

ORDYNACJA PODATKOWA

ORZECZNICTWO
PIŚMIENNICTWO

Małgorzata Niezgódka-Medek
Marek Szubiakowski

ORDYNACJA PODATKOWA

ORZECZNICTWO
PIŚMIENNICTWO

Małgorzata Niezgódka-Medek
Marek Szubiakowski

Stan prawny na 5 stycznia 2023 r.

Wydawca
Małgorzata Stańczak

Redaktor prowadzący
Joanna Tchorek

Opracowanie redakcyjne
Wioletta Kowalska Violet Design

prawolubni

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.

Szanujmy prawo i własność
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2023

ISBN 978-83-8328-162-9

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 728 313 462
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	37
Wstęp	39
Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa	47

DZIAŁ I

Przepisy ogólne	49
Art. 1. [Zakres przedmiotowy]	49
Art. 1a. [Wykonywanie obowiązku informacyjnego dotyczącego przetwarzania danych osobowych]	50
Art. 2. [Zakres stosowania]	51
Art. 2a. [Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika]	52
Art. 3. [Słowniczek ustawowy]	54
Art. 3a. [Deklaracje podatkowe w formie elektronicznej]	60
Art. 3b. [Treść deklaracji podatkowej w formie elektronicznej]	60
Art. 3c. (uchylony)	61
Art. 3d. [Składanie deklaracji elektronicznych samorządowym organom podatkowym]	61
Art. 3e–3f. (uchylone)	62
Art. 4. [Obowiązek podatkowy]	62
Art. 5. [Zobowiązanie podatkowe]	65
Art. 6. [Podatek]	67
Art. 7. [Podatnik]	69
Art. 7a. [Wykonywanie praw i obowiązków podatnika i płatnika będącego przedsiębiorstwem w spadku]	70
Art. 8. [Płatnik]	70
Art. 9. [Inkasent]	72
Art. 10. [Wybór formy opodatkowania]	74
Art. 11. [Rok podatkowy]	74
Art. 12. [Termin w Ordynacji podatkowej]	76

DZIAŁ II

Organy podatkowe i ich właściwość	81
---	----

Rozdział 1

Organy podatkowe	81
Art. 13. [Organy podatkowe]	81
Art. 13a. [Szczególne organy podatkowe]	85
Art. 14. [Nadzór w sprawach podatkowych]	85

Rozdział 1a

Interpretacje przepisów prawa podatkowego	86
Art. 14a. [Interpretacje podatkowe ogólne; objaśnienia podatkowe]	86
Art. 14b. [Interpretacje podatkowe indywidualne. Stwierdzenie bezprzedmiotowości wniosku]	88
Art. 14c. [Treść interpretacji podatkowej indywidualnej]	97
Art. 14d. [Termin wydania interpretacji podatkowej indywidualnej]	99
Art. 14da. [Zmiana z urzędu interpretacji ogólnej lub objaśnienia podatkowego]	103
Art. 14e. [Zmiana, uchylene, stwierdzenie wygaśnięcia indywidualnej interpretacji podatkowej]	104
Art. 14f. [Opłata od interpretacji podatkowej indywidualnej]	107
Art. 14g. [Pozostawienie wniosku o interpretację podatkową bez rozpatrzenia]	109
Art. 14h. [Odpowiednie stosowanie]	110
Art. 14i. [Publikacja interpretacji podatkowych]	113
Art. 14j. [Interpretacja indywidualna samorządowych organów podatkowych]	115
Art. 14k. [Ochrona wnioskodawcy]	117
Art. 14l. [Obowiązek zapłaty podatku]	119
Art. 14m. [Zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku]	121
Art. 14n. [Odpowiednie stosowanie]	123
Art. 14na. [Wyłączenie stosowania przepisów]	128
Art. 14nb. [Zakres ochrony prawnej wynikającej z interpretacji indywidualnej dotyczącej wniosku obejmującego transakcje lub inne zdarzenia z udziałem osób spoza RP lub mające skutki transgraniczne]	129
Art. 14o. [Interpretacja milcząca przepisów prawa podatkowego]	130
Art. 14p. [Odpowiednie stosowanie]	132
Art. 14r. [Wniosek wspólny o wydanie interpretacji indywidualnej]	134
Art. 14s. [Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej składany przez zamawiającego]	135

Rozdział 2

Właściwość organów podatkowych	136
Art. 15. [Obowiązek przestrzegania właściwości przez organy podatkowe]	136
Art. 16. [Właściwość rzeczowa organów podatkowych]	140
Art. 17. [Właściwość miejscowa organów podatkowych]	141
Art. 17a. [Właściwość miejscowa organów podatkowych w przypadku odpowiedzialności osób trzecich]	142
Art. 17b. [Właściwość miejscowa organów podatkowych w przypadku przejęcia praw i obowiązków podatnika przez następcę prawnego]	145

Art. 18.	[Zmiana właściwości w trakcie roku podatkowego]	146
Art. 18a.	[Zmiana właściwości po zakończeniu roku podatkowego]	146
Art. 18b.	[<i>Perpetuatio fori</i> w postępowaniu podatkowym]	147
Art. 18c.	[Wyznaczenie właściwego organu podatkowego w przypadku podejrzenia popełnienia przestępstwa lub konieczności zabezpieczenia dowodów]	148
Art. 18ca.	[Wyznaczenie właściwego organu podatkowego w przypadku przypuszczenia zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub środków ograniczających umowne korzyści]	150
Art. 18d.	[Przekazanie sprawy organowi kontroli podatkowej]	150
Art. 19.	[Spory o właściwość między organami podatkowymi]	152
Art. 20.	[Czynności organu podatkowego do czasu rozstrzygnięcia sporu]	153
 DZIAŁ IIIA		
(uchylony)		154
Art. 20a–20r. (uchylone)		154
 Dział IIB		
Współdziałanie		155
 Rozdział 1		
Umowa o współdziałanie		155
Art. 20s.	[Zawarcie umowy o współdziałanie]	155
Art. 20t.	[Forma, treść i czas obowiązywania umowy o współdziałanie]	156
Art. 20u.	[Obowiązki podatnika w ramach umowy o współdziałanie]	156
Art. 20v.	[Czynności Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w ramach umowy o współdziałanie]	156
Art. 20w.	[Wyłączenie następstwa prawnego w przypadku umowy o współdziałanie]	157
Art. 20x.	[Wypowiedzenie umowy o współdziałanie]	157
Art. 20y.	[Czasowy zakaz zawarcia kolejnej umowy o współdziałanie]	157
Art. 20z.	[Wypowiedzenie porozumienia podatkowego w następstwie rozwiązania umowy o współdziałanie]	157
Art. 20za.	[Ewidencja podatników, z którymi zawarto umowy o współdziałanie]	157

Rozdział 2

Porozumienia podatkowe	158
Art. 20zb. [Zakres porozumienia podatkowego]	158
Art. 20zba. [Porozumienie podatkowe a porozumienie inwestycyjne]	158
Art. 20zc. [Przesłanki odmowy zawarcia porozumienia podatkowego; przepisy stosowane do porozumienia podatkowego]	158
Art. 20zd. [Opinie wydawane przed zawarciem porozumienia podatkowego]	159
Art. 20ze. [Wypowiedzenie porozumienia podatkowego]	160
Art. 20zf. [Uzupełniające stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej o dowodach]	160

Rozdział 3

Audyt podatkowy	160
Art. 20zg. [Rodzaje i cele audytu podatkowego]	160
Art. 20zh. [Obowiązek przekazania dokumentów i informacji niezbędnych do przeprowadzenia audytu podatkowego]	161
Art. 20zi. [Opinie i zalecenia sporządzane z przeprowadzonego audytu podatkowego]	161
Art. 20zj. [Audyt wstępny]	162
Art. 20zk. [Audyt podatkowy w zakresie prawidłowości wypełniania obowiązków podatkowych]	162
Art. 20zl. [Audyt podatkowy w zakresie ram wewnętrzznego nadzoru podatkowego]	162
Art. 20zm. [Skutki złożenia prawnie skutecznej deklaracji lub korekty deklaracji]	163
Art. 20zn. [Osoby wykonujące czynności w zakresie audytu podatkowego]	163
Art. 20zo. [Niezależny audyt funkcji podatkowej]	163
Art. 20zp. [Zakres niezależnego audytu funkcji podatkowej i raport z tego audytu]	164
Art. 20zq. [Uzupełniające stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej o dowodach]	164

Rozdział 4

Przepisy wspólne	164
Art. 20zr. [Uzupełniające stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej]	164

DZIAŁ IIC

Porozumienie inwestycyjne	165
Art. 20zs. [Zawarcie porozumienia inwestycyjnego]	165
Art. 20zt. [Zakres porozumienia inwestycyjnego]	166
Art. 20zu. [Wniosek o zawarcie porozumienia inwestycyjnego]	166

Art. 20zv.	[Opłata wstępna]	167
Art. 20zw.	[Uzgodnienie zakresu i treści porozumienia inwestycyjnego]	167
Art. 20zx.	[Okres obowiązywania i język sporządzenia porozumienia inwestycyjnego; związanie inwestora i organu porozumieniem inwestycyjnym]	168
Art. 20zy.	[Opłata główna]	168
Art. 20zz.	[Zmiana porozumienia inwestycyjnego]	169
Art. 20zza.	[Wypowiedzenie porozumienia inwestycyjnego]	169
Art. 20zzb.	[Wygaśnięcie porozumienia inwestycyjnego]	170
Art. 20zcc.	[Ewidencja inwestorów i porozumień inwestycyjnych]	170
Art. 20zcd.	[Utrwalanie w postaci elektronicznej pism związanych z porozumieniem inwestycyjnym]	171
Art. 20zce.	[Uzupełniające stosowanie innych przepisów]	171

DZIAŁ III

Zobowiązania podatkowe	172
-------------------------------------	-----

Rozdział 1

Powstawanie zobowiązania podatkowego	172
---	-----

Art. 21.	[Sposoby powstania zobowiązania podatkowego]	172
Art. 21a.	[Wniosek o przeprowadzenie postępowania podatkowego]	178
Art. 21b.	[Decyzja podatkowa określająca wysokość dochodu lub zysku]	178
Art. 22.	[Zaniechanie poboru podatku]	180
Art. 23.	[Oszacowanie podstawy opodatkowania]	182
Art. 23a.	[Określenie wysokości zaliczek na podatek]	185
Art. 24.	[Określenie wysokości straty podatnika]	187
Art. 24a–25.	(uchylone)	189

Rozdział 2

Odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta	189
---	-----

Art. 26.	[Zakres odpowiedzialności podatnika]	189
Art. 26a.	[Ograniczenie odpowiedzialności podatnika]	191
Art. 27.	(uchylony)	192
Art. 28.	[Wynagrodzenie płatnika i inkasenta]	192
Art. 29.	[Zakres odpowiedzialności podatnika pozostającego w związku małżeńskim]	194
Art. 30.	[Zakres odpowiedzialności płatnika i inkasenta]	196
Art. 31.	[Osoby odpowiedzialne za obliczanie, pobieranie i wpłacanie podatku]	199
Art. 32.	[Obowiązek przechowywania dokumentów przez płatników i inkasentów]	201

Rozdział 3

Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych	203
Art. 33. [Zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego]	203
Art. 33a. [Wygaśnięcie zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego]	206
Art. 33b. [Odpowiednie stosowanie]	207
Art. 33c. [Odpowiednie stosowanie]	209
Art. 33d. [Formy zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego]	209
Art. 33e. [Gwarant lub poręczyciel wykonania zobowiązania podatkowego]	212
Art. 33f. [Wybór formy zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego]	212
Art. 33g. [Postanowienie o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego]	214
Art. 34. [Hipoteka przymusowa zabezpieczająca należności podatkowe]	216
Art. 35. [Powstanie hipoteki przymusowej zabezpieczającej należności podatkowe]	218
Art. 36–37. (uchylone)	220
Art. 38. [Wniosek organu podatkowego o założenie księgi wieczystej]	220
Art. 38a. [Zaspokojenie z przedmiotu hipoteki przymusowej]	220
Art. 39. [Wyjawienie nieruchomości i praw majątkowych w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej]	221
Art. 40. (uchylony)	222
Art. 41. [Zastaw skarbowy]	222
Art. 42. [Spis rzeczy i praw mogących być przedmiotem zastawu skarbowego]	225
Art. 42a. (uchylony)	225
Art. 43. [Rejestr zastawów skarbowych]	225
Art. 44. [Podstawa wniosku o wpis do rejestru zastawów skarbowych]	226
Art. 45. [Moment powstania zastawu skarbowego. Kolejność wpisów do rejestru zastawów]	228
Art. 46. [Skuteczność zastawu skarbowego. Pierwszeństwo przed innym zastawem. Zaspokojenie z przedmiotu zastawu skarbowego]	229
Art. 46a. [Dokonanie wpisu zastawu skarbowego]	229
Art. 46b. [Wniosek o wpis. Rozpoznanie wniosku]	230
Art. 46c. [Wypisy i zaświadczenia z rejestru zastawów skarbowych]	230
Art. 46d. [Dostępność rejestru zastawów skarbowych w internecie]	231
Art. 46e. [Dostęp do rejestru zastawów skarbowych]	231

Art. 46f.	[Delegacja ustawowa – struktura rejestru, formularze, opłaty]	231
Art. 46g.	[Wygaśnięcie zastawu skarbowego]	232
Art. 46h.	[Wykreślenie zastawu skarbowego z rejestru zastawów]	232
Art. 46i.	[Wykreślenie zastawu skarbowego z rejestru zastawów]	233

Rozdział 4

Terminy płatności		233
Art. 47.	[Termin płatności podatku]	233
Art. 48.	[Odroczenie terminu przewidzianego w prawie podatkowym]	235
Art. 49.	[Nowy termin płatności podatku]	236
Art. 50.	[Przedłużenie terminu przewidzianego w prawie podatkowym]	238

Rozdział 5

Zaległość podatkowa		239
Art. 51.	[Zaległość podatkowa]	239
Art. 52.	[Należności podlegające zwrotowi bez wezwania organu podatkowego]	241
Art. 52a.	[Nienależnie pobrane wynagrodzenie płatników lub inkasentów]	243

Rozdział 6

Odsetki za zwłokę i opłata prolongacyjna		243
Art. 53.	[Odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych]	243
Art. 53a.	[Decyzja podatkowa określająca wysokość odsetek za zwłokę]	244
Art. 54.	[Wyłączenie naliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych]	246
Art. 55.	[Wpłata odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych]	250
Art. 56.	[Stawka odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych]	252
Art. 56a.	[Obniżona stawka odsetek za zwłokę]	253
Art. 56b.	[Podwyższona stawka odsetek za zwłokę]	255
Art. 56ba.	[Stawki podwyższone a dodatkowe zobowiązanie podatkowe w VAT]	256
Art. 56c.	[Obniżenie lub podwyższenie stawek odsetek za zwłokę]	256
Art. 56d.	[Ogłoszenie stawek odsetek za zwłokę]	256
Art. 57.	[Opłata prolongacyjna od kwoty podatku lub zaległości podatkowej]	257
Art. 58.	[Delegacja ustawowa]	259

Rozdział 6a

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe	260
Art. 58a. [Podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego]	260
Art. 58b. [Wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego]	261
Art. 58c. [Podwojenie lub potrojenie stawek dodatkowego zobowiązania podatkowego]	262
Art. 58d. [Obniżenie stawek dodatkowego zobowiązania podatkowego]	262
Art. 58e. [Wyłączenie stosowania dodatkowego zobowiązania podatkowego w przypadku odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe]	262

Rozdział 7

Wygaśnięcie zobowiązań podatkowych	263
Art. 59. [Formy wygaśnięcia zobowiązania podatkowego]	263
Art. 60. [Termin dokonania i forma zapłaty podatku]	266
Art. 61. [Obowiązek zapłaty podatku przelewem]	268
Art. 61a. [Zapłata podatku instrumentem płatniczym]	269
Art. 61b. [Mikrorachunek podatkowy]	269
Art. 62. [Zaliczenie wpłat dokonanych przez podatnika]	270
Art. 62a. [Odpowiednie stosowanie]	272
Art. 62b. [Zapłata podatku przez osoby inne niż podatnik]	272
Art. 63. [Zaokrąglanie podstawy opodatkowania]	272
Art. 64. [Potrącenie zobowiązań podatkowych]	274
Art. 65. [Potrącenie w przypadku podatków samorządowych]	277
Art. 66. [Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego wskutek przeniesienia własności lub praw majątkowych]	278
Art. 67. (uchylony)	281

Rozdział 7a

Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych	281
Art. 67a. [Odroczenie terminu płatności podatku, rozłożenie zapłaty podatku na raty, umorzenie zaległości podatkowej na wniosek podatnika]	281
Art. 67b. [Ulga na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą]	285
Art. 67c. [Odpowiednie stosowanie]	288
Art. 67d. [Umorzenie zaległości podatkowej z urzędu]	289
Art. 67e. [Właściwość w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Delegacja ustawowa]	291

Rozdział 8

Przedawnienie	291
Art. 68. [Przedawnienie prawa do wydania decyzji podatkowej]	291
Art. 69. [Przedawnienie prawa do wydania decyzji w przypadku niedopełnienia warunku uprawniającego do ulgi podatkowej]	297
Art. 70. [Przedawnienie zobowiązania podatkowego]	299
Art. 70a. [Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego]	309
Art. 70b. (uchylony)	312
Art. 70c. [Zawiadomienie podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego]	312
Art. 70d. [Wprowadzenie w życie rozstrzygnięcia zapadłego w ramach procedury rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania pomimo upływu terminu przedawnienia]	313
Art. 70e. [Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w razie wszczęcia postępowania w sprawie wydania decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania]	313
Art. 71. [Odpowiednie stosowanie]	314

Rozdział 9

Nadpłata	316
Art. 72. [Nadpłata podatku]	316
Art. 73. [Powstanie nadpłaty podatku]	318
Art. 74. [Nadpłata podatku powstała wskutek orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości]	320
Art. 74a. [Określenie nadpłaty przez organ podatkowy]	322
Art. 75. [Wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku]	323
Art. 76. [Zaliczenie nadpłaty, zwrot nadpłaty podatku]	326
Art. 76a. [Chwila zaliczenia nadpłaty podatku]	328
Art. 76b. [Zwrot podatku]	330
Art. 76c. [Zwrot nadpłaty wynikającej z zaliczek na podatek]	332
Art. 77. [Termin zwrotu nadpłaty podatku]	332
Art. 77a. [Zwrot nadwyżki wpłaconych kwot zaliczek na podatek]	335
Art. 77b. [Forma zwrotu nadpłaty podatku]	335
Art. 77c. [Pomniejszenie nadpłaty podatku]	337
Art. 78. [Oprocentowanie nadpłaty podatku]	337
Art. 78a. [Proporcjonalne zaliczenie zwróconej kwoty podatku]	341

Art. 79.	[Zakaz wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku]	342
Art. 80.	[Wygaśnięcie prawa do zwrotu nadpłaty podatku]	344
Rozdział 9a		
Podpisywanie deklaracji		346
Art. 80a.	[Podpisanie deklaracji podatkowej przez pełnomocnika]	346
Art. 80b.	[Skutki udzielenia pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji podatkowej]	348
Rozdział 10		
Korekta deklaracji		349
Art. 81.	[Skorygowanie deklaracji podatkowej]	349
Art. 81a.	(uchylony)	351
Art. 81b.	[Zawieszenie uprawnienia do skorygowania deklaracji podatkowej]	351
Art. 81c.	(uchylony)	353
Rozdział 11		
Informacje podatkowe		354
Art. 82.	[Obowiązek udzielania informacji podatkowej]	354
Art. 82a.	[Obowiązek informowania o wynagrodzeniu wypłacanym nierezydentowi]	355
Art. 82b.	[Współpraca organów administracji rządowej i samorządowej z organami podatkowymi]	356
Art. 83.	[Zakres i termin przekazywania informacji podatkowej. Delegacja ustawowa]	356
Art. 84.	[Obowiązek przekazywania informacji organom podatkowym przez sądy, komorników i notariuszy]	356
Art. 84a.	[Obowiązek przekazywania informacji Szefowi KAS przez notariuszy; umieszczanie elektronicznych wypisów w Centralnym Repozytorium Elektronicznych Wypisów Aktów Notarialnych]	357
Art. 85.	[Grupy podmiotów obowiązane do składania zeznań, wykazów, informacji lub deklaracji podatkowych. Delegacja ustawowa]	359
Art. 86.	[Okres przechowywania ksiąg podatkowych]	360
Rozdział 11a		
Informacje o schematach podatkowych		362
Art. 86a.	[Definicje legalne; spełnienie kryterium głównej korzyści, transgranicznego, kwalifikowanego korzystającego; ustalenie podmiotu powiązanego]	362
Art. 86b.	[Informacje o schemacie podatkowym przekazywane Szefowi KAS przez promotora]	372

Art. 86c.	[Informacje o schemacie podatkowym przekazywane Szefowi KAS przez korzystającego]	373
Art. 86d.	[Obowiązek poinformowania wspomagającego o NSP schematu podatkowego; obowiązki informacyjne wspomagającego wobec Szefa KAS]	375
Art. 86e.	[Spełnienie obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym w przypadku kilku podmiotów obowiązanych do jej przekazania]	377
Art. 86f.	[Treść informacji o schemacie podatkowym]	378
Art. 86g.	[Sposób przekazania informacji o schemacie podatkowym Szefowi KAS]	380
Art. 86h.	[Wezwanie do uzupełnienia przekazanych informacji o schemacie podatkowym lub do wyjaśnienia wątpliwości]	381
Art. 86i.	[Odmowa nadania NSP; unieważnienie NSP]	381
Art. 86ia.	[Doręczanie dokumentów związanych ze schematami podatkowymi za pomocą środków komunikacji elektronicznej]	381
Art. 86j.	[Przekazywanie Szefowi KAS informacji o zastosowaniu schematu podatkowego]	382
Art. 86k.	[Wyjaśnienia ministra]	383
Art. 86l.	[Wewnętrzna procedura w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych]	383
Art. 86m.	[Kara pieniężna za niewprowadzenie lub niestosowanie wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych]	384
Art. 86n.	[Przekazywanie Szefowi KAS informacji i zawiadomień za pomocą środków komunikacji elektronicznej]	385
Art. 86na.	[Zakres pełnomocnictwa do działania w sprawach dotyczących stosowania przepisów o przekazywaniu informacji o schematach podatkowych]	385
Art. 86o.	[Przepisy ustawy stosowane w zakresie nieuregulowanym]	385

Rozdział 12

Rachunki	386	
Art. 87.	[Wystawianie rachunków przez podatników]	386
Art. 88.	[Przechowywanie rachunków przez podatników]	387
Art. 89–90.	(uchylone)	387

Rozdział 13

Odpowiedzialność solidarna	388	
Art. 91.	[Odpowiednie stosowanie przepisów o zobowiązaniach cywilnoprawnych]	388

Art. 92.	[Powstanie odpowiedzialności solidarnej podatników]	390
----------	---	-----

Rozdział 14

Prawa i obowiązki następców prawnych oraz podmiotów

przekształconych		392
Art. 93.	[Następcy prawni]	392
Art. 93a.	[Podmioty przekształcone]	394
Art. 93b.	[Odpowiednie stosowanie]	396
Art. 93c.	[Osoby prawne przejmujące lub osoby prawne powstałe w wyniku podziału]	398
Art. 93d.	[Następstwo w zakresie praw i obowiązków wynikających z decyzji]	399
Art. 93e.	[Norma kolizyjna]	401
Art. 94.	[Stosowanie do podmiotów powstałych wskutek prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych]	402
Art. 95.	[Ograniczenie odpowiedzialności]	404
Art. 96.	[Kontynuacja naliczania odsetek oraz oprocentowania]	404
Art. 97.	[Odpowiedzialność spadkobierców oraz przedsiębiorstwa w spadku]	405
Art. 97a.	[Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe przedsiębiorstwa w spadku]	408
Art. 98.	[Odpowiednie stosowanie przepisów spadkowych]	409
Art. 99.	[Zawieszenie biegu terminów]	411
Art. 100.	[Decyzja o odpowiedzialności lub uprawnieniach spadkobierców]	413
Art. 101.	[Odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych spadkodawcy]	414
Art. 102.	[Wstąpienie spadkobierców w miejsce osoby zmarłej w toku postępowania]	416
Art. 103.	[Zawiadomienie spadkobierców]	417
Art. 104.	(uchylony)	418
Art. 105.	[Oprocentowanie nadpłat oraz zwrotów podatków przypadających spadkodawcy]	418
Art. 106.	[Odpowiedzialność zapisobiercy za zobowiązania podatkowe]	419

Rozdział 15

Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich		420
Art. 107.	[Zakres odpowiedzialności podatkowej osób trzecich]	420
Art. 108.	[Decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej]	422
Art. 109.	[Odpowiednie stosowanie]	425
Art. 110.	[Odpowiedzialność podatkowa rozwiedzionego małżonka]	427

Art. 111.	[Odpowiedzialność podatkowa członka rodziny]	428
Art. 112.	[Odpowiedzialność podatkowa nabywcy przedsiębiorstwa]	429
Art. 112a.	[Wyłączenie stosowania]	432
Art. 112b.	[Odpowiedzialność podatkowa spółki kapitałowej]	432
Art. 112c.	[Odpowiedzialność podatkowa spółki bez osobowości prawnej]	433
Art. 113.	[Odpowiedzialność podatkowa firmującego]	434
Art. 114.	[Odpowiedzialność podatkowa właściciela rzeczy używanej do prowadzenia działalności gospodarczej]	436
Art. 114a.	[Odpowiedzialność podatkowa dzierżawcy lub użytkownika nieruchomości]	437
Art. 115.	[Odpowiedzialność podatkowa wspólnika]	439
Art. 116.	[Odpowiedzialność podatkowa członków zarządu spółek kapitałowych]	440
Art. 116a.	[Odpowiedzialność podatkowa członków zarządu innych osób prawnych]	444
Art. 116b.	[Odpowiedzialność podatkowa likwidatorów spółki]	446
Art. 117.	[Odpowiedzialność podatkowa w przypadku podziału osoby prawnej]	446
Art. 117a.	[Odpowiedzialność podatkowa gwaranta lub poręczyciela]	447
Art. 117b.	[Odpowiedzialność podatnika podatku VAT, na rzecz którego dokonano dostawy towarów]	448
Art. 117ba.	[Odpowiedzialność solidarna nabywcy towarów i usług oraz jego kontrahenta]	449
Art. 117bb.	(uchylony)	450
Art. 117c.	[Odpowiedzialność pełnomocnika podatnika VAT]	451
Art. 117d.	[Odpowiedzialność zarządcy sukcesyjnego oraz zarządcy faktycznego]	451
Art. 118.	[Terminy przedawnienia w przypadku odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej]	452
Art. 119.	[Zasady waloryzacji wysokości zastawu skarbowego]	453

DZIAŁ IIIA

Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania	454
--	-----

Rozdział 1

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania	454	
Art. 119a.	[Unikanie opodatkowania]	454
Art. 119b.	[Wyłączenie stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania]	458
Art. 119c.	[Uznanie sposobu działania za sztuczny]	460
Art. 119d.	[Uznanie czynności za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej]	461

Art. 119e.	(uchylony)	462
Art. 119f.	[Pojęcie czynności]	463

Rozdział 2

Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania

Art. 119g.	[Wszczęcie lub przejęcie postępowania]	464
Art. 119ga.	[Elementy i procedowanie wniosku o przejęcie postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej przez Szefa KAS]	465
Art. 119gb.	[Odmowa wszczęcia postępowania podatkowego lub przejęcia postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej]	466
Art. 119gc.	[Wystąpienie Szefa KAS o zajęcie stanowiska przez organ podatkowy]	467
Art. 119gd.	[Decyzja o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego w toku postępowania podatkowego w przypadku unikania opodatkowania albo przed wszczęciem lub przejęciem postępowania podatkowego przez Szefa KAS]	467
Art. 119h.	[Zasięgnięcie opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania]	467
Art. 119i.	[Wydanie opinii przez Radę do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania]	468
Art. 119j.	[Korekta deklaracji; wniosek o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku]	468
Art. 119k.	[Umorzenie postępowania; przekazanie postępowania właściwemu organowi]	469
Art. 119l.	[Uzupełniające stosowanie przepisów o postępowaniu podatkowym]	470

Rozdział 3

Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

Art. 119m.	[Zadania Rady]	470
Art. 119n.	[Powołanie Rady]	471
Art. 119o.	[Skład Rady]	471
Art. 119p.	[Wygaśnięcie członkostwa w Radzie przed upływem kadencji]	472
Art. 119q.	[Wygaśnięcie członkostwa lub odwołanie członka a prace Rady]	472
Art. 119r.	[Wybór przewodniczącego Rady]	473
Art. 119s.	[Zadania przewodniczącego Rady]	473
Art. 119t.	[Publikacja opinii Rady]	474
Art. 119u.	[Wyłączenie członków Rady w zakresie wydawanej opinii]	474
Art. 119v.	[Wynagrodzenie członków Rady]	474

Rozdział 4

Opinie zabezpieczające	475
Art. 119w. [Podmiot wydający opinię zabezpieczającą]	475
Art. 119x. [Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej]	477
Art. 119y. [Wydanie lub odmowa wydania opinii zabezpieczającej]	479
Art. 119z. [Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej a prowadzenie czynności w toku postępowania podatkowego lub kontrolnego]	481
Art. 119za. [Treść opinii zabezpieczającej]	482
Art. 119zb. [Termin załatwienia wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej]	483
Art. 119zc. [Opłata za wydanie wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej]	483
Art. 119zd. [Zmiana opinii zabezpieczającej]	483
Art. 119zda. [Publikacja w BIP informacji na podstawie treści opinii zabezpieczającej lub odmowy wydania opinii zabezpieczającej]	484
Art. 119zdb. [Zasięgnięcie opinii organu właściwego w sprawie porozumienia]	484
Art. 119ze. [Bezprzedmiotowość postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej]	484
Art. 119zea. [Delegacja ustawowa – wzory wniosków o wydanie opinii zabezpieczającej]	485
Art. 119zf. [Przepisy stosowane w sprawach nieuregulowanych]	485

Rozdział 5

Cofnięcie skutków unikania opodatkowania	486
Art. 119zfa. [Wniosek o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania]	486
Art. 119zfb. [Odmowa wszczęcia postępowania w sprawie określenia warunków cofnięcia skutków unikania opodatkowania]	487
Art. 119zfc. [Wyjaśnienie wątpliwości przed złożeniem wniosku o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania]	487
Art. 119zfd. [Elementy wniosku o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania]	488
Art. 119zfe. [Złożenie wniosku i wydanie decyzji o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania a czynności sprawdzające, kontrole i inne postępowania; domniemania w toku postępowania]	489
Art. 119zff. [Opłata]	490
Art. 119zfg. [Wyjaśnienie wątpliwości przez wnioskodawcę, spotkanie uzgodnieniowe]	491

Art. 119zfh.	[Działania Szefa KAS w razie nieprawidłowego przedstawienia elementów wniosku o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania]	491
Art. 119zfi.	[Odmowa określenia warunków cofnięcia skutków unikania opodatkowania]	491
Art. 119z fj.	[Elementy decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania]	492
Art. 119zfk.	[Uwzględnienie treści decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania; złożenie korekty deklaracji lub informacji zastępczej]	492
Art. 119zfl.	[Uwzględnianie rozstrzygnięć w sprawie określenia warunków cofnięcia skutków unikania opodatkowania w toku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego]	493
Art. 119zfm.	[Korekta deklaracji przez zainteresowanego niebędącego podmiotem, który unikał opodatkowania]	493
Art. 119zfma.	[Cofnięcie skutków unikania opodatkowania]	494
Art. 119zfn.	[Przepisy stosowane w zakresie nieuregulowanym]	495
Art. 119zfo.	[Kara pieniężna za naruszenie obowiązku przekazania informacji w związku z kontrolą celno-skarbową]	495

Dział IIIB

Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych	496
--	-----

Rozdział 1

Przepisy ogólne	496	
Art. 119zg.	[Definicje legalne]	496
Art. 119zh.	[Rachunki wyłączone spod regulacji]	498
Art. 119zha.	[Zastosowanie STIR]	499
Art. 119z hb.	[Zlecenie dokonania przez izbę rozliczeniową analizy skutków zachodzących zjawisk gospodarczych]	499
Art. 119zi.	[Podmioty wykonujące czynności związane z realizacją obowiązków izby rozliczeniowej; zlecenie wykonywania czynności związanych z technicznym utrzymaniem, naprawą lub zmianą funkcjonalności STIR]	500
Art. 119zj.	[Wykonywanie czynności związanych z technicznym utrzymaniem, naprawą lub zmianą funkcjonalności STIR – obecność przedstawiciela Szefa KAS, rejestr czynności]	501
Art. 119zk.	[Zasady przekazywania danych, informacji i żądań]	502

Art. 119zl.	[Określanie biegu terminów; wykonywanie czynności w soboty i dni wolne od pracy]	502
Art. 119zm.	[Zawiadomienie o uzasadnionym podejrzeniu popełnienia wyłudzenia skarbowego]	503
Art. 119zma.	(uchylony)	503

Rozdział 2

Analiza ryzyka		504
Art. 119zn.	[Ustalenie wskaźnika ryzyka; zgłaszanie izbie rozliczeniowej najlepszych praktyk]	504
Art. 119zo.	[Przekazywanie i udostępnianie informacji o wskaźniku ryzyka]	506
Art. 119zp.	[Przekazywanie izbie rozliczeniowej informacji o rachunkach podmiotów kwalifikowanych, zestawień transakcji i informacji o innych rachunkach]	507
Art. 119zq.	[Informacje przekazywane Szefowi KAS przez izbę rozliczeniową]	508
Art. 119zr.	[Zakres przekazywanych informacji]	509
Art. 119zs.	[Żądanie przekazania dodatkowych informacji]	511
Art. 119zt.	[Udzielanie informacji i zestawień podmiotom innym niż Szef KAS]	512
Art. 119zu.	[Przetwarzanie danych w celu ustalenia wskaźnika ryzyka]	513

Rozdział 3

Blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego		514
Art. 119zv.	[Żądanie blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego]	514
Art. 119zw.	[Przedłużenie blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego]	518
Art. 119zx.	[Wyłączenie możliwości ustanowienia zabezpieczenia rzeczowego na wierzytelności z zablokowanego rachunku]	522
Art. 119zy.	[Zgoda na wypłatę środków z zablokowanego rachunku podmiotu kwalifikowanego]	522
Art. 119zz.	[Zgoda na zapłatę zobowiązania podatkowego lub należności celnej albo na zwolnienie środków z zablokowanego rachunku podmiotu kwalifikowanego]	523
Art. 119zza.	[Warunki zwolnienia środków z zablokowanego rachunku podmiotu kwalifikowanego na zapłatę zaległości podatkowej lub celnej oraz odsetek za zwłokę]	524
Art. 119zzb.	[Zażalenie; skarga do sądu administracyjnego]	524
Art. 119zzc.	[Upadek blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego]	527

Art. 119zzd.	[Wyłączenie odpowiedzialności w przypadku blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego lub zmiany jej zakresu zgodnie z żądaniami Szefa KAS]	529
Art. 119zze.	(uchylony)	529
Rozdział 4		
Kontrola		529
Art. 119zzf.	[Kontrola sprawowana przez Szefa KAS]	529
Art. 119zzg.	[Kontrola izby rozliczeniowej przez Prezesa Urzędu]	530
Rozdział 5		
Kary pieniężne		530
Art. 119zzh.	[Kara pieniężna za nieprzekazanie informacji i zestawień]	530
Art. 119zzi.	[Kara pieniężna nakładana na izbę rozliczeniową]	530
Art. 119zzj.	[Wysokość kary pieniężnej; odwołanie]	531
Art. 119zzk.	[Stosowanie przepisów k.p.a. do nakładania kary pieniężnej]	531
DZIAŁ IV		
Postępowanie podatkowe		532
Rozdział 1		
Zasady ogólne		532
Art. 120.	[Zasada legalizmu w postępowaniu podatkowym]	532
Art. 121.	[Zasada prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie; zasada udzielania informacji]	534
Art. 122.	[Zasada prawdy obiektywnej w postępowaniu podatkowym]	537
Art. 123.	[Zasada czynnego udziału stron w postępowaniu podatkowym]	540
Art. 124.	[Zasada przekonywania strony w postępowaniu podatkowym]	544
Art. 125.	[Zasada szybkości i prostoty postępowania podatkowego]	545
Art. 126.	[Zasada pisemności postępowania; załatwianie spraw z wykorzystaniem pism generowanych automatycznie lub usług online]	548
Art. 127.	[Zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego]	550
Art. 128.	[Zasada trwałości ostatecznych decyzji podatkowych]	553
Art. 129.	[Zasada jawności dla stron w postępowaniu podatkowym]	556

Rozdział 2**Wyłączenie pracownika organu podatkowego**

oraz organu podatkowego	557
Art. 130. [Wyłączenie pracownika organu podatkowego]	557
Art. 131. [Wyłączenie naczelnika urzędu skarbowego]	562
Art. 131a. [Wyłączenie naczelnika urzędu celno-skarbowego]	563
Art. 131b. [Postanowienie o wyznaczeniu innego organu podatkowego]	564
Art. 132. [Wyłączenie samorządowych organów podatkowych]	564
Art. 132a. [Trwałość przyczyn wyłączenia od załatwienia sprawy]	565

Rozdział 3

Strona	565
Art. 133. [Strona w postępowaniu podatkowym]	565
Art. 133a. [Udział organizacji społecznej w postępowaniu podatkowym]	569
Art. 134. (uchylony)	571
Art. 135. [Zdolność prawna; zdolność do czynności prawnych w sprawach podatkowych]	571
Art. 136. (uchylony)	574
Art. 137. (uchylony)	574
Art. 138. [Kurator w postępowaniu podatkowym]	574

Rozdział 3a

Pełnomocnictwo	575
Art. 138a. [Rodzaje pełnomocnictw. Uwierzytelnienie odpisu pełnomocnictwa]	575
Art. 138b. [Osoby mogące być pełnomocnikami]	576
Art. 138c. [Treść pełnomocnictwa]	577
Art. 138d. [Pełnomocnictwo ogólne. Centralny Rejestr Pełnomocnictw Ogólnych]	580
Art. 138e. [Pełnomocnictwo szczególne]	581
Art. 138f. [Pełnomocnik do doręczeń]	583
Art. 138g. [Ustanowienie więcej niż jednego pełnomocnika]	584
Art. 138h. [Dołączenie do akt wydruku pełnomocnictwa]	585
Art. 138i. [Skuteczność ustanowienia, zmiany zakresu, odwołania i wypowiedzenia pełnomocnictwa]	586
Art. 138j. [Delegacja ustawowa – wzory pełnomocnictw i zawiadomień]	588
Art. 138k. [Organizacja Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych]	589
Art. 138l. [Wyznaczenie tymczasowego pełnomocnika szczególnego]	589
Art. 138m. [Wyznaczenie tymczasowego pełnomocnika szczególnego do działania do czasu ustanowienia kuratora]	590

Art. 138n.	[Wniosek o wyznaczenie tymczasowego pełnomocnika szczególnego. Wynagrodzenie]	591
Art. 138o.	[Stosowanie przepisów k.c. i k.p.c.]	594

Rozdział 4

Załatwianie spraw		595
Art. 139.	[Terminy załatwiania spraw podatkowych]	595
Art. 140.	[Obowiązek organu podatkowego po upływie terminu załatwienia sprawy]	598
Art. 141.	[Ponaglenie na niezacłatwienie sprawy podatkowej w terminie]	599
Art. 142.	[Odpowiedzialność pracownika organu podatkowego]	602
Art. 143.	[Upoważnienie pracownika do załatwiania spraw w imieniu organu podatkowego]	603

Rozdział 5

Doręczenia		605
Art. 144.	[Sposoby doręczeń; zasada oficjalności doręczeń]	605
Art. 144a.	[Warunki doręczania pism drogą elektroniczną]	608
Art. 144b.	[Doręczenie wydruku pisma utrwalonego w formie elektronicznej]	611
Art. 145.	[Doręczenie stronie, przedstawicielowi, pełnomocnikowi w postępowaniu podatkowym]	612
Art. 146.	[Obowiązek zawiadomienia organu podatkowego o zmianie adresu]	615
Art. 146a.	[Zawiadomienie o zmianie pełnomocnictwa ogólnego w zakresie adresu]	617
Art. 147–147a.	(uchylone)	617
Art. 148.	[Miejsca doręczeń pism osobom fizycznym]	617
Art. 149.	[Doręczenie zastępcze w postępowaniu podatkowym]	619
Art. 150.	[Doręczenie przez awizo w postępowaniu podatkowym]	621
Art. 150a.	[Doręczenie na adres skrytki pocztowej]	623
Art. 151.	[Doręczenie osobie prawnej albo jednostce organizacyjnej niemającej osobowości prawnej]	624
Art. 151a.	[Doręczenie osobie fizycznej upoważnionej do reprezentowania adresata. Pozostawienie pisma w aktach sprawy ze skutkiem doręczenia]	626
Art. 152.	(uchylony)	628
Art. 152a.	(uchylony)	628
Art. 153.	[Odmowa przyjęcia pisma]	628
Art. 154.	[Doręczenia w sytuacjach szczególnych]	629
Art. 154a.	[Doręczanie w państwie członkowskim UE]	631
Art. 154b.	[Doręczanie pism pochodzących z państw członkowskich UE]	633

Art. 154c.	[Zasada wzajemności przy doręczaniu pism obcych władz]	633
------------	--	-----

Rozdział 6

Wezwania		633
Art. 155.	[Wezwanie w postępowaniu podatkowym]	633
Art. 156.	[Osobiste stawiennictwo w postępowaniu podatkowym]	636
Art. 157.	[Pomoc prawna w postępowaniu podatkowym]	636
Art. 157a.	[Pomoc prawna w postępowaniu podatkowym]	637
Art. 158.	[Wyłączenie stosowania]	637
Art. 159.	[Treść wezwania w postępowaniu podatkowym]	638
Art. 160.	[Wezwanie telegraficznie lub telefonicznie albo przy użyciu innych środków łączności w postępowaniu podatkowym]	640

Rozdział 7

Przywrócenie terminu		641
Art. 161.	(uchylony)	641
Art. 162.	[Przesłanki przywrócenia terminu w postępowaniu podatkowym]	641
Art. 163.	[Właściwość organu podatkowego w sprawie przywrócenia terminu]	643
Art. 164.	[Żądanie wstrzymania wykonania decyzji lub postanowienia w postępowaniu podatkowym]	645

Rozdział 8

Wszczęcie postępowania		645
Art. 165.	[Postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego]	645
Art. 165a.	[Postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania podatkowego]	649
Art. 165b.	[Wszczęcie postępowania po ujawnieniu nieprawidłowości przez kontrolę podatkową]	651
Art. 165c.	[Niewszczywanie postępowania podatkowego w przypadku nieprawidłowości co do stosowania stawki podatku]	653
Art. 166.	[Połączenie postępowań podatkowych]	654
Art. 166a.	(uchylony)	656
Art. 167.	[Rozszerzenie żądania w postępowaniu podatkowym]	656
Art. 168.	[Podanie w postępowaniu podatkowym]	659
Art. 169.	[Wezwanie do usunięcia braków podania w postępowaniu podatkowym]	662
Art. 170.	[Przekazanie podania do organu właściwego]	663
Art. 171.	[Obowiązek rozpatrzenia sprawy w zakresie należącym do właściwości organu podatkowego]	665

Rozdział 9

Metryki, protokoły i adnotacje	667
Art. 171a. [Metryka sprawy w postępowaniu podatkowym]	667
Art. 172. [Protokół z czynności w postępowaniu podatkowym]	668
Art. 173. [Treść protokołu w postępowaniu podatkowym]	671
Art. 174. [Obowiązek odczytania protokołu przesłuchania w postępowaniu podatkowym i przedstawienia go do podpisu]	673
Art. 175. [Załącznik do protokołu w postępowaniu podatkowym]	674
Art. 176. [Skreślenia i poprawki protokołu w postępowaniu podatkowym]	674
Art. 177. [Adnotacja zamiast protokołu w postępowaniu podatkowym]	675

Rozdział 10

Udostępnianie akt	677
Art. 178. [Wgląd do akt sprawy podatkowej]	677
Art. 179. [Odmowa dostępu do akt sprawy podatkowej]	679
Art. 179a. [Dostęp do akt sprawy a prawo do kontroli przetwarzania danych osobowych]	682

Rozdział 11

Dowody	683
Art. 180. [Definicja dowodu w postępowaniu podatkowym. Oświadczenie o stanie majątkowym]	683
Art. 181. [Katalog środków dowodowych w postępowaniu podatkowym]	687
Art. 181a. [Podania i deklaracje odwzorowane cyfrowo]	689
Art. 182. [Uchylenie tajemnicy bankowej na żądanie organu podatkowego]	690
Art. 183. [Wezwanie strony postępowania podatkowego do udzielenia informacji]	692
Art. 184. [Treść żądania uchylenia tajemnicy bankowej]	694
Art. 185. [Odmowa udzielenia informacji organowi podatkowemu]	695
Art. 186. (uchylony)	695
Art. 187. [Zasada oficjalności postępowania dowodowego]	695
Art. 188. [Żądanie strony postępowania podatkowego dotyczące przeprowadzenia dowodu]	698
Art. 189. [Termin do przedstawienia dowodu w postępowaniu podatkowym]	700
Art. 190. [Zawiadomienie strony postępowania podatkowego o przeprowadzeniu dowodu]	701
Art. 191. [Zasada swobodnej oceny dowodów przez organ podatkowy]	703

Art. 192.	[Umożliwienie stronie postępowania podatkowego wypowiedzenia się co do przeprowadzonych dowodów]	704
Art. 193.	[Dowód z ksiąg podatkowych]	706
Art. 193a.	[Przekazanie ksiąg podatkowych i dowodów księgowych w formie elektronicznej; jednolity plik kontrolny]	709
Art. 194.	[Dokumenty urzędowe w postępowaniu podatkowym]	710
Art. 194a.	[Uwierzytelnianie odpisów dokumentów w postępowaniu podatkowym]	713
Art. 195.	[Bezwzględny zakaz przesłuchiwania w charakterze świadka w postępowaniu podatkowym]	715
Art. 196.	[Względny zakaz przesłuchiwania w charakterze świadka w postępowaniu podatkowym]	716
Art. 197.	[Opinia biegłego w postępowaniu podatkowym]	718
Art. 198.	[Ogłędziny w postępowaniu podatkowym]	720
Art. 199.	[Przesłuchanie strony przez organ podatkowy]	721
Art. 199a.	[Wykładnia oświadczeń woli w postępowaniu podatkowym]	723
Art. 200.	[Termin do wypowiedzenia się w sprawie materiału dowodowego]	729

Rozdział 11a

Rozprawa		732
Art. 200a.	[Rozprawa w postępowaniu podatkowym]	732
Art. 200b.	[Termin rozprawy w postępowaniu podatkowym]	734
Art. 200c.	[Osoba kierująca rozprawą w postępowaniu podatkowym]	734
Art. 200d.	[Uprawnienia strony i kierującego rozprawą w postępowaniu podatkowym]	734

Rozdział 12

Zawieszenie postępowania		735
Art. 201.	[Przesłanki zawieszenia postępowania podatkowego]	735
Art. 202.	[Czynności podejmowane podczas zawieszenia postępowania podatkowego]	739
Art. 203.	[Zagadnienie wstępne w postępowaniu podatkowym]	739
Art. 204.	[Zawieszenie postępowania w przedmiocie ulg w zapłacie zobowiązań podatkowych]	741
Art. 204a.	(uchylony)	741
Art. 205.	[Podjęcie zawieszono postępowania podatkowego]	741
Art. 205a.	[Katalog przyczyn podjęcia postępowania podatkowego]	743

Art. 206.	[Wstrzymanie biegu terminów w czasie zawieszenia postępowania podatkowego]	744
Rozdział 13		
Decyzje		745
Art. 207.	[Decyzja podatkowa]	745
Art. 208.	[Decyzja o umorzeniu postępowania podatkowego]	748
Art. 209.	[Współdziałania organów administracji publicznej przy wydawaniu decyzji podatkowych]	749
Art. 210.	[Treść decyzji podatkowej]	751
Art. 211.	[Doręczenie decyzji podatkowej]	755
Art. 212.	[Związanie organu podatkowego decyzją]	756
Art. 213.	[Uzupełnienie lub sprostowanie decyzji podatkowej]	758
Art. 214.	[Brak pouczenia; błędne pouczenie w decyzji podatkowej]	760
Art. 215.	[Sprostowanie oczywistych omyłek w decyzji podatkowej]	761
Rozdział 14		
Postanowienia		763
Art. 216.	[Postanowienie w postępowaniu podatkowym]	763
Art. 217.	[Treść postanowienia organu podatkowego]	764
Art. 218.	[Doręczenie postanowienia w postępowaniu podatkowym]	766
Art. 219.	[Odpowiednie stosowanie]	766
Rozdział 15		
Odwołania		766
Art. 220.	[Odwołanie od decyzji podatkowej]	766
Art. 221.	[Odwołania rozpatrywane przez ten sam organ podatkowy]	767
Art. 221a.	[Odwołanie od decyzji wydanej po zakończeniu kontroli celno-skarbowej]	768
Art. 222.	[Treść odwołania od decyzji podatkowej]	769
Art. 223.	[Wniesienie odwołania od decyzji podatkowej]	771
Art. 223a–225.	(uchylone)	772
Art. 226.	[Decyzja podatkowa samokontrolna]	773
Art. 227.	[Przekazanie sprawy odwoławczemu organowi podatkowemu]	774
Art. 228.	[Postanowienia odwoławczego organu podatkowego]	775
Art. 229.	[Postępowanie w celu uzupełnienia dowodów]	777
Art. 230.	(uchylony)	779
Art. 231.	(uchylony)	779
Art. 232.	[Cofnięcie odwołania od decyzji podatkowej]	779

Art. 233.	[Rodzaje rozstrzygnięć organu odwoławczego w postępowaniu podatkowym]	780
Art. 234.	[Zakaz <i>reformationis in peius</i> w postępowaniu podatkowym]	784
Art. 234a.	[Termin zwrotu akt organowi podatkowemu pierwszej instancji]	786
Art. 235.	[Odpowiednie stosowanie]	786

Rozdział 16

Zażalenia		787
Art. 236.	[Zażalenie na postanowienie organu podatkowego]	787
Art. 237.	[Zaskarżanie postanowień, na które nie przysługuje zażalenie w postępowaniu podatkowym]	789
Art. 238.	(uchylony)	790
Art. 239.	[Odpowiednie stosowanie]	790

Rozdział 16a

Wykonanie decyzji		791
Art. 239a.	[Wykonalność decyzji podatkowej]	791
Art. 239b.	[Rygor natychmiastowej wykonalności decyzji podatkowej nieostatecznej]	793
Art. 239c.	[Decyzja o zabezpieczeniu]	795
Art. 239d.	[Brak rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji podatkowej]	796
Art. 239e.	[Wykonanie decyzji podatkowej ostatecznej]	797
Art. 239f.	[Wstrzymanie wykonania decyzji podatkowej ostatecznej]	798
Art. 239g.	[Dobrowolne wykonanie decyzji podatkowej]	799
Art. 239h.	[Wstrzymanie wykonania decyzji podatkowej a odsetki za zwłokę]	800
Art. 239i.	[Hipoteka przymusowa i zastaw skarbowy]	800
Art. 239j.	[Odpowiednie stosowanie]	800

Rozdział 17

Wznowienie postępowania		800
Art. 240.	[Podstawy wznowienia postępowania podatkowego]	800
Art. 241.	[Wznowienie postępowanie podatkowego na żądanie strony; wznowienie z urzędu]	805
Art. 242.	(uchylony)	808
Art. 243.	[Postanowienie o wznowieniu postępowania podatkowego]	808
Art. 244.	[Organ podatkowy właściwy w sprawie wznowienia postępowania]	809
Art. 245.	[Rozstrzygnięcia kończące wznowione postępowanie podatkowe]	811
Art. 246.	[Wstrzymanie wykonania decyzji podatkowej]	813

Rozdział 18

Stwierdzenie nieważności decyzji	814
Art. 247. [Podstawy stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej]	814
Art. 248. [Wszczęcie postępowania o stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej]	819
Art. 249. [Przesłanki negatywne wszczęcia postępowania o stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej]	821
Art. 250–251. (uchylone)	822
Art. 252. [Wstrzymanie wykonania decyzji podatkowej]	822

Rozdział 19

Uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej	823
Art. 253. [Zmiana lub uchylenie decyzji podatkowej, na mocy której strona nie nabyła prawa]	823
Art. 253a. [Uchylenie lub zmiana decyzji tworzącej prawa nabyte]	825
Art. 253b. [Wyłączenie stosowania]	827
Art. 254. [Zmiana decyzji podatkowej ostatecznej wskutek zmiany okoliczności faktycznych]	828
Art. 255. [Uchylenie decyzji podatkowej wydanej z zastrzeżeniem dopełnienia przez stronę określonych czynności]	831
Art. 256. [Termin do wszczęcia postępowania w sprawie uchylenia lub zmiany decyzji podatkowej]	832
Art. 257. (uchylony)	833

Rozdział 20

Wygaśnięcie decyzji	833
Art. 258. [Podstawy stwierdzenia wygaśnięcia decyzji podatkowej]	833
Art. 259. [Wygaśnięcie decyzji podatkowej z mocy prawa]	837
Art. 259a. [Wygaśnięcie decyzji stwierdzającej nadpłatę podatku]	838
Art. 259b. [Wygaśnięcie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania]	838

Rozdział 21

Odpowiedzialność odszkodowawcza	839
Art. 260. [Odpowiednie stosowanie]	839
Art. 261. (uchylony)	840

Rozdział 22

Kary porządkowe	840
Art. 262. [Zakres przedmiotowy stosowania kar porządkowych w postępowaniu podatkowym; procesowe kary porządkowe]	840

Art. 262a.	[Waloryzacja kwoty procesowej kary porządkowej w postępowaniu podatkowym]	843
Art. 263.	[Organ podatkowy właściwy w sprawie procesowych kar porządkowych]	844

Rozdział 23

Koszty postępowania

Art. 264.	[Zasada ponoszenia kosztów postępowania podatkowego przez podmiot publiczny]	845
Art. 265.	[Katalog kosztów postępowania podatkowego]	846
Art. 266.	[Zwrot kosztów postępowania podatkowego]	849
Art. 267.	[Koszty obciążające stronę postępowania podatkowego]	851
Art. 268.	[Obciążenie dodatkowymi kosztami postępowania podatkowego]	853
Art. 269.	[Postanowienie ustalające wysokość kosztów postępowania podatkowego. Odstąpienie od ustalenia kosztów postępowania]	853
Art. 270.	[Rozłożenie na raty albo umorzenie kosztów postępowania podatkowego]	855
Art. 270a.	[Postanowienie o kosztach postępowania podatkowego]	855
Art. 270b.	[Delegacja ustawowa – opłata za sporządzenie kopii oraz odpisu dokumentów]	855
Art. 271.	[Ściągnięcie kosztów postępowania podatkowego]	855

DZIAŁ V

Czynności sprawdzające

Art. 272.	[Cel czynności sprawdzających]	857
Art. 272a.	[Czynności sprawdzające dotyczące dokumentów składanych w ramach wymiany informacji o podatku VAT]	859
Art. 273.	(uchylony)	859
Art. 274.	[Postępowanie w przypadku stwierdzenia błędów w deklaracji podatkowej]	859
Art. 274a.	[Wyjaśnienia dotyczące deklaracji podatkowej]	861
Art. 274b.	[Przedłużenie terminu zwrotu podatku]	861
Art. 274c.	[Żądanie przedstawienia dokumentów od kontrahenta podatnika]	862
Art. 275.	[Okazanie dokumentów w przypadku skorzystania przez podatnika z ulgi]	865
Art. 276.	[Oględziny lokalu mieszkalnego dokonywane przez organ podatkowy]	866
Art. 277.	[Odpowiednie stosowanie]	867
Art. 278.	[Organ podatkowy wyłączony od dokonywania czynności sprawdzających]	868
Art. 278a.	(uchylony)	869

Art. 279.	(uchylony)	869
Art. 280.	[Odesłanie]	869

DZIAŁ VI

Kontrola podatkowa	871	
Art. 281.	[Kontrola podatkowa]	871
Art. 281a.	(uchylony)	873
Art. 282.	[Podjęcie kontroli podatkowej z urzędu]	874
Art. 282a.	[Zakaz ponawiania kontroli podatkowej]	875
Art. 282b.	[Zawiadomienie o kontroli podatkowej]	875
Art. 282c.	[Wyłączenie obowiązku zawiadomienia o kontroli podatkowej]	877
Art. 283.	[Imienne upoważnienie do przeprowadzenia kontroli podatkowej]	878
Art. 284.	[Moment wszczęcia kontroli podatkowej]	881
Art. 284a.	[Natychmiastowe wszczęcie kontroli podatkowej; zawieszenie kontroli podatkowej]	884
Art. 284aa.	[Dalsze prowadzenie kontroli podatkowej po rozwiązaniu spółki]	886
Art. 284ab.	[Spółki podlegające kontroli przy kontroli podatkowej w zakresie funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej lub grupy VAT]	887
Art. 284b.	[Termin zakończenia kontroli podatkowej]	887
Art. 285.	[Czynny udział kontrolowanego w kontroli podatkowej]	889
Art. 285a.	[Miejsce i czas kontroli podatkowej]	890
Art. 285b.	[Przeprowadzenie czynności kontrolnych w siedzibie organu podatkowego]	892
Art. 286.	[Uprawnienia kontrolującego w toku kontroli podatkowej]	892
Art. 286a.	[Pomoc lub asysta przy kontroli podatkowej]	894
Art. 287.	[Obowiązki kontrolowanego w toku kontroli podatkowej]	895
Art. 288.	[Dostęp kontrolującego do nieruchomości w toku kontroli podatkowej]	896
Art. 288a.	(uchylony)	898
Art. 289.	[Zawiadamianie kontrolowanego o przeprowadzaniu niektórych dowodów w toku kontroli podatkowej]	898
Art. 290.	[Protokół kontroli podatkowej]	899
Art. 290a.	[Delegacja ustawowa]	901
Art. 290b.	[Stwierdzenie braku właściwości miejscowej organu przeprowadzającego kontrolę]	902
Art. 290c.	[Podjęcie z urzędu zawieszanej kontroli podatkowej]	902
Art. 291.	[Zastrzeżenia do protokołu kontroli podatkowej]	902
Art. 291a.	[Uzgodnienia z obcymi władzami w sprawie kontroli podatkowych jednoczesnych]	904

Art. 291b.	[Obowiązek informowania organu podatkowego o zmianie adresu]	904
Art. 291c.	[Kontrola działalności gospodarczej podatnika – odesłanie]	904
Art. 291d.	[Stosowanie przepisów do reprezentanta lub pełnomocnika kontrolowanego. Nieobecność pełnomocnika podczas kontroli]	906
Art. 292.	[Odpowiednie stosowanie]	906

DZIAŁ VII

Tajemnica skarbowa	908	
Art. 293.	[Zakres przedmiotowy tajemnicy skarbowej]	908
Art. 294.	[Zakres podmiotowy tajemnicy skarbowej]	911
Art. 295.	[Dostęp do informacji uzyskiwanych z banków i innych instytucji finansowych]	913
Art. 295a.	[Dostęp do informacji uzyskanych w toku postępowania w sprawie wydania uprzedniego porozumienia cenowego]	913
Art. 295b.	[Dostęp do akt w toku kontroli raportujących instytucji finansowych na podstawie przepisów o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami]	913
Art. 295c.	[Dostęp do informacji o schematach podatkowych oraz innych dokumentów związanych z tą informacją]	914
Art. 295d.	[Dostęp do informacji zawierających tajemnicę przedsiębiorstwa przekazanych w ramach realizacji współdziałania]	914
Art. 296.	[Przechowywanie akt]	914
Art. 297.	[Udostępnianie akt]	915
Art. 297a.	[Ochrona informacji podatkowych i akt uzyskanych z państw członkowskich UE]	918
Art. 297b.	[Udostępnianie akt spraw dotyczących wydania uprzedniego porozumienia cenowego oraz informacji z tych akt]	919
Art. 297c.	[Udostępnianie danych uzyskanych w ramach przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych]	919
Art. 297d.	[Dostęp do informacji o schematach podatkowych oraz innych dokumentów związanych z tymi informacjami, przysługujący ministrowi]	920
Art. 297e.	[Udostępnianie innych danych niezawartych w aktach spraw podatkowych]	920
Art. 297f.	[Udostępnianie informacji przekazanych w ramach realizacji współdziałania, zawierających tajemnicę przedsiębiorstwa]	921
Art. 297g.	[Udostępnianie informacji przekazanych w toku zawierania, zmiany lub wypowiedzania porozumienia inwestycyjnego, zawierających tajemnicę przedsiębiorstwa]	921

Art. 298.	[Katalog podmiotów, którym mogą być udostępniane akta objęte tajemnicą skarbową]	921
Art. 299.	[Katalog podmiotów, które mogą uzyskać informacje z akt podatkowych]	924
Art. 299a.	[Oznaczenie klauzulą]	927
Art. 299b.	[Zgoda na ujawnienie tajemnicy skarbowej]	928
Art. 299c.	[Udostępnianie informacji z akt sprawy podatkowej]	929
Art. 299d.	[Przepisy stosowane do informacji uzyskiwanych od podmiotów innych niż podatnicy, płatnicy i inkasenci]	930
Art. 299e.	[Udostępnianie przez Szefa KAS danych podatkowych za pośrednictwem systemu teleinformatycznego]	930
Art. 299f.	[Przekazywanie Prezesowi UOKiK informacji o ustaleniu prawdopodobieństwa wystąpienia opóźnień w spełnianiu świadczeń pieniężnych z transakcji handlowych]	930
Art. 300.	(uchylony)	931
Art. 301.	[Nieograniczony dostęp strony do akt]	932
Art. 302–304.	(uchylone)	932
Art. 305.	[Zbiorcze informacje dotyczące podatków]	932

DZIAŁ VIIA

(uchylony)	934
------------------	-----

Rozdział 1

(uchylony)	934
------------------	-----

Art. 305a. (uchylony)	934
-----------------------------	-----

Rozdział 2

(uchylony)	934
------------------	-----

Art. 305b–305mb. (uchylone)	934
-----------------------------------	-----

Rozdział 3

(uchylony)	934
------------------	-----

Art. 305n–305o. (uchylone)	934
----------------------------------	-----

DZIAŁ VIII

Przepisy karne	935
-----------------------------	-----

Art. 305p.	[Naruszenie przepisów nakładających obowiązek przekazywania informacji związanych z rachunkami podmiotów kwalifikowanych]	935
------------	---	-----

Art. 305q.	[Niedopełnienie obowiązku dokonania blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego]	935
------------	--	-----

Art. 305r.	[Nieuprawnione ujawnianie lub wykorzystanie informacji]	936
------------	---	-----

Art. 306.	[Ujawnienie informacji objętej tajemnicą skarbową] ...	936
-----------	--	-----

DZIAŁ VIII

Zaświadczenia	937
Art. 306a. [Wydawanie zaświadczeń przez organ podatkowy]	937
Art. 306aa. [Sposób wykonania obowiązku informacyjnego dotyczącego przetwarzania danych osobowych przy wydawaniu zaświadczeń]	940
Art. 306b. [Wydanie zaświadczenia potwierdzającego fakty albo stan prawny wynikający z ewidencji prowadzonej przez organ podatkowy]	940
Art. 306c. [Postanowienie organu podatkowego o odmowie wydania zaświadczenia]	943
Art. 306d. [Ograniczenia organu podatkowego]	944
Art. 306e. [Zaświadczenie o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzające stan zaległości]	946
Art. 306f. [Zaświadczenie o wysokości zobowiązań podatkowych spadkodawcy]	949
Art. 306g. [Zaświadczenie o wysokości zaległości podatkowych zbywającego]	949
Art. 306h. [Zaświadczenie o wysokości zaległości podatkowych podatnika]	951
Art. 306ha. [Zaświadczenie dotyczące wskazanych spraw podatkowych]	952
Art. 306i. [Zaświadczenie o wysokości dochodu podatnika]	952
Art. 306ia. [Wydawanie zaświadczeń kontrahentowi podatnika]	953
Art. 306j. [Delegacja ustawowa]	954
Art. 306k. [Odpowiednie stosowanie]	955
Art. 306ka. [Odpowiednie stosowanie przepisów do zaświadczeń generowanych automatycznie w e-Urzędzie Skarbowym]	956
Art. 306l. [Certyfikat rezydencji podatkowej]	957
Art. 306m. (uchylony)	957
Art. 306n. [Delegacja ustawowa]	957

DZIAŁ IX

Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe i końcowe	959
---	-----

Rozdział 1

Zmiany w przepisach obowiązujących	959
Art. 307–323. (zmiany pominięte)	959

Rozdział 2

Przepisy przejściowe	959
Art. 324. [Sprawy wszczęte a nierozpatrzone]	959
Art. 325. [Wnioski o zaniechanie poboru podatku]	959
Art. 326. [Dalsze istnienie hipoteki ustawowej]	960
Art. 327. [Wygaśnięcie zastawów ustawowych]	960
Art. 328. [Potrącenie wierzytelności]	960

Art. 329.	[Stosowanie terminów]	960
Art. 330.	[Zwrot nadpłat podatku]	960
Art. 331.	[Korekta deklaracji podatkowej]	961
Art. 332.	[Odpowiedzialność osób trzecich z tytułu zaległości podatkowych]	961
Art. 333.	[Odpowiedzialność nowo zawiązanych osób prawnych za zaległości podatkowe]	961
Art. 334.	[Postępowanie przed podatkową komisją odwoławczą, tryby nadzwyczajne]	961
Art. 335.	[Postępowanie odwoławcze]	962
Art. 336.	[Wnioski o uchylenie lub zmianę decyzji]	962
Art. 337.	[Żądanie uchylenia, zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej]	962
Art. 338.	[Umorzenie postępowań wszczętych z urzędu]	962
Art. 339.	[Rozszerzone stosowanie przepisów]	962
Art. 340.	[Termin]	963
Art. 341.	[Odsyłanie do przepisów o zobowiązaniach podatkowych]	963
Art. 342.	[Wnioski o ograniczenie zakresu żądanej informacji]	963

Rozdział 3

Przepisy końcowe	963
Art. 343. [Przepis uchylający]	963
Art. 344. [Wejście w życie]	964

WYKAZ SKRÓTÓW

Acta UW	Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo
Admin.TDP	Administracja. Teoria-Dydaktyka-Praktyka
AIS	Acta Iuris Stetinensis
AUNC	Acta Universitatis Nicolai Copernici
BLJ	Business Law Journal
BS	Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów
CBOA	Centralna baza orzecznictwa Sądów Administracyjnych
DoP	Doradztwo Podatkowe
FK	Finanse Komunalne
GSP	Gdańskie Studia Prawnicze
GSP-Przegl.Orz.	Gdańskie Studia Prawnicze. Przegląd Orzecznictwa
JP	Jurisdykcja Podatkowa
KazP	Kazus Podatkowy
KPP	Kwartalnik Prawa Publicznego
KPPod	Kwartalnik Prawa Podatkowego
MonPod	Monitor Podatkowy
MoP	Monitor Prawniczy
NGS	Nauka, Gospodarka, Społeczeństwo
ONSA	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSAiWSA	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich sądów Administracyjnych
OSNC	Orzecznictwo Sądu Najwyższego, Izba Cywilna (od 1995 r.)
OSP	Orzecznictwo Sądów Polskich
OSS	Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych
OTK	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego Seria A
PAiP	Procedury Administracyjne i Podatkowe
Pał.	Palestra
PBPiS	Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu
PiP	Państwo i Prawo
POP	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PP	Przegląd Podatkowy
PPLiFS	Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych
PPP	Przegląd Prawa Publicznego
PriP	Prawo i Podatki
Prok. i Pr.	Prokuratura i Prawo
PS	Przegląd Sądowy

- PUG** Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
RAiP Roczniki Administracji i Prawa
Rej. Rejent
RNWSBwT Roczniki Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Toruniu
RPEiS Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
R.Pr. Radca Prawny
SI Studia Iuridica
SIL Studia Iuridica Lublinensia
SIT Studia Iuridica Toruniensia
SPiA Studia Prawnicze i Administracyjne
ST Samorząd Terytorialny
TRP Toruński Rocznik Podatkowy
ZNOTN Zeszyty Naukowe Ostrołęckiego Towarzystwa Naukowego
ZNSA Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego
ZN UŁ Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego

WSTĘP

Przez pierwszą część dwudziestolecia międzywojennego prawo podatkowe było normowane przepisami odziedziczonymi po ustawodawstwach państw zaborczych. Z czasem regulacje te były zastępowane przepisami zawartymi w nowych aktach podatkowego prawa materialnego. Przy czym rozrzucone regulacje proceduralne były umieszczane w ustawach podatkowych, regulując pobór poszczególnych podatków. Taki stan rzeczy wynikał z kilku przyczyn. Należy do nich zaliczyć bardzo złożoną sytuację kraju po odzyskaniu niepodległości. Problemy wynikające z wojny polsko-bolszewickiej, kryzys gospodarczy, a zwłaszcza ogromna inflacja powodowały skupienie się ustawodawcy na rozwiązaniach prawa materialnego, a nie na ujednoczeniu kształtu zobowiązań podatkowych czy porządkowaniu gwarancji procesowych. Potrzeby państwa koncentrowały się na skuteczności i szybkości poboru podatków, ponieważ wobec dużej inflacji upływ czasu w zakresie realizacji obowiązków podatkowych zamieniał w fikcję proces gromadzenia środków budżetowych.

W literaturze proponowany jest podział okresu od 1918 do 1934 r., a zatem do czasu uchwalenia Ordynacji podatkowej, ilustrujący etapy charakteryzujące się określonymi, dominującymi w nich zjawiskami, związane z ewolucją prawa podatkowego w Polsce:

- wyrównanie obciążeń podatkowych poszczególnych terenów Polski (od 1918 r. do I połowy 1920 r.),
- wprowadzenie w Polsce jednolitego systemu podatkowego (od II połowy 1920 r. do 1923 r.),
- ostateczne wykształcenie podstawowych konstrukcji polskiego systemu podatkowego (lata 1924–1925),
- stabilizacja polskiego systemu podatkowego (lata 1926–1934)¹.

Stabilizacja systemu podatkowego prawa materialnego w pierwszej połowie lat trzydziestych pozwoliła na podjęcie prac nad stworzeniem mniej lub bardziej jednolitej procedury wymiaru podatków. Dążąc do stworzenia regulacji, która normowałaby proces ustalenia podatkowego stanu faktycznego oraz proces stosowania prawa materialnego, podjęto prace nad stworzeniem aktu prawnego integrującego nie tylko regulację podatkową, lecz także przepisy, które dziś zaliczamy do prawa karnego skarbowego. Efektem prac sejmowych było uchwalenie ustawy z 15.03.1934 r. – Ordynacja podatkowa². Ordynacja podatkowa regulowała przepisy ogólnego prawa podatkowego, zobowiązania podatkowe, postępowanie podatkowe, prawo karne skarbowe. W literaturze prezentowany jest pogląd, że było to dążenie do uregulowania w jednym akcie prawnym instytucji prawa podatkowego,

¹ R. Mastalski, *Wymiar podatków w Polsce w latach 1918–1934*, Acta UWr 1976, t. 7, s. 90.

² Dz.U. Nr 39, poz. 346 ze zm.

które można nazwać instytucjami ogólnymi³. Sama koncepcja aktu nie była w warunkach europejskich czymś nowym. Wzorcem do budowy aktu była ordynacja podatkowa Rzeszy z 13.12.1919 r.⁴, która obowiązywała na terenie górnośląskiej części województwa śląskiego do czasu wprowadzenia Ordynacji podatkowej z 1934 r. czy też ustawa czechosłowacka z 15.03.1927 r. Przy okazji przyjęcia Ordynacji podatkowej porządkowano też ustrój organów administracji skarbowej, kładąc nacisk na powierzenie wymiaru podatków, w pierwszej instancji, pracownikom aparatu skarbowego przy ograniczeniu udziału czynnika społecznego. Model ten przetrwał do czasu uchwalenia obowiązującej Ordynacji podatkowej.

Choć oceny tego aktu są w literaturze generalnie pozytywne, to ustawodawca bardzo szybko przystąpił do wprowadzania szerokich modyfikacji. Ich efektem była głęboka zmiana samej filozofii przyjętych rozwiązań⁵. Ze względu na obszerny zakres zmian oraz systemowe znaczenie aktu zdecydowano o konieczności zastosowania rzadko stosowanego w okresie międzywojennym tekstu jednolitego⁶.

O znaczeniu, jakie przypisywano regulacji Ordynacji podatkowej, świadczy też okoliczność, że Ordynacja została przyjęta aktem rangi ustawowej. Jest to ważne z tego względu, że w czasie powstawania Ordynacji bardzo szeroko stosowana była forma rozporządzenia z mocą ustawy jako instrumentu pozwalającego nie tylko na szybkie przyjęcie aktu, lecz także zapewniającego brak zmian przedłożonego tekstu wprowadzanych w toku parlamentarnego procesu legislacyjnego. Ze względu na specjalistyczny charakter regulacji ustawa została przyjęta niemal bez ingerencji w przedłożony tekst.

Wkrótce po zakończeniu drugiej wojny światowej w związku ze zmianami ustrojowymi zrezygnowano z rozwiązań Ordynacji podatkowej. Materia zawarta w tym akcie została podzielona pomiędzy ustawę o Ministrze Skarbu, dekret z 16.05.1946 r. o zobowiązaniach podatkowych⁷ oraz dekret z 16.05.1946 r. o postępowaniu podatkowym⁸. Regulacja dekretu była wielokrotnie zmieniana i w chwili utraty przez ten akt mocy obowiązującej w 1980 r. obowiązywał tekst jednolity z 1963 r.⁹

Budowa dekretu o postępowaniu podatkowym był oparta na dwóch źródłach regulacji. Stanowiła konglomerat rozwiązań prawnych zaczerpniętych z rozporządzenia o postępowaniu administracyjnym z 22.03.1928 r.¹⁰ oraz wybranych przepisów Ordynacji podatkowej z 1934 r. Dodatkowo do tekstu włączono wiele rozwiązań z zakresu zobowiązań podatkowych. Szczególną cechą dekretu było ograniczenie środków prawnych służących wzruszeniu decyzji ostatecznej, co w połączeniu z rezygnacją z kontroli sądowej po drugiej wojnie światowej wyrażnie uszczuplało możliwości działania strony w wypadku zamiaru podważenia decyzji kończącej postępowanie podatkowe.

³ B. Brzeziński, *Przedwojenna ordynacja podatkowa a współczesne standardy ogólnego prawa podatkowego*, „Toruński Rocznik Praw Człowieka i Pokoju” 1993/1, s. 179.

⁴ Dz.U. Rzeszy z 1919 r.

⁵ R. Mastalski, *Ochrona interesu podatnika w postępowaniu wymiarowym według ordynacji podatkowej z 15 marca 1934 r.*, Acta UW r 1973, t. 4, s. 79.

⁶ Dz.U. Nr 39, poz. 346 ze zm.

⁷ Dz.U. Nr 27, poz. 173 ze zm.

⁸ Dz.U. Nr 27, poz. 174 ze zm.

⁹ Dz.U. Nr 11, poz. 60 ze zm.

¹⁰ Dz.U. Nr 36, poz. 341 ze zm.

Reasumując, stan prawny w zakresie regulacji prawa podatkowego w sferze zobowiązań i postępowania był stosunkowo złożony. Ustawodawca wprowadzał też modyfikacje stanu prawnego w innych ustawach towarzyszących wymienionym aktom¹¹.

Należy też przypomnieć, że w zakresie postępowania obowiązywało do końca roku 1960 rozporządzenie z 22.03.1928 r. o postępowaniu administracyjnym równoległe z dekretem o postępowaniu podatkowym. Wraz z wejściem w życie obowiązującego do dziś Kodeksu postępowania administracyjnego z 14.06.1960 r.¹², dekret o postępowaniu podatkowym należał zgodnie z art. 194 § 2 pkt 7 k.p.a. (w pierwotnej numeracji tekstu z 1960 r.) do postępowań wyłączonych spod regulacji tego aktu.

Fundamentalną zmianą w budowie i treści regulacji prawnej było przywrócenie sądowej kontroli administracji i gruntowna zmiana Kodeksu postępowania administracyjnego, co nastąpiło na mocy ustawy z 31.01.1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego¹³. Na mocy tej ustawy reaktywowano sądownictwo administracyjne, ale też rozciągnięto przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego na postępowanie podatkowe. Równoległe z uchwaleniem tej ustawy prowadzone były prace w celu przyjęcia nowych rozwiązań w zakresie zobowiązań podatkowych. W toku prac legislacyjnych zakładano, że akty te wejdą w życie jednocześnie. Tak się jednak nie stało. Przeciagające się prace nad ustawą o zobowiązaniach podatkowych spowodowały, że weszła w życie dopiero 1.01.1981 r.¹⁴

Konsekwencje rozwiązań przyjętych w wyniku reformy z roku 1980 trudno ocenić pozytywnie. Stworzono stan prawny, w którym tylko pozornie postępowanie dekretowe zastąpiono przepisami administracyjnej procedury ogólnej. Zastosowano bowiem rozwiązanie, zgodnie z którym do postępowania podatkowego miały zastosowanie przepisy działu I i II k.p.a., ze zmianami wynikającymi z rozwiązań szczególnych zawartych w dziale III k.p.a. Oznaczało to, że jeżeli przedmiotem postępowania były zobowiązania podatkowe, przepisy działu III uzupełniały lub zastępowały rozwiązania zawarte w dwóch pierwszych działach. Stopień komplikacji przyjętych rozwiązań pogłębiał fakt, że w przepisach działu III k.p.a. zawarto wiele upoważnień dla Rady Ministrów i Ministra Finansów do wprowadzenia odrębnych rozwiązań (np. art. 164, art. 165 § 2, art. 175 § 2 czy art. 179 k.p.a.). Także wiele regulacji zostało zawartych poza przytoczonymi aktami¹⁵. Zwłaszcza należy tu wskazać powołaną już ustawę o zobowiązaniach podatkowych, która uzupełniała wskazane rozwiązania np. w zakresie wykonalności decyzji czy właściwości organów.

Kolejnym etapem postępujących zmian omawianych uregulowań było wprowadzenie do systemu prawnego ustawy z 28.09.1991 r. o kontroli skarbowej¹⁶, któ-

¹¹ K. Jandy-Jendroška, J. Jendroška, *System jurysdykcyjnego postępowania administracyjnego* [w:] *System prawa administracyjnego*, t. 3, red. T. Rabska, J. Łętowski, Wrocław 1978, s. 165.

¹² Dz.U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm.

¹³ Dz.U. Nr 4, poz. 8 ze zm.

¹⁴ Ustawa z 19.12.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 27, poz. 111 ze zm.).

¹⁵ Por. rozporządzenie Rady Ministrów z 16.02.1989 r. w sprawie rozciągnięcia przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych na niektóre rodzaje świadczeń pieniężnych oraz określenia właściwości organów podatkowych w zakresie umarzania zaległości podatkowych (Dz.U. Nr 6, poz. 40 ze zm.).

¹⁶ Dz.U. Nr 100, poz. 442 ze zm.

ra ustanowiła drugi obok organów podatkowych, równoległy zespół podmiotów, których przedmiotem działania było sprawowanie kontroli nad realizacją obowiązków podatkowych.

Zarazem trzeba przypomnieć, że w latach dziewięćdziesiątych zaczęły się zmieniać konstrukcje prawne związane z wymiarem i poborem podatków. Przede wszystkim należy tu wskazać szerokie odwołanie do metody samoobliczenia podatku w miejsce stosowanego do tej pory wymiaru w formie decyzji. Samoobliczenie istniało wprawdzie już wcześniej i pobór np. podatku dochodowego na podstawie samoobliczenia zaliczek był już wcześniej stosowany, jednak rozliczenie roczne następowało przez wydanie decyzji. Ostatecznie ustawodawca zdecydował, że zapłata podatku będzie następowała jedynie poprzez zapłatę zaliczek i złożenie deklaracji. Rozliczenie roczne w formie decyzji następowało natomiast jedynie wówczas, gdy organ podatkowy kwestionował kwotę wynikającą z wcześniej złożonych deklaracji i wpłaconych zaliczek¹⁷. Przejście na metodę samoobliczenia jako na podstawową metodę wymiaru i poboru podatku zmieniało filozofie systemu i wymagało dokonania głębokiej zmiany przepisów zobowiązań podatkowych oraz ustroju i kompetencji aparatu skarbowego.

Uchwalenie ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁸ stanowiło odpowiedź na nowe zjawiska w obszarze opodatkowania. Przyjęto rozwiązanie, zgodnie z którym aparat skarbowy został wyposażony w rozbudowany zespół środków służących badaniu stanu rozliczeń podatkowych i możliwość prowadzenia postępowania w celu wydania decyzji podatkowej w wypadku potrzeby odmiennego od deklaracji zakwalifikowania stanu prawnopodatkowego sprawy. Taką koncepcję dobrze ilustruje budowa ustawy. Ordynacja podatkowa z 1997 r. składała się z dziewięciu działów. Pierwszy z nich (art. 1–12) stanowiły przepisy regulujące zakres zastosowania ustawy oraz zespół definicji ustawowych określających pojęcia, którymi posługiwał się ustawodawca. Dział II (art. 13–20) normował ustrój organów podatkowych i ich właściwość oraz sposób jej ustalenia. Dział III (art. 21–119) zawierał kluczową dla nowego podejścia do wymiaru podatków regulację dotyczącą zobowiązań podatkowych. Dział IV (art. 120–271) normował postępowanie podatkowe. Dział V (art. 272–280) regulował czynności sprawdzające, czyli nową instytucję polegającą na stworzeniu podstawy dla uproszczonego sprawdzenia sytuacji podatnika, płatnika lub inkasenta. Dział VI (art. 281–292) regulował kontrolę podatkową. Była to nowa w owym czasie instytucja kontroli prowadzonej przez organy podatkowe pierwszej instancji w celu zbadania sytuacji podatnika, płatnika lub inkasenta w zakresie wywiązywania się z obowiązków podatkowych. Należy dodać, że pełniła ona odrębną rolę od wspomnianej już wyżej kontroli skarbowej realizowanej przez organy kontroli skarbowej wymienione w art. 8 ustawy o kontroli skarbowej.

Kolejne działy Ordynacji podatkowej regulowały tajemnicę skarbową (dział VII – art. 293–305) i odpowiedzialność karną za jej naruszenie (dział VIII – art. 306). Ustawę zamykał dział IX zawierający przepisy przejściowe i końcowe.

¹⁷ Art. 21c ust. 5 ustawy z 16.12.1972 r. o podatku dochodowym (Dz.U. z 1989 r. Nr 27, poz. 147 ze zm.)

¹⁸ Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.

Filozofia Ordynacji podatkowej zakładała położenie nacisku na kształtowanie powinności w zakresie opodatkowania na normach tworzących zobowiązanie podatkowe z mocy prawa. Z tego względu przepisy ogólne oraz przepisy kształtujące system organów podatkowych zostały poprzedzone regulacją zobowiązań podatkowych będącym źródłem zobowiązania. Dopiero w wypadku niewywiązania się lub nienależytego wywiązania się z takich obowiązków organ miał wszcząć postępowania podatkowe w celu wydania decyzji ustalającej lub określającej zobowiązanie. Stosunkowo rzadko zobowiązanie powstawało w drodze wydania decyzji ustalającej. Ponadto w drodze decyzji kształtowane były prawa i obowiązki w zakresie ulg, umorzeń, zwolnień czy rozkładania należności na raty, jeżeli składany był wniosek w tej sprawie.

W toku kolejnych lat ustawa uległa bardzo daleko idącym zmianom. Polegały one na nowelizacji rozwiązań szczegółowych w celu ich dostosowania do zmieniających się potrzeb oraz na wprowadzaniu do ustawy nowych unormowań niezbędnych do prawidłowego działania regulacji o charakterze podstawowym dla systemu prawa podatkowego. W tym celu do ustawy został dodany dział IIA „Porozumienia w sprawach ustalenia cen transferowych”, następnie uchylony¹⁹. Kolejne dodane do tekstu Ordynacji podatkowej działy to dział IIB – „Współdziałanie”²⁰ oraz dział IIC – „Porozumienie inwestycyjne”²¹.

W literaturze zwraca się uwagę, że dodawane do tekstu działy nie są wymieniane w przepisach działu I, który określa przedmiotowy i podmiotowy zakres regulacji ustawowej²². Z tego względu tytuł ustawy i otwierające jej regulacje przepisy nie są zharmonizowane z treścią aktu.

Zarys oceny regulacji prawnej zawartej w Ordynacji podatkowej prowadzi do wniosku, że obecny stan prawny trudno uznać za zadawalający. Przemawiają przeciwko takiej ocenie przede wszystkim trzy czynniki. Po pierwsze, nieustający proces zmian ustawy prowadzi do braku stabilności regulacji. Zmiany dokonywane w ciągu roku podatkowego podważają pewność prawa tak ważną w każdej dziedzinie, a szczególnie w sferze rzutuującej na sytuację finansową podmiotów. Zmiany dotyczą nie tylko regulacji materialnoprawnej. Zmieniający się stan prawny w toku postępowania podatkowego może prowadzić do podważenia podstawowych gwarancji procesowych. W sytuacjach gdy sprawa wraca do organów podatkowych po procesie kontroli sądowej, mała stabilność regulacji prawnej może utrudniać wykonanie wyroku sądowego.

Drugim elementem destabilizującym regulację prawną jest wspomniane wyżej zjawisko rozbudowywania regulacji prawnej poprzez dodawanie nowych działów, bez wyraźnego określenia ich związku z resztą rozwiązań prawnych.

¹⁹ Art. 111 pkt 4 ustawy z 16.10.2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. poz. 2200 ze zm.).

²⁰ Art. 111 pkt 5 ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych.

²¹ Dział IIC dodany został przez art. 7 pkt 7 ustawy z 29.10.2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2105 ze zm.), zmieniającą Ordynację podatkową od 1.01.2022 r., z tym że w zakresie art. 20zu § 4, art. 20zw § 2 zd. 2 i art. 20zx § 2 wejdą w życie od 1.01.2024 r.

²² M. Niezgódka-Medek [w:] S. Babiarsz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 42 i n.

Trzeci element destabilizujący dotyczy pogłębiającej się kazuistyki regulacji, która wbrew zamiarom ustawodawcy utrudnia stosowanie tego aktu i prowadzi do niesprawiedliwych rozstrzygnięć.

Ponieważ Ordynacja podatkowa jest określana jako część ogólna prawa podatkowego, ustawodawca przyjął włączenie do jej treści regulacji wspólnych dla całego systemu tego prawa. Zabieg taki następuje bez określenia funkcji nowej regulacji w przepisach art. 1 i 2 o.p., przez co przepisy działu I tracą swoje znaczenie określenia zakresu podmiotowego i przedmiotowego ustawy. Taki stan może też powodować trudności z wykładnią systemową aktu.

CO ZAWIERA ZBIÓR I W JAKI SPOSÓB MOŻNA WYKORZYSTAĆ ZGROMADZONE W NIM MATERIAŁY

Opracowanie zawiera dwa elementy pozwalające na wzbogacenie informacji na tematy związane z sądową wykładnią oraz naukową analizą Ordynacji podatkowej. Przedstawiony wyżej zakres ewolucji postępowania został objęty tekstem jednolitym z 16.12.2022 r.²³ Ponieważ podstawową cechą orzecznictwa sądów administracyjnych jest to, że kształtuje się ono kilka lat po wprowadzeniu zmian ustawowych ze względu na czas, w którym przepis jest stosowany przez organy w obu instancjach administracyjnych, a następnie jest poddawany analizie w procesie kontroli sądowej, orzecznictwo i literatura zostały tak wybrane, aby przedstawić ilustrację stanu prawnego obowiązującego po ostatnich zmianach uwzględnionych w tekście jednolitym z 2022 r.

Zbiór orzecznictwa i literatury zawiera także powołanie wcześniejszego orzecznictwa oraz publikacji naukowych. Starsze orzeczenia i literatura były jednak dobrane według innego kryterium. Przytoczone zostały orzeczenia i literatura dotyczące zagadnień, które nie są związane ze stanem prawnym z daty ich powstawania, lecz zawierają poglądy, które nie straciły na aktualności, niezależnie od ewolucji stanu prawnego. Dobrym przykładem może być zagadnienie charakteru decyzji wydawanej w postępowaniu nadzorczym czy też skutków rektyfikacji decyzji.

Ze względu na to, że obecnie niemal wszystkie orzeczenia sądów administracyjnych są dostępne w Centralnej Bazie Orzecznictwa Sądów Administracyjnych (CBOSA), zagadnieniem drugorzędnym stało się kryterium publikacji danego orzeczenia. Niemniej orzeczenia opublikowane w formie papierowej zostały zapatrzone w informację na temat miejsca takiej publikacji. Zdecydowana większość przytoczonych orzeczeń została wydana przez sądy administracyjne, jednak w zbiorze znalazły się też pojedyncze orzeczenia sądów powszechnych, a także Trybunału Konstytucyjnego oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Zatem zarówno dobór orzeczeń z punktu widzenia czasu ich wydania, jak i źródła normy, do której się odnoszą, ma służyć ukierunkowaniu informacji dotyczącej rozwoju regulacji prawnej. Dodatkowym kryterium zastosowanym przez autorów w procesie doboru orzeczeń było poszukiwanie wyroków, w których składy orzekające opierały przyjęte rozstrzygnięcie na szerokim powołaniu orzecznictwa jako źródeł prezentowanych poglądów.

²³ Dz.U. poz. 2651 ze zm.

Należy pamiętać, że sądy administracyjne obu instancji wydają rocznie kilkadziesiąt tysięcy orzeczeń, z czego znakomitą część stanowią sprawy typowe, oparte na ugruntowanej koncepcji oceny podstaw prawnych. Z tego względu autorzy dążyli do wyselekcjonowania orzeczeń możliwie najbardziej aktualnych z punktu widzenia stanu prawnego i wyrażających poglądy ukierunkowane na kreowanie koncepcji wykładni.

Dodatkowym instrumentem służącym poruszaniu się po przedstawionym materiale są też ideogramy kwalifikujące orzeczenia do jednej z trzech kategorii poprzez zaliczenie szczególnie istotnych orzeczeń do jednej z trzech grup poprzez umieszczenie obok tezy wykrzyknika. Tak oznaczone orzeczenia zostały zakwalifikowane przez autorów jako:

bardzo ważne – !!!
 ważne – !!
 warte uwagi – !

Ten sposób wskazywania orzeczeń zaczerpnięty z pierwszej serii wydawniczej pracy dotyczącej postępowania cywilnego ma jednak wtórne znaczenie w świetle faktu, że orzecznictwo ustawicznie zmieniającej się regulacji ordynacyjnej zmienia się wraz z napływem spraw, w których zastosowano zmieniającą się regulację. Ograniczona ilość orzeczeń dotycząca najnowszych zmian przepisów lub nowych instytucji proceduralnych nie pozwala jeszcze na wyłonienie orzeczeń podsumowujących sądową wykładnię.

Orzeczenia przypisane są do poszczególnych artykułów ustawy, przy czym łącznikiem podstawowym jest brzmienie (temat) tezy orzeczenia. Orzeczenia wiążące się z kilkoma artykułami są powołane więcej niż jeden raz. Jednak autorzy starali się unikać ponownego powoływania orzeczeń, aby zwiększyć ilość nowych, prezentowanych orzeczeń.

Orzeczenia zostały ułożone w porządku chronologicznym, według daty wydania. Każde orzeczenie jest opatrzone informacją o procesowej formie jego wydania, dacie, sygnaturze oraz miejscu publikacji. Głosy zostały powołane w dwojaki sposób. Gdy celem powołania było wskazanie komentarza do przytoczonego orzeczenia, informacja o miejscu publikacji glosy jest powołana pod jego tezę. Jeżeli zaś celem powołania było odesłanie do poglądu glosatora, informacja o głosie została zawarta w części informującej o istniejącej literaturze.

PIŚMIENICTWO

Podobnie jak orzeczenia, pozycje piśmiennictwa przypisane są do poszczególnych artykułów ustawy, przy czym podstawowym łącznikiem publikacji jest jej dominujący temat. Pozycje piśmiennictwa wiążące się z kilkoma artykułami zostały powołane więcej niż raz. Także w wypadku publikacji autorzy dążyli do możliwie najmniejszej ilości ponawianych powołań tej samej pozycji literatury.

Dane bibliograficzne, oprócz nazwiska i imienia autora oraz tytułu dzieła, wskazują też miejsce publikacji. W wypadku czasopism powołany został tytuł, rocznik, numer oraz numery stron. Jeżeli dana pozycja stanowi część dzieła zbiorowego, zostało to zaznaczone, ze wskazaniem redaktora lub redaktorów całości,

a także tomowi, miejscu i roku wydania oraz stronie. Wykazy piśmiennictwa nie zawierają wyróżnień „wagi” danej publikacji. W wykazach są zatem – obok dzieł o podstawowym znaczeniu i mających zasadniczą doniosłość – także teksty drobne, jeżeli autorzy uznali, że prezentują one walor naukowy lub poznawczy. Aby nie ograniczać wyboru, powołano też prace publikowane w czasopiśmie, często pomijanych w bibliografiach lub opracowaniach monograficznych.

W wykazach piśmiennictwa pominięto podręczniki, komentarze, zbiory orzecznictwa, wzory pism procesowych oraz bibliografie. Pozycje te są powszechnie znane oraz szeroko dostępne. Z zasady bowiem każdy poszukujący informacji w sferze problematyki uregulowanej w Ordynacji podatkowej sięgnie przede wszystkim do tych źródeł. Pominięto także poradniki, zbiory kasusów, artykuły publicystyczne, recenzje, notki polemiczne i przeglądy orzecznictwa.

Pozycje piśmiennictwa nie zostały uporządkowane na podstawie założonego kryterium. Korzystający z opracowania będą do niego sięgać dla ilustrowania bardzo różnych zagadnień. Próby porządkowania materiału według kryterium przyjętego przez autorów nie pokryłyby się więc z oczekiwaniami korzystających ze zbioru.

Pewnego wyjaśnienia wymaga na koniec sposób określenia sądu orzekającego w związku ze zmianami organizacyjnymi sądów administracyjnych. Gdy w roku 1980 przywracane było sądownictwo administracyjne początkowo powstał jeden sąd w Warszawie. Był nim Naczelny Sąd Administracyjny. Następnie od 1981 r. rozpoczęto tworzenie ośrodków (wydziałów) zamiejscowych w kilku ważniejszych miastach wojewódzkich będących ośrodkami uniwersyteckimi. Postępowanie sądowe było w owym czasie jednoinstancyjne, zaś od orzeczeń NSA wymienionym w ustawie podmiotom służyła rewizja nadzwyczajna do Sądu Najwyższego. Także orzeczenia Sądu Najwyższego w czasie, kiedy sprawował on nadzór judykacyjny nad NSA, nie są jednolicie określane. Orzeczenia Sądu Najwyższego były wydawane przez różne izby, ponieważ orzecznictwo w sprawach sądownoadministracyjnych było przekazywane różnym izbom.

Od 1.01.2004 r. stosownie do art. 236 ust. 2 w zw. z art. 184 Konstytucji organizacja sądownictwa administracyjnego uległa zmianie. Zlikwidowano nadzór judykacyjny Sądu Najwyższego nad Naczelnym Sądem Administracyjnym sprawowany poprzez składanie przez określone, uprawnione do tego podmioty, rewizji nadzwyczajnych. We wszystkich miastach wojewódzkich powstały wojewódzkie sądy administracyjne jako sądy administracyjne pierwszej instancji. Natomiast Naczelny Sąd Administracyjny przejął nadzór judykacyjny nad działalnością tych sądów, w szczególności rozpatrując środki odwoławcze od ich orzeczeń, a także podejmując uchwały w rozszerzonym składzie służące przede wszystkim ujednoczeniu orzecznictwa.

Choć w niniejszym zbiorze niewiele jest starszych orzeczeń, niemniej zarysowana ewolucja organizacji sądów administracyjnych pozwala łatwiej określić sądy, w których orzeczenia te zapadły.

*Małgorzata Niezgódka-Medek
Marek Szubiakowski*

USTAWA

z dnia 29 sierpnia 1997 r.

ORDYNACJA PODATKOWA

(tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 2651; zm.: Dz.U. z 2022 r. poz. 2707)

DZIAŁ I

PRZEPISY OGÓLNE

Art. 1. [Zakres przedmiotowy]

Ustawa normuje:

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

ORZECZNICTWO

! Postępowanie podatkowe reguluje ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (jedn. tekst: Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.), o czym stanowi określony w jej art. 1 pkt 3 zakres przedmiotowy. Tym samym niezasadne są zarzuty naruszenia art. 7 i 77 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2018 r. poz. 2096).

wyrok WSA w Poznaniu z 14 sierpnia 2019 r., I SA/Po 395/19, CBOSA

! Zgodnie z art. 3 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.) przepisów tej ustawy nie stosuje się do spraw uregulowanych w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, z wyjątkiem przepisów działów IV, V i VIII. Te stosowane wyjątkowo w sprawach z zakresu podatków regulacje kodeksu postępowania administracyjnego dotyczą natomiast udziału prokuratora (dział IV) oraz postępowania w sprawach skarg i wniosków (dział VIII). Dział V zawiera zaś przepisy już nieobowiązujące.

postanowienie NSA z 7 lipca 2020 r., I FZ 99/20, CBOSA

!! W postępowaniu podatkowym, a w takim wydano decyzje, od których wniesiono skargi do WSA w Szczecinie, nie stosuje się przepisów kodeksu postępowania administracyjnego, lecz przepisy Ordynacji podatkowej, o czym stanowią art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a. oraz art. 1 i art. 2 § 1 pkt 1 o.p. Tym samym organy podatkowe, działając na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej, nie mogły naruszyć przepisów kodeksu postępowania administracyjnego, wymienionych w zarzucie kasacyjnym nr 2, tj. art. 7, art. 76 § 1, art. 77 § 1 i art. 80. Wobec braku powołania w skardze kasacyjnej zarzutów naruszenia odpowiednio art. 122, art. 194 § 1, art. 187 § 1 oraz art. 191 o.p., będących wprawdzie odzwierciedleniem norm wyrażonych w art. 7, art. 76 § 1, art. 77 § 1 i art. 80 k.p.a., poza granicami rozpoznania sprawy pozostawała prawidłowość zastosowania tych przepisów.

wyrok NSA z 17 lipca 2020 r., II FSK 1107/20, CBOSA

! W postępowaniu podatkowym, a w takim wydano decyzję, od której wniesiono skargę do WSA we Wrocławiu, nie stosuje się przepisów kodeksu postępowania administracyjnego, lecz przepisy Ordynacji podatkowej, o czym stanowią art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a. oraz art. 1 i art. 2 § 1 pkt 1 o.p. Tym samym organy podatkowe, działając na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej, nie mogły naruszyć przepisów kodeksu postępowania administracyjnego, wymienionych w zarzucie kasacyjnym.

wyrok NSA z 17 lipca 2020 r., II FSK 2333/19, CBOSA

PIŚMIENNICTWO

Huchla A., *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. 257

Kosikowski C., *Ordynacja podatkowa – cele i rzeczywistość* [w:] *Studia nad ordynacją podatkową*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź–Toruń 1999, s. 11

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

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

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

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

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

ORZECZNICTWO

! Argumenty świadka przywołujące troskę o ochronę danych osobowych kierowców są chybione, także w świetle art. 1a o.p., który uprawnia organ podatkowy do przetwarzania danych osobowych w toczącym się postępowaniu podatkowym. Nadto organ podatkowy obowiązuje tajemnica skarbową.

wyrok WSA w Warszawie z 8 kwietnia 2021 r., III SA/Wa 1613/20, CBOSA

PIŚMIENICTWO

Dowgier R., *Nowelizacja ordynacji podatkowej w związku z RODO, a nowe obowiązki samorządowych organów podatkowych*, PPLiFS 2019/6, s. 14

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

Art. 2. [Zakres stosowania]

§ 1. Przepisy ustawy stosuje się do:

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

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

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

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

ORZECZNICTWO

Do postępowania w zakresie wpłat, o których mowa w art. 21 ust. 1, art. 23, art. 31 i art. 33 ust. 4a, 7 i 7a, w tym również w zakresie stosowania ulg, o których mowa w art. 49 ust. 5a – 6d ustawy o rehabilitacji, stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej. Przy czym materialnoprawną podstawę przyznania określonej ulgi stanowi przepis art. 49 ust. 5a–5d ustawy o rehabilitacji.

wyrok NSA z 17 lutego 2016 r., II FSK 3572/13, POP 2016/ 2, s. 34

Przepis art. 2 § 1 i 2 o.p. określa zakres przedmiotowy stosowania przepisów ustawy, w tym wyraźnie wskazuje, że jeżeli przepisy odrębne nie stanowią inaczej, przepisy działu III ustawy stosuje się również do opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa, do których ustalenia lub określenia uprawnione są inne niż wymienione w § 1 pkt 1 organy (inne niż organy podatkowe).

wyrok WSA w Kielcach z 13 marca 2018 r., II SA/Ke 49/18, CBOSA

PIŚMIENICTWO

Huchla A., *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. 257

Kalinowski M., *Stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej do opłat publicznych. Charakter prawny opłaty dodatkowej z tytułu nieuiszczenia opłaty za parkowanie na drogach publicznych. Glosa do wyroku NSA z dnia 9 stycznia 2019 r., II FSK 2600/18, OSP 2020/10, s. 146*

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

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

ORZECZNICTWO

! Jeżeli orzecznictwo sądownoadministracyjne, nawet mimo początkowych różnic poglądów, wypracowało zasadniczo akceptowany kierunek wykładni określonego przepisu prawa podatkowego, nie można zasadnie twierdzić, że występują niedające się usunąć wątpliwości co do jego treści, nakazujące zastosowanie klauzuli unormowanej w art. 2a o.p. i rozstrzygnięcie tych wątpliwości na korzyść podatnika.

wyrok NSA z 20 kwietnia 2017 r., II FSK 153/17, CBOSA

!! 1. Wątpliwości powstające w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego, których nie da się usunąć z zastosowaniem podstawowych metod wykładni, tj. językowej, systemowej lub celowościowej, uzasadniają odwołanie się do zasady *in dubio pro tributario* i przyjęcie takiego rozumienia interpretowanego przepisu prawa, które jest korzystne dla podatnika.

2. Za odwołaniem się do zasady *in dubio pro tributario* przemawia również sytuacja, kiedy podatnik, dokonując samoobliczenia podatku, w tym także stosując zwolnienie podatkowe, kierował się aktualną w tym czasie praktyką organów podatkowych oraz orzecznictwem sądów administracyjnych.

wyrok NSA z 29 listopada 2017 r., II FSK 3280/15, CBOSA

!! W sprawie nie doszło także do naruszenia art. 2a o.p. Przyjmując dla potrzeb niniejszych rozważań założenie strony, że wymieniona zasada interpretacyjna może być również stosowana do procesowej wszak regulacji prawnej art. 179 § 1 o.p., skonstatować należy, że przedstawiona przez sąd pierwszej instancji wykładnia oraz ocena możliwości zastosowania w sprawie art. 179 § 1 o.p., w świetle przedstawionych powyżej rozważań Naczelnego Sądu Administracyjnego, przywołujących również wykładnię systemową oraz orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, jest uzasadniona i nie narusza prawa.

wyrok NSA z 11 sierpnia 2021 r., III FSK 3880/21, CBOSA



Regulacja przepisu art. 2a o.p. jest możliwa do zastosowania w sytuacji „nie-dających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego”, mających charakter obiektywny (tak też w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, OTK-A 2018/2). Nie stanowią takowych sytuacji, w których sąd dokonuje wykładni przepisu, ustalając sposób jego rozumienia w sposób niekorzystny dla podatnika. Naruszenie zasady *in dubio pro tributario* byłoby natomiast aktualne, gdyby wyniki wykładni doprowadziły do wyłonienia kilku hipotez interpretacyjnych, z których żadna nie byłaby przekonująca, przy jednoczesnym wyborze przez sąd opcji niekorzystnej dla podatnika. Innymi słowy, naruszenie wspomnianej zasady to nierespektowanie w omawianych warunkach wyboru przez podatnika hipotezy interpretacyjnej (spośród kilku możliwych) najbardziej dla niego korzystnej.

wyrok NSA z 15 grudnia 2021 r., III FSK 4402/21, CBOSA

PIŚMIENNICTWO

- Babiarz S., *Rozstrzygnięcie niedających się usunąć wątpliwości stanu faktycznego na korzyść podatnika (zobowiązane)* [w:] *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje wyzwania i rozwiązania*, red. A. Gorgol, Warszawa 2020, s. 17
- Bernat R., *Selektywne stosowanie zasady „in dubio pro tributario” w kontekście zakazu przyznawania pomocy publicznej*, ZNOTN 2015/29, s. 88
- Bernat R., *Stosowanie zasady in dubio pro tributario. Komentarz do interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 29 grudnia 2015 r. (PK4.8022.44.2015)*, PPP 2016/10, s. 101–108
- Bielska-Brodzik A., *In dubio pro tributario – przeszłość i terażniejszość* [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Bogumiłowi Brzezińskiemu*, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019, s. 65
- Bogucki S., *In dubio pro libertate oraz in dubio pro tributario w kodeksie postępowania administracyjnego i ordynacji podatkowej* [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego po zmianach w latach 2017–2019*, red. M. Błachucki, G. Sibiga, Warszawa 2020, s. 83
- Bogucki S., *Zasada in dubio pro tributario po jej normatywizacji*, ZNSA 2021/4, s. 86
- Bogucki S., Szczygieł J., *Zasada in dubio pro tributario (wyrok NSA z 29 listopada 2017 r., II FSK 3280/15)* [w:] *Orzecznictwo w sprawach podatkowych. Edycja 2018*, red. B. Brzeziński, J. Morawski, J. Rudowski, Warszawa 2019
- Brzeziński B., *O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika*, PP 2015/4, s. 17
- Brzeziński B., *Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika*, cz. 1, KazP 2019/4, s. 18
- Brzeziński B., *Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika*, cz. 2, KazP 2019/5, s. 23
- Damaz M., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika* [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, H. Dzwonkowski, Warszawa 2018, s. 35

- Grzegorzczuk D., *O rozstrzygnięciu wątpliwości prawnych na korzyść strony w postępowaniu administracyjnym*, PiP 2019/8, s. 46
- Janicki A., *Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika. Analiza poglądów doktryny i orzecznictwa*, Toruń 2020
- Kurzawa A., *Zasada in dubio pro libertate w postępowaniu administracyjnym z udziałem przedsiębiorców* [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego po zmianach w latach 2017–2019*, red. M. Błachucki, G. Sibiga, Warszawa 2020, s. 121
- Lewandowski M., *Zakres przedmiotowy zasady in dubio pro tributario w polskim prawie podatkowym* [w:] *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wiesławowi Miemiec*, red. P. Borszowski, K. Kopyściańska, M. Kopyściański, W. Srokosz, P. Zawadzka, Warszawa 2020, s. 363
- Małecka-Ziemińska E. (red.), *Prawo, procedury i postępowanie celne*, Warszawa 2020
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika*, Warszawa 2009
- Mariański A., *Zasada in dubio pro tributario w orzecznictwie NSA i Trybunału Konstytucyjnego* [w:] *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonania i wnioski na przyszłość*, red. Z. Ofiarski, Szczecin 2014, s. 501
- Mastalski R., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika, konstytucyjne i unijne podstawy, racjonalne tworzenie prawa, szerokie pole interpretacji prawa. Glosa do wyroku NSA z dnia 29 listopada 2017 r., II FSK 3280/15, OSP 2018/5, poz. 55*
- Mączyński D., *Artykuł 2a OrdPU (in dubio pro tributario) – wzmocnienie czy osłabienie praw podatnika* [w:] *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje wyzwania i rozwiązania*, red. A. Gorgol, Warszawa 2020, s. 357
- Popławski M., *Stosowanie przez gminne organy podatkowe zasady rozstrzygnięcia wątpliwości prawa podatkowego*, PPLFiS 2016/10, s. 25
- Rychlewska A., *O ustawowej dyrektywie interpretacyjnej „in dubio pro tributario” kilka słów*, Pal. 2017/7–8, s. 127
- Szubiakowski M., *Zasada in dubio pro tributario a rozwiązania pokrewne* [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego po zmianach w latach 2017–2019*, red. M. Błachucki, G. Sibiga, Warszawa 2020, s. 111

Art. 3. [Słowniczek ustawowy]

Ile razy w ustawie jest mowa o:

- 1) ustawach podatkowych – rozumie się przez to ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich;**

- 2) przepisach prawa podatkowego – rozumie się przez to przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych;
- 3) podatkach – rozumie się przez to również:
 - a) zaliczki na podatki,
 - b) raty podatków, jeżeli przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach,
 - c) opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe;
- 4) księgach podatkowych – rozumie się przez to księgi rachunkowe, podatkową księgę przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci;
- 5) deklaracjach – rozumie się przez to również zeznania, wykazy, zestawienia, sprawozdania oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci;
- 6) ulgach podatkowych – rozumie się przez to przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku;
- 7) zwrocie podatku – rozumie się przez to zwrot różnicy podatku lub zwrot podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, a także inne formy zwrotu podatku przewidziane w przepisach prawa podatkowego;
- 8) niepodatkowych należnościach budżetowych – rozumie się przez to niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych;
- 9) działalności gospodarczej – rozumie się przez to każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162 i 2105 oraz z 2022 r. poz. 24, 974 i 1570), w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność – do przedsiębiorców;
- 10) cenie transferowej – rozumie się przez to cenę transferową w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, z późn. zm.) oraz art. 11a

ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800, z późn. zm.);

- 11) (uchylony)
- 12) (uchylony)
- 13) dokumencie elektronicznym – rozumie się przez to dokument elektroniczny, o którym mowa w art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz. U. z 2021 r. poz. 2070 oraz z 2022 r. poz. 1087);
- 14) (uchylony)
- 15) podaniu lub deklaracji odwzorowanych cyfrowo – rozumie się przez to dokument elektroniczny będący kopią elektroniczną podania lub deklaracji, złożonych w jednostkach organizacyjnych administracji skarbowej w postaci innej niż elektroniczna, który został wprowadzony do systemu teleinformatycznego Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w sposób zapewniający niezaprzeczalność i integralność odwzorowanych danych;
- 16) przedsiębiorstwie w spadku – rozumie się przez to przedsiębiorstwo w spadku w rozumieniu ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz. U. z 2021 r. poz. 170);
- 17) zarządzie sukcesyjnym – rozumie się przez to zarząd sukcesyjny w rozumieniu ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw;
- 18) korzyści podatkowej – rozumie się przez to:
 - a) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości,
 - b) powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
 - c) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku,
 - d) brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika, jeżeli wynika on z okoliczności wskazanych w lit. a;
- 19) środkach ograniczających umowne korzyści – rozumie się przez to postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej lub inne środki ograniczające lub odmawiające korzyści wynikających z tych umów.

ORZECZNICTWO

! Należy podzielić stanowisko Dyrektora KIS oraz WSA w Krakowie co do tego, że przepisy art. 15j u.g.h. nie są przepisami szeroko rozumianego prawa podatkowego. Nie dotyczą sfery opodatkowania lub ewentualnego opodatkowania spółki, nie określają bowiem momentu powstania obowiązku podatkowego, zakresu

opodatkowania, podstaw opodatkowania, a także innych elementów, które składają się na prawa i obowiązki podatników. Pytanie wnioskodawcy dotyczyło przepisów rozdziału 2 ustawy o grach hazardowych, które określają warunki urządzania gier hazardowych. Przepisów tego rozdziału nie można zaś objąć zakresem pojęć użytych w art. 3 o.p.

wyrok NSA z 15 stycznia 2020 r., II FSK 346/18, CBOSA



Przepisy konstytuują określone obowiązki o charakterze analitycznym (zob. zwłaszcza art. 86f § 1 pkt 4–8 o.p.) i informacyjnym (art. 86b do art. 86e wskazanej ustawy), pełniąc w istocie funkcję zbliżoną do informacji składanych w formie zeznań i deklaracji podatkowych. Pozwalają bowiem określić w sposób prawidłowy elementy stosunku prawnopodatkowego, w tym zwłaszcza takie jak powstanie obowiązku podatkowego oraz zobowiązania podatkowego, a także wysokość podstawy opodatkowania. W konsekwencji, z uwagi na wspomniane *ratio legis*, przepisy te niejako współtworzą regulacje zawarte w szczególności w materialnych ustawach podatkowych, które już bezpośrednio wyznaczają treść i zakres obowiązków podatkowych w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p.

wyrok NSA z 28 stycznia 2021 r., I FSK 1703/20, CBOSA



Wskazać można na judykaty, w których uznano, że dla zrealizowania celu, jakiemu służy instytucja prawna indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, konieczne bywa przeprowadzenie wykładni przepisów niemieszczących się w definicji przepisów prawa podatkowego, zawartej w art. 3 pkt 2 o.p. W szczególności za takim rozumieniem analizowanego pojęcia Naczelny Sąd Administracyjny wypowiedział się w wyrokach: z 4 listopada 2010 r. (II FSK 1019/09), z 28 czerwca 2012 r. (I FSK 1465/11), z 27 listopada 2013 r. (II FSK 27/12) i z 14 listopada 2014 r. (II FSK 2524/12). W pierwszym z tych wyroków wskazano, że nie tylko w ustawach podatkowych uregulowano kwestie, od których zależy opodatkowanie i jego wysokość; skoro zatem przedstawione przez zainteresowanego zagadnienie sposobu obliczania wykorzystanej wartości pomocy publicznej w odniesieniu do jednorazowej amortyzacji środków trwałych oraz obowiązków z tym związanych wymaga dokonania interpretacji także przepisów dotyczących pomocy publicznej, w ramach interpretacji przeprowadzona powinna być również ich wykładnia. W drugim z wymienionych wyroków uznano obowiązek organu interpretacyjnego do wypowiedzenia się na temat podatkowych skutków zawarcia przez dłużnika układu z wierzycielami, modyfikującego treść umów, z uwzględnieniem przepisów prawa upadłościowego i naprawczego. W trzecim z wymienionych wyroków sformułowano tezę, że jeżeli przedmiotem indywidualnej interpretacji jest regulacja prawa podatkowego, która odwołuje się do przepisów prawa pracy, ocena możliwości stosowania i wykładnia interpretowanej normy podatkowej przepisy te powinna uwzględniać i obejmować. Wreszcie, w czwartym z tych wyroków wskazano, że pod pojęciem prawa podatkowego należy rozumieć wszelkie normy prawne, które regulują elementy konstrukcyjne, to jest podmiotowe i przedmiotowe podatku, zatem także normy prawne nieznajdujące się w ustawach podatkowych.

wyrok NSA z 4 lutego 2021 r., II FSK 2882/18, CBOSA

!! Nie można podzielić wyrażonego w skardze kasacyjnej stanowiska organu dokonującego interpretacji, które opiera się na dość uproszczonej i zawężonej definicji pojęcia „prawo podatkowe”. Przyjęcie bowiem, że interpretacja przepisów prawa podatkowego może odnosić się wyłącznie do aktów, których rodzaje wprost wymienione zostały w definicji zawartej w art. 3 pkt 2 o.p., powodować może, tak jak to miało miejsce w rozpatrywanej sprawie, że nie zostanie zrealizowany cel tej instytucji (por. wyrok NSA z 4 listopada 2010 r., II FSK 1019/09, CBOSA).

wyrok NSA z 16 lutego 2021 r., I FSK 1824/19, CBOSA

! Nie jest poprawny wniosek o utożsamieniu zwrotu podatku w warunkach przekroczenia terminu na dokonanie tej czynności, z nadpłatą. Wymaga przypomnienia, że zgodnie z treścią art. 3 pkt 7 o.p. zwrot podatku to zwrot różnicy podatku lub zwrot podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, a także inne formy zwrotu podatku przewidziane w przepisach prawa podatkowego. Odrębną definicję zapłaty zawiera art. 72 § 1 pkt 1 o.p., zgodnie z którym za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku. Przepis art. 78 § 1 o.p. stanowi, że nadpłaty podlegają oprocentowaniu w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych. Z kolei przepis art. 76b o.p. stanowi, że przepisy art. 76, art. 76a, art. 77b i art. 80 stosuje się odpowiednio do zwrotu podatku.

wyrok NSA z 17 marca 2021 r., I GSK 64/18, CBOSA

! Z przepisów tych wynika przede wszystkim, że indywidualna interpretacja może zostać wydana, gdy wniosek o jej wydanie złożył uprawniony podmiot, tj. zainteresowany, czyli ten, kto zwraca się o wydanie wymienionej interpretacji w jego indywidualnej sprawie (okoliczność istnienia uprawnienia podmiotowego do złożenia wniosku nie była przez organ kwestionowana). Oprócz powyższego, o dopuszczalności wydania indywidualnej interpretacji decyduje to, czy przedmiotem żądania są przepisy prawa podatkowego. Zgodnie zaś z art. 3 pkt 2 o.p., ilekroć w ustawie jest mowa o przepisach prawa podatkowego, rozumie się przez to przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych.

wyrok NSA z 16 kwietnia 2021 r., I FSK 612/19, CBOSA

! Sąd pierwszej instancji nie naruszył przepisów art. 14b § 1 w związku z art. 3 pkt 2 o.p. oraz art. 14k o.p., trafnie przyjmując, że przedmiotem interpretacji, spełniającej funkcję ochronną, mogą być przepisy odnoszące się do raportowania schematów podatkowych, o których mowa w dziale III rozdziale 11a o.p., które mają charakter materialnoprawny.

wyrok NSA z 29 kwietnia 2021 r., II FSK 1873/20, CBOSA

!! Prawidłowo wskazał sąd I instancji, że z treści art. 14b § 1 o.p. wynika, że przedmiotem wykładni mogą być jedynie przepisy prawa podatkowego określone w art. 3 pkt 2 o.p., czyli: przepisy ustaw podatkowych, postanowienia

ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych. W myśl zaś art. 3 pkt 1 o.p. termin „ustawy podatkowe” odnosi się do ustaw dotyczących podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określających podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujących prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich. Urzędowa wykładnia przepisów dotyczyć może jedynie prawa podatkowego materialnego.

wyrok NSA z 13 sierpnia 2021 r., I FSK 1471/18, CBOSA

PIŚMIENNICTWO

- Banaś A., *Trwały zarządca a podatnik w podatku od nieruchomości*, FK 2022/4, s. 43
- Bartosiewicz A., *Ocena rozporządzenia Ministra Finansów z 7 stycznia 2022 r. i skutków wynikających z niego dla płatników*, PP 2022/2, s. 5
- Brzeziński B., *Pozycja prawna płatnika w świetle przepisów Ordynacji podatkowej* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu Ordynacji podatkowej*, red. Z. Chmiel, Toruń 1998, s. 11
- Brzeziński B., *Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym* [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 223 i 226
- Dzwonkowski H., *Charakter prawny deklaracji podatkowych*, PiP 2011/12, s. 128
- Michałowski W., *Pojęcie „przepisów podatkowych” na gruncie unijnych regulacji prawnych*, DoP 2022/7, s. 55
- Münnich M., *Determinanty wprowadzania klauzul generalnych do przepisów prawa podatkowego* [w:] *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje wyzwania rozwiązania*, red. A. Gorgol, Warszawa 2020, s. 405
- Popławski M., *Nadpłata i zwrot podatku. Zagadnienia wspólne dotyczące uprawnień podatkowych*, Warszawa 2014
- Radzikowski K., *Proceduralne aspekty dokumentacji cen transferowych po zmianach w 2017 r.*, PP 2017/12, s. 36
- Ślifirczyk M., *Instytucja deklaracji podatkowej – wybrane zagadnienia*, DoP 2001/7–8, s. 44
- Wilk L., *Pojęcie „deklaracji” i problemy interpretacyjne z nim związane w prawie karnym skarbowym*, R.Pr. 2011/6, s. 20
- Witkowska J., *Pojęcie, rodzaje i cel stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych* [w:] *System prawa finansowego t. 3, Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 564

Art. 3a. [Deklaracje podatkowe w formie elektronicznej]

§ 1. Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, deklaracje mogą być składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

§ 2. Złożenie deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej jest potwierdzane elektronicznie.

§ 3. (uchylony)

ORZECZNICTWO

!! Ustawodawca przewidział możliwość składania deklaracji rozliczeniowej (tu: PIT-37) za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej, a dowodem o tym zaświadczającym, jak stanowi art. 3a § 2 o.p. jest potwierdzenie złożenia deklaracji otrzymane w formie dokumentu elektronicznego wygenerowane ze skrzynki podawczej systemu teleinformatycznego administracji podatkowej lub od organu podatkowego. Z przepisu tego wynika zatem, że potwierdzenie to stanowi odrębny od deklaracji dokument elektroniczny. W wykonaniu delegacji zawartej w art. 3b § 2 o.p. wydane zostało rozporządzenie Ministra Finansów z 24 grudnia 2012 r. w sprawie sposobu przesyłania deklaracji i podań oraz rodzajów podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone (Dz.U. poz. 1537). Istotnego znaczenia nabiera w niniejszej sprawie treść § 6 ust. 2 pkt 2 cyt. rozporządzenia, który przewiduje, że urzędowe poświadczenie odbioru wydane przez elektroniczną skrzynkę podawczą systemu teleinformatycznego administracji podatkowej po przeprowadzeniu prawidłowej weryfikacji struktury logicznej, poprawności danych oraz autentyczności deklaracji i podań stanowi dowód i potwierdza termin złożenia deklaracji i podań.

wyrok WSA w Łodzi z 2 czerwca 2015 r., I SA/Łd 388/15, CBOSA

PIŚMIENICTWO

Brzeziński B., *Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny*, PriP 2005/1, s. 15

Konarski X., *Komentarz do ustawy o świadczeniu usług drogą elektroniczną*, Warszawa 2014, s. 74

Art. 3b. [Treść deklaracji podatkowej w formie elektronicznej]

§ 1. Deklaracja składana za pomocą środków komunikacji elektronicznej powinna zawierać:

- 1) dane w ustalonym formacie elektronicznym, zawarte we wzorze deklaracji określonym w odrębnych przepisach;
- 2) jeden podpis elektroniczny.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw informatyzacji określi, w drodze rozporządzenia:

- 1) (uchylony)

- 2) sposób przesyłania deklaracji i podań za pomocą środków komunikacji elektronicznej;
- 3) rodzaje podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone poszczególne typy deklaracji lub podań.

§ 3. Wydając rozporządzenie, o którym mowa w § 2, minister właściwy do spraw finansów publicznych powinien uwzględnić:

- 1) potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w deklaracjach i podaniach oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem;
- 2) limity wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku wynikających z deklaracji i rodzaj podatku, którego dotyczy deklaracja, a także wymagania dla poszczególnych rodzajów podpisu elektronicznego, w szczególności dotyczące weryfikacji podpisu i kwalifikowanych elektronicznych znaczników czasu.

ORZECZNICTWO



Ustawodawca przewidział możliwość składania deklaracji rozliczeniowej (tu: PIT-37) za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej, a dowodem o tym zaświadczającym, jak stanowi art. 3a § 2 o.p. jest potwierdzenie złożenia deklaracji otrzymane w formie dokumentu elektronicznego wygenerowane ze skrzynki podawczej systemu teleinformatycznego administracji podatkowej lub od organu podatkowego. Z przepisu tego wynika zatem, że potwierdzenie to stanowi odrębny od deklaracji dokument elektroniczny. W wykonaniu delegacji zawartej w art. 3b § 2 o.p. wydane zostało rozporządzenie Ministra Finansów z 24 grudnia 2012 r. w sprawie sposobu przesyłania deklaracji i podań oraz rodzajów podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone (Dz.U. poz. 1537). Istotnego znaczenia nabiera w niniejszej sprawie treść § 6 ust. 2 pkt 2 cyt. rozporządzenia, który przewiduje, że urzędowe poświadczenie odbioru wydane przez elektroniczną skrzynkę podawczą systemu teleinformatycznego administracji podatkowej po przeprowadzeniu prawidłowej weryfikacji struktury logicznej, poprawności danych oraz autentyczności deklaracji i podań stanowi dowód i potwierdza termin złożenia deklaracji i podań.

wyrok WSA w Łodzi z 2 czerwca 2015 r., I SA/Łd 388/15, CBOSA

Art. 3c. (uchylony)

Art. 3d. [Składanie deklaracji elektronicznych samorządowym organom podatkowym]

Składanie deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej wójtowi, burmistrzowi (prezydentowi miasta), staroście, marszałkowi województwa regulują odrębne przepisy.

Art. 3e–3f. (uchylone)**PIŚMIENICTWO**

Dowgier R., *Institucja inkasenta w polskim prawie podatkowym*, Warszawa 2021

Art. 4. [Obowiązek podatkowy]

Obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach.

ORZECZNICTWO

!! Definicja obowiązku podatkowego zawarta została w art. 4 o.p., który stanowi, że obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. W niniejszej sprawie zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego jest otrzymanie lub postawienie do dyspozycji podatnika między innymi środków pieniężnych. Obowiązek podatkowy przekształca się następnie w zobowiązanie podatkowe, które uregulowane zostało w art. 5 o.p. Zgodnie z tym przepisem, zobowiązaniem podatkowym jest 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. Warunkiem jednak powstania zobowiązania podatkowego jest wcześniejsze istnienie obowiązku podatkowego.

wyrok NSA z 9 czerwca 2017 r., II FSK 1370/15, CBOSA

! O ile podatnikiem jest osoba podlegająca obowiązkowi podatkowemu (art. 7 o.p.), a więc osoba, na której ciąży powinność przymusowego świadczenia pieniężnego (art. 4 o.p.), płatnikiem jest osoba obowiązana tylko do obliczenia i pobrania podatku od podatnika i wpłacenia go organowi podatkowemu (art. 8 o.p.). Zarówno w literaturze przedmiotu, jak i w orzecznictwie sądownoadministracyjnym (por. M. Niezgodka-Medek [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 100–101 oraz wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 22.10.1987 r., SA/Kr 893/87, z dnia 27.10.1998 r., III SA 826/97 czy z dnia 6.10.2004 r., III SA 1976/03) za historycznie utrwalony i niebudzący wątpliwości uznaje się pogląd, że relacja pomiędzy podatnikiem a płatnikiem charakteryzuje się tym, iż płatnik przekazuje organowi podatkowemu cudze (podatnika) pieniądze, działając niejako w imieniu podatnika. Jeżeli zatem płatnik pobrał od podatnika i wpłacił podatek nienależnie, tak powstała nadpłata stanowi kwotę pieniędzy należnych podatnikowi, a nie płatnikowi.

wyrok NSA z 20 października 2017 r., II FSK 2610/15, CBOSA

!! Naczelny Sąd Administracyjny w pełni podziela i uznaje za własny wskazany w orzecznictwie pogląd, że sankcja ta jest wymierzana za stwierdzone naruszenie konkretnych przepisów ustawy hazardowej, natomiast jak stanowi 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. Nie można zatem postawić znaku równości między sankcją administracyjną a obowiązkiem podatkowym i wywodzić, że sankcja taka stanowi zastępcze wykonanie obowiązku podatkowego, bez względu na to, jakie funkcje sankcja taka w istocie pełni (np. restytucji podatku od gier (zob. wyrok NSA z 16 maja 2017 r., II GSK 5437/16 oraz wyrok NSA z 29 sierpnia 2017 r., II GSK 1582/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

wyrok NSA z 19 kwietnia 2018 r., II GSK 1215/17, CBOSA

!! Zgodnie z art. 4 o.p., obowiązek podatkowy, jako nieskonkretyzowana postać powinności podatkowej, kształtuje się w następstwie zaistnienia zdarzenia określonego w ustawie podatkowej. W konsekwencji, także zobowiązanie podatkowe, będąc skonkretyzowaną powinnością podatkową wynikającą z obowiązku podatkowego, jest determinowane w wyniku urzeczywistnienia przez osobę – fizyczną lub prawną – będącą podatnikiem w rozumieniu określonej ustawy podatkowej zachowania, które zgodnie z regulacją prawną zawartą w tej samej ustawie jest przedmiotem opodatkowania. Zatem podatnik, który zrealizował podatkowy stan faktyczny, wstępuje w relację prawną uprzednio unormowaną przez prawodawcę. Już sama realizacja zakresu przedmiotowego podatku sprzawdza bowiem na tę osobę powinność podatkową o treści ustalonej przez ustawodawcę.

wyrok NSA z 13 czerwca 2018 r., I GSK 2025/18, CBOSA

!! Według postanowień 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 art. 5 o.p. stanowi, iż zobowiązaniem podatkowym jest 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. Zatem obowiązek podatkowy jest nieskonkretyzowaną powinnością podatkową, zaś zobowiązanie podatkowe jest konkretyzacją obowiązku podatkowego. Ażeby powstało zobowiązanie podatkowe, wcześniej musi istnieć obowiązek podatkowy.

wyrok NSA z 27 czerwca 2018 r., II FSK 3800/17, CBOSA

!! Stosowanie art. 68 § 1 o.p. obowiązkiem podatkowym jest zgodnie z art. 4 ww. ustawy wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. W związku z powyższym, aby mówić o obowiązku podatkowym ta przymusowa powinność musi wynikać ze zdarzenia określonego w ustawie podatkowej. Ustawa o ofercie nie jest ustawą podatkową.

wyrok NSA z 4 października 2018 r., II GSK 813/18, CBOSA

!! Między dniem, w którym powstał obowiązek podatkowy w podatku od niektórych instytucji finansowych (art. 4 o.p.), czyli w sprawie z pierwszym dniem danego miesiąca, a ostatnim dniem danego miesiąca, w którym to obowiązek podatkowy przekształca się w zobowiązanie podatkowe (art. 5 o.p.), może zaistnieć zdarzenie uprawniające do zwolnienia podatkowego (art. 11 ust. 2 pkt 1 u.p.n.i.f.). W takiej sytuacji obowiązek podatkowy nie przekształci się w zobowiązanie podatkowe. W konsekwencji nie będzie także podatku do zapłaty.

wyrok NSA z 19 grudnia 2018 r., II FSK 948/18, CBOSA

!! Zgodnie z treścią art. 68 § 1 o.p., zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2, nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie trzech lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Przepis ten odnosi zatem początek biegu terminu do wydania takiej decyzji kształtującej od momentu powstania obowiązku podatkowego, którym, zgodnie z art. 4 o.p., jest „wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach”. Tak rozumiany obowiązek podatkowy ulega konkretyzacji, tj. przekształca się dopiero w zobowiązanie podatkowe w jeden ze sposobów wskazanych w art. 21 § 1 o.p., tj. z mocy prawa lub w drodze doręczenia decyzji właściwego organu.

wyrok NSA z 30 stycznia 2019 r., II GSK 1612/18, CBOSA

! Zgodnie z art. 59 § 1 pkt 1 o.p. zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek zapłaty. Podkreślić przy tym należy, że przepis art. 5 o.p. stanowi, iż zobowiązaniem podatkowym jest 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. Natomiast obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach – art. 4 cytowanej ustawy.

wyrok NSA z 16 stycznia 2020 r., II FSK 1579/19, CBOSA

PIŚMIENNICTWO

Bartosz P., *Pojęcie i zakres uprawnienia i obowiązku w zobowiązaniu podatkowym* [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 213

Dzwonkowski H., *Stosunek prawny – obowiązek podatkowy – zobowiązanie podatkowe* [w:] *W kręgu prawa finansowego i finansów publicznych. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, red. H. Dzwonkowski, Lublin 2005, s. 25

Szczepaniak J., *Obowiązek podatkowy – próba systematyzacji*, Glosa 1999/1, s. 1

Art. 5. [Zobowiązanie podatkowe]

Zobowiązaniem podatkowym jest 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.

ORZECZNICTWO

- ! Delikty, których popełnienie zarzucono skarżącemu, nie mogą rodzić zobowiązania podatkowego, którym jest zgodnie z art. 5 o.p. wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązania podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Kara administracyjna ma zupełnie inny cel niż podatek. O ile podatki zasilają budżet państwa, o tyle kara administracyjna jest nakładana przez organ po stwierdzeniu naruszeń obowiązków przewidzianych w ustawie i ma charakter represyjny i sankcyjny. Obowiązek jej uiszczenia wynika z decyzji administracyjnej i jest reakcją organu nadzoru za popełnienie deliktów administracyjnych.

wyrok NSA z 8 listopada 2018 r., II GSK 3815/16, CBOSA

- ! Między dniem, w którym powstał obowiązek podatkowy w podatku od niektórych instytucji finansowych (art. 4 o.p.), czyli w sprawie z pierwszym dniem danego miesiąca, a ostatnim dniem danego miesiąca, w którym to obowiązek podatkowy przekształca się w zobowiązanie podatkowe (art. 5 o.p.), może zaistnieć zdarzenie uprawniające do zwolnienia podatkowego (art. 11 ust. 2 pkt 1 u.p.n.i.f.). W takiej sytuacji obowiązek podatkowy nie przekształci się w zobowiązanie podatkowe. W konsekwencji nie będzie także podatku do zapłaty.

wyrok NSA z 19 grudnia 2018 r., II FSK 948/18, CBOSA

- !! Stosownie do definicji zawartej w art. 5 o.p. „zobowiązanie podatkowe” to 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. Wskazać należy, iż zobowiązanie w podatku akcyzowym powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50), a zatem w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 o.p.

wyrok NSA z 28 grudnia 2018 r., I GSK 1065/16, CBOSA

- !! Przepis art. 5 o.p. stanowi, iż zobowiązaniem podatkowym jest 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. Natomiast obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku

z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach – art. 4 cytowanej ustawy. Ponadto podkreślić należy, iż podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu – art. 8 o.p. Z przytoczonych pojęć jednoznacznie wynika, że obowiązek zapłaty podatku wynika ze zobowiązania podatkowego, a zobowiązanym do jego zapłacenia jest podatnik (por. uchwała NSA z 26.05.2008 r., I FPS 8/07). Artykuł 51 § 1 o.p. stanowi, że zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności, a od zaległości podatkowych, z zastrzeżeniem art. 52 § 1 pkt 2 i art. 54, naliczane są odsetki za zwłokę (art. 53 § 1 o.p.).

wyrok NSA z 16 stycznia 2020 r., I FSK 1579/19, CBOSA

! Zobowiązanie podatkowe posiada swą definicję legalną w art. 5 o.p., zgodnie z którym „zobowiązaniem podatkowym jest 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”. Istotny jest sposób powstawania zobowiązania podatkowego, a przede wszystkim to, że konstrukcja prawna podatku przesądza o jego zakwalifikowaniu do podatków, w których zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, czyli na podstawie art. 21 § 1 pkt 1 o.p. Z przepisu tego należy wnioskować, że z mocy prawa określone są wszystkie elementy zobowiązania podatkowego i wobec tego nie jest w tym względzie potrzebne wydanie decyzji podatkowej lub złożenie deklaracji podatkowej.

wyrok NSA z 25 lutego 2020 r., II FSK 673/18, CBOSA

!! Nie można tracić z pola widzenia tego, że Ordynacja podatkowa, w tym art. 5 i 6 tego aktu prawnego, zaliczana jest do ogólnego prawa podatkowego. Jest to w pewnym sensie ustawa o zarządzaniu wszystkimi podatkami, z jakimi mamy do czynienia w Polsce. Ustawa o podatku akcyzowym, czyli akt prawny regulujący konkretny podatek, zaliczany jest z kolei do prawa podatkowego szczegółowego i może przewidywać pewne wyjątki, czyli *lex specialis* w odniesieniu do postanowień Ordynacji podatkowej. Taki wyjątek wywołuje właśnie stawka i podatek wynoszący 0 zł, które mimo wszystko muszą być pojmowane w powiązaniu z kluczowymi instytucjami prawa podatkowego, takimi jak zobowiązanie podatkowe i podatek.

wyrok NSA z 16 grudnia 2020 r., I GSK 1411/20, CBOSA

W przypadku zaistnienia zdarzeń określonych w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) oraz art. 5b ust. 2 tej ustawy należy przyjąć, że zaistniały takie same stany faktyczne i prawne, co prowadzi do tożsamości spraw, o ile zajądą przesłanki tożsamości podmiotowej. Oznacza to niedopuszczalność orzekania o nich w dwóch różnych decyzjach podatkowych, albowiem narusza to art. 5,

art. 21 § 3, art. 207 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.) w związku z art. 9 ust. 1a u.p.d.o.f.

wyrok NSA z 17 listopada 2021 r., II FSK 839/21, CBOSA

PIŚMIENNICTWO

Borszowski P., *Pojęcie i zakres uprawnienia i obowiązku w prawie podatkowym* [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 213

Dzwonkowski H., *Obowiązek podatkowy a zobowiązanie podatkowe*, PiP 1999/2, s. 21

Dzwonkowski, H., *Powstanie zobowiązań podatkowych a charakter prawny decyzji wymiarowych*, MonPod 2003/7, s. 21

Art. 6. [Podatek]

Podatkem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej.

ORZECZNICTWO



Stosownie do przepisów Ordynacji podatkowej podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej (art. 6). Przy czym w rozumieniu ustawy podatkiem są również zaliczki na podatki, raty podatków, jeżeli przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach, a także opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe (art. 3 pkt 3). Z kolei zwrotem podatku w rozumieniu tej ustawy jest zwrot różnicy podatku lub zwrot podatku naliczonego w rozumieniu przepisów od towarów i usług, a także inne formy zwrotu podatku przewidziane w przepisach prawa podatkowego (art. 3 pkt 7).

wyrok NSA z 26 listopada 2015 r., I GSK 563/14, CBOSA



Jak stanowi art. 6 o.p., podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Z ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym nie wynika, aby zamiarem ustawodawcy było nadanie rencie planistycznej statusu podatku i nie ma podstaw, aby ten fakt domniemywać i w konsekwencji do renty planistycznej stosować przepisy Ordynacji podatkowej. O tym bowiem, czy przepisy Ordynacji podatkowej mają zastosowanie przy wydawaniu określonych decyzji, stanowić powinna wprost sama ustawa. Nie można natomiast domniemywać nadania określonemu świadczeniu statusu podatku (zob. glosa aprobująca W. Falczyńskiego i J. Stelmasiaka do wyroku NSA z dnia 3 września 2004 r., OSK 520/04, OSP 2005/7–8, poz. 91, także wyrok NSA z dnia 30 października

2000 r., II SA 1921/99, LEX 53435, dotyczący należności z tytułu wyłączenia gruntów z produkcji rolnej, wyrok NSA z dnia 18 marca 1999 r., I SA/Po 1565/98, LEX 37217, uchwała NSA z dnia 17 lipca 2000 r., FPK 1/00, ONSA 2001/1, poz. 13 – dotycząca opłaty za usunięcie drzew).

wyrok NSA z 22 stycznia 2018 r., II OSK 1243/17, CBOSA

! Określenie nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku odnosi się do kwoty zobowiązania podatkowego, o jakim mowa w art. 6 tej ustawy, czyli świadczenia pieniężnego, jakie należy uiścić na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy. Natomiast podatek naliczony, będący elementem rozliczenia zobowiązania w podatku od towarów i usług, nie jest podatkiem, o jakim mowa w art. 6 o.p., a co za tym idzie – nadwyżka podatku naliczonego nad należnym również nie jest nadpłatą w rozumieniu art. 72 § 1 o.p.

wyrok NSA z 14 marca 2018 r., I FSK 869/16, CBOSA

! Z art. 72 § 1 pkt 1 o.p. wynika, że do nadpłaty podatku dochodzi wskutek zapłaty podatku nienależnego lub w wysokości wyższej niż należna. Ordynacja podatkowa nie formułuje w tym zakresie żadnych dodatkowych warunków. Istota nadpłaty sprowadza się do tego, że podatnik płaci wówczas, gdy nie musi tego robić (nie istnieje obowiązek podatkowy), albo płaci za dużo (kwota podatku zapłaconego przewyższa kwotę należną). W obu przypadkach świadczenie podatnika dokonane na rzecz wierzyciela podatkowego przewyższa to, czego wymaga od niego przepis prawa. Ta nadwyżka świadczenia ponad obowiązkowe jest nadpłatą. Nie jest to na pewno, na co powszechnie zwraca się uwagę w doktrynie, „podatek” w rozumieniu art. 6 o.p. Kwota ta nie ma bowiem podstawy prawnej, nie wynika z zawartego w ustawie obowiązku świadczenia, co jest charakterystyczne dla podatku. Podatnik płaci więcej niż powinien nie dlatego, że jest taki obowiązek ustawowy, ale z innych przyczyn. Przyczyną powstania nadpłaty musi być zawsze przekonanie podatnika, że to, co płaci, jest realizacją ciężącego na nim obowiązku podatkowego. Jest to jedna z cech charakterystycznych nadpłaty. Kwota uiszczona nienależnie lub wyższa od należnej może być traktowana jako nadpłata podatkowa jedynie wówczas, gdy powodem jej zapłacenia było przekonanie podatnika, że wpłacając ją, realizuje ciężące na nim zobowiązanie do zapłacenia podatku.

wyrok NSA z 10 maja 2019 r., I GSK 383/17, CBOSA

PIŚMIENNICTWO

Bernat R., *Konstytucyjny nakaz ponoszenia ciężarów publicznych – wybrane zagadnienia*, AIS 2018/3, s. 38

Brzeziński B., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2007, s. 331

Lewandowski R., *Zastosowanie skargi pauliańskiej do należności publicznoprawnych*, PPLiFS 2022/8, s. 24

Liwanowska E., *Powstawanie zobowiązań podatkowych*, DoP 1999/4, s. 8

Naczyńska J., *Zobowiązanie podatkowe a obowiązek podatkowy*, R.Pr. 1999/4, s. 71

Popławski M., *Nadpłata i zwrot podatku. Zagadnienia wspólne dotyczące uprawnień podatkowych*, Warszawa 2014

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

Tetlak K., *Zapłata podatku przez osobę trzecią*, PP 2007/7, s. 44

Art. 7. [Podatnik]

§ 1. Podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu.

§ 2. Ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w § 1.

ORZECZNICTWO



Firmant, czyli osoba prawna lub fizyczna prowadząca dla pozoru działalność gospodarczą według niższych stawek podatkowych, która udostępnia swą firmę firmowanemu, czyli osobie prowadzącej rzeczywistą działalność gospodarczą, lecz opodatkowaną według wyższych stawek podatkowych, nie jest podatnikiem w rozumieniu art. 7 § 1 o.p. oraz nie podlega obowiązkowi podatkowemu.

wyrok NSA z 27 stycznia 2016 r., II FSK 3038/13, CBOSA



Komornik sądowy dokonujący sprzedaży zajętych akcji pracowniczych nie jest ani podatnikiem w rozumieniu art. 7 § 1 o.p., ani płatnikiem w rozumieniu art. 8 tej ustawy.

wyrok NSA z 28 października 2016 r., II FSK 2946/14, CBOSA



Zarzut naruszenia art. 72 § 1 pkt 1, art. 73 § 2 pkt 1, art. 7 § 1 i 2 o.p., art. 1a ust. 1, 2 i 14 u.p.d.o.p. oraz art. 2 i art. 64 Konstytucji RP oparty jest na nieprawdziwym założeniu, jakoby zakwestionowanie statusu podatkowej grupy kapitałowej jako podatnika po upływie okresu, na który grupa ta została zawiązana, oznacza naruszenie chronionego konstytucyjnie prawa do żądania stwierdzenia i zwrotu nadpłaty podatku, i to ze względów formalnych. Otóż rozstrzygnięcie, czy określony podmiot ma status strony w postępowaniu podatkowym, ma zasadnicze znaczenie dla oceny możliwości prowadzenia tego postępowania, toteż bagatelizowanie tej kwestii, jako mającej tylko znaczenie formalne, nie jest uprawnione. Ponadto wskazanie, że określony podmiot (spółka błędnie uznająca, że reprezentuje nieistniejącą już podatkową grupę kapitałową) nie może inicjować postępowania w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty, bynajmniej nie oznacza negocjowania chronionego konstytucyjnie prawa do stwierdzenia i zwrotu nadpłaty, a jedynie prowadzi do odmowy realizacji tego prawa w następstwie próby zainicjowania postępowania przez nieuprawniony podmiot.

wyrok NSA z 2 czerwca 2017 r., II FSK 1232/15, CBOSA

! O ile podatnikiem jest osoba podlegająca obowiązkowi podatkowemu (art. 7 o.p.), a więc osoba, na której ciąży powinność przymusowego świadczenia pieniężnego (art. 4 o.p.), płatnikiem jest osoba obowiązana tylko do obliczenia i pobrania podatku od podatnika i wpłacenia go organowi podatkowemu (art. 8 o.p.).

wyrok NSA z 20 października 2017 r., II FSK 2610/15, CBOSA

! Bezpodstawny jest podniesiony zarzut naruszenia przepisów postępowania, to jest zarzut naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. w powiązaniu z zarzutem naruszenia art. 4 oraz art. 7 § 1 o.p. Wskazane przepisy nie są przepisami postępowania. Są to przepisy o charakterze materialnoprawnym, określające, co to jest obowiązek podatkowy i kto to jest podatnik.

wyrok NSA z 20 listopada 2018 r., I GSK 2568/18, CBOSA

PIŚMIENNICTWO

Kalinowski M., *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999

Art. 7a. [Wykonywanie praw i obowiązków podatnika i płatnika będącego przedsiębiorstwem w spadku]

§ 1. Prawa i obowiązki podatnika oraz płatnika będącego przedsiębiorstwem w spadku, w przypadku gdy na mocy ustaw podatkowych podlega obowiązkowi podatkowemu, w okresie od ustanowienia do dnia wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego wykonuje zarządca sukcesyjny.

§ 2. W okresie od chwili śmierci przedsiębiorcy do dnia ustanowienia zarządu sukcesyjnego albo wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, a także w okresie od dnia, w którym zarządca sukcesyjny przestał pełnić tę funkcję, do dnia powołania kolejnego zarządcy sukcesyjnego albo wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego prawa i obowiązki podatnika oraz płatnika, o których mowa w § 1, wykonują osoby, o których mowa w art. 14 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw, dokonujące czynności, o których mowa w art. 13 tej ustawy.

Art. 8. [Płatnik]

Płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

ORZECZNICTWO

! Decyzja o odpowiedzialności podatkowej notariusza, jako płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych (art. 8 o.p., art. 7 § 1 ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie, jedn. tekst Dz.U. z 2008 r. Nr 189, poz. 1158 ze zm., art. 10 ust. 2 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, jedn. tekst Dz.U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 ze zm.), określająca – na podstawie art. 30 § 4 o.p. – wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku, jest decyzją deklaratoryjną, określającą wysokość obciążającej płatnika z mocy prawa należności podatkowej.

wyrok NSA z 28 stycznia 2016 r., II FSK 3403/13, CBOSA

! Obowiązki płatnika określone zostały w art. 8 o.p., stanowiącym, że płatnikiem jest m.in. osoba fizyczna obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Z kolei zgodnie z art. 30 § 1 o.p. płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8, odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany, a nie wpłacony. Powyższego przepisu nie stosuje się, jeżeli odrębne przepisy stanowią inaczej albo jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika; w tych przypadkach organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatnika (art. 30 § 5 o.p.).

wyrok WSA w Poznaniu z 19 listopada 2020 r., I SA/Po 473/20, CBOSA

! Płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8 o.p., odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany, a niewpłacony. Artykuł 30 § 4 o.p. określa sposób, w jaki dochodzi do skonkretyzowania odpowiedzialności płatnika. Stosownie do tego przepisu, jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi okoliczność, o której mowa w § 1, organ ten wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta, w której określa wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku. Na podstawie art. 30 § 5 o.p. odpowiedzialność płatnika jest wyłączona w dwóch przypadkach: jeżeli odrębne przepisy stanowią inaczej albo jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika. Celem regulacji zawartych w art. 30 § 1 i 4 o.p. jest realizacja opartego na art. 84 Konstytucji uprawnienia państwa do wprowadzania opodatkowania i uzyskiwania przychodów z podatków.

wyrok NSA z 12 lutego 2021 r., II FSK 3075/18, CBOSA

! Odpowiedzialność płatnika nie jest odpowiedzialnością za zobowiązania podatkowe ciążące na podatniku, a płatnik odpowiada za własne działanie (bądź zaniechanie działania) związane z wykonywaniem przez niego ustawowych obowiązków, określonych w art. 8 o.p., a nie za zobowiązanie osoby trzeciej, co wynika z art. 30 § 4 o.p.

wyrok WSA w Warszawie z 17 lutego 2021 r., III SA/Wa 1739/20, CBOSA

!! Według art. 8 o.p. płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia

go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Następnie w art. 30 o.p. ustawodawca przyjął, że płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8, odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany, a niewpłacony (art. 30 § 1). Płatnik lub inkasent odpowiada za należności wymienione w § 1 lub 2 całym swoim majątkiem (art. 30 § 3). Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi okoliczność, o której mowa w § 1, organ ten wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej płatnika, w której określa wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku (art. 30 § 4).

wyrok WSA w Lublinie z 25 sierpnia 2021 r., I SA/Lu 235/21, CBOSA

!! Podstawa i zasady odpowiedzialności płatnika za pobór podatku wynikają z art. 8 i art. 30 o.p. Płatnikiem, zgodnie z art. 8 o.p., jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

wyrok WSA w Olsztynie z 25 sierpnia 2021 r., I SA/OI 526/21, CBOSA

! Zgodnie z art. 8 o.p. obowiązkiem płatnika jest obliczenie i pobranie od podatnika podatku oraz wpłacenie go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Skoro płatnik ma obowiązek wpłacenia pobranego podatku, to do upływu tego terminu ma prawo dysponować pobranymi środkami. Dopiero niewykonanie obowiązku odprowadzenia podatku – w określonym przepisami prawa – terminie powoduje odpowiedzialność płatnika zgodnie z art. 30 § 1 o.p. Uprawnione jest w związku z tym wnioskowanie, że płatnik dopiero w terminie odprowadzenia zaliczki organowi podatkowemu uzyskuje środki z zaliczki, skoro dopiero w tej dacie traci uprawnienie do dalszego posiadania środków stanowiących równowartość pobranego podatku.

wyrok NSA z 15 września 2021 r., I GSK 254/21, CBOSA

PIŚMIENNICTWO

Betiuk M., *Odpowiedzialność płatnika i podatnika za zobowiązanie podatkowe, pobranie i zapłacenie podatku*, DoP 2022/6, s. 45

Chustecka K., *Instytucja płatnika w świetle przepisów i orzecznictwa*, Rej. 2009/6, s. 9

Kalinowski M., *Instytucja prawna płatnika w świetle Ordynacji podatkowej*, SIT 2021/26, s. 169

Art. 9. [Inkasent]

Inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

ORZECZNICTWO

! Zgodnie z definicją zawartą w art. 9 o.p. inkasentem jest (a nie może być) osoba fizyczna, osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Ustawodawca, w przepisach ustaw regulujących podatki i opłaty stanowiące dochody gmin, wyposażył rady gminy w kompetencje do określania inkasentów oraz ustalania ich wynagrodzenia. Zatem każdy podmiot, określony w uchwale rady gminy jako inkasent, jest na mocy aktu prawa miejscowego zobowiązany do wykonywania czynności poboru opłaty.

wyrok WSA w Olsztynie z 25 lutego 2015 r., I SA/OI 38/15, CBOSA

!! Przepisy prawa (art. 9 o.p.) wyraźnie wskazują, że inkasent jest obowiązany do pobrania od podatnika podatku (opłaty) i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Inkasent nie może obliczać opłaty, gdyż ta wynika z treści uchwały rady gminy. Do obliczania podatków, obok samego podatnika, jest uprawniony wyłącznie płatnik, a nie inkasent. Ten może jedynie pobrać i wpłacić podatek (opłatę) na rachunek organu podatkowego, o ile taką wolę wyrazi osoba zobowiązana do jej uregulowania.

wyrok WSA w Szczecinie z 11 marca 2015 r., I SA/Sz 938/14, CBOSA

!! Zasadnie organ przyjął, że do podmiotu skupującego muszą znaleźć zastosowanie przepisy dotyczące płatnika (art. 8 o.p.), a nie inkasenta (art. 9 o.p.). Zgodnie z art. 8 o.p. płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Zgodnie zaś z art. 9 o.p. inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

wyrok WSA w Warszawie z 24 stycznia 2018 r., V SA/Wa 562/17, CBOSA

! Zgodnie z art. 9 o.p. inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Wobec zaś przedłożenia przez inkasenta dowodu wpłaty (tj. dowodu pobrania podatku) doszło do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego względem podatnika zgodnie z art. 59 § 1 pkt 2 o.p., który to przepis stanowi, że zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta.

wyrok WSA w Warszawie z 10 stycznia 2019 r., III SA/Wa 1642/18, CBOSA

! Zgodnie z art. 9 o.p. inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

wyrok NSA z 24 lipca 2020 r., II FSK 560/20, CBOSA

PIŚMIENICTWO

Brzeziński B., *O zasięgu definicji zawartych w Ordynacji podatkowej* [w:] *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, red. R. Dowgier, Białystok 2010, s. 30

Dowgier R., *Instytucja inkasenta w polskim prawie podatkowym*, Warszawa 2021

Morawski W., Brzezicki T., *Wyznaczanie inkasentów w podatku od nieruchomości*, FK 2010/4, s. 25

Wantoch-Rekowski J., *Inkasent w podatkach lokalnych a podleganie ubezpieczeniom społecznym*, PPLiFS 2010/10, s. 38–42

Art. 10. [Wybór formy opodatkowania]

§ 1. Wprowadzenie zryczałtowanej formy opodatkowania nie pozbawia podatnika możliwości dokonania wyboru opodatkowania na zasadach ogólnych.

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się, jeżeli ustawy podatkowe nie przewidują możliwości wyboru przez podatnika formy opodatkowania.

ORZECZNICTWO

! Artykuł 10 § 1 o.p. wskazuje, że wprowadzenie zryczałtowanej formy opodatkowania nie pozbawia podatnika możliwości dokonania wyboru opodatkowania na zasadach ogólnych. Przepisu § 1 nie stosuje się, jeżeli ustawy podatkowe nie przewidują możliwości wyboru przez podatnika formy opodatkowania (art. 10 § 2 o.p.). Artykuł 10 o.p., w przeciwieństwie do większości przepisów zawartych w dziale I o.p., nie formułuje definicji ustawowej. Nie wyjaśnia bowiem, na czym polega uproszczony sposób opodatkowania, określony tu jako zryczałtowana forma opodatkowania, pozostawiając regulację tej materii kazuistycznym przepisom ustaw podatkowych. Zryczałtowana forma opodatkowania najczęściej występuje obok zasadniczej formy opodatkowania. Polega ona na odmiennym sposobie obliczania i poboru podatku, częstokroć w oderwaniu od rzeczywistego wyniku ekonomicznego osiąganego z danej działalności, przez wyznaczenie procentowego lub kwotowego wskaźnika, według którego ma być określona wysokość zobowiązania bez potrzeby ustalania podstawy opodatkowania na zasadach ogólnych (por. S. Babiarz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. X, LEX/el).

wyrok WSA we Wrocławiu z 27 czerwca 2018 r., I SA/Wr 461/18, CBO SA

Art. 11. [Rok podatkowy]

Rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy, chyba że ustawa podatkowa stanowi inaczej.

ORZECZNICTWO

! Zgodnie z art. 11 o.p., rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy, chyba że ustawa podatkowa stanowi inaczej. Powyższy przepis ma istotne znaczenie dla unormowań podatkowych, do obszarów, do których należy odpowiedzialność podatkowa z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. W przepisach stanowiących o opodatkowaniu przychodów ze źródeł nieujawnionych i nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach normodawca używa wprost terminu „rok podatkowy”, odwołując się do pojęcia roku podatkowego z Ordynacji podatkowej, tj. do wynikającej z art. 11 o.p. zasady, że wysokość zobowiązania podatkowego ustala się lub określa w relacjach okresu podatkowego, którym jest rok podatkowy, stanowiący rok kalendarzowy.

wyrok NSA z 18 marca 2011 r., II FSK 1986/09, CBOSA

!! Sąd podzielił stanowisko organów podatkowych co do tego, że w niniejszej sprawie w zakresie definicji pojęcia „roku podatkowego” uzasadnione będzie odwołanie się do art. 11 o.p., który tę definicję zawiera i stanowi, że rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy, chyba że ustawa podatkowa stanowi inaczej. Argumentując powyższe, Sąd zwrócił uwagę, że przyjęcie, iż rok podatkowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, ma swoje uzasadnienie w tym, że w systemie polskim dochody i wydatki budżetowe są planowane także na okres roku kalendarzowego, dlatego też za wyjątek od tej zasady uznać należy możliwość innego liczenia roku podatkowego (np. art. 8 ust. 1 u.p.d.o.p.).

wyrok NSA z 11 marca 2014 r., I FSK 475/13, CBOSA

! Ani Ordynacja podatkowa, ani ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych czy o podatku dochodowym od osób prawnych nie posługują się pojęciem „roku obrotowego”. Mowa jest w nich natomiast o „roku podatkowym”. Stosownie bowiem do art. 11 o.p. „rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy, chyba że ustawa podatkowa stanowi inaczej”. W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych brak jest innych regulacji co do pojęcia roku podatkowego, a więc niewątpliwie rokiem podatkowym przy opodatkowaniu osób fizycznych jest rok kalendarzowy.

wyrok NSA z 11 maja 2017 r., II FSK 424/16, CBOSA

! Ustawa o rachunkowości nie jest ustawą podatkową, zatem nie może zawierać odmiennych zasad w przedmiocie określenia roku obrotowego, niż rok, który – w świetle ustawy podatkowej – jest rokiem podatkowym. Tak więc dla podatników będących osobami fizycznymi rokiem podatkowym może być tylko rok kalendarzowy, wynikający z art. 11 o.p.).

wyrok NSA z 19 maja 2017 r., II FSK 1378/15, CBOSA

! Stosownie do art. 11 o.p. rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy, chyba że ustawa podatkowa stanowi inaczej. W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych brak jest innych regulacji co do pojęcia roku podatkowego, a więc niewątpliwie rokiem podatkowym przy opodatkowaniu osób fizycznych jest rok kalendarzowy.

wyrok NSA z 21 czerwca 2017 r., II FSK 1568/15, CBOSA

!! Niezasadny jest zarzut naruszenia art. 11 o.p. Ustanowiona w przepisach ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (Dz.U. z 2013 r. poz. 1399 ze zm.) opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi nie jest podatkiem. Nie ma zatem wymogu, aby jej wymiar obejmował rok podatkowy w rozumieniu ww. przepisu. W art. 6j ust. 3b u.p.c.g. oraz w § 3 ust. 3 uchwały mowa jest o ryczałtowej stawce opłaty za rok.

wyrok NSA z 16 listopada 2017 r., II FSK 1337/17, CBOSA

! Zawarcie w jednej decyzji wymiarowej rozstrzygnięcia określającego odrębnie dwa zobowiązania podatkowe za dwa lata podatkowe nie narusza art. 11 o.p. Naruszenie tego przepisu mogłoby być podnoszone, gdyby w stanie faktycznym występującym w sprawie organy określiły skarżącemu jedno łączne zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za dwa lata podatkowe.

wyrok NSA z 12 marca 2020 r., II FSK 2107/19, CBOSA

! Zgodnie z art. 11 o.p., jeżeli ustawa podatkowa nie stanowi inaczej, rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy. Deklaracja więc i jej korekta dotyczą konkretnego roku podatkowego, podobnie jak i kontrola podatkowa obejmuje swym zakresem konkretny rok podatkowy.

wyrok NSA z 16 lipca 2020 r., II FSK 1125/18, CBOSA

! W niniejszej sprawie przedmiotem sporu jest zobowiązanie w podatku od nieruchomości. Podatek ten, jak wynika z art. 6 ust. 1, ust. 3 i ust. 6 u.p.o.l., jest podatkiem wymierzonym za okres roku podatkowego. Rokiem podatkowym, jeżeli ustawa inaczej nie stanowi, jest rok kalendarzowy (art. 11 o.p.). Okresem, za jaki określane jest zobowiązanie podatkowe jest zatem co do zasady rok kalendarzowy.

wyrok NSA z 10 czerwca 2021 r., III FSK 3658/21, CBOSA

PIŚMIENNICTWO

Jamróży M., Sobieszek S., *Wybór optymalnego roku podatkowego*, PP 2012/4, s. 23

Michałowski W., *Pojęcie „ustawy podatkowej” w polskim porządku normatywnym*, DoP 2022/6, s. 22

Art. 12. [Termin w Ordynacji podatkowej]

§ 1. Jeżeli początkiem terminu określonego w dniach jest pewne zdarzenie, przy obliczaniu tego terminu nie uwzględnia się dnia, w którym zdarzenie nastąpiło. Upływ ostatniego z wyznaczonej liczby dni uważa się za koniec terminu.

§ 2. Terminy określone w tygodniach kończą się z upływem tego dnia w ostatnim tygodniu, który odpowiada początkowemu dniowi terminu.

§ 3. Terminy określone w miesiącach kończą się z upływem tego dnia w ostatnim miesiącu, który odpowiada początkowemu dniowi terminu,

a gdyby takiego dnia w ostatnim miesiącu nie było – w ostatnim dniu tego miesiąca.

§ 4. Terminy określone w latach kończą się z upływem tego dnia w ostatnim roku, który odpowiada początkowemu dniowi terminu, a gdyby takiego dnia w ostatnim roku nie było – w dniu, który poprzedzałby bezpośrednio ten dzień.

§ 5. Jeżeli ostatni dzień terminu przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, za ostatni dzień terminu uważa się następny dzień po dniu lub dniach wolnych od pracy, chyba że ustawy podatkowe stanowią inaczej.

§ 6. Termin uważa się za zachowany, jeżeli przed jego upływem pismo zostało:

- 1) wysłane na adres do doręczeń elektronicznych, o którym mowa w art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 569 i 1002), zwany dalej „adresem do doręczeń elektronicznych”, do organu podatkowego, a nadawca otrzymał dowód otrzymania, o którym mowa w art. 41 tej ustawy;
- 2) nadane w polskiej placówce pocztowej operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (Dz. U. z 2022 r. poz. 896, 1933 i 2042) lub w placówce pocztowej operatora świadczącego pocztowe usługi powszechne w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej lub otrzymane przez polską placówkę pocztową operatora wyznaczonego po nadaniu w państwie spoza Unii Europejskiej albo złożone w polskim urzędzie konsularnym;
- 3) złożone przez żołnierza lub członka załogi statku morskiego w dowództwie jednostki wojskowej lub kapitanowi statku;
- 4) złożone przez osobę pozbawioną wolności w administracji zakładu karnego;
- 5) złożone przez osobę aresztowaną w administracji aresztu śledczego.

ORZECZNICTWO



Moment faktycznego doręczenia organowi żądania wszczęcia postępowania jest jednocześnie datą wszczęcia tego postępowania (art. 165 § 3 o.p.). Jednakże przy ocenie, czy został zachowany termin do złożenia wniosku, należy uwzględnić treść art. 12 § 6 pkt 2 o.p. stanowiący, że termin uważa się zachowany, jeżeli przed jego upływem pismo zostało nadane w polskiej placówce pocztowej albo złożone w polskim urzędzie konsularnym (por. też powołane przez NSA wyroki w sprawach o sygn. akt: I SA/Kr 1345/10, I SA/Łd 888/10, I SA/GI 1103/10). W cyt. wyroku NSA stwierdził też, że: „Data wszczęcia postępowania w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty, rozumiana zgodnie z art. 165 § 3 Ordynacji podatkowej jako data otrzymania przez organ stosownego wniosku, nie jest równoznaczna z datą złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty (...). W przypadku nadania wniosku zgodnie z art. 12 § 6 pkt 2 Ordynacji podatkowej, tj. w placówce pocztowej operatora publicznego, datą wniosku o stwierdzenie nadpłaty jest data stempla pocztowego”. Jak z powyższego wynika, datą skutecznego złożenia wniosku

o stwierdzenie nadpłaty jest także data nadania wniosku na poczcie, pod warunkiem że data nadania pisma mieści się w terminie przedawnienia (por. S. Babiarczyk i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, 2015). W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego błędem jest powiązanie terminu do złożenia wniosku dla podatnika z terminem wszczęcia postępowania podatkowego, wywołanego takim wnioskiem. Odmienni są bowiem w takich sytuacjach adresaci norm, jak i różne cele omawianych regulacji. Przepisy art. 12 § 6 o.p. (w tym mający zastosowanie art. 12 § 6 pkt 2 tej ustawy) stanowią ochronę i ułatwienie dla czynności podatnika, natomiast art. 165 § 3 tej ustawy chroni organy przed zarzutem, że pomimo nieotrzymania jeszcze fizycznie danego wniosku, wysłanego przez podatnika pocztą, już biegną w stosunku do ich działań ustawowe terminy.

wyrok NSA z 11 lipca 2017 r., II FSK 1867/15, CBOSA

!! Artykuł 12 § 6 pkt 2 o.p. nie uzależnia skutku nadania przesyłki od jej faktycznego doręczenia odbiorcy, to jednak nie zmienia sytuacji, że nadawane pismo winno być skierowane na prawidłowy adres odbiorcy przesyłki, aby można było uznać, że dochowany został termin, o którym mowa w art. 12 § 6 pkt 2 o.p. W związku z powyższym, nadanie pisma pod niewłaściwy adres Urzędu Skarbowego w L. w dniu 31 grudnia 2014 r. nie mogło wywołać skutku, o którym mowa w wyżej wskazanym przepisie. Zatem pismo nadane w dniu 8 stycznia 2015 r. zostało dokonane po upływie terminu do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty za 2008 r. (art. 79 § 2 o.p.).

wyrok NSA z 15 grudnia 2017 r., II FSK 3341/15, CBOSA

! Oddanie przed upływem przewidzianego prawem terminu pisma w postępowaniu regulowanym przepisami Ordynacji podatkowej w polskiej placówce pocztowej innego operatora, niż wyznaczony w rozumieniu art. 12 § 6 pkt 2 o.p. w związku z art. 178 ust. 1 Prawa pocztowego, nie skutkuje zachowaniem terminu, gdy pismo dostarczone organowi podatkowemu po jego upływie.

wyrok NSA z 1 marca 2018 r., II FSK 510/16, CBOSA

! Nie sposób zaaprobować stanowiska nakazującego wykładnię pojęcia „złożenia deklaracji”, o którym mowa w treści art. 76b § 1 zd. 2 o.p., w powiązaniu z normami prawnymi regulującymi instytucję terminów, w szczególności zaś art. 12 § 6 pkt 2 o.p. Idąc za wywodami przedstawionymi przez autora skargi kasacyjnej, należy wskazać, że norma zawarta w tym przepisie odnosi się wyłącznie do strony lub innych uczestników postępowania, nie ma natomiast zastosowania do działań organu podatkowego. Każdy oczywiście organ podatkowy jest adresem tego przepisu, ale tylko w tym sensie, że nakazuje on mu uznać, iż pismo nadane w urzędzie pocztowym jest uważane za złożone w danym dniu. Organ podatkowy stosuje go więc wyłącznie dla potrzeb ustalenia, czy strona dochowała przepisanej prawem terminu, w związku z tym pojęcie „złożenia” należy utożsamiać z pojęciem „nadania” jedynie w tym ścisłym zakresie, nie zaś dla definiowania pojęcia „złożenia deklaracji”, o jakim mowa w art. 76b § 1 zd. 2 o.p. Potwierdzeniem przytoczonego wyżej stanowiska jest w zasadzie jednolita linia orzecznicza wojewódzkich sądów administracyjnych (por. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 19 stycznia 2011 r., I SA/Bd 1017/10, LEX nr 964739, wyrok WSA

w Gdańsku z dnia 7 sierpnia 2007 r., I SA/Gd 591/07, LEX nr 1018303, wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 marca 2008 r., I SA/Gd 31/08, LEX nr 439945, wyrok WSA w Lublinie z dnia 25 lutego 2009 r., I SA/Lu 635/08, LEX nr 499938), a także NSA (tak m.in. wyrok NSA z dnia 21 grudnia 2007 r., sygn. akt II FSK 1554/06, LEX nr 364795). W tym miejscu należy również przytoczyć tezę zawartą w uzasadnieniu wyroku NSA z dnia 27 października 2009 r., I FSK 1064/08, LEX nr 570345, którym Sąd ten, powołując się na stanowisko wyrażone przez J. Zubrzyckiego (J. Zubrzycki, *Leksykon VAT 2008*, t. 1, Wrocław 2008, s. 1033), wyraźnie stwierdził, że bieg terminu do zwrotu różnicy podatku wynikającego z art. 87 ust. 2 i 3 u.p.t.u. rozpoczyna się z dniem wpływu deklaracji do urzędu skarbowego, a nie z dniem nadania jej w placówce pocztowej – w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego takie rozumienie pojęcia „złożenia deklaracji” przyjmowane przez NSA na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług jest tożsame z rozumieniem tego pojęcia na gruncie Ordynacji podatkowej.

wyrok NSA z 13 czerwca 2018 r., I FSK 1324/16, CBOSA

! Kluczowa dla rozstrzygnięcia sprawy jest interpretacja użytego w przepisie art. 79 § 2 o.p. zwrotu „prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty”. Zdaniem Sądu, sformułowanie to nie jest tożsame z datą wszczęcia postępowania, czyli datą dotarcia podania do organu; odnosi się ono do działań organów, a nie do czynności podatnika. Termin „złożenie wniosku” należy rozumieć jako jego nadanie w polskiej placówce pocztowej operatora publicznego, zgodnie z treścią art. 12 § 6 pkt 2 w związku z § 4 o.p.

wyrok NSA z 3 lipca 2018 r., II FSK 3876/17, CBOSA

! Skoro wolą ustawodawcy regulacja w zakresie sposobu obliczania terminów (art. 12 o.p.) znalazła się pośród przepisów ogólnych, to o ile dla poszczególnych instytucji regulowanych w tej ustawie nie przewidziano szczególnych zasad obliczania terminów, o tyle zastosowanie powinny znaleźć zasady przewidziane w art. 12 o.p. Skoro zatem w dziale III o.p. nie przewidziano odrębnych zasad obliczania terminu do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, to prawidłowy jest wniosek, że dla oceny zachowania terminu do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty powinien mieć zastosowanie art. 12 § 6 pkt 2 o.p. Kolejnym argumentem przemawiającym za zasadnością zastosowania art. 12 § 6 pkt 2 o.p. do ustalenia momentu skutecznego złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty jest gwarancyjny charakter powyższego przepisu. Artykuł 12 § 6 pkt 2 o.p. pełni bowiem funkcję ochronną dla podatników, dając im gwarancję, że poprzez nadanie pisma (w tym wniosku o stwierdzenie nadpłaty) na poczcie termin do dokonania czynności zostanie zachowany, a tym samym podatnik uniknie negatywnych konsekwencji związanych z upływem terminu przewidzianego dla dokonania tej czynności.

wyrok NSA z 5 lipca 2018 r., II FSK 2314/16, CBOSA

! Nie ma istotnego znaczenia sama okoliczność, że w treści art. 12 § 6 pkt 2 o.p. nie zaznaczono, aby przepis ten dotyczył złożenia pisma do organu, bądź też pisma wniesionego przez stronę lub uczestnika postępowania. Jak bowiem wskazał autor skargi kasacyjnej, odwołując się do orzecznictwa, w tym zaś wyroku z 23 kwietnia 2018 r., I FSK 255/17, uzewnętrznienie woli organu administracji

publicznej musi nastąpić tylko przez zakomunikowanie woli jednostce w trybie prawnym, a tym trybem jest wyłącznie doręczenie orzeczenia. Dlatego też art. 12 § 6 pkt 2 o.p. nie ma zastosowania do terminów załatwiania spraw przez organy podatkowe.

wyrok NSA z 20 grudnia 2018 r., I FSK 2081/18, CBOSA

! Zgodnie z treścią art. 12 § 1 o.p., jeżeli początkiem terminu określonego w dniach jest pewne zdarzenie, przy obliczaniu tego terminu nie uwzględnia się dnia, w którym zdarzenie nastąpiło. Upływ ostatniego z wyznaczonej liczby dni uważa się za koniec terminu. Z kolei § 6 tego przepisu przewiduje, że termin uważa się za zachowany, jeżeli przed jego upływem pismo zostało nadane w polskiej placówce pocztowej operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy – Prawo pocztowe lub w placówce pocztowej operatora świadczącego pocztowe usługi powszechne w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej lub otrzymane przez polską placówkę pocztową operatora wyznaczonego po nadaniu w państwie spoza Unii Europejskiej albo złożone w polskim urzędzie konsularnym.

wyrok NSA z 11 stycznia 2019 r., II GSK 4741/16, CBOSA

!! Zgodnie z art. 223 § 2 pkt 1 o.p., odwołanie wnosi się w terminie 14 dni od dnia doręczenia stronie decyzji. Stosownie zaś do treści art. 12 § 6 o.p., termin uważa się za zachowany, jeżeli przed jego upływem pismo zostało nadane w polskiej placówce pocztowej operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy – Prawo o pocztowe lub placówce pocztowej operatora świadczącego pocztowe usługi powszechne w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej lub otrzymane przez polską placówkę pocztową operatora wyznaczonego po nadaniu w państwie spoza Unii Europejskiej albo złożone w polskim urzędzie konsularnym.

wyrok NSA z 11 czerwca 2019 r., II GSK 1461/17, CBOSA

! Trafnie w wyroku o sygn. akt I FSK 255/17 stwierdzono, że przyjęte rozwiązanie nie daje podatnikowi należytych gwarancji procesowych i materialnoprawnych i może prowadzić do naruszenia zasady legalizmu przewidzianej w art. 7 Konstytucji RP oraz w art. 120 o.p. Kompetencje organu muszą być bowiem jasno określone przez przepisy prawa i nie można ich domniemywać. Co więcej, koncepcja ta nie może być usprawiedliwiana ani ogólną formułą demokratycznego państwa prawnego, ani treścią art. 12 § 6 pkt 2 o.p. Przepis ten przewiduje wprawdzie, że dla zachowania terminu wystarczające jest nadanie pisma w polskiej placówce pocztowej, ale stanowi on gwarancję procesową dla strony postępowania i nie znajduje zastosowania w przypadku terminów załatwiania spraw przez organy podatkowe.

wyrok NSA z 16 czerwca 2020 r., I FSK 638/20, CBOSA

PIŚMIENNICTWO

Hankus M., Rolewicz T., *Który moment decyduje o złożeniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty: data nadania wniosku na pocztę czy data otrzymania wniosku przez organ podatkowy?*, PP 2013/10, s. 36

DZIAŁ II

ORGANY PODATKOWE I ICH WŁAŚCIWOŚĆ

ROZDZIAŁ 1

ORGANY PODATKOWE

Art. 13. [Organy podatkowe]

§ 1. Organem podatkowym, stosownie do swojej właściwości, jest:

- 1) naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa – jako organ pierwszej instancji;
- 1a) naczelnik urzędu celno-skarbowego jako organ odwoławczy w zakresie decyzji, o których mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2022 r. poz. 813, z późn. zm.);
- 2) dyrektor izby administracji skarbowej – jako:
 - a) organ odwoławczy odpowiednio od decyzji naczelnika urzędu skarbowego albo naczelnika urzędu celno-skarbowego, z zastrzeżeniem pkt 1a,
 - b) organ pierwszej instancji, na podstawie odrębnych przepisów,
 - c) organ odwoławczy od decyzji wydanej przez ten organ w pierwszej instancji;
- 3) samorządowe kolegium odwoławcze – jako organ odwoławczy od decyzji wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty albo marszałka województwa.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej jest organem podatkowym – jako:

- 1) organ pierwszej instancji w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylecia decyzji lub stwierdzenia jej wygaśnięcia – z urzędu;
- 2) organ odwoławczy od decyzji wydanych w sprawach, o których mowa w pkt 1 i 7;
- 3) organ właściwy w sprawach uprzednich porozumień cenowych, o których mowa w dziale III ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U. poz. 2200 oraz z 2021 r. poz. 2105);

- 4) organ właściwy w sprawach dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa w art. 14b § 1, w zakresie określonym w art. 14e § 1;
- 5) organ właściwy w sprawach informacji przekazywanych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe o otwartych i zamkniętych rachunkach bankowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej;
- 6) organ właściwy w sprawach opinii zabezpieczających;
- 7) organ pierwszej instancji w sprawach, o których mowa w art. 119g § 1 i 8;
- 8) organ właściwy w sprawach dotyczących informacji o schematach podatkowych;
- 9) organ właściwy w sprawach zmiany albo uchylecia wiążącej informacji stawkowej, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2022 r. poz. 931, z późn. zm.);
- 10) organ właściwy w sprawach dotyczących realizacji współdziałania, o którym mowa w dziale IIB.

§ 2a. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej jest organem podatkowym – jako:

- 1) organ właściwy w sprawach dotyczących wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa w art. 14b § 1 i art. 14e § 1a;
- 2) organ pierwszej instancji w sprawach dotyczących wydawania wiążącej informacji stawkowej, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) organ odwoławczy od decyzji wydawanych w sprawach, o których mowa w pkt 2;
- 4) organ właściwy w sprawach zmiany wiążącej informacji stawkowej, w przypadkach, o których mowa w art. 42h ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

§ 2b. Minister właściwy do spraw finansów publicznych jest organem podatkowym – jako organ właściwy w sprawach, o których mowa w art. 14a § 1 i dziale IIC.

§ 2c. W zakresie rozstrzygania spraw podatkowych uprawnienia naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celno-skarbowego oraz dyrektora izby administracji skarbowej, jako organu podatkowego, przysługują także radcy skarbowemu, wykonującemu czynności orzecznicze w tym organie.

§ 3. Organami podatkowymi wyższego stopnia są organy odwoławcze.

ORZECZNICTWO



Ten sam organ orzekający w trybie odwoławczym nie może przekazywać sobie samemu sprawy do ponownego rozpatrzenia, gdyż przekazać można sprawę tylko innemu organowi.

wyrok NSA z 27 września 2013 r., II FSK 2731/11, POP 2014/1, poz. 12

Zgodnie z art. 13 § 3 o.p., organami wyższego stopnia są organy odwoławcze. Na podstawie art. 13 § 1 i 2 o.p., czyli przepisów określających katalog organów podatkowych, w tym również organów odwoławczych, ustawodawca nie przewidział organu odwoławczego w stosunku do samorządowego kolegium odwoławczego. Z tych względów podatnikowi nie służy ponaglenie w przypadku niezakończenia sprawy w terminie przez wspomniany organ.

wyrok WSA w Warszawie z 26 września 2019 r., III SAB/Wa 35/19, CBOSA

- ! Wprowadzając ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, dokonano zmiany art. 13 § 1 o.p. i wprowadzono m.in. pkt 1a stanowiący, że naczelnik urzędu celno-skarbowego orzeka jako organ odwoławczy w zakresie decyzji, o których mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1947) (art. 38 pkt 3 lit. a tiret drugi ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 poz. 1948)). W myśl natomiast art. 83 ust. 4 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej naczelnik urzędu celno-skarbowego, który sporządził wynik kontroli celno-skarbowej, jest właściwy do przeprowadzenia postępowania podatkowego i wydania decyzji. Zatem organem odwoławczym od decyzji wydanych przez naczelnika urzędu celno-skarbowego w sprawach, w których sporządził on wynik kontroli celno-skarbowej, jest ten sam organ.

wyrok WSA w Gliwicach z 11 sierpnia 2020 r., I SA/Gl 1050/19, CBOSA

- !! Przepis art. 13 § 2c o.p., określający kompetencje radcy skarbowego, został umieszczony w dziale II tej ustawy, zatytułowanym: „Organy podatkowe i ich właściwość”, dlatego zawarta z nim norma ma charakter ustrojowo-kompetencyjny i jako taka nie może być pomijana w oparciu o treść intertemporalnych regulacji, odnoszących się do kwestii *stricte* procesowych.

wyrok WSA w Rzeszowie z 15 września 2020 r., I SA/Rz 122/20, CBOSA

- ! Organ I instancji miał status również organu rozpatrującego sprawę w instancji odwoławczej. Stanowi o tym art. 13 § 1 pkt 1a i art. 221a § 1 o.p. Jednocześnie w procedowaniu organu zostały zachowane gwarancje jego bezstronności, bowiem decyzja organu I instancji oraz zaskarżona każdorazowo zostały podpisane przez innego upoważnionego pracownika organu (por. szerzej uchwała I GPS 2/12).

wyrok WSA w Lublinie z 12 marca 2021 r., I SA/Lu 585/20, CBOSA

- !! Organ wydał kontrolowaną decyzję w ramach postępowania podatkowego, które było kontynuacją kontroli celno-skarbowej (...). W takiej sytuacji organ I instancji miał status również organu rozpatrującego sprawę w instancji odwoławczej. Stanowi o tym art. 13 § 1 pkt 1a i art. 221a § 1 o.p. Jednocześnie w procedowaniu organu zostały zachowane gwarancje jego bezstronności, bowiem decyzja organu I instancji oraz zaskarżona każdorazowo zostały podpisane przez innego upoważnionego pracownika organu.

wyrok WSA w Lublinie z 26 marca 2021 r., I SA/Lu 613/20, CBOSA

- !!! Jedną z zasad postępowania podatkowego jest jego dwuinstancyjność, co wynika z treści art. 127 o.p. Według art. 13 o.p. samorządowe kolegium odwoławcze

działa, jako organ podatkowy w dwojakiej roli, mianowicie: – jako organ odwoławczy od decyzji podatkowej wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty albo marszałka województwa (§ 1 pkt 3), – jako organ wyższego stopnia (§ 3). Na podstawie art. 244 § 1 o.p. właściwym w sprawie wznowienia postępowania jest organ, który wydał w sprawie decyzję w ostatniej instancji. Wykonując swoje kompetencje w sprawach o wznowienie postępowania, samorządowe kolegium odwoławcze orzeka jako organ pierwszej instancji, bowiem żaden przepis Ordynacji podatkowej oraz ustawy z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (jedn. tekst: Dz.U. z 2018 r. poz. 570) nie wyłącza w tych sprawach dwuinstancyjności postępowania.

postanowienie WSA w Poznaniu z 18 sierpnia 2021 r., I SA/Po 569/21, CBOSA



Prawidłowo powołał się DIAS na przepisy ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2020 r. poz. 505 ze zm.) jako określające właściwość rzeczową organów podatkowych. Stosownie do art. 28 ust. 1 pkt 1 u.K.A.S. do zadań naczelnika urzędu skarbowego należy ustalanie, określanie, pobór podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów. Do zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego, o czym stanowi art. 33 ust. 1 pkt 2 ww. ustawy, należy ustalanie i określanie podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów. Jak widać z powyższego zestawienia, zakresy działań obu organów są niemal zbieżne, z tym zastrzeżeniem, że do zadań naczelnika urzędu skarbowego należy również pobór podatków, opłat i innych należności. Naczelnik urzędu celno-skarbowego nie jest uprawniony do wykonywania czynności związanych m.in. z poborem należności pieniężnych, wykonywaniem zadań wierzyciela należności pieniężnych czy też wykonywania egzekucji administracyjnej należności pieniężnych i zabezpieczenia należności pieniężnych, które to zadania, zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 2–4 u.K.A.S. wykonuje naczelnik urzędu skarbowego. Zastosowanie instytucji rygoru natychmiastowej wykonalności dla decyzji nieostatecznych ma bezpośredni związek z egzekucją administracyjną należności pieniężnych. Oba organy są przy tym organami I instancji, jednak ich kompetencje są odmiennie.

wyrok WSA w Rzeszowie z 9 września 2021 r., I SA/Rz 422/21, CBOSA

PIŚMIENNICTWO

Bulejak R., *Zaskarżalność decyzji wydanych przez radcę skarbowego* [w:] *Ochrona praw jednostki*, red. S. Fundowicz, P. Możyłowski, T. Stanisławski, Radom 2018, s. 191

Chochowski M., *Wiążąca Informacja Stawkowa – nowy instrument w rękach podatników*, *KazP* 2020/4, s. 22

Chróścielewski W., Babiarz S., *Podmioty postępowania podatkowego* [w:] *System Prawa Administracyjnego Procesowego*, red. G. Łaszczycza, A. Matan, t. 4, *Postępowania autonomiczne i szczególne. Postępowania niejurysdykcyjne*, red. A. Matan, Warszawa 2021, s. 71 i n.

- Kmieciak Z., *Konstytucyjne podstawy prawa do odwołania w postępowaniu administracyjnym*, ZNSA 2013/2, s. 18
- Kmieciak Z., *Odwołania w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011
- Nita A., *Stosunek prawnopodatkowy, obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999
- Nowak T., *Między Kodeksem postępowania administracyjnego a Ordynacją podatkową. Problematyka stosowania przepisów prawa procesowego w toku kontroli celno-skarbowej*, PAiP 2018/3, s. 30
- Stradomski F., *Wiążąca informacja stawkowa w świetle zmian obowiązujących od 1.1.2021 r. – rozważania de lege lata*, MonPod 2021/2, s. 23
- Teszner K., *Organy podatkowe i quasi podatkowe – problemy wynikające z wadliwej legislacji Ordynacji podatkowej* [w:] *Ordynacja podatkowa w praktyce. Materiały konferencyjne*, red. L. Etel, Białystok 2007, s. 118
- Teszner K., *Podstawowe konstrukcje w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych* [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010

Art. 13a. [Szczególne organy podatkowe]

Rada Ministrów może, w drodze rozporządzenia, nadać uprawnienia organów podatkowych:

- 1) Szefowi Agencji Wywiadu,
 - 2) Szefowi Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego,
 - 3) Szefowi Centralnego Biura Antykorupcyjnego,
 - 4) Szefowi Służby Wywiadu Wojskowego,
 - 5) Szefowi Służby Kontrwywiadu Wojskowego
- jeżeli jest to uzasadnione ochroną informacji niejawnych i wymogami bezpieczeństwa państwa.

Art. 14. [Nadzór w sprawach podatkowych]

§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej sprawuje ogólny nadzór w sprawach podatkowych.

§ 2. W ramach nadzoru, o którym mowa w § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej w celu wykonywania ustawowych zadań, w szczególności zadań analityczno-sprawozdawczych, może przetwarzać dane wynikające z deklaracji podatkowych składanych do naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów celno-skarbowych, a także informacje uzyskane na podstawie przepisów działu III rozdziału 11a.

§ 3. Przetwarzanie danych, o którym mowa w § 2, odbywa się z zachowaniem przepisów o ochronie danych osobowych oraz tajemnic ustawowo chronionych.

§ 4. (uchylony)

PIŚMIENICTWO

Brolik J., *Kontrowersyjne kompetencje Ministra Finansów w dziedzinie stosowania prawa podatkowego*, PP 1999/7, s. 4

ROZDZIAŁ 1A

INTERPRETACJE PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Art. 14a. [Interpretacje podatkowe ogólne; objaśnienia podatkowe]

§ 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, w szczególności:

- 1) dokonując ich interpretacji, z urzędu lub na wniosek (interpretacje ogólne),
 - 2) wydając z urzędu ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe)
- przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

§ 1a. Interpretacja ogólna powinna zawierać w szczególności:

- 1) opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego;
- 2) wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym.

§ 1b. Z wnioskiem o wydanie interpretacji ogólnej nie może wystąpić organ administracji publicznej.

§ 2. Wniosek o wydanie interpretacji ogólnej powinien zawierać uzasadnienie konieczności wydania interpretacji ogólnej, w szczególności:

- 1) przedstawienie zagadnienia oraz wskazanie przepisów prawa podatkowego wymagających wydania interpretacji ogólnej;
- 2) wskazanie niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w określonych decyzjach, postanowieniach oraz interpretacjach indywidualnych wydanych przez organy podatkowe w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takich samych stanach prawnych.

§ 3. Interpretację ogólną wydaje się, jeżeli w dniu złożenia wniosku w sprawach, o których mowa w § 2 pkt 2, nie toczy się postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa albo od decyzji lub na postanowienie nie zostało wniesione odwołanie lub zażalenie.

§ 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych pozostawia wniosek o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia, jeżeli:

- 1) nie są spełnione warunki, o których mowa w § 2 i 3, lub wniosek nie spełnia innych wymogów określonych przepisami prawa, lub
- 2) przedstawione we wniosku zagadnienie jest przedmiotem interpretacji ogólnej i stan prawny nie uległ w tym zakresie zmianie.

§ 5. W sprawie pozostawienia wniosku o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie. Postanowienie nie zawiera danych identyfikujących stronę postępowania, w którym wydano decyzję, postanowienie lub interpretację indywidualną, wskazaną we wniosku o wydanie interpretacji ogólnej. Przepisy rozdziałów 14 i 16 działu IV stosuje się odpowiednio.

§ 6. Prawo dostępu do akt sprawy wydania interpretacji ogólnej nie obejmuje danych identyfikujących stronę postępowania, w którym wydano decyzję, postanowienie lub interpretację indywidualną, wskazaną we wniosku o wydanie interpretacji ogólnej.

§ 7. Na sporządzone na piśmie żądanie ministra właściwego do spraw finansów publicznych organy podatkowe przekazują niezwłocznie akta dotyczące wskazanych we wniosku o wydanie interpretacji ogólnej decyzji, postanowień oraz interpretacji indywidualnych.

§ 8. Opłata podlega zwrotowi wyłącznie w przypadku wydania interpretacji ogólnej. Zwrot opłaty następuje w terminie 7 dni od dnia opublikowania interpretacji ogólnej.

§ 9. W sprawach dotyczących wydawania interpretacji ogólnych na wnioski przepisy art. 14d, art. 14f, art. 120, art. 121 § 1, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3 i 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1–2 i 4, art. 170 i art. 171 oraz przepisy rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 10 i 23 działu IV stosuje się odpowiednio.

§ 10. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w celu usprawnienia obsługi wnioskodawców może, w drodze rozporządzenia, upoważnić dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej do wydawania, jako organ pierwszej instancji, postanowień, o których mowa w § 5, oraz wykonywania czynności, o których mowa w § 7.

§ 11. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, biorąc pod uwagę zapewnienie sprawności postępowania, określi, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku o wydanie interpretacji ogólnej, który zawiera dane identyfikujące wnioskodawcę, dane wskazane w § 2, oraz sposób uiszczenia opłaty.

ORZECZNICTWO



Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, w składzie rozpoznającym sprawę, wykładnia przepisów art. 14b § 5b i § 5c o.p. (zakładając, że opinia Szefa KAS jest dla wnioskodawcy niekorzystna) prowadzi do następujących konkluzji.

Organ, rozpoznając wniosek o interpretację, w pierwszej kolejności weryfikuje istnienie przesłanki „uzasadnionego przypuszczenia”, wskazanej w art. 14b

§ 5b pkt 1 o.p. Jeżeli przesłanka ta nie występuje, wydaje interpretację; czyni to nawet wówczas, gdy czynności opisane we wniosku były już wcześniej przedmiotem opinii Szefa KAS. Nie bierze jej jednak pod uwagę, skoro w rzeczywistości przesłanka „uzasadnionego przypuszczenia” nie była spełniona.

Jeżeli przesłanka ta występuje, organ bada, czy wydano już opinię w podobnym stanie faktycznym (zdarzeniu przyszłym). W przypadku gdy została ona sporządzona, organ nie zwraca się do Szefa KAS, lecz odmawia wydania interpretacji. Z kolei gdy stwierdzi brak takiej opinii, zwraca się do Szefa KAS o jej wydanie i wówczas bierze pod uwagę stanowisko w niej wyrażone.

wyrok NSA z 7 października 2021 r., II FSK 756/21, CBOSA

PIŚMIENNICTWO

Brolik J., *Interpretacje ogólne przepisów prawa podatkowego*, ZNSA 2013/1, s. 22

Brolik J., *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010

Dębowska-Romanowska T., *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, PiP 1998/7, s. 28

Dowgier R., *Wpływ ogólnych interpretacji prawa podatkowego na jego stosowanie w gminach*, PPLiFS 2012/3, s. 19

Gorgol A., *Glosa do postanowienia NSA z 22 grudnia 2016 r.*, II FZ 889/16, PAiP 2020/1, s. 31

Mastalski R., *Charakter prawny interpretacji prawa podatkowego dokonywanej przez Ministra Finansów*, JP 2007/1, s. 5

Morawski W., *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego w epoce „uszczelniania” prawa podatkowego i BEPS – czy posiadacz interpretacji może być jeszcze czegokolwiek pewien?* [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2018, s. 149

Rogowski Ł., *Utrwalona praktyka interpretacyjna jako narzędzie ochrony interesów podatnika*, PAiP 2019/3, s. 19

Szubiakowski M., *Problemy indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego*, ZNSA 2012/2, s. 53–61

Art. 14b. [Interpretacje podatkowe indywidualne.
Stwierdzenie bezprzedmiotowości wniosku]

§ 1. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną).

§ 1a. W zakresie objętym wiążącymi informacjami stawkowymi, o których mowa w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, nie wydaje się interpretacji indywidualnych.

§ 2. Wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych.

§ 2a. Przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy prawa podatkowego:

- 1) regulujące właściwość, uprawnienia i obowiązki organów podatkowych;
- 2) mające na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, które odnoszą się do nadużycia przepisów prawa podatkowego, prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej lub podejmowania działań w sposób sztuczny lub bez uzasadnienia ekonomicznego, w tym:
 - a) zawarte w dziale IIIA w rozdziale 1,
 - b) zawarte w art. 5a pkt 33d, art. 24 ust. 19 i 20, art. 30f ust. 18, 20 i 20a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 4a pkt 29, art. 12 ust. 13 i 14, art. 22c, art. 24a ust. 16, 18 i 18a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych,
 - c) dotyczące przychodów zagranicznej jednostki kontrolowanej pochodzących z transakcji z podmiotami powiązаныmi, w przypadku gdy jednostka nie wytwarza w związku z tymi transakcjami wartości dodanej pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma, zawarte odpowiednio w art. 30f ust. 3 pkt 3 lit. b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych,
 - d) środki ograniczające umowne korzyści.

§ 3. Składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego.

§ 3a. W przypadku gdy przedstawiony we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe obejmuje transakcję, zespół transakcji lub inne zdarzenia:

- 1) z udziałem osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej:
 - a) które mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, lub
 - b) które prowadzą działalność gospodarczą poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej za pośrednictwem zagranicznego zakładu, a transakcja, zespół transakcji lub inne zdarzenia stanowią część lub całość działalności gospodarczej zagranicznego zakładu, lub
 - c) będących stronami transakcji, zespołu transakcji lub uczestnikami zdarzenia mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w więcej niż jednym państwie lub terytorium, lub
- 2) mające skutki transgraniczne
– składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej jest obowiązany również do wskazania odpowiednio państwa lub terytorium miejsca zamieszkania tej osoby fizycznej, danych identyfikujących tę osobę prawną

lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w tym państwa lub terytorium ich siedziby, zarządu lub położenia tego zagranicznego zakładu, lub państwa lub terytorium, w których te skutki transgraniczne wystąpiły lub mogą wystąpić.

§ 3b. Obowiązek, o którym mowa w § 3a, nie obejmuje wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej:

- 1) dotyczących wyłącznie indywidualnej sprawy osoby fizycznej;
- 2) w zakresie podatku akcyzowego oraz podatku od towarów i usług.

§ 4. Wnioskujący o wydanie interpretacji indywidualnej składa oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego. W razie złożenia fałszywego oświadczenia wydanie interpretacji indywidualnej nie wywołuje skutków prawnych.

§ 5. Nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, które w dniu złożenia wniosku o interpretację są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego albo uzgodniona w porozumieniu podatkowym, o którym mowa w art. 20zb, albo porozumieniu inwestycyjnym, o którym mowa w art. 20zs § 1, w zakresie art. 20zt pkt 5.

§ 5a. Jeżeli przedstawione we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym, wydaje się postanowienie o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna, z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku. W tym przypadku w postanowieniu wskazuje się oznaczenie interpretacji ogólnej wraz z podaniem miejsca jej publikacji. Na wydane postanowienie przysługuje zażalenie.

§ 5b. Odmawia się, w drodze postanowienia, wydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą:

- 1) stanowić czynność lub element czynności określonej w art. 119a § 1 lub
- 2) być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści, lub
- 3) stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

§ 5c. Organ uprawniony do wydania interpretacji indywidualnej zwraca się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o opinię w zakresie, o którym mowa w § 5b, chyba że stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu, które było przedmiotem uzyskanej uprzednio opinii

Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Opinię Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, której przedmiotem jest zagadnienie odpowiadające stanowi faktycznemu lub zdarzeniu przyszłemu przedstawionemu we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, wraz z wnioskiem organu uprawnionego do wydania interpretacji indywidualnej o jej wydanie, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty w nich wskazane, dołącza się do akt sprawy.

§ 5d. Powzięcie uzasadnionego przypuszczenia, o którym mowa w § 5b, może wynikać również z łącznej oceny więcej niż jednego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, nawet jeżeli zostały złożone przez różnych wnioskodawców.

§ 5e. Na postanowienia wydane na podstawie § 1a, 5 i 5b przysługuje zażalenie.

§ 5f. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydaje interpretację indywidualną po zasięgnięciu opinii:

- 1) ministra właściwego do spraw finansów publicznych – w przypadku gdy wnioskodawca jest stroną zawartego porozumienia inwestycyjnego, o którym mowa w art. 20zs § 1;
- 2) Szefa Krajowej Administracji Skarbowej – w przypadku gdy wnioskodawca jest stroną zawartej umowy o współdziałanie, o której mowa w art. 20s.

§ 6. (uchylony)

§ 6a. (uchylony)

§ 7. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku, o którym mowa w § 1, który zawiera dane identyfikujące wnioskodawcę oraz dane wskazane w § 2–5, a także sposób uiszczenia opłaty, o której mowa w art. 14f, mając na względzie konieczność ujednoczenia formy składanych wniosków oraz zapewnienia sprawnej obsługi wnioskodawców.

ORZECZNICTWO



Jedynie wówczas gdy brak jest wypowiedzi, czy stanowiska organu interpretacyjnego co do określonej wykładni przepisów prawa podatkowego w interpretacji indywidualnej, o której stanowi art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.), sąd administracyjny nie może samodzielnie zastępować go w tej czynności. Uznanie zaś przez sąd administracyjny określonej wykładni za błędną wymaga prezentacji właściwego rozumienia określonego przepisu. Nie musi ono jednak być zgodne z oceną prawną stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego prezentowaną przez wnioskodawcę na podstawie art. 14b § 3 o.p.

wyrok NSA z 16 lutego 2016 r., II FSK 3570/13, CBOSA



W przypadku wykreślenia spółki z Krajowego Rejestru Sądowego w związku z przejściem przez inną spółkę w trakcie postępowania sądowego w sprawie ze skargi na indywidualną interpretację podatkową, o której mowa w art. 14b

ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60), postępowanie to umarza się na podstawie art. 161 § 1 pkt 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2012 r. poz. 270 ze zm.), bowiem przedmiot sprawy nie należy do kategorii „praw i obowiązków”, o których mowa w art. 93 § 1 o.p.

postanowienie NSA z 29 kwietnia 2016 r., II FSK 770/14, CBOSA



Przy wydawaniu interpretacji indywidualnych na podstawie art. 14b § 1 o.p. Minister Finansów, dokonując oceny prawnej stanowiska wnioskodawcy (art. 14c § 1 i 2 o.p.), zobowiązany jest uwzględnić w tej ocenie orzecznictwo sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, jako argument służący zachowaniu jednolitości w stosowaniu przepisów prawa podatkowego.

wyrok NSA z 23 sierpnia 2016 r., II FSK 1811/14, CBOSA



Artykuł 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) stanowi, między innymi, że określanie podmiotów opodatkowania następuje w drodze ustawy. W uchwale z dnia 24 czerwca 2013 r., I FPS 1/13, CBOSA, NSA przesądził, że gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami VAT. Skoro zatem jednostka budżetowa zgodnie z powołaną uchwałą nie jest podatnikiem VAT, tym samym nie jest podmiotem uprawnionym w świetle powołanych wyżej przepisów do wystąpienia do organu podatkowego o wydanie indywidualnej interpretacji w przedmiocie prawa do odliczenia podatku naliczonego, które to prawo przysługuje wyłącznie podatnikom VAT.

wyrok NSA z 6 września 2016 r., I FSK 207/15, CBOSA

Wnioskodawca zamierzający uczestniczyć w podatkowej grupie kapitałowej w rozumieniu art. 1a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, ze zm.) jest zainteresowanym w rozumieniu art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.), brak więc jest podstaw prawnych do odmowy wszczęcia postępowania w trybie art. 165a tej ustawy.

wyrok NSA z 20 października 2016 r., II FSK 2743/14, ONSAiWSA 2018/3, poz. 52



1. Zdarzenie przyszłe, w którym wnioskodawca zamierza uczestniczyć w podatkowej grupie kapitałowej w rozumieniu art. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. uzasadnia tezę, że podmiot ten jest zainteresowanym w rozumieniu art. 14b o.p.

2. W takim przypadku brak jest podstaw prawnych do podjęcia rozstrzygnięcia o odmowie wszczęcia postępowania w trybie art. 165a o.p.

wyrok NSA z 20 października 2016 r., II FSK 2743/14, CBOSA

Nabywca towarów bądź usług bez względu na to, czy wykaże związek stanu faktycznego z jego możliwą odpowiedzialnością podatkową, podczas gdy prawidłowa wykładnia tego przepisu prowadzi do wniosku, iż jeżeli wnioskodawca nie wykaże związku przedstawionego (jako zasadnicza podstawa wniosku interpretacyjnego) stanu faktycznego z jego możliwą odpowiedzialnością podatkową, będzie to uzasadniało ocenę, że o interpretację nie wystąpił w rozumieniu prawa

zainteresowany, tj. że ubiega się o nią podmiot nieuprawniony w świetle unormowania art. 14b § 1 o.p.

wyrok NSA z 12 stycznia 2017 r., I FSK 909/15, CBOSA



W świetle art. 14b § 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.) nie ma przeszkód prawnych do wydania interpretacji indywidualnej w odniesieniu do elementów stanu faktycznego przeszłego lub przyszłego, jeżeli nie są one przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, nawet jeśli owe elementy stanu faktycznego są już (lub były) przedmiotem rozstrzygnięcia co do istoty sprawy za inne okresy podatkowe, które nie są objęte wnioskiem, zaś określone zdarzenia podatkowe występują w działalności podatnika w sposób powtarzalny w kolejnych latach podatkowych.

wyrok NSA z 16 lutego 2017 r., II FSK 3847/14, CBOSA



Spółka prawa handlowego, która planuje przekształcenie w inną spółkę tego prawa, ma status zainteresowanego w rozumieniu art. 14b § 1 o.p. w sprawie o wydanie indywidualnej interpretacji, dotyczącej prawnopodatkowych obowiązków spółki przekształcanej.

wyrok NSA z 20 lipca 2017 r., II FSK 1686/15, CBOSA

1. Na podstawie art. 14b § 5b o.p. uzasadnione przypuszczenie możliwości zastosowania przepisu art. 119a § 1 wymienionej ustawy, normującego zasadę odpowiedzialności podatkowej w zakresie regulacji prawnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, jest wystarczające do odmowy wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

2. W przypadku, w którym w trakcie prowadzonego postępowania o wydanie interpretacji indywidualnej, podatkowy organ interpretacyjny stwierdzi, że w zakresie określonych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionych we wniosku o wydanie interpretacji, istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być one przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a o.p., organ ten, na podstawie art. 14b § 5b wymienionej ustawy, wydaje postanowienie o odmowie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Postanowienie to kończy postępowanie administracyjne o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, w związku z czym przysługuje na nie skarga do sądu administracyjnego – na podstawie art. 3 § 2 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2017 r. poz. 1369 ze zm.).

wyrok NSA z 21 marca 2018 r., II FSK 3819/17, CBOSA



Obowiązki prawno-podatkowe wynikające z działu III rozdziału 11a o.p., tj. związane z tzw. obowiązkiem raportowania schematów podatkowych, objęte są zakresem postępowania interpretacyjnego na podstawie art. 14b i nast. o.p.

wyrok NSA z 28 stycznia 2021 r., I FSK 1703/20, CBOSA



Przyjęcie, że symbol PKWiU stanowi element jedynie stanu faktycznego wniosku o interpretację, z pominięciem jego również normatywnego charakteru, gdy dana norma prawa podatkowego odwołuje się do tegoż symbolu, skutkowałoby

związaniem organu interpretacyjnego wskazaniem wnioskodawcy w tym zakresie, co w istocie przekreślałoby w niektórych przypadkach sens interpretacji, bowiem organ interpretacyjny, nie mogąc wskazać prawidłowej klasyfikacji statystycznej opisanej we wniosku usługi (towaru), musiałby podzielić stanowisko wnioskodawcy w tej kwestii, a co za tym idzie, w kwestii sposobu opodatkowania oraz stawki podatku (analogicznie NSA w wyroku z 26 kwietnia 2018 r., I FSK 938/16).

Nie ma uzasadnionych podstaw prawnych, aby także klasyfikacja statystyczna, przez którą identyfikowany jest obowiązek podatkowy, wyłączona była z przedmiotu interpretacji wydawanej na podstawie art. 14b o.p. Zakwalifikowanie towaru albo usługi do konkretnego grupowania PKWiU może być w związku z tym przedmiotem indywidualnej interpretacji podatkowej.

wyrok NSA z 11 lutego 2021 r., I FSK 851/19, CBOSA

W sprawach indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanych art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.) za wykraczający poza treść dopuszczonego wezwania na podstawie art. 169 § 1 w związku z art. 14h tej ustawy należało uznać żądanie od zainteresowanego przeformatowania przedstawionego w złożonym wniosku pytania. Tego rodzaju oczekiwanie organu nie wiązało się bowiem bezpośrednio ze sferą stanu faktycznego (zdarzenia przeszłego), do którego wyczerpującego przedstawienia zobowiązany jest zainteresowany na podstawie art. 14b § 3 tej ustawy.

wyrok NSA z 2 marca 2021 r., II FSK 3255/18, CBOSA



Problem dotyczący granic instytucji interpretacji indywidualnych, tj. czy obejmują one również przepisy proceduralne i ustrojowe nie został do dzisiaj definitywnie rozwiązany ani w orzecznictwie, ani też w doktrynie. Niemniej jednak, co istotne w realiach tej sprawy, uwzględniając pierwszą linię orzeczniczą sądów administracyjnych, ustawodawca od dnia 1 stycznia 2016 r. zawęził w sposób istotny zakres przedmiotowy wniosku o interpretację indywidualną przez wyraźne zastrzeżenie, że przedmiotem tego wniosku nie mogą być przepisy prawa podatkowego regulujące właściwość oraz uprawnienia i obowiązki organów podatkowych. Przepis art. 14b § 2a o.p. wprowadzony w życie na mocy art. 1 pkt 6 lit. a nowelizacji z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649), wskazuje zatem okoliczności stojące na przeszkodzie wszczęciu postępowania interpretacyjnego. Przy czym z analizy uzasadnienia projektu tej nowelizacji wynika, że art. 14b ust. 2a nie stanowił w zamysle ustawodawcy nowej jakości normatywnej, lecz miał charakter uściślający obowiązujące dotychczas przepisy. Dowodzi tego sformułowanie zamieszczone w cyt. uzasadnieniu: „zmiana w art. 14b poprzez dodanie § 2a ma charakter uściślający. W przepisie tym wskazane zostało, że wniosek o interpretację indywidualną nie może dotyczyć przepisów prawa podatkowego regulujących właściwość oraz prawa i obowiązki organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej. Zmiana ta jest efektem poglądu wyrażanego w orzecznictwie sądowym, które wskazuje na potrzebę doprecyzowania regulacji dotyczącej interpretacji poprzez wskazanie, że przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy adresowane do organu podatkowego oraz organu

kontroli skarbowej – tym samym usunięta zostanie wątpliwość sygnalizowana w orzecznictwie i doktrynie dotycząca możliwości wydawania interpretacji w kwestiach procesowych, tzn. prawa regulującego postępowanie podatkowe”.

wyrok NSA z 12 marca 2021 r., I FSK 335/18, CBOSA

! Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, w składzie rozpoznającym sprawę, wykładnia przepisów art. 14b § 5b i § 5c o.p. (zakładając, że opinia Szefa KAS jest dla wnioskodawcy niekorzystna) prowadzi do następujących konkluzji.

Organ, rozpoznając wniosek o interpretację, w pierwszej kolejności weryfikuje istnienie przesłanki „uzasadnionego przypuszczenia”, wskazanej w art. 14b § 5b pkt 1 o.p. Jeżeli przesłanka ta nie występuje, wydaje interpretację; czyni to nawet wówczas, gdy czynności opisane we wniosku były już wcześniej przedmiotem opinii Szefa KAS. Nie bierze jej jednak pod uwagę, skoro w rzeczywistości przesłanka „uzasadnionego przypuszczenia” nie była spełniona.

Jeżeli przesłanka ta występuje, organ bada, czy wydano już opinię w podobnym stanie faktycznym (zdarzeniu przyszłym). W przypadku gdy została ona sporządzona, organ nie zwraca się do Szefa KAS, lecz odmawia wydania interpretacji. Z kolei gdy stwierdzi brak takiej opinii, zwraca się do Szefa KAS o jej wydanie i wówczas bierze pod uwagę stanowisko w niej wyrażone.

wyrok NSA z 7 października 2021 r., II FSK 756/21, CBOSA

! Zgodnie z art. 14b § 3 o.p. składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego (art. 14b § 3). Specyfika postępowania w sprawie o wydanie interpretacji indywidualnej polega między innymi na tym, że organ wydający taką interpretację może wydać ją w ramach stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) przedstawionego przez wnioskodawcę, w granicach zadanego przez niego pytania oraz wyrażonej oceny prawnej (zajętego stanowiska).

wyrok NSA z 19 października 2021 r., I FSK 748/18, CBOSA

! W zakresie, w jakim realizacja uprawnień organu wiąże się z interpretowaniem prawa materialnego, brak jest podstaw do wyłączenia stosowania przepisów o indywidualnych interpretacjach prawa podatkowego na podstawie art. 14b § 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.).

wyrok NSA z 20 października 2021 r., II FSK 76/19, CBOSA

!! Przepisy działu III rozdziału 11a o.p., tj. związane z informowaniem o schematach podatkowych, mające charakter materialnoprawny, objęte są zakresem postępowania interpretacyjnego na podstawie art. 14b § 1 i nast. o.p.

wyrok NSA z 8 grudnia 2021 r., III FSK 4548/21, CBOSA

!! Wniosek o wydanie interpretacji może dotyczyć przepisów regulujących składanie JPK, a także np. przepisów normujących obowiązki raportowania schematów podatkowych.

wyrok NSA z 30 marca 2022 r., I FSK 2345/18, CBOSA

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego występujące w dwóch wnioskach o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego różnice co do poszczególnych elementów oraz co do szczegółowości tego wniosku – w sytuacji gdy organ podatkowy wskazuje na określony i widoczny w obu wnioskach schemat działania wnioskodawcy, mogący doprowadzić do ewentualnego nadużycia prawa w rozumieniu art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2022 r. poz. 931) – nie stanowią przeszkody do odmowy wydania indywidualnej interpretacji prawa podatkowego z zastosowaniem art. 14b § 5b pkt 3 w związku z art. 14b § 5c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.).

wyrok NSA z 16 maja 2022 r., I FSK 206/19, CBOSA



Przez przepisy prawa podatkowego, co do których organ zobowiązany jest wydać indywidualną interpretację, o której mowa w art. 14b § 1 o.p., należy rozumieć przepisy w przedmiocie określenia tzw. prewspółczynnika wykorzystywanego przez jednostki samorządu terytorialnego, które co do zasady określają sposób obliczenia proporcji na podstawie rozporządzenia z 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników [Dz.U. z 2015 r. poz. 2193].

wyrok NSA z 12 lipca 2022 r., I FSK 359/19, CBOSA

PIŚMIENICTWO

Brolik J., *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010

Fedorowicz M., *Glosa do postanowienia NSA z 29 kwietnia 2016 r., II FSK 769/14*, OSP 2017/9, s. 70

Filipczyk H., *Czy przepisy MDR mogą być przedmiotem interpretacji indywidualnej?*, MonPod 2020/3, s. 14

Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2021 roku, Warszawa 2022, s. 41

Kabat A., *Wiążące interpretacje przepisów prawa podatkowego – korzyści po zmianach?*, cz. 1, PriP 2007/2, s. 3

Litwińczuk H., Karwat P., *Urzędowa wykładnia prawa podatkowego na wniosek podatnika*, cz. 1, PP 2002/9, s. 48; cz. 2, PP 2002/10, s. 45

Nykiel W., *Wiążące interpretacje prawa podatkowego w indywidualnych sprawach podatników, płatników i inkasentów [w:] W kręgu prawa finansowego i finansów publicznych. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, red. H. Dzwonkowski, Lublin 2005, s. 277

Szczygieł J., *Obowiązek raportowania schematów podatkowych jako przedmiot interpretacji indywidualnej. Glosa do wyroku NSA z 28 stycznia 2021 r., I FSK 1703/20*, PAiP 2021/1, s. 34

Art. 14c. [Treść interpretacji podatkowej indywidualnej]

§ 1. Interpretacja indywidualna zawiera wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie.

§ 2. W razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym.

§ 3. Interpretacja indywidualna zawiera pouczenie o treści art. 14na oraz o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

§ 4. (uchylony)

ORZECZNICTWO

Treść art. 14c § 2 o.p. i art. 57a oraz art. 146 § 1 p.p.s.a. obliguje Ministra Finansów, w ramach zajętego w indywidualnej interpretacji prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym, do odzwierciedlenia konstrukcji zastosowanej przez stronę we wniosku interpretacyjnym w sposób umożliwiający na wskazanie wyodrębnionych części interpretacji wraz z powołaniem w każdej z nich, mających zastosowanie w kontekście przedstawionego stanu faktycznego, przepisów prawa.

wyrok NSA z 26 stycznia 2016 r., II FSK 2373/13, CBOSA



Przepis art. 14c § 1 o.p. nie posługuje się pojęciem „pełnej oceny”, co oznacza, że organ podatkowy nie ma obowiązku odnoszenia się w sposób szczegółowy do wszystkich argumentów strony zawartych we wniosku. Interpretacja podatkowa ma bowiem dokonać oceny stanowiska wnioskodawcy, nie zaś jego wątpliwości, nie może też spełniać funkcji opinii prawnej czy porady prawnej wydawanej na potrzeby podatnika.

wyrok NSA z 18 marca 2016 r., II FSK 167/14, CBOSA



Precyzja opisu przez organ interpretacyjny prawidłowego stanowiska ma znaczenie w sytuacji, w której wnioskodawca będzie chciał powołać się na używaną interpretację. Jeśli stanowisko takie zostało sformułowane nieprecyzyjnie, ogólnikowo bądź w sposób utrudniający albo uniemożliwiający jednoznaczne zastosowanie się do interpretacji indywidualnej w konkretnym przypadku, to tak wydana interpretacja nie będzie dla wnioskodawcy ani dostateczną informacją, jak ma się zachować, by nie naruszyć przepisów prawa podatkowego, ani też nie będzie dawała mu gwarancji, że postępując w zgodzie ze stanowiskiem organu interpretacyjnego, korzysta z ochrony, gwarantowanej przez art. 14k § 1 o.p. Naruszeniem art. 14c § 2 o.p. będzie zatem nie tylko zaniechanie przez organ wyrażenia swojego stanowiska w ogóle, ale także wyrażenie go w sposób ogólnikowy, niespełniający funkcji informacyjnej ani gwarancyjnej.

wyrok NSA z 22 listopada 2018 r., II FSK 3238/16, CBOSA