych usług lub nabywa towary po cenach wyższych od cen rynkowych. W podatku od towarów i usług nadużycie mogło polegać na ustaleniu wynagrodzenia z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług, w wysokości niższej lub wyższej od rynkowej¹⁴⁵. Konsekwencją zaistnienia sytuacji nadużycia powiązań była przysługująca organowi podatkowemu możliwość określenia dochodów danego podmiotu oraz należnego podatku bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań. W konsekwencji do tak ustalonego dochodu może mieć zastosowanie stawka sanacyjna wynosząca 50%. W podatku od towarów i usług konsekwencją będzie to, że organ podatkowy określi wysokość obrotu na podstawie wartości rynkowej pomniejszonej o kwotę podatku, jeżeli okaże się, że związek ten miał wpływ na ustalenie wynagrodzenia z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług¹⁴⁶.

12. Pojęcie podmiotu krajowego

Z dniem 14.11.2019 r. wykreślono art. 3 pkt 11 o.p. Zmiana ta wynika z wejścia w życie ustawy z 16.10.2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. poz. 2200 ze zm.). Przedmiotowa modyfikacja wynika z przeniesienia regulacji w zakresie uprzednich porozumień cenowych z Ordynacji podatkowej do ww. aktu. Zgodnie z art. 2 pkt 2 tej ustawy ilekroć

¹⁴⁴ Zob. np. art. 25 u.p.d.o.f., art. 11 u.p.d.o.p., a także art. 32 ust. 2–4 u.p.t.u.

¹⁴⁵ Zob. art. 32 ust. 1 u.p.t.u.

¹⁴⁶ Zob. M. Popławski, *Introduction to Polish Tax Law*, Białystok 2011.

w ustawie jest mowa o krajowym podmiocie powiązanym, rozumie się przez to podmiot powiązany położony lub mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Przed wejściem w życie tej zmiany zgodnie z brzmieniem art. 3 pkt 11 o.p. ilekroć w tej ustawie jest mowa o podmiocie krajowym, należy przez to rozumieć podmiot powiązany w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. oraz art. 11a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym zagraniczny zakład w rozumieniu tych przepisów, położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Przepis ten został zmodyfikowany od 1.01.2019 r. w związku z wejściem w życie art. 3 pkt 1 lit. a ustawy z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych jako podmioty powiązane należy rozumieć:

- a) podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub
- b) podmioty, na które wywiera znaczący wpływ:
 - ten sam inny podmiot lub
 - małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub
- c) spółkę niemającą osobowości prawnej i jej wspólników, lub
- d) podatnika i jego zagraniczny zakład.

W uzasadnieniu do ustawy zmieniającej Ordynację podatkową można znaleźć wyjaśnienie, zgodnie z którym celem wprowadzanych zmian jest dostosowanie odwołania w Ordynacji podatkowej do zmian oznaczeń jednostek legislacyjnych w zakresie cen transferowych w ustawie o CIT i ustawie o PIT, dokonanych niniejszą ustawą – odpowiednio art. 11a ust. 1 pkt 4 zamiast art. 11 oraz art. 23m ust. 1 pkt 4 zamiast art. 25 – w definicjach „podmiotu krajowego” i „podmiotu zagranicznego”.

Do końca 2018 r. art. 3 pkt 11 o.p. stanowił, że ilekroć w tej ustawie jest mowa o podmiocie krajowym, należy przez to rozumieć osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, mającą miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, powiązaną w rozumieniu art. 25 u.p.d.o.f. oraz art. 11 u.p.d.o.p. z innym podmiotem oraz zagraniczny zakład w rozumieniu tych przepisów położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Przepis ten został z kolei zmodyfikowany od 1.01.2016 r. Z brzmienia tego przepisu obowiązującego do końca 2015 r. wynikało, że przez podmiot krajowy należało rozumieć podmiot krajowy w rozumieniu przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych oraz zagraniczny zakład, w rozumieniu tych przepisów, położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Jak wynika z uzasadnienia projektu ustawy, która wprowadziła modyfikację tej definicji, jej celem jest doprecyzowanie

tego pojęcia poprzez określenie, iż chodzi o podmioty powiązane, a także że definicja ta odnosi się do przepisów dotyczących porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych (art. 20a i n. o.p.), które mogą być zawierane w odniesieniu do podmiotów powiązanych¹⁴⁷.

13. Pojęcie podmiotu zagranicznego

Z dniem 14.11.2019 r. wykreślono art. 3 pkt 12 o.p. Zmiana ta wynika z wejścia w życie ustawy z 16.10.2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych. Przedmiotowa modyfikacja wynika z przeniesienia regulacji w zakresie uprzednich porozumień cenowych z Ordynacji podatkowej do ww. aktu. Zgodnie z art. 2 pkt 12 tej ustawy ilekroć w ustawie jest mowa o zagranicznym podmiocie powiązonym, rozumie się przez to podmiot powiązany położony lub mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, powiązany z krajowym podmiotem powiązany. Przed wejściem w życie tej zmiany zgodnie z brzmieniem art. 3 pkt 12 o.p. ilekroć w tej ustawie jest mowa o podmiocie zagranicznym, rozumie się przez to podmiot powiązany w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. oraz art. 11a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym zagraniczny zakład w rozumieniu tych przepisów położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Przepis ten został zmodyfikowany od 1.01.2019 r. w związku z wejściem w życie art. 3 pkt 1 lit. a ustawy z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. W kontekście pojęcia podmiotu powiązanego wynikającego z przepisów o podatkach dochodowych zob. komentarz do pojęcia podmiotu krajowego zawarty w poprzednim punkcie. W uzasadnieniu do ustawy zmieniającej Ordynację podatkową można znaleźć wyjaśnienie, zgodnie z którym celem wprowadzanych zmian jest dostosowanie odwołania w Ordynacji podatkowej do zmian oznaczeń jednostek legislacyjnych w zakresie cen transferowych w ustawie o CIT i ustawie o PIT, dokonanych niniejszą ustawą – odpowiednio art. 11a ust. 1 pkt 4 zamiast art. 11 oraz art. 23m ust. 1 pkt 4 zamiast art. 25 – w definicjach „podmiotu krajowego” i „podmiotu zagranicznego”.

Zgodnie z art. 3 pkt 12 o.p. obowiązującym do końca 2018 r. ilekroć w tej ustawie jest mowa o podmiocie zagranicznym, należało przez to rozumieć osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę, lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, powiązaną – w rozumieniu art. 25 u.p.d.o.f. oraz art. 11 u.p.d.o.p. – z innym podmiotem oraz zagraniczny zakład w rozumieniu tych przepisów, położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Przepis ten, podobnie jak art. 3 pkt 11 o.p., został zmodyfikowany od 1.01.2016 r. Z jego brzmienia obowiązującego do końca 2015 r. wynikało, że przez podmiot zagraniczny

¹⁴⁷ Zob. uzasadnienie prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VII kadencja, druk sejm. nr 3018.

należało rozumieć podmiot zagraniczny w rozumieniu przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych oraz zagraniczny zakład podmiotu krajowego w rozumieniu tych przepisów, położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Z uzasadnienia projektu ustawy, która wprowadziła modyfikację tej definicji, wynikało, iż jej celem jest doprecyzowanie tego pojęcia poprzez określenie, iż chodzi o podmioty powiązane, a także że definicja ta odnosi się do przepisów dotyczących porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych, które mogą być zawierane w odniesieniu do podmiotów powiązanych¹⁴⁸.

14. Pojęcie dokumentu elektronicznego

Zgodnie z art. 3 pkt 13 o.p. ilekroć w tej ustawie jest mowa o dokumencie elektronicznym, należy przez to rozumieć dokument elektroniczny, o którym mowa w art. 3 pkt 2 u.i.d.p. Ten ostatni przepis definiuje dokument elektroniczny jako stanowiący odrębną całość znaczeniową zbiór danych uporządkowanych w określonej strukturze wewnętrznej i zapisany na informatycznym nośniku danych. Zauważyć jednak należy, że zgodnie z definicją dokumentu elektronicznego, wynikającą z art. 3 pkt 35 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z 23.07.2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylającego dyrektywę 1999/93/WE¹⁴⁹, „dokument elektroniczny” oznacza każdą treść przechowywaną w postaci elektronicznej, w szczególności tekst lub nagranie dźwiękowe, wizualne lub audiowizualne. Dokument elektroniczny może zatem przyjmować postać nagrania dźwiękowego, wizualnego czy audiowizualnego¹⁵⁰. Dokumenty elektroniczne można zatem podzielić na dokumenty zawierające tekst, czyli tzw. dokumenty tekstowe, zawierające informacje utrwalone za pomocą znaków alfabetu i reguł językowych, oraz inne dokumenty elektroniczne. Ponadto definicja dokumentu elektronicznego wynikająca z rozporządzenia eIDAS całkowicie abstrahuje od pojęcia nośnika, na którym mogą być zapisane dane składające się na treść tego dokumentu.

15. Pojęcie portalu podatkowego

Zgodnie z art. 3 pkt 14 o.p. ilekroć w tej ustawie jest mowa o portalu podatkowym, należy przez to rozumieć system teleinformatyczny administracji skarbowej służący do kontaktu organów podatkowych z podatnikami, płatnikami i inkasentami, a także ich następcami prawnymi oraz osobami trzecimi, w szczególności do wnoszenia podań, składania deklaracji oraz doręczania pism organów podatkowych za pomocą środków komunikacji

¹⁴⁸ Zob. uzasadnienie prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VII kadencja, druk sejm. nr 3018.

¹⁴⁹ Dz.Urz. UE L 257, s. 73.

¹⁵⁰ Zob. J. Gołaczyński, D. Szostek, *Doręczanie elektroniczne oraz wybrane aspekty informatyzacji sądowego postępowania egzekucyjnego* [w:] *Elektronizacja sądowego postępowania egzekucyjnego w Polsce*, red. A. Marciniak, Sopot 2015, s. 171.

elektronicznej. W art. 3 pkt 3 u.i.d.p. zdefiniowano pojęcie systemu teleinformatycznego. Zgodnie z tą definicją jest to zespół współpracujących ze sobą urządzeń informatycznych i oprogramowania, zapewniający przetwarzanie, przechowywanie, a także wysyłanie i odbieranie danych przez sieci telekomunikacyjne za pomocą właściwego dla danego rodzaju sieci telekomunikacyjnego urządzenia końcowego w rozumieniu przepisów ustawy z 16.07.2004 r. – Prawo telekomunikacyjne.

Zgodnie z art. 2 pkt 43 pr. tel. urządzenie końcowe to urządzenie telekomunikacyjne przeznaczone do podłączenia bezpośrednio lub pośrednio do zakończeń sieci.

Portal podatkowy służy, jak już wskazano, do kontaktów za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Zgodnie z art. 3 pkt 4 u.i.d.p., środki komunikacji elektronicznej są to środki komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z 18.07.2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (Dz.U. z 2020 r. poz. 344). Ten ostatni akt prawny zdefiniował środki komunikacji elektronicznej jako rozwiązania techniczne, w tym urządzenia teleinformatyczne i współpracujące z nimi narzędzia programowe, umożliwiające indywidualne porozumiewanie się na odległość przy wykorzystaniu transmisji danych między systemami teleinformatycznymi, a w szczególności pocztę elektroniczną.

16. Pojęcie podania lub deklaracji odwzorowanych cyfrowo

Zgodnie z art. 3 pkt 15 o.p. ilekroć w tej ustawie jest mowa o podaniu lub deklaracji odwzorowanych cyfrowo, należy przez to rozumieć dokument elektroniczny będący kopią elektroniczną podania lub deklaracji, złożonych w jednostkach organizacyjnych administracji skarbowej w postaci innej niż elektroniczna, który został wprowadzony do systemu teleinformatycznego Szefa KAS w sposób zapewniający niezaprzeczalność i integralność odwzorowanych danych. Definicja dokumentu elektronicznego – zob. komentarz do art. 3, pkt 14. W art. 181a o.p. wskazuje się natomiast, że podanie lub deklaracja odwzorowane cyfrowo są równoważne pod względem skutków prawnych podaniu i deklaracji złożonym w formie pisemnej. W § 2 tego przepisu podkreśla się, że nie wyłącza to możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwko podaniu lub deklaracji odwzorowanym cyfrowo. W § 3 tej regulacji wskazuje się natomiast, iż wydruk podania lub deklaracji odwzorowanych cyfrowo zawiera identyfikator tego podania lub deklaracji nadawany przez system teleinformatyczny Szefa KAS (zob. szerzej komentarz do art. 181a).

17. Pojęcie przedsiębiorstwa w spadku

Zgodnie z art. 3 pkt 16 o.p. ilekroć w tej ustawie jest mowa o przedsiębiorstwie w spadku, rozumie się przez to przedsiębiorstwo w spadku w rozumieniu ustawy z 5.07.2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz.U. z 2021 r. poz. 170). Przepis ten został zmodyfikowany od 1.01.2020 r. poprzez zmianę polegającą na tym, że wyrazy „o zarządzie

sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej” zastępuje się wyrazami „o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw”. Zmiana ta wynika z ustawy z 31.07.2019 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia obciążeń regulacyjnych (Dz.U. poz. 1495). Przedmiotowe pojęcie „przedsiębiorstwa w spadku” do Ordynacji podatkowej zostało dodane przez art. 78 pkt 1 u.z.s. zmieniającej m.in. Ordynację podatkową z dniem 25.11.2018 r.

Pojęcie przedsiębiorstwa w spadku pojawiło się w Ordynacji podatkowej w następujących przepisach:

- art. 7a dotyczącym wykonywania praw i obowiązków podatnika i płatnika będącego przedsiębiorstwem w spadku,
- art. 14n § 1 pkt 3, zgodnie z którym przepisy art. 14k i 14m stosuje się odpowiednio w przypadku zastosowania się przez przedsiębiorstwo w spadku do interpretacji indywidualnej wydanej przed śmiercią przedsiębiorcy na jego wniosek,
- art. 97 poświęconym odpowiedzialności spadkobierców oraz przedsiębiorstwa w spadku,
- art. 97a, w którym uregulowano kwestię odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe przedsiębiorstwa w spadku,
- art. 117d odnoszącym się do odpowiedzialności zarządcy sukcesyjnego oraz zarządcy faktycznego.

W ustawie o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej brak jest definicji pojęcia przedsiębiorstwa w spadku. Pojęcie to jednak wielokrotnie występuje w tym akcie w wielu aspektach.

W art. 2 u.z.s. wskazuje się np. składniki przedsiębiorstwa w spadku. Zgodnie z art. 2 ust. 1 przedsiębiorstwo w spadku obejmuje składniki niematerialne i materialne, przeznaczone do wykonywania działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę, stanowiące mienie przedsiębiorcy w chwili jego śmierci. W ust. 2 tego przepisu wskazuje się, że jeżeli w chwili śmierci przedsiębiorcy przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55¹ k.c. stanowiło w całości mienie przedsiębiorcy i jego małżonka, przedsiębiorstwo w spadku obejmuje całe to przedsiębiorstwo. W ust. 3 natomiast zwraca się uwagę, że przedsiębiorstwo w spadku obejmuje także składniki niematerialne i materialne, przeznaczone do wykonywania działalności gospodarczej, nabyte przez zarządcę sukcesyjnego albo na podstawie czynności, o których mowa w art. 13¹⁵¹, w okresie od chwili śmierci przedsiębiorcy do dnia wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego.

W art. 3 u.z.s. uregulowano natomiast kwestię właścicieli przedsiębiorstwa w spadku, którym jest m.in. osoba, która zgodnie z prawomocnym postanowieniem o stwierdzeniu

¹⁵¹ W przepisie tym mowa jest o czynnościach zachowawczych do dnia ustanowienia zarządu sukcesyjnego lub do dnia wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego.

nabycia spadku, zarejestrowanym aktem poświadczenia dziedziczenia albo europejskim poświadczeniem spadkowym, nabyła składniki niematerialne i materialne, o których mowa w art. 2 ust. 1, na podstawie powołania do spadku z ustawy albo testamentu albo nabyła przedsiębiorstwo albo udział w przedsiębiorstwie na podstawie zapisu windykacyjnego, ale właścicielem tym jest również małżonek przedsiębiorcy w przypadku, o którym mowa w art. 2 ust. 2, któremu przysługuje udział w przedsiębiorstwie w spadku, a także osoba, która nabyła przedsiębiorstwo w spadku albo udział w przedsiębiorstwie w spadku bezpośrednio od osoby, o której mowa w pkt 1 lub 2, w tym osoba prawna albo jednostka organizacyjna, o której mowa w art. 33¹ § 1 k.c., do której wniesiono przedsiębiorstwo tytułem wkładu – w przypadku gdy po śmierci przedsiębiorcy nastąpiło zbycie tego przedsiębiorstwa albo udziału w tym przedsiębiorstwie.

W art. 49 u.z.s. uregulowano natomiast kwestię przedsiębiorstwa w spadku jako podatnika¹⁵². Zgodnie z tym przepisem przedsiębiorstwo w spadku jest jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, będącą podatnikiem, o którym mowa w:

- 1) art. 1a u.p.d.o.f.;
- 2) art. 1a u.z.p.d.;
- 3) art. 15 ust. 1a oraz art. 17 ust. 1i u.p.t.u.;
- 4) art. 3 ust. 4 u.p.t.;
- 5) art. 13 ust. 1 u.p.a.;
- 6) art. 71 ust. 1a u.g.h.;
- 7) art. 8 ust. 4 ustawy z 6.07.2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1084 ze zm.).

Dla wyjaśnienia znaczenia pojęcia przedsiębiorstwa w spadku, o którym mowa w art. 3 pkt 16 o.p. szczególne znaczenie ma treść art. 2 u.z.s. Znajduje to również potwierdzenie w uzasadnieniu do projektu tej ustawy, gdzie wskazuje się na następujące kwestie przytoczone bezpośrednio w uzasadnieniu projektu¹⁵³.

Po pierwsze, podnosi się, że przedsiębiorstwo w spadku to, ogólnie rzecz ujmując, masa majątkowa obejmująca składniki niematerialne i materialne służące do wykonywania działalności gospodarczej, poddana zarządowi sukcesyjnemu, o ile zostanie on ustanowiony. Będzie ona zatem obejmowała przede wszystkim przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55¹ k.c., które w chwili śmierci przedsiębiorcy w całości znajdowało się w majątku przedsiębiorcy. Zwraca się uwagę, że nie każdy przedsiębiorca wpisany do CEIDG posiada jednak przedsiębiorstwo w znaczeniu przedmiotowym, a także że dla przyjęcia, iż istnieje przedsiębiorstwo w spadku, nie jest konieczne, by w majątku przedsiębiorcy znajdowało

¹⁵² Na brak możliwości traktowania przedsiębiorstwa w spadku jako podatnika w podatku od nieruchomości zwraca się natomiast uwagę w opracowaniu L. Etela, *Podatek od nieruchomości a przedsiębiorstwo w spadku*, PPLiFS 2019/1.

¹⁵³ Poniższy tekst stanowi zmodyfikowane jedynie redakcyjnie uzasadnienie do ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej.

się przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55¹ k.c., tj. by składniki majątkowe przeznaczone do wykonywania działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę były w odpowiednim stopniu zorganizowane. Ustawa nie ogranicza możliwości skorzystania z zarządu sukcesyjnego do takich przypadków.

Po drugie, wskazuje się, że jeżeli do majątku przedsiębiorcy w chwili jego śmierci wchodziło kilka przedsiębiorstw w rozumieniu art. 55¹ k.c., wszystkie te przedsiębiorstwa będą natomiast objęte jednym przedsiębiorstwem w spadku. Podnosi się także, że w praktyce bardzo często przedsiębiorca wykorzystuje w swojej działalności gospodarczej przedsiębiorstwo, do którego prawo przysługuje także jego małżonkowi. W razie śmierci przedsiębiorcy, jeżeli jego małżonek chce prowadzić to przedsiębiorstwo, boryka się z trudnościami opisanymi powyżej, mimo że jego prawo do przedsiębiorstwa przynajmniej w części nie wynika z powołania do spadku. Dlatego ustawa przyznaje małżonkowi możliwość skorzystania z narzędzi, które pozwolą na płynną kontynuację działalności gospodarczej zmarłego przedsiębiorcy i podjęcie inicjatywy w tym zakresie. W tym celu w art. 2 ust. 2 wskazano, że przedsiębiorstwo jest w całości objęte przedsiębiorstwem w spadku, jeżeli prawo do przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ k.c. przysługuje w chwili śmierci przedsiębiorcy w całości przedsiębiorcy i jego małżonkowi. Nie ma przy tym znaczenia ustrój majątkowy obowiązujący małżonków. Niezależnie od tego, czy małżonkowi przysługiwał udział w majątku wspólnym małżonków obejmującym przedsiębiorstwo, czy udział w prawie do przedsiębiorstwa wchodzi do majątku osobistego małżonka (np. wskutek nabycia wspólnie przedsiębiorstwa przez małżonków pozostających w ustroju rozdzielności majątkowej), przedsiębiorstwo zostanie w całości objęte przedsiębiorstwem w spadku, jeżeli uprawnieni postanowią skorzystać z narzędzi przewidzianych w ustawie.

Po trzecie, zwraca się uwagę, że wobec objęcia udziału małżonka w przedsiębiorstwie masą majątkową, jaką jest przedsiębiorstwo w spadku, i ustanowienia zarządcy sukcesyjnego małżonek utraci możliwość bezpośredniego, samodzielnego zarządzania swoim udziałem we współwłasności składników przedsiębiorstwa. Uzyska jednak uprawnienie do powołania zarządcy sukcesyjnego lub wyrażenia zgody na jego powołanie przez inną osobę uprawnioną, a także status właściciela przedsiębiorstwa w spadku, który oznacza przede wszystkim, że do dokonania czynności przekraczających zwykły zarząd konieczna będzie zgoda małżonka oraz że przysługuje mu prawo do żądania wypłaty zysku generowanego przez przedsiębiorstwo. W uzasadnieniu do przedmiotowej ustawy podnosi się także, że inną częstą w praktyce sytuacją, gdy do przedsiębiorstwa wykorzystywanego do wykonywania działalności gospodarczej współuprawnionych jest kilka osób, jest spółka cywilna. Ustawa przewiduje szczególne regulacje dotyczące spółek cywilnych (art. 45–47). Specyfika spółki cywilnej, której majątek jest objęty współwłasnością łączną, powoduje, że przepisy ustawy o przedsiębiorstwie w spadku należy stosować odpowiednio do udziału wspólnika w majątku wspólnym wspólników spółki cywilnej. Zwraca się uwagę, że w innych przypadkach, gdy przedsiębiorstwo jest przedmiotem wspólnego prawa, ustawa nie ingeruje w korzystanie z tego prawa przez osoby trzecie. Zarząd majątkiem, sprawowany

przez zarządcę sukcesyjnego, będzie dotyczył jedynie mienia zmarłego przedsiębiorcy (np. udziału przedsiębiorcy we współwłasności). Pozostali współuprawnieni będą mogli dysponować swoimi prawami na ogólnych zasadach.

Po czwarte, podnosi się, że do przedsiębiorstwa w spadku będą zaliczane składniki niematerialne i materialne, przeznaczone do wykonywania działalności gospodarczej, nabyte przez zarządcę sukcesyjnego w ramach zarządu sukcesyjnego albo przez osobę uprawnioną, dokonującą czynności zachowawczych w okresie od chwili śmierci przedsiębiorcy do dnia ustanowienia zarządu sukcesyjnego albo wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego. Składniki te wejdą do wyodrębnionej masy majątkowej – przedsiębiorstwa w spadku, nie zaś w częściach do majątku każdego z następców prawnych przedsiębiorcy czy małżonka przedsiębiorcy. Dzięki temu w okresie zarządu sukcesyjnego zachowana zostanie integralność przedsiębiorstwa.

Po piąte, wskazuje się, że wyodrębnienie przedsiębiorstwa w spadku w rozumieniu ustawy ma znaczenie w sferze prawa cywilnego przede wszystkim, jeżeli został ustanowiony zarząd sukcesyjny. Wówczas do tej masy majątkowej będą odnosiły się działania zarządcy sukcesyjnego. Jeżeli zarząd sukcesyjny został ustanowiony po śmierci przedsiębiorcy, w przedsiębiorstwie w spadku odniosą też skutek czynności zachowawcze dokonane po śmierci przedsiębiorcy.

Po szóste, podnosi się, że niezwłocznie po ustanowieniu zarządu sukcesyjnego zarządca jest zobowiązany sporządzić i złożyć przed notariuszem wykaz inwentarza przedsiębiorstwa w spadku (art. 28 ust. 1 u.z.s.). Do wykazu inwentarza przedsiębiorstwa w spadku w zakresie nieuregulowanym w ustawie stosowane będą przepisy o wykazie inwentarza spadku, a zatem art. 1031¹ § 1 i 2 oraz art. 1031² k.c., a także art. 636³ § 2 k.p.c. Wykaz będzie objęty protokołem sporządzonym przez notariusza. W wykazie powinny zostać z należytą starannością ujawnione przedmioty należące do przedsiębiorstwa w spadku z podaniem ich wartości według stanu i cen z chwili otwarcia spadku, a także długi spadkowe związane z działalnością gospodarczą zmarłego przedsiębiorcy i ich wysokość według stanu z chwili śmierci przedsiębiorcy (por. art. 1031¹ § 3 k.c.).

Po siódme, wskazuje się, że przedsiębiorstwo w spadku nie posiada zdolności prawnej w sferze prawa cywilnego, w szczególności nie jest osobą prawną ani jednostką organizacyjną, o której mowa w art. 33¹ k.c. W sensie faktycznym przedsiębiorstwo w spadku stanowi jednak swoistą jednostkę organizacyjną „utworzoną” przez następców prawnych lub małżonka przedsiębiorcy i zarządzaną przez zarządcę sukcesyjnego. Ustawa nie przyznaje tej jednostce osobowości prawnej ani zdolności prawnej w rozumieniu art. 33 i 33¹ k.c. Przedsiębiorstwo w spadku zyskuje jednak (podobnie jak spółka cywilna) podmiotowość w zakresie niektórych podatków. Niektóre ustawy podatkowe przyznają mu status podatnika, będącego jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej. Podatnik ten może „powstać” także wówczas, gdy zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony, i istnieć

w okresie od dnia śmierci przedsiębiorcy do dnia upływu terminu do powołania pierwszego zarządcy sukcesyjnego – jeżeli osoba dokonująca czynności zachowawczych dokona odpowiedniego zgłoszenia naczelnikowi urzędu skarbowego (o czym szerzej w pkt 5.1). Przedsiębiorstwo w spadku zostało także uznane za płatnika składek w odniesieniu do osób zatrudnionych w przedsiębiorstwie.

18. Pojęcie zarządu sukcesyjnego

Zgodnie z art. 3 pkt 17 o.p. ilekroć w tej ustawie jest mowa o zarządzie sukcesyjnym, rozumie się przez to zarząd sukcesyjny w rozumieniu ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw. Przepis ten został zmodyfikowany od 1.01.2020 r. poprzez zmianę polegającą na tym, że wyrazy „o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej” zastępuje się wyrazami „o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw”. Zmiana ta wynika z ustawy z 31.07.2019 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia obciążeń regulacyjnych. Pojęcie zarządu sukcesyjnego zostało dodane do Ordynacji podatkowej przez art. 78 pkt 1 u.z.s. zmieniającej m.in. Ordynację podatkową z dniem 25.11.2018 r. Pojęcie to pojawiło się w Ordynacji podatkowej w następujących przepisach:

- art. 7a dotyczącym wykonywania praw i obowiązków podatnika i płatnika będącego przedsiębiorstwem w spadku,
- art. 97 odnoszącym się do odpowiedzialności spadkobierców oraz przedsiębiorstwa w spadku,
- art. 117d poświęconym odpowiedzialności zarządcy sukcesyjnego oraz zarządcy faktycznego,
- art. 205a, w którym uregulowano katalog przyczyn podjęcia postępowania podatkowego¹⁵⁴.

W ustawie o zarządzie sukcesyjnym brak jest definicji pojęcia zarządu sukcesyjnego. Pojęcie to jednak wielokrotnie występuje w tym akcie w wielu aspektach. W kontekście wynikającym z ww. przepisów Ordynacji podatkowej szczególne znaczenie mają regulacje zawarte w rozdziałach 2 i 11 u.z.s. W rozdziale 2 „Ustanowienie zarządu sukcesyjnego” uregulowano następujące kwestie:

- warunki ustanowienia zarządu sukcesyjnego (art. 6),
- moment ustanowienia zarządu sukcesyjnego (art. 7),
- wymagania wobec osoby powołanej na zarządcę sukcesyjnego (art. 8),

¹⁵⁴ W art. 205a § 1 o.p. wskazuje się, że organ podatkowy podejmuje postępowanie z urzędu, gdy ustanie przyczyna zawieszenia, w szczególności:

1) w razie śmierci strony – po zgłoszeniu się lub po ustaleniu spadkobierców zmarłego albo zarządcy sukcesyjnego w sprawach objętych zarządem sukcesyjnym albo po ustanowieniu, w trybie określonym odrębnymi przepisami, kuratora spadku;

1a) w razie wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego – po zgłoszeniu się lub po ustaleniu spadkobierców zmarłego.

- powołanie zarządcy sukcesyjnego przez przedsiębiorcę (art. 9),
- ustanowienie zarządu sukcesyjnego w przypadku niezłożenia przez przedsiębiorcę wniosku o wpis zarządcy sukcesyjnego do CEIDG (art. 10),
- powołanie dalszego zarządcy sukcesyjnego (art. 11),
- powołanie zarządcy sukcesyjnego po śmierci przedsiębiorcy (art. 12).

W rozdziale 11 „Wygaśnięcie zarządu sukcesyjnego” uregulowano natomiast w art. 59 przesłanki wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego, a w art. 60 kwestię sądowego przedłużenia okresu zarządu sukcesyjnego.

Dla wyjaśnienia znaczenia pojęcia zarządu sukcesyjnego, o którym mowa w art. 3 pkt 17 o.p., szczególne znaczenie ma treść zawarta w rozdziale 2 u.z.s. W tym względzie istotne mogą być również następujące kwestie przytoczone bezpośrednio w uzasadnieniu do projektu tej ustawy¹⁵⁵. Po pierwsze, przy konstruowaniu regulacji zawartej w ustawie o zarządzie sukcesyjnym przyjęto, że tymczasowy zarząd sukcesyjny przedsiębiorstwem zmarłego przedsiębiorcy powinien być powierzony jednej osobie, co upodabnia zarząd sukcesyjny do działalności gospodarczej prowadzonej przez osobę fizyczną. W przeciwieństwie do prokury zarząd sukcesyjny obejmuje nie tylko umocowanie do czynności sądowych i pozasądowych związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa w spadku, ale także zobowiązanie do prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku (art. 18). Z funkcją zarządcy sukcesyjnego wiąże się obowiązek m.in. w sferze prawa podatkowego, prawa pracy czy w zakresie ubezpieczeń społecznych. Podnosi się także, że zarząd sukcesyjny nie będzie mógł być przeniesiony. Zarządca sukcesyjny będzie jednak mógł, podobnie jak prokurent, ustanowić pełnomocnika do poszczegółnej czynności lub pewnego rodzaju czynności (art. 19). Ustawa nie wprowadza dalszych ograniczeń co do zakresu umocowania pełnomocnika czy też liczby pełnomocników. Z uwagi na bezpieczeństwo osób trzecich zarządu sukcesyjnego (podobnie jak prokury) nie można ograniczyć ze skutkiem wobec osób trzecich (art. 20).

Po drugie, w kontekście statusu zarządcy sukcesyjnego w uzasadnieniu do projektu ustawy o zarządzie sukcesyjnym zwrócono uwagę, że ustawa przewiduje, że zarządca sukcesyjny działa w imieniu własnym, na rachunek właścicieli przedsiębiorstwa w spadku. Instytucja zarządu sukcesyjnego jest specyficzna na tyle, że nie odpowiada w pełni żadnej z form przedstawicielstwa ani klasycznemu zastępstwu pośredniemu. Status zarządcy sukcesyjnego odróżnia się od typowego zastępstwa pośredniego (jakie występuje np. w stosunku komisju) tym, że skutki czynności zarządcy sukcesyjnego dotyczą bezpośrednio przede wszystkim majątku tworzącego przedsiębiorstwo w spadku – do niego wchodzi nabyte prawa. Zarządca sukcesyjny – działając w ramach swojej funkcji – nie nabywa zatem praw ani nie zaciąga zobowiązań do swojego majątku osobistego i nie jest konieczne dokonanie odrębnych czynności przenoszących te prawa lub zobowiązania na osoby faktycznie

¹⁵⁵ Poniższy tekst stanowi zmodyfikowane jedynie redakcyjnie uzasadnienie do ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej.

dysponujące prawami do przedsiębiorstwa. Z mocy ustawy skutki te dotyczą masy majątkowej, jaką jest przedsiębiorstwo w spadku, a w sensie podmiotowym – właścicieli przedsiębiorstwa w spadku. Można tu odnaleźć analogię do statusu syndyka wobec zarządzanej przez niego – na rzecz upadłego – masy upadłości. Podobnie jak syndyk zarządca sukcesyjny z mocy prawa na skutek zajścia określonego zdarzenia – ustanowienia zarządu sukcesyjnego – uzyskuje umocowanie do zarządzania przedsiębiorstwem w spadku, co w zakresie czynności zwykłego zarządu odsuwa jego współwłaścicieli od zarządzania tym mieniem. Oświadczeń i doręczeń pism w sprawach objętych zarządem sukcesyjnym dokonuje się wobec zarządcy sukcesyjnego. Dla tych celów osoba trzecia (np. kontrahent, konsument, pracownik itd.) nie będzie zatem musiała uzyskać wiedzy co do kręgu właścicieli przedsiębiorstwa w spadku, który przynajmniej początkowo może nie być potwierdzony.

Po trzecie, wskazuje się, że osoby, na rachunek których działa zarządca sukcesyjny, mają ograniczone możliwości wpływania osobno na jego czynności. Zachowują kompetencję do podejmowania decyzji jedynie w zakresie czynności przekraczających zwykły zarząd. W zakresie rozumienia pojęcia czynności przekraczających zwykły zarząd aktualność zachowuje ugruntowane orzecznictwo i wypowiedzi doktryny formułowane w odniesieniu do tego pojęcia na gruncie art. 98 i 199 k.c. Należy w szczególności zauważyć, że klasyfikowanie danej czynności do tej kategorii nie wynika z samej tylko natury czynności, ale może zależeć od szeregu innych czynników. Pojęcie to ma charakter względny. Zakres zwykłego zarządu zależy bowiem od rodzaju rzeczy i innych okoliczności, takich jak np. wpływu czynności na całokształt stosunków związanych z rzeczą. Dlatego ta sama czynność może mieścić się w granicach zarządu jedną rzeczą, a przekraczać je w odniesieniu do innej rzeczy, a nawet, w zależności od okoliczności, w odniesieniu do tej samej rzeczy, ale w różnym czasie. Przykładowo wydzierżawienie nieruchomości jest z reguły czynnością przekraczającą zakres zwykłego zarządu, ale jeżeli np. wydzierżawienie nieruchomości jest kontynuacją jej dotychczasowego sposobu użytkowania, a zwłaszcza gdy nie chodzi o dzierżawę wieloletnią, to czynność taką można zakwalifikować jako czynność z zakresu zwykłego zarządu. W obrębie czynności przekraczających zwykły zarząd mogą znajdować się nie tylko czynności rozporządzające, ale również czynności prawne zobowiązujące lub zobowiązująco-rozporządzające. Ponadto do tej kategorii trzeba będzie zaliczyć wszelkie inne działania, w tym także o charakterze faktycznym, których doniosłość z punktu widzenia losów rzeczy wspólnej jest zbliżona do doniosłości aktów rozporządzających. Zwraca się uwagę, że o skategoryzowaniu danej czynności jako przekraczającej zwykły zarząd decyduje zmiana przeznaczenia rzeczy wspólnej, całkowita zmiana dotychczasowego sposobu korzystania z przedmiotu współwłasności, interes wszystkich współwłaścicieli w dokonaniu tej czynności (nie może ona bowiem naruszać ani zagrażać interesom niedziałających współwłaścicieli) czy wreszcie nadzwyczajny rozmiar wydatków wiążących się z daną czynnością. Należy podkreślić, że dokonując oceny, czy dana czynność przekracza zakres zwykłego zarządu przedsiębiorstwem w spadku, należy brać pod uwagę jej wpływ na przedsiębiorstwo w spadku jako całość, nie zaś oceniać ją w odniesieniu do poszczególnych składników majątkowych przedsiębiorstwa.

Po czwarte, w uzasadnieniu do projektu ustawy o zarządzie sukcesyjnym zwraca się również uwagę, że zarządca sukcesyjny może także pozywać i być pozywany w sprawach wynikających z zarządu sukcesyjnego (por. art. 935 § 1 k.p.c. *in fine*). Zarządcy sukcesyjnemu została zatem przyznana formalna legitymacja procesowa. Będzie on działał w postępowaniu we własnym imieniu, ale na rzecz właścicieli przedsiębiorstwa w spadku – to oni pozostaną stroną w znaczeniu materialnym. Ponieważ ustanowienie zarządu sukcesyjnego wyłącza możliwość samodzielnego zarządzania przedsiębiorstwem w spadku przez jego współwłaścicieli, należy przyjąć, że podobnie jak w przypadku syndyka i zarządcy nieruchomości (art. 935 k.p.c.) podstawienie procesowe ma w tym przypadku charakter bezwzględny.

Po piąte, podnosi się również, że bezpośrednią konsekwencją powyższych założeń jest fakt, że zarządca sukcesyjny nie ponosi osobistej odpowiedzialności za zobowiązania zaciągnięte w sprawach wynikających z prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku. Odpowiedzialność ta obciąża bezpośrednich „beneficjentów” działań zarządcy sukcesyjnego – właścicieli przedsiębiorstwa w spadku.

Po szóste, uzasadnienie zawiera informację, że w zamierzeniu projektodawcy wprowadzenie do systemu prawa nowej instytucji – zarządu sukcesyjnego – nie będzie wyłączać możliwości zastosowania innych instytucji prawnych przewidzianych w przepisach prawa dla zarządu spadkiem albo jego zorganizowaną częścią (kurator spadku, wykonawca testamentu). W ustawie dostrzeżono jednak problem potencjalnego nakładania się uprawnień i obowiązków ciążących na zarządcy sukcesyjnym i kuratorze spadku albo wykonawcy testamentu. Rozwiązano go przez przyjęcie, że jeżeli został ustanowiony zarząd sukcesyjny, zarząd spadkiem wykonywany przez kuratora spadku albo wykonawcę testamentu nie obejmuje przedsiębiorstwa w spadku. Kurator spadku ustanawiany jest przez sąd. Przyznanie mu uprawnień zarządcy sukcesyjnego wykraczałoby poza założenie, że decyzja o kontynuowaniu działalności gospodarczej powinna wynikać z decyzji samego przedsiębiorcy, względnie jego następców prawnych. Dodatkowo w praktyce skorzystanie przez sąd z instytucji kuratora spadku będzie miało miejsce najczęściej już po okresie dwóch miesięcy, w których można powołać zarządcę sukcesyjnego. Tym samym kuratorowi spadku nie powinny przysługiwać uprawnienia zarządcy sukcesyjnego. Podnosi się także, że umocowanie wykonawcy testamentu różni się od zakresu praw i obowiązków zarządcy sukcesyjnego. Te dwie funkcje także powinny zatem zostać „rozdzielone” na przedsiębiorstwo i pozostałą część spadku. Nawet jeżeli zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony z chwilą śmierci przedsiębiorcy, a sam przedsiębiorca powołał wykonawcę testamentu, należy przyznać osobom uprawnionym możliwość wyłączenia jego umocowania do zarządu mieniem stanowiącym przedsiębiorstwo w spadku przez powołanie zarządcy sukcesyjnego. Trzeba pamiętać, że zarząd sukcesyjny służy realizacji prawa do zarządzania majątkiem właścicieli przedsiębiorstwa w spadku na ich rachunek i z bezpośrednim skutkiem dla nich. Nie byłoby zasadne wyłączenie możliwości skorzystania z istniejących w tym zakresie możliwości wynikających z ustawy, np. z trybu przejścia decyzji związanych z przedsiębiorstwem czy