

Marek Kwietko-Bębnowski

Ordynacja podatkowa

426 wyjaśnień
i interpretacji

2. wydanie



Wolters Kluwer

Marek Kwietko-Bębnowski

Ordynacja podatkowa

426 wyjaśnień
i interpretacji

2. wydanie

Stan prawny na 15 września 2016 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne i łamanie
JustLuk

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by
Wolters Kluwer SA, 2016

ISBN: 978-83-8092-767-4

2. wydanie

1. wydanie ukazało się pod tytułem

Ordynacja podatkowa. 366 wyjaśnień i interpretacji, 2013

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

WYKAZ SKRÓTÓW	23
WSTĘP	27
CZEŚĆ PIERWSZA	
ZOBOWIĄZANIA PODATKOWE	29
Rozdział 1	
Zakres stosowania przepisów ordynacji podatkowej	31
1. Cel uchwalenia ordynacji podatkowej	31
2. Zakres przedmiotowy ustawy	31
3. Zasada <i>in dubio pro tributario</i>	33
Rozdział 2	
Podatek, opłata, niepodatkowa należność budżetowa	37
4. Podatek	37
5. Opłata i niepodatkowa należność budżetowa	37
6. Składki na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (Fundusz)	40
7. Kary pieniężne nakładane na przedsiębiorców na podstawie przepisów ustawy o transporcie drogowym	42
8. Opłaty z tytułu składek ZUS na ubezpieczenia społeczne	46
9. Opłata planistyczna i adiacencka	48
10. Odpady, opłata produktowa, sankcje i kary pieniężne	52
11. Kary pieniężne nakładane w trybie przepisów o informowaniu o cenach towarów i usług	55
12. Kary pieniężne nakładane przez Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów (UOKiK)	55
13. Opłaty za koncesje udzielone według przepisów prawa energetycznego	56
14. Cło a podatek	57
15. Inne przypadki odesłania w ustawach do przepisów działu III ordynacji podatkowej	59
Rozdział 3	
Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe	60
16. Obowiązek podatkowy a zobowiązanie podatkowe	60
17. Publicznoprawny charakter obowiązków i zobowiązań podatkowych	63
18. Decyzje reformatoryjne organu odwoławczego ustalające zobowiązanie podatkowe	64
19. Nabycie spadku a powstanie zobowiązania podatkowego	65
20. Niedobory wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od podatku a powstanie obowiązku podatkowego	66
21. Charakter zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług	68

Rozdział 4

Termin płatności podatku, zaległość podatkowa	69
22. Zaliczka na podatek dochodowy a zaległość podatkowa	69
23. Termin zapłaty podatku a termin powstania zobowiązania podatkowego w podatkach dochodowych	71
24. Termin płatności podatku i zaległość podatkowa	72
25. Stwierdzenie istnienia zaległości podatkowej	73
26. Nienależny zwrot podatku a zaległość podatkowa	76
27. Termin płatności podatku	77
28. Potrącenie zobowiązań i zaległości podatkowych z wierzytelności wobec Skarbu Państwa	78

Rozdział 5

Odsetki za zwłokę i opłata prolongacyjna	81
29. Odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych	81
30. Obniżona stawka odsetek za zwłokę od dnia 1 stycznia 2016 r.	82
31. Podwyższona stawka odsetek za zwłokę od dnia 1 stycznia 2016 r.	83
32. Sposób zaliczania wpłaty podatku lub nadpłaty na należność główną i odsetki za zwłokę	85
33. Obniżona stawka odsetek za zwłokę a złożenie korekty deklaracji w wyniku czynności sprawdzających	86
34. Obniżona stawka odsetek za zwłokę od 2009 r. do 2015 r. a przepisy intertemporalne	87
35. Obniżona stawka odsetek za zwłokę od 2016 r. a przepisy intertemporalne	89
36. Wcześniejsze wykazanie obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług a odsetki za zwłokę	90
37. Przyczyny opóźnienia w wydaniu decyzji niezależne od organu i ich wpływ na zaniechanie poboru odsetek	92
38. Przyczyny opóźnienia w wydaniu decyzji leżące po stronie podatnika a zaniechanie poboru odsetek	95
39. Tryb ubiegania się o zaniechanie poboru odsetek za zwłokę przez organ podatkowy	95
40. Sumowanie terminów procesowych przy zaniechaniu naliczania odsetek za zwłokę	98
41. Opłata prolongacyjna	99

Rozdział 6

Nadpłata, zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych	101
42. Nadpłata	101
43. Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty a postępowanie wymiarowe do końca 2015 r.	102
44. Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty a postępowanie wymiarowe od 2016 r.	109
45. Oprocentowanie nadpłaty w przypadku uchylecia decyzji lub stwierdzenia jej nieważności	110
46. Dysponowanie nadpłatą przez podatnika	114
47. Postanowienie w sprawie zaliczenia wpłaty na poczet zaległości podatkowych	114

48. Zaliczanie nadpłaty podatku na poczet zaległości podatkowej wynikającej z decyzji nieostatecznej	116
49. Zwrot nadwyżki podatku od towarów i usług a przepisy o nadpłacie	117
50. Zaliczenie kwoty zwrotu podatku od towarów i usług na poczet innych zobowiązań podatkowych	120
51. Zaliczenie nadpłaty spółki cywilnej na poczet zobowiązań wspólników	120
52. Moment powstania i oprocentowanie nadpłaty w podatkach dochodowych	122
53. Termin zwrotu nadpłaty a oprocentowanie nadpłaty	124
54. Ogłoszenie upadłości przedsiębiorcy a dysponowanie nadpłatą przez organ podatkowy	125
55. Likwidacja lub rozwiązanie spółki z o.o. w organizacji a odzyskanie nadpłaty	126
56. Stwierdzenie nadpłaty a pobranie podatku przez płatnika	127
57. Nadpłata w podatku akcyzowym oraz podatku od towarów i usług a prawo do jej zwrotu na rzecz wspólników rozwiązanych spółek cywilnych	128
58. Nadpłata w podatku akcyzowym	129
59. Oprocentowanie opóźnionego zwrotu podatku akcyzowego i podatku od towarów i usług	132
60. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego wskutek przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych a możliwość stwierdzenia nadpłaty	134
61. Upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w toku rozpoznawania wniosku o stwierdzenie nadpłaty	135
62. Oprocentowanie nadpłaty a konieczność złożenia skorygowanego zeznania (deklaracji)	136
63. Zwrot podatku od towarów i usług po wyroku Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej a przepisy o nadpłacie i jej oprocentowaniu	137
64. Nadpłata powstała w wyniku orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej a wniosek o zwrot nadpłaty złożony po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego	140
65. Zapłata podatku przez osobę trzecią a prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty	144
66. Moment zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych	145
67. Wniosek o stwierdzenie nadpłaty w przypadku istnienia w obrocie prawnym decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania podatkowego	146
68. Nowa treść decyzji stwierdzającej nadpłatę od dnia 1 stycznia 2016 r.	147
69. Omyłkowy zwrot podatku tytułem nadpłaty	147
70. Nadpłata w zaliczce na podatek dochodowy	148
71. Kwestionowanie wysokości oprocentowania zwróconej nadpłaty	149

Rozdział 7

Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych	150
72. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych	150
73. Ustawowe przesłanki zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego	156
74. Pełnomocnictwo szczególne w postępowaniu zabezpieczającym toczącym się w trakcie postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej	158

75. Organ uprawniony do dokonania zabezpieczenia należności podatkowych	164
76. Wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu a postępowanie odwoławcze od tej decyzji	165
77. Decyzja o zabezpieczeniu a przybliżona kwota zobowiązania podatkowego	167
78. Odmowa przyjęcia zabezpieczenia przez organ podatkowy	168
79. Charakter prawny decyzji o zabezpieczeniu	169

Rozdział 8

Wygasanie zobowiązań podatkowych	170
---	------------

80. Wygasanie zobowiązań podatkowych współnika spółki osobowej wskutek zapłaty podatku z rachunku bankowego spółki, zapłata podatku przez osobę trzecią	170
81. Przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych w zamian za zaległości podatkowe	172
82. Wyegzekwowanie kwoty zaległości podatkowej w drodze egzekucji administracyjnej a wygaśnięcie zobowiązania podatkowego	173
83. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego wskutek zapłaty a jego przedawnienie	174
84. Zapłata podatku wynikającego z decyzji nieostatecznej a wygaśnięcie zobowiązania podatkowego	175

Rozdział 9

Przedawnienie	177
----------------------------	------------

85. Przedawnienie prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego	177
86. Przedawnienie prawa do wydania decyzji w podatku od nieruchomości dla osoby fizycznej	179
87. Przedawnienie zobowiązania podatkowego a podatek dochodowy od osób fizycznych od dochodów ze źródeł nieujawnionych	180
88. Przedawnienie prawa do wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego	185
89. Strata w podatku dochodowym a przedawnienie	185
90. Nieefektywna egzekucja a skutek przerwania biegu terminu przedawnienia	192
91. Zastosowanie środka egzekucyjnego przez niewłaściwy organ a skutek przerwania biegu terminu przedawnienia	192
92. Czynność egzekucyjna na podstawie decyzji uchylonej w toku instancji a skutek w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia	193
93. Kumulatywność przesłanek przerwania biegu terminu przedawnienia wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony	196
94. Przedawnienie nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług	199
95. Przedawnienie odsetek od zaliczek	200
96. Przekształcenie zajęcia zabezpieczającego w zajęcie egzekucyjne a przerwanie biegu terminu przedawnienia	202
97. Brak przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym	203
98. Przedmiot zabezpieczenia hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym a nadwyżka podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług	207
99. Przedawnienie prawa do zwrotu nadpłaty	208

100. Przedawnienie odsetek od niezapłaconych w terminie lub zaniżonych zaliczek na podatek dochodowy	209
101. Zawieszenie terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe	210

Rozdział 10

Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych	213
--	-----

102. Pojęcie ważnego interesu podatnika i interesu publicznego jako przesłanek zastosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych	213
103. Regulacje dotyczące udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w odniesieniu do przedsiębiorców	220
104. Wymagania dotyczące składania wniosku o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych przez przedsiębiorcę	221
105. Znaczenie postanowienia przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego w przedmiocie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych	223

Rozdział 11

Szacowanie podstawy opodatkowania	225
--	-----

106. Szacowanie podstawy opodatkowania	225
107. Obowiązek szacowania dochodu przy nieznanym koszcie jego uzyskania	227
108. Szacowanie wysokości zaliczek na podatek dochodowy a odsetki od zaliczek niezapłaconych w terminie	229
109. Szacowanie podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług dla podatników czynnych	230
110. Procedura porozumień w sprawie cen transferowych od 2016 r.	234
111. Tryb i zasady szacowania dochodów podmiotów powiązanych	238

Rozdział 12

Podatnik i płatnik	239
---------------------------------	-----

112. Status podatnika	239
113. Agencja celna a status podatnika podatku importowego od towarów i usług	239
114. Spółka cywilna a status podatnika w podatku akcyzowym	243
115. Małżeństwo a status podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych	246
116. Status podatkowej grupy kapitałowej	250
117. Odpowiedzialność płatnika za podatek niepobrany lub podatek pobrany, a niewpłacony	252
118. Komornik sądowy płatnikiem podatku od towarów i usług	253
119. Odpowiedzialność płatnika w przypadku wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wskutek zapłaty podatku przez podatnika	259
120. Wynagrodzenie płatnika z tytułu terminowego wpłacania podatków	260
121. Przedawnienie prawa do żądania zwrotu nienależnego wynagrodzenia płatnika z tytułu terminowego wpłacania podatków	262

Rozdział 13

Deklaracje, e-deklaracje	264
122. E-deklaracje i pełnomocnictwo do ich podpisywania	264
123. Deklaracja VAT a korekta podatku od towarów i usług wykazanego na „pustej” fakturze VAT	266
124. Druk deklaracji i formuła odpowiedzialności karnej	268

Rozdział 14

Właściwość organów podatkowych	270
125. Właściwość i zakres działania naczelników „dużych” urzędów skarbowych	270
126. Właściwość miejscowa naczelnika „dużego” urzędu skarbowego jako organu egzekucyjnego	272
127. Zmiana właściwości organu podatkowego w trakcie postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej	274
128. Wyznaczenie organu podatkowego w przypadku podejrzenia popełnienia przestępstwa lub konieczności zabezpieczenia dowodów	276
129. Przekazanie sprawy organowi kontroli skarbowej	278
130. Właściwość miejscowa organu podatkowego po zmianie adresu siedziby lub miejsca zamieszkania płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych	280
131. Właściwość miejscowa organu podatkowego dla następcy prawnego	281
132. Miejsce zamieszkania osoby fizycznej a właściwość miejscowa organu podatkowego	281

Rozdział 15

Interpretacje indywidualne i ogólne	283
133. Właściwość miejscowa organów upoważnionych do wydawania interpretacji indywidualnych	283
134. Legitymacja procesowa do złożenia wniosku o interpretację indywidualną	287
135. Interpretacja indywidualna aktem niepodzielnym	289
136. Niezbędne cechy interpretacji indywidualnej	289
137. Interpretacja indywidualna a przepisy ustaw „niepodatkowych”	291
138. Uzasadnienie interpretacji indywidualnej uznającej stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe	292
139. Brak możliwości prowadzenia postępowania dowodowego w postępowaniu o wydanie interpretacji indywidualnej	293
140. Termin wydania interpretacji indywidualnej	295
141. Interpretacje indywidualne a wykładnia prawa procesowego	297
142. Konieczność uwzględniania przepisów unijnych przy wydawaniu interpretacji indywidualnych	298
143. Możliwość złożenia wniosku o wydanie kolejnej interpretacji indywidualnej w tym samym stanie faktycznym	300
144. Sukcesja prawna funkcji ochronnej interpretacji indywidualnej	300
145. Możliwość zmiany zaskarżonej interpretacji indywidualnej przez sąd administracyjny na niekorzyść wnioskodawcy	303

146. Interpretacja indywidualna a optymalizacja podatkowa	305
147. Interpretacja indywidualna a przepisy podatkowe obowiązujące w innych krajach	307
148. Upływ terminu udzielenia interpretacji indywidualnej wskutek niezasadnego postanowienia o pozostawieniu wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej bez rozpatrzenia	308
149. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej składany przez osobę prawną a wypis z KRS	311
150. Zakres funkcji ochronnej interpretacji indywidualnej przy powtarzających się (okresowych) stanach faktycznych	312
151. Związanie organu zakresem problemu przedłożonym we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej	313
152. Konieczność uwzględnienia w interpretacji indywidualnej wskazanych przez wnioskodawcę orzeczeń sądów	316
153. Błąd organu interpretacyjnego nie musi oznaczać prawidłowości stanowiska wnioskodawcy	316
154. Bezprzedmiotowość wniosku o interpretację indywidualną z powodu zbiegu z zagadnieniem rozstrzygniętym interpretacją ogólną	317
155. Tryb zmiany interpretacji indywidualnej przez organ	319
156. Możliwość wystąpienia z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej po zakończeniu kontroli podatkowej, a przed wszczęciem postępowania podatkowego	324
157. Wniosek wspólny o wydanie interpretacji indywidualnej	325
158. Ochrona podmiotów realizujących zamówienia publiczne	327
159. Moc wiążąca interpretacji ogólnych	327
160. Kompetencje Ministra Finansów do zmiany, uchylenia i stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnej	328
161. Stwierdzenie nieważności interpretacji indywidualnej	329
162. Zaskarżenie interpretacji indywidualnej, odnoszącej się do kilku stanów faktycznych	331
163. Śmierć strony postępowania sądownoadministracyjnego w sprawie skargi na interpretację indywidualną	331
164. Interpretacja indywidualna nie może zastąpić decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej	333
165. Termin na wydanie interpretacji po uchyleniu jej przez sąd administracyjny	334

Rozdział 16

Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania	336
166. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania	336
167. Relacje między zasadą <i>in dubio pro tributario</i> a klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania	343
168. Problem działania wstecz klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania	345
169. Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania	347
170. Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania oraz opinie zabezpieczające	350
171. Interpretacje indywidualne a klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania	353

Rozdział 17

Zaświadczenia	354
172. Charakter prawny zaświadczenia	354
173. Odmowa wydania zaświadczenia o żądanej treści	356
174. Odmowa wydania zaświadczenia o wysokości zaległości podatkowych zbywcy a odpowiedzialność podatkowa nabywcy przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części	357
175. Zaświadczenie a zasada zaufania do organów podatkowych	358
176. Zaświadczenie o przedawnieniu prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn	359

Rozdział 18

Księgi podatkowe, rachunki	360
177. Przepisy o prowadzeniu ksiąg podatkowych a obowiązki podatkowe	360
178. Okres przechowywania ksiąg rachunkowych	360
179. Rok podatkowy a rok kalendarzowy	361
180. Obowiązek wystawiania rachunków a status rolnika i pojęcie pozarolniczej działalności gospodarczej	364

Rozdział 19

Prawa i obowiązki następców prawnych i podmiotów przekształconych	368
181. Sukcesja uniwersalna majątkowych praw i obowiązków spadkodawcy	368
182. Sukcesja uniwersalna a zobowiązanie w podatku od towarów i usług spadkodawcy	370
183. Tryb postępowania i charakter prawny decyzji o odpowiedzialności podatkowej spadkobierców	371
184. Wpływ sposobu przyjęcia spadku na sytuację prawnopodatkową spadkobiercy	377
185. Sukcesja uniwersalna a dochody ze źródeł nieujawnionych spadkodawcy	377
186. Charakter decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobierców	380
187. Wniosek spadkobiercy o zwrot nadpłaty powstałej za życia spadkodawcy	384
188. Przejęcie praw i obowiązków podatnika podatku od towarów i usług	386
189. Przekształcenie przedsiębiorcy w spółkę kapitałową a sukcesja uniwersalna	386
190. Przekształcenie przedsiębiorcy w spółkę kapitałową a prawo do ulgi na nowe kasy fiskalne	390
191. Przekształcenie spółki kapitałowej w osobową a prawo do korekty zeznania CIT-8	392
192. Koszty uzyskania przychodów a dziedziczone prawa majątkowe	394
193. Wniesienie przedsiębiorstwa jednostki budżetowej do spółki kapitałowej a sukcesja uniwersalna	396
194. Połączenie spółek kapitałowych przez przejęcie a możliwość rozliczenia straty spółki przejmowanej przez spółkę przejmującą w kolejnych latach podatkowych	397
195. Nadpłata a sukcesja podatkowych praw majątkowych	400
196. Podział spółki przez wydzielenie a prawo do ulgi na złe długi w podatku VAT	401
197. Zobowiązania podatkowe spadkodawcy a wysokość podstawy opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn	403

Rozdział 20

Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich	405
198. Charakter odpowiedzialności podatkowej osób trzecich	405
199. Odpowiedzialność podatkowa płatnika lub inkasenta a odpowiedzialność osób trzecich	407
200. Charakter decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej	408
201. Przedawnienie prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej	409
202. Postępowanie odwoławcze od decyzji orzekającej o odpowiedzialności osoby trzeciej	411
203. Odpowiedzialność rozwiedzionego małżonka podatnika	412
204. Odpowiedzialność członka rodziny podatnika	414
205. Odpowiedzialność nabywcy przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa	416
206. Postanowienie o odmowie wydania zaświadczenia a odpowiedzialność nabywcy przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa	418
207. Odpowiedzialność osoby trzeciej – firmanta – za zobowiązania podatkowe firmowanego	419
208. Odpowiedzialność wspólników spółek osobowych	421
209. Przekształcenie spółki cywilnej w kapitałową a odpowiedzialność wspólników spółki cywilnej	424
210. Przedawnienie zobowiązania podatkowego podatnika a decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej	425
211. Przesłanka winy członka zarządu a orzeczenie o jego odpowiedzialności jako osoby trzeciej	427
212. Przesłanka wskazania mienia spółki, z którego egzekucja umożliwia zaspokojenie Skarbu Państwa, a orzeczenie o odpowiedzialności członka zarządu	433
213. Podział obowiązków i kwalifikacje członków zarządu a orzeczenie o odpowiedzialności członka zarządu jako osoby trzeciej	435
214. Ocena przesłanki bezskuteczności egzekucji	436
215. Wadliwość postępowania egzekucyjnego wobec spółki a orzeczenie o odpowiedzialności członka zarządu	438
216. Pojęcie właściwego czasu na zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki a odpowiedzialność członka zarządu	439
217. Wieloosobowy zarząd spółki a postępowanie w sprawie odpowiedzialności członka zarządu	440
218. Temporalny aspekt odpowiedzialności członka zarządu	442
219. Postępowanie restrukturyzacyjne a odpowiedzialność członka zarządu	443

CZĘŚĆ DRUGA

PROCEDURY PODATKOWE	445
----------------------------------	------------

Rozdział 1

Zasady ogólne postępowania podatkowego	447
220. Rola zasad ogólnych w procesie wymiaru podatków	447
221. Zasada legalizmu	450
222. Zasada budzenia zaufania do organów podatkowych i zasada informowania	451

223. Zasada prawdy obiektywnej	455
224. Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu	457
225. Zasada przekonywania strony	459
226. Zasada szybkości postępowania	461
227. Zasada pisemności	462
228. Zasada dwuinstancyjności	463
229. Zasada trwałości decyzji ostatecznych	465
230. Zasada jawności postępowania dla stron	467

Rozdział 2

Wyłączenie pracownika urzędu lub funkcjonariusza	469
---	------------

231. Wyłączenie pracownika urzędu a przesłanka jego bezstronności	469
232. Wyłączenie pracownika urzędu a przesłanka udziału w wydaniu zaskarżonej decyzji	471
233. Wyłączenie pracownika a postępowanie uzupełniające	472

Rozdział 3

Strona i pełnomocnik strony	477
--	------------

234. Status strony w postępowaniu podatkowym	477
235. Byli wspólnicy spółki cywilnej a status strony postępowania w sprawie zwrotu nadpłaty w podatku akcyzowym i podatku od towarów i usług	478
236. Byli wspólnicy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji a status strony postępowania w sprawie zwrotu nadpłaty	481
237. Ogłoszenie upadłości spółki kapitałowej a status syndyka jako strony postępowania podatkowego	483
238. Zarząd osoby prawnej a status strony postępowania podatkowego	484
239. Ustanowienie kuratora dla osoby nieobecnej	485
240. Udzielenie pełnomocnictwa do sprawy podatkowej do końca 2015 r.	490
241. Udzielenie pełnomocnictwa do sprawy podatkowej od 2016 r.	496
242. Pełnomocnictwo złożone w toku kontroli podatkowej a reprezentacja mocodawcy w toku postępowania podatkowego	503
243. Pełnomocnictwo przed organem I instancji a umocowanie do złożenia odwołania	505
244. Forma odwołania pełnomocnictwa	506
245. Niezłożenie dokumentu pełnomocnictwa przez pełnomocnika wezwanego do usunięcia braku formalnego odwołania od decyzji	507
246. Reprezentacja spółki cywilnej w postępowaniu podatkowym	508
247. Doręczenie pisma z pominięciem ustanowionego w postępowaniu pełnomocnika	509
248. Wielość pełnomocników i pełnomocnictwo substytucyjne a opłata skarbową	510
249. Obowiązek działania pełnomocnika po wypowiedzeniu pełnomocnictwa	511

Rozdział 4

Terminy i załatwianie spraw w postępowaniu podatkowym	516
--	------------

250. Terminy i sposoby ich obliczania	516
251. Przywrócenie terminu	518
252. Przesłanka braku winy a przywrócenie terminu	520

253. Odmowa przywrócenia terminu wniesienia odwołania a postanowienie stwierdzające uchybienie terminowi wniesienia odwołania	521
254. Podanie wniesione do niewłaściwego organu a zachowanie terminu	524
255. Pojęcie podania w przepisach ordynacji podatkowej	525
256. Terminy załatwiania spraw podatkowych	527
257. Ponaglenie a złożenie skargi na bezczynność organu podatkowego lub przewlekłe prowadzenie postępowania	529
258. Termin rozpatrzenia ponaglenia przez organ podatkowy wyższego stopnia lub Ministra Finansów a skarga na bezczynność organu	535
259. Skarga na bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania	538
260. Tryb wnoszenia skargi na bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania przez organ podatkowy I instancji	541

Rozdział 5

Wszczęcie postępowania	544
261. Skutki prawne czynności organu dokonanych przed wszczęciem postępowania	544
262. Przedawnienie prawa do wszczęcia postępowania podatkowego	545
263. Doręczenie zastępcze postanowienia o wszczęciu postępowania z urzędu	546
264. Data wszczęcia postępowania na żądanie strony w sprawie stwierdzenia nadpłaty a przerwanie biegu terminu przedawnienia zwrotu nadpłaty	549
265. Przesłanki odmowy wszczęcia postępowania podatkowego na żądanie strony	551
266. Zakaz wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty w toku postępowania podatkowego i kontroli podatkowej a przedawnienie prawa do zwrotu nadpłaty	552
267. Pozostawienie podania bez rozpatrzenia	553
268. Podania wnoszone drogą elektroniczną	554

Rozdział 6

Doręczenia	558
269. Doręczenia w ordynacji podatkowej – uwagi ogólne	558
270. Doręczenie pisma osobie fizycznej w jej mieszkaniu	561
271. Doręczenie pisma pełnoletniemu domownikowi, sąsiadowi lub dozorczy domu	563
272. Doręczenie pisma osobie fizycznej w miejscu pracy	564
273. Doręczenie zastępcze przez pozostawienie pisma na poczcie lub w urzędzie gminy	567
274. Doręczenie zastępcze na adres osoby fizycznej wykazany w formularzu NIP-1 lub NIP-3	571
275. Doręczanie pism osobom prawnym i jednostkom organizacyjnym	573
276. Odmowa przyjęcia pisma a skutek doręczenia	575
277. Doręczenie kopii decyzji podatkowej a skutek doręczenia	575
278. Doręczenie decyzji stronie postępowania z pominięciem ustanowionego pełnomocnika	577
279. Zmiana pełnomocnika w toku postępowania a skuteczność doręczenia zastępczego	579
280. Doręczanie pism pełnomocnikowi substytucyjnemu	583

Rozdział 7

Wezwania, protokoły, adnotacje	584
281. Tryb, przesłanki i rygor wezwania przez organ podatkowy	584
282. Wezwania w formie telefonicznej	586
283. Kryterium „niezbędności” przy wezwaniach	587
284. Wezwania – kryteria stosowania	589
285. Wezwanie opornego świadka a zasada prawdy obiektywnej	591
286. Metryka sprawy	591
287. Protokoły	593
288. Adnotacje	595

Rozdział 8

Udostępnianie akt	596
289. Pojęcie akt sprawy	596
290. Prawo strony do wglądu i żądania kopii akt sprawy	597
291. Prawo strony do żądania wydania kopii akt sprawy w formie elektronicznej	599
292. Odmowa umożliwienia stronie zapoznania się z dokumentami z akt sprawy	600
293. Przesłanki wyłączenia dokumentów z akt sprawy ze względu na interes publiczny	603
294. Wyłączenie dostępności akt sprawy a wyłączenie dostępności poszczególnych dokumentów	605

Rozdział 9

Dowody	606
295. Przesłanka zgodności z prawem dowodów w ordynacji podatkowej	606
296. Dowód z dokumentu	608
297. Protokoły przesłuchań świadków z innych postępowań a zasada czynnego udziału strony w postępowaniu	613
298. Dowód z informacji uzyskanej przez telefon	618
299. Istota zasady kompletności materiału dowodowego	619
300. Zasada swobody w ocenie materiału dowodowego	619
301. Granice swobody organu podatkowego w kwestii przeprowadzenia dowodu	620
302. Moc dowodowa faktów znanych powszechnie oraz znanych organowi podatkowemu z urzędu	622
303. Obowiązek organu podatkowego w przeprowadzeniu dowodu wskazanego przez stronę postępowania	623
304. Szczególna moc dowodowa dokumentów urzędowych	626
305. Dowody w języku obcym	627
306. Obowiązek tłumaczenia na własny koszt dowodów obcojęzycznych	628
307. Decyzja podatkowa w innym postępowaniu dowodem w sprawie	630
308. Opinia prawna na zlecenie strony a dowód z opinii biegłego	634
309. Znaczenie opinii biegłego w postępowaniu podatkowym	635
310. Dowód z oględzin	639
311. Prawo strony do udziału w przeprowadzaniu dowodu z zeznań świadków	640
312. Wystąpienie przez organ podatkowy do sądu powszechnego o ustalenie stosunku prawnego lub prawa	641

313. Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym	647
314. Dowód z zeznań świadka	649
315. Obowiązek stawienia świadka i zwrot poniesionych kosztów stawienia	651
316. Konfrontacja zeznań świadków na gruncie ordynacji podatkowej	653
317. Nagrywanie procesu przesłuchiwania świadków przez stronę postępowania	654
318. Przesłuchanie strony a wyjaśnienia składane przez stronę jako dowody w postępowaniu podatkowym	655
319. Obowiązek wyznaczenia terminu wypowiedzenia się strony w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego przed wydaniem decyzji	657
320. Ograniczenia zasady zupełności materiału dowodowego	660
321. Dowód z ksiąg podatkowych	661
322. Przekazanie ksiąg podatkowych i dowodów księgowych w formie elektronicznej	663
323. Dowody przeprowadzone z naruszeniem przepisów prawa w zakresie kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy	667

Rozdział 10

Zawieszenie postępowania	669
324. Forma rozstrzygnięcia w sprawie zawieszenia postępowania podatkowego	669
325. Obligatoryjność zawieszenia postępowania podatkowego w przypadku śmierci strony	670
326. Skutki zawieszenia postępowania podatkowego	671

Rozdział 11

Decyzje i postanowienia	673
327. Przesłanki umorzenia postępowania podatkowego	673
328. Decyzja administracyjna jako forma orzekania organu podatkowego	676
329. Forma podjęcia rozstrzygnięcia w zakresie wykreślenia podatnika z rejestru jako podatnika podatku od towarów i usług	677
330. Niezbędne elementy decyzji podatkowej	681
331. Oznaczenie organu podatkowego, strony i daty wydania decyzji	682
332. Powołanie podstawy prawnej decyzji	684
333. Rozstrzygnięcie decyzji	684
334. Rozstrzygnięcie decyzji podatkowej dotyczącej zobowiązań w podatku od towarów i usług	685
335. Uzasadnienie faktyczne i prawne decyzji podatkowej	687
336. Uzasadnienie faktyczne i prawne decyzji organu odwoławczego	689
337. Podpis osoby upoważnionej na decyzji podatkowej	690
338. Skutek prawny doręczenia decyzji	694
339. Doręczenie odpisu lub kopii decyzji stronie postępowania	694
340. Wydanie decyzji a niekwestionowanie wysokości zobowiązania podatkowego	696
341. Prostowanie błędów rachunkowych i innych oczywistych omyłek w decyzji	697
342. Prawo strony do uzyskania wyjaśnienia wątpliwości co do treści decyzji	701
343. Instytucja uzupełnienia decyzji	702
344. Możliwość uzupełnienia postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego	705
345. Błędne pouczenie w decyzji co do prawa odwołania lub skargi do właściwego sądu	706
346. Możliwość zaskarżenia samego uzasadnienia decyzji podatkowej	707

Rozdział 12

Odwołania i zażalenia	710
347. Autokontrola organu podatkowego I instancji	710
348. Wymogi formalne odwołania od decyzji podatkowej	712
349. Ostateczność postanowień organu odwoławczego w sprawie niedopuszczalności odwołania, uchybienia terminowi złożenia odwołania i pozostawienia odwołania bez rozpatrzenia	716
350. Niedopuszczalność odwołania	717
351. Wymiar uzupełniający	719
352. Dodatkowe postępowanie uzupełniające organu odwoławczego	720
353. Fakultatywny charakter przekazania sprawy do ponownego rozpoznania przez organ odwoławczy	722
354. Decyzja organu odwoławczego określająca zobowiązanie w podatku od towarów i usług za kilka okresów rozliczeniowych	723
355. Zażalenie na postanowienie organu podatkowego	724

Rozdział 13

Wykonalność decyzji	725
356. Zasada i znaczenie wstrzymania wykonalności decyzji nieostatecznej	725
357. Charakter postępowania w sprawie nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności	730
358. Przesłanka upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego dla nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności	736
359. Postanowienie o nadaniu decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności a doręczenie tej decyzji	739
360. Nieprawidłowy numer decyzji w postanowieniu o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności	741
361. Wstrzymanie wykonania decyzji ostatecznej	742
362. Złożenie wniosku o wstrzymanie wykonalności decyzji ostatecznej a czynności egzekucyjne organu podatkowego	746
363. Ustalenie przesłanki braku majątku, na którym można ustanowić hipotekę lub zastaw skarbowy, do nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności	747
364. Ustalenie przesłanki zbywania majątku znacznej wartości do nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności	748
365. Przesłanka toczącego się postępowania egzekucyjnego w zakresie innych należności pieniężnych do nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności	749
366. Zmiana stanu faktycznego pomiędzy wydaniem postanowienia o nadaniu decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności a rozpatrzeniem zażalenia na to postanowienie przez organ odwoławczy	750
367. Uchylenie postanowienia o nadaniu decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności a skutki podjętych czynności egzekucyjnych	751
368. Zażalenie na postanowienie w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności a wydanie decyzji ostatecznej przed rozpatrzeniem zażalenia	752

Rozdział 14

Wznowienie postępowania	754
369. Tryb wznowienia postępowania podatkowego	754
370. Właściwość organu podatkowego do wznowienia postępowania	757
371. Właściwość organu kontroli skarbowej do wznowienia postępowania i stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej	758
372. Rodzaje decyzji w postępowaniu wznowionym	759
373. Brak udziału strony w postępowaniu przesłanką wznowienia postępowania	760
374. Brak udziału strony w kontroli podatkowej a przesłanka wznowienia postępowania	763
375. Kwestionowanie skutecznego doręczenia decyzji pierwszoinstancyjnej a przesłanki wznowienia postępowania lub przywrócenia terminu wniesienia odwołania	764
376. Znaczenie terminu „powzięcie wiadomości o treści decyzji”	765
377. Przesłanka nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów w sprawie	766
378. Nowe dowody w sprawie na etapie postępowania sądownoadministracyjnego a przesłanka wznowienia postępowania	769
379. Przesłanka fałszywości dowodów, na podstawie których ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne	774
380. Zakres orzekania organu podatkowego w sprawie wznowienia postępowania	775
381. Wznowienie postępowania po upływie terminu przedawnienia do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego lub po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego	776

Rozdział 15

Stwierdzenie nieważności decyzji	779
382. Charakter postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji	779
383. Przesłanka rażącego naruszenia prawa	780
384. Pojęcie rażącego naruszenia prawa w kontekście prawa unijnego	786
385. Zbieg skargi do sądu administracyjnego i trybu nadzwyczajnego	789
386. Odmowa wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji	793
387. Charakter terminu złożenia żądania o stwierdzenie nieważności decyzji	798
388. Przesłanka braku podstawy prawnej przy stwierdzeniu nieważności decyzji	798
389. Nieważność decyzji dotyczącej sprawy już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną	800
390. Nieważność decyzji a stwierdzenie nieważności decyzji zależnej	800

Rozdział 16

Uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej	803
391. Zakres działania przepisów o uchyleniu lub zmianie decyzji ostatecznej	803

Rozdział 17

Wygaśnięcie decyzji	807
392. Wygaśnięcie decyzji w sprawie karty podatkowej wskutek zaniedbania obowiązku informacyjnego	807

393. Wygaśnięcie z mocy prawa decyzji o odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu zaległości podatkowej na raty	808
394. Wygaśnięcie z mocy prawa decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku	809

Rozdział 18

Kary porządkowe	811
395. Kara porządkowa za niestawienie się na wezwanie organu podatkowego	811
396. Wezwanie do osobistego złożenia dokumentu w organie podatkowym a nałożenie kary porządkowej za niewykonanie wezwania	814
397. Odmowa odpowiedzi na poszczególne pytania a nałożenie kary porządkowej	815
398. Granice nakładania kar porządkowych	815

Rozdział 19

Koszty postępowania	817
399. Otwarty katalog kosztów postępowania	817
400. Niezbędne elementy postanowienia w sprawie kosztów postępowania, jakie ma ponieść strona	818
401. Zwrot kosztów podróży stronie, świadkom, biegłym i tłumaczom	819
402. Tryb i zasady zwrotu kosztów podróży i innych należności	820
403. Koszty sporządzania przez organ podatkowy kserokopii akt sprawy	822
404. Koszty opinii biegłego	826
405. Koszty opinii biegłego w przypadku kwestionowania przez organ podatkowy wartości zbywanych rzeczy lub praw majątkowych	827
406. Koszty postępowania a koszty uczestnictwa w postępowaniu na przykładzie kosztów oględzin	828

Rozdział 20

Czynności sprawdzające	832
407. Kary porządkowe w ramach czynności sprawdzających	832
408. Obowiązek dostarczania oryginałów dokumentów i ewidencji podatkowych do siedziby organu w ramach czynności sprawdzających	833
409. Pełnomocnictwo w trakcie czynności sprawdzających	836
410. Wybór zakresu informacji w trakcie „kontroli krzyżowej”	837
411. Czynności sprawdzające a postępowanie dowodowe	838
412. Ocena skutków prawnych czynności sprawdzających do stosowania sankcyjnych stawek w podatkach majątkowych	839

Rozdział 21

Kontrola podatkowa	841
413. Protokół kontroli a obowiązek podpisania go przez kontrolowanego	841
414. Oświadczenie majątkowe składane w toku kontroli podatkowej i postępowania podatkowego	843
415. Materialny charakter terminu złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień do protokołu kontroli	846

416. Zakaz wszczynania ponownej kontroli podatkowej w sprawach rozstrzygniętych decyzją ostateczną	848
417. Powtarzanie kontroli w tym samym stanie faktycznym i prawnym a zasada budzenia zaufania do organów podatkowych	849
418. Kontrola podatkowa a postępowanie kontrolne (podatkowe)	851
419. Dowody zebrane z naruszeniem przepisów o kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy	855
420. Kontrola podatkowa przedsiębiorcy – warunki wynikające z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej	856
421. Przesłanka zawieszenia kontroli podatkowej	858
422. Metoda liczenia czasu kontroli u przedsiębiorcy	859
423. Reprezentant kontrolowanego a pełnomocnik	863
424. Reprezentant kontrolowanego a postępowanie zabezpieczające w toku kontroli podatkowej	863
425. Skarga do sądu administracyjnego na postanowienie o kontynuowaniu kontroli podatkowej w firmie przedsiębiorcy po wniesieniu sprzeciwu	866
426. Wynik kontroli i protokół kontroli a skarga do sądu administracyjnego	868
LITERATURA	873
WYKAZ ORZECZNICTWA	879
SKOROWIDZ	923

WYKAZ SKRÓTÓW

1. Akty prawne

VI dyrektywa	– szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23, z późn. zm.)
dyrektywa 2006/112/WE	– dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.)
k.c.	– ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 380 z późn. zm.)
k.k.	– ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1137)
k.k.s.	– ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 186 z późn. zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
k.p.a.	– ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 23 z późn. zm.)
k.p.c.	– ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 101 z późn. zm.)
k.p.k.	– ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555 z późn. zm.)
k.r.o.	– ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 2082 z późn. zm.)
k.s.h.	– ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1578)
o.p.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.)
p.p.s.a.	– ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 718 z późn. zm.)
pr. cel.	– ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 858 z późn. zm.)
pr. not.	– ustawa z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 164 z późn. zm.)
pr. upadł.	– ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 233 z późn. zm.)

p.u.s.a.	– ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1066)
TWE	– Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 321E z 29.12.2006, s. 37)
u.d.j.s.t.	– ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 198)
u.f.p.	– ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 885 z późn. zm.)
u.g.n.	– ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 1774 z późn. zm.)
u.i.c.t.u.	– ustawa z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług (Dz. U. poz. 915)
u.i.d.p.	– ustawa z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1114 z późn. zm.)
u.k.s.	– ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 720 z późn. zm.)
u.k.s.c.	– ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 623)
u.k.w.h.	– ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 790 z późn. zm.)
u.p.a.	– ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 752 z późn. zm.)
u.p.c.c.	– ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 223 z późn. zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)
u.p.e.a.	– ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 599 z późn. zm.)
u.p.s.d.	– ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 205 z późn. zm.)
u.p.t.p.a.	– ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.)
u.p.t.u.	– ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 710 z późn. zm.)
u.r.	– ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1047)
u.s.d.g.	– ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 584 z późn. zm.)
ustawa o KRS	– ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 687 z późn. zm.)

u.s.u.s.	– ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 963 z późn. zm.)
u.t.d.	– ustawa z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1414 z późn. zm.)
u.u.i.s.	– ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 578)
u.z.o.n.	– ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 127, poz. 721 z późn. zm.)
u.z.p.d.	– ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.)

2. Czasopisma i inne oficjalne publikatory

AUW	– Acta Universitatis Wratislaviensis
Biul. Skarb.	– Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów
Biul. SN	– Biuletyn Informacyjny Sądu Najwyższego
CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
CEIDG	– Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej
DGP	– Dziennik Gazeta Prawna
DP	– Doradca Podatkowy, biuletyn Krajowej Izby Doradców Podatkowych
Dz. U.	– Dziennik Ustaw
Dz. Urz.	– Dziennik Urzędowy
Dz. Urz. MF	– Dziennik Urzędowy Ministra Finansów
M. Pod.	– Monitor Podatkowy
M. Praw.	– Monitor Prawniczy
NP	– Nowe Prawo
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSA WSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OSNC	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
OSNCK	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izby Cywilnej i Izby Karnej
OSNKW	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna i Wojskowa
OSNP	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A
PiP	– Państwo i Prawo
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego

PP	– Przegląd Podatkowy
PPE	– Przegląd Prawa Egzekucyjnego
Prok. i Pr.	– Prokuratura i Prawo
Prok. i Pr.-wkł.	– Prokuratura i Prawo – wkładka
Rec.	– zbiór orzeczeń sądów wspólnotowych (przed dniem 1 maja 2004 r.)
Sam. Teryt.	– Samorząd Terytorialny
SIP	– System Informacji Podatkowej, http://sip.mf.gov.pl
Zb. Orz.	– zbiór orzeczeń sądów wspólnotowych (po dniu 1 maja 2004 r.)
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

3. Inne

ETPC	– Europejski Trybunał Praw Człowieka
ETS	– Europejski Trybunał Sprawiedliwości (do dnia 30 listopada 2009 r.)
KRS	– Krajowy Rejestr Sądowy
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
SN	– Sąd Najwyższy
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (od dnia 1 grudnia 2009 r.)
UOKiK	– Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów
VAT	– podatek od towarów i usług (ang. <i>value added tax</i>)
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

WSTĘP

Poprzednie wydanie książki (*Ordynacja podatkowa. 366 wyjaśnień i interpretacji*) opierało się na stanie prawnym z 2013 r. W polskim prawie podatkowym przez 3 lata przepisy potrafią się zmienić kilkadziesiąt razy. Procesowi temu poddana jest, niestety, również ordynacja podatkowa – polski „kodeks podatkowy”. Zmienność i nieprzewidywalność przepisów podatkowych jest bodajże największym problemem całego naszego systemu podatkowego. Skoro zaś pierwsze wydanie książki było pomyślane jako komentarz praktyczny, to najwyższy czas go uaktualnić.

W obecnym wydaniu Czytelnik znajdzie m.in. omówienie większości zmian, jakie przyniósł 2015 r. Ilość tych zmian jest duża, by nie powiedzieć – zbyt duża. O ile nowelizacje ordynacji podatkowej w latach 2013–2014 nie stanowiły szczególnego przełomu w przepisach, to już zmiany w latach 2015–2016 sięgają znacznie głębiej. O swoistym „festiwalu” nowelizacji może świadczyć choćby fakt, że same zmiany na 2016 r. mają swoje źródło w kilkunastu różnych ustawach. Zdarzało się, że zmieniano przepisy, które jeszcze nie zdążyły wejść w życie. Najszersza nowelizacja zawarta jest w ustawie z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649 z późn. zm.). W książce omówiono takie nowe regulacje ustawowe, jak klauzula *in dubio pro tributario*, klauzula o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania, nowe przepisy w zakresie właściwości organów podatkowych, interpretacji indywidualnych, pełnomocnictw, doręczeń drogą elektroniczną itp. Omówiono także wpływ nowelizacji przepisów prawa cywilnego w zakresie nowej definicji dokumentu na podatkowe postępowanie dowodowe. Treść książki uzupełniono o najnowsze orzecznictwo sądów administracyjnych i interpretacje Ministra Finansów.

Tak jak pierwsze wydanie, niniejsze opracowanie było pisane przede wszystkim z myślą o codziennej praktyce osób zajmujących się w Polsce podatkami – przedsiębiorców, księgowych, doradców podatkowych, radców prawnych, adwokatów, stąd wynika tak szerokie oparcie treści książki na poglądach judykatury. W książce przywołano ponad 1400 orzeczeń sądów. Mam nadzieję, że książka i prezentowane w niej treści pomogą Czytelnikowi w codziennych, niełatwych kontaktach z aparatem skarbowym i będą pomocne w ewentualnych sporach przed sądami administracyjnymi.

autor

CZĘŚĆ PIERWSZA

ZOBOWIĄZANIA PODATKOWE

Rozdział 1

ZAKRES STOSOWANIA PRZEPISÓW ORDYNACJI PODATKOWEJ

1. Cel uchwalenia ordynacji podatkowej

Większość przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.) weszła w życie dnia 1 stycznia 1998 r. (niektóre z nich weszły w życie z dniem ogłoszenia ustawy, tj. dnia 13 listopada 1997 r.), zastępując przepisy ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (tekst jedn.: Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 z późn. zm.), dekretu z dnia 16 maja 1956 r. o umarzaniu i udzielaniu ulg w spłacaniu należności państwowych (Dz. U. Nr 17, poz. 92 z późn. zm.), ustawy z dnia 21 grudnia 1958 r. o szczególnym trybie ściągania zaległości z tytułu niektórych zobowiązań właścicieli nieruchomości wobec Państwa (Dz. U. Nr 77, poz. 398 z późn. zm.) oraz przepisy szczególne postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych zawarte w dziale III ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 23 z późn. zm.). Zamierzeniem ustawodawcy, co wynika z treści art. 1 o.p. oraz uzasadnienia projektu ustawy, było stworzenie „kodeksu podatkowego”, obejmującego zarówno ogólne podatkowe prawo materialne, jak i postępowanie podatkowe. Według uzasadnienia projektu tej ustawy celem regulacji było: „Skodyfikowanie w jednym akcie prawnym rangi ustawowej ogólnego prawa podatkowego, co – wzorem przedwojennej Ordynacji podatkowej – powinno w istotnym stopniu przyczynić się do upowszechnienia tego prawa, równocześnie zaś ułatwić jego stosowanie” (zob. uzasadnienie projektu ustawy – Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 1177, s. 2, Sejm II kadencji). Przepisy ordynacji podatkowej powinny więc stanowić bazę, podstawowy wzorzec dla wykładni przepisów podatkowego prawa materialnego, zawartego w ustawach szczegółowych, oraz regulować w sposób kompleksowy zagadnienia proceduralne związane z obowiązkami podatkowymi.

2. Zakres przedmiotowy ustawy

Zgodnie z art. 1 o.p. ustawa normuje:

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

Tak określony zakres przedmiotowy spotkał się z krytyką doktryny. Podkreśla się, że zakres ten nie jest kompletny i nie oddaje w sposób dokładny zawartej w ustawie materii, poszerzanej przez kolejne nowelizacje (por. S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 13). Nie zagłębiając się w dyskusję na tle doktrynalnym, należy jednak zauważyć, że z punktu widzenia interesów podatnika (szczególnie podatnika-przedsiębiorcy) istotnego znaczenia nabiera sens wyrażenia zawartego w art. 1 pkt 3 o.p. Ustawodawca, wymieniając postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową i czynności sprawdzające, wprowadził je następnie w podobnie nieuporządkowanej kolejności do przepisów działu IV, V i VI ordynacji podatkowej. Kolejność ta jest wynikiem czystego przypadku, gdyż gdyby normodawca chciał zachować istotę poszczególnych regulacji, to kolejność działów powinna być następująca: czynności sprawdzające (wstępna, czysto „techniczna” ocena działań podatnika pod kątem zgodności z warunkami formalnymi zawartymi w przepisach materialnego prawa podatkowego), kontrola podatkowa (merytoryczna ocena działań podatnika pod kątem zgodności z warunkami formalnymi i materialnymi zawartymi w przepisach materialnego prawa podatkowego, oparta na postępowaniu dowodowym, kończąca się opinią organu – protokołem kontroli) i postępowanie podatkowe (merytoryczna ocena działań podatnika pod kątem zgodności z warunkami formalnymi i materialnymi zawartymi w przepisach materialnego prawa podatkowego, oparta na postępowaniu dowodowym, kończąca się wymiarem podatku – decyzją podatkową). Wbrew pozorom wymieniona kolejność działań aparatu skarbowego ma duże znaczenie dla pełnej realizacji gwarancji procesowych podatnika, a obserwowane w praktyce przypadki wzajemnego przenikania się tych działań nie powinny mieć miejsca. Dla przykładu w trakcie wszczętego postępowania podatkowego nie powinno się wszczynać kontroli podatkowej lub dokonywać czynności sprawdzających. Wynika to nie tyle z systematyki ustawowej, która może sugerować równoważność poszczególnych instytucji, ile przede wszystkim z istoty poszczególnych regulacji i celów, jakim służą. Czynności sprawdzające to wstęp do ewentualnej kontroli lub postępowania podatkowego. Kontrola podatkowa to z kolei wstęp do postępowania podatkowego. Tylko taka kolejność oddaje sens i cel poszczególnych regulacji. Gwarancje procesowe podatnika zakreślają w najszerszy sposób przepisy działu IV, gdzie mamy do czynienia z postępowaniem wymiarowym, poprzedzającym wydanie decyzji podatkowej. Trzeba zauważyć, że w zasadzie tylko postępowanie wymiarowe podlega ocenie sądów administracyjnych, powołanych do kontroli działań administracji publicznej. Na etapie kontroli podatkowej, kończącej się protokołem kontroli, który nie podlega kognicji sądów administracyjnych, gwarancje procesowe podatnika doznają istotnych ograniczeń, a w trakcie czynności sprawdzających, które nie muszą być w żaden sposób dokumentowane, są one tylko zaakcentowane, gdyż rola podatnika sprowadza się tu w zasadzie wyłącznie do okazywania dokumentów i deklaracji. Dokonywanie w trakcie postępowania podatkowego czynności sprawdzających czy wszczynanie kontroli podatkowej musi więc prowadzić do naruszenia przepisów działu IV, dających podatnikowi najszerszą ochronę.

Powyższą konstatację potwierdzają zasady rządzące postępowaniem kontrolnym, prowadzonym przez organy kontroli skarbowej w trybie przepisów rozdziału 3 ustawy

z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 720 z późn. zm.). Zgodnie z art. 13 ust. 3 u.k.s. organ kontroli skarbowej może w ramach prowadzonego postępowania kontrolnego (będącego *de iure* postępowaniem podatkowym; zob. art. 31 ust. 2 pkt 3 u.k.s.) przeprowadzić kontrolę podatkową. Nie oceniając zasadności wprowadzenia takiej regulacji (a jest ona mocno kontrowersyjna), trzeba zauważyć, że ten wyjątek od przedstawionych wyżej zasad potwierdza, że ustawodawca musiał go wprowadzić do ustawy o kontroli skarbowej, gdyż nie można go wywieść z przepisów ordynacji podatkowej. Gdyby było inaczej, to na mocy odesłania zawartego w art. 31 ust. 1 u.k.s. wprowadzanie przepisu art. 13 ust. 3 u.k.s. byłoby zupełnie zbędne.

Niestety, zmiana dokonana od dnia 1 stycznia 2016 r. w art. 282a § 2 o.p., gdzie w pkt 3 przewidziano, że zakaz wszczynania kontroli podatkowej w zakresie spraw rozstrzygniętych decyzją ostateczną organu podatkowego nie dotyczy przypadku, gdy kontrola podatkowa jest niezbędna do przeprowadzenia postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty, burzy wskazaną wyżej systematykę i dlatego należy ocenić tę zmianę negatywnie. Podkreślając „niezbędność” kontroli, ustawodawca bardziej używa nowej regulacji jako elementu „odstrasżającego” od składania wniosków o stwierdzenie nadpłaty, niż jako uzasadnione i koniecznego przełamania systematyki ustawy.

Przyjmując w art. 1 o.p. zakres przedmiotowy ustawy, ustawodawca wyraźnie odgraniczył informacje podatkowe od postępowania podatkowego, kontroli podatkowej i czynności sprawdzających. Wydaje się zatem zasadne twierdzenie, że po wszczęciu jakiegokolwiek z powyższych postępowań i wobec braku odesłania do przepisów regulujących informacje podatkowe organ podatkowy nie może już sięgać do przepisów rozdziału 11 działu III ordynacji podatkowej. Ograniczenie to nie dotyczy organów kontroli skarbowej; zob. art. 33 i n. u.k.s.

3. Zasada *in dubio pro tributario*

Ustawą z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1197) wprowadzono do ordynacji podatkowej przepis art. 2a, zawierający zasadę *in dubio pro tributario* o treści: „Nie dające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”.

Dyspozycja normy, zawartej w art. 2a o.p., odnosi się literalnie wyłącznie do „podatników”, nie regulując sytuacji płatników, inkasentów, następców prawnych i osób trzecich odpowiedzialnych za zobowiązania podatkowe podatników. Dostrzegając tę niekonsekwencję ustawodawcy oraz mając na uwadze inne wątpliwości związane z nowym przepisem, Minister Finansów w interpretacji ogólnej z dnia 29 grudnia 2015 r., PK4.8022.44.2015, Dz. Urz. MF z 2016 r. poz. 4, stwierdził zasadnie, że: „Art. 2a Ordynacji podatkowej odnosi się w swojej treści jedynie do podatnika. Nie ma jednak żadnych uzasadnionych powodów, które uniemożliwiałyby stosowanie tego przepisu także w sprawach innych podmiotów obciążanych obowiązkami wynikającymi z przepisów prawa podatkowego – płatników, inkasentów, następców prawnych podatnika

czy osób trzecich odpowiedzialnych za cudze zobowiązania podatkowe. Podstawą zastosowania art. 2a Ordynacji podatkowej będzie analogia prawna. Porównanie sytuacji prawnej – w kontekście wymogu dostatecznej zrozumiałości przepisów prawa podatkowego i jednoznaczności norm z nich wynikających – podatnika i np. płatnika podatku, nie pozwala dostrzec istotnych różnic w tym zakresie. Sytuacja płatnika spełnia więc wszystkie warunki dopuszczające stosowanie, w drodze analogii, art. 2a Ordynacji podatkowej także do płatnika. Dotyczy to także innych wskazanych wyżej podmiotów”.

Oceniając wprowadzoną zasadę pod kątem systemowym, trzeba zauważyć, że została ona zamieszczona w dziale I ustawy „Przepisy ogólne”, co wyznacza bardzo szeroki zakres jej obowiązywania. Podlegać jej powinny nie tylko wszystkie przepisy ordynacji podatkowej, zarówno materialne, jak i proceduralne, ale także wszystkie przepisy prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p.

Wydaje się, że w zamierzeniach ustawodawcy leżało wprowadzenie do przepisów ordynacji podatkowej swoistego „odpowiednika” zasady *in dubio pro reo* w prawie karnym, która dotyczy jednak przede wszystkim stanu faktycznego, a nie wyłącznie treści przepisów. Ograniczenie w ordynacji podatkowej zasady *in dubio pro tributario* tylko do treści przepisów i to przepisów wyłącznie „prawa podatkowego” znacząco osłabia znaczenie nowelizacji. Warto tu jednak wskazać, że we wspomnianej interpretacji ogólnej z dnia 29 grudnia 2015 r. Minister Finansów odniósł się do powyższej kwestii i stwierdził, że: „Wyrażona w art. 2a Ordynacji podatkowej zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika dotyczy tylko wątpliwości co do treści przepisów prawa, a nie wątpliwości co do stanu faktycznego. Z treści art. 2a Ordynacji podatkowej nie można jednak wyprowadzać twierdzenia, że w zakresie usuwania wątpliwości dotyczących stanu faktycznego obowiązuje norma odwrotna. Należyte stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej 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 nie zaistniały”. Niestety, wypowiedź Ministra Finansów jest bardziej „polityczna” niż merytoryczna. Trudno byłoby z niej wysnuwać jednoznaczną tezę o objęciu, według ministra, zasadą *in dubio pro tributario* także postępowania dowodowego.

Pojęcie niedających się usunąć wątpliwości także wywołuje określone zastrzeżenia, gdyż w zasadzie każdą wątpliwość, nawet ewidentną lukę prawną, można usunąć za pomocą znanych reguł wykładni prawa. Na taki sposób rozumienia przepisu wskazuje również Minister Finansów, podkreślając w wymienionej wyżej interpretacji ogólnej, że: „W kontekście art. 2a Ordynacji podatkowej przez «korzyść podatnika» należy rozumieć optymalne dla niego rozwiązanie prawne spośród tych, które zarysowały się w trakcie wykładni przepisu. To, jakie rozwiązanie jest korzystniejsze dla podatnika, wskazuje sam podatnik np. dokonując rozliczenia w treści deklaracji podatkowej albo prezentując swoje stanowisko w tym zakresie w toku postępowania podatkowego. Wskazywana przez podatnika interpretacja przepisu i sposób jego zastosowania może zostać zakwestionowana 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-

wo przeprowadzonej wykładni przepisu jest inny niż wskazywany przez podatnika”, a następnie stwierdzając, że: „W przypadku gdy – w ocenie organu – przepis art. 2a Ordynacji podatkowej 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”. Widać w tej wypowiedzi wyraźną wskazówkę dla organów podatkowych, jak mają omawianą zasadę stosować w praktyce. Co prawda dalej minister słusznie zauważa, że: „sąd administracyjny, badając legalność działania organów podatkowych, będzie mógł uchylić decyzję np. w sytuacji, gdy organ podatkowy nie zastosował art. 2a Ordynacji podatkowej, a – zdaniem sądu – istniały ku temu ustawowe przesłanki”, jednak biorąc pod uwagę silnie zhierarchizowany i podległy bezpośrednio Ministrowi Finansów aparat skarbowy w Polsce, można oczekiwać, że do czasu wypracowania przez sądy jednolitej linii orzeczniczej w zakresie stosowania art. 2a o.p. na tle konkretnych przepisów prawa podatkowego organy podatkowe będą stosować najbardziej „konserwatywne” podejście do wykładni przepisu art. 2a o.p., zawarte we wspomnianej wyżej wskazówce interpretacyjnej.

Mając powyższe na względzie i prezentując pesymistyczne podejście do sprawy, można przewidywać, że przynajmniej w pierwszych latach obowiązywania nowego przepisu zbiór przypadków, do których będzie miał zastosowanie art. 2a o.p., będzie zbiorem pustym. Trzeba mieć jednak nadzieję, że wyrażona *expressis verbis* w zasadach ogólnych ordynacji podatkowej reguła może uniemożliwić wydawanie orzeczeń w sposób oczywisty sprzecznych z przyjętym już przecież w judykaturze sposobem rozstrzygania wątpliwości prawnych na korzyść podatnika (por. wyroki NSA: z dnia 2 grudnia 2008 r., II FSK 1181/07, LEX nr 523979, i z dnia 17 grudnia 2008 r., II FSK 1348/07, LEX nr 523970, oraz prawomocne wyroki: WSA w Poznaniu z dnia 13 maja 2004 r., I SA/Po 1366/02, POP 2007, z. 2, poz. 29, oraz WSA w Gdańsku z dnia 26 października 2007 r., I SA/Gd 611/07, LEX nr 471723), zbieżnym z poglądami doktryny (B. Brzeziński, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy* (w:) *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003, s. 251 i n.).

Zapowiedzią mocno „konserwatywnego” podejścia organów podatkowych do nowej zasady prawa podatkowego jest także ostatni fragment interpretacji ogólnej z dnia 29 grudnia 2015 r., gdzie wskazano wprost, że: „Stosowanie art. 2a Ordynacji podatkowej wymaga ustalenia «korzyści podatnika» na tle konkretnej sprawy. To pojęcie nie ma charakteru obiektywnego. Przyjęcie korzystnej dla podatnika wykładni przepisu w danej sprawie nie oznacza, że organy podatkowe są obowiązane tak samo rozumieć korzyść innego podatnika na tle odrębnej sprawy mimo, że przedmiotem stosowania art. 2a Ordynacji podatkowej będzie ten sam przepis prawa podatkowego”. Oznacza to, że nawet jeśli w jednej sprawie na tle konkretnego przepisu organ podatkowy „ugnie się” przed argumentacją podatnika, to nie jest zobligowany przy analizie tego samego przepisu do podobnego zachowania wobec innego podatnika, prezentującego niższy poziom wiedzy podatkowej. Zatem regu-

ła *ignorantia iuris nocet* będzie jeszcze bardziej różnicować sytuację podatkowoprawną obywateli. Trudno się z takim rozumieniem wprowadzonej zasady zgodzić, gdyż niweczy to podstawowy cel jej wprowadzenia – ochronę zwykłego, szarego obywatela przed skomplikowanym i niejednoznacznym w treści prawem podatkowym. Zasada *in dubio pro tributario* powinna wręcz wyznaczać kanony zachowania się organów podatkowych wobec obywateli i stanowić bazę dla odbudowy państwa przyjaznego, z którym można i należy się identyfikować. To aparat skarbowy na czele z Ministrem Finansów powinien dbać o takie samo traktowanie wszystkich podatników, a nie już na początku obowiązywania nowej zasady odżegnywać się od jej powszechnego stosowania. Widać tu wyraźnie, że zgłaszane w piśmiennictwie postulaty o zmianę podległości aparatu skarbowego innemu ministrowi są zasadne (zob. M. Kwietko-Bębnowski, *Minister finansów nie musi zarządzać administracją podatkową*, DGP z dnia 29 czerwca 2015 r., nr 123, s. B5).

Trzeba przypomnieć, że dotychczas w piśmiennictwie regułę *in dubio pro tributario* wywodzono z zasad państwa prawnego (art. 2, 84 i 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.) oraz reguł proceduralnych, czyli z zasady budzenia zaufania do organów podatkowych (art. 121 § 1 o.p.), zasady prawdy obiektywnej (art. 122 o.p.) i zasady przekonywania (art. 124 o.p.). Wskazywano jednocześnie na konieczność wprowadzenia *explicite* zasady *in dubio pro tributario* do przepisów ogólnych ordynacji podatkowej oraz podnoszono, że zasada ta powinna obowiązywać również w postępowaniu dowodowym (A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika*, PP 2009, nr 8, s. 22 i n.).

Również w orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego znajdujemy wiele wypowiedzi uznających omawianą zasadę za oczywistą konsekwencję reguł konstytucyjnych, tj. zasad określonych w art. 2 (zasada demokratycznego państwa prawa), art. 84 (zasada ustawowej regulacji opodatkowania) oraz art. 217 (zasada określoności prawa podatkowego) Konstytucji RP. W wyroku z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09, Dz. U. poz. 985, Trybunał Konstytucyjny stwierdził wprost, że: „zasada *in dubio pro tributario*, będąca regułą wykładni funkcjonalnej dotyczącej regulacji podatkowych, mającą podstawę konstytucyjną, nakazuje – w wypadku nieusuwalnej wieloznaczności przepisu prawnego – odtworzyć z niego normę prawną, która uwzględni interes podatnika. Niejasne regulacje podatkowe nie mogą być interpretowane na jego niekorzyść, za to na rzecz państwa”, oraz dalej: „zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasne regulacje podatkowe należy interpretować na korzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to trzeba opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązany do świadczeń podatkowych, a nie orzekać *in dubio pro fisco*”.

Można wskazać, że również Europejski Trybunał Praw Człowieka wielokrotnie podkreślał, że przepisy prawa powinny być dostatecznie precyzyjne, umożliwiając każdemu adresatowi normy prawnej (jeśli to konieczne – korzystającemu z odpowiednich porad prawnych) przewidzenie konsekwencji zastosowania się do danego przepisu (por. wyrok ETPC z dnia 26 kwietnia 1979 r. w sprawie 6538/74 *The Sunday Times v. Zjednoczone Królestwo* (nr 1), LEX nr 80817, § 49; wyrok ETPC z dnia 25 czerwca 1997 r. w sprawie 20605/92 *Halford v. Zjednoczone Królestwo*, LEX nr 79694, § 49, oraz wyrok ETPC z dnia 23 września 1998 r. w sprawie 24838/94 *Steel i in. v. Zjednoczone Królestwo*, LEX nr 77356, § 54).

Rozdział 2

PODATEK, OPŁATA, NIEPODATKOWA NALEŻNOŚĆ BUDŻETOWA

4. Podatek

Podatkiem, zgodnie z definicją legalną zawartą w art. 6 o.p., jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Przez ustawy podatkowe rozumiemy z kolei, według art. 3 pkt 1 o.p., 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. Intuicja wskazuje nam, że daniny publiczne uregulowane w ustawach podatkowych *sensu stricto* (ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.; ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.; ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 710 z późn. zm. itp.) stanowią przedmiot regulacji ordynacji podatkowej i spełniają definicję zawartą w art. 6 o.p. Jednak samo umieszczenie określonej daniny publicznej w ustawie podatkowej nie przesądza o automatycznym spełnianiu przez tę daninę definicji podatku. Należy zgodzić się z poglądem wyrażanym w doktrynie, że jeśli świadczenie publicznoprawne zawiera w swej konstrukcji elementy typowe dla podatku (spełnia definicję z art. 6 o.p.), to należy je uznać za podatek w rozumieniu ordynacji podatkowej niezależnie od nazwy, jaką zastosował do niego ustawodawca (zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 1, Toruń 2007, s. 42). Argumentując *a contrario*, musimy przyjąć, że jeśli określona danina nie zawiera elementów konstrukcyjnych podatku, o których mowa wyżej, to nie powinna być uważana za podatek, nawet jeśli została uregulowana w ustawie podatkowej (zob. *casus* dodatkowego zobowiązania podatkowego w ustawie o podatku od towarów i usług).

5. Opłata i niepodatkowa należność budżetowa

Dużo wątpliwości występuje przy kwalifikacji opłat i niepodatkowych należności budżetowych, do których stosuje się przepisy ordynacji podatkowej. Mamy w tym za-

kresie dwie regulacje: art. 2 § 1 pkt 1 oraz art. 2 § 2 o.p. Pierwsza z nich raczej nie narzuca trudności interpretacyjnych, gdyż za każdym razem, gdy do określania lub ustalania opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego uprawnione są organy podatkowe wymienione w art. 13 o.p., do tych opłat i należności stosuje się przepisy ordynacji podatkowej.

W przypadku drugiej regulacji zawartej w art. 2 § 2 o.p., która dotyczy wyłącznie opłat, należy zauważyć, że zastrzeżenie ustawodawcy w art. 2 § 2 o.p. *ab initio* prowadzi do wniosku, że za każdym razem, gdy odrębne przepisy nie stanowią inaczej, do opłat mają zastosowanie przepisy działu III ordynacji podatkowej, nawet gdy do ich ustalania i określania uprawnione są inne niż podatkowe organy. W art. 2 § 3 o.p. zawarto normę kompetencyjną. Zgodnie z nią organom, o których mowa w § 2, przysługują uprawnienia organów podatkowych – oczywiście tylko w zakresie ustalania lub określania opłat wymienionych w § 2.

Z dniem 1 stycznia 2016 r. z treści art. 2 § 2 o.p. usunięto pojęcie niepodatkowych należności budżetu państwa. Związane to było z tym, że kwestia stosowania przepisów działu III ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetu państwa była dotychczas unormowana zarówno przepisami ordynacji podatkowej, gdzie nakazywano stosować je wprost, jak i przepisami ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 885 z późn. zm.), gdzie nakazywano stosować je tylko odpowiednio, co powodowało rozbieżność między przepisami dwóch ustaw w odniesieniu do tych samych należności. Jak podkreślono w uzasadnieniu wskazanej wyżej zmiany, pomimo wykreślenia z art. 2 § 2 o.p. pojęcia niepodatkowych należności budżetu państwa przepisy działu III ordynacji podatkowej będą stosowane odpowiednio do niepodatkowych należności budżetu państwa na podstawie art. 67 u.f.p., co jest rozwiązaniem bardziej racjonalnym z uwagi na fakt, że większość przepisów działu III ordynacji podatkowej nie może być stosowana wprost do niepodatkowych należności budżetu państwa ze względu na specyfikę tych należności. Można się częściowo z tą argumentacją zgodzić, jednak trudno nie zauważyć, że przez ten zabieg przepisy ordynacji podatkowej w zakresie niepodatkowych należności budżetu państwa stały się dużo mniej czytelne.

Ordynacja podatkowa w art. 3 pkt 3 określa, że ilekroć w ustawie jest mowa o podatkach, rozumie się przez to również zaliczki na podatek, raty podatków (ale tylko jeżeli przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach – nie dotyczy to zatem sytuacji rozłożenia zaległości podatkowej na raty na podstawie przepisów rozdziału 7a) oraz opłaty i niepodatkowe należności budżetowe. Natomiast w art. 3 pkt 8 o.p. zdefiniowano niepodatkowe należności budżetowe jako niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych.

Według stanowisk prezentowanych w doktrynie (por. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2011, s. 42) i w orzecznictwie (zob. wyrok NSA w Poznaniu z dnia 18 marca 1999 r., I SA/Po 1565/98, LEX nr 37217) nie są objęte przepisami ordynacji podatkowej wpływy budżetowe z tytułu kar i grzywien pobieranych na podstawie ustaw karnych, opłat sądowych oraz opłat

i kosztów egzekucyjnych, czyli nie można ich zaliczyć do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ordynacji podatkowej. Trzeba wskazać, że niekiedy przepisy karne zawarte są, wbrew przyjętym zasadom techniki prawodawczej (zob. § 24 ust. 1 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 283), zarówno w odrębnej części danej ustawy, jak i w jej przepisach niewyszczególnionych jako przepisy karne, co może prowadzić do trudności interpretacyjnych.

Wiele wątpliwości budzi pojęcie opłaty używane w przepisach art. 2 i 3 o.p. Opłatę od podatku powinna odróżniać cecha ekwiwalentności (odpłatności). Uiszczający opłatę otrzymuje „coś w zamian” – czy to zaświadczenie, zezwolenie, koncesję (opłata skarbową), czy to prawo do handlu na targowiskach (opłata targowa), czy też inne rodzaje szeroko rozumianych „korzyści”, a w zasadzie świadczeń wzajemnych ze strony organu publicznego, z reguły niematerialnych. Jak trafnie podnosi się w literaturze, świadczenie wzajemne może mieć znikomą, w stosunku do świadczenia pieniężnego, wartość lub nawet w ogóle nie występować. Wówczas danina publiczna, nazywana w przepisach prawa opłatą, jest w swojej istocie podatkiem (zob. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 36–37).

Ustawodawca spośród opłat wyszczególnił w art. 2 § 1 pkt 3 o.p. opłatę skarbową oraz opłaty, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych. Dla tych opłat stosowanie przepisów ordynacji podatkowej jest oczywiste.

Podleganie danej daniny publicznej przepisom ordynacji podatkowej w pełnym zakresie oznacza dla organu nakładającego daninę, przy braku odesłania do innych przepisów, obowiązek stosowania do niej nie tylko przepisów działu III ordynacji podatkowej dotyczących zobowiązań podatkowych, ale przede wszystkim obowiązek stosowania proceduralnych przepisów działu IV ordynacji podatkowej zamiast przepisów kodeksu postępowania administracyjnego. Z kolei dla podmiotu będącego adresatem władczych działań organu oznacza to m.in. prawo do występowania o ulgi w spłacie nałożonej daniny na podstawie przepisów rozdziału 7a działu III ordynacji podatkowej (umorzenie, rozłożenie na raty, odroczenie terminu płatności itp.). Najczęściej jednak dla danin publicznych niebędących podatkami ani opłatami, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 3 o.p., ustawodawca ogranicza stosowanie przepisów ordynacji podatkowej wyłącznie do jej działu III.

Reguła zawarta w art. 2 § 4 o.p. wyłącza stosowanie przepisów ordynacji podatkowej do świadczeń pieniężnych ze stosunków cywilnoprawnych (nawet gdy ich stronami są organy władzy publicznej).

Na zakończenie niniejszych rozważań trzeba wyraźnie podkreślić, że zakresu stosowania przepisów ordynacji podatkowej nie można domniemywać (zob. B. Adamiak [i in.], *Ordynacja...*, 2011, s. 26), a przepisów regulujących ten zakres interpretować w sposób rozszerzający (por. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 27 listopada 2006 r., I SA/Go 1273/06, LEX nr 942269), jednak z pewnymi ograniczeniami płynącymi z wykładni celowościowej i systemowej zewnętrznej. Jak bowiem wspomniano, ordynacja podatkowa miała w założeniu stanowić kodeks podatkowy, obejmujący zarówno koncepcyjne podstawy materialnego prawa podatkowego, jak i ujętą kompleksowo procedurę podatkową.

6. Składki na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (Fundusz)

W myśl art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 127, poz. 721 z późn. zm.), pracodawca zatrudniający co najmniej 25 pracowników w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy jest obowiązany, z zastrzeżeniami wymienionymi w dalszych przepisach ustawy, dokonywać miesięcznych wpłat na Fundusz, w wysokości określonej w tym przepisie. Do powyższych wpłat, w myśl art. 49 ust. 1 u.z.o.n., stosuje się odpowiednio przepisy ordynacji podatkowej, z istotnymi zastrzeżeniami dotyczącymi umarzania zaległości, odsetek i opłaty prolongacyjnej.

Uprawnienia organów podatkowych przysługują Prezesowi Zarządu Funduszu (art. 49 ust. 1 u.z.o.n.).

Obowiązek wpłat na Fundusz na podstawie art. 49 ust. 2 u.z.o.n. powstaje z mocy samego prawa i w tym zakresie nie jest wydawana decyzja przez organ administracji. Skoro do tego rodzaju wpłat należy stosować przepisy ordynacji podatkowej, to wpłaty określone w ten sposób należy zakwalifikować do zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.), tzn. powstających z chwilą zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie zobowiązania. W przypadku składek na Fundusz tym zdarzeniem jest nieosiągnięcie odpowiedniego wskaźnika zatrudnienia osób niepełnosprawnych. Powstające w ten sposób zobowiązanie ulega przedawnieniu z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności składki na Fundusz (art. 70 § 1 o.p.); zob. wyrok NSA w Warszawie z dnia 25 listopada 2009 r., II FSK 904/08, LEX nr 588993.

Na tle przepisów ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych powstała kwestia sporna co do uprawnienia Prezesa Zarządu Funduszu do wydania decyzji określającej (decyzji deklaratoryjnej, potwierdzającej tylko istnienie zobowiązania powstałego z mocy prawa) wysokość zobowiązania na podstawie art. 21 § 3 o.p. w sytuacji niedokonania przez zobowiązanego do tego przedsiębiorcę wpłat na Fundusz, ale przy jednoczesnym dopełnieniu przez niego pozostałych obowiązków, tj. dokonania samoobliczenia wpłaty i złożenia wymaganej deklaracji. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 8 grudnia 2009 r., II FSK 1062/08, LEX nr 582761, stanął na stanowisku, że teza, iż organ podatkowy jest uprawniony do wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania wyłącznie w sytuacji, gdy określa zobowiązanie w innej wysokości niż wykazane w deklaracji, jest błędna i w sposób nieuprawniony zawęża interpretację omawianego przepisu. Przyjęcie poglądu Naczelnego Sądu Administracyjnego stanowiłoby jednak wyłom zarówno w orzecznictwie (por. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 8 marca 2005 r., I SA/Bd 568/04, POP 2006, z. 4, poz. 63; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 maja 2011 r., I SA/Gd 221/11, CBOSA; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 9 listopada 2011 r., I SA/Bd 246/11, LEX nr 1044891; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 15 grudnia 2011 r., I SA/Sz 892/11, CBOSA), jak i poglądach doktryny (zob. B. Adamiak [i in.], *Ordynacja...*, 2011, s. 204), więc wydaje się, że jest to pogląd niesłuszny.

Jak wspomniano wyżej, art. 49 ust. 1 u.z.o.n. wprowadza istotne zastrzeżenia przy odesłaniu do przepisów ordynacji podatkowej w zakresie ulg w spłacie zobowiązań z tytułu składek na Fundusz. Trzeba pamiętać, że zgodnie z art. 49 ust. 5a u.z.o.n. zaległości z tytułu wpłat, odsetki za zwłokę lub opłata prolongacyjna mogą być umarzane w całości lub w części decyzją pełnomocnika wyłącznie w przypadku ich całkowitej nieściągalności, za którą, według art. 49 ust. 5b u.z.o.n., uznaje się wyłącznie takie sytuacje, gdy:

- 1) dłużnik zmarł, nie pozostawiając żadnego majątku lub pozostawił ruchomości niepodlegające egzekucji na podstawie odrębnych przepisów albo pozostawił przedmioty codziennego użytku domowego, których łączna wartość nie przekracza kwoty stanowiącej trzykrotność przeciętnego wynagrodzenia, i jednocześnie brak jest następców prawnych oraz nie ma możliwości przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie, w rozumieniu przepisów ordynacji podatkowej;
- 2) sąd oddalił wniosek o ogłoszenie upadłości dłużnika lub umorzył postępowanie upadłościowe z przyczyn, o których mowa w art. 13 oraz art. 361 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 233 z późn. zm.);
- 3) nastąpiło trwale zaprzestanie prowadzenia działalności przy jednoczesnym braku majątku, z którego można egzekwować należności małżonka, następców prawnych, możliwości przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie w rozumieniu przepisów ordynacji podatkowej;
- 4) nie nastąpiło zaspokojenie należności w zakończonym postępowaniu likwidacyjnym;
- 5) wysokość zaległej wpłaty nie przekracza pięciokrotnej kwoty kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym;
- 6) stwierdzono brak majątku, z którego można prowadzić egzekucję;
- 7) jest oczywiste, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwot przekraczających wydatki egzekucyjne.

Katalog sytuacji odpowiadających ustawowej definicji całkowitej nieściągalności jest katalogiem zamkniętym.

Artykuł 49 ust. 5c u.z.o.n. stanowi, że Prezes Zarządu Funduszu, w drodze decyzji, na wniosek pracodawcy, w przypadku uzasadnionym ważnym interesem pracodawcy lub interesem publicznym może:

- 1) odroczyć termin płatności należności lub rozłożyć ich zapłatę na raty;
- 2) odroczyć termin płatności zaległości z tytułu wpłat, odsetek za zwłokę lub rozłożyć ich zapłatę na raty

– uwzględniając możliwości płatnicze pracodawcy oraz stan finansów Funduszu.

Jak widać, przesłanki korzystania z ulg w zapłacie składek na Fundusz różnią się od przesłanek zawartych w rozdziale 7a działu III ordynacji podatkowej, o czym warto pamiętać przy ubieganiu się o te ulgi.

W przypadku wydania decyzji, o której mowa w art. 49 ust. 5c u.z.o.n., naliczana jest opłata prolongacyjna na zasadach określonych w ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 57 § 2 w zw. z art. 56a § 1 o.p., stawka opłaty prolongacyjnej wynosi 50% stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych.

Zgodnie z art. 49a ust. 3 u.z.o.n. należności z tytułu składek na Fundusz są zabezpieczone hipoteką przymusową na wszystkich nieruchomościach dłużnika. Podstawą ustanowienia hipoteki jest doręczona decyzja określająca wysokość należności z tytułu składek. Do hipoteki tej stosuje się odpowiednio przepisy rozdziału 3 działu III ordynacji podatkowej dotyczące hipoteki przymusowej.

Należności z tytułu składek na Fundusz są zabezpieczane ustawowym prawem zastawu na ruchomościach i prawach zbywalnych dłużnika. Do zastawu stosuje się odpowiednio przepisy ordynacji podatkowej dotyczące zastawów skarbowych i wpisuje się go do rejestru zastawów skarbowych prowadzonego na podstawie art. 43 o.p.

7. Kary pieniężne nakładane na przedsiębiorców na podstawie przepisów ustawy o transporcie drogowym

Kwestia możliwości nakładania sankcji pieniężnych w postępowaniu administracyjnym była przedmiotem wielu kontrowersji. Z natury rzeczy sankcja finansowa powinna być uzależniona od stopnia winy podmiotu naruszającego prawo, czyli od czynnika subiektywnego, natomiast procedura administracyjna opiera się na kryteriach obiektywnych; por. art. 7 k.p.a. i art. 122 o.p. Kontrola aktów administracyjnych sprawowana przez sądy administracyjne zakłada wyłącznie badanie tych aktów pod względem zgodności z prawem, a nie słuszności czy oceny stopnia represyjności (por. art. 1 § 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych, tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1066). Jednak orzecznictwo wytyczyło kierunek interpretacji administracyjnych przepisów sankcyjnych, według którego zastosowanie sankcji pieniężnej za naruszenie określonych w ustawie nakazów lub zakazów administracyjnych jest dopuszczalne także w postępowaniu administracyjnym (zob. uchwała składu 7 sędziów NSA w Warszawie z dnia 21 grudnia 1998 r., OPS 13/98, ONSA 1999, nr 2, poz. 46). Niekiedy stawia się przy tym mocno wątpliwą tezę, że sądy administracyjne, rozpatrując skargi od decyzji administracyjnych o charakterze represyjnym, powinny stosować zasady przyjęte na gruncie prawa karnego (zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 28 grudnia 2009 r., III SA/Wr 562/09, LEX nr 581924). Trudno się z tym zgodzić, gdyż bez dodatkowej regulacji ustawowej stanowiłoby to naruszenie zasad i przepisów ustrojowych oraz postępowania przed sądami administracyjnymi obowiązujących obecnie.

Według postanowień art. 94 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1414 z późn. zm.) kara pieniężna stanowi dochód budżetu państwa. Wyjątkiem są kary pieniężne za niedopełnienie przez przedsiębiorców obowiązków informacyjnych, określone w art. 95a u.t.d., które stanowią dochód organu właściwego w sprawach udzielenia zezwolenia na wykonywanie zawodu przewoźnika drogowego lub licencji.

Według art. 93 ust. 7 u.t.d. do kar pieniężnych przewidzianych ustawą nie stosuje się przepisów ordynacji podatkowej, co w połączeniu z trybem nakładania kar pieniężnych w drodze decyzji administracyjnej prowadzi do wniosku o stosowaniu w tym wypadku przepisów kodeksu postępowania administracyjnego. Przepis ten wszedł

w życie dnia 31 grudnia 2010 r. na mocy ustawy nowelizującej ustawę o transporcie drogowym (zob. ustawa z dnia 29 października 2010 r. o zmianie ustawy – Prawo o ruchu drogowym oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 225, poz. 1466 z późn. zm.). Z niezrozumiałych względów przepis o niestosowaniu do kary pieniężnej przepisów ordynacji podatkowej został powtórzony w art. 94 ust. 9 u.t.d.

Rozbudowany system kar pieniężnych i grzywien wniosła do ustawy nowelizacja wprowadzona ustawą z dnia 16 września 2011 r. o zmianie ustawy o transporcie drogowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 244, poz. 1454), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2012 r. Do ustawy wprowadzono w postaci załączników nr 1, 2 i 3 tabele z wyszczególnieniem naruszeń prawa oraz odpowiadającymi im wysokościami grzywien (załącznik nr 1 i 2) oraz kar pieniężnych (załącznik nr 3).

Przepisem kompetencyjnym w zakresie nakładania kar pieniężnych, o których mowa w art. 92a ust. 1 u.t.d., jest art. 93 ust. 1 u.t.d., w którym ustawodawca przewidział, że karę pieniężną nakłada w drodze decyzji administracyjnej właściwy ze względu na miejsce wykonywanej kontroli organ, którego pracownicy lub funkcjonariusze stwierdzili naruszenie obowiązków lub warunków przewozu drogowego. Wyjątkiem jest ujawnienie naruszenia przez funkcjonariusza Policji, gdyż wówczas przekazuje on dokumenty z przeprowadzonej kontroli właściwemu ze względu na miejsce kontroli wojewódzkiemu inspektorowi transportu drogowego, który to organ prowadzi wówczas postępowanie administracyjne i wydaje decyzję administracyjną o nałożeniu kary pieniężnej (art. 93 ust. 4 i 5 w zw. z art. 93 ust. 1 *in fine* u.t.d.). Opisany wyżej tryb postępowania nie dotyczy przypadku ujawnienia przez funkcjonariusza Policji naruszenia, za które ustawa przewiduje karę pieniężną, popełnionego przez zagranicznego przewoźnika drogowego (art. 93 ust. 6 u.t.d.).

Wprowadzona od dnia 1 stycznia 2012 r. nowelizacja przepisów regulujących właściwość organów uprawnionych do orzekania w sprawach kar pieniężnych usunęła wątpliwości, jakie pojawiały się w tym zakresie przy poprzednim brzmieniu art. 93 ust. 1 u.t.d., w którym dopiero orzecznictwo ugruntowało pogląd, że właściwym organem do wydania decyzji, tak z punktu widzenia właściwości miejscowej, jak i instancyjnej, jest organ upoważniony do tego na podstawie przepisów normujących kwestie ustrojowe tego organu (zob. wyrok NSA w Warszawie z dnia 17 czerwca 2008 r., II GSK 183/08, LEX nr 497335).

Zgodnie z art. 93 ust. 2 u.t.d. decyzja nakładająca karę pieniężną jest decyzją ostateczną, która staje się wykonalna po upływie 30 dni od jej doręczenia, jeżeli strona nie wniosła skargi na decyzję do właściwego sądu administracyjnego. W przypadku wniesienia skargi decyzja staje się wykonalna z chwilą:

- 1) odrzucenia skargi,
- 2) cofnięcia jej lub
- 3) wydania przez sąd prawomocnego orzeczenia o jej oddaleniu.

Przepis art. 93 ust. 2 u.t.d. jest skonstruowany wadliwie, sugeruje bowiem, że adresat decyzji może wnieść w terminie 30 dni skargę bezpośrednio do sądu administracyjnego. Ustawa nie zawiera jednak szczególnych przepisów dotyczących wnoszenia skargi (np. na wzór art. 30c ust. 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju, tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 383) na decyzję nakładającą

cą karę pieniężną, co powoduje, że zastosowanie mają przepisy art. 52 § 3, art. 53 § 2 i art. 54 § 2 p.p.s.a. Skoro jednak strona, chroniąc się przed odrzuceniem skargi oraz stosując się do przepisu art. 52 § 3 p.p.s.a., wniesie do organu w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji wezwanie do usunięcia naruszenia prawa (warunek konieczny do rozpoznania skargi przez sąd – zob. postanowienie NSA z dnia 9 maja 2012 r., II GSK 729/12, LEX nr 1166155), to organ może, ale nie musi, udzielić odpowiedzi na to wezwanie, co wydłuży termin wniesienia skargi do 60 dni od dnia wniesienia wezwania o usunięcie naruszenia prawa (art. 53 § 2 p.p.s.a.). Jeśli zatem strona – stosując się do uprawnień wynikających z art. 53 § 2 p.p.s.a. – nie zdąży wnieść skargi w terminie 30 dni od dnia doręczenia decyzji, to spowoduje to wykonalność decyzji o nałożeniu kary pieniężnej przy jednoczesnym zgodnym z prawem zachowaniu się adresata decyzji. Jeśli organ natomiast udzieli odpowiedzi na wezwanie i prześle je adresatowi decyzji, to wyłącznie od dobrej woli organu (od terminu udzielenia odpowiedzi) zależy, czy strona zdąży w terminie 30 dni od dnia doręczenia jej decyzji złożyć skargę do sądu administracyjnego. Zachowaniem racjonalnym strony, zgodnym z zasadą państwa prawnego, będzie oczekiwanie na odpowiedź organu (być może pozytywną dla strony), a nie zakładanie z góry, że odpowiedzi się nie uzyska. Dlatego przepis art. 93 ust. 2 u.t.d. powinien zostać dostosowany do regulacji art. 52 § 3, art. 53 § 2 i art. 54 § 2 p.p.s.a.

Przy nakładaniu kar pieniężnych, według art. 92a u.t.d., nieistotny jest czynnik winy przy ocenie zachowania sprawcy naruszenia przepisu. Odpowiedzialność administracyjna ma bowiem charakter odpowiedzialności obiektywnej (por. wyroki WSA w Warszawie: z dnia 26 kwietnia 2010 r., VI SA/Wa 432/10, LEX nr 620207, i z dnia 27 września 2010 r., VI SA/Wa 725/10, LEX nr 759744), gdzie odpowiedzialność ponosi się za samo stwierdzenie naruszenia przepisu, bez możliwości uwzględnienia czynnika winy. Jednak ustawodawca, uwzględniając specyfikę tego rodzaju działalności gospodarczej, wykonywanej z reguły przez zatrudnionych pracowników, postanowił w art. 92c ust. 1 u.t.d., że nie wszczyna się postępowania w sprawie nałożenia kary pieniężnej, o której mowa w art. 92a ust. 1, na podmiot wykonujący przewóz drogowy lub inne czynności związane z tym przewozem, a postępowanie wszczęte w tej sprawie umarza się, jeżeli:

- 1) okoliczności sprawy i dowody wskazują, że podmiot wykonujący przewozy lub inne czynności związane z przewozem nie miał wpływu na powstanie naruszenia, a naruszenie nastąpiło wskutek zdarzeń i okoliczności, których podmiot nie mógł przewidzieć, lub
- 2) za stwierdzone naruszenie na podmiot wykonujący przewozy została nałożona kara przez inny uprawniony organ, lub
- 3) od dnia ujawnienia naruszenia upłynął okres ponad 2 lat.

Trzeba jednak przypomnieć, że w przypadku podobnie brzmiącego przepisu, tj. art. 93 ust. 7 u.t.d., obowiązującego do końca 2011 r., sądy orzekały, że dotyczy on w istocie zdarzeń nieoczekiwanych i nadzwyczajnych, dlatego nie znajdzie on zastosowania w przypadku błędu kierowcy (zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 grudnia 2009 r., VI SA/Wa 1212/09, CBOSA). Przez pojęcie zdarzenia i okoliczności nie do przewidzenia trzeba rozumieć, zdaniem sądów, tylko takie zjawiska, które wystę-

pują rzadko, gwałtownie, niespodziewanie, których wystąpienie nie jest możliwe do zaplanowania i uniknięcia przy dołożeniu ze strony przedsiębiorcy należytej staranności przy prowadzeniu działalności gospodarczej (por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 18 maja 2010 r., III SA/Wr 768/09, LEX nr 706683, oraz wyrok WSA w Olsztynie z dnia 1 marca 2011 r., II SA/OI 44/11, CBOSA). Ponadto okoliczności objęte hipotezą przepisu art. 92c ust. 1 u.t.d. (dawniej: art. 93 ust. 7 u.t.d.) powinien udowodnić przedsiębiorca, gdyż to on wywodzi skutki prawne wynikające z przepisów, które zwalniają go z odpowiedzialności za wykroczenie kierowcy pojazdu będącego jego pracownikiem (zob. wyrok NSA w Warszawie z dnia 20 października 2010 r., II GSK 936/09, LEX nr 784352).

Od wymienionych kar pieniężnych należy odróżnić karę grzywny, np. grzywnę nakładaną na kierowcę pojazdu na podstawie art. 92 ust. 1 u.t.d. oraz na osobę zarządzającą przedsiębiorstwem lub osobę zarządzającą transportem w przedsiębiorstwie, a także każdą inną osobę wykonującą czynności związane z przewozem drogowym na podstawie art. 92 ust. 3 u.t.d. Zgodnie z art. 92 ust. 5 u.t.d. grzywna orzekana jest w trybie określonym w ustawie z dnia 24 sierpnia 2001 r. – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 395 z późn. zm.).

Biorąc pod uwagę wpływ doktryny i orzecznictwa na wykładnię nieprecyzyjnych przepisów, warto przypomnieć, jak kary pieniężne z ustawy o transporcie drogowym były kwalifikowane w stanie prawnym do dnia 30 grudnia 2010 r. Dorobek orzecznictwa w tym zakresie może być bowiem wykorzystywany przy kwalifikacji również innych sankcji administracyjnych.

Jak wówczas uznawały sądy administracyjne (zob. postanowienie NSA w Warszawie z dnia 9 września 2008 r., II GW 4/08, OSP 2009, z. 12, poz. 133), przedmiotowe kary stanowiły niepodatkowe należności budżetowe, o których była mowa w art. 2 § 2 o.p. Według argumentacji Naczelnego Sądu Administracyjnego (por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 29 czerwca 2009 r., II GSK 1071/08, LEX nr 563499) kara pieniężna, o której mowa w art. 92 u.t.d., jako niepodatkowa należność budżetowa spełniała warunki określone w art. 2 § 2 o.p., miała bowiem charakter publicznoprawny, był wskazany organ uprawniony do jej nakładania inny niż organ podatkowy, sama zaś kara stanowiła dochód budżetu państwa. Było także oczywiste, zdaniem sądu, że omawiana administracyjna kara pieniężna nie stanowiła świadczenia wynikającego ze stosunków cywilnoprawnych ani opłaty za usługi, a więc zawarte w art. 2 § 4 o.p. wyłączenie nie znajdowało w jej sprawie zastosowania. Skutkiem takiej kwalifikacji kar pieniężnych było stosowanie do nich przepisów działu III ordynacji podatkowej, np. w sprawach dotyczących wniosków o umorzenie kary pieniężnej czy rozłożenie jej na raty.

Istotne spostrzeżenie dotyczące omawianych kar poczynił TK w wyroku z dnia 31 marca 2008 r., SK 75/06, OTK-A 2008, nr 2, poz. 30. Zdaniem Trybunału kary pieniężne przewidziane w art. 92 u.t.d. nie mieściły się w systemie prawa karnego i nie mogły być objęte konstytucyjnymi regułami odpowiedzialności karnej, gdyż kara pieniężna wprowadzona przez ten przepis nie sprowadzała się do wyrządzenia osobistej dolegliwości za naruszenie fundamentalnych zasad współżycia ludzi w społeczeństwie, ale miała zagwarantować należyte prowadzenie działalności gospodarczej.

8. Oplaty z tytułu składek ZUS na ubezpieczenia społeczne

Na wstępie trzeba podkreślić, że ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 963 z późn. zm.) w zakresie procedury wprowadza mieszany administracyjno-cywilny tryb postępowania. Zgodnie z art. 123 u.s.u.s. w sprawach uregulowanych ustawą stosuje się przepisy kodeksu postępowania administracyjnego, chyba że ustawa stanowi inaczej. Tryb odwoławczy od decyzji wydawanych na podstawie przepisów kodeksu postępowania administracyjnego przez oddziały ZUS odbywa się na zasadach określonych w przepisach ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 101 z późn. zm.) – zob. art. 83 ust. 2 u.s.u.s. Organem odwoławczym jest właściwy sąd pracy i ubezpieczeń społecznych. Właściwość miejscowa tego sądu wynika z art. 461 k.p.c., a właściwość rzeczowa – z art. 477⁸ k.p.c.

Zgodnie z art. 84 ust. 1 u.s.u.s. zwrot nienależnie pobranych świadczeń następuje w wysokości i na zasadach określonych przepisami prawa cywilnego.

Stosowanie przepisów ordynacji podatkowej do należności z tytułu składek ZUS jest ograniczone do przepisów wymienionych w art. 31 u.s.u.s. Są to następujące przepisy ordynacji podatkowej: art. 12, 26, art. 29 § 1 i 2, art. 33, 33a, 33b, 38a, art. 51 § 1, art. 55, art. 59 § 1 pkt 1, 3, 4, 8 i 9, art. 60 § 1, art. 61 § 1, art. 62 § 1, 3 i 5, art. 62b § 1 pkt 2 i § 3, art. 72 § 1 pkt 1 i 4 i § 2, art. 73 § 1 pkt 1 i 5, art. 77b § 1 i 2, art. 91, 93, 93a–93c, 93e, 94, art. 97 § 1, art. 98 § 1 i 2 pkt 1, 2, 5 i 7, art. 100, 101, art. 105 § 1 i 2, art. 106 § 1 i 2, art. 107 § 1, 1a, § 2 pkt 2 i 4 i § 3, art. 108 § 1, 3 i 4, art. 109 § 1 w zakresie art. 29, art. 109 § 2 pkt 1, art. 110 § 1, § 2 pkt 2, § 3, art. 111 § 1–4 i § 5 pkt 1, art. 112 § 1–5, art. 112b, 112c, 113, 114, 115–117, 118 oraz 119. Jak widać, przepisy te, poza art. 12 z działu I, dotyczącym zasad ustalania terminów, należą do działu III ordynacji podatkowej. Regulują one takie kwestie, jak:

- 1) odpowiedzialność płatnika składek za wynikające z ustawy o systemie ubezpieczeń składki;
- 2) odpowiedzialność płatnika składek pozostającego w związku małżeńskim za należne składki;
- 3) zabezpieczenie przed terminem płatności składek;
- 4) przesłanki wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu;
- 5) zabezpieczenie na majątku płatnika składek;
- 6) powstawanie zaległości w opłacaniu składek;
- 7) zasady wpłacania i zaliczania odsetek za zwłokę z tytułu zaległych składek;
- 8) wygasanie zobowiązań z tytułu należnych składek;
- 9) terminy dokonania zapłaty składek;
- 10) formę zapłaty składek;
- 11) zasady zaliczania wpłat składek lub ich rat;
- 12) zasady powstawania nadpłaty we wpłatach składek;
- 13) zasady zwrotu nadpłaty we wpłatach składek;
- 14) odesłanie do przepisów kodeksu postępowania cywilnego w zakresie odpowiedzialności solidarnej za należności z tytułu składek;
- 15) zasady sukcesji prawnej z tytułu składek w przypadku łączenia się podmiotów prawa handlowego;

- 16) zasady sukcesji prawnej z tytułu składek w przypadku przekształceń osób prawnych i spółek osobowych;
- 17) zasady sukcesji prawnej z tytułu składek przy łączeniu się i przekształceniach samorządowych zakładów budżetowych;
- 18) zasady sukcesji prawnej z tytułu składek przy podziale osób prawnych;
- 19) odesłanie do przepisów ratyfikowanych umów międzynarodowych w przypadku innej niż w przepisach ordynacji podatkowej regulacji zasad sukcesji prawnej z tytułu składek;
- 20) zasady sukcesji prawnej z tytułu składek w przypadku nabywców przedsiębiorstw państwowych oraz do spółek, które na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych nabyły lub przejęły te przedsiębiorstwa;
- 21) zasady sukcesji prawnej z tytułu składek spadkobierców płatnika składek;
- 22) zasady odpowiedzialności spadkobierców płatnika składek;
- 23) tryb orzekania o zakresie odpowiedzialności spadkobierców płatnika składek, wysokości nadpłaty albo zwrocie składek;
- 24) zasady naliczania odsetek za zwłokę od zaległości spadkodawcy oraz wysokości oprocentowania nadpłat przypadających na rzecz spadkobierców;
- 25) zasady odpowiedzialności zapisobiercy;
- 26) zasady odpowiedzialności osób trzecich za zaległości we wpłatach składek;
- 27) tryb orzekania o odpowiedzialności osoby trzeciej;
- 28) odpowiedzialność rozwiedzionego małżonka z tytułu zaległości we wpłatach składek;
- 29) odpowiedzialność członków rodziny za zaległości we wpłatach składek;
- 30) odpowiedzialność nabywcy przedsiębiorstwa za zaległości we wpłatach składek;
- 31) odpowiedzialność firmanta za zaległości we wpłatach składek;
- 32) odpowiedzialność dzierżawcy za zaległości we wpłatach składek;
- 33) odpowiedzialność współników spółek osobowych za zaległości we wpłatach składek;
- 34) odpowiedzialność członków zarządu osób prawnych za zaległości we wpłatach składek;
- 35) odpowiedzialność członków organów zarządzających innych osób prawnych za zaległości we wpłatach składek;
- 36) odpowiedzialność osób prawnych przejmujących lub powstałych w wyniku podziału za zaległości we wpłatach składek;
- 37) zasady przedawniania się odpowiedzialności osób trzecich za zaległości we wpłatach składek;
- 38) zasady waloryzacji wartości rzeczy i praw podlegających zastawowi skarbowemu.

Ważną regulację z punktu widzenia przedsiębiorcy zawiera art. 92a u.s.u.s., zgodnie z którym do kontroli płatnika składek będącego przedsiębiorcą stosuje się przepisy rozdziału 5 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 584 z późn. zm.). Kontrolę płatnika składek prowadzi się na podstawie przepisów rozdziału 10 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

Postępowanie w sprawie wymiaru czy ulg w opłacaniu składek ZUS na ubezpieczenie społeczne nie jest postępowaniem w sprawie obowiązków podatkowych, co

implikuje wniosek, że np. uprawnienia doradcy podatkowego, wynikające z art. 41 ust. 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 794) oraz art. 175 § 3 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 718 z późn. zm.) nie stwarzają możliwości udzielenia mu pełnomocnictwa do sporządzenia i wniesienia skargi kasacyjnej ani do występowania w imieniu strony przed Naczelnym Sądem Administracyjnym (zob. postanowienie NSA z dnia 14 lipca 2010 r., II GSK 786/10, LEX nr 673838).

9. Opłata planistyczna i adiacencka

Przez opłatę planistyczną należy rozumieć opłatę ustaloną w związku ze wzrostem wartości nieruchomości spowodowanym uchwaleniem miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego. Zgodnie z art. 36 ust. 4 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 778 z późn. zm.), jeżeli w związku z uchwaleniem planu miejscowego albo jego zmianą wartość nieruchomości wzrosła, a właściciel lub użytkownik wieczysty zbywa tę nieruchomość, wójt, burmistrz albo prezydent miasta pobierają jednorazową opłatę ustaloną w tym planie, określoną w stosunku procentowym do wzrostu wartości nieruchomości. Opłata ta jest dochodem własnym gminy. Wysokość opłaty nie może być wyższa niż 30% wzrostu wartości nieruchomości. Według art. 37 ust. 6 powyższej ustawy wójt, burmistrz albo prezydent miasta ustalają opłatę, o której mowa w art. 36 ust. 4, w drodze decyzji, bezzwłocznie po otrzymaniu wypisu z aktu notarialnego zbycia nieruchomości.

W myśl art. 13 o.p. wójt, burmistrz i prezydent miasta są organami podatkowymi, więc skoro opłaty planistyczne stanowią należności budżetu gminy, a według art. 3 pkt 3 lit. c o.p. przez pojęcie podatków zgodnie z ustawą rozumie się również niepodatkowe należności budżetowe, to oznacza to, że do wymiaru opłaty planistycznej mają zastosowanie przepisy ordynacji podatkowej, a nie przepisy kodeksu postępowania administracyjnego. Powyższa konstatacja znalazła pierwotnie potwierdzenie w wyrokach sądów administracyjnych (zob. wyrok NSA w Gdańsku z dnia 7 listopada 2001 r., II SA/Gd 1948/01, OSP 2003, z. 2, poz. 16, oraz wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 października 2005 r., I SA/Gd 2838/02, LEX nr 235279). Również doktryna przyszła w sukurs takiej kwalifikacji opłaty planistycznej (zob. A. Huchla, *Świadczenia, do których stosuje się ordynację podatkową* (w:) *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 260). Zauważono też trafnie, że w momencie uchwalania ordynacji podatkowej (dnia 29 sierpnia 1997 r.) nie obowiązywała jeszcze obecna Konstytucja RP (weszła w życie dnia 17 października 1997 r.), w której starano się wyeksponować zasadę ustawowej regulacji podatków (art. 84 i 217 Konstytucji RP). Wydaje się więc, że formuła użyta w art. 6 o.p. w postaci definicji podatku jako świadczenia „wynikającego z ustawy podatkowej” nigdy nie była wyrazem jakiegokolwiek istotnej cechy podatku (zob. B. Brzeziński, glosa do wyroku NSA z dnia 3 września 2004 r., OSK 520/04,

POP 2005, z. 3, poz. 205), a wyłącznie podkreśleniem późniejszej konstytucyjnej zasady ustawowej regulacji podatków. Podkreśla się równie trafnie, że przez pojęcie ustawy podatkowej w kontekście jej legalnej definicji zawartej w art. 3 pkt 1 o.p. należy rozumieć każdą – bez wyjątku – ustawę, która zawiera przepisy określające podstawowe elementy konstrukcji daniny publicznej mającej cechy podatku w rozumieniu ordynacji podatkowej (por. B. Brzeziński, tamże, s. 206). Nie można przy tym utożsamiać pojęcia ustawy podatkowej zawartego w art. 123 Konstytucji RP z ustawą podatkową w rozumieniu przepisów ordynacji podatkowej. Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny, wprowadzie pojęciem ustawy podatkowej posługuje się art. 123 Konstytucji RP, dotyczący procedury pilnego trybu ustawodawczego, ale ordynacja podatkowa nie zajmuje się regulacją procedury stanowienia ustaw podatkowych, a tym samym nie ma bezpośredniego związku logicznego między art. 123 Konstytucji RP a art. 3 pkt 1 o.p. (zob. wyrok TK z dnia 9 listopada 1999 r., K 28/98, OTK 1999, nr 7, poz. 156) i chociaż orzeczenie to zapadło przed zmianą brzmienia przepisu art. 3 pkt 1 o.p. od dnia 1 stycznia 2003 r. (art. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 169, poz. 1387 z późn. zm.), to zachowało swą aktualność. Należy przy tym oczywiście pamiętać o ograniczeniach wynikających z art. 2 § 4 o.p. i przesłankach pozytywnych wynikających z art. 2 § 1 i 2 o.p. Nie można również katalogowi cech ustawy podatkowej, zawartemu w art. 3 pkt 1 o.p., nadawać znaczenia decydującego (por. W. Falczyński, J. Stelmasiak, glosa do wyroku NSA z dnia 3 września 2004 r., OSK 520/04, OSP 2005, z. 7–8, poz. 91, s. 394).

Pomimo wyżej wymienionych wątpliwości interpretacyjnych w późniejszym okresie orzecznictwo wypracowało jednolitą obecnie linię, według której do opłat planistycznych nie można stosować przepisów ordynacji podatkowej. Warto prześledzić tok rozumowania sądów w celu lepszego zrozumienia istoty problemu.

W uzasadnieniu wyroku WSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2007 r., IV SA/Wa 2431/06, LEX nr 338321, sąd stwierdził, że opłata planistyczna nosi cechy świadczenia ekwiwalentnego. Jest wymierzana tylko wtedy, gdy na skutek działań gminy, polegających na uchwaleniu miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, wzrośnie wartość danej nieruchomości. Gdyby ustawodawca chciał nadać opłacie status podatku czy też innej należności podatkowej, uczyniłby to wprost lub przynajmniej zobowiązałby do stosowania w tych sprawach ordynacji podatkowej. Jeżeli tego nie zrobił, to takiego faktu nie można domniemywać. W sprawie opłaty planistycznej mają zastosowanie przepisy kodeksu postępowania administracyjnego, które mają charakter norm powszechnie stosowanych w postępowaniach administracyjnych, a nie przepisy ordynacji podatkowej.

Z kolei Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 15 listopada 2006 r., II OSK 1370/05, LEX nr 321533, zauważył, że opłata z tytułu wzrostu wartości nieruchomości nie wynika z ustawy podatkowej, a zatem nie spełnia jednego z wymogów określonych w art. 6 o.p. Ustawa o zagospodarowaniu przestrzennym nie ma, zdaniem sądu, charakteru ustawy podatkowej, zaś obowiązek opłaty z tytułu wzrostu wartości nieruchomości wywołanej uchwaleniem lub zmianą miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego jest skutkiem określonej polityki przestrzennej gminy. Opłacie planistycznej brakuje także wymaganej przez art. 6 o.p. cechy nieodpłatności.

W wyroku z dnia 16 maja 2006 r., II OSK 563/05, LEX nr 501100, Naczelny Sąd Administracyjny podniósł, że do ustalenia opłaty z tytułu wzrostu wartości nieruchomości nie stosuje się przepisów ordynacji podatkowej. Opłata na rzecz gminy jest, zdaniem sądu, szczególnego rodzaju dochodem gminy mieszczącym się pośród innych dochodów, obok m.in. podatków i opłat.

W podobny do powyższego sposób wypowiadały się sądy w innych, niewymienionych wyżej orzeczeniach, jak np. w wyrokach NSA: z dnia 7 października 2005 r., II OSK 93/05, LEX nr 201349; z dnia 6 kwietnia 2006 r., II OSK 710/05, LEX nr 209105; z dnia 15 kwietnia 2008 r., II OSK 408/07, LEX nr 467118, i z dnia 19 listopada 2008 r., II OSK 1316/07, LEX nr 549384.

Z powyższymi orzeczeniami można jednak polemizować, gdyż kwalifikując opłatę planistyczną do opłat ze względu na cechę odpłatności, sądy nie wskazały, jakich „wzajemnych”, ekwiwalentnych świadczeń od gminy może oczekiwać właściciel nieruchomości, zmuszony do uiszczenia opłaty planistycznej. Wzrost wartości nieruchomości, będący źródłem powstania obowiązku zapłaty opłaty planistycznej, nie może być uznany za takie świadczenie, bo jest tu przyczyną, a nie skutkiem tego obowiązku, tak jak np. w podatkach majątkowych takim źródłem (przyczyną) jest przysporzenie majątkowe. Kwestie związane z pojęciem ustawy podatkowej zostały już poruszone wyżej. Można tylko dodatkowo przytoczyć argument przedstawiony w literaturze, że nomenklatura używana przez ustawodawcę w odniesieniu do danin publicznych z punktu widzenia stosowania przepisów ordynacji podatkowej nie zwalnia z obowiązku poddania analizie prawnej każdego obciążenia nienazwanego podatkiem, lecz mającego jego cechy, chyba że przepisy odrębnych ustaw wyraźnie wskazują na stosowanie przepisów ordynacji podatkowej do świadczeń nienazwanych werbalnie podatkami (zob. C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2000, s. 29).

Opłaty adiacenckie są uregulowane w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 1774 z późn. zm.). Przepis art. 4 pkt 11 u.g.n. zawiera definicję opłaty adiacenckiej, z której wynika, że przez opłatę adiacencką należy rozumieć opłatę ustaloną w związku ze wzrostem wartości nieruchomości spowodowanym budową urządzeń infrastruktury technicznej z udziałem środków Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego, środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi albo opłatę ustaloną w związku ze scaleniem i podziałem nieruchomości, a także podziałem nieruchomości.

Zgodnie z art. 98a ust. 1 u.g.n., jeżeli w wyniku podziału nieruchomości dokonanego na wniosek właściciela lub użytkownika wieczystego, który wniósł opłaty roczne za cały okres użytkowania tego prawa, wzrośnie jej wartość, wójt, burmistrz albo prezydent miasta mogą ustalić, w drodze decyzji, opłatę adiacencką z tego tytułu. Wysokość stawki procentowej opłaty adiacenckiej ustala rada gminy, w drodze uchwały, w wysokości nie większej niż 30% różnicy wartości nieruchomości.

Istota opłaty adiacenckiej sprowadza się do tego, że ten, kto uzyskuje korzyść na skutek wzrostu wartości nieruchomości spowodowanego określonymi zdarzeniami, przekazuje część tej korzyści na rzecz gminy (por. uchwała składu 5 sędziów NSA w Warszawie z dnia 9 października 2000 r., OPK 8/00, ONSA 2001, nr 1, poz. 15).

Można więc opłatę adiacencką, podobnie jak opłatę planistyczną, bardziej porównać do niepodatkowej należności budżetu gminy o cechach podatku majątkowego (bezpośredni związek z podwyższeniem wartości nieruchomości) niż do opłaty charakteryzującej się odpłatnością. Oczywiście jest przy tym, że przywoływanie rzekomej ustawowej swobody organu wykonawczego gminy w nakładaniu opłaty adiacenckiej (w art. 98a ust. 1 i art. 145 ust. 1 u.g.n. ustawodawca użył słowa „może ustalić”, a nie „ustala”), jako argumentu za wyłączeniem stosowania przepisów ordynacji podatkowej w sprawach dotyczących tej opłaty (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 3 czerwca 2009 r., IBPBII/1/415-231/09/MK, LEX nr 93637), jest błędne. Określenie „może ustalić” oznacza, jak się wydaje, wyłącznie upoważnienie (kompetencję) organu wykonawczego gminy do ustalenia opłaty adiacenckiej po powstaniu ustawowych przesłanek, w żadnym razie zaś nie dotyczy obowiązku tego organu do wszczęcia postępowania w przedmiocie ustalenia tej opłaty (zob. *Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz*, red. G. Bieniek, S. Kalus, Z. Marmaj, E. Mzyk, Warszawa 2010, s. 628).

Wyciąganie wniosku o braku możliwości stosowania do opłaty adiacenckiej przepisów ordynacji podatkowej tylko z tej przyczyny, że z ustawy o gospodarce nieruchomościami nie wynika, aby zamiarem ustawodawcy było nadanie opłacie adiacenckiej statusu podatku, i nie ma podstaw, aby ten fakt domniemywać i w konsekwencji do opłaty adiacenckiej stosować przepisy ordynacji podatkowej (zob. wyrok NSA z dnia 7 lutego 2006 r., I OSK 421/05, LEX nr 194066), jest przedwczesne. Skoro bowiem, zgodnie z art. 2 § 1 pkt 1 o.p., przepisy ustawy stosuje się również do opłat oraz niepodatkowych należności budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe, to ze względu na to, że wójt, burmistrz i prezydent miasta są organami podatkowymi w rozumieniu art. 13 o.p., należy stwierdzić, że opłata adiacencka mieści się w dyspozycji normy zawartej w art. 2 § 1 pkt 1 o.p. Trudno jest w takim przypadku mówić o domniemaniu podlegania przepisom ordynacji podatkowej. Wręcz odwrotnie, jeśli wolą ustawodawcy jest wyłączenie danej daniny publicznej lub trybu jej nakładania, umarzania, rozkładania na raty itp. spod zakresu działania ordynacji podatkowej, to powinien uczynić to w sposób wyraźny, oczywisty. Z wykładnią rozszerzającą mielibyśmy natomiast do czynienia wówczas, gdybyśmy próbowali zastosować przepisy ordynacji podatkowej pomimo zawarcia szczegółowych uregulowań w innej ustawie (zob. wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2010 r., II FSK 1445/08, LEX nr 595783). Nie można też w kontekście nadrzędnej, kodeksowej roli, jaką ma odgrywać ordynacja podatkowa w systemie prawa administracyjnego w odniesieniu do kategorii danin mających cechy podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych, nadawać przepisom kodeksu postępowania administracyjnego charakteru norm powszechnie stosowanych w postępowaniach administracyjnych, mających pierwszeństwo stosowania przed przepisami ordynacji podatkowej przy braku regulacji w ustawach szczegółowych. Niweczyłoby to bowiem główny cel ustawodawcy kodyfikującego kwestie tej kategorii danin publicznych w ordynacji podatkowej (zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy – Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 1177, s. 2, Sejm II kadencji). Podobny wywód można przeprowadzić dla opłaty planistycznej, polemizując z linią orzecniczą w tym zakresie.

10. Odpady, opłata produktowa, sankcje i kary pieniężne

Na wstępie należy zaznaczyć, że zasady gospodarki odpadami ujęte są co najmniej w siedmiu aktach rangi ustawowej (inne ustawy odsyłają w sprawach odpadów do niżej wymienionych ustaw lub stanowią margines zainteresowania przedsiębiorców – np. ustawa z dnia 29 listopada 2000 r. – Prawo atomowe, tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1512 z późn. zm.), czyli w:

- 1) ustawie z dnia 14 grudnia 2012 r. o odpadach (Dz. U. z 2013 r. poz. 21 z późn. zm.);
- 2) ustawie z dnia 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi (Dz. U. poz. 888 z późn. zm.);
- 3) ustawie z dnia 11 maja 2001 r. o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1413 z późn. zm.);
- 4) ustawie z dnia 11 września 2015 r. o zużytym sprzęcie elektrycznym i elektronicznym (Dz. U. poz. 1688);
- 5) ustawie z dnia 24 kwietnia 2009 r. o bateriach i akumulatorach (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 687 z późn. zm.);
- 6) ustawie z dnia 20 stycznia 2005 r. o recyklingu pojazdów wycofanych z eksploatacji (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 803);
- 7) ustawie z dnia 10 lipca 2008 r. o odpadach wydobywczych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1136 z późn. zm.).

Ustawa o odpadach przewiduje zarówno kary aresztu albo grzywny, zawarte w rozdziale 1 działu X, w którym orzekanie następuje na zasadach i w trybie określonych w ustawie z dnia 24 sierpnia 2001 r. – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 395 z późn. zm.), jak i administracyjne kary pieniężne, uregulowane w rozdziale 2 działu X, w którym ustawa o odpadach zawiera przepisy odsyłające do przepisów ordynacji podatkowej.

W art. 202 ustawodawca postanawia, że w sprawach dotyczących administracyjnych kar pieniężnych stosuje się odpowiednio przepisy działu III ordynacji podatkowej, z tym że uprawnienia organu podatkowego przysługują wojewódzkiemu inspektorowi ochrony środowiska. W ustawie o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi zawarto w rozdziale 11 zarówno przepisy nakładające administracyjne kary pieniężne (art. 56–58), jak i przepisy *stricte* karne (art. 59–62). O ile orzekanie w sprawach o czyny zagrożone karą grzywny następuje w trybie przepisów o postępowaniu w sprawach o wykroczenia, o tyle zgodnie z art. 58 ust. 5 ustawy w przypadku administracyjnych kar pieniężnych stosuje się odpowiednio przepisy działu III ordynacji podatkowej, z tym że przy ustalaniu wysokości kary pieniężnej uwzględnia się zakres naruszenia przepisów ustawy oraz dotychczasową działalność gospodarczą przedsiębiorcy (art. 58 ust. 3).

Ustawa o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej zawiera regulacje nakładające na przedsiębiorcę obowiązek uiszczania opłaty produktowej na zasadach określonych w rozdziale 3 ustawy. Ustawa o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej nakłada na przedsiębiorców wprowadzających

na rynek krajowy produkty w opakowaniach obowiązek zapewnienia odpowiedniego poziomu odzysku i recyklingu odpadów opakowań. Przedsiębiorcy, którzy nie wywiązują się z nałożonego na nich obowiązku, zobowiązani są do zapłacenia do odpowiedniego urzędu marszałkowskiego opłaty produktowej. Opłatę produktową należy uiścić do dnia 31 marca roku kalendarzowego następującego po roku, którego opłata dotyczy. Zgodnie z art. 19 ustawy do ponoszenia opłat produktowych stosuje się odpowiednio przepisy działu III ordynacji podatkowej, z tym że uprawnienia organów podatkowych przysługują marszałkowi województwa. Natomiast w rozdziale 7 o tytule „Przepisy karne” ustawodawca ustanowił karę grzywny za naruszanie przepisów ustawy. Orzekanie w sprawie grzywny, zgodnie z art. 40 ustawy o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej, odbywa się w trybie przepisów o postępowaniu w sprawach o wykroczenia.

Przepis art. 72 ust. 2 ustawy o zużytych sprzęcie elektrycznym i elektronicznym nakłada na wprowadzającego sprzęt, który to wprowadzający nie wykonał obowiązku osiągnięcia minimalnego rocznego poziomu zbierania zużytego sprzętu, poziomu odzysku lub poziomu przygotowania do ponownego użycia i recyklingu zużytego sprzętu, obowiązek wpłacania opłaty produktowej na warunkach i według stawek określonych ustawą. Zgodnie z art. 78 ustawy o zużytych sprzęcie elektrycznym i elektronicznym do należności z tytułu opłat produktowych oraz dodatkowych opłat produktowych stosuje się odpowiednio przepisy działu III ordynacji podatkowej, z tym że uprawnienia organów podatkowych przysługują marszałkowi województwa.

Ustawa o zużytych sprzęcie elektrycznym i elektronicznym zawiera w rozdziale 14 o tytule „Administracyjne kary pieniężne i przepisy karne” zarówno karę grzywny, której możliwość orzekania określają przepisy art. 95–97 ustawy, jak i administracyjne kary pieniężne zawarte w art. 91–93. Zgodnie z art. 98 ust. 1 orzekanie w sprawach o czyny, o których mowa w art. 95–97, następuje na zasadach i w trybie określonych w kodeksie postępowania w sprawach o wykroczenia.

Natomiast do administracyjnych kar pieniężnych, o których mowa w art. 91–93, stosujemy odpowiednio, na podstawie art. 94, przepisy działu III ordynacji podatkowej, z tym że uprawnienia organów podatkowych przysługują odpowiednio wojewódzkiemu inspektorowi ochrony środowiska albo wojewódzkiemu inspektorowi inspekcji handlowej. Kary pieniężne wymierzane są decyzjami administracyjnymi, wydawanymi przez wyżej wymienione organy. Zgodnie z art. 93 ust. 3 przy ustalaniu wysokości administracyjnej kary pieniężnej uwzględnia się stopień szkodliwości naruszenia, rodzaj, zakres i okres trwania naruszenia oraz dotychczasową działalność podmiotu.

Zgodnie z art. 33 ust. 1 ustawy o bateriach i akumulatorach podmiot wprowadzający do obrotu baterie przenośne lub akumulatory przenośne jest obowiązany do osiągnięcia poziomów zbierania zużytych baterii i akumulatorów w wysokości określonej w przepisach wykonawczych do ustawy (por. rozporządzenie Ministra Środowiska z dnia 3 grudnia 2009 r. w sprawie rocznych poziomów zbierania zużytych baterii przenośnych i zużytych akumulatorów przenośnych, Dz. U. Nr 215, poz. 1671). Z kolei art. 38 ust. 2 ustawy o bateriach i akumulatorach przewiduje, że jeżeli podmiot wprowadzający baterie przenośne lub akumulatory przenośne do obrotu nie wykonał tego obowiązku, to jest obowiązany do ponoszenia opłaty produktowej. Według art. 43

ustawy o bateriach i akumulatorach do opłat produktowych stosuje się odpowiednio przepisy działu III ordynacji podatkowej, z tym że uprawnienia organów podatkowych przysługują marszałkowi województwa.

Ustawa przewiduje też grzywny i kary pieniężne za naruszenie przepisów ustawy i – tak jak w przypadku ustawy o zużytym sprzęcie elektrycznym i elektro-nicznym (zob. powyżej) – dzieli je na grzywny wymierzane w procedurze karnej (czy-ny zabronione wymienione w art. 74–95a ustawy o bateriach i akumulatorach), zawar-tej w kodeksie postępowania w sprawach o wykroczenia (art. 96 ustawy o bateriach i akumulatorach), oraz na kary pieniężne (czyny zabronione wymienione w art. 97–102 ustawy o bateriach i akumulatorach) podlegające przepisom działu III ordynacji podat-kowej (art. 103 ust. 4 ustawy o bateriach i akumulatorach). Zgodnie z ostatnim prze-pisem uprawnienia organów podatkowych przysługują wojewódzkiemu inspektorowi ochrony środowiska. Artykuł 103 ust. 2 ustawy o bateriach i akumulatorach zawiera regulację nakazującą organowi wymierzającemu karę pieniężną uwzględnić zakres naruszenia oraz dotychczasową działalność podmiotu.

Ustawa o recyklingu pojazdów wycofanych z eksploatacji zawiera w rozdziale 8 przepisy karne, przewidujące za określone naruszenia przepisów art. 44–52b usta-wy karę grzywny, orzecaną według przepisów zawartych w kodeksie postępowania w sprawach o wykroczenia (art. 53). Natomiast rozdział 8a o tytule „Kary pieniężne” zawiera przepisy umożliwiające organowi administracji, jakim jest wojewódzki in-spektor ochrony środowiska, nakładanie w formie decyzji administracyjnej za czyny zabronione, wymienione w art. 53a ust. 1, kar pieniężnych. Zgodnie z art. 53a ust. 5 ustawy o recyklingu pojazdów wycofanych z eksploatacji w sprawach dotyczących kar pieniężnych stosuje się odpowiednio przepisy działu III ordynacji podatkowej, z tym że uprawnienia organów podatkowych przysługują wojewódzkiemu inspekto-rowi ochrony środowiska. Artykuł 53a ust. 4 ustawy o recyklingu pojazdów wyco-fanych z eksploatacji zawiera regulację nakazującą organowi wymierzającemu karę pieniężną uwzględnić przede wszystkim stopień szkodliwości czynu, w szczególności zakres naruszeń, ilość odpadów, rodzaj stwarzanego zagrożenia dla środowiska oraz okoliczności uprzedniego naruszenia przepisów o odpadach.

Wydaje się, że w przypadkach, gdy ustawodawca nakazuje miarkować administra-cyjną karę pieniężną w zależności od stopnia winy strony postępowania, mamy do czy-nienia z regulacjami, które powinny podlegać raczej przepisom kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia (przepisom karnym *sensu stricto*), a nie przepisom prawa administracyjnego. Są to bowiem przepisy nieprzystające do reguł prawa administra-cyjnego. Wydaje się, że należy dążyć do unikania takiego rozstrzygania na gruncie procedury administracyjnej. Ocena „stopnia szkodliwości czynu” czy „dotychczasowej działalności podmiotu”, jeżeli nie wymyka się w ogóle zasadom rządzącym postępowa-niem administracyjnym, to nosi cechy wybitnej uznaniowości. Przepisy te stwarzają też trudną do usunięcia kolizję z zasadami orzekania przed sądami administracyjnymi, któ-re nie są powołane do merytorycznego rozstrzygania spraw administracyjnych, a będą musiały *nolens volens* przy rozpatrywaniu ewentualnej skargi na decyzję nakładającą administracyjną karę pieniężną sięgnąć do elementów ocennych, subiektywnych. Jak podnosi się w literaturze (por. Z. Kmieciak, *Postępowanie administracyjne w świetle*

standardów europejskich, Warszawa 1997, s. 90), obserwowany kierunek ewolucji regulacji prawnych, polegający na odsyłaniu w sprawach z zakresu odpowiedzialności karnej, karnej skarbowej czy dyscyplinarnej do przepisów procedury karnej (por. wyłączenie przepisów kodeksu postępowania administracyjnego od stosowania w sprawach karnych skarbowych – art. 3 § 1 pkt 1 k.p.a.), powinien być utrzymany również przy regulacjach podobnych do omawianych, gdyż wynika z reguły nakazującej dostosowanie trybu postępowania do przedmiotu sprawy. Trudno jednocześnie zgodzić się z prezentowanym niekiedy poglądem, że sądy administracyjne, orzekając w sprawach sankcji administracyjnych, powinny stosować reguły właściwe dla prawa karnego.

11. Kary pieniężne nakładane w trybie przepisów o informowaniu o cenach towarów i usług

W dniu 25 lipca 2014 r. weszła w życie ustawa z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług (Dz. U. poz. 915). Jednocześnie utraciła moc ustawa z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 385 z późn. zm.).

Według art. 6 ust. 1 u.i.c.t.u., jeżeli przedsiębiorca nie wykonuje obowiązków w zakresie uwidaczniania cen, zawartych w art. 4 ustawy, wojewódzki inspektor Inspekcji Handlowej nakłada na niego, w drodze decyzji, karę pieniężną do wysokości 20 000 zł. Jeżeli przedsiębiorca nie wykonał tych obowiązków co najmniej trzykrotnie w okresie 12 miesięcy, licząc od dnia, w którym stwierdzono naruszenie tych obowiązków po raz pierwszy, wojewódzki inspektor Inspekcji Handlowej nakłada na niego, w drodze decyzji, karę pieniężną do wysokości 40 000 zł (art. 6 ust. 2 u.i.c.t.u.). Zgodnie z art. 6 ust. 3 u.i.c.t.u. przy ustalaniu wysokości kary pieniężnej uwzględnia się stopień naruszenia obowiązków oraz dotychczasową działalność przedsiębiorcy, a także wielkość jego obrotów i przychodu. Mamy więc do czynienia z uznaniowością przy nakładaniu kar pieniężnych, co rodzi określone zastrzeżenia prawne (zob. uwagi do pkt 10 „Od-pady, opłata produktowa, sankcje i kary pieniężne”).

Ustawa nie precyzuje trybu odwoławczego od decyzji w sprawie nałożenia kar pieniężnych wydawanych przez wojewódzkiego inspektora Inspekcji Handlowej. Trzeba jednak mieć na uwadze, że zgodnie z art. 5 ust. 2 *in fine* ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o Inspekcji Handlowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1059) organem wyższego stopnia jest Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, zatem odwołania, w myśl art. 127 § 2 k.p.a., należy kierować właśnie do tego organu.

W myśl art. 8 ust. 1 u.i.c.t.u. do kar pieniężnych, w zakresie nieuregulowanym w ustawie, stosuje się odpowiednio przepisy działu III ordynacji podatkowej.

12. Kary pieniężne nakładane przez Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów (UOKiK)

Dział VII ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 184 z późn. zm.) zawiera przepisy umożliwiające Pre-

zesowi UOKiK nakładanie na przedsiębiorców kar pieniężnych, których wysokość ma charakter nie tylko represyjny, ale przede wszystkim odstrasżający (np. kary do 10% obrotu rocznego lub do 50 mln euro muszą być brane pod uwagę nawet przez największe firmy). Zgodnie z art. 112 ust. 2 ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów środki finansowe pochodzące z kar pieniężnych stanowią dochód budżetu państwa. Ustawa nie zawiera odesłania do przepisów ordynacji podatkowej, jednak biorąc pod uwagę normę art. 67 w zw. z art. 60 u.f.p., należy stwierdzić, że do kar pieniężnych mają zastosowanie przepisy działu III ordynacji podatkowej, a Prezesowi UOKiK przysługują, na mocy art. 2 § 3 o.p., w związku z nakładaniem kar uprawnienia organów podatkowych.

Na tle stosowania przepisów ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów powstał spór co do możliwości ustalenia przez Prezesa UOKiK opłaty prolongacyjnej od rozłożonej na raty kary pieniężnej. Pierwotnie sądy (zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 czerwca 2008 r., III SA/Wa 218/08, LEX nr 497363) oraz doktryna (por. *Ustawa o ochronie konkurencji i konsumentów. Komentarz*, red. C. Banasiński, E. Piontek, Warszawa 2009, s. 1031) opowiadały się za istnieniem takiej możliwości. Jednak Naczelny Sąd Administracyjny skorygował te poglądy na korzyść przedsiębiorców (por. wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2010 r., II FSK 1445/08). Sąd ten słusznie zauważył, że skoro w myśl art. 112 ust. 5 ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów w przypadku nieterminowego uiszczenia kary pieniężnej odsetek się nie pobiera, to nie można bez naruszenia konstytucyjnych zasad równości wobec prawa nakładać opłaty prolongacyjnej na podmioty, które wystąpiły o odroczenie terminu płatności lub rozłożenie kary pieniężnej na raty. Ponadto przepis art. 112 ust. 5 ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów jest „odrębnym przepisem”, o którym mowa w art. 2 § 2 o.p., regulującym kwestie odsetek za zwłokę w sposób kompleksowy, odrębny od uregulowań przepisów ordynacji podatkowej, a sama opłata prolongacyjna jest niczym innym niż połową odsetek za zwłokę. Dodatkowo skoro ustalenie opłaty prolongacyjnej wiąże się z istotnym obciążeniem finansowym podmiotu, któremu przyznano ulgę, to nie można, jak trafnie zauważył sąd, do przepisu stanowiącego podstawę prawną do nałożenia opłaty prolongacyjnej stosować wykładni rozszerzającej. Reasumując, sąd podkreślił, że art. 57 § 1 o.p. nie daje podstaw do ustalenia opłaty prolongacyjnej w przypadku wydania postanowienia o rozłożeniu kary pieniężnej na raty (art. 113 ust. 1 ustawy).

13. Opłaty za koncesje udzielone według przepisów prawa energetycznego

Zgodnie z art. 32 ust. 1 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 1059 z późn. zm.) uzyskania koncesji wymaga wykonywanie działalności gospodarczej w zakresie określonym tym przepisem.

Na podstawie art. 34 ust. 1 prawa energetycznego przedsiębiorstwa energetyczne, którym została udzielona koncesja, wnoszą coroczne opłaty do budżetu państwa (na rachunek Urzędu Regulacji Energetyki), obciążające koszty ich działalności. Organem udzielającym koncesji oraz pobierającym coroczne opłaty jest Prezes Urzędu Regulacji Energetyki (URE), który nie jest organem podatkowym.

Rozpatrując kwestię podlegania powyższych opłat przepisom działu III ordynacji podatkowej, Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił (por. wyrok NSA z dnia 26 lutego 2009 r., II FSK 1660/07, LEX nr 519308), że skoro prawo energetyczne nie zawiera żadnego unormowania, które wyłączałoby zastosowanie przepisów działu III ordynacji podatkowej, to oznacza to, że opłaty te, w myśl art. 2 § 2 o.p., podlegają przepisom działu III ordynacji podatkowej. Wyrok ten zasługuje na uznanie, gdyż prawidłowo odczytuje sens normy ogólnej, zawartej w przepisie art. 2 § 2 o.p. Będzie ona miała zastosowanie zawsze tam, gdzie ustawa szczegółowa nie rozstrzyga kwestii podlegania przepisom działu III ordynacji podatkowej w inny, szczególny sposób. Nie zawsze jednak ten sposób wykładni przepisów ordynacji podatkowej znajduje uznanie w oczach sądów (por. uwagi w pkt 5 „Opłata i niepodatkowa należność budżetowa”).

14. Cło a podatek

Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 858 z późn. zm.) odsyła do przepisów ordynacji podatkowej w następujących miejscach:

- 1) art. 61 ust. 1 pr. cel. odsyła w sprawach zabezpieczenia długu celnego do przepisów rozdziału 3 działu III ordynacji podatkowej przy jednoczesnym (art. 61 ust. 5 pr. cel.) wyłączeniu ze stosowania w postępowaniu zabezpieczającym przepisów art. 165 § 2 i art. 200 § 1 o.p.;
- 2) art. 65 ust. 6a i 6b pr. cel. określa wysokość odsetek za zwłokę w wysokości 150% stawki odsetek za zwłokę, o której mowa w art. 56 § 1 o.p.;
- 3) art. 66 ust. 1 pr. cel. przewiduje, że w sprawach dotyczących odpowiedzialności z tytułu długu celnego oraz odsetek, o których mowa w art. 65 ust. 3–5 pr. cel., stosuje się odpowiednio przepisy art. 29 oraz rozdziałów 14 i 15 działu III ordynacji podatkowej;
- 4) art. 67a pr. cel. odsyła w sprawach zaokrąglania podstaw naliczania należności przywozowych i wywozowych, kwoty tych należności oraz odsetek do art. 63 § 1 o.p.;
- 5) art. 72 pr. cel. odsyła w sprawach sporu o właściwość miejscową i rzeczową do przepisów art. 19 i 20 o.p.;
- 6) art. 73 ust. 1 pr. cel. odsyła w sprawach dotyczących postępowania w sprawach celnych do przepisów art. 12 oraz działu IV ordynacji podatkowej, z uwzględnieniem zmian wynikających z przepisów prawa celnego;
- 7) art. 73 ust. 2 pr. cel. odsyła w sprawach dotyczących zaświadczeń do przepisów działu VIIIA ordynacji podatkowej;
- 8) art. 74 pr. cel. odsyła w sprawach dotyczących zakresu praw i obowiązków następców prawnych i podmiotów przekształconych do przepisów rozdziału 14 działu III ordynacji podatkowej;
- 9) art. 102 pr. cel. odsyła w sprawach dotyczących postępowania w sprawach ewidencji i statystyki dotyczącej obrotu towarowego z państwami członkowskimi Wspólnoty, w zakresie nieuregulowanym przepisami wspólnotowymi regulującymi statystykę dotyczącą obrotu towarowego z państwami członkowskimi Wspólnoty, przepisami o statystyce publicznej oraz przepisami prawa celnego, do przepisów art. 12, rozdziału 14 działu III oraz działów IV i VIIIA ordynacji podatkowej.

Należy tu wskazać, że do kar pieniężnych, nakładanych na podstawie art. 101 pr. cel., pomimo braku odesłania, również stosuje się przepisy ordynacji podatkowej, gdyż wspomniane kary stanowią dochód budżetu państwa (art. 101 ust. 5 pr. cel.) i należy je zakwalifikować do niepodatkowych należności budżetowych, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 o.p.

Prawo celne zawiera natomiast odrębne regulacje w sprawach zwolnień celnych (rozdział 3), odraczania terminu płatności (art. 59), wygasania decyzji o zabezpieczeniu (art. 63), nienależnie uiszczonego zabezpieczenia (art. 63a), przedawnienia należności celnych (art. 65 ust. 7–10), nadpłaty należności celnych (art. 67 i 68), właściwości organów celnych (rozdział 5). Przepisy proceduralne zawierają z kolei odrębne od uregulowań ordynacji podatkowej przepisy dotyczące m.in. przedstawicielstwa (art. 75–78), doręczeń (art. 83 i 84), prowadzenia postępowania w stosunku do osoby nieznanej z miejsca pobytu (art. 82), dowodów w postępowaniu (art. 86), zawieszenia postępowania celnego (art. 87), połączenia postępowań (art. 90), uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej (art. 90a).

W literaturze obcojęzycznej w zasadzie nie ma rozbieżności co do poglądu, że cło jest klasycznym podatkiem od konsumpcji bieżącej (zob. P.M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 495). Polska doktryna, przyjmując, że nie istnieje w polskim ani unijnym prawie celnym definicja cła, wskazuje na daleko idące podobieństwo cła do podatku, jednak uznaje, że z formalnego punktu widzenia nie można przez pojęcie podatku rozumieć także ceł, gdyż polskie przepisy konsekwentnie odróżniają cła od podatków (por. *Prawo finansów publicznych*, red. B. Brzeziński, Toruń 2010, s. 273). Czasem nawet przywołuje się, jako argument pozanormatywny, wielowiekową tradycję odrębności tej dziedziny prawa daninowego, która odnosi się do ceł stanowiących instrument realizacji wyodrębnionych celów działalności państwa (zob. wyrok NSA z dnia 10 lutego 2009 r., I GSK 263/08, LEX nr 544863). Orzecznictwo zgodnie przyjmuje, że cło, będąc daniną publiczną, nie jest podatkiem, gdyż nie jest świadczeniem wynikającym z ustawy podatkowej oraz z art. 2 § 1 i 2 o.p. nie wynika, by przepisy tej ustawy podatkowej znajdowały zastosowanie do ceł (por. wyrok NSA z dnia 28 kwietnia 2009 r., I GSK 601/08, LEX nr 594520). Jakkolwiek jednak można zgodzić się w pełni ze stwierdzeniem, że w polskim systemie prawnym cła od podatków odróżniają odrębne uregulowania prawne, to już pogląd o braku cech ustawy podatkowej w odniesieniu do prawa celnego jest mocno kontrowersyjny, gdyż ustawa ta zawiera wszelkie elementy cechujące ustawę podatkową według definicji zawartej w art. 3 pkt 1 o.p. Konsekwencją szczególnego wyróżnienia ceł w systemie prawa finansowego jest również podział spraw rozpatrywanych przez Naczelny Sąd Administracyjny na sprawy dotyczące podatków – podlegające rozpatrzeniu przez Izbę Finansową tego sądu, oraz sprawy „gospodarcze” dotyczące m.in. ceł – podlegające rozpatrzeniu przez Izbę Gospodarczą. O umowności tego podziału świadczy choćby fakt, że sprawy z zakresu podatku akcyzowego są obecnie rozpoznawane przez Izbę Gospodarczą Naczelnego Sądu Administracyjnego, chociaż nie ulega wątpliwości, jaki jest charakter tej daniny.

15. Inne przypadki odesłania w ustawach do przepisów działu III ordynacji podatkowej

Wśród wielu przepisów regulujących prowadzenie działalności gospodarczej lub odnoszących się do przedsiębiorców praktycznie w każdej ustawie znajdziemy przepisy sankcyjne, mające zapewnić przestrzeganie prawa. Ustawodawca w przypadku administracyjnych kar pieniężnych nakładanych przez najróżniejsze organy z reguły stosuje odesłanie do przepisów działu III ordynacji podatkowej. Jeśli takiego odesłania nie ma, to trzeba mieć na względzie odesłanie zawarte w art. 67 w zw. z art. 60 u.f.p. Zgodnie z art. 67 u.f.p. do spraw dotyczących należności, o których mowa w art. 60 u.f.p., nieuregulowanych przepisami ustawy o finansach publicznych, stosuje się przepisy kodeksu postępowania administracyjnego i odpowiednio przepisy działu III ordynacji podatkowej. Warto przy tym zwrócić uwagę, że katalog środków publicznych, stanowiących niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, jest katalogiem otwartym i prawidłową klasyfikację określonych środków publicznych (np. administracyjnych kar pieniężnych) należy za każdym razem poddać procesowi wykładni, poczynając od badania, czy stanowią one dochody budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

Trzeba też mieć świadomość nie tylko co do sankcji administracyjnych nakładanych przepisami prawa, lecz także co do uprawnień przysługujących adresatom tych norm np. na podstawie stosownych przepisów ordynacji podatkowej, zwłaszcza rozdziału 7a działu III ordynacji podatkowej w zakresie ulg w spłacie administracyjnych kar pieniężnych.

Rozdział 3

OBOWIĄZEK PODATKOWY I ZOBOWIĄZANIE PODATKOWE

16. Obowiązek podatkowy a zobowiązanie podatkowe

Zgodnie z art. 4 o.p. obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Natomiast zobowiązaniem podatkowym jest, według art. 5 o.p., wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Nie może zatem istnieć zobowiązanie podatkowe bez wcześniejszego powstania obowiązku podatkowego (zob. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 27 czerwca 2006 r., I SA/Bk 164/06, LEX nr 192868). Można powiedzieć, że istnienie obowiązku podatkowego jest warunkiem *sine qua non* dla powstania zobowiązania podatkowego (por. M. Kwietko-Bębnowski, glosa do wyroku NSA z dnia 11 stycznia 2011 r., I GSK 899/09, POP 2012, z. 1, s. 31). Zobowiązanie podatkowe stanowiące formę konkretyzacji zindywidualizowanego obowiązku podatkowego może powstać wyłącznie wtedy, gdy powstał wcześniej obowiązek podatkowy określonego podmiotu, a treścią zobowiązania podatkowego jest obowiązek zapłaty podatku (zob. wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2009 r., I FSK 1267/08, LEX nr 578871). Spełnienie przez dany podmiot abstrakcyjnie określonych w ustawie warunków powstania obowiązku podatkowego prowadzi do indywidualizacji tego obowiązku, a następnie do jego konkretyzacji w postaci zobowiązania podatkowego. Zobowiązanie podatkowe jest zatem formą konkretyzacji zindywidualizowanego obowiązku podatkowego, które może powstać wyłącznie wtedy, gdy wcześniej bądź równocześnie powstał obowiązek podatkowy określonego podmiotu (por. wyrok składu 7 sędziów NSA w Warszawie z dnia 7 kwietnia 2003 r., FSA 2/02, ONSA 2003, nr 3, poz. 84). Zobowiązanie podatkowe trwa do czasu jego wygaśnięcia na warunkach określonych w art. 59 o.p.

Chcąc przybliżyć istotę różnicy pomiędzy obowiązkiem podatkowym a zobowiązaniem podatkowym, możemy w celach dydaktycznych sięgnąć do koncepcji trójczłonnej budowy normy prawnej. Norma prawna to najmniejsza, ale całościowa, spójna, logiczna reguła postępowania, kierowana do adresata (abstrakcyjnego lub konkretnego), zawarta w przepisach prawa. Taka reguła, jako wola prawodawcy, może zawierać nakazy, zakazy lub przyznawać uprawnienia. Każdą normę prawną możemy podzie-

lić na trzy człony: hipotezę (określa warunki, w których na adresata normy nakładany jest obowiązek lub przyznawane jest mu uprawnienie), dyspozycję (określa obowiązek lub uprawnienia adresata normy przy spełnieniu warunków określonych przez hipotezę) i sankcję (określa konsekwencje niezastosowania się adresata do dyspozycji normy prawnej). Gdyby obowiązek podatkowy, zobowiązanie podatkowe i zaległość podatkową w danym podatku ująć w jedną „supernormę” podatkowoprawną, to moglibyśmy wskazać, że:

- 1) powstanie obowiązku podatkowego byłoby hipotezą takiej normy wskazującą, kto i na jakich warunkach określonych w przepisie staje się podatnikiem zobowiązanym do zapłaty podatku;
- 2) powstanie zobowiązania podatkowego byłoby dyspozycją normy wskazującą, jak ma się zachować adresat normy, jeśli znalazł się w obszarze określonym przez jej hipotezę i stał się podatnikiem zobowiązanym do zapłaty podatku;
- 3) powstanie zaległości podatkowej i związanych z nią skutków byłoby sankcją określającą konsekwencje, jakie musi ponieść podatnik, jeśli nie zastosował się do dyspozycji normy prawnej.

Jak widać z powyższego przykładu, można zależności między obowiązkiem podatkowym, zobowiązaniem podatkowym i zaległością podatkową rozumieć wręcz intuicyjnie.

Obowiązek podatkowy teoretycznie może powstawać w określonych warunkach nie tylko raz, ale wówczas ustawodawca musi wyraźnie, zgodnie z zasadą określoności prawa podatkowego wyrażaną wielokrotnie przez Trybunał Konstytucyjny (zob. wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, OTK-A 2011, nr 7, poz. 71; uchwała TK z dnia 26 kwietnia 1994 r., W 11/93, OTK 1994, nr 1, poz. 22, oraz uchwała TK z dnia 26 marca 1996 r., W 13/95, OTK 1996, nr 2, poz. 12), zdefiniować, co się dzieje z dotychczasowym obowiązkiem podatkowym i na jakiej zasadzie powstają kolejne obowiązki podatkowe. Przy braku takich regulacji należy przyjąć, że obowiązek podatkowy powstaje tylko raz i trwa aż do jego ewentualnego wygaśnięcia. W doktrynie podkreśla się, że polskiemu prawu podatkowemu nie jest znana koncepcja dwukrotnego powstania obowiązku podatkowego w następstwie realizacji tego samego podatkowego stanu faktycznego (zob. A. Nita, glosa do wyroku NSA z dnia 26 września 2011 r., II FSK 513/10, POP 2012, z. 1, poz. 1, s. 35).

Poszczególne ustawy podatkowe dość skutecznie zaciemniają ten, wydawałoby się, jasny schemat. Dla przykładu w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych w ogóle nie używa się pojęcia obowiązku podatkowego i nie wskazuje, kiedy on powstaje. Dopiero analiza przepisów art. 1 i 9 ust. 1 u.p.d.o.f. przy uwzględnieniu regulacji zawartej w art. 4 o.p. prowadzi do wniosku, że obowiązek podatkowy w podatku dochodowym od osób fizycznych powstaje tylko raz, a zdarzeniem powodującym jego zaistnienie jest uzyskanie dochodu przez osobę fizyczną (por. tamże). Z kolei w podatku od czynności cywilnoprawnych ustawodawca, wprowadzając sankcyjną stawkę w wysokości 20%, próbował zdefiniować tzw. odnowienie obowiązku podatkowego, co jednak nie przyniosło zamierzonych skutków z powodu popełnionych błędów legislacyjnych (zob. M. Kwietko-Bębnowski, *Sankcyjna stawka podatku od czynności cywilnoprawnych*, DP 2011, nr 2, s. 28).

Odrębnym problemem, zasługującym na szczególną uwagę, jest kwestia braku przepisów intertemporalnych przy kształtowaniu przez ustawodawcę nowego rodzaju podatku. Najwyraźniej wystąpił ten problem przy uchwalaniu nowej ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Zgodnie z art. 175 u.p.t.u. z dniem 1 maja 2004 r. utraciła moc ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.). Ustawodawca nie przewidział w nowej ustawie tego, że tzw. dodatkowe zobowiązanie podatkowe powstaje nie z mocy prawa, ale wskutek wydania i doręczenia decyzji przez organ podatkowy, co uniemożliwiało wydanie takiej decyzji po dniu 1 maja 2004 r. na podstawie przepisów uchylonych w odniesieniu do stanów faktycznych zaistniałych przed tą datą. Wskutek rozbieżności w orzecznictwie co do wymienionego problemu Naczelny Sąd Administracyjny podjął w dniu 12 września 2005 r. uchwałę (uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 12 września 2005 r., I FPS 2/05, ONSA WSA 2006, nr 1, poz. 1), w której stwierdził, że po dniu 30 kwietnia 2004 r. dopuszczalne jest ustalenie podatnikowi podatku od towarów i usług dodatkowego zobowiązania podatkowego za okresy rozliczeniowe sprzed dnia 1 maja 2004 r. na podstawie art. 109 ust. 4 u.p.t.u. Następnie Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 7 lutego 2008 r., I FSK 309/07, LEX nr 437607, powołując się na tezę uchwały, stwierdził, że obowiązek podatkowy powstały przed dniem 1 maja 2004 r. istnieje nadal po tej dacie mimo uchylenia ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Zdaniem sądu art. 175 u.p.t.u. (nowej ustawy o VAT z 2004 r.) nie eliminuje z obrotu prawnego wymienionego obowiązku podatkowego. Jak wywiódł sąd, mimo zmiany przepisów na podatniku ciąży obowiązek podatkowy, którego konkretyzacja może nastąpić do daty przedawnienia. Oznacza to, że jeśli po uchyleniu poprzedniej ustawy podatkowej istnieje przepis pozwalający na konkretyzację obowiązku podatkowego, to nie ma przeszkód do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe.

Oba wskazane wyżej orzeczenia, czyli zarówno uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego, jak i przywołany wyrok, są próbą przypisania pojęciu obowiązku podatkowego cech ponadnormatywnych, właściwych prawu naturalnemu, a nie stanowionemu, i są nietrafne. Obowiązek podatkowy może wynikać wyłącznie z ustawy, a zasada określoności prawa podatkowego uniemożliwia domniemywanie czy wywodzenie go w drodze wykładni prowadzącej do rozszerzenia obowiązku podatkowego na czynności, które w świetle treści interpretowanych przepisów nie są takim obowiązkiem objęte (por. wyrok NSA z dnia 23 października 2008 r., I FSK 1313/07, LEX nr 496254).

Zobowiązania podatkowe mogą powstawać na dwa sposoby. Zgodnie z art. 21 § 1 pkt 1 i 2 o.p. może to być zaistnienie zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (powstanie zobowiązania jest tu niezależne od aktywności organu podatkowego i wiąże się wyłącznie ze spełnieniem przez podatnika warunków ustalonych przez ustawodawcę), lub doręczenie decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania (tu jedynym czynnikiem kreującym zobowiązanie podatkowe jest doręczenie podatnikowi decyzji wydanej przez organ podatkowy).

Trzeba wyraźnie podkreślić, że polski system podatkowy nie zna innego rodzaju powstawania zobowiązań podatkowych niż te, o których mowa wyżej. Jeżeli ustawodawca w ustawie definiującej dany rodzaj podatku nie dostosuje jej przepisów do po-

wyższych zasad, to może doprowadzić do powstania obszaru wręcz wolnego od opodatkowania. Nie można bowiem uznać całkowitej dowolności ustawodawcy w kreowaniu obowiązków i zobowiązań podatkowych, wbrew przyjętym regułom ich powstawania, zawartym w ordynacji podatkowej, która stanowi punkt odniesienia, wzorzec dla innych ustaw podatkowych. Skoro powszechnie przyjmuje się, że np. definicje legalne zawarte w ordynacji podatkowej mają zastosowanie do wszystkich ustaw podatkowych (zob. R. Mastalski, *Definicja legalna podatku*, PP 2002, nr 11, s. 42), to trudno uznać, że tak fundamentalne dla prawa podatkowego pojęcie, jak „powstanie zobowiązania podatkowego”, mogłoby ulegać modyfikacji według aktualnych potrzeb ustawodawcy.

Zgodnie z art. 21 § 3 o.p., jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciężącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego. W odróżnieniu od przepisów art. 21 § 1 pkt 1 i 2 o.p. mających charakter materialny przepis art. 21 § 3 o.p. ma charakter przepisu proceduralnego (por. wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 2011 r., II FSK 2094/09, LEX nr 992266). Określa on bowiem postępowanie organu podatkowego w przypadku wystąpienia przesłanek wymienionych w przepisie, a nie nakłada na podatnika obowiązków ani nie przyznaje mu uprawnień.

Zastosowanie stawek podatkowych możliwe jest dopiero na etapie powstawania zobowiązania podatkowego, po uprzednim wejściu podatnika w obszar „aktywności podatkowej” państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, czyli po uprzednim wykreowaniu obowiązku podatkowego (spełnieniu hipotezy normy prawnej kreującej ten obowiązek). Gdyby okazało się, że brak jest przesłanek do wykreowania obowiązku podatkowego, to z oczywistych względów nie mogłoby powstać zobowiązanie podatkowe.

17. Publicznoprawny charakter obowiązków i zobowiązań podatkowych

Jedną z fundamentalnych zasad prawa podatkowego, będącego częścią prawa publicznego, jest brak możliwości modyfikowania obowiązków podatkowych czynnościami cywilnoprawnymi. Jak trafnie wskazywał Naczelnny Sąd Administracyjny, dla powstania obowiązku podatkowego brak zapłaty za wykonaną usługę czy spór co do ilości i wartości wykonanych usług nie mają żadnego znaczenia. Ze względu na publicznoprawny charakter zobowiązania podatkowego nie można tego obowiązku wyprowadzać z czynności cywilnoprawnych. Dokonana po powstaniu zobowiązania podatkowego zmiana z mocą wsteczną treści stosunku zobowiązaniowego nie może wpływać na powstały wcześniej obowiązek podatkowy. Podatnicy nie mogą też wpływać na termin powstania obowiązku podatkowego, posługując się instytucją odstąpienia od umowy (por. wyrok NSA z dnia 3 października 2008 r., I FSK 1250/07, LEX nr 1013828) czy też wchodząc w spór dotyczący np. wartości wykonanych robót (zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 marca 2006 r., III SA/Wa 3523/05, M. Pod. 2006, nr 8, s. 47). Obowiązek podatkowy ma charakter publicznoprawnego obowiązku osobistego po-

datnika i z tej przyczyny przeniesienie zobowiązania podatkowego w drodze umowy cywilnoprawnej na inny podmiot nie może wywołać skutków prawnych w zakresie stosunków prawnopodatkowych (por. wyrok SN z dnia 18 stycznia 2002 r., III RN 194/00, LEX nr 656615). Z kolei zapłata podatku dokonana przez inny podmiot w imieniu podatnika nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania podatkowego tego podatnika (z zastrzeżeniem nowej regulacji od dnia 1 stycznia 2016 r., zawartej w art. 62b § 1 o.p.), gdyż zapłaty podatku ze skutkiem powodującym wygaśnięcie zobowiązania może dokonać jedynie podatnik (zob. uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 26 maja 2008 r., I FPS 8/07, ONSA WSA 2008, nr 5, poz. 79). Zobowiązanie podatkowe powinno być zaspokojone z majątku podatnika, gdyż tylko z jego obowiązkiem podatkowym, rozumianym jako obowiązek osobisty, jest ono związane. Oznacza to, że nie może ono być zaspokojone z majątku innej osoby, a więc np. umowa o przejęcie długu podatkowego nie będzie wywoływała skutków podatkowych i uwalniała od odpowiedzialności (por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 15 lutego 2001 r., III SA 2842/99, LEX nr 46965). Tytuł prywatnoprawny, mający znaczenie w stosunkach między podatnikiem a innymi osobami, nie ma żadnego znaczenia w stosunkach podatkowoprawnych, dopóki znaczenia takiego nie nada mu przepis prawa podatkowego (zob. B. Brzeziński [i in.], *Ordynacja...*, t. 1, s. 422). Dobrowolne uiszczenie podatku przez osobę trzecią jest zatem świadczeniem nienależnym (por. S. Babiarz [i in.], *Ordynacja...*, 2004, s. 227), chyba że wpłacający podatek jest tylko wyręczycielem (np. pracownikiem działającym w imieniu podatnika), korzystającym z pieniędzy należących do podatnika. Jak wspomniano wyżej, rozważania te powinny zostać uzupełnione o nowe regulacje, zawarte od dnia 1 stycznia 2016 r. w art. 62b o.p., co zostało omówione w rozdziale 8 pkt 80.

18. Decyzje reformatoryjne organu odwoławczego ustalające zobowiązanie podatkowe

O ile większość zobowiązań podatkowych w polskim systemie prawa podatkowego powstaje z chwilą zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (czyli *ex lege*), to przy niektórych rodzajach podatków (podatek rolny, leśny i od nieruchomości wymierzany osobom fizycznym, podatek od spadków i darowizn, podatek dochodowy od osób fizycznych od tzw. dochodów ze źródeł nieujawnionych) do wykreowania zobowiązania podatkowego może dojść wyłącznie przy czynnym udziale organu podatkowego – przez wydanie i doręczenie podatnikowi decyzji tego organu.

Problematyczna jest sytuacja, w której decyzja organu podatkowego I instancji zostaje uchylona w całości lub w części przez organ odwoławczy, który wydaje wówczas reformatoryjną decyzję ostateczną. Przepisy ordynacji podatkowej nie dają jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, co dzieje się wówczas z wykreowanym decyzją organu I instancji zobowiązaniem podatkowym.

W orzecznictwie dominuje pogląd, według którego doręczenie decyzji organu I instancji powoduje powstanie zobowiązania podatkowego niezależnie od tego, czy decyzja ta stanie się ostateczna, gdyż ustawodawca nie zawarł takiego warunku powstania zobowiązania podatkowego w art. 21 § 1 pkt 2 o.p. (zob. wyroki NSA: z dnia 30 czerwca

2006 r., II FSK 172/06, LEX nr 926864; z dnia 19 października 2010 r., II FSK 1167/10, LEX nr 784751; z dnia 10 grudnia 2010 r., II FSK 1476/09, CBOSA). Zdaniem judykatury reformatoryjna decyzja organu odwoławczego nie kreuje zobowiązania podatkowego, które już powstało wcześniej wskutek doręczenia decyzji pierwszoinstancyjnej. Podobne poglądy można znaleźć również w literaturze (por. B. Adamiak [i in.], *Ordynacja...*, 2011, s. 369–370).

Jednak można wskazać, że skutek prawny wiążący się z uchyleniem w całości decyzji pierwszoinstancyjnej przez organ odwoławczy powinien być taki sam, zarówno gdy organ ten jednocześnie umarza postępowanie, jak i wówczas, gdy po uchyleniu decyzji kieruje sprawę do ponownego rozpoznania przez organ I instancji. W przypadku uregulowanym przepisem art. 21 § 1 pkt 2 o.p. doręczona decyzja wymiarowa powiązana jest bowiem nierozzerwalnie z zobowiązaniem podatkowym, gdyż to ona go kreuje. Nie zdarzenie, czynność czy majątek podatnika jest tu źródłem zarówno obowiązku podatkowego, jak i zobowiązania podatkowego, ale właśnie akt administracyjny w postaci decyzji. Uchylenie takiej decyzji w toku instancji, czyli wyeliminowanie jej z obrotu prawnego, skutkuje zatem odpadnięciem podstawy prawnej stosunku prawnopodatkowego pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym, nawiązanego wcześniej wydaniem i doręczeniem tej decyzji. Zobowiązanie podatkowe, wykreowane decyzją, która następnie została usunięta z obrotu prawnego, ulega unicestwieniu, przestaje istnieć, bez potrzeby sięgania np. do instytucji wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Tylko w przypadku uchylenia decyzji pierwszoinstancyjnej w części można mówić o korygowaniu istniejącego zobowiązania podatkowego, którego byt prawny nie uległ przerwaniu. Jednak, jak trafnie zauważył Naczelny Sąd Administracyjny (choćby podtrzymał omawiany pogląd judykatury), w wyroku z dnia 26 stycznia 2011 r., II FSK 1360/10, LEX nr 738029, tylko decyzja administracyjna składająca się z części może być uchylona częściowo. Natomiast decyzja, w której ustalono kwotę zobowiązania, nie stanowi części decyzji i wobec tego podatkowy organ odwoławczy, korygując powyższą kwotę, musi w całości uchylić decyzję i ustalić wysokość podatku w prawidłowej wysokości na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit. a o.p.

Biorąc pod uwagę kolejność podejmowanych rozstrzygnięć przez organ odwoławczy – najpierw musi on uchylić zaskarżoną decyzję, by następnie orzec co do istoty sprawy – można bronić poglądu, że skoro we wszystkich sytuacjach objętych normą przepisu art. 233 § 1 pkt 2 lit. a o.p. następuje w pierwszej kolejności wyeliminowanie decyzji pierwszoinstancyjnej z obrotu prawnego, a dopiero później orzeczenie merytoryczne, to zobowiązanie podatkowe zostaje ponownie (po jego unicestwieniu w wyniku uchylenia decyzji pierwszoinstancyjnej) wykreowane przez organ odwoławczy. Skutkiem takiej wykładni byłaby np. konieczność umorzenia postępowania, w którym decyzja organu odwoławczego zostałaby doręczona po dacie przedawnienia obowiązku podatkowego (art. 68 § 1, 2 i 4a o.p.).

19. Nabycie spadku a powstanie zobowiązania podatkowego

Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 205 z późn. zm.) obowiązek podatkowy

w podatku od spadków i darowizn powstaje przy nabyciu w drodze dziedziczenia – z chwilą przyjęcia spadku. Powstanie obowiązku podatkowego nie oznacza jednak, że musi on przekształcić się w zobowiązanie podatkowe, czyli zobowiązanie do zapłacenia podatku. Aby do tego przekształcenia doszło, należy przede wszystkim określić podstawę opodatkowania, a więc czystą wartość przyrostu majątku spadkobiercy. Jeżeli taki przyrost majątku nie wystąpi, to przekształcenie obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe nie może nastąpić (zob. wyrok NSA z dnia 23 marca 2011 r., II FSK 2001/09, LEX nr 1079995). Przyczyną braku przyrostu majątku spadkobiercy może być taki dział spadku, w wyniku którego z określonych przyczyn spadkobierca nie otrzyma przypadającej na niego części spadku (np. wskutek wcześniejszego otrzymania od spadkodawcy darowizny, której wartość przewyższa wartość schedy spadkowej; zob. art. 1040 *in fine* ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 380 z późn. zm.). Niewątpliwie zatem nabycie spadku w drodze dziedziczenia powoduje powstanie obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn, ale przekształcenie się tego obowiązku w zobowiązanie podatkowe uzależnione jest od tego, czy skutkiem dziedziczenia jest przyrost czystej wartości majątku spadkobiercy (zob. tamże).

20. Niedobory wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od podatku a powstanie obowiązku podatkowego

Powstanie obowiązku podatkowego może być uregulowane w sposób szczególny, odbiegający od potocznego rozumienia tego pojęcia. Przykładem są tu przepisy dotyczące podatku akcyzowego.

Interpretacją indywidualną z dnia 30 kwietnia 2010 r., AE3/8012/1/NDQ, FLL/2010/2041, Biul. Skarb. 2010, nr 4, poz. 18–20, Minister Finansów zmienił interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy w zakresie ubytków wyrobów energetycznych objętych zwolnieniem od akcyzy, powstałych w toku magazynowania lub przewozu.

Przedstawiony przez podatnika stan faktyczny wskazywał, że działał on jako podmiot pośredniczący w dostawie wyrobów akcyzowych na podstawie zezwolenia. Nabywane ze składów podatkowych wyroby akcyzowe, o których mowa w art. 32 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 752 z późn. zm.), po dokonaniu odbioru i objęciu otrzymanych wyrobów zabezpieczeniem akcyzowym, były bezpośrednio dostarczane cysternami samochodowymi do podmiotów zużywających. Wnioskodawca nie magazynował wyrobów akcyzowych, dlatego też dokonywał ilościowego rozliczenia każdej zakupionej cysterny. W toku sprzedaży wystąpiły nadwyżki lub niedobory wyrobów akcyzowych. Wnioskodawca stwierdził, że nie ma obowiązku zapłaty podatku akcyzowego od wykazywanych niedoborów zwolnionych od akcyzy wyrobów akcyzowych, które w jego ocenie, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 20 u.p.a., nie stanowią ubytków wyrobów akcyzowych, a zatem nie są opodatkowane.

Zmieniając korzystną dla wnioskodawcy interpretację indywidualną, Minister Finansów wskazał, że wbrew stanowisku wnioskodawcy ubytki wyrobów akcyzowych objęte hipotezą normy kreującej obowiązek podatkowy są opodatkowane akcyzą.

Stosownie do postanowienia art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.a. wyrobami akcyzowymi są: wyroby energetyczne, energia elektryczna, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe oraz susz tytoniowy, określone w załączniku nr 1 do ustawy. Wskazane przez wnioskodawcę wyroby akcyzowe zwolnione od podatku akcyzowego ze względu na przeznaczenie, dostarczone do odbiorcy z zachowaniem warunków zwolnienia określonych w art. 32 ust. 3 u.p.a. i przez niego odebrane, korzystają ze zwolnienia od akcyzy na podstawie art. 32 ust. 1 pkt 3 u.p.a. Natomiast węglowodory gazowe, co do których deklarowano korzystanie ze zwolnienia od akcyzy ze względu na powyższe przeznaczenie, ale które nie zostały dostarczone do odbiorcy, podlegają opodatkowaniu akcyzą ze względu na to, że nie zostały zużyte zgodnie z przeznaczeniem uprawniającym do zastosowania zwolnienia.

Jak wskazał organ, ustawa o podatku akcyzowym w rozdziale 1 reguluje zakres opodatkowania wyrobów akcyzowych podatkiem akcyzowym. Na podstawie art. 8 ust. 2 pkt 1 lit. a u.p.a. przedmiotem opodatkowania akcyzą jest użycie wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie albo określoną stawką akcyzy związaną z ich przeznaczeniem, jeżeli ich użycie było niezgodne z przeznaczeniem uprawniającym do zwolnienia od akcyzy albo zastosowania tej stawki akcyzy. W art. 2 ust. 1 pkt 20 u.p.a. zdefiniowano ubytki wyrobów akcyzowych jako m.in. wszelkie straty wyrobów akcyzowych, określonych w załączniku nr 2 do tej ustawy, objętych stawką akcyzy inną niż stawka zerowa, powstałe podczas stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy, z wyłączeniem strat powstałych podczas produkcji wyrobów energetycznych lub wyrobów tytoniowych.

W świetle wspomnianej definicji straty wyrobów akcyzowych, inne niż zdefiniowane w art. 2 ust. 1 pkt 20 u.p.a., nie są uznawane przez ustawodawcę za ubytki wyrobów akcyzowych. W konsekwencji wyroby te podlegają opodatkowaniu podatkiem akcyzowym.

Zatem, zdaniem organu, okoliczność powstania strat paliw powstałych w trakcie ich przemieszczania do podmiotu zużywającego stanowi o nieużyciu paliwa zgodnie z przeznaczeniem uprawniającym do zastosowania zwolnienia. Takie wyroby podlegają postanowieniom art. 8 ust. 2 pkt 1 lit. a u.p.a., który stanowi, że przedmiotem opodatkowania akcyzą jest użycie wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie albo określoną stawką akcyzy związaną z ich przeznaczeniem, jeżeli ich użycie było niezgodne z przeznaczeniem uprawniającym do zwolnienia od akcyzy albo zastosowania tej stawki akcyzy.

W świetle powyższego okoliczność wystąpienia strat pozostałych węglowodorów gazowych, objętych zwolnieniem od akcyzy, w trakcie ich przemieszczania do podmiotu zużywającego, stanowi o nieużyciu paliwa zgodnie z przeznaczeniem uprawniającym do zastosowania zwolnienia. Wyroby te podlegają zatem opodatkowaniu podatkiem akcyzowym.

21. Charakter zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług

Nomenklatura stosowana przez ustawę o podatku od towarów i usług w zakresie określeń „podatek należny” i „podatek naliczony” nie uwzględnia historycznego i normatywnego kontekstu używania w polskim systemie podatkowym pojęcia podatku, które nawet w języku potocznym jest synonimem kwoty do zapłaty. Ordynacja podatkowa przez pojęcie podatku rozumie świadczenie pieniężne (art. 6 o.p.). Natomiast według ustawy o podatku od towarów i usług „podatkiem” w wyżej wymienionym rozumieniu jest dopiero wynik operacji matematycznej, polegającej na obliczeniu różnicy pomiędzy podatkiem należnym a podatkiem naliczonym. Zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług powstanie tylko wówczas, gdy różnica ta jest wielkością dodatnią. Jeżeli podatek naliczony nie wystąpił, to tzw. podatek należny staje się podatkiem do zapłaty, czyli zobowiązaniem podatkowym w rozumieniu art. 5 o.p. Natomiast, poruszając się w obszarze podatku naliczonego, nawet w przypadku jego nadwyżki, nie mamy do czynienia z taką kategorią z zakresu podatku jak zobowiązanie podatkowe (zob. wyrok NSA z dnia 30 sierpnia 2011 r., I FSK 1199/10, LEX nr 1055158).

W przypadku podatku od towarów i usług mamy do czynienia z wieloma trudnościami interpretacyjnymi, niekiedy wręcz niemożliwymi do rozwiązania w zestawieniu z regulacjami ordynacji podatkowej. Dla przykładu, zgodnie z art. 70 § 1 o.p., zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Jednak, jak wskazano wyżej, zobowiązaniem podatkowym w podatku od towarów i usług jest *de facto* operacja matematyczna – nadwyżka (różnica) podatku należnego nad podatkiem naliczonym w okresie rozliczeniowym. Trudno zatem mówić o przedawnieniu samego podatku należnego albo podatku naliczonego, które nie są przecież „same w sobie” zobowiązaniami podatkowymi w rozumieniu art. 5 o.p. Tak samo trudno mówić o przedawnieniu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, wykazanej do przeniesienia na następny okres sprawozdawczy. Nawet problem przedawnienia zwrotu podatku od towarów i usług musiał być rozstrzygnięty uchwałą Naczelnego Sądu Administracyjnego, który orzekł, że art. 70 § 1 o.p. ma zastosowanie do należności z tytułu nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług (por. uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 29 czerwca 2009 r., I FPS 9/08, ONSA WSA 2009, nr 5, poz. 87). Dlatego należy postulować, by to ustawa o podatku od towarów i usług definiowała w odrębny sposób, przy uwzględnieniu specyfiki tego podatku, zagadnienia związane z powstawaniem i wygasaniem elementów konstrukcyjnych zobowiązań podatkowych w podatku od towarów i usług lub by wprowadzić te zagadnienia do ordynacji podatkowej jako przepisy szczególne.

Rozdział 4

TERMIN PŁATNOŚCI PODATKU, ZALEGŁOŚĆ PODATKOWA

22. Zaliczka na podatek dochodowy a zaległość podatkowa

W podatku dochodowym od osób prawnych oraz podatku dochodowym od osób fizycznych (przy zasadach ogólnych opodatkowania) podatnicy są zobligowani do wpłacania miesięcznych zaliczek na podatek. Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny (zob. wyrok NSA z dnia 15 listopada 2011 r., II FSK 894/10, LEX nr 1151404), z treści art. 5 o.p. w zw. z art. 3 pkt 3 lit. a o.p. wynika, że zaległością podatkową są także niezapłacone w terminie zaliczki na podatek. Zaliczka, jaką podatnik ma bez wezwania wpłacać na rachunek urzędu skarbowego, jest zobowiązaniem podatkowym, o jakim mowa w art. 5 o.p. Natomiast zaległością podatkową, w myśl art. 51 § 2 o.p., jest także niezapłacona w terminie płatności zaliczka na podatek. Oznacza to, że zaliczka na podatek ma swój odrębny byt prawny, swoją samodzielność prawną zobowiązania podatkowego. Samodzielność ta kończy się jednak z końcem roku podatkowego, kiedy staje się częścią zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym za dany rok podatkowy (art. 25 ust. 1 i 2 u.p.d.o.p.). Konsekwencją tego jest brak podstawy prawnej do wydania decyzji określającej zaległość podatkową w miesięcznych zaliczkach oraz dochodzenie tych zaliczek po zakończeniu roku podatkowego, w tym momencie powstaje bowiem z mocy prawa zobowiązanie podatkowe za dany rok. Czym innym jest jednak uprawnienie organu do wydania decyzji o wysokości odsetek za zwłokę od zaliczek niewpłaconych w terminie lub wpłaconych w wysokości niższej od należnej. Takie uprawnienie wynika z art. 53a o.p., wprowadzonego do ustawy z dniem 1 stycznia 2003 r.

Istotny problem zaliczania wpłaty na należność główną i odsetki od zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych rozstrzygnął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie wyrokiem z dnia 10 kwietnia 2014 r., I SA/Ol 207/14, LEX nr 1455328. Stan faktyczny sprawy polegał na wpłacie zaliczki za grudzień po dniu 20 stycznia następnego roku podatkowego. Zdaniem organów podatkowych skoro zaliczka za grudzień utraciła swój byt prawny z dniem 20 stycznia, to nie można wpłaty dokonanej po tym terminie uznać za wpłatę na poczet zaliczki na podatek dochodowy za grudzień, tylko za wpłatę na poczet zobowiązania podatkowego za uprzedni rok podatkowy po złożeniu zeznania podatkowego. Konsekwencją takiego rozumowania było naliczenie odsetek za zwłokę od zaliczki za grudzień na dzień złożenia zeznania podatkowego. Tok rozu-

mowania organów podatkowych zakwestionował sąd, który przypomniał, że zgodnie z art. 44 ust. 6 u.p.d.o.f. zaliczki miesięczne od dochodów wymienionych w ust. 1 wpłaca się w terminie do 20. dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni. Zaliczkę za ostatni miesiąc roku podatkowego podatnik wpłaca w terminie do dnia 20 stycznia następnego roku podatkowego. Podatnik nie wpłaca zaliczki za ostatni miesiąc, jeżeli przed upływem terminu do jej wpłaty złoży zeznanie i dokona zapłaty podatku na zasadach określonych w art. 45 u.p.d.o.f. Przepis art. 51 § 1 i 2 o.p. stanowi, że niezapłacony w terminie podatek jest zaległością podatkową. Za zaległość podatkową uważa się także niezapłaconą w terminie płatności zaliczkę na podatek, w tym również zaliczkę, o której mowa w art. 23a, lub ratę podatku. Jak zauważa B. Dauter (zob. S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 292), wyodrębnienie w § 2 powołanego przepisu zaległości z tytułu niezapłaconych w terminie płatności zaliczek na podatek wskazuje na zaakcentowanie samoistnego stosunku prawnego tej instytucji, niezależnego od zobowiązania podatkowego, wpływ na treść tej normy ma fakt pewnej odrębności w powstawaniu zaległości z tego tytułu. Na podstawie art. 53 § 1 o.p. od zaległości podatkowych, z zastrzeżeniem art. 54, naliczane są odsetki za zwłokę. W wyroku z dnia 20 kwietnia 2004 r., FSK 150/04, LEX nr 146762, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że zobowiązanie podatkowe dotyczące zaliczek na podatek dochodowy ma swoją odrębność prawną, więc powinno być wykonywane w przewidzianych ustawą terminach, a za jego nieuiszczenie w terminie pobiera się odsetki za zwłokę. Z powołanych przepisów wynika, że obowiązek wpłaty zaliczek w podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczy poszczególnych miesięcy. Każda uszczuplona zaliczka staje się zatem odrębną zaległością podatkową. Zaległości te istnieją aż do czasu rozliczenia ich w zeznaniu rocznym, składanym zgodnie z art. 45 ust. 1 u.p.d.o.f. w terminie do dnia 30 kwietnia następnego roku. W tym samym terminie podatnicy są obowiązani wpłacić różnicę pomiędzy podatkiem należnym od dochodu wynikającym z zeznania a sumą należnych za dany rok zaliczek. W tym też dopiero momencie miesięczne zobowiązanie z tytułu zaliczek na podatek dochodowy ulega przekształceniu, transformacji w roczne zobowiązanie w podatku dochodowym. Potwierdzeniem powyższego jest ostatnie zdanie ust. 6 w art. 44 u.p.d.o.f., zgodnie z którym podatnik nie wpłaca zaliczki za ostatni miesiąc (kwartał), jeżeli przed tym terminem złoży zeznanie i dokona zapłaty zobowiązania podatkowego za cały rok. Jeżeli tego nie uczyni, zobowiązany jest wpłacić zaliczkę w terminie do dnia 20 stycznia. Zaliczka, która nie zostanie uiszczona w tym terminie, staje się zaległością podatkową, zgodnie z art. 51 § 2 o.p., od której naliczane są odsetki na podstawie art. 53 § 1 o.p. Tym samym, jak podsumował sąd, nie można zgodzić się ze stanowiskiem organów podatkowych, że po dniu 20 stycznia następnego roku podatkowego organ nie może domagać się od podatnika zapłaty zaliczek na podatek, lecz samego zobowiązania podatkowego. Zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za dany rok podatkowy nie powstaje bowiem dnia 21 stycznia następnego roku, lecz z dniem rozliczenia go w rocznym zeznaniu podatkowym, a dopiero z dniem 30 kwietnia następnego roku ustawodawca wiąże skutki prawne powstania zobowiązania podatkowego. Innymi słowy, upływ terminu wskazanego w art. 44 ust. 6 u.p.d.o.f., a określonego do wpłaty zaliczki za ostatni miesiąc roku podatkowego, tak jak i za pozostałe miesiące roku, nie

kończy bytu prawnego zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych. Po upływie tego terminu istnieje obowiązek zapłaty zaliczek, aż do dnia, w którym w ich miejsce powstaje obowiązek zapłacenia podatku za cały rok podatkowy. W przeciwnym wypadku, jeżeli uzna się, że zaliczki na podatek dochodowy utraciły byt prawny, przestały istnieć, to nie można również naliczać od nich odsetek. Nie istnieją niezapłacone zaliczki na podatek, tym samym nie istnieje zaległość podatkowa, a zatem nie ma od czego naliczać odsetek za zwłokę. Jeżeli organ twierdzi, że po dniu 20 stycznia roku następnego, a przed dniem rozliczenia rocznego zobowiązania podatkowego nie ma możliwości dochodzenia zaliczek, to w konsekwencji musiałby stwierdzić, że nie ma także możliwości naliczania za ten okres odsetek za zwłokę od niezapłaconych zaliczek. Podsumowując, sąd stwierdził trafnie, że wpłata dokonana po dniu 20 stycznia stanowiła wpłatę tytułem zaliczki na podatek dochodowy za grudzień wraz z odsetkami za zwłokę, ale liczonymi tylko od dnia 20 stycznia do dnia wpłaty zaliczki, gdyż zaliczka ta nie utraciła bytu prawnego z dniem 20 stycznia, ponieważ wówczas nie przekształciła się jeszcze w zobowiązanie podatkowe.

23. Termin zapłaty podatku a termin powstania zobowiązania podatkowego w podatkach dochodowych

W wyroku z dnia 19 października 2010 r., VIII SA/Wa 219/10, LEX nr 760226, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wskazał, że zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z konstrukcją tego podatku, wynika z uzyskanych w danym roku podatkowym przychodów i poniesionych w tym roku kosztów z uwzględnieniem odpowiednich zwolnień i ulg. Na koniec danego roku wszystkie zdarzenia faktyczne rzutujące na wysokość zobowiązania podatkowego za ten rok już zaistniały. Zatem nastąpiła już za ten okres konkretyzacja obowiązku podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. To, że przepisy prawa wyznaczają podatnikowi termin na zadeklarowanie zaistniałego już zobowiązania podatkowego i jego zapłacenie do dnia 30 kwietnia roku następnego, nie oznacza, że dopiero wtedy powstaje zobowiązanie podatkowe. Dzień 30 kwietnia roku następnego jest bowiem datą końcową wykonania obowiązku podatnika w postaci złożenia deklaracji podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok poprzedni oraz terminem zapłaty tego zobowiązania, po którego przekroczeniu powstanie zaległość podatkowa, a nie terminem powstania zobowiązania podatkowego. Ponieważ rokiem podatkowym w podatku dochodowym od osób fizycznych jest rok kalendarzowy, to i zobowiązanie podatkowe w tym podatku za rok podatkowy powstaje z upływem roku kalendarzowego, a nie z chwilą jego obliczenia przez podatnika czy organ podatkowy (por. wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2004 r., FSK 150/04). Złożenie zeznania podatkowego, korygowanie go czy wydawanie decyzji podatkowych to czynności służące do odczytania stanu rzeczywistego, istniejącego z mocy prawa, a więc niezależnie od wspomnianych czynności, które z kreowaniem zobowiązania podatkowego nie mają nic wspólnego (zob. wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2004 r., FSK 200/04, ONSA WSA 2005, nr 1, poz. 4). Te same wnioski płyną z analizy przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

24. Termin płatności podatku i zaległość podatkowa

Zobowiązanie podatkowe może przekształcić się w zaległość podatkową, jeżeli podatnik nie dokona zapłaty podatku w ustalonym przez ustawodawcę terminie płatności (art. 51 § 1 o.p.). Czasowa kolejność zdarzeń związanych z ewentualnym powstaniem zaległości podatkowej jest następująca:

obowiązek podatkowy → zobowiązanie podatkowe → brak zapłaty podatku
w terminie płatności → zaległość podatkowa.

Trafnie podkreśla się w literaturze, że zaległość podatkowa ma charakter obiektywny i nie zależy od przyczyn jej powstania, w tym ewentualnej winy lub braku winy po stronie podatnika, płatnika lub inkasenta (por. B. Adamiak [i in.], *Ordynacja...*, 2011, s. 288). Każde zdarzenie, polegające nawet na jednodniowym opóźnieniu w zapłacie podatku w terminie płatności, powoduje powstanie zaległości podatkowej, bez względu na późniejsze uregulowanie zaległości wraz z odsetkami za zwłokę. Również korekta deklaracji podatkowej nie wpływa na zmianę ani wysokości istniejącego już z mocy prawa zobowiązania podatkowego, ani terminu płatności, w którym podatek powinien być rozliczony. Jeżeli kwota podatku wykazana w korekcie deklaracji jest wyższa od kwoty podatku wykazanej w pierwotnej deklaracji, niezadeklarowany i niezapłacony pierwotnie podatek stanowi zaległość podatkową w rozumieniu art. 51 § 1 o.p. (zob. wyrok NSA z dnia 26 marca 2009 r., I FSK 57/08, LEX nr 530434, oraz wyrok WSA w Warszawie z dnia 2 czerwca 2011 r., III SA/Wa 2612/10, CBOSA).

W myśl art. 51 § 2 o.p. za zaległość podatkową uważa się również niezapłaconą w terminie płatności ratę podatku lub zaliczkę na podatek. Dotyczy to również sytuacji, w której podstawa opodatkowania została przez organ podatkowy oszacowana na podstawie art. 23 o.p. Wówczas, zgodnie z art. 23a o.p., jeżeli podatnik był zobowiązany do wpłaty zaliczek na podatek, organ podatkowy określa wysokość zaliczek, za okres, za który podstawa opodatkowania została oszacowana, proporcjonalnie do wysokości zobowiązania podatkowego za cały rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy.

Powyższe zasady mają zastosowanie również do należności z tytułu podatków, zaliczek na podatki oraz rat podatków niewpłaconych w terminie płatności przez płatnika lub inkasenta (art. 51 § 3 o.p.). Umożliwienie organom podatkowym przyznawania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych (rozdział 7a działu III ordynacji podatkowej) wiąże się z ustaleniem szczególnego terminu płatności, powiązanego z wydaną decyzją o przyznaniu ulgi. Według art. 49 § 1 o.p. w razie wydania decyzji na podstawie art. 67a § 1 pkt 1 lub 2 o.p. nowym terminem płatności jest dzień, w którym, zgodnie z decyzją, powinna nastąpić zapłata odroczonego podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę albo poszczególnych rat, na jakie został rozłożony podatek lub zaległość podatkowa wraz z odsetkami za zwłokę. Dla podatnika, który uzyskał pozytywną decyzję o udzieleniu ulgi w spłacie podatku, niezmiernie istotne jest dotrzymanie terminów płatności określonych w decyzji organu podatkowego o przyznaniu ulgi. Jeżeli bowiem w terminie określonym w decyzji podatnik nie dokonał zapłaty odroczonego podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub nie zapłacił którejkolwiek z rat, na jakie został rozłożony

podatek lub zaległość podatkowa wraz z odsetkami za zwłokę, to terminem płatności podatku lub zaległości podatkowej objętej odroczeniem lub ratą staje się odpowiednio termin określony w art. 47 § 1–3 o.p., czyli termin 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego lub termin wynikający z przepisów prawa podatkowego w przypadku zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa (art. 49 § 2 o.p.).

Powyższe zasady stosuje się odpowiednio do odroczonych lub rozłożonych na raty należności płatników lub inkasentów.

25. Stwierdzenie istnienia zaległości podatkowej

Istnienie lub brak zaległości podatkowych jest z punktu widzenia przedsiębiorcy często kwestią zasadniczą. Dotyczy to zwłaszcza firm działających na rynku zamówień publicznych. Zgodnie bowiem z art. 24 ust. 5 pkt 8 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 2164 z późn. zm.) z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego zamawiający może wykluczyć wykonawcę, który m.in. naruszył obowiązki dotyczące płatności podatków, opłat lub składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne.

O ile stwierdzenie braku lub istnienia zaległości podatkowej w czasie, w którym nie prowadzi się wobec podatnika postępowania podatkowego, raczej nie powoduje trudności, o tyle w przypadku trwającego postępowania podatkowego pojawiają się rozbieżności interpretacyjne przepisów mówiących o wydawaniu zaświadczeń. Zgodnie z art. 306e § 1 o.p. zaświadczenie o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzające stan zaległości wydaje się na podstawie dokumentacji danego organu podatkowego oraz informacji otrzymanych od innych organów podatkowych. Organ podatkowy przed wydaniem zaświadczeń, o których mowa w § 1, ustala, czy w stosunku do wnioskodawcy nie jest prowadzone postępowanie mające na celu ustalenie lub określenie wysokości jego zobowiązań podatkowych. Jeżeli takie postępowanie jest prowadzone i zgromadzony materiał dowodowy pozwala na jego zakończenie, powinna być niezwłocznie wydana decyzja ustalająca lub określająca wysokość zobowiązań podatkowych, w celu wykazania ich w zaświadczeniu (art. 306e § 2 o.p.). Termin „postępowanie” użyty przez ustawodawcę w art. 306e § 2 o.p. może odnosić się wyłącznie do postępowania podatkowego lub postępowania kontrolnego w rozumieniu ustawy o kontroli skarbowej, gdzie w art. 31 ust. 2 pkt 3 ustawodawca zrównał postępowanie kontrolne prowadzone przez organy kontroli skarbowej z postępowaniem podatkowym. Za postępowanie w rozumieniu przepisu art. 306e § 2 o.p. nie mogą być uznane ani czynności sprawdzające, ani kontrola podatkowa. Celem każdego z nich nie jest bowiem ustalenie ani określenie wysokości zobowiązań podatkowych.

Według art. 306e § 3 o.p. nie można odmówić wydania zaświadczenia, jeżeli nie jest możliwe doręczenie decyzji kończącej postępowanie podatkowe, o którym mowa w § 2, przed upływem terminu określonego w art. 306a § 5. Wydając zaświadczenie, organ podaje informację o prowadzonym postępowaniu lub jego zakończeniu.

Najwięcej rozbieżności interpretacyjnych ma miejsce w sytuacji, w której podatnik występuje o wydanie zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach już po wydaniu przez organ I instancji nieostatecznej decyzji stwierdzającej istnienie zaległości po-

datkowej (określającej wysokość zobowiązania podatkowego w wysokości większej od wynikającej ze złożonej przez podatnika deklaracji). Na pytanie, czy nieostateczna decyzja organu podatkowego może stwierdzać istnienie zaległości podatkowej, sądy administracyjne odpowiadały różnie. Dla przykładu Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 3 lutego 2012 r., I SA/Kr 2080/11, LEX nr 1120885, orzekł, że mając na względzie treść art. 306e o.p. oraz charakter prawny zaświadczenia, które jedynie potwierdza, a nie stwierdza, stan faktyczny, należy uznać, że organ podatkowy nie może wydać zaświadczenia o niezaleganiu, będąc w posiadaniu doręczonych podatnikowi, nawet nieostatecznych decyzji, z których wynikają zaległości podatkowe, i to także wówczas, gdy decyzjom tym nie nadano rygoru natychmiastowej wykonalności. Na poparcie swojej tezy sąd przywołał treść art. 306e § 6 o.p., według którego w zakresie, o jakim mowa w art. 239d o.p., uznaje się, że do czasu wydania ostatecznej decyzji nie istnieje zaległość podatkowa. Przepis art. 239d o.p. mówi o tym, że nie nadaje się rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania podatkowego, wysokość zwrotu podatku lub wysokość odsetek za zwłokę albo orzekającej o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta, osoby trzeciej albo spadkobiercy, w zakresie objętym wnioskiem, o którym mowa w art. 14m § 3 o.p., czyli wnioskiem podatnika, który uzyskał interpretację indywidualną i zastosował się do niej, skierowanym do organu podatkowego o określenie w decyzji określającej lub ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego również wysokości podatku objętego zwolnieniem z tytułu zastosowania się podatnika do używanej interpretacji indywidualnej, o którym to zwolnieniu mowa w art. 14m § 1 o.p., albo – w przypadku uiszczenia podatku w zakresie objętym tym zwolnieniem – o określenie wysokości nadpłaty. W podobny sposób orzekł Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 8 kwietnia 2010 r., I SA/Po 86/10, LEX nr 617875.

Odmienne stanowisko co do wykładni art. 306e § 2 i 3 o.p. zajął z kolei Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w prawomocnym wyroku z dnia 22 czerwca 2010 r., III SA/Gl 1673/09, LEX nr 650587, w którym stwierdził, że istota regulacji zawartej w art. 306e § 2 i 3 o.p. polega na tym, że przed wydaniem zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach ustala się, czy w stosunku do wnioskodawcy nie jest prowadzone postępowanie mające na celu ustalenie lub określenie wysokości jego zobowiązań podatkowych. Wynik takiego postępowania może mieć bowiem wpływ na treść żadanego zaświadczenia. Jeżeli takie postępowanie jest prowadzone, a nie ma możliwości zakończenia go przed upływem terminu 7 dni przewidzianego do wydania zaświadczenia, organ podatkowy nie może odmówić wydania zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach, jest jednak zobowiązany do podania w tym zaświadczeniu informacji o prowadzonym postępowaniu i to bez względu na to, czy podatnik domagał się takiej informacji, czy nie. Użyty w art. 306e § 2 o.p. zwrot „jest prowadzone postępowanie mające na celu ustalenie lub określenie wysokości zobowiązań podatkowych” oznacza sytuację, w której postępowanie takie zostało wszczęte i niezakończone decyzją ostateczną. Decyzja pierwszoinstancyjna, która nie stała się ostateczna na skutek wniesienia odwołania, nie kończy takiego postępowania, kończy jedynie jego pierwszy etap – postępowanie przed organem I instancji. Postępowanie to nadal się toczy, a organ odwoławczy, zgodnie z zasadą dwuinstancyjności, obowiązany jest ponownie rozpoznać i rozstrzygnąć sprawę.

W wyroku WSA w Gdańsku z dnia 16 marca 2011 r., I SA/Gd 26/11, CBOSA, sąd zwrócił uwagę, że decyzja wymiarowa organu I instancji, określająca wysokość zobowiązania podatkowego w innej wysokości niż wynikająca z deklaracji, nie ma waloru decyzji ostatecznej, gdy wniesiono od niej skuteczne odwołanie. Konsekwencją tego jest to, że nadal istnieje sytuacja nieustalonego stanu prawnego, czyli braku aktu, który ostatecznie kształtowałby stan prawny lub wiążąco stwierdzał jego istnienie. Jeśli zatem wziąć pod uwagę cel, jaki stał za zmianą przepisów dotyczących wykonania decyzji, to należy przyjąć, że realizacji podlegają dopiero obowiązki podatkowe w stanie ukształtowanym decyzją ostateczną, nawet wbrew woli podatnika. Przy decyzji nieostatecznej nadal istnieje stan niepewności prawnej, zaś *ratio legis* zmiany przepisów w zakresie wykonania decyzji była właśnie ochrona podatnika (a w niektórych sytuacjach także Skarbu Państwa) przed skutkami realizacji zobowiązań wynikających z decyzji nieostatecznych, które mogą ulec – i często ulegają – zmianie w wyniku postępowania odwoławczego. Wyłączenie możliwości przymusowego wykonania zobowiązania w drodze egzekucji administracyjnej przy jednoczesnym dopuszczeniu możliwości dokonywania z urzędu – a więc *de facto* także wbrew woli podatnika – zaliczenia nadpłat i zwrotów podatku na poczet zaległości wynikających z nieostatecznej decyzji podatkowej, której nie nadano rygoru natychmiastowej wykonalności, prowadzi, zdaniem sądu, do wypaczenia celu, jaki przyświecał nowelizacji przepisów ordynacji podatkowej, na rzecz realizacji interesów fiskalnych państwa.

W podobnym tonie wypowiedział się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z dnia 11 czerwca 2010 r., I SA/Łd 211/10, LEX nr 648511. Sąd zauważył tu dodatkowo, że przed zakończeniem postępowania odwoławczego i doręczeniem podatnikowi ostatecznej decyzji organu odwoławczego za przedwczesne należy uznać przesądzanie o istnieniu zaległości podatkowej, która powinna być stwierdzona w sposób jednoznaczny. Powyższy wyrok został zaskarżony przez odwoławczy organ podatkowy do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który wyrokiem z dnia 9 maja 2012 r., II FSK 2163/10, LEX nr 1143788, uchylił zaskarżony wyrok, stwierdzając m.in., że byłoby ze strony organu wydającego zaświadczenie działaniem obarczonym sprzecznością, gdyby mając wiedzę o istnieniu u podatnika zaległości podatkowych, wydał mu zaświadczenie, iż zaległości takich nie ma. Zdaniem sądu wniesienie odwołania w niczym nie zmienia ujawnionego i stwierdzonego wydaną decyzją stanu odnośnie do istnienia zaległości podatkowych. Stan ten będzie istniał dopóty, dopóki decyzja ta pozostawać będzie w obrocie prawnym, a to, że jest ona nieostateczna, wobec braku normatywnych wskazań w tym zakresie, w procesie wydawania zaświadczeń nie ma przesądzającego znaczenia.

Powyższy wywód Naczelnego Sądu Administracyjnego nie jest przekonujący. O tym, czy istnieje zaległość podatkowa, a także o ustaleniu jej wysokości nie decydują przesłanki formalne, lecz materialnoprawne (zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 lutego 2008 r., III SA/Wa 1864/07, LEX nr 453042). Zgodnie z przepisami prawa materialnego, czyli art. 21 § 1 pkt 1 i 2 o.p., zobowiązania podatkowe mogą powstawać tylko na dwa sposoby: z mocy prawa lub przez doręczenie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. W pierwszym przypadku, dotyczącym tzw. samowymiaru, jeśli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika

obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty (art. 21 § 2 o.p.), czyli Skarb Państwa nie może domagać się uiszczenia podatku w wysokości większej niż wykazana w deklaracji.

Biorąc pod uwagę zasady ogólne, zawarte w rozdziale 1 działu IV ordynacji podatkowej, tj. zasadę dwuinstancyjności i zasadę trwałości decyzji ostatecznych, wywodzące się z zasad konstytucyjnych, należy stwierdzić, że tylko decyzja ostateczna może w sposób jednoznaczny (właśnie – ostateczny) przesądzać o wyniku postępowania podatkowego, kształtując sytuację prawną podatnika w sposób pełny, całkowity w ramach administracyjnego postępowania jurysdykcyjnego. Traktowanie więc decyzji nieostatecznej, stanowiącej tylko etap w wymiarze podatku, jako przesłanki stwierdzenia istnienia zaległości podatkowej musi budzić wątpliwości.

26. Nienależny zwrot podatku a zaległość podatkowa

Do końca 2015 r., zgodnie z ówczesnym brzmieniem art. 52 § 1 pkt 2 o.p., na równi z zaległością podatkową traktowało się zwrot podatku, jeżeli podatnik otrzymał go nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej lub został on zaliczony na poczet zaległości podatkowej albo bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych, chyba że podatnik wykazał, że nie nastąpiło to z jego winy. Z dniem 1 stycznia 2016 r. ta przesłanka ekskulpacyjna została usunięta z treści przepisu. Obecnie, bez względu na stopień zawinienia podatnika, jako zaległości podatkowe traktuje się następujące kwoty, uprzednio zwrócone przez organ podatkowy lub zaliczone na poczet zaległości podatkowych oraz odsetek za zwłokę albo bieżących zobowiązań podatkowych, wraz z oprocentowaniem:

- 1) nadpłatę lub zwrot podatku wykazane w deklaracji nienależnie lub w wysokości większej od należnej;
- 2) nadpłatę lub zwrot podatku:
 - a) określone lub stwierdzone w decyzji, która następnie została uchylona, zmieniona lub stwierdzono jej nieważność albo stwierdzono jej wygaśnięcie,
 - b) stwierdzone na wniosek w trybie art. 75 § 4, w zakresie wynikającym z tego wniosku, nienależnie lub w wysokości większej od należnej,
 - c) wykazane dodatkowo, w korekcie deklaracji dokonanej w trybie art. 274, nienależnie lub w wysokości większej od należnej.

Co istotne, podlegające zwrotowi kwoty określone w pkt 2 powyżej traktuje się jako zaległości podatkowe dopiero po spełnieniu dodatkowych, łącznych przesłanek:

- 1) niedokonania zwrotu przez podatnika w terminie 30 dni;
- 2) wydania przez organ podatkowy decyzji, określającej obowiązek zwrotu;
- 3) upływu terminu 30 dni od dnia doręczenia decyzji, o której mowa w pkt 2.

Konsekwencją powyższego jest brak możliwości naliczania odsetek za zwłokę do momentu, w którym kwota określona w pkt 2 może zostać uznana za zaległość podatkową, czyli do upływu terminu 30 dni od dnia doręczenia decyzji określającej obowiązek zwrotu.

Zmiana przepisów nie wpłynęła na tryb postępowania w przypadku omyłkowego zwrotu nadpłaty lub podatku osobie trzeciej, niebędącej podatnikiem, np. w wyniku pomyłki w numerze rachunku bankowego. W takim wypadku nie można bowiem mówić o zwrocie „podatku”, który może przecież wynikać wyłącznie z konkretyzacji obowiązku podatkowego danego podatnika – art. 7 § 1 i 2 o.p. Skoro dobrowolne uiszczenie podatku przez osobę trzecią jest świadczeniem co do zasady nienależnym (z zastrzeżeniem art. 62b o.p.), to nie można świadczeniu odwrotnemu (dobrowolny zwrot kwoty podatku przez organ podatkowy na rzecz osoby trzeciej) nadawać cech „zwrotu podatku” w rozumieniu art. 3 pkt 7 o.p. z tego tylko powodu, że w rejestrach księgowych organu podatkowego taką mu nadano nazwę.

27. Termin płatności podatku

Termin płatności podatku, zgodnie z art. 47 § 1 o.p., wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. 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 14 dni od dnia doręczenia decyzji (art. 47 § 2 o.p.).

Zgodnie z art. 47 § 3 o.p., jeżeli podatnik jest obowiązany sam obliczyć i wpłacić podatek, czyli jak ma to miejsce w przypadku większości funkcjonujących w Polsce podatków, za termin płatności uważa się ostatni dzień, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata powinna nastąpić.

Terminem płatności dla płatników jest ostatni dzień, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, powinna nastąpić wpłata należności z tytułu podatku (art. 47 § 4 o.p.), a dla inkasentów jest to dzień następujący po ostatnim dniu, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata podatku powinna nastąpić, chyba że organ stanowiący właściwej jednostki samorządu terytorialnego wyznaczył termin późniejszy (art. 47 § 4a o.p.).

Zgodnie z art. 60 § 1 o.p. za termin dokonania zapłaty podatku uważa się:

- 1) przy zapłacie gotówką – dzień wpłacenia kwoty podatku w kasie organu podatkowego lub w kasie podmiotu obsługującego organ podatkowy lub na rachunek tego organu w banku, w placówce pocztowej w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1113), w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, biurze usług płatniczych lub w instytucji płatniczej lub w instytucji pieniądza elektronicznego albo dzień pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta;
- 2) w obrocie bezgotówkowym – dzień obciążenia rachunku bankowego podatnika, rachunku podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub rachunku płatniczego podatnika w instytucji płatniczej lub instytucji pieniądza elektronicznego na podstawie polecenia przelewu lub zapłaty za pomocą innego niż polecenie przelewu instrumentu płatniczego.

W przypadku polecenia przelewu z rachunku bankowego podatnika w banku lub instytucji kredytowej lub rachunku płatniczego podatnika w unijnej instytucji płatniczej w rozumieniu art. 2 pkt 32 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 873 z późn. zm.) lub unijnej instytucji pieniądza elektronicznego, niemających siedziby lub oddziału na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, za termin zapłaty podatku uważa się dzień złożenia zlecenia płatniczego przez podatnika, jeżeli wpłacana kwota zostanie uznana na rachunku bankowym organu podatkowego w terminie wskazanym w art. 54 ustawy o usługach płatniczych. W razie przekroczenia tego terminu za termin zapłaty uważa się dzień uznania kwoty na rachunku bankowym organu podatkowego.

W myśl art. 60 § 4 o.p. zlecenia płatnicze na rzecz organów podatkowych mogą być składane również w formie dokumentu elektronicznego za pomocą oprogramowania udostępnionego przez banki lub innego dostawcę usług płatniczych w rozumieniu ustawy o usługach płatniczych, uprawnionego do przyjmowania zleceń płatniczych albo w inny sposób uzgodniony z bankiem lub innym dostawcą usług płatniczych przyjmującym zlecenie. Zlecenie płatnicze, o którym mowa w § 4, powinno zawierać dane identyfikujące wpłacającego, w tym identyfikator podatkowy, oraz powinno wskazywać tytuł wpłaty, przy czym niepodanie lub błędne podanie tych informacji stanowi podstawę do odmowy realizacji wpłaty gotówkowej lub polecenia przelewu. Rozliczanie płatności na rzecz organów podatkowych następuje przez międzybankowy system rozliczeń elektronicznych w krajowej organizacji rozliczeniowej lub przez system elektronicznych rozrachunków międzyoddziałowych Narodowego Banku Polskiego.

Zgodnie z art. 61 § 1 o.p. zapłata podatków przez podatników prowadzących działalność gospodarczą i obowiązanych do prowadzenia księgi rachunkowej lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów następuje w formie polecenia przelewu. Jednak od dnia 1 stycznia 2009 r. ustawodawca w dodanym § 1b tego artykułu umożliwił zapłatę podatków w formie gotówkowej mikroprzedsiębiorcom w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 104 u.s.d.g. za mikroprzedsiębiorcę uważa się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym z 2 ostatnich lat obrotowych:

- 1) zatrudniał średniorocznie mniej niż 10 pracowników oraz
- 2) osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 2 mln euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 2 mln euro.

Obie wskazane w pkt 1 i 2 przesłanki muszą wystąpić jednocześnie.

28. Potrącenie zobowiązań i zaległości podatkowych z wierzytelności wobec Skarbu Państwa

Ważną – nie tylko z punktu widzenia przedsiębiorców – regulacją jest art. 64 o.p. W myśl art. 64 § 1 o.p. zobowiązania podatkowe oraz zaległości podatkowe wraz z odsetkami za zwłokę w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa podlegają, na wniosek podatnika, potrąceniu z wzajemnej, bezspornej i wymagalnej wierzytelności podatnika wobec Skarbu Państwa z tytułu:

- 1) prawomocnego wyroku sądowego wydanego na podstawie art. 417 lub 417² k.c.;
- 2) prawomocnej ugody sądowej zawartej w związku z zaistnieniem okoliczności przewidzianych w art. 417 lub 417² k.c.;
- 3) nabycia przez Skarb Państwa nieruchomości na cele uzasadniające jej wywłaszczenie lub wywłaszczenia nieruchomości na podstawie przepisów o gospodarce nieruchomościami;
- 4) odszkodowania za niesłuszne skazanie, tymczasowe aresztowanie lub zatrzymanie, uzyskanego na podstawie przepisów ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555 z późn. zm.);
- 5) odszkodowania uzyskanego na podstawie przepisów o uznaniu za nieważne orzeczeń wydanych wobec osób represjonowanych za działalność na rzecz bytu Państwa Polskiego;
- 6) odszkodowania orzeczonego w decyzji organu administracji rządowej.

Wzajemna wierzytelność oznacza, że z jednej strony podatnik jest wierzycielem Skarbu Państwa z tytułów wskazanych wyżej, a z drugiej strony Skarb Państwa jest wierzycielem podatnika z tytułu zobowiązań podatkowych oraz zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa.

Dla przedsiębiorców najbardziej istotna jest regulacja zawarta w art. 64 § 2 o.p., która mówi, że przepisy powyższe stosuje się również do wzajemnych, bezspornych i wymagalnych wierzytelności podatnika wobec państwowych jednostek budżetowych z tytułu zamówień wykonanych przez niego na podstawie umów zawartych w trybie przepisów o zamówieniach publicznych, pod warunkiem że potrącenie jest dokonywane przez tego podatnika i z tej wierzytelności. Na wniosek podatnika wierzytelności z tytułów wymienionych w § 1 i 2 mogą być również zaliczane na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.

Potrącenia z wymienionych tytułów można również dokonać z urzędu (art. 64 § 3 o.p.). Jednak zaliczenie wierzytelności podatnika na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych wymagać będzie wniosku podatnika (art. 64 § 4 o.p.).

Potrącenie następuje w drodze postanowienia, na które służy zażalenie (art. 64 § 6a o.p.), a odmowa dokonania potrącenia następuje w drodze wydania decyzji (art. 64 § 6 o.p.). Jednocześnie jednostka budżetowa, której zobowiązanie zostało potrącone z wierzytelności podatnika, jest obowiązana wpłacić równowartość wygasłego podatku do organu podatkowego w terminie 7 dni od dnia dokonania potrącenia. Od niewpłaconej w terminie równowartości wygasłego podatku nalicza się odsetki za zwłokę.

Zgodnie z art. 65 § 1 o.p. uprawnienie do potrącenia, o którym mowa w art. 64 § 1, przysługuje również podatnikom w stosunku do gminy, powiatu lub województwa z tytułu:

- 1) prawomocnego wyroku sądowego wydanego na podstawie art. 417 lub 417² k.c.;
- 2) prawomocnej ugody sądowej zawartej w związku z zaistnieniem okoliczności przewidzianych w art. 417 lub 417² k.c.;
- 3) nabycia przez gminę, powiat lub województwo nieruchomości na cele uzasadniające jej wywłaszczenie lub wywłaszczenia nieruchomości na podstawie przepisów o gospodarce nieruchomościami;
- 4) odszkodowania orzeczonego w decyzji wydanej przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starostę lub marszałka województwa.

Zgodnie z art. 59 § 1 pkt 3 o.p. wskutek potrącenia zobowiązanie podatkowe wygasa.

Trzeba podkreślić, że występujące niekiedy u podatników przekonanie o możliwości wzajemnego potrącenia wierzytelności z innych niż wymienione w art. 64 § 1 i 2 o.p. tytułów nie znajduje oparcia w obowiązujących przepisach. Należy odróżnić tu stosunki prywatnoprawne, zachodzące na gruncie przepisów prawa prywatnego, od publicznoprawnych, zachodzących na gruncie przepisów prawa publicznego (w tym ustaw podatkowych). Zobowiązania podatkowe należą do kategorii zobowiązań publicznoprawnych. Ich istota, w tym w szczególności sposób ich wykonania, wynika ściśle z przepisów prawa podatkowego. Oznacza to, że uwolnienie się od konkretnego zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej może nastąpić wyłącznie na podstawie przepisów ordynacji podatkowej (zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 czerwca 2009 r., I SA/GI 706/08, LEX nr 561483). Jak podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 12 kwietnia 2011 r., II FSK 2072/09, LEX nr 1081298, wprawdzie w art. 64 § 2 o.p. dopuszcza się możliwość potrącenia wierzytelności podatnika wobec państwowych jednostek budżetowych z tytułu robót budowlanych, dostaw lub usług wykonanych przez niego w trybie przepisów o zamówieniach publicznych, nie oznacza to jednak, że zasad dokonywania potrącenia zobowiązań podatkowych nie określa ustawodawca wyłącznie w przepisach ordynacji podatkowej. Taka regulacja tezę tę wręcz potwierdza.

ODSETKI ZA ZWŁOKĘ I OPŁATA PROLONGACYJNA

29. Odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych

Co do zasady, od zaległości podatkowych naliczane są odsetki za zwłokę (art. 53 § 1 o.p.), które nalicza samodzielnie podatnik, płatnik, inkasent, następca prawny lub osoba trzecia, odpowiadająca za zaległości podatkowe (art. 53 § 3 o.p.). Odsetki za zwłokę są należne także od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek w części przekraczającej wysokość podatku należnego za okres rozliczeniowy (art. 53 § 2 o.p.).

Ostatnia wymieniona regulacja dotyczy przypadków, w których w trakcie roku podatkowego powstaje obowiązek wpłaty zaliczek na podatek dochodowy w wysokości większej od obliczonego po zakończeniu roku podatku należnego za cały rok podatkowy. Przepis ma zapobiegać przy braku obowiązku wykazywania wysokości zaliczek w miesięcznych deklaracjach podatkowych niekorzystnemu dla budżetu państwa zjawisku „kredytowania się” podatnika, polegającym na uchylaniu się od wpłacania zaliczek na podatek dochodowy w pełnej wysokości przy jednoczesnym wykazywaniu prawidłowej wysokości podatku należnego za cały rok podatkowy.

Ogólna zasada naliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych doznaje istotnych ograniczeń ustawowych przez przepis art. 54 § 1 o.p., zgodnie z którym odsetek za zwłokę nie nalicza się:

- 1) za okres zabezpieczenia, od zabezpieczonej kwoty zobowiązania, jeżeli objęte zabezpieczeniem środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży objętych zabezpieczeniem rzeczy lub praw, zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych;
- 2) za okres od dnia następnego po upływie terminu, o którym mowa w art. 227 § 1, do dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy;
- 3) za okres od dnia następnego po upływie terminu, o którym mowa w art. 139 § 3, do dnia doręczenia decyzji organu odwoławczego, jeżeli decyzja organu odwoławczego nie została wydana w terminie, o którym mowa w art. 139 § 3;
- 4) w przypadku zawieszenia postępowania z urzędu – od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu postępowania do dnia doręczenia postanowienia o podjęciu zawieszonego postępowania;
- 5) jeżeli wysokość odsetek nie przekraczałaby trzykrotności wartości opłaty pobieranej przez operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r.

- Prawo pocztowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1113) za traktowanie przesyłki listowej jako przesyłki poleconej;
- 6) za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji organu I instancji, jeżeli decyzja nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania;
- 7) za okres od dnia następnego po upływie 2 lat od dnia złożenia deklaracji, od zaległości związanych z popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi omyłkami, jeżeli w tym okresie nie zostały one ujawnione przez organ podatkowy;
- 8) w zakresie przewidzianym w odrębnych ustawach.

W odniesieniu do nowelizacji brzmienia art. 54 § 1 o.p. od dnia 1 stycznia 2003 r. (zob. ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 169, poz. 1387 z późn. zm.) trzeba wskazać, że Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 16 października 2007 r., SK 63/06, Dz. U. Nr 195, poz. 1414, stwierdził, że art. 54 § 1 pkt 1 o.p., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r., w zakresie, w jakim nie wyłączał naliczania odsetek za zwłokę, w przypadku gdy w postępowaniu zabezpieczającym organ podatkowy, przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, dokonał zajęcia środków pieniężnych, rzeczy lub praw majątkowych, a następnie środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży rzeczy lub praw, zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych, był niezgodny z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 84 oraz z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP. Brzmienie przepisu od dnia 1 stycznia 2003 r. już uwzględnia to orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego.

Nowelizacja powyższej ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw nie zawierała w przepisach przejściowych żadnych regulacji odnoszących się do stosowania odsetek za zwłokę. W takim wypadku należy, zgodnie z zasadą bezpośredniego działania ustawy nowej, stosować przepisy znowelizowane (por. M. Kwietko-Bębnowski, *Odsetki za zwłokę w ordynacji podatkowej (po 1 stycznia 2003 r.)*, Glosa 2003, nr 12, s. 39).

Zgodnie z art. 54 § 2 o.p. przepisu § 1 pkt 3 i 7 nie stosuje się, jeżeli do opóźnienia w wydaniu decyzji przyczyniła się strona lub jej przedstawiciel lub opóźnienie powstało z przyczyn niezależnych od organu.

30. Obniżona stawka odsetek za zwłokę od dnia 1 stycznia 2016 r.

Do końca 2015 r. na podstawie art. 56 § 1a o.p. w ówczesnym brzmieniu, w przypadku złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty i zapłaty w całości, w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty, zaległości podatkowej, stosowało się obniżoną stawkę odsetek za zwłokę w wysokości 75% stawki podstawowej. Co istotne, korekta mogła dotyczyć zaległości podatkowej z dowolnego okresu, nieobjętego przedawnieniem. Od dnia 1 stycznia 2016 r. wprowadzono w nowym art. 56a o.p. rozwiązanie podobne, jednak różniące się dwoma elementa-

mi: obniżona stawka odsetek za zwłokę wynosi obecnie 50% stawki podstawowej, ale prawnie skuteczna korekta deklaracji może zostać złożona nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji. Po upływie tego terminu każda korekta pociągnie za sobą konieczność uiszczenia odsetek za zwłokę w pełnej wysokości. Tak jak w poprzednim stanie prawnym obniżonej stawki odsetek za zwłokę nie stosuje się w przypadku korekty deklaracji:

- 1) złożonej po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a w przypadkach, gdy nie stosuje się zawiadomienia – po zakończeniu kontroli podatkowej;
- 2) dokonanej w wyniku czynności sprawdzających.

O ile przypadki wymienione w pkt 1 nie stwarzają praktycznie żadnych problemów interpretacyjnych, to kwestia ustalenia, czy korekta jest dokonywana „w wyniku czynności sprawdzających”, nasuwa określone wątpliwości. Czynności sprawdzające, unormowane przepisami działu V ordynacji podatkowej, nie są obwarowane żadnym formalizmem prawnym w zakresie wszczęcia i zakończenia tych czynności przez organ podatkowy. Nie można więc w zasadzie ustalić daty ich rozpoczęcia czy zakończenia. Co więcej, czynności polegające np. na sprawdzeniu formalnej poprawności składanej deklaracji, czy terminowości jej złożenia są, a w zasadzie powinny być, dokonywane przez organy podatkowe I instancji w sposób permanentny i w stosunku do wszystkich podatników. O tym, czy korekta deklaracji dokonywana jest „w wyniku czynności sprawdzających”, nie decydują więc żadne weryfikowalne warunki formalne poza oczywistymi przypadkami wcześniejszego skierowania do podatnika pisma z powołaniem się na przepisy działu V ordynacji podatkowej. Nawet wówczas jednak nie można ustalić przedziału czasowego, jaki musi upłynąć od doręczenia takiego pisma do dnia złożenia korekty, aby uznać ponad wszelką wątpliwość, że nastąpiło to „w wyniku” trwających czynności sprawdzających. Biorąc pod uwagę fakt, że z ustaleniem, czy dana czynność została dokonana w toku lub w wyniku czynności sprawdzających, mamy do czynienia także w innych ustawach podatkowych (od tego zależy np. zastosowanie sankcyjnych stawek w podatku od czynności cywilnoprawnych i w podatku od spadków i darowizn), należałoby *de lege ferenda* postulować nadanie czynnościom sprawdzającym jakichkolwiek ram czasowych opartych na proceduralnym formalizmie.

31. Podwyższona stawka odsetek za zwłokę od dnia 1 stycznia 2016 r.

Wprowadzony do ordynacji podatkowej od dnia 1 stycznia 2016 r. nowy art. 56b przewiduje, że podwyższoną stawkę odsetek za zwłokę w wysokości 150% stawki odsetek za zwłokę stosuje się do zaległości w podatku od towarów i usług oraz w podatku akcyzowym w przypadku:

- 1) zaniżenia zobowiązania podatkowego, zawyżenia kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku ujawnionych przez organ podatkowy w toku kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego;

- 2) korekty deklaracji:
 - a) złożonej po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a w przypadkach, gdy nie stosuje się zawiadomienia – po zakończeniu kontroli podatkowej,
 - b) dokonanej w wyniku czynności sprawdzających
– jeżeli kwota zaniżenia zobowiązania podatkowego, zawyżenia kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku przekracza 25% kwoty należnej i jest wyższa niż pięciokrotna wysokość minimalnego wynagrodzenia w rozumieniu ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 2008), obowiązującego w dniu następującym po dniu upływu terminu płatności zobowiązania lub terminu zwrotu;
- 3) ujawnienia przez organ podatkowy w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego niezłożenia deklaracji, mimo ciążącego obowiązku, oraz braku zapłaty podatku.

Jak więc wynika z brzmienia przepisu, podwyższona stawka odsetek za zwłokę nigdy nie będzie miała zastosowania bez aktywności organu podatkowego. Dobrowolna, bez jakiegokolwiek „ingerencji” organu podatkowego, podwyższająca kwotę zobowiązania podatkowego korekta deklaracji w podatku od towarów i usług lub w podatku akcyzowym nie wywoła skutku w postaci podwyższonych odsetek za zwłokę.

Skutek taki może natomiast wywołać podwyższenie zobowiązania podatkowego w wyniku wymienionych wyżej działań organu podatkowego przy ograniczeniach, o których mowa w pkt 2 *in fine*, czyli wyłącznie wówczas, gdy kwota zaniżenia zobowiązania podatkowego, zawyżenia kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku przekracza 25% kwoty należnej, wykazanej w złożonej przez podatnika deklaracji i przy jednoczesnym warunku przekroczenia przez tę kwotę wielkości 9250 zł (pięciokrotność minimalnego wynagrodzenia na dzień 1 stycznia 2016 r.). Brak limitu kwotowego wystąpi wówczas, gdy podatnik w ogóle nie złożył deklaracji, mimo ciążącego na nim obowiązku, oraz nie wpłacił podatku. Oba powyższe warunki muszą wystąpić jednocześnie, więc dla przykładu w przypadku zaniżonego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług w związku z zaistnieniem sytuacji, o której mowa w art. 108 u.p.t.u., organy podatkowe nie będą mogły zastosować podwyższonej stawki odsetek za zwłokę, gdyż podatek wykazany na tzw. pustej fakturze nie jest, zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą, podatkiem podlegającym rozliczeniu w ramach składanych deklaracji (por. wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2012 r., I FSK 1318/11, LEX nr 1216463, oraz wyrok NSA z dnia 7 maja 2014 r., I FSK 784/13, LEX nr 1480725). Co prawda zarówno poglądy prezentowane w piśmiennictwie (M. Kwietko-Bębnowski, *Charakter prawny i korekta podatku wykazanego na „pustej” fakturze VAT*, M. Pod. 2012, nr 7, s. 22–24), jak i wyrok TK z dnia 21 kwietnia 2015 r., P 40/13, OTK-A 2015, nr 4, poz. 48, wskazują, że założenie o „sankcyjnym” charakterze podatku, o którym mowa w art. 108 u.p.t.u., jest nieprawidłowe, to jednak nie spowodowało to odejścia przez sądy administracyjne od wymienionej wyżej linii interpretacyjnej.

Odnośnie do warunku ujawnienia zaniżenia zobowiązania podatkowego „w toku czynności sprawdzających” – zob. uwagi zawarte w pkt 30 „Obniżona stawka odsetek za zwłokę od dnia 1 stycznia 2016 r.”

32. Sposób zaliczania wpłaty podatku lub nadpłaty na należność główną i odsetki za zwłokę

Odsetki za zwłokę, zgodnie z art. 55 § 1 o.p., wpłacane są bez wezwania organu podatkowego. Sposób zaliczania wpłat na kwotę główną zobowiązania i odsetki reguluje art. 55 § 2 o.p. W myśl tego przepisu jeżeli dokonana wpłata nie pokrywa kwoty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, wpłatę tę zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek za zwłokę w stosunku, w jakim, w dniu wpłaty, pozostaje kwota zaległości podatkowej do kwoty odsetek za zwłokę. Przepis ten należy odczytywać z uwzględnieniem regulacji zawartych w art. 62 § 1–3 o.p., w którym przewidziano, że:

- 1) jeżeli na podatniku ciąży zobowiązania z różnych tytułów, dokonaną wpłatę zalicza się na poczet podatku, poczynsz od zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności, chyba że podatnik wskaże, na poczet którego zobowiązania dokonuje wpłaty; zasada ta ma zastosowanie również w razie dokonywania wpłat na poczet rat, na jakie rozłożono podatek lub zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę oraz rat podatku;
- 2) jeżeli na podatniku ciąży zobowiązania z tytułu zaliczek na podatek, dokonaną wpłatę zalicza się na poczet zaliczki, poczynsz od zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności;
- 3) od dnia 1 stycznia 2016 r. wprowadzono dodatkowo zasadę, że jeżeli na podatniku ciąży koszty doręzonego upomnienia, dokonaną wpłatę zalicza się w pierwszej kolejności na poczet tych kosztów.

Zatem o ile podatnik ma prawo wskazać, na poczet którego podatku dokonuje wpłaty, to nie ma już ani on, ani organ podatkowy żadnego wpływu na proporcjonalne zaliczenie wpłaty na należność główną i odsetki za zwłokę (por. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 11 lutego 2009 r., I SA/Bk 521/08, LEX nr 511377), gdyż przepis art. 55 § 2 o.p. ma charakter imperatywny. Wskazanie podatnika, jakiego podatku dotyczy wpłata, powinno mieć postać jednoznaczną, gdyż w przypadku braku wskazania lub jego niejednoznaczności organ podatkowy działa z urzędu, zaliczając wpłatę na poczet podatku, poczynsz od zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności. Wskazanie nie musi mieć jednak postaci dodatkowego pisma (choć może), gdyż oznaczenie podatku w tytule przelewu bankowego wystarcza do uznania, że podatnik wyraził swoją wolę, o której mowa w przepisie art. 62 § 1 o.p. Prawo podatnika do wskazania zobowiązania, którego dotyczy wpłata, obejmuje też sytuacje, w których wskazania dotyczą tego samego podatku za różne okresy rozliczeniowe, np. podatku od nieruchomości płatnego w ratach. Nie można uznać, że formuła, którą posłużył się ustawodawca w art. 62 § 1 o.p. odnośnie do zobowiązań z „różnych tytułów”, dotyczy jedynie sytuacji, w której owe zobowiązania dotyczą różnych podatków (zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 16 marca 2012 r., I SA/Łd 1592/11, LEX nr 1137454).

Inne zasady dotyczą zaliczania nadpłaty na poczet zaległości podatkowych, gdyż w art. 76 § 1 o.p. ustawodawca zezwolił podatnikowi dysponować nadpłatą tylko w wypadku braku zaległości podatkowych. Podatnik może zatem, ale wyłącznie w formie

wniosku, żądać zaliczenia nadpłaty na poczet przyszłych, nieistniejących w dniu składania wniosku, zobowiązań podatkowych, ale pozbawiony jest prawa decydowania o proporcji zaliczania nadpłaty na istniejące zaległości podatkowe, czego dokonuje organ podatkowy z urzędu (por. wyrok NSA z dnia 19 listopada 2010 r., I FSK 1691/09, LEX nr 744359).

Przepisy dotyczące zapłaty podatku stosuje się odpowiednio do zaliczenia na poczet zobowiązania podatkowego środków pieniężnych przyjętych jako zabezpieczenie na podstawie art. 33d § 2 pkt 6 i 7 o.p.

W sprawie zaliczenia wpłaty na poczet zaległości podatkowych wydaje się, zgodnie z art. 62 § 4 o.p., postanowienie, na które służy zażalenie. Jak trafnie podnosi się w orzecznictwie, postanowienie to ma jedynie znaczenie techniczno-informacyjne, gdyż tylko potwierdza wykonanie przez organ podatkowy czynności o charakterze rachunkowym i może być wydane nawet po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jeśli sama wpłata nastąpiła przed tym terminem (zob. wyrok NSA z dnia 13 marca 2009 r., II FSK 1823/07, LEX nr 575404).

33. Obniżona stawka odsetek za zwłokę a złożenie korekty deklaracji w wyniku czynności sprawdzających

Wysokość odsetek za zwłokę ulega, w myśl art. 56a § 1 o.p., obniżeniu do 50% stawki podstawowej w przypadku złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji i zapłaty zaległości podatkowej w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty. Uprawnienie to, zgodnie z art. 56a § 3 o.p., nie przysługuje w przypadku:

- 1) złożenia korekty deklaracji po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a w przypadkach, gdy nie stosuje się zawiadomienia – po zakończeniu kontroli podatkowej;
- 2) złożenia korekty deklaracji w wyniku czynności sprawdzających.

Jakkolwiek sytuacje wymienione w pkt 1 nie stwarzają problemów interpretacyjnych, to sformułowanie użyte przez ustawodawcę w art. 56a § 3 pkt 2 o.p. może prowadzić do sporów. Ordynacja podatkowa nie zna bowiem pojęcia „wyniku” czynności sprawdzających, które nie kończą się w żaden sformalizowany sposób. Ich wszczęcie przez organ podatkowy również jest pozbawione jakiegokolwiek formalizmu, więc brak jest możliwości jednoznacznego ustalenia daty podjęcia tych czynności przez organ. Podatnik może próbować odczytać tryb działania organu w zasadzie wyłącznie po wskazywanej w pismach organu podstawie prawnej do żądania udzielenia wyjaśnień czy skorygowania deklaracji. Biorąc pod uwagę zakres czynności sprawdzających, określony w art. 272 o.p., można stwierdzić, że większość czynności objętych dyspozycją tego przepisu powinna być prowadzona przez organy podatkowe I instancji permanentnie w stosunku do wszystkich podatników. Nie można więc przypisać tak określonym działaniom organów żadnych ram czasowych. Zatem nie ma jednoznacznego sposobu na ustalenie, że korekta deklaracji została złożona przez podatnika „w wyniku” działań organu podjętych w ramach czynności sprawdzających. Można

więc postawić tezę, że w zasadzie przepis ten nie powinien mieć znaczenia normatywnego ze względu na swoją niedookreśloność. Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny (zob. wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09), w prawie podatkowym wymagana jest daleko większa precyzja w formułowaniu przepisów (zwana zasadą określoności prawa podatkowego) niż np. w prawie administracyjnym, co uzasadnia wskazaną wyżej tezę. Trudno byłoby uznać za zgodną z zasadami państwa prawnego sytuację, w której kryteria stosowania wobec podatnika przepisów prawa materialnego przez organy administracji podatkowej nie są ściśle określone przepisami proceduralnymi, a wypełnienie hipotezy przepisu zależy od uznania organu stosującego prawo.

34. Obniżona stawka odsetek za zwłokę od 2009 r. do 2015 r. a przepisy intertemporalne

Z dniem 1 stycznia 2009 r. w art. 56 o.p. pojawiły się przepisy § 1a i 1b, które przewidują, że w przypadku złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty i zapłaty w całości, w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty, zaległości podatkowej, stosuje się obniżoną stawkę odsetek za zwłokę w wysokości 75% stawki podstawowej, o której mowa w § 1. Jednocześnie ustawodawca zastrzegł, że obniżonej stawki nie stosuje się do korekty deklaracji złożonej po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a w przypadkach, gdy nie stosuje się zawiadomienia – po zakończeniu kontroli podatkowej, a także do korekty deklaracji dokonanej w wyniku czynności sprawdzających.

Wspomniane przepisy art. 56 § 1a i 1b o.p. wprowadzono do ustawy z dniem 1 stycznia 2009 r. (zob. art. 1 pkt 11 ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 209, poz. 1318). Od początku obowiązywania przepisów pojawiły się rozbieżności interpretacyjne, czy podatnik, który złoży prawnie skuteczną korektę deklaracji podatkowej wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty i zapłaci w terminie 7 dni od dnia złożenia korekty zaległość podatkową, ma prawo zastosować obniżoną stawkę odsetek za zwłokę, o której była mowa w art. 56 § 1a o.p., za cały okres istnienia zaległości podatkowej, czy dopiero od dnia 1 stycznia 2009 r. W wyroku z dnia 11 kwietnia 2011 r., III SA/Wa 2380/10, LEX nr 918450, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uznał, że chociaż przesłanką wprowadzenia omawianych przepisów w życie był wzgląd społeczno-ekonomiczny Skarbu Państwa i podatników, dokonujących dobrowolnych rozliczeń podatkowych, to jednak przepis art. 56 § 1a o.p. nie został skonstruowany jako przepis amnestyjny, tzn. darujący częściowo istniejące zaległości podatkowe z elementami abolicyjnymi, czyli przewidującymi umorzenie ich w tej części. Wobec tego może odnosić się jedynie do przyszłych, a nie przeszłych stanów faktycznych. Wcześniej odmiennie orzekł Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z dnia 18 listopada 2009 r., I SA/Wr 1522/09, LEX nr 575457, w którym sąd podkreślił, że z wprowadzonych z dniem 1 stycznia 2009 r. nowych regulacji nie wynika, aby ustawodawca możliwość stosowania obniżonej stawki odsetek za zwłokę ograniczył do okresu od dnia 1 stycznia 2009 r., jednocześnie nakazując do zaległości w okresie przed dniem 1 stycz-

nia 2009 r. stosowanie odsetek podstawowych (tj. w wysokości określonej w art. 56 § 1 o.p.). Ograniczenia takiego, zdaniem sądu, nie można wiązać z wejściem w życie art. 56 § 1a o.p. Uprawnienie, polegające na stosowaniu obniżonej stawki odsetek za zwłokę, wynika ze spełniającej określone wymogi korekty deklaracji. Przyjęty zatem dzień 1 stycznia 2009 r. jako dzień wejścia w życie m.in. art. 56 § 1a o.p. odnosi się do złożonych korekt deklaracji podatkowych, a nie do okresu, w jakim możliwe jest stosowanie obniżonej stawki odsetek za zwłokę. Sąd przyjął zatem, w wypadku braku przepisów intertemporalnych, zasadę bezpośredniego działania prawa nowego. Zasada ta w odniesieniu do omawianych przepisów znalazła uznanie również w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, który w wyroku z dnia 6 marca 2012 r., I FSK 666/11, LEX nr 1144952, opowiedział się za wykładnią dokonaną przez sąd wrocławski. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że biorąc pod uwagę regulacje zamieszczone w art. 56 § 1 i 1a oraz art. 53 § 1, 2 i 4 o.p., należy stwierdzić, że podatnik od całej kwoty zaległości podatkowej i za cały okres trwania tej zaległości stosuje albo podstawową (art. 56 § 1 o.p.), albo obniżoną (art. 56 § 1a o.p.) stawkę odsetek od zaległości podatkowej. Do stosowania obniżonej stawki odsetek podatnik ma prawo, jeśli spełni warunki określone w art. 56 § 1a o.p. (z zastrzeżeniem wynikającym § 1b) bez względu na okres, jakiego dotyczy składana korekta deklaracji.

Sąd wywiódł, że z art. 56 § 1a o.p. wynikało, że złożenie prawnie skutecznej korekty deklaracji wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty i zapłata w całości zaległości podatkowej w ciągu 7 dni od złożenia korekty uprawnia do zastosowania obniżonej stawki odsetek za zwłokę, tj. w wysokości 75% stawki podstawowej, o której mowa w art. 56 § 1 o.p. W art. 56 § 1b o.p. ustawodawca ograniczył krąg podatników, którzy mogą stosować obniżoną stawkę odsetek za zwłokę, wykluczając z tej grupy podatników składających korekty deklaracji po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a w przypadkach, gdy nie stosuje się zawiadomienia – po zakończeniu kontroli podatkowej oraz podatników korygujących deklaracje w wyniku czynności sprawdzających. Obniżoną stawkę odsetek za zwłokę mogą stosować tylko ci podatnicy, którzy dokonali korekty deklaracji na skutek samokontroli rozliczeń podatkowych. Przyjmując zasadę bezpośredniego działania nowego prawa, należy stwierdzić, że art. 56 § 1a o.p. ma zastosowanie do korekt deklaracji podatkowych (z wyłączeniem korekt, o których mowa w art. 56 § 1b o.p.) złożonych w terminie od dnia 1 stycznia 2009 r., tj. od dnia wejścia w życie art. 56 § 1a o.p. Z powołanych regulacji nie wynika natomiast, aby ustawodawca możliwość stosowania obniżonej stawki odsetek za zwłokę ograniczył do okresu od dnia 1 stycznia 2009 r., jednocześnie nakazując do zaległości w okresie przed dniem 1 stycznia 2009 r. stosowanie odsetek podstawowych (tj. w wysokości określonej w art. 56 § 1 o.p.). Ograniczenia takiego nie można wiązać z wejściem w życie art. 56 § 1a o.p. Uprawnienie, polegające na stosowaniu obniżonej stawki odsetek za zwłokę, wynika bowiem ze spełniającej określone wymogi korekty deklaracji. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, należy zatem podzielić pogląd wyrażony w wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 18 listopada 2009 r., I SA/Wr 1522/09, że przyjęty w art. 10 ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1318) dzień 1 stycznia 2009 r. jako dzień wejścia w życie tej usta-

wy, w tym art. 56 § 1a o.p., odnosi się do złożonych korekt deklaracji podatkowych, a nie do okresu, w jakim możliwe jest stosowanie obniżonej stawki odsetek za zwłokę. Określając wysokość obniżonej stawki odsetek za zwłokę (§ 1a), ustawodawca wskazał, że jest to 75% stawki podstawowej i odwołał się do art. 56 § 1 o.p. Analiza art. 56 § 1 i 1a o.p. wskazuje, że zawierają one określenie jedynie wysokości odsetek za zwłokę podstawowych i obniżonych, ale nie precyzują, za jaki okres i od jakich kwot należy je naliczać. Dopiero art. 53 § 1 o.p. wskazuje, że odsetki za zwłokę naliczane są od zaległości podatkowych, a art. 53 § 4 o.p. precyzuje, że odsetki za zwłokę naliczane są od dnia następującego po dniu upływu terminu płatności podatku (lub terminu, w którym płatnik lub inkasent był obowiązany dokonać wpłaty podatku na rachunek organu podatkowego). Biorąc pod uwagę regulacje zamieszczone w art. 56 § 1 i 1a oraz art. 53 § 1, 2 i 4 o.p., należy stwierdzić, że podatnik od całej kwoty zaległości podatkowej i za cały okres trwania tej zaległości stosuje albo podstawową (art. 56 § 1 o.p.), albo obniżoną (art. 56 § 1a o.p.) stawkę odsetek od zaległości podatkowej. Do stosowania obniżonej stawki odsetek podatnik ma prawo, jeśli spełni warunki określone w art. 56 § 1a o.p. (z zastrzeżeniem wynikającym z § 1b).

Naczelny Sąd Administracyjny dodatkowo wsparł swoją argumentację wykładnią celowościową, odwołując się do uzasadnień dokumentów sejmowych oraz do przebiegu procesu legislacyjnego przy przyjmowaniu omawianych regulacji.

35. Obniżona stawka odsetek za zwłokę od 2016 r. a przepisy intertemporalne

Od dnia 1 stycznia 2016 r. wprowadzono nowe zasady obniżania odsetek za zwłokę przy dobrowolnej korekcie deklaracji podatkowej (art. 56a o.p.). Stawkę obniżoną do 50% stawki podstawowej można stosować przy spełnieniu jednocześnie trzech warunków:

- 1) złożeniu prawnie skutecznej korekty deklaracji (od dnia 1 stycznia 2016 r. korekta taka nie wymaga już wyjaśniania przyczyn korekty – zob. nowe brzmienie art. 81 § 2 o.p.);
- 2) zachowaniu terminu złożenia korekty, czyli złożeniu korekty deklaracji nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji;
- 3) zapłaty zaległości podatkowej w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty.

Jak widać, stawka odsetek za zwłokę przy dobrowolnej korekcie deklaracji została od 2016 r. obniżona z 75% do 50% stawki podstawowej, jednak wyraźnie skrócono jednocześnie termin, w jakim podatnik może skorzystać z tego obniżenia. Do końca 2015 r. bez względu na okres, jaki korygowano, podatnikowi przysługiwała obniżona stawka odsetek za zwłokę. Obecnie, po przekroczeniu terminu 6 miesięcy od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji, jest to już niemożliwe.

Jednak ustawodawca w przepisach przejściowych przewidział swoistą „abolicję odsetkową”, gdyż w myśl art. 19 ust. 3 ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649 z późn. zm.) do zaległości podatkowych powstałych przed dniem 1 stycznia 2016 r. stosuje się ob-

niżoną stawkę odsetek za zwłokę w wysokości 50% stawki odsetek za zwłokę, pod warunkiem złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji w terminie 6 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy nowelizującej i zapłaty zaległości podatkowej w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty. Zatem w okresie od dnia 1 stycznia do dnia 30 czerwca 2016 r. podatnicy mogli skorzystać z obniżonej do 50% stawki odsetek za zwłokę, o ile złożyli prawnie skuteczną korektę deklaracji i wpłacili w terminie 7 dni od dnia jej złożenia całą zaległość podatkową.

Warto przy tym zaznaczyć, że zarówno w stanie prawnym do końca 2015 r., jak i w obecnym, przepisów o obniżonej stawce odsetek za zwłokę nie stosuje się w przypadku korekty deklaracji:

- 1) złożonej po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a w przypadkach, gdy nie stosuje się zawiadomienia – po zakończeniu kontroli podatkowej;
- 2) dokonanej w wyniku czynności sprawdzających.

Obecnie stanowi o tym przepis art. 56a § 3 o.p.

36. Wcześniejsze wykazanie obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług a odsetki za zwłokę

Przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług przewidywały dla niektórych czynności szczególny moment powstania obowiązku podatkowego. Obecnie z reguły jest on skorelowany z datą wystawienia faktury, a gdy faktury nie wystawiono – z chwilą upływu ustawowego terminu wystawienia faktury lub terminu płatności. Jednak istotą problemu była i jest sytuacja, w której podatnik wykazuje obowiązek podatkowy przedwcześnie i przedwcześnie wpłaca należny podatek. Na przykładzie stanu prawnego sprzed dnia 1 stycznia 2014 r. można przedstawić interesującą argumentację, zawartą w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, mającą zastosowanie również obecnie. Do końca 2013 r. obowiązek podatkowy w przypadku usług budowlanych i usług transportu powstawał z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30. dnia, licząc od dnia wykonania usług (art. 19 ust. 13 pkt 2 u.p.t.u. w brzmieniu przed dniem 1 stycznia 2014 r.). Podatnicy, którzy dla uproszczeń rozliczeń podatku od towarów i usług wykazywali obowiązek podatkowy wcześniej, w dacie wystawienia faktury VAT, spotykali się ze sprzeciwem organów podatkowych, które żądały prawidłowego wykazania momentu powstania obowiązku podatkowego w składanych deklaracjach VAT. Jednak w przypadku skorygowania deklaracji (zgodnie z żądaniem organów podatkowych) podatnicy byli narażeni na konieczność zapłacenia odsetek za zwłokę od powstałych zaległości podatkowych, gdyż organy podatkowe odmawiały, powołując się na art. 76a § 2 pkt 2 o.p., zaliczenia nadpłat na poczet zaległości podatkowych z dniem powstania nadpłaty, dokonując tego dopiero z dniem złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty. W wyroku z dnia 23 marca 2011 r., I FSK 764/10, LEX nr 1079582, Naczelny Sąd Administracyjny wskazał m.in., że wykładnia przepisów krajowych ustaw musi być dokonywana w zgodzie z Konstytucją RP, a także odwoływać się do dorobku

prawego Unii Europejskiej (*acquis communautaire*). Dokonując wykładni, nie można abstrahować od racji aksjologicznych, które legły przy uchwalaniu przez ustawodawcę określonego środka. Zgodnie z art. 51 § 1 o.p. zaległość podatkowa to podatek niezapłacony w terminie płatności. Od zaległości podatkowej, zgodnie z art. 53 § 1 i 4 o.p., naliczane są od dnia następującego po dniu upływu terminu płatności podatku odsetki za zwłokę. Z kolei, w myśl art. 72 § 1 pkt 1 o.p., nadpłatę stanowi kwota nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku. Zarówno w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2008 r., jak i po tej dacie nadpłata powstawała i powstaje co do zasady, zgodnie z art. 73 § 1 pkt 1 o.p., z dniem zapłaty przez podatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej. Jedynie w pkt 6 tego artykułu przewidywano do dnia jego uchylecia, tj. dnia 31 grudnia 2008 r., że nadpłata powstaje z dniem złożenia korekty deklaracji w podatku od towarów i usług obniżającej wysokość zobowiązania podatkowego, w związku ze zwiększeniem kwoty podatku naliczonego lub obniżeniem kwoty podatku należnego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług. Ta szczególna regulacja dotyczyła zatem jedynie podatników podatku od towarów i usług, którzy zobowiązani są do dokonywania jego samoobliczenia i wpłaty. Ordynacja podatkowa określa także terminy zwrotu nadpłat (art. 77 o.p.), jak też zasady ich oprocentowania (art. 78 o.p.). Przywołane regulacje pozwalają zatem, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, stwierdzić, że podatnik podatku od towarów i usług znajdujący się w sytuacji polegającej na przedwczesnym rozliczeniu podatku należnego w zawyżonej wysokości i zaniżeniu w związku z tym wysokości zobowiązania w dalszych okresach rozliczeniowych z jednej strony stawał się z dniem wymagalności podatku dłużnikiem podatkowym, ciążyła na nim bowiem zaległość podatkowa podlegająca oprocentowaniu z dniem następującym po dniu jej powstania, natomiast z drugiej strony nie mógł wykazać się nadpłatą, mimo że podatek nadpłacił, w związku z czym Skarb Państwa nie ponosił żadnego uszczerbku, skoro dysponował już stosowną należnością. Nie był także Skarb Państwa zobowiązany do zapłaty oprocentowania, gdyż ta przysługuje tylko wówczas, gdy ziszcza się warunki przewidziane w art. 78 § 3 o.p. Dalej Naczelny Sąd Administracyjny skonstatował, że należy zauważyć, iż sytuacja podatnika podatku od towarów i usług uiszczającego nienależny podatek, a zatem w istocie dokonującego jego „przedpłaty”, kształtowana jest w sposób szczególny i odmienny od sytuacji podatników innych podatków. Co więcej, regulacje te uznać trzeba za formę istotnej, niczym nieuzasadnionej, dolegliwości dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, którzy w przeważającej mierze są podatnikami podatku od towarów i usług. Zatem, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, wspomnianym przepisom można i należy postawić zarzut sprzeczności z jedną z podstawowych zasad tego porządku prawnego, tj. z zasadą proporcjonalności, która zbudowana jest w sposób zbieżny z art. 31 ust. 3 w zw. z art. 2 Konstytucji RP. Uprawniony zatem staje się pogląd, że prawo daninowe, w tym zwłaszcza unormowania regulujące podatek od wartości dodanej, powinno respektować zasadę proporcjonalności. Dokonanie zaś wykładni przepisów przy uwzględnieniu zasady proporcjonalności prowadzi do wniosku, że podatnik – który przedwcześnie rozliczył podatek od towarów i usług za dany okres rozliczeniowy, wykazując podatek należny z tytułu czynności, odnośnie do których obowiązek podatkowy powstał w następnych okre-

sach rozliczeniowych, w wyniku czego w tychże kolejnych okresach rozliczeniowych popadł w zaległość podatkową w tym podatku – nie może być obciążany odsetkami za zwłokę od tychże zaległości do wysokości odsetek, które byłyby należne od kwoty nadpłaconej. Kwotą tą Skarb Państwa bowiem już materialnie dysponował w momencie powstania – pod względem formalnym – zaległości podatkowej za następny okres rozliczeniowy, w związku z czym odpadła funkcja kompensacyjna, jaką spełniać mają odsetki od zaległości podatkowych. Przywołane stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego należy uznać za ugruntowane w orzecznictwie (zob. wyroki NSA: z dnia 16 grudnia 2009 r., I FSK 1172/08, LEX nr 575019; z dnia 14 grudnia 2010 r., I FSK 69/10, CBOSA, oraz z dnia 31 sierpnia 2011 r., I FSK 1189/10, LEX nr 1068101).

37. Przyczyny opóźnienia w wydaniu decyzji niezależne od organu i ich wpływ na zaniechanie poboru odsetek

Według art. 54 § 1 pkt 3 i 7 o.p. odsetek za zwłokę nie nalicza się za okres od dnia następnego po upływie terminu, o którym mowa w art. 139 § 3 o.p., do dnia doręczenia decyzji organu odwoławczego, jeżeli decyzja organu odwoławczego nie została wydana w terminie, o którym mowa w art. 139 § 3 o.p., oraz za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji organu I instancji, jeżeli decyzja nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. Zasada ta doznaje jednak ograniczenia w postaci przepisu art. 54 § 2 o.p., według którego powyższych regulacji nie stosuje się, jeżeli do opóźnienia w wydaniu decyzji przyczyniła się strona lub jej przedstawiciel lub opóźnienie powstało z przyczyn niezależnych od organu. Pojęcie przyczyn niezależnych od organu nie jest pojęciem ostrym, ściśle zdefiniowanym i może rodzić wątpliwości interpretacyjne. Niewątpliwie celem regulacji jest zapobieganie opieszałości organów w prowadzeniu postępowań podatkowych i ochrona interesów podatników, których sprawy są rozstrzygane zbyt powolnie, co prowadzi do wzrostu odsetek za zwłokę od ewentualnych zaległości podatkowych. Wprowadzona przez ustawodawcę przesłanka „przyczyn niezależnych od organu”, jako ograniczająca uprawnienia podatnika do ograniczenia wysokości odsetek za zwłokę, z pewnością powinna być interpretowana w sposób ścisły, zawężający, a nie rozszerzający jej zakres. Należy wskazać, że organ w trakcie postępowania ma niewątpliwie większy wachlarz środków dyscyplinujących podatnika niż odwrotnie. To na organie spoczywają obowiązki związane choćby z każdorazowym informowaniem podatnika co do przyczyn przedłużenia terminu załatwienia sprawy z jednoczesnym obowiązkiem podania zarówno nowego terminu, jak i przyczyn tego przedłużenia – art. 140 § 1 o.p. Obowiązek ten, zgodnie z art. 140 § 2 o.p., ciąży na organie również w sytuacji, gdy niedotrzymanie terminu nastąpiło z przyczyn niezależnych od organu. Jak trafnie wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z dnia 21 stycznia 2009 r., I SA/Łd 1322/08, LEX nr 477388, zastosowanie przepisu art. 54 § 2 o.p. możliwe jest wyłącznie przy spełnieniu warunku wynikającego z art. 140 o.p. Zdaniem sądu, które należy zdecydowanie podzielić, opóźnienia w wydaniu decyzji powstałe z przyczyn niezależnych od organu mają miejsce wówczas, gdy organ mimo dołożenia

należytej staranności nie mógł dotrzymać terminu załatwienia sprawy, określonego w art. 139 o.p., i powiadomił o tym stronę, wyznaczając nowy termin. Jeżeli jednak tego nie uczynił, chociaż powinien, to znaczy, że nie dopełnił obowiązku w tym zakresie, co należy ocenić jako działanie wadliwe, uniemożliwiające skuteczne wykazanie przyczyn niezależnych od organu, o których stanowi art. 54 § 2 o.p.

Dodatkowo można wskazać, że organy podatkowe w wypadku wystąpienia określonych w art. 201 § 1 o.p. przesłanek mają obowiązek z urzędu zawiesić postępowanie podatkowe, co wiąże się z zaniechaniem poboru odsetek za zwłokę za okres zawieszenia postępowania (art. 54 § 1 pkt 4 o.p.). Do przesłanek związanych z brakiem przyczynienia się organu do przedłużenia postępowania należą m.in. konieczność rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd oraz wystąpienie na podstawie ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, do organów innego państwa o udzielenie informacji niezbędnych do ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego.

Jednocześnie jednak, jak podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny (zob. wyrok NSA z dnia 13 listopada 2009 r., II FSK 2001/08, LEX nr 576752), wykonanie ciążących na organie podatkowym obowiązków ze względu na złożony charakter sprawy, konieczność wyjaśnienia wielu faktów, przeprowadzenia licznych dowodów, w tym przede wszystkim dowodów innych niż dowody z dokumentów, może być przyczyną przedłużenia postępowania ponad okres wskazany w art. 54 § 1 pkt 7 o.p. z przyczyn niezależnych od organu. Oceniając, czy przedłużenie postępowania nastąpiło z przyczyn niezależnych od organu w rozumieniu art. 54 § 2 o.p., należy mieć na względzie złożoność sprawy, ilość i rodzaj przeprowadzanych dowodów, a także terminowość i celowość czynności podejmowanych przez organ w toku postępowania, prawidłowe zorganizowanie postępowania, czas niezbędny do dokonania czynności organizacyjnych (np. wezwania świadków czy pozyskania informacji od innych organów). Jeżeli czynności te zajmowały odpowiednią ilość czasu i uzasadnione były ze względu na zawoilość sprawy i jej etap oraz z uwagi na konieczność respektowania uprawnień stron postępowania, to uznać należy, że przedłużenie postępowania nastąpiło z przyczyn niezależnych od organu.

Rozumowanie Naczelnego Sądu Administracyjnego należy uznać w zasadzie za poprawne, z dość istotnym zastrzeżeniem. Rzeczywiście katalog dowodów określony jest w art. 180 § 1 o.p. bardzo szeroko i aktywność strony postępowania może powodować przedłużenie toku postępowania. Najczęściej jednak to organ podatkowy jest w postępowaniu stroną bardziej aktywną, np. w przeprowadzaniu dowodów z zeznań świadków, które ze względu na wymagania proceduralne trwają długo i wówczas trudno jest mówić o przyczynach niezależnych od organu, zwłaszcza gdy przesłuchiwani świadkowie są zywani z inicjatywy organu. Podatnik w zasadzie nie ma żadnych narzędzi procesowych do powstrzymania organu od niczym nieskrępowanego przeprowadzania dowodów, w tym ze źródeł osobowych. Aktywność organu w tym zakresie zwiększa się znacząco, gdy tok postępowania nie jest „po jego myśli”. Poza tym można wskazać, że w praktyce aktywność strony w składaniu wniosków dowodowych jest wprost proporcjonalna do aktywności organu w wykazywaniu dość wą-