

ORDYNACJA PODATKOWA

Komentarz

Stefan Babiarczy, Bogusław Dauter, Włodzimierz Gurba
Roman Hauser, Andrzej Kabat, Małgorzata Niezgódka-Medek
Agnieszka Olesińska, Jan Rudowski

KOMENTARZE

WYDANIE

12

ORDYNACJA PODATKOWA

Komentarz

Stefan Babiarz, Bogusław Dauter, Włodzimierz Gurba
Roman Hauser, Andrzej Kabat, Małgorzata Niezgódka-Medek
Agnieszka Olesińska, Jan Rudowski

KOMENTARZE

WYDANIE **12**

Stan prawny na 1 lutego 2024 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zajac

Opracowanie redakcyjne

Violet Design

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne komentarze do artykułów napisali:

Stefan Babiarz – art. 26–46i, 51–58e, 80a–86, 87–119, 260, 306a–306n, 324–344

Bogusław Dauter – art. 119zfa–199zfo, 180–206, 305p–306

Bogusław Dauter, Włodzimierz Gurba – art. 47–50, 59–66, 144–154c, 239a–239j, 262–271

Bogusław Dauter, Agnieszka Olesińska – art. 67a–67e, 119a–119zf

Włodzimierz Gurba – art. 20s–20zze, 119zg–119zsz

Roman Hauser (aktualizacja Bogusław Dauter) – art. 139–143, 155–171

Andrzej Kabat – art. 13–14, 15–20, 120–138o, 171a–179a, 207–239

Małgorzata Niezgódka-Medek – art. 1–12, 247–259b, 272–305

Jan Rudowski – art. 14a–14s, 21–24, 68–80, 86a–86o, 240–246

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.

Szanujemy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2024

ISBN 978-83-8358-224-5

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. +48 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów	33
---------------------	----

Dział I

Przepisy ogólne	43
-----------------------	----

Art. 1.	[Zakres przedmiotowy]	43
Art. 1a.	[Relacja pomiędzy Ordynacją podatkową a przepisami o ochronie danych osobowych]	47
Art. 2.	[Zakres stosowania]	48
Art. 2a.	[Zasada <i>in dubio pro tributario</i>]	56
Art. 3.	[Słowniczek ustawowy]	59
Art. 3a.	[Deklaracje w formie elektronicznej]	78
Art. 3b.	[Treść deklaracji elektronicznej]	79
Art. 3c.	(uchylony)	80
Art. 3d.	[Składanie deklaracji elektronicznych samorządowym organom podatkowym]	80
Art. 3e–3f.	(uchylone)	80
Art. 4.	[Obowiązek podatkowy]	80
Art. 5.	[Zobowiązanie podatkowe]	84
Art. 6.	[Podatek]	87
Art. 7.	[Podatnik]	90
Art. 7a.	[Przedsiębiorstwo w spadku jako podatnik i płatnik]	95
Art. 8.	[Płatnik]	96
Art. 9.	[Inkasent]	98
Art. 10.	[Wybór formy opodatkowania]	100
Art. 11.	[Rok podatkowy]	101
Art. 12.	[Termin]	103

Dział II

Organy podatkowe i ich właściwość	109
---	-----

Rozdział 1

Organy podatkowe	109
------------------------	-----

Art. 13.	[Organy podatkowe]	109
Art. 13a.	[Szczególne organy podatkowe]	113
Art. 14.	[Nadzór Szefa KAS]	114

Rozdział 1a	
Interpretacje przepisów prawa podatkowego	115
Art. 14a.	[Interpretacje ogólne] 115
Art. 14b.	[Interpretacje indywidualne] 126
Art. 14c.	[Treść interpretacji indywidualnej] 146
Art. 14d.	[Termin wydania interpretacji indywidualnej] 151
Art. 14da.	[Zmiana interpretacji ogólnej lub objaśnienia podatkowego] 153
Art. 14e.	[Zmiana, uchylenie, stwierdzenie wygaśnięcia indywidualnej interpretacji podatkowej] 156
Art. 14f.	[Opłata od interpretacji] 160
Art. 14g.	[Pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia] 161
Art. 14h.	[Odpowiednie stosowanie] 163
Art. 14i.	[Publikacja interpretacji] 164
Art. 14j.	[Interpretacja indywidualna samorządowych organów podatkowych] 165
Art. 14k.	[Ochrona wnioskodawcy] 166
Art. 14l.	[Obowiązek zapłaty podatku] 171
Art. 14m.	[Zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku] 172
Art. 14n.	[Odpowiednie stosowanie] 175
Art. 14na.	[Wyłączenie stosowania przepisów] 179
Art. 14nb.	[Warunki stosowania przepisów] 180
Art. 14o.	[Interpretacja milcząca] 180
Art. 14p.	[Odpowiednie stosowanie] 182
Art. 14r.	[Wniosek wspólny o wydanie interpretacji indywidualnej] 183
Art. 14s.	[Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej składany przez zamawiającego] 184
Rozdział 2	
Właściwość organów podatkowych	185
Art. 15.	[Obowiązek przestrzegania właściwości] 185
Art. 16.	[Właściwość rzeczowa] 186
Art. 17.	[Właściwość miejscowa] 190
Art. 17a.	[Właściwość miejscowa w przypadku odpowiedzialności osób trzecich] 192
Art. 17b.	[Właściwość miejscowa organów podatkowych w przypadku przejęcia praw i obowiązków podatnika przez następcę prawnego] 192
Art. 18.	[Zmiana właściwości w trakcie roku podatkowego] 192
Art. 18a.	[Zmiana właściwości po zakończeniu roku podatkowego] 194
Art. 18b.	[<i>Perpetuatio fori</i>] 194
Art. 18c.	[Wyznaczenie właściwego organu podatkowego w przypadku podejrzenia przestępstwa lub konieczności zabezpieczenia dowodów] 195
Art. 18ca.	[Wyznaczenie organu podatkowego do przeprowadzenia kontroli] 197
Art. 18d.	[Przekazanie sprawy organowi kontroli podatkowej] 197
Art. 19.	[Spory o właściwość] 198
Art. 20.	[Czynności organu podatkowego do czasu rozstrzygnięcia sporu] 202

Dział IIA	
(uchylony)	204
Dział IIB	
Współdziałanie	205
Rozdział 1	
Umowa o współdziałanie	205
Art. 20s.	[Zawarcie umowy o współdziałanie] 205
Art. 20t.	[Forma, treść i czas obowiązywania umowy o współdziałanie] 213
Art. 20u.	[Obowiązki podatnika w ramach umowy o współdziałanie] 213
Art. 20v.	[Czynności Szefa KAS w ramach umowy o współdziałanie] 215
Art. 20w.	[Wyłączenie następstwa prawnego w przypadku umowy o współdziałanie] 218
Art. 20x.	[Wypowiedzenie umowy o współdziałanie] 218
Art. 20y.	[Czasowy zakaz zawarcia kolejnej umowy o współdziałanie] 219
Art. 20z.	[Wypowiedzenie porozumienia podatkowego w następstwie rozwiązania umowy o współdziałanie] 220
Art. 20za.	[Ewidencja podatników, z którymi zawarto umowy o współdziałanie] 220
Rozdział 2	
Porozumienia podatkowe	220
Art. 20zb.	[Zakres porozumienia podatkowego] 220
Art. 20zba.	[Porozumienie podatkowe a porozumienie inwestycyjne] 223
Art. 20zc.	[Przesłanki odmowy zawarcia porozumienia podatkowego; przepisy stosowane do porozumienia podatkowego] 223
Art. 20zd.	[Opinie wydawane przed zawarciem porozumienia podatkowego] 225
Art. 20ze.	[Wypowiedzenie porozumienia podatkowego] 226
Art. 20zf.	[Uzupełniające stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej o dowodach] 227
Rozdział 3	
Audyt podatkowy	228
Art. 20zg.	[Rodzaje i cele audytu podatkowego] 228
Art. 20zh.	[Obowiązek przekazania dokumentów i informacji niezbędnych do przeprowadzenia audytu podatkowego] 229
Art. 20zi.	[Opinie i zalecenia sporządzane z przeprowadzonego audytu podatkowego] 230
Art. 20zj.	[Audyt wstępny] 231
Art. 20zk.	[Audyt podatkowy w zakresie prawidłowości wypełniania obowiązków podatkowych] 233
Art. 20zl.	[Audyt podatkowy w zakresie ram wewnętrznego nadzoru podatkowego] 233

Art. 20zm.	[Skutki złożenia prawnie skutecznej deklaracji lub korekty deklaracji]	234
Art. 20zn.	[Osoby wykonujące czynności w zakresie audytu podatkowego]	238
Art. 20zo.	[Niezależny audyt funkcji podatkowej]	239
Art. 20zp.	[Zakres niezależnego audytu funkcji podatkowej i raport z tego audytu]	240
Art. 20zq.	[Uzupełniające stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej o dowodach]	241
 Rozdział 4		
Przepisy wspólne		241
 Art. 20zr.	[Uzupełniające stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej]	241
 Dział IIC		
Porozumienie inwestycyjne		243
Art. 20zs.	[Zawarcie porozumienia inwestycyjnego]	243
Art. 20zt.	[Zakres porozumienia inwestycyjnego]	247
Art. 20zu.	[Wniosek o zawarcie porozumienia inwestycyjnego]	250
Art. 20zv.	[Opłata wstępna]	254
Art. 20zw.	[Uzgodnienie zakresu i treści porozumienia inwestycyjnego]	254
Art. 20zx.	[Okres obowiązywania i język sporządzenia porozumienia inwestycyjnego; związanie inwestora i organu porozumieniem inwestycyjnym]	255
Art. 20zy.	[Opłata główna]	256
Art. 20zz.	[Zmiana porozumienia inwestycyjnego]	257
Art. 20zza.	[Wypowiedzenie porozumienia inwestycyjnego]	258
Art. 20zzb.	[Wygaśnięcie porozumienia inwestycyjnego]	260
Art. 20zzc.	[Ewidencja inwestorów i porozumień inwestycyjnych]	262
Art. 20zzd.	[Utrwalanie w postaci elektronicznej pism związanych z porozumieniem inwestycyjnym]	263
Art. 20zze.	[Uzupełniające stosowanie innych przepisów]	263
 Dział III		
Zobowiązania podatkowe		266
 Rozdział 1		
Powstawanie zobowiązania podatkowego		266
Art. 21.	[Sposoby powstania zobowiązania podatkowego]	266
Art. 21a.	[Wniosek o przeprowadzenie postępowania]	284
Art. 21b.	[Decyzja określająca]	285
Art. 22.	[Zaniechanie poboru podatku]	288
Art. 23.	[Oszacowanie podstawy opodatkowania]	294
Art. 23a.	[Określenie wysokości zaliczek]	302
Art. 24.	[Określenie wysokości straty]	303
Art. 24a–25.	(uchylone)	307

Rozdział 2

Odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta 308

Art. 26.	[Zakres odpowiedzialności podatnika]	308
Art. 26a.	[Ograniczenie odpowiedzialności podatnika]	310
Art. 27.	(uchylony)	318
Art. 28.	[Wynagrodzenie płatnika i inkasenta]	318
Art. 29.	[Zakres odpowiedzialności podatnika pozostającego w związku małżeńskim]	324
Art. 30.	[Zakres odpowiedzialności płatnika i inkasenta]	329
Art. 31.	[Osoby odpowiedzialne]	338
Art. 32.	[Obowiązek przechowywania dokumentów]	340

Rozdział 3

Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych 341

Art. 33.	[Zabezpieczenie]	341
Art. 33a.	[Wygaśnięcie zabezpieczenia]	348
Art. 33b.	[Odpowiednie stosowanie do płatnika i inkasenta]	351
Art. 33c.	[Odpowiednie stosowanie]	353
Art. 33d.	[Formy zabezpieczenia]	353
Art. 33e.	[Gwarant lub poręczyciel]	358
Art. 33f.	[Wybór formy zabezpieczenia]	358
Art. 33g.	[Postanowienie o zabezpieczeniu]	359
Art. 34.	[Hipoteka przymusowa]	360
Art. 35.	[Powstanie hipoteki przymusowej]	365
Art. 36–37.	(uchylone)	369
Art. 38.	[Wniosek o założenie księgi wieczystej]	369
Art. 38a.	[Zaspokojenie z przedmiotu hipoteki przymusowej]	371
Art. 39.	[Wyjawienie nieruchomości i praw majątkowych]	372
Art. 40.	(uchylony)	374
Art. 41.	[Zastaw skarbowy]	374
Art. 42.	[Spis rzeczy i praw mogących być przedmiotem zastawu skarbowego]	377
Art. 42a.	(uchylony)	378
Art. 43.	[Rejestr zastawów skarbowych]	378
Art. 44.	[Podstawa wniosku o wpis do rejestru zastawów skarbowych]	380
Art. 45.	[Moment powstania zastawu skarbowego. Kolejność wpisów do rejestru zastawów]	381
Art. 46.	[Skuteczność zastawu skarbowego. Pierwszeństwo przed innym zastawem. Zaspokojenie z przedmiotu zastawu skarbowego]	383
Art. 46a.	[Dokonanie wpisu zastawu skarbowego]	384
Art. 46b.	[Wniosek o wpis. Rozpoznanie wniosku]	385
Art. 46c.	[Wypisy i zaświadczenia z rejestru zastawów skarbowych]	386
Art. 46d.	[Dostępność rejestru zastawów skarbowych w internecie]	388
Art. 46e.	[Dostęp do rejestru zastawów skarbowych]	389
Art. 46f.	[Delegacja ustawowa – struktura rejestru, formularze, opłaty]	389
Art. 46g.	[Wygaśnięcie zastawu skarbowego]	390

Art. 46h.	[Wykreślenie zastawu skarbowego z rejestru zastawów]	392
Art. 46i.	[Wykreślenie zastawu skarbowego z rejestru zastawów]	393
Rozdział 4		
Terminy płatności		394
Art. 47.	[Termin płatności podatku]	394
Art. 48.	[Odroczenie terminu]	397
Art. 49.	[Nowy termin płatności]	401
Art. 50.	[Przedłużenie terminu płatności]	404
Rozdział 5		
Zaległość podatkowa		405
Art. 51.	[Zaległość podatkowa]	405
Art. 52.	[Należności traktowane na równi z zaległością]	409
Art. 52a.	[Nienależnie pobrane wynagrodzenie płatników lub inkasentów]	412
Rozdział 6		
Odsetki za zwłokę i opłata prolongacyjna		413
Art. 53.	[Odsetki za zwłokę]	413
Art. 53a.	[Decyzja określająca wysokość odsetek]	418
Art. 54.	[Wyłączenie naliczania odsetek]	420
Art. 55.	[Wpłata odsetek]	426
Art. 56.	[Stawka odsetek]	427
Art. 56a.	[Obniżona stawka odsetek za zwłokę]	428
Art. 56b.	[Podwyższona stawka odsetek za zwłokę]	430
Art. 56ba.	[Wyłączenie stosowania podwyższonej stawki odsetek]	433
Art. 56c.	[Obniżenie lub podwyższenie stawek odsetek za zwłokę]	435
Art. 56d.	[Ogłoszenie stawek odsetek za zwłokę]	435
Art. 57.	[Opłata prolongacyjna]	436
Art. 58.	[Zasady naliczania]	439
Rozdział 6a		
Dodatkowe zobowiązanie podatkowe		441
Art. 58a.	[Podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego]	441
Art. 58b.	[Wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego]	445
Art. 58c.	[Podwojenie lub potrojenie stawek dodatkowego zobowiązania podatkowego]	447
Art. 58d.	[Obniżenie stawek dodatkowego zobowiązania podatkowego]	448
Art. 58e.	[Wyłączenie stosowania dodatkowego zobowiązania podatkowego w przypadku odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe]	449

Rozdział 7

Wygaśnięcie zobowiązań podatkowych	451
--	-----

Art. 59.	[Formy wygaśnięcia zobowiązania podatkowego]	451
Art. 60.	[Termin dokonania i forma zapłaty podatku]	460
Art. 61.	[Obowiązek zapłaty przelewem]	466
Art. 61a.	[Zapłata kartą płatniczą]	470
Art. 61b.	[Mikrorachunek podatkowy]	471
Art. 62.	[Zaliczenie wpłat]	472
Art. 62a.	[Odpowiednie stosowanie]	479
Art. 62b.	[Zapłata podatku przez osoby inne niż podatnik]	479
Art. 63.	[Zaokrąglanie podstawy opodatkowania]	482
Art. 64.	[Potrącenie zobowiązań podatkowych]	484
Art. 65.	[Potrącenie w przypadku podatków samorządowych]	489
Art. 66.	[Przeniesienie własności lub praw majątkowych]	490
Art. 67.	(uchylony)	493

Rozdział 7a

Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych	494
---	-----

Art. 67a.	[Wniosek podatnika]	494
Art. 67b.	[Ulga na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą]	505
Art. 67c.	[Odpowiednie stosowanie]	511
Art. 67d.	[Umorzenie zaległości podatkowej z urzędu]	512
Art. 67da.	[Wygaśnięcie z mocy prawa decyzji o odroczeniu terminu płatności podatku lub zaległości podatkowej albo o rozłożeniu na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej]	513
Art. 67e.	[Właściwość w sprawie ulg]	514

Rozdział 8

Przedawnienie	514
---------------------	-----

Art. 68.	[Przedawnienie prawa do wydania decyzji]	514
Art. 69.	[Przedawnienie prawa do wydania decyzji w przypadku niedopełnienia warunku uprawniającego do ulgi]	524
Art. 70.	[Przedawnienie zobowiązania podatkowego]	526
Art. 70a.	[Zawieszenie biegu przedawnienia]	550
Art. 70b.	(uchylony)	553
Art. 70c.	[Zawiadomienie o biegu terminu przedawnienia]	553
Art. 70d.	[Uwzględnienie porozumienia w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania]	558
Art. 70e.	[Zawieszenie biegu przedawnienia – cofnięcie skutków unikania opodatkowania]	559
Art. 71.	[Odpowiednie stosowanie]	560

Rozdział 9	
Nadpłata	560
Art. 72. [Nadpłata]	560
Art. 73. [Powstanie nadpłaty]	571
Art. 74. [Nadpłata powstała wskutek orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości]	574
Art. 74a. [Określenie nadpłaty przez organ]	581
Art. 75. [Wniosek o stwierdzenie nadpłaty]	584
Art. 76. [Zaliczenie nadpłaty, zwrot nadpłaty]	594
Art. 76a. [Chwila zaliczenia nadpłaty]	600
Art. 76b. [Odpowiednie stosowanie przepisów do zwrotu podatku]	605
Art. 76c. [Zwrot nadpłaty wynikającej z zaliczek]	608
Art. 77. [Termin zwrotu nadpłaty]	610
Art. 77a. [Zwrot nadwyżki wpłaconych kwot zaliczek]	618
Art. 77b. [Forma zwrotu nadpłaty]	619
Art. 77c. [Pomniejszenie nadpłaty]	621
Art. 78. [Oprocentowanie nadpłaty]	622
Art. 78a. [Proporcjonalne zaliczenie]	629
Art. 79. [Zakaz wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty]	630
Art. 80. [Wygaśnięcie prawa do zwrotu nadpłaty]	634
Rozdział 9a	
Podpisywanie deklaracji	636
Art. 80a. [Podpisanie deklaracji przez pełnomocnika]	636
Art. 80b. [Skutki udzielenia pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji]	641
Rozdział 10	
Korekta deklaracji	642
Art. 81. [Skorygowanie deklaracji]	642
Art. 81a. (uchylony)	647
Art. 81b. [Zawieszenie uprawnienia do skorygowania deklaracji]	647
Art. 81c. (uchylony)	652
Rozdział 11	
Informacje podatkowe	652
Art. 82. [Obowiązek udzielania informacji podatkowej]	652
Art. 82a. [Obowiązek informowania o wynagrodzeniu wypłacanym nierzydentowi]	660
Art. 82b. [Współpraca organów administracji rządowej i samorządowej z organami podatkowymi]	662
Art. 83. [Zakres i termin przekazywania informacji]	663
Art. 84. [Obowiązek przekazywania informacji przez sądy, komorników i notariuszy]	663

Art. 84a.	[Obowiązek przekazywania informacji Szefowi KAS przez notariuszy; umieszczanie elektronicznych wypisów w Centralnym Repozytorium Elektronicznych Wypisów Aktów Notarialnych]	665
Art. 85.	[Grupy podmiotów obowiązane do składania zeznań, wykazów, informacji lub deklaracji]	669
Art. 86.	[Okres przechowywania ksiąg podatkowych]	669
Rozdział 11a		
Informacje o schematach podatkowych		673
Art. 86a.	[Informacje o schematach podatkowych]	673
Art. 86b.	[Termin raportowania i organ właściwy]	705
Art. 86c.	[Termin raportowania przez korzystającego]	708
Art. 86d.	[Termin raportowania z uwzględnieniem zlecenia wspomagającego]	710
Art. 86e.	[Termin raportowania w przypadku wielu podmiotów obowiązanych do przekazania informacji]	714
Art. 86f.	[Treść raportowanych informacji]	715
Art. 86g.	[Sposób raportowania]	718
Art. 86h.	[Uzupełnienie informacji oraz odpowiedzialność karnoskarbowa]	719
Art. 86i.	[Odmowa nadania NSP]	720
Art. 86ia.	[Doręczanie dokumentów związanych ze schematami podatkowymi za pomocą środków komunikacji elektronicznej]	721
Art. 86j.	[Obowiązki informacyjne promotora i korzystającego]	722
Art. 86k.	[Publikacja ogólnych wyjaśnień o schematach]	724
Art. 86l.	[Obowiązek wprowadzenia procedury wewnętrznej]	725
Art. 86m.	[Kara administracyjna, kara pieniężna]	727
Art. 86n.	[Informatyzacja MDR]	729
Art. 86na.	[Zakres pełnomocnictwa do działania w sprawach dotyczących stosowania przepisów o przekazywaniu informacji o schematach podatkowych]	730
Art. 86o.	[Odesłania, odpowiednie stosowanie]	731
Rozdział 12		
Rachunki		732
Art. 87.	[Wystawianie rachunków]	732
Art. 88.	[Przechowywanie rachunków]	735
Art. 89–90.	(uchylone)	736
Rozdział 13		
Odpowiedzialność solidarna		736
Art. 91.	[Odpowiednie stosowanie przepisów o zobowiązaniach cywilnoprawnych]	736
Art. 92.	[Powstanie odpowiedzialności solidarnej]	742

Rozdział 14

Prawa i obowiązki następców prawnych oraz podmiotów przekształconych 745

Art. 93.	[Następstwo prawne podmiotów przekształconych]	745
Art. 93a.	[Podmioty przekształcone]	756
Art. 93b.	[Odpowiednie stosowanie]	764
Art. 93c.	[Osoby prawne przejmujące lub osoby prawne powstałe w wyniku podziału]	767
Art. 93d.	[Prawa i obowiązki wynikające z decyzji wydanych na podstawie przepisów podatkowych]	771
Art. 93e.	[Norma kolizyjna]	772
Art. 94.	[Stosowanie przepisów do podmiotów powstałych wskutek prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych]	774
Art. 95.	[Ograniczenie odpowiedzialności]	775
Art. 96.	[Kontynuacja naliczania odsetek oraz oprocentowania]	776
Art. 97.	[Następstwo prawne spadkobierców]	776
Art. 97a.	[Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe przedsiębiorstwa w spadku]	793
Art. 98.	[Odpowiednie stosowanie przepisów spadkowych]	797
Art. 99.	[Zawieszenie biegu terminów]	803
Art. 100.	[Decyzja o odpowiedzialności spadkobierców]	805
Art. 101.	[Odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych spadkodawcy]	814
Art. 102.	[Wstąpienie spadkobierców w miejsce osoby zmarłej w toku postępowania]	815
Art. 103.	[Zawiadomienie spadkobierców]	816
Art. 104.	[uchylony]	818
Art. 105.	[Oprocentowanie nadpłat oraz zwrotów podatków przypadających spadkodawcy]	818
Art. 106.	[Odpowiedzialność zapisobiercy]	819

Rozdział 15

Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich 821

Art. 107.	[Zakres odpowiedzialności osób trzecich]	821
Art. 108.	[Decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej]	826
Art. 109.	[Odpowiednie stosowanie]	834
Art. 110.	[Odpowiedzialność rozwiedzionego małżonka]	835
Art. 111.	[Odpowiedzialność członka rodziny]	837
Art. 112.	[Odpowiedzialność nabywcy przedsiębiorstwa]	839
Art. 112a.	[Wyłączenie stosowania]	843
Art. 112b.	[Odpowiedzialność spółki kapitałowej]	843
Art. 112c.	[Odpowiedzialność podatkowa spółki bez osobowości prawnej]	843
Art. 113.	[Odpowiedzialność firmującego]	844
Art. 114.	[Odpowiedzialność właściciela rzeczy używanej do prowadzenia działalności gospodarczej]	846
Art. 114a.	[Odpowiedzialność dzierżawcy lub użytkownika nieruchomości]	849
Art. 115.	[Odpowiedzialność wspólnika]	851

Art. 116.	[Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych]	856
Art. 116a.	[Odpowiedzialność członków zarządu innych osób prawnych]	868
Art. 116b.	[Odpowiedzialność podatkowa likwidatorów spółki]	870
Art. 117.	[Odpowiedzialność w przypadku podziału osoby prawnej]	871
Art. 117a.	[Odpowiedzialność gwaranta lub poręczyciela]	872
Art. 117b.	[Odpowiedzialność za zaległości podatkowe podmiotu dokonującego dostawy towarów i usług]	873
Art. 117ba.	[Odpowiedzialność solidarna nabywcy towarów i usług oraz jego kontrahenta]	874
Art. 117bb.	(uchylony)	876
Art. 117c.	[Odpowiedzialność solidarna pełnomocnika i podatnika]	877
Art. 117d.	[Odpowiedzialność zarządcy sukcesyjnego oraz zarządcy faktycznego]	878
Art. 117e.	[Odpowiedzialność fundacji rodzinnej]	882
Art. 118.	[Terminy przedawnienia]	883
Art. 119.	[Zasady waloryzacji]	886

Dział IIIA

Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania 887

Rozdział 1

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania 887

Art. 119a.	[Unikanie opodatkowania]	887
Art. 119b.	[Wyłączenie stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania]	896
Art. 119c.	[Uznanie sposobu działania za sztuczny]	899
Art. 119d.	[Osiągnięcie korzyści podatkowej jako główny lub jeden z głównych celów czynności]	900
Art. 119e.	(uchylony)	901
Art. 119f.	[Pojęcie czynności]	901

Rozdział 2

Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania 902

Art. 119g.	[Wszczęcie lub przejęcie postępowania]	902
Art. 119ga.	[Elementy i procedowanie wniosku o przejęcie postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej przez Szefa KAS]	906
Art. 119gb.	[Odmowa wszczęcia postępowania podatkowego lub przejęcia postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej]	907
Art. 119gc.	[Wystąpienie Szefa KAS o zajęcie stanowiska przez organ podatkowy] ...	908
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]	908

Art. 119h.	[Zasięgnięcie opinii Rady]	909
Art. 119i.	[Wydanie opinii przez Radę]	910
Art. 119j.	[Korekta deklaracji; wniosek o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku]	912
Art. 119k.	[Umorzenie postępowania; przekazanie postępowania właściwemu organowi]	914
Art. 119l.	[Uzupełniające stosowanie przepisów o postępowaniu podatkowym]	916
 Rozdział 3		
Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania		916
Art. 119m.	[Zadania Rady]	916
Art. 119n.	[Powołanie Rady]	917
Art. 119o.	[Skład Rady]	918
Art. 119p.	[Wygaśnięcie członkostwa w Radzie przed upływem kadencji]	919
Art. 119q.	[Wygaśnięcie członkostwa lub odwołanie członka a prace Rady]	920
Art. 119r.	[Wybór przewodniczącego Rady]	920
Art. 119s.	[Zadania przewodniczącego Rady]	921
Art. 119t.	[Publikacja opinii Rady]	922
Art. 119u.	[Wyłączenie członka Rady]	922
Art. 119v.	[Wynagrodzenie członków Rady]	923
 Rozdział 4		
Opinie zabezpieczające		924
Art. 119w.	[Podmiot wydający opinię zabezpieczającą]	924
Art. 119x.	[Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej]	925
Art. 119y.	[Wydanie lub odmowa wydania opinii zabezpieczającej]	929
Art. 119z.	[Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej a prowadzenie czynności w toku postępowania podatkowego lub kontrolnego]	930
Art. 119za.	[Treść opinii zabezpieczającej]	931
Art. 119zb.	[Termin załatwienia wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej]	932
Art. 119zc.	[Opłata za wydanie wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej]	933
Art. 119zd.	[Zmiana opinii zabezpieczającej]	934
Art. 119zda.	[Publikacja w BIP informacji na podstawie treści opinii zabezpieczającej lub odmowy wydania opinii zabezpieczającej]	935
Art. 119zdb.	[Zasięgnięcie opinii organu właściwego w sprawie porozumienia]	936
Art. 119ze.	[Wycofanie wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej]	936
Art. 119zea.	[Delegacja ustawowa – wzory wniosków o wydanie opinii zabezpieczającej]	937
Art. 119zf.	[Przepisy stosowane w sprawach nieuregulowanych]	937

Rozdział 5

Cofnięcie skutków unikania opodatkowania 938

Art. 119zfa.	[Wniosek o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania]	938
Art. 119zfb.	[Odmowa wszczęcia postępowania w sprawie określenia warunków cofnięcia skutków unikania opodatkowania]	939
Art. 119zfc.	[Wyjaśnienie wątpliwości przed złożeniem wniosku o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania]	940
Art. 119zfd.	[Elementy wniosku o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania]	941
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]	943
Art. 119zff.	[Opłata]	944
Art. 119zfg.	[Wyjaśnienie wątpliwości przez wnioskodawcę, spotkanie uzgodnieniowe]	946
Art. 119zfh.	[Działania Szefa KAS w razie nieprawidłowego przedstawienia elementów wniosku o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania]	947
Art. 119zfi.	[Odmowa określenia warunków cofnięcia skutków unikania opodatkowania]	948
Art. 119zjf.	[Elementy decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania]	949
Art. 119zfk.	[Uwzględnienie treści decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania; złożenie korekty deklaracji lub informacji zastępczej]	950
Art. 119zfl.	[Uwzględnianie rozstrzygnięć w sprawie określenia warunków cofnięcia skutków unikania opodatkowania w toku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego]	952
Art. 119zfm.	[Korekta deklaracji przez zainteresowanego niebędącego podmiotem, który unikał opodatkowania]	953
Art. 119zfma.	[Cofnięcie skutków unikania opodatkowania]	953
Art. 119zfn.	[Przepisy stosowane w zakresie nieuregulowanym]	955
Art. 119zfo.	[Kara pieniężna za naruszenie obowiązku przekazania informacji w związku z kontrolą celno-skarbową]	955

Dział IIIB

Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych 956

Rozdział 1

Przepisy ogólne 956

Art. 119zg.	[Definicje legalne]	956
Art. 119zh.	[Rachunki wyłączone spod regulacji]	969
Art. 119zha.	[Cele STIR]	970

Art. 119zhb.	[Zlecenie izbie rozliczeniowej analizy skutków zjawisk gospodarczych]	972
Art. 119zi.	[Podmioty wykonujące czynności związane z realizacją obowiązków izby rozliczeniowej; zlecenie wykonywania czynności związanych z technicznym utrzymaniem, naprawą lub zmianą funkcjonalności STIR]	973
Art. 119zj.	[Wykonywanie czynności związanych z technicznym utrzymaniem, naprawą lub zmianą funkcjonalności STIR – obecność przedstawiciela Szefa KAS, rejestr czynności]	976
Art. 119zk.	[Zasady przekazywania danych, informacji i żądań]	977
Art. 119zl.	[Określanie biegu terminów; wykonywanie czynności w soboty i dni wolne od pracy]	979
Art. 119zm.	[Zawiadomienie o uzasadnionym podejrzeniu popełnienia wyłudzenia skarbowego]	980
Art. 119zma.	(uchylony)	982
Rozdział 2		
Analiza ryzyka		982
Art. 119zn.	[Ustalenie wskaźnika ryzyka; zgłaszanie izbie rozliczeniowej najlepszych praktyk]	982
Art. 119zo.	[Przekazywanie i udostępnianie informacji o wskaźniku ryzyka]	988
Art. 119zp.	[Przekazywanie izbie rozliczeniowej informacji o rachunkach podmiotów kwalifikowanych, zestawień transakcji i informacji o innych rachunkach]	992
Art. 119zq.	[Informacje przekazywane Szefowi KAS przez izbę rozliczeniową]	995
Art. 119zr.	[Zakres przekazywanych informacji]	996
Art. 119zs.	[Żądanie przekazania dodatkowych informacji]	1001
Art. 119zt.	[Udzielanie informacji i zestawień podmiotom innym niż Szef KAS]	1004
Art. 119zu.	[Przetwarzanie danych w celu ustalenia wskaźnika ryzyka]	1006
Rozdział 3		
Blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego		1010
Art. 119zv.	[Żądanie blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego]	1010
Art. 119zw.	[Przedłużenie blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego]	1026
Art. 119zx.	[Wyłączenie możliwości ustanowienia zabezpieczenia rzeczowego na wierzytelności z zablokowanego rachunku]	1033
Art. 119zy.	[Zgoda na wypłatę środków z zablokowanego rachunku podmiotu kwalifikowanego]	1034
Art. 119zz.	[Zgoda na zapłatę zobowiązania podatkowego lub należności celnej albo na zwolnienie środków z zablokowanego rachunku podmiotu kwalifikowanego]	1037
Art. 119zza.	[Warunki zwolnienia środków z zablokowanego rachunku podmiotu kwalifikowanego na zapłatę zaległości podatkowej lub celnej oraz odsetek za zwłokę]	1040
Art. 119zzb.	[Zażalenie; skarga do sądu administracyjnego]	1041

Art. 119zzc.	[Upadek blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego]	1044
Art. 119zdd.	[Wyłączenie odpowiedzialności w przypadku blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego lub zmiany jej zakresu zgodnie z żądaniami Szefa KAS]	1046
Art. 119zze.	(uchylony)	1047
 Rozdział 4		
Kontrola		1047
Art. 119zzf.	[Kontrola sprawowana przez Szefa KAS]	1047
Art. 119zzg.	[Kontrola izby rozliczeniowej przez Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych]	1048
 Rozdział 5		
Kary pieniężne		1049
Art. 119zzh.	[Kara pieniężna za nieprzekazanie informacji i zestawień]	1049
Art. 119zzi.	[Kara pieniężna nakładana na izbę rozliczeniową]	1053
Art. 119zzj.	[Wysokość kary pieniężnej; odwołanie]	1053
Art. 119zzk.	[Stosowanie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego do nakładania kary pieniężnej]	1054
 Dział IIIC		
Przeciwdziałanie nadużyciom w zakresie operacji transgranicznych		1057
Art. 119zzl.	[Opinia Szefa KAS w zakresie transgranicznego przekształcenia, połączenia albo podziału spółki; wniosek o wydanie opinii]	1057
Art. 119zzm.	[Termin wydania opinii]	1062
Art. 119zzn.	[Opiniowanie wniosku przez inne organy]	1062
Art. 119zzo.	[Opłata]	1063
Art. 119zzp.	[Przesłanki odmowy wydania opinii]	1063
Art. 119zzq.	[Przesłanie opinii lub odmowy jej wydania do sądu rejestrowego i wnioskodawcy]	1065
Art. 119zzr.	[Wydanie opinii a prowadzenie wobec spółki czynności kontrolnych lub postępowania podatkowego]	1066
Art. 119zzs.	[Uzupełniające stosowanie innych przepisów]	1066
 Dział IV		
Postępowanie podatkowe		1068
 Rozdział 1		
Zasady ogólne		1068
Art. 120.	[Zasada legalizmu]	1068
Art. 121.	[Zasada prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie; zasada informowania]	1070
Art. 122.	[Zasada prawdy obiektywnej]	1072

Art. 123.	[Zasada czynnego udziału stron]	1073
Art. 124.	[Zasada przekonywania stron]	1075
Art. 125.	[Zasada szybkości]	1076
Art. 126.	[Zasada pisemności]	1077
Art. 127.	[Zasada dwuinstancyjności]	1078
Art. 128.	[Zasada trwałości ostatecznej decyzji]	1079
Art. 129.	[Zasada jawności dla stron]	1080
Rozdział 2		
Wyłączenie pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego		1081
Art. 130.	[Wyłączenie pracownika organu]	1081
Art. 131.	[Wyłączenie naczelnika urzędu skarbowego]	1087
Art. 131a.	[Wyłączenie naczelnika urzędu celno-skarbowego]	1088
Art. 131b.	[Postanowienie o wyłączeniu]	1088
Art. 132.	[Wyłączenie samorządowych organów podatkowych]	1089
Art. 132a.	[Trwałość przyczyn wyłączenia od załatwienia sprawy]	1089
Rozdział 3		
Strona		1090
Art. 133.	[Strona]	1090
Art. 133a.	[Udział organizacji społecznej]	1095
Art. 134.	[uchylony]	1097
Art. 135.	[Zdolność prawna; zdolność do czynności prawnych]	1098
Art. 136–137.	[uchylone]	1098
Art. 138.	[Kurator]	1098
Rozdział 3a		
Pełnomocnictwo		1099
Art. 138a.	[Rodzaje pełnomocnictw. Uwierzytelnienie odpisu pełnomocnictwa]	1099
Art. 138b.	[Osoby mogące być pełnomocnikami]	1100
Art. 138c.	[Treść pełnomocnictwa]	1101
Art. 138d.	[Pełnomocnictwo ogólne. CRPO]	1102
Art. 138e.	[Pełnomocnictwo szczególne]	1104
Art. 138f.	[Pełnomocnik do doręczeń]	1105
Art. 138g.	[Ustanowienie więcej niż jednego pełnomocnika]	1106
Art. 138h.	[Dołączenie do akt wydruku pełnomocnictwa]	1106
Art. 138i.	[Skuteczność ustanowienia, zmiany zakresu, odwołania i wypowiedzenia pełnomocnictwa]	1106
Art. 138j.	[Delegacja ustawowa – wzory pełnomocnictw i zawiadomień]	1107
Art. 138k.	[Organizacja CRPO]	1108
Art. 138l.	[Wyznaczenie tymczasowego pełnomocnika szczególnego]	1108
Art. 138m.	[Wyznaczenie tymczasowego pełnomocnika szczególnego do działania do czasu ustanowienia kuratora]	1109

Art. 138n.	[Wniosek o wyznaczenie tymczasowego pełnomocnika szczególnego. Wynagrodzenie]	1109
Art. 138o.	[Stosowanie przepisów Kodeksu cywilnego i Kodeksu postępowania cywilnego]	1110
Rozdział 4		
Załatwianie spraw		1110
Art. 139.	[Termin załatwienia sprawy]	1110
Art. 140.	[Obowiązek zawiadomienia strony]	1116
Art. 141.	[Ponaglenie]	1118
Art. 142.	[Odpowiedzialność pracownika organu]	1121
Art. 143.	[Upoważnienie pracownika do załatwiania spraw w imieniu organu]	1122
Rozdział 5		
Doręczenia		1124
Art. 144.	[Zasada oficjalności i sposoby doręczeń]	1124
Art. 144a.	[Doręczenie na adres elektroniczny]	1144
Art. 144b.	[Doręczenie wydruku pisma utrwalonego w postaci elektronicznej]	1153
Art. 145.	[Doręczenie stronie, przedstawicielowi, pełnomocnikowi]	1158
Art. 146.	[Obowiązek zawiadomienia o zmianie adresu]	1163
Art. 146a.	[Zawiadomienie o zmianie pełnomocnictwa ogólnego w zakresie adresu]	1167
Art. 147–147a.	[uchylone]	1168
Art. 148.	[Miejsca doręczeń]	1168
Art. 149.	[Doręczenie zastępcze]	1173
Art. 150.	[Doręczenie przez awizo]	1178
Art. 150a.	[Doręczenie na adres skrytki pocztowej]	1184
Art. 151.	[Doręczenie osobie prawnej albo jednostce organizacyjnej niemającej osobowości prawnej]	1186
Art. 151a.	[Pozostawienie pisma w aktach sprawy ze skutkiem doręczenia]	1191
Art. 152–152a.	[uchylone]	1194
Art. 153.	[Odmowa przyjęcia pisma]	1194
Art. 154.	[Doręczenia w sytuacjach szczególnych]	1197
Art. 154a.	[Doręczanie w państwie członkowskim UE]	1199
Art. 154b.	[Doręczanie pism pochodzących z państw członkowskich UE]	1201
Art. 154c.	[Zasada wzajemności przy doręczaniu pism obcych władz]	1202
Rozdział 6		
Wezwania		1205
Art. 155.	[Wezwanie]	1205
Art. 156.	[Osobiste stawiennictwo]	1208
Art. 157.	[Pomoc prawna]	1209

Art. 157a.	[Pomoc prawna w postępowaniu podatkowym]	1210
Art. 158.	[Wyłączenie stosowania]	1211
Art. 159.	[Treść wezwania]	1212
Art. 160.	[Wezwanie telegraficznie lub telefonicznie albo przy użyciu innych środków łączności]	1215
Rozdział 7		
Przywrócenie terminu		1216
Art. 161.	(uchylony)	1216
Art. 162.	[Przesłanki przywrócenia terminu]	1216
Art. 163.	[Właściwość organu]	1221
Art. 164.	[Żądanie wstrzymania wykonania decyzji]	1222
Rozdział 8		
Wszczęcie postępowania		1222
Art. 165.	[Postanowienie o wszczęciu postępowania]	1222
Art. 165a.	[Postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania]	1228
Art. 165b.	[Wszczęcie postępowania po ujawnieniu nieprawidłowości przez kontrolę podatkową]	1229
Art. 165c.	[Wyłączenie instytucji wszczęcia postępowania podatkowego w przypadku powtórnej kontroli podatkowej]	1230
Art. 166.	[Połączenie postępowań]	1232
Art. 166a.	(uchylony)	1233
Art. 167.	[Rozszerzenie żądania]	1233
Art. 168.	[Podanie]	1234
Art. 169.	[Wezwanie do usunięcia braków podania]	1238
Art. 170.	[Obowiązek przekazania podania właściwemu organowi]	1240
Art. 171.	[Obowiązek rozpatrzenia sprawy w zakresie należącym do właściwości organu]	1242
Rozdział 9		
Metryki, protokoły i adnotacje		1243
Art. 171a.	[Metryka sprawy]	1243
Art. 172.	[Protokół]	1244
Art. 173.	[Treść protokołu]	1244
Art. 174.	[Obowiązek odczytania protokołu i przedstawienia do podpisu]	1245
Art. 175.	[Załącznik do protokołu]	1245
Art. 176.	[Skreślenia i poprawki]	1246
Art. 177.	[Adnotacje]	1246

Rozdział 10		
Udostępnianie akt		1246
Art. 178.	[Wgląd do akt sprawy]	1246
Art. 179.	[Odmowa dostępu do akt sprawy]	1248
Art. 179a.	[Prawo wglądu do akt a uprawnienia osoby, której dane dotyczą]	1249
Rozdział 11		
Dowody		1249
Art. 180.	[Definicja dowodu]	1249
Art. 181.	[Katalog środków dowodowych]	1254
Art. 181a.	[Podania i deklaracje odwzorowane cyfrowo]	1259
Art. 182.	[Żądanie uchylenia tajemnicy bankowej]	1259
Art. 183.	[Wezwanie do udzielenia informacji]	1263
Art. 184.	[Treść żądania]	1264
Art. 185.	[Odmowa udzielenia informacji]	1265
Art. 186.	(uchylony)	1266
Art. 187.	[Zasada oficjalności postępowania dowodowego]	1266
Art. 188.	[Żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu]	1272
Art. 189.	[Termin przedstawienia dowodu]	1275
Art. 190.	[Zawiadomienie strony o przeprowadzeniu dowodu]	1277
Art. 191.	[Zasada swobodnej oceny dowodów]	1279
Art. 192.	[Umożliwienie stronie wypowiedzenia się co do przeprowadzonych dowodów]	1282
Art. 193.	[Dowód z ksiąg podatkowych]	1283
Art. 193a.	[Przekazanie ksiąg podatkowych i dowodów księgowych w formie elektronicznej]	1288
Art. 194.	[Dokumenty urzędowe]	1290
Art. 194a.	[Uwierzytelnianie odpisów dokumentów]	1294
Art. 195.	[Bezwzględny zakaz przesłuchiwanie w charakterze świadka]	1297
Art. 196.	[Względny zakaz przesłuchiwanie w charakterze świadka]	1299
Art. 197.	[Opinia biegłego]	1302
Art. 198.	[Oględziny]	1306
Art. 199.	[Przesłuchanie strony]	1307
Art. 199a.	[Wykładnia oświadczeń woli]	1309
Art. 200.	[Termin wypowiedzenia się w sprawie materiału dowodowego]	1317
Rozdział 11a		
Rozprawa		1322
Art. 200a.	[Rozprawa]	1322
Art. 200b.	[Termin rozprawy]	1325
Art. 200c.	[Osoba kierująca rozprawą]	1327
Art. 200d.	[Uprawnienia strony i kierującego rozprawą]	1328

Rozdział 12	
Zawieszenie postępowania	1330
Art. 201. [Przesłanki zawieszenia]	1330
Art. 202. [Czynności podejmowane podczas zawieszenia]	1338
Art. 203. [Zagadnienie wstępne]	1339
Art. 204. [Zawieszenie postępowania w przedmiocie ulg]	1339
Art. 204a. (uchylony)	1340
Art. 205. [Podjęcie zawieszonego postępowania]	1340
Art. 205a. [Katalog przyczyn podjęcia postępowania]	1340
Art. 206. [Wstrzymanie biegu terminów]	1342
Rozdział 13	
Decyzje	1342
Art. 207. [Decyzja podatkowa]	1342
Art. 208. [Decyzja o umorzeniu postępowania]	1345
Art. 209. [Stanowisko innego organu]	1349
Art. 210. [Treść decyzji]	1351
Art. 211. [Doręczenie decyzji]	1358
Art. 212. [Związanie organu decyzją]	1358
Art. 213. [Uzupełnienie lub sprostowanie decyzji]	1359
Art. 214. [Brak pouczenia; błędne pouczenie]	1360
Art. 215. [Sprostowanie oczywistych omyłek]	1361
Rozdział 14	
Postanowienia	1362
Art. 216. [Postanowienie]	1362
Art. 217. [Treść postanowienia]	1363
Art. 218. [Doręczenie postanowienia]	1364
Art. 219. [Odpowiednie stosowanie]	1364
Rozdział 15	
Odwołania	1365
Art. 220. [Odwołanie]	1365
Art. 221. [Odwołania rozpatrywane przez ten sam organ]	1367
Art. 221a. (uchylony)	1367
Art. 222. [Treść odwołania]	1367
Art. 223. [Wniesienie odwołania]	1368
Art. 223a–225. (uchylone)	1369
Art. 226. [Decyzja samokontrolna]	1369
Art. 227. [Przekazanie sprawy organowi odwoławczemu]	1370
Art. 228. [Postanowienia organu odwoławczego]	1371
Art. 229. [Postępowanie w celu uzupełnienia dowodów]	1373
Art. 230–231. (uchylone)	1376

Art. 232.	[Cofnięcie odwołania]	1376
Art. 233.	[Rodzaje rozstrzygnięć organu odwoławczego]	1376
Art. 234.	[Zakaz <i>reformationis in peius</i>]	1380
Art. 234a.	[Termin zwrotu akt organowi pierwszej instancji]	1382
Art. 235.	[Odpowiednie stosowanie]	1382
Rozdział 16		
Zażalenia		1382
Art. 236.	[Zażalenie]	1382
Art. 237.	[Zaskarżanie postanowień, na które nie przysługuje zażalenie]	1383
Art. 238.	(uchylony)	1383
Art. 239.	[Odpowiednie stosowanie]	1383
Rozdział 16a		
Wykonanie decyzji		1383
Art. 239a.	[Wykonalność decyzji]	1383
Art. 239b.	[Rygor natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej]	1386
Art. 239c.	[Decyzja o zabezpieczeniu]	1396
Art. 239d.	[Brak rygoru natychmiastowej wykonalności]	1397
Art. 239e.	[Wykonanie decyzji ostatecznej]	1399
Art. 239f.	[Wstrzymanie wykonania decyzji ostatecznej]	1400
Art. 239g.	[Dobrowolne wykonanie decyzji]	1403
Art. 239h.	[Wstrzymanie wykonania decyzji a odsetki za zwłokę]	1404
Art. 239i.	[Hipoteka przymusowa i zastaw skarbowy]	1404
Art. 239j.	[Odpowiednie stosowanie]	1405
Rozdział 17		
Wznowienie postępowania		1405
Art. 240.	[Podstawy wznowienia postępowania]	1405
Art. 241.	[Wznowienie na żądanie strony; wznowienie z urzędu]	1434
Art. 242.	(uchylony)	1437
Art. 243.	[Postanowienie o wznowieniu]	1437
Art. 244.	[Organ właściwy w sprawie wznowienia postępowania]	1441
Art. 245.	[Rozstrzygnięcia kończące postępowanie wznowione]	1443
Art. 246.	[Wstrzymanie wykonania decyzji]	1449
Rozdział 18		
Stwierdzenie nieważności decyzji		1451
Art. 247.	[Podstawy stwierdzenia nieważności]	1451
Art. 248.	[Wszczęcie postępowania o stwierdzenie nieważności decyzji]	1463
Art. 249.	[Przesłanki negatywne]	1465
Art. 250–251.	(uchylone)	1468
Art. 252.	[Wstrzymanie wykonania decyzji]	1468

Rozdział 19

Uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej	1470
--	------

Art. 253.	[Zmiana lub uchylenie decyzji, na mocy której strona nie nabyła prawa]	1470
Art. 253a.	[Zmiana lub uchylenie decyzji, na mocy której strona nabyła prawo]	1473
Art. 253b.	[Wyłączenie stosowania]	1474
Art. 254.	[Zmiana decyzji ostatecznej wskutek zmiany okoliczności faktycznych]	1476
Art. 255.	[Uchylenie decyzji wydanej z zastrzeżeniem dopełnienia przez stronę określonych czynności]	1479
Art. 256.	[Termin do wszczęcia postępowania w sprawie uchylenia lub zmiany decyzji]	1480
Art. 257.	(uchylony)	1481

Rozdział 20

Wygaśnięcie decyzji	1481
---------------------------	------

Art. 258.	[Podstawy stwierdzenia wygaśnięcia decyzji]	1481
Art. 259.	[Wygaśnięcie decyzji z mocy prawa]	1486
Art. 259.	(uchylony)	1486
Art. 259a.	[Wygaśnięcie decyzji stwierdzającej nadpłatę podatku]	1487
Art. 259b.	[Wygaśnięcie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania]	1488

Rozdział 21

Odpowiedzialność odszkodowawcza	1488
---------------------------------------	------

Art. 260.	[Odpowiednie stosowanie]	1488
Art. 261.	(uchylony)	1491

Rozdział 22

Kary porządkowe	1491
-----------------------	------

Art. 262.	[Zakres przedmiotowy stosowania kar porządkowych]	1491
Art. 262a.	[Waloryzacja kwoty kary porządkowej]	1499
Art. 263.	[Organ właściwy w sprawie kar porządkowych]	1500

Rozdział 23

Koszty postępowania	1502
---------------------------	------

Art. 264.	[Zasada ponoszenia kosztów postępowania podatkowego przez podmiot publiczny]	1502
Art. 265.	[Katalog kosztów]	1502
Art. 266.	[Zwrot kosztów na żądanie]	1506
Art. 267.	[Koszty obciążające stronę]	1507
Art. 268.	[Obciążenie dodatkowymi kosztami postępowania]	1510

Art. 269.	[Postanowienie ustalające wysokość kosztów postępowania]	1512
Art. 270.	[Rozłożenie na raty albo umorzenie]	1513
Art. 270a.	[Postanowienie o kosztach]	1514
Art. 270b.	[Upoważnienie ustawowe – opłata za sporządzenie kopii oraz odpisu dokumentów]	1514
Art. 271.	[Ściągnięcie kosztów]	1515

Dział V

Czynności sprawdzające 1516

Art. 272.	[Cel czynności sprawdzających]	1516
Art. 272a.	[Czynności sprawdzające dotyczące dokumentów składanych Szefowi KAS]	1521
Art. 273.	(uchylony)	1522
Art. 274.	[Postępowanie w przypadku stwierdzenia błędów]	1522
Art. 274a.	[Wyjaśnienia dotyczące deklaracji]	1524
Art. 274b.	[Przedłużenie terminu zwrotu podatku]	1527
Art. 274c.	[Żądanie przedstawienia dokumentów przez kontrahenta podatnika]	1528
Art. 275.	[Okazanie dokumentów wymaganych przez przepisy]	1531
Art. 276.	[Oględziny lokalu mieszkalnego]	1533
Art. 277.	[Odpowiednie stosowanie]	1534
Art. 278.	[Organ wyłączony od dokonywania czynności sprawdzających]	1534
Art. 278a–279.	(uchylone)	1535
Art. 280.	[Odpowiednie stosowanie]	1535

Dział VI

Kontrola podatkowa 1536

Art. 281.	[Kontrola podatkowa]	1536
Art. 281a.	(uchylony)	1539
Art. 282.	[Podjęcie kontroli z urzędu]	1539
Art. 282a.	[Zakaz ponawiania kontroli podatkowej]	1539
Art. 282b.	[Zawiadomienie kontrolowanego]	1541
Art. 282c.	[Wyłączenie obowiązku zawiadomienia o kontroli]	1542
Art. 283.	[Imienne upoważnienie]	1546
Art. 284.	[Moment wszczęcia kontroli podatkowej]	1548
Art. 284a.	[Natychmiastowe wszczęcie kontroli; zawieszenie kontroli]	1551
Art. 284aa.	[Dalsze prowadzenie kontroli podatkowej po rozwiązaniu spółki]	1554
Art. 284ab.	[Spółki podlegające kontroli przy kontroli podatkowej w zakresie funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej]	1554
Art. 284b.	[Termin zakończenia kontroli]	1556
Art. 285.	[Czynny udział kontrolowanego w kontroli]	1557
Art. 285a.	[Miejsce i czas kontroli]	1558
Art. 285b.	[Przeprowadzenie czynności kontrolnych w siedzibie organu]	1560
Art. 286.	[Uprawnienia kontrolującego]	1560
Art. 286a.	[Pomoc lub asysta]	1563

Art. 287.	[Obowiązki kontrolowanego]	1564
Art. 288.	[Dostęp kontrolującego do nieruchomości]	1567
Art. 288a.	(uchylony)	1569
Art. 289.	[Zawiadamianie kontrolowanego o przeprowadzaniu niektórych dowodów]	1569
Art. 290.	[Protokół kontroli]	1571
Art. 290a.	[Upoważnienie dla Ministra Finansów]	1574
Art. 290b.	[Czynności kontrolne podjęte przez niewłaściwy miejscowo organ]	1574
Art. 290c.	[Podjęcie z urzędu kontroli zawieszanej z uwagi na postępowanie w sprawie unikania opodatkowania]	1575
Art. 291.	[Zastrzeżenia do protokołu]	1576
Art. 291a.	[Kontrole jednoczesne]	1578
Art. 291b.	[Obowiązek informowania o zmianie adresu]	1579
Art. 291c.	[Odesłanie do Prawa przedsiębiorców]	1580
Art. 291d.	[Stosowanie przepisów do reprezentanta lub pełnomocnika kontrolowanego]	1581
Art. 292.	[Odpowiednie stosowanie]	1582

Dział VII

Tajemnica skarbowa 1584

Art. 293.	[Zakres przedmiotowy tajemnicy skarbowej]	1584
Art. 294.	[Zakres podmiotowy tajemnicy skarbowej]	1589
Art. 295.	[Dostęp do informacji uzyskiwanych z banków i innych instytucji finansowych]	1592
Art. 295a.	[Dostęp do informacji na temat porozumień w sprawie cen transferowych]	1593
Art. 295b.	[Dostęp do akt w toku kontroli raportujących instytucji finansowych na podstawie przepisów o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami]	1594
Art. 295c.	[Dostęp do informacji o schematach podatkowych]	1595
Art. 295d.	[Dostęp do informacji zawierających tajemnicę przedsiębiorstwa przekazanych w ramach realizacji współdziałania]	1595
Art. 296.	[Przechowywanie akt]	1597
Art. 297.	[Udostępnianie akt]	1598
Art. 297a.	[Ochrona informacji podatkowych i akt uzyskanych z państw członkowskich UE]	1604
Art. 297b.	[Udostępnianie akt spraw lub informacji z tych akt dotyczących cen transferowych]	1606
Art. 297c.	[Udostępnianie danych, informacji lub dokumentów dotyczących spraw z zakresu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych]	1607
Art. 297d.	[Dostęp ministra właściwego do spraw finansów publicznych do informacji o schematach podatkowych]	1607
Art. 297e.	[Udostępnianie przez Szefa KAS innych danych niezawartych w aktach spraw podatkowych]	1608

Art. 297f.	[Udostępnianie informacji przekazanych w ramach realizacji współdziałania, zawierających tajemnicę przedsiębiorstwa]	1609
Art. 297g.	[Udostępnianie informacji przekazanych w toku zawierania, zmiany lub wypowiedzania porozumienia inwestycyjnego, zawierających tajemnicę przedsiębiorstwa]	1610
Art. 297h.	[Udostępnianie faktur ustrukturyzowanych, faktur wystawionych przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur oraz innych danych z Krajowego Systemu e-Faktur]	1610
Art. 298.	[Katalog podmiotów, którym mogą być udostępniane akta objęte tajemnicą skarbową]	1611
Art. 298a.	[Udostępnianie danych objętych tajemnicą skarbową w celu udostępnienia usługi online polegającej na obsłudze elektronicznej transakcji płatniczych]	1615
Art. 299.	[Katalog podmiotów, które mogą uzyskać informacje z akt podatkowych]	1616
Art. 299a.	[Oznaczenie klauzulą]	1622
Art. 299b.	[Zgoda na ujawnienie tajemnicy skarbowej]	1623
Art. 299c.	[Udostępnianie informacji z akt spraw podatkowych]	1625
Art. 299d.	[Udostępnianie informacji uzyskanych przez organy podatkowe od innych podmiotów]	1625
Art. 299e.	[Udostępnianie danych z akt podatkowych za pośrednictwem systemu teleinformatycznego]	1625
Art. 299f.	[Przekazywanie przez Szefa KAS Prezesowi UOKiK informacji o ustaleniu prawdopodobieństwa wystąpienia opóźnień w spełnianiu świadczeń pieniężnych z transakcji handlowych]	1626
Art. 299g.	[Udostępnianie przez Szefa KAS Prezesowi UOKiK faktur i innych danych z Krajowego Systemu e-Faktur]	1629
Art. 299h.	[Udostępnienie przez Szefa KAS organom Państwowej Inspekcji Ochrony Roślin i Nasiennictwa faktur i innych danych z Krajowego Systemu e-Faktur]	1630
Art. 300.	(uchylony)	1631
Art. 301.	[Nieograniczony dostęp strony do akt]	1631
Art. 302–304.	(uchylone)	1631
Art. 305.	[Zbiorcze informacje dotyczące podatków]	1631

Dział VIIA	
(uchylony)	1632

Rozdział 1	
(uchylony)	1632

Rozdział 2	
(uchylony)	1632

Rozdział 3	
(uchylony)	1632

Dział VIII**Przepisy karne 1633**

Art. 305p.	[Naruszenie przepisów nakładających obowiązek przekazywania informacji związanych z rachunkami podmiotów kwalifikowanych]	1633
Art. 305q.	[Niedopełnienie obowiązku dokonania blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego]	1634
Art. 305r.	[Nieuprawnione ujawnianie lub wykorzystanie informacji]	1634
Art. 306.	[Ujawnienie informacji objętej tajemnicą skarbową]	1635

Dział VIIIA**Zaświadczenia 1637**

Art. 306a.	[Wydawanie zaświadczeń]	1637
Art. 306aa.	[Informacja o prawach]	1642
Art. 306b.	[Wydanie zaświadczenia potwierdzającego fakty albo stan prawny wynikający z ewidencji]	1644
Art. 306c.	[Postanowienie o odmowie wydania zaświadczenia]	1646
Art. 306d.	[Ograniczenia organu podatkowego]	1648
Art. 306e.	[Zaświadczenie o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzające stan zaległości]	1650
Art. 306f.	[Zaświadczenie o wysokości zobowiązań spadkodawcy]	1651
Art. 306g.	[Zaświadczenie o wysokości zaległości podatkowych zbywającego]	1653
Art. 306h.	[Zaświadczenie o wysokości zaległości podatkowych podatnika]	1654
Art. 306ha.	[Zaświadczenie dotyczące wskazanych spraw podatkowych]	1655
Art. 306i.	[Zaświadczenie o wysokości dochodu lub obrotu podatnika]	1655
Art. 306ia.	[Wydawanie zaświadczeń kontrahentowi podatnika]	1656
Art. 306j.	[Rozporządzenie wykonawcze]	1657
Art. 306k.	[Odpowiednie stosowanie]	1658
Art. 306ka.	[Odpowiednie stosowanie przepisów o zaświadczeniach do zaświadczeń generowanych automatycznie w e-Urzędzie Skarbowym]	1658
Art. 306l.	[Certyfikat rezydencji]	1659
Art. 306m.	(uchylony)	1659
Art. 306n.	[Wzory zaświadczeń i certyfikatów]	1659

Dział IX**Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe i końcowe 1660****Rozdział 1****Zmiany w przepisach obowiązujących 1660**

Art. 307–323. (pominięte)	1660
---------------------------------	------

Rozdział 2	
Przepisy przejściowe	1660
Art. 324.	[Sprawy wszczęte a nierozpatrzone] 1660
Art. 325.	[Wnioski o zaniechanie poboru podatku] 1661
Art. 326.	[Dalsze istnienie hipoteki ustawowej] 1661
Art. 327.	[Wygaśnięcie zastawów ustawowych] 1662
Art. 328.	[Potrącenie wierzytelności] 1662
Art. 329.	[Stosowanie terminów] 1663
Art. 330.	[Zwrot nadpłat podatku] 1663
Art. 331.	[Korekta deklaracji podatkowej] 1664
Art. 332.	[Odpowiedzialność osób trzecich z tytułu zaległości podatkowych] 1664
Art. 333.	[Odpowiedzialność nowo związanych osób prawnych za zaległości podatkowe] 1664
Art. 334.	[Postępowanie przed podatkową komisją odwoławczą, tryby nadzwyczajne] 1665
Art. 335.	[Postępowanie odwoławcze] 1665
Art. 336.	[Wnioski o uchylenie lub zmianę decyzji] 1665
Art. 337.	[Żądanie uchylenia, zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej] 1666
Art. 338.	[Umorzenie postępowań wszczętych z urzędu] 1666
Art. 339.	[Rozszerzone stosowanie przepisów] 1666
Art. 340.	[Termin] 1667
Art. 341.	[Odsyłanie do przepisów o zobowiązaniach podatkowych] 1667
Art. 342.	[Wnioski o ograniczenie zakresu żądanej informacji] 1668
Rozdział 3	
Przepisy końcowe	1668
Art. 343.	[Przepis uchylający] 1668
Art. 344.	[Wejście w życie] 1669
Bibliografia	1671
Skorowidz	1691
Autorzy	1701

Wykaz skrótów

1. Akty prawne

- dyrektywa 2006/112/WE** – dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
- dyrektywa 2011/16/UE** – dyrektywa Rady 2011/16/UE z 15.02.2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.Urz. UE L 64, s. 1, ze zm.)
- dyrektywa 2016/1164** – dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12.07.2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.Urz. UE L 193, s. 1, ze zm.)
- dyrektywa 2018/822** – dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z 25.05.2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz.Urz. UE L 139, s. 1, ze sprost.)
- dyrektywa 2019/2121** – dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/2121 z 27.11.2019 r. zmieniająca dyrektywę (UE) 2017/1132 w odniesieniu do transgranicznego przekształcania, łączenia i podziału spółek (Dz.Urz. UE L 321, s. 1)
- k.c.** – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.)
- k.k.** – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2024 r. poz. 17)
- k.k.s.** – ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2023 r. poz. 654)
- k.p.** – ustawa z 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2023 r. poz. 1465)
- k.p.a.** – ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.)
- k.p.c.** – ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 1550 ze zm.)
- k.p.k.** – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 37)
- k.r.o.** – ustawa z 25.02.1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2023 r. poz. 2809 ze zm.)
- k.s.h.** – ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2024 r. poz. 18 ze zm.)

Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
Modelowa konwencja OECD	– Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku OECD (Model Tax Convention on Income and on Capital, http://www.oecd.org/ctp/treaties , wersje z 2010 r. i 2014 r.)
NOP	– projekt nowej Ordynacji podatkowej opracowany przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego – zob. rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, VIII kadencja, druk sejm. nr 3517
nowela z 2002 r.	– ustawa z 12.09.2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169, poz. 1387 ze zm.)
nowela z 2005 r.	– ustawa z 30.06.2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199 ze zm.)
nowela z 2006 r.	– ustawa z 16.11.2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1590)
nowela z 2008 r.	– ustawa z 7.11.2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 209, poz. 1318)
nowela z 19.12.2008 r.	– ustawa z 19.12.2008 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2009 r. Nr 18, poz. 97 ze zm.)
nowela z 2010 r.	– ustawa z 24.09.2010 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. Nr 197, poz. 1306)
nowela z 10.01.2014 r.	– ustawa z 10.01.2014 r. o zmianie ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 183 ze zm.)
nowela z 2015 r.	– ustawa z 10.09.2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649 ze zm.)
nowela z 16.01.2015 r.	– ustawa z 16.01.2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy – Ordynacja podatkowa (Dz.U. poz. 251)
nowela z 2016 r.	– ustawa z 13.05.2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846 ze zm.)
nowela z 24.11.2017 r.	– ustawa z 24.11.2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz.U. poz. 2491)
nowela z 5.07.2018 r.	– ustawa z 5.07.2018 r. o zmianie ustawy o usługach zaufania oraz identyfikacji elektronicznej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1544 ze zm.)
nowela z 23.10.2018 r.	– ustawa z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193 ze zm.)
nowela z 21.02.2019 r.	– ustawa z 21.02.2019 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z zapewnieniem stosowania 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.U. poz. 730)

nowela z 29.10.2021 r.	– ustawa 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.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.)
p.p.s.a.	– ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.)
p.u.s.a.	– ustawa z 25.07.2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2492 ze zm.)
p.w.p.	– ustawa z 30.06.2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 1170)
p.w.u.KAS	– ustawa z 16.11.2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948 ze zm.)
p.w.u.s.d.g.	– ustawa z 2.07.2004 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 173, poz. 1808 ze zm.)
p.w.u.z.m.p.	– ustawa z 16.12.2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o zasadach zarządzania mieniem państwowym (Dz.U. poz. 2260 ze zm.)
pr. bank.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2023 r. poz. 2488 ze zm.)
pr. bud.	– ustawa z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2023 r. poz. 682 ze zm.)
pr. cel.	– ustawa z 19.03.2004 r. – Prawo celne (Dz.U. z 2023 r. poz. 1590 ze zm.)
pr. dew.	– ustawa z 27.07.2002 r. – Prawo dewizowe (Dz.U. z 2012 r. poz. 309)
pr. not.	– ustawa z 14.02.1991 r. – Prawo o notariacie (Dz.U. z 2022 r. poz. 1799 ze zm.)
pr. pocz.	– ustawa z 23.11.2012 r. – Prawo pocztowe (Dz.U. z 2023 r. poz. 1640 ze zm.)
pr. przeds.	– ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.)
pr. rest.	– ustawa z 15.05.2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. z 2022 r. poz. 2309 ze zm.)
pr. spółdz.	– ustawa z 16.09.1982 r. – Prawo spółdzielcze (Dz.U. z 2021 r. poz. 648 ze zm.)
pr. stow.	– ustawa z 7.04.1989 r. – Prawo o stowarzyszeniach (Dz.U. z 2020 r. poz. 2261)
pr. upadł.	– ustawa z 28.02.2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. z 2022 r. poz. 1520 ze zm.)
RODO	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27.04.2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz.Urz. UE L 119, s. 1, ze zm.)
rozporządzenie w sprawie informacji podatkowych	– rozporządzenie Ministra Finansów z 24.12.2002 r. w sprawie informacji podatkowych (Dz.U. z 2017 r. poz. 68 ze zm.)
rozporządzenie w sprawie odsetek	– rozporządzenie Ministra Finansów z 22.08.2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (Dz.U. z 2021 r. poz. 703)

rozporządzenie w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów	– rozporządzenie Ministra Finansów z 23.12.2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. poz. 2544)
rozporządzenie w sprawie Rejestru Zastawów Skarbowych	– rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 28.06.2017 r. w sprawie Rejestru Zastawów Skarbowych (Dz.U. poz. 1287)
rozporządzenie w sprawie zaświadczeń TFUE	– rozporządzenie Ministra Finansów z 29.12.2015 r. w sprawie zaświadczeń wydawanych przez organy podatkowe (Dz.U. z 2024 r. poz. 5) – Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47, ze sprost.)
u.d.e.	– ustawa z 18.11.2020 r. o doręczeniach elektronicznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 285 ze zm.)
u.d.j.s.t.	– ustawa z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2022 r. poz. 2267 ze zm.)
u.e.i.p.	– ustawa z 13.10.1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. z 2022 r. poz. 2500 ze zm.)
u.f.b.s.	– ustawa z 7.12.2000 r. o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających (Dz.U. z 2022 r. poz. 1595 ze zm.)
u.f.p.	– ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1270 ze zm.)
u.f.r.	– ustawa z 26.01.2023 r. o fundacji rodzinnej (Dz.U. poz. 326 ze zm.)
u.g.h.	– ustawa z 19.11.2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 227)
u.g.k.	– ustawa z 20.12.1996 r. o gospodarce komunalnej (Dz.U. z 2021 r. poz. 679)
u.g.n.	– ustawa z 21.08.1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2023 r. poz. 344 ze zm.)
u.i.b.	– ustawa z 30.04.2010 r. o instytutach badawczych (Dz.U. z 2022 r. poz. 498 ze zm.)
u.i.p.p.	– ustawa z 17.02.2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. z 2023 r. poz. 57 ze zm.)
u.j.p.	– ustawa z 7.10.1999 r. o języku polskim (Dz.U. z 2021 r. poz. 672 ze zm.)
u.k.w.h.	– ustawa z 6.07.1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz.U. z 2023 r. poz. 1984 ze zm.)
u.kom.	– ustawa z 30.08.1996 r. o komercjalizacji i niektórych uprawnieniach pracowników (Dz.U. z 2023 r. poz. 343)
u.o.i.f.	– ustawa z 29.07.2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 646 ze zm.)
u.o.i.n.	– ustawa z 5.08.2010 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 756 ze zm.)
u.o.s.	– ustawa z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 2111)
u.p.a.	– ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2023 r. poz. 1542 ze zm.)
u.p.c.c.	– ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 170 ze zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.)

u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.)
u.p.d.p.p.	– ustawa z 30.04.2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. z 2023 r. poz. 702)
u.p.e.a.	– ustawa z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2023 r. poz. 2505 ze zm.)
u.p.l.	– ustawa z 30.10.2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2019 r. poz. 888 ze zm.)
u.p.o.l.	– ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.)
u.p.p.	– ustawa z 25.09.1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 437)
u.p.p.f.t.	– ustawa z 1.03.2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz.U. z 2023 r. poz. 1124 ze zm.)
u.p.p.p.	– ustawa z 19.12.2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz.U. z 2023 r. poz. 1637)
u.p.p.u.w.	– ustawa z 20.07.2018 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów (Dz.U. z 2023 r. poz. 904 ze zm.)
u.p.r.	– ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2020 r. poz. 333 ze zm.)
u.p.s.	– ustawa z 12.03.2004 r. o pomocy społecznej (Dz.U. z 2023 r. poz. 901 ze zm.)
u.p.s.d.	– ustawa z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2023 r. poz. 1774 ze zm.)
u.r.	– ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.)
u.r.s.	– ustawa z 16.10.2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 948)
u.s.g.	– ustawa z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2023 r. poz. 40 ze zm.)
u.s.m.	– ustawa z 15.12.2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 438 ze zm.)
u.s.p.	– ustawa z 5.06.1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz.U. z 2024 r. poz. 107)
u.s.u.s.	– ustawa z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1230 ze zm.)
u.s.w.	– ustawa z 5.06.1998 r. o samorządzie województwa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2094 ze zm.)
u.ś.u.d.e.	– ustawa z 18.07.2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (Dz.U. z 2020 r. poz. 344)
u.u.c.p.g.	– ustawa z 13.09.1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (Dz.U. z 2023 r. poz. 1469 ze zm.)
u.u.p.	– ustawa z 19.08.2011 r. o usługach płatniczych (Dz.U. z 2024 r. poz. 30)
u.w.i.	– ustawa z 9.03.2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. z 2023 r. poz. 241)
u.w.p.	– ustawa z 11.10.2013 r. o wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 2009 ze zm.)

u.z.p.	– ustawa z 19.12.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.)
u.z.p.d.	– ustawa z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2022 r. poz. 2540 ze zm.)
u.z.s.	– ustawa z 5.07.2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz.U. z 2021 r. poz. 170)
ustawa o ABW	– ustawa z 24.05.2002 r. o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz Agencji Wywiadu (Dz.U. z 2023 r. poz. 1136 ze zm.)
ustawa o CBA	– ustawa z 9.06.2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym (Dz.U. z 2022 r. poz. 1900 ze zm.)
ustawa o KAS	– ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.)
ustawa o KRS	– ustawa z 20.08.1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz.U. z 2023 r. poz. 685 ze zm.)
ustawa o KZN	– ustawa z 20.07.2017 r. o Krajowym Zasobie Nieruchomości (Dz.U. z 2023 r. poz. 1054 ze zm.)
ustawa o NBP	– ustawa z 29.08.1997 r. o Narodowym Banku Polskim (Dz.U. z 2022 r. poz. 2025)
ustawa o NIK	– ustawa z 23.12.1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz.U. z 2022 r. poz. 623)
ustawa o SIF	– ustawa z 1.12.2022 r. o Systemie Informacji Finansowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 180)
ustawa o SKOK	– ustawa z 5.11.2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1287 ze zm.)
ustawa o VAT	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.)
ustawa o VAT z 1993 r.	– ustawa z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.)

2. Czasopisma i oficjalne publikatory

AUW	– Acta Universitatis Wratislaviensis
Biul. Skarb.	– Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów
Biul. SN	– Biuletyn Informacyjny Sądu Najwyższego
CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
CzPKiNP	– Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych
Dor. Pod.	– Doradztwo Podatkowe
EPS	– Europejski Przegląd Sądowy
FK	– Finanse Komunalne
GSP	– Gdańskie Studia Prawnicze
GSP-Prz. Orz.	– Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa
Jur. Pod.	– Jurysdykcja Podatkowa
KPPod.	– Kwartalnik Prawa Podatkowego
KPPubl.	– Kwartalnik Prawa Publicznego
M. Pod.	– Monitor Podatkowy
M. Praw.	– Monitor Prawniczy

M.P.	– Monitor Polski
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSAiWSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
OSA	– Orzecznictwo Sądów Apelacyjnych
OSAB	– Orzecznictwo Sądów Apelacji Białostockiej
OSNAPiUS	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
OSNC	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
OSNCP	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
OSNC-ZD	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna – Zbiór Dodatkowy
OSNKW	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna i Wojskowa
OSNP	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OSNwSK	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego w Sprawach Karnych
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OwSS	– Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych
OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A
OTK-B	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria B
PiP	– Państwo i Prawo
PiŻ	– Prawo i Życie
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PPE	– Przegląd Prawa Egzekucyjnego
PPH	– Przegląd Prawa Handlowego
PPLiFS	– Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych
PPP	– Przegląd Prawa Publicznego
Pr. Bank.	– Prawo Bankowe
Pr. i Pod.	– Prawo i Podatki
Pr. Spółek	– Prawo Spółek
Prok. i Pr.	– Prokuratura i Prawo
Prok. i Pr.-wkł.	– Prokuratura i Prawo – wkładka
Prz. Pod.	– Przegląd Podatkowy
Prz. Sejm.	– Przegląd Sejmowy
PUG	– Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
RPEiS	– Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
Sam. Teryt.	– Samorząd Terytorialny
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

3. Inne

ABW	– Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego
AW	– Agencja Wywiadu
BEPS	– <i>base erosion and profit shifting</i> (erozja podstawy opodatkowania oraz przerzucanie zysków)
BIP	– Biuletyn Informacji Publicznej

CBA	– Centralne Biuro Antykorupcyjne
CEIDG	– Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej
CRDP	– Centralny Rejestr Danych Podatkowych
CRP KEP	– Centralny Rejestr Podmiotów Krajowej Ewidencji Podatników
CRPO	– Centralny Rejestr Pełnomocnictw Ogólnych
KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
KIS	– Krajowa Informacja Skarbowa
KKOPP	– Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego
KNF	– Komisja Nadzoru Finansowego
KRS	– Krajowy Rejestr Sądowy
KZN	– Krajowy Zasób Nieruchomości
MDR	– <i>mandatory disclosure rules</i> (obowiązkowe ujawnianie informacji o schematach podatkowych)
NBP	– Narodowy Bank Polski
NIK	– Najwyższa Izba Kontroli
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
NSP	– numer schematu podatkowego
NTA	– Najwyższy Trybunał Administracyjny
NZSPT	– numer zgłoszenia schematu podatkowego transgranicznego
OECD	– Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
PGK	– podatkowa grupa kapitałowa
PKW	– Państwowa Komisja Wyborcza
PUESC	– Platforma Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych
Rada	– Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opatkowania
SA	– sąd apelacyjny
SG	– Straż Graniczna
SKA	– spółka komandytowo-akcyjna
SKO	– samorządowe kolegium odwoławcze
SKOK	– spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa
SKW	– Służba Kontrwywiadu Wojskowego
SN	– Sąd Najwyższy
SO	– sąd okręgowy
SOP	– Służba Ochrony Państwa
STIR	– system teleinformatyczny izby rozliczeniowej
SWW	– Służba Wywiadu Wojskowego
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
UOKiK	– Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów
WIA	– wiążące informacje akcyzowe
WIS	– wiążące informacje stawkowe
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny
ŻW	– Żandarmeria Wojskowa

Uwaga: artykuły bez bliższego oznaczenia są artykułami ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.)

USTAWA

z dnia 29 sierpnia 1997 r.

Ordynacja podatkowa

(Dz.U. z 2023 r. poz. 2383; zm.: Dz.U. z 2023 r. poz. 2760)

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.

1. Artykuł 1, zamieszczony w dziale I „Przepisy ogólne”, w sposób generalny, niejako wprowadzający, określa zakres przedmiotowy ustawy, tzn. przedstawia stosunki, jakie reguluje.

Zgodnie z rozporządzeniem Prezesa Rady Ministrów z 20.06.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2016 r. poz. 283) (por. *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz do rozporządzenia*, red. J. Warylewski, Warszawa 2003, s. 108–114, 118–135) informacja o przedmiocie ustawy powinna w syntetycznej formie wynikać z jej tytułu, a następnie zostać rozwinięta w pierwszych jednostkach redakcyjnych (artykułach) tekstu. W przypadku Ordynacji podatkowej ustawodawca, ze względu na doniosłość społeczną i kompleksowość zawartej w niej regulacji, w tytule nawiązał do istniejącej w tym zakresie tradycji – pierwszej polskiej kodyfikacji prawa podatkowego, dokonanej w ustawie z 15.03.1934 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 1936 r. Nr 14, poz. 134 ze zm.). Nadanie takiego tytułu podkreśliło podstawowe znaczenie obowiązującej Ordynacji podatkowej w systemie prawa, w szczególności prawa podatkowego, i stanowiło sygnał, że w jednym akcie zostały uregulowane zarówno zagadnienia materialnoprawne dotyczące podatków, jak i postępowanie podatkowe. Jednak osłabiło jego walor informacyjny dla odbiorców niemających wiedzy historycznej w zakresie regulacji podatkowych, ponieważ Ordynacja podatkowa z 1934 r. obowiązywała w okresie II Rzeczypospolitej. Miała ona wpływ na późniejsze rozwiązania przyjęte w zakresie, który regulowała. Od wielu jej unormowań jednak, ze względu na zmianę systemu, odstąpiono (por. B. Brzeziński, *Przedwojenna ordynacja podatkowa a współczesne standardy przepisów ogólnych prawa podatkowego*, „Toruński Rocznik Praw Człowieka i Pokoju” 1992/1, s. 179–194).

Po drugiej wojnie światowej nastąpił proces dekodyfikacji prawa podatkowego. W 1946 r. Ordynację podatkową zastąpiono dekretemi z 16.05.1946 r.: o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 27, poz. 173 ze zm.) oraz o postępowaniu podatkowym (wielokrotnie zmieniany, w chwili jego uchylenia w 1980 r. obowiązywał Dz.U. z 1963 r. Nr 11, poz. 60 ze zm.), a także dekretem z 11.04.1947 r. – Prawo karne skarbowe (Dz.U. Nr 32, poz. 140 ze zm.). Regulacja o zobowiązaniach podatkowych

znalazła się następnie w dekreście z 26.10.1950 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 49, poz. 452 ze zm.), który z dniem 1.01.1981 r. został uchylony ustawą z 19.12.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.), obowiązującą do końca 1997 r., tj. do dnia wejścia w życie komentowanej ustawy.

Od 1.01.1981 r. przestał też obowiązywać dekret z 16.05.1946 r. o postępowaniu podatkowym. Na postępowanie podatkowe rozciągnięto przepisy ogólnej procedury administracyjnej. W wyniku zmiany Kodeksu postępowania administracyjnego, dokonanej ustawą z 31.01.1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. Nr 4, poz. 8 ze zm.), Kodeks ten uzupełniono o dział III „Przepisy szczególne postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych oraz ubezpieczeń społecznych”, który w części dotyczącej procedury podatkowej utracił moc obowiązującą, tak jak ustawa z 19.12.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, wraz z wejściem w życie komentowanej ustawy (por. M. Niezgódka-Medek, M. Szubiakowski, *Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo. Piśmiennictwo*, Warszawa 2023, s. 39–44).

2. Artykuł 1 potwierdza, że zamierzeniem ustawodawcy był powrót do idei połączenia w jednym akcie ogólnych unormowań prawa podatkowego materialnego i procesowego. Sposób realizacji tej idei spotkał się jednak z krytycznym przyjęciem doktryny (por. C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa – cele i rzeczywistość* [w:] *Studia nad ordynacją podatkową*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź–Toruń 1999, s. 11–28; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe. Dla studentów i praktyków*, Poznań 1998, s. 219–223).

Wyrazem rozwijania tej koncepcji jest rozszerzenie od 1.01.2003 r. zakresu przedmiotowego ustawy o zagadnienia dotyczące wydawania zaświadczeń przez organy podatkowe w wyniku uzupełnienia jej o dział VIIa, dodany przez art. 1 pkt 201 noweli z 2002 r., i wyłączenie możliwości stosowania do tych zagadnień Kodeksu postępowania administracyjnego przez zmianę – na mocy art. 2 noweli z 2002 r. – art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a. Nowelizacji tej jednak nie towarzyszyła odpowiednia zmiana art. 1 o.p. Także obowiązujące od 15.07.2016 r. przepisy dotyczące przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, zawarte w dziale IIIa, dodanym do Ordynacji podatkowej na podstawie art. 1 pkt 6 noweli z 2016 r., nie znalazły odzwierciedlenia w regulacji przedstawiającej przedmiot Ordynacji podatkowej. Podobnie nie znalazło odzwierciedlenia w treści art. 1 uzupełnienie Ordynacji podatkowej od 13.01.2018 r. na podstawie art. 4 pkt 3 noweli z 24.11.2017 r. o dział IIIb „Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych”. Także dodanie obowiązującego od 1.07.2020 r. działu IIb „Współdziałanie”, na podstawie art. 111 pkt 5 u.r.s., nie znalazło odzwierciedlenia w art. 1 o.p. Podobnie było w wprowadzeniu od 1.01.2022 r. działu IIc „Porozumienie inwestycyjne”, na podstawie art. 7 pkt 7 noweli z 29.10.2021 r.

Zakres przedmiotowy opisany w art. 1 pozostał bez zmian od chwili wejścia w życie Ordynacji podatkowej i obecnie nie oddaje w sposób dokładny zawartej w niej materii. Należy przy tym podkreślić, że oznaczenie zakresu przedmiotowego aktu nie musi się pokrywać z jego jednostkami systematycznymi najwyższego rzędu, którymi w Ordynacji podatkowej są działy. Powinno być jednak kompletne. Tego wymagania art. 1 nie spełnia.

3. W czterech punktach art. 1 wymieniono podstawowe kwestie, które obejmuje Ordynacja podatkowa. Osią zawartą w niej regulacji są ogólne zagadnienia materialnego prawa podatkowego, ujęte w ramach zobowiązań podatkowych, o których mowa w pkt 1, oraz przepisy służące realizacji prawa materialnego. Do tej ostatniej kategorii można zaliczyć nie tylko postępowanie podatkowe zarówno

w ścisłym, jak i szerokim ujęciu, które odzwierciedla pkt 3 (postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa i czynności sprawdzające), lecz także informacje podatkowe i tajemnicę skarbową.

4. Pojęcie zobowiązania podatkowego zostało zdefiniowane w art. 5 w dziale I „Przepisy ogólne”. Podstawowa regulacja dotycząca zobowiązań podatkowych została zamieszczona w dziale III „Zobowiązania podatkowe”, podzielonym na 19 rozdziałów, z których 17 (z wyjątkiem rozdziału 11 „Informacje podatkowe” i rozdziału 11a „Informacje o schematach podatkowych”) odnosi się kolejno do powstawania zobowiązania podatkowego, odpowiedzialności podatnika, płatnika i inkasenta, zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych, terminów płatności podatku, zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę i opłaty prolongacyjnej, dodatkowego zobowiązania podatkowego, wygasania zobowiązań podatkowych, ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, przedawnienia, nadpłaty, podpisywania i korekty deklaracji, rachunków, odpowiedzialności solidarnej, praw i obowiązków następców prawnych i podmiotów przekształcanych oraz odpowiedzialności podatkowej osób trzecich.
5. Materia dotycząca informacji podatkowych, jakkolwiek bardziej związana z szeroko rozumianą procedurą niż ze zobowiązaniami podatkowymi, została uregulowana w rozdziale 11 działu III. Przepisy tego rozdziału, z wyjątkiem art. 86 § 1, w którym jest mowa o obowiązkach dokumentacyjnych podatnika, regulują problematykę uzyskiwania przez organy podatkowe danych o zdarzeniach mających wpływ na powstawanie zobowiązań podatkowych, niezbędnych do dokonania oceny, czy podatnicy i inne podmioty w sposób odpowiedni wywiązują się z ciężących na nich obowiązków w sferze prawa podatkowego. Materia ta stanowi więc punkt wyjścia do realizacji przepisów prawa materialnego przez podjęcie odpowiedniego działania, czy to o charakterze sprawdzającym lub kontrolnym, czy też procesowym w postaci wszczęcia postępowania podatkowego. Zamieszczenie tych zagadnień w dziale III „Zobowiązania podatkowe” stanowi błąd legislacyjny. Utrudnia też osobom zainteresowanym przepisami Ordynacji podatkowej szybką orientację w ich treści. Uchybienie to ma zapewne przyczyny historyczne. W przepisach tego działu bowiem przejęto, rozwijając, regulację zawartą w nieobowiązującej już ustawie z 19.12.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, która także normowała zagadnienia dotyczące informacji podatkowych. Podobny charakter mają przepisy zawarte w dodanym od 1.01.2019 r. rozdziale 11a „Informacje o schematach podatkowych” i do nich także można odnieść powyższe uwagi dotyczące zamieszczenia rozdziału 11.
6. Wymienienie w art. 1 pkt 3 obok siebie postępowania podatkowego, kontroli podatkowej i czynności sprawdzających wskazuje na związek treściowy między tymi przedmiotami regulacji, które zawarto w działach IV, V i VI. Taki związek potwierdzają także art. 280, zamieszczony w dziale V „Czynności sprawdzające”, oraz art. 292, zamieszczony w dziale VI „Kontrola podatkowa”, w których odsyła się w zakresie nieuregulowanym w tych działach do odpowiedniego stosowania wskazanych przepisów postępowania podatkowego zawartych w dziale IV. Przepisy zawarte w tych trzech działach dotyczą przede wszystkim kompetencji organów podatkowych służących realizacji prawa materialnego. Zawierają więc normy o charakterze procesowym, tworzące w szerokim tego słowa znaczeniu konstrukcję postępowania podatkowego, która pozwala na zbadanie prawidłowości powstania zobowiązania podatkowego w drodze samoobliczenia przez podatnika lub obliczenia go przez płatnika bądź pobrania przez inkasenta i dokonania ewentualnej korekty przez określenie jego prawidłowej wysokości, jak również na ustalenie zobowiązania podatkowego, a także władcze wypowiedzanie się w sprawie obowiązków i uprawnień podmiotów, stosujących materialne prawo podatkowe, w drodze decyzji podatkowych. Szeroko rozumianą regulację proceduralną uzupełniają przepisy ustrojowe, zawarte w dziale II, dotyczące organów podatkowych i ich właściwości.

Regulacja dotycząca postępowania podatkowego *sensu stricto*, mającego na celu określenie lub ustalenie we władczej formie obowiązków lub uprawnień stron tego postępowania, zawarta jest przede wszystkim w najobszerniejszym w Ordynacji podatkowej dziale IV „Postępowanie podatkowe”. W 26 rozdziałach tego działu unormowano zagadnienia związane z procedurą podatkową w układzie zbliżonym do regulacji administracyjnej procedury ogólnej w dziale I i II Kodeksu postępowania administracyjnego. W dziale IV w kolejnych rozdziałach zawarto przepisy odnoszące się do zasad ogólnych postępowania, wyłączenia pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego, strony, pełnomocnictwa, załatwiania spraw, doręczeń, wezwań, przywrócenia terminów, wszczęcia postępowania, metryk, protokołów i adnotacji, udostępniania akt, dowodów, rozprawy, zawieszenia postępowania, decyzji, postanowień, odwołań, zażaleń, wykonania decyzji, wznowienia postępowania, stwierdzenia nieważności decyzji, uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej, wygaśnięcia decyzji, odpowiedzialności odszkodowawczej, kar porządkowych oraz kosztów postępowania.

Do postępowania podatkowego, na podstawie art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a., będą miały także zastosowanie przepisy działu IV tego Kodeksu dotyczące udziału prokuratora w postępowaniu administracyjnym. Przepisy te, na podstawie art. 14 pkt 6 ustawy z 15.07.1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz.U. z 2023 r. poz. 1058), stosuje się również do udziału w takim postępowaniu Rzecznika Praw Obywatelskich. Od 17.12.2008 r. mają one analogiczne zastosowanie do Rzecznika Praw Dziecka (art. 10 ust. 1 pkt 5 ustawy z 6.01.2000 r. o Rzeczniku Praw Dziecka, Dz.U. z 2023 r. poz. 292). Brak natomiast podstaw do stosowania innych przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego, z wyjątkiem działu VIII tego Kodeksu „Skargi i wnioski”, który także został wskazany w art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a. (odmienny, aczkolwiek odosobniony, pogląd w tej kwestii wyraził J. Borkowski, *Ordynacja podatkowa a kontrola sądu administracyjnego* [w:] *Studia nad ordynacją...*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, s. 220). Istotne znaczenie z punktu widzenia postępowania podatkowego mają art. 233–236 k.p.a., zamieszczone w tym dziale, które odnoszą się do sytuacji wniesienia skargi w sprawie, która może być, jest lub była przedmiotem postępowania jurysdykcyjnego.

Przepisy dotyczące kontroli podatkowej i czynności sprawdzających zostały zamieszczone w działach V i VI Ordynacji podatkowej. Pozwalają one organom podatkowym pierwszej instancji na przeprowadzanie bardziej (kontrola podatkowa) lub mniej (czynności sprawdzające) sformalizowanej oceny wywiązywania się przez podatników, płatników i inkasentów oraz następców prawnych z obowiązków wynikających z prawa podatkowego. Wyposażenie organów podatkowych w prawo do podejmowania tego typu działań i rozbudowa regulacji prawnej w tym zakresie, która nastąpiła w Ordynacji podatkowej w porównaniu z wcześniej obowiązującym stanem prawnym, wynikają z upowszechnienia w prawie materialnym zasady samoobliczania zobowiązania podatkowego przez podatnika lub korzystania przy poborze podatków z pośrednictwa płatników i odejścia od ustalania tych zobowiązań w drodze decyzji podatkowych. W przypadku zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa (w wyniku nastąpienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania; por. uwagi do art. 21 § 1 pkt 1) stwierdzenie w wyniku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej istotnych nieprawidłowości, które nie kwalifikują się do skorygowania przez podatnika, powoduje konieczność wszczęcia postępowania podatkowego, o którym mowa w dziale IV, prowadzącego do określenia tego zobowiązania na podstawie decyzji organu podatkowego.

W drodze odrębnej ustawy o KAS unormowano natomiast działalność kontrolną i orzeczniczą, prowadzoną przez funkcjonującą w sferze prawa podatkowego policję administracyjną – Służbę Celno-Skarbową oraz organy celno-skarbowe (naczelników urzędów celno-skarbowych). Należy jednak zastrzec, że w zakresie nieuregulowanym w tej ustawie, na mocy jej art. 94 ust. 1, odpowiednie

zastosowanie do kontroli celno-skarbowej prowadzonej przez te organy mają wymienione w tym artykule przepisy Ordynacji podatkowej. Natomiast w zakresie nieuregulowanym w ustawie o KAS do postępowania podatkowego, w które w sytuacji określonej w art. 83 ust. 1 ustawy o KAS przekształca się zakończona kontrola celno-skarbowa, stosuje się odpowiednio przepisy działu IV, a więc dotyczące postępowania podatkowego, z wyjątkiem art. 165 o.p. (wszczęcia postępowania podatkowego).

7. Zagadnienia dotyczące tajemnicy skarbowej zostały zamieszczone w dziale VII i VIII, przy czym ujęty w dziale VIII („Przepisy karne”) art. 306 jest przepisem o charakterze sankcjonującym nieprzestrzeganie norm wyprowadzonych z uregulowań działu VII.

Rozbudowana w Ordynacji podatkowej regulacja tajemnicy skarbowej uzupełnia przepisy o charakterze proceduralnym. Normuje bowiem szczególny reżim zabezpieczania i udostępniania materiałów lub informacji dotyczących indywidualnych danych zawartych w deklaracjach oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów, a także nakłada na organy podatkowe i inne podmioty, które mogą korzystać z takich materiałów, obowiązek przestrzegania w tym zakresie tajemnicy skarbowej. Tajemnicę skarbową wprowadzono w celu zwiększenia standardu ochrony prywatności podatników i innych podmiotów w sferze prawa podatkowego w porównaniu z ochroną strony w ogólnym postępowaniu administracyjnym. Konfidencyjny charakter postępowania podatkowego wynika zresztą z zasady ogólnej wyrażonej w art. 129 o.p., zgodnie z którą jest ono jawne wyłącznie dla stron tego postępowania.

Art. 1a. [Relacja pomiędzy Ordynacją podatkową a przepisami o ochronie 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.

1. Artykuł 1a został dodany do Ordynacji podatkowej na podstawie art. 44 pkt 1 ustawy z 21.02.2019 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z zapewnieniem stosowania 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. U. poz. 730). Zgodnie z art. 173 noweli z 21.02.2019 r. regulacja ta weszła w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia i obowiązuje od 4.05.2019 r.
2. Przepis ten określa, podobnie jak art. 2a k.p.a., dodany na podstawie art. 1 pkt 1 noweli z 21.02.2019 r., relację pomiędzy unormowaniami zawartymi w Ordynacji podatkowej a przepisami o ochronie danych osobowych (por. R. Dowgier, *Nowelizacja ordynacji podatkowej w związku z RODO, a nowe*

obowiązki samorządowych organów podatkowych, PPLiFS 2019/6, s. 14). Wynika z niego, że zakres przedmiotowy Ordynacji podatkowej zawiera również sposób wykonywania przez organy i instytucje, do których odnosi się ta ustawa, mające status administratora danych osobowych, obowiązków informacyjnych, określonych w art. 13 ust. 1 i 2 RODO. Pojęcie administratora, zgodnie z definicją wynikającą z art. 4 pkt 7 RODO, obejmuje osoby fizyczne lub prawne, organy publiczne, jednostki lub inne podmioty, które samodzielnie lub wspólnie z innymi ustalają cele i sposoby przetwarzania danych osobowych. Status taki mają na gruncie Ordynacji podatkowej przede wszystkim organy podatkowe, o których mowa w art. 13 o.p. Obowiązki informacyjne wymienione w art. 13 ust. 1 i 2 RODO powstają w przypadku pozyskiwania przez administratora danych osobowych osób fizycznych w celu ich przetwarzania i mają zapewnić tym osobom wiedzę o ingerencji dokonywanej przez administratora w zakresie ich danych osobowych. Należy przy tym mieć na uwadze, że RODO odnosi się do przetwarzania danych osobowych osób fizycznych w sposób całkowicie i częściowo zautomatyzowany oraz przetwarzania w sposób inny niż zautomatyzowany danych osobowych stanowiących część zbioru danych lub mających stanowić część takiego zbioru. Administrator, pozyskując dane takiej osoby, zgodnie z art. 13 ust. 1 i 2 RODO ma obowiązek w toku takiego pozyskiwania poinformować ją nie tylko o takim fakcie, lecz przede wszystkim umożliwić jej kontakt z odpowiednią osobą odpowiedzialną za tę dziedzinę (wskazać dane kontaktowe inspektora ochrony danych osobowych), podać cele i podstawę prawną przetwarzania danych osobowych, informacje o odbiorcach danych osobowych (kategoriach odbiorców danych osobowych), wskazać okres, w jakim dane będą przechowywane, możliwości kwestionowania sposobu pozyskiwania i przetwarzania takich danych, a także inne informacje wskazane w tym przepisie.

3. Zgodnie z zastrzeżeniem wynikającym z art. 1a § 2 o.p. wykonywanie obowiązków informacyjnych ciążyących na administratorze danych osobowych, o których mowa w art. 13 ust. 1 i 2 RODO, ma być realizowane niezależnie od obowiązków organów podatkowych przewidzianych w Ordynacji podatkowej i nie może wpływać na tok i wynik procedur podatkowych. Oznacza to, że organy podatkowe prowadzące postępowania uregulowane w odpowiednich rozdziałach i działach Ordynacji podatkowej (np. w rozdziale 1a działu II, dziale IIa, IV, V, VI) dodatkowo będą musiały wykonać obowiązki związane z ochroną danych osobowych. Przy czym nie będzie można uznać za wykonanie takich obowiązków innych czynności wykonywanych zgodnie z regulacją proceduralną zawartą w Ordynacji podatkowej, nawet gdyby z takiej czynności wynikało przekazanie niektórych danych, o których mowa w art. 13 ust. 1 i 2 RODO.
4. Podobne znaczenie, jak unormowanie zawarte w art. 1a § 2 o.p., dla toku i wyniku procedur podatkowych uregulowanych w Ordynacji podatkowej ma zastrzeżenie zamieszczone w § 3 komentowanego przepisu. Wynika z niego, że na bieg takich procedur i ich ostateczny efekt nie ma wpływu zgłoszenie żądania przez osobę fizyczną, której dane osobowe są przetwarzane, ograniczenia przetwarzania tych danych w przypadkach, o których mowa w art. 18 ust. 1 RODO. Załatwianie takiego żądania odbywa się niezależnie od prowadzenia odpowiedniego postępowania podatkowego i nie ma znaczenia dla jego prowadzenia i wyniku.

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.

1. Artykuł 2, podobnie jak art. 1, jest przepisem kształtującym zakres przedmiotowy ustawy. Nie określa on jednak kategorii zagadnień, które zostały w niej uregulowane, tylko wymienia – w sposób pozytywny w § 1 i 2 oraz negatywny w § 4 – rodzaje świadczeń pieniężnych i innych spraw, do których ma ona zastosowanie. Katalog ten ma charakter zamknięty na poziomie ustawowym. Nie ulega wątpliwości, że obecnie nie jest możliwe, tak jak to było w okresie obowiązywania ustawy o zobowiązaniach podatkowych do końca 1997 r., rozciągnięcie zakresu obowiązywania Ordynacji podatkowej na niewymienione w tym przepisie świadczenia pieniężne w drodze aktu podustawowego. Ordynacja bowiem nie zawiera upoważnienia do wydania takiego aktu, a wprowadzenie do niej takiego upoważnienia byłoby wątpliwe w świetle art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP. Nie ma jednak przeszkód prawnych do zamieszczania w ustawach szczególnych, regulujących różnego rodzaju świadczenia publicznoprawne, nieobjęte art. 2 o.p., przepisów odsyłających do stosowania do tych świadczeń Ordynacji podatkowej lub wskazanych jej przepisów. Takie odesłania są wprowadzane także w odniesieniu do różnego rodzaju czynności kontrolnych *sensu largo*, dotyczących środków publicznych (por. np. art. 98, 105, 112 i 143 ustawy o KAS).

Tak więc rozstrzygnięcie kwestii, czy do określonego świadczenia pieniężnego lub czynności będzie można zastosować przepisy Ordynacji podatkowej, czy też nie, musi wynikać z zakwalifikowania tego świadczenia do jednej z kategorii danin publicznych wymienionych pozytywnie w komentowanym art. 2 albo też z przepisu szczególnego rangi ustawowej.

2. W art. 2 § 1 pkt 1 i 3 wymieniono rodzaje publicznych świadczeń pieniężnych, w pkt 4 zaś innych spraw, do których w całości ma zastosowanie Ordynacja podatkowa (por. A. Huchla, *Świadczenia, do których stosuje się ordynację podatkową* [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 257–267; W. Morawski, T. Brzezicki, *Zakres przedmiotowy Ordynacji podatkowej w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, POP 2009/6, s. 513; M. Kalinowski, *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 9.01.2019 r., II FSK 2600/18, OSP 2020/10, s. 146*). W art. 2 § 4 wprowadzono przesłankę negatywną wyłączającą możliwość stosowania Ordynacji podatkowej do świadczeń pieniężnych o prywatnoprawnym charakterze.

Charakterystyka świadczeń, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1, została dokonana za pomocą wyznaczników przedmiotowo-podmiotowych. Warunkiem zastosowania do nich Ordynacji podatkowej jest łączne spełnienie trzech przesłanek. Po pierwsze, świadczenie musi być podatkiem, opłatą lub niepodatkową należnością budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego

(gminy, powiatu lub województwa samorządowego). Po drugie, kompetencje do jego ustalania lub określania muszą należeć do organów podatkowych. Po trzecie, świadczenie musi mieć publicznoprawny charakter, tj. nie może wynikać ze stosunków cywilnoprawnych.

Na tę ostatnią z wymienionych przesłanek zwracał uwagę Naczelny Sąd Administracyjny w Białymstoku w wyroku z 17.11.2000 r., SA/Bk 1623/99, LEX nr 1694265, w którym stwierdził, że z faktu zasądzenia należności przez sąd powszechny należy wnioskować, że miała ona charakter cywilnoprawny, a nie administracyjnoprawny. Skoro zaś należność główna i pochodne jej odsetki miały charakter cywilnoprawny, to organy podatkowe nie mogły podejmować rozstrzygnięć o rozłożeniu zasądzonych należności na raty i umorzeniu odsetek za zwłokę na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej. Z uregulowania przyjętego w art. 2 § 1 pkt 1 oraz § 4 o.p. wynika, że jej przepisów nie stosuje się do świadczeń pieniężnych wynikających ze stosunków cywilnoprawnych.

Trudności związane z ustaleniem, czy dane świadczenie poddane jest przepisom Ordynacji podatkowej, wynikają najczęściej z niedookreśloności pojęć odnoszących się do świadczeń pieniężnych wymienionych w art. 2 § 1 pkt 1. Spośród tych pojęć zdefiniowano legalnie w art. 6 podatek, zaś od 1.01.2003 r. katalog definicji uzupełniono o wyjaśnienie w art. 3 pkt 8 znaczenia niepodatkowej należności budżetowej. Brak natomiast w ustawie definicji opłaty.

3. Wprowadzenie definicji podatku oznacza, że publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, wynikające z ustawy podatkowej, bez względu na to, czy w przepisach zostało określone jako podatek, czy też ustawodawca posłużył się inną nazwą, jeśli spełnia wszystkie wymienione kryteria, powinno być kwalifikowane jako podatek. W przypadku świadczeń pieniężnych mieszczących się w definicji podatku stosowanie Ordynacji podatkowej jest oczywiste, gdyż definicja ta wyczerpuje pozostałe przesłanki, niezbędne do objęcia danego świadczenia tą ustawą. Podatki bowiem poddane są władztwu organów podatkowych państwowych lub samorządowych, a zaliczenie ich do świadczeń publicznych *expressis verbis* wynika nie tylko z ustawodawstwa zwykłego (np. z art. 5 ust. 2 pkt 1 u.f.p.), lecz także z art. 84 Konstytucji RP.

W obowiązującym stanie prawnym dochody budżetu państwa stanowią te podatki, które na mocy odrębnych ustaw nie stanowią dochodów jednostek samorządu terytorialnego (art. 111 pkt 1 u.f.p.), tzn. podatki dochodowe od osób fizycznych (z wyjątkiem opłacanych w formie karty podatkowej) i prawnych, podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, a także podatek od gier. W obecnym stanie prawnym spośród jednostek samorządu terytorialnego tylko gmina zalicza do swoich dochodów wpływy z podatków: od nieruchomości, rolnego, leśnego, od środków transportowych, od działalności gospodarczej (dochodowego) osób fizycznych, opłacanego w formie karty podatkowej, od spadków i darowizn oraz od czynności cywilnoprawnych (art. 4 ust. 1 pkt 1 u.d.j.s.t.). W przypadku powiatu i województwa samorządowego podatkowymi źródłami dochodów są udziały we wpływach z podatków dochodowych stanowiących dochód budżetu państwa.

W Ordynacji podatkowej natomiast brak jest takiej jak w odniesieniu do podatku definicji opłaty, co utrudnia ustalenie, czy tego rodzaju świadczenia poddane są Ordynacji podatkowej.

4. Mimo częstego stosowania w ustawodawstwie instytucji opłaty (np. opłata skarbową, miejscową, targową, uzdrowiskową, od posiadania psów, reklamową, eksploatacyjną, paszportową, konsularną, sądową, opłaty związane z ochroną środowiska, opłaty za czynności organów administracji

miar, opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, opłaty egzekucyjne, opłaty eksploatacyjne) pojęcie to nie jest ustawowo definiowane. W doktrynie opłaty zalicza się do danin publicznych o zróżnicowanym charakterze, z których część wykazuje większość cech podatku, część zaś zbliżona jest charakterem do cen za usługi (A. Huchla, *Świadczenia...*, s. 260–262). Podstawową różnicą między podatkiem a opłatą jest odpłatny (czasem wręcz ekwiwalentny) charakter opłaty, przejawiający się w uzyskaniu w zamian za nią od podmiotu publicznoprawnego określonego świadczenia niepieniężnego (por. S. Babiarz, *Czy likwidacja znaków opłaty skarbowej jest zgodna z Konstytucją RP?*, Jur. Pod. 2007/2, s. 31–37). W przypadku gdy świadczenie wzajemne ma znikomą wartość w stosunku do wysokości opłaty albo w ogóle nie występuje, opłata ma w istocie charakter podatku (por. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 1999, s. 26–27; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 84–85). Na kwestię odpłatności zwracał uwagę Trybunał Konstytucyjny, podnosząc w wyroku z 10.12.2002 r., P 6/02, OTK-A 2002/7, poz. 91, że: „W klasycznej postaci opłaty odznaczają się pełną ekwiwalentnością, co oznacza, że wartość świadczenia administracyjnego odpowiada wysokości pobranej opłaty (...). Oprócz tego (...) są także – jak podatki – świadczeniami pieniężnymi, powszechnymi, bezzwrotnymi, ustalonymi jednostronnie przez państwo. (...) Opłaty publiczne pobierane są zawsze w związku z określonym, konkretnym działaniem organów państwa (samorządu terytorialnego)”. Podobnie charakteryzował opłaty Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 28.11.2013 r., K 17/12, OTK-A 2013/8, poz. 125, przy okazji analizowania zgodności z Konstytucją RP przepisów dotyczących opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Stwierdził, że opłata ustanowiona w art. 6h u.u.c.p.g. jest daniną publiczną. Zwrócił przy tym uwagę, że zadaniem opłat publicznych nie jest wyłącznie zasilanie systemu dochodów budżetowych, lecz także wypełnianie innych pochodnych funkcji (np. prohibicyjnej, prewencyjnej, represyjnej, kompensacyjno-odszkodowawczej).

W art. 2 § 1 pkt 3 przesądzono, że Ordynację podatkową stosuje się do opłaty skarbowej, uregulowanej obecnie w ustawie o opłacie skarbowej, oraz do opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych. W rozdziale 5 u.p.o.l. wymieniono pięć opłat należących do władztwa podatkowego gminy:

- 1) targową,
- 2) miejscową,
- 3) uzdrowiskową,
- 4) reklamową,
- 5) od posiadania psów.

Biorąc pod uwagę charakter opłat wymienionych w art. 2 § 1 pkt 3, można stwierdzić, że bez wątpienia należą one do opłat, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1. Dlatego też pkt 3 powiela w zasadzie treść normatywną pkt 1 i z tego względu jest zbędny. Ma on jednak niewątpliwie walor informacyjny i w przypadku tych opłat określa jednoznacznie sytuację prawną.

Zamierzając bowiem zastosować Ordynację podatkową do innych opłat, należy badać pozostałe przesłanki pozwalające na jej stosowanie.

Przed wszystkim trzeba wykluczyć istnienie przesłanki negatywnej, wymienionej w art. 2 § 4. Wymaga to oceny, czy dane opłaty nie mają cywilnoprawnego charakteru, a więc czy nie są świadczeniem pieniężnym będącym konsekwencją stosunku prawnego charakteryzującego się równorzędnością podmiotów. W przypadku gdy jedną ze stron takiego stosunku będzie podmiot publiczny, w tym także organ administracji publicznej, sytuacja taka może zachodzić wtedy, gdy

podmiot publiczny będzie działał w sferze *dominium*, np. jako reprezentant Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Stosowanie Ordynacji podatkowej wiąże się bowiem z działaniem w sferze *imperium*, a więc wykonywaniem przez określony organ władztwa publicznego.

W przypadku opłat, których nie dotyczy przesłanka negatywna wymieniona w art. 2 § 4, do zastosowania w całości przepisów Ordynacji podatkowej nie wystarczy stwierdzenie ich publiczno-prawnego charakteru. Niezbędne jest też wyjaśnienie, jaki organ jest właściwy do ich ustalania lub określania. W art. 2 § 1 pkt 1 jest mowa o organach podatkowych, a więc o organach wymienionych w art. 13 o.p. Stylistyka art. 2 § 1 pkt 1 nawiązuje zresztą do uprawnień tych organów związanych z powstawaniem zobowiązania podatkowego i wydawaniem przez nie decyzji ustalających i określających to zobowiązanie (por. art. 21 § 1, 3 i 3a o.p.). Założeniem ustawodawcy było bowiem stworzenie regulacji dla organów podatkowych i tylko w przypadku opłat objętych władztwem podatkowym naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych, wójtów, burmistrzów (prezydentów miast), starostów, marszałków województwa, dyrektorów izb administracji skarbowej, samorządowych kolegiów odwoławczych lub Szefa KAS możliwe jest kompleksowe stosowanie Ordynacji podatkowej. Niekiedy ustawodawca w ustawach, które z uwagi na przedmiot regulacji mogą budzić wątpliwości co do ich podatkowego charakteru, powtarza tak jak w art. 2 § 1 pkt 3 o.p., że do danego rodzaju opłaty stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej. Takie odesłanie *ab initio* do przepisów Ordynacji podatkowej w art. 6q ust. 1 u.u.c.p.g. wywołało wątpliwości co do dopuszczalnego poszerzania kręgu podmiotów wykonujących uprawnienia organów podatkowych. Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale (7) z 19.12.2016 r., II FPS 3/16, CBOSA, stanął na stanowisku, że takie uprawnienia przysługują jedynie organom wymienionym w tym przepisie, tj. wójtowi, burmistrzowi lub prezydentowi miasta (ewentualnie zarządowi związku międzygminnego). Zdaniem poszerzonego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego art. 6q ust. 1 u.u.c.p.g. stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 39 ust. 4 u.s.g.

Ze względu na brak definicji opłaty, takiej jak w przypadku podatku, nie można przyjmować, że warunkiem stosowania w całości przepisów Ordynacji podatkowej do danej opłaty jest to, aby stanowiła dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, lecz decydujące znaczenie ma tylko to, czy jest określana lub ustalana przez organ podatkowy.

Co się tyczy opłat o publiczno-prawnym charakterze, do których ustalania i określania uprawnione są organy inne niż podatkowe, to w art. 2 § 2 przewidziano stosowanie do takich świadczeń przepisów działu III Ordynacji podatkowej, tj. przepisów o zobowiązaniach podatkowych, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej. W takim przypadku, zgodnie z art. 2 § 3, organom tym przysługują uprawnienia organów podatkowych, np. do udzielania ulg podatkowych.

W odniesieniu do opłat publiczno-prawnych pozostających we właściwości organów innych niż podatkowe, decyzję o ewentualnym zastosowaniu Ordynacji podatkowej należy poprzedzić zbadaaniem przepisów odrębnych dotyczących tych opłat. W praktyce występują bowiem rozwiązania rozszerzające zakres stosowania Ordynacji podatkowej poza dział III, o którym mowa w art. 2 § 2, zawężające ten zakres albo wyłączające w ogóle możliwość jej stosowania. Przykładem tej pierwszej sytuacji mogą być wpłaty pracodawców, niezatrudniających odpowiedniej liczby osób niepełnosprawnych, na rzecz Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych. Pomijając kwestię, czy te wpłaty, ze względu na ich cechy (brak odpłatności), można uznać za opłaty, czy raczej za daniny publiczne, mające charakter zbliżony do podatków w teoretycznym ich rozumieniu, należy zwrócić uwagę na art. 49 ust. 1 ustawy z 27.08.1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej

oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 100 ze zm.), który nakazuje odpowiednie stosowanie do tych wpłat, z niewielkimi zastrzeżeniami, przepisów Ordynacji podatkowej, a uprawnienia organów podatkowych przyznaje Prezesowi Zarządu Funduszu. Z kolei przykładem opłat, w stosunku do których zawężono możliwość stosowania Ordynacji podatkowej do odpowiedniego stosowania niektórych przepisów działu III i jednego przepisu działu I, są składki na ubezpieczenia społeczne (por. art. 31 u.s.u.s.), przy czym kompetencje do określania tych składek mają organy Zakładu Ubezpieczeń Społecznych prowadzące postępowanie na podstawie przepisów działu III Kodeksu postępowania administracyjnego. Wykluczona jest natomiast możliwość stosowania Ordynacji podatkowej do opłat sądowych ze względu na ich kompleksowe unormowanie w odrębnych przepisach, m.in. w ustawie z 28.07.2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1144 ze zm.), zawierającej w art. 8 ust. 1 odesłanie do stosowania w sprawach nieuregulowanych przepisów Kodeksu postępowania cywilnego.

W orzecznictwie sądowym znajdują się liczne przykłady ilustrujące wątpliwości związane z możliwością stosowania do różnego rodzaju opłat przepisów Ordynacji podatkowej.

Analizy cech opłat publicznoprawnych Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie dokonał w uchwale (5) z 6.05.2003 r., FPK 11/02, ONSA 2003/3, poz. 92, stwierdzając, że „opłata za korzystanie z zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych, przewidziana w art. 11¹ ustawy z 26.10.1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz.U. z 2002 r. Nr 147, poz. 1231 ze zm.), jest opłatą publicznoprawną, o której mowa w art. 3 ustawy z 9.09.2000 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 86, poz. 960 ze zm.)”. Sąd ten uznał więc, że jest to inny niż opłata skarbową rodzaj opłaty o charakterze publicznoprawnym. Biorąc zaś pod uwagę, że jest wymierzana przez organy wykonawcze gmin, stosuje się do niej przepisy Ordynacji podatkowej. W zakresie regulacji odnośnie do opłaty prolongacyjnej naliczonej przy rozłożeniu na raty kary pieniężnej nałożonej przez Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 3.06.2008 r., III SA/Wa 218/08, LEX nr 497363, uznał, że należy stosować Ordynację podatkową, mianowicie jej art. 57 § 1 w zw. z art. 2 § 2.

Także w przypadku opłat z tytułu rejestracji odbiornika radiowego lub telewizyjnego Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach przyjął, że stanowią one opłatę, o której mowa w art. 2 § 2 o.p. (zob. wyroki WSA w Gliwicach: z 30.07.2012 r., I SA/Gl 210/12, LEX nr 1225570; z 16.01.2013 r., I SA/Gl 1208/12, LEX nr 1295853; z 26.06.2013 r., I SA/Gl 236/13, LEX nr 1339652). Stanowisko to nie budzi wątpliwości w orzecznictwie (zob. też wyroki: WSA w Poznaniu z 23.06.2016 r., I SA/Po 485/16, LEX nr 2087328; WSA we Wrocławiu z 9.06.2016 r., III SA/Wr 1177/15, LEX nr 2103213; WSA w Warszawie z 27.02.2017 r., V SA/Wa 463/16, LEX nr 2305666). Podobnie za takie opłaty uznaje się opłaty abonamentowe RTV (zob. wyroki: WSA w Gliwicach z 16.10.2018 r., I SA/Gl 490/18, LEX nr 2574183; WSA w Gdańsku z 7.08.2018 r., I SA/Gd 605/18, LEX nr 2547677).

Natomiast nie mają takiego charakteru, z uwagi na ekwiwalentność, opłaty za czynności geodezyjne i kartograficzne. Jak podkreśla się w orzecznictwie, nie są one daninami publicznymi i do ich określania nie przewidziano formy decyzji administracyjnej (por. wyroki: WSA w Warszawie z 16.05.2012 r., V SA/Wa 577/12, LEX nr 1287216, oraz NSA z 13.03.2013 r., II GSK 2365/11, LEX nr 1340145).

Wątpliwości co do zakwalifikowania do tego rodzaju daniny budzi także opłata od środków spożywczych, wprowadzona od 1.01.2021 r. w rozdziale 3a ustawy z 11.09.2015 r. o zdrowiu publicznym

(Dz.U. z 2022 r. poz. 1608 ze zm.), zwana potocznie „opłatą cukrową” lub „podatkiem cukrowym”. W orzecnictwie zwraca się uwagę, że elementy konstrukcyjne tej opłaty zrównują ją z podatkiem w rozumieniu art. 6 o.p. Ma bowiem wszystkie teoretyczne cechy podatku – jest daniną bezzwrotną, przymusową, ogólną, nieodpłatną i uiszczaną w formie pieniężnej. Jest wobec tego świadczeniem bezwzględny, wynikającą wprost z ustawy daniną publiczną, o której mowa w art. 217 Konstytucji RP. W judykaturze oraz w piśmiennictwie wskazuje się, że brak odpłatności dla podmiotów zobowiązanych do jej uiszczenia wyłącza możliwość stosowania na oznaczenie tej daniny określenia „opłata” (por. B. Brzeziński, *Opodatkowanie niepożądanego społecznie konsumpcji. Wprowadzenie do tematyki*, KPPod. 2021/1, s. 12). Spełnia też kryteria uznania za podatek z punktu widzenia art. 2 § 1 pkt 1 o.p. (por. wyroki NSA: z 21.09.2022 r., III FSK 763/22, ONSAiWSA 2023/3, poz. 41; z 22.11.2022 r., III FSK 934/22, ONSAiWSA 2023/4, poz. 59). Stanowisko to może budzić wątpliwości z uwagi na regulację zawartą w art. 12c ust. 1 ustawy o zdrowiu publicznym. Z przepisu tego wynika, że taka opłata w wysokości 96,5% stanowi przychód Narodowego Funduszu Zdrowia, a tylko w pozostałym zakresie (3,5%) – dochód budżetu państwa.

5. Trzecią kategorią świadczeń pieniężnych, poddanych w całości przepisom Ordynacji podatkowej na podstawie art. 2 § 1 pkt 1, są niepodatkowe należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jeśli są ustalane lub określane przez organy podatkowe, tj. organy wymienione w art. 13. W wyniku noweli z 2002 r. termin „niepodatkowe należności budżetowe” został zdefiniowany w Ordynacji podatkowej w art. 3 pkt 8. Stosowanie do takich należności w pełnym zakresie Ordynacji podatkowej zależy więc od tego, do kompetencji jakich organów należy ich ustalanie lub określanie, a także od tego, czy mechanizm wpływu tych należności do odpowiedniego budżetu przewiduje ich ustalanie lub określanie. W przypadku niepodatkowych należności budżetu państwa, określanych lub ustalanych przez inne niż podatkowe organy, obowiązek odpowiedniego stosowania przepisów o zobowiązaniach, zawartych w Ordynacji podatkowej, wynika od 1.01.2016 r. z art. 67 u.f.p.

W orzecnictwie zwrócono uwagę na trudności związane z dookreśleniem tej kategorii świadczeń publicznych. Przykładem może być wyrok NSA z 18.08.2016 r., II OSK 2913/14, LEX nr 2142399, w którym do niepodatkowych należności budżetu państwa zaliczono zarówno opłaty za wyłączenie z produkcji rolnej, jak i opłaty za wyłączenie z produkcji leśnej.

W orzecnictwie zwracano też uwagę, że art. 2 o.p. nie pozwala na zastosowanie Ordynacji podatkowej do należności pozabudżetowych, np. dochodów funduszy celowych, jeżeli przepisy odrębne dotyczące takich należności wyraźnie tego nie przewidują. W wyroku z 30.10.2000 r., II SA 1921/99, LEX nr 53435, Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie analizował możliwość zastosowania Ordynacji podatkowej do świadczeń na rzecz Funduszu Ochrony Gruntów Rolnych – państwowego funduszu celowego utworzonego na podstawie ustawy z 3.02.1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2409 ze zm.). Stwierdził, że żadne przepisy ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych nie odsyłają w zakresie wskazanego Funduszu do przepisów Ordynacji podatkowej, nie jest więc on, jako obejmujący należności pozabudżetowe, objęty zakresem art. 2 o.p. W tej sytuacji do należności z tytułu samowolnego wyłączenia gruntów z produkcji rolnej nie mogą mieć zastosowania przepisy o umarzaniu zobowiązań podatkowych.

Przykładem nietypowej daniny publicznej, do której na podstawie przepisu szczególnego ma zastosowanie dział III Ordynacji podatkowej, mimo że nie jest żadną z danin, o których mowa w komentowanym przepisie, jest wpłata, o której mowa w art. 19 ustawy z 30.06.2005 r. o kinematografii

(Dz.U. z 2023 r. poz. 130). Wpłata ta nie mieści się w definicji podatku, opłaty ani niepodatkowej należności budżetowej. Związana jest bowiem nie z budżetem państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, lecz stanowi dochód państwowej osoby prawnej, którą jest Polski Instytut Sztuki Filmowej, a jej określanie w drodze decyzji, jeśli nie została prawidłowo wpłacona, należy do kompetencji dyrektora tego Instytutu, któremu na mocy art. 19 ust. 9 tej ustawy przyznano uprawnienia organu podatkowego (zob. wyrok TK z 9.10.2006 r., K 12/06, OTK-A 2006/9, poz. 120; wyrok WSA w Warszawie z 22.11.2010 r., VI SA/Wa 1861/10, LEX nr 759674).

Warto też odnotować stanowisko zawarte w wyroku z 14.11.2013 r., IV SA/Wa 1419/13, LEX nr 1441169, z aprobowaną glosą B. Draniewicz, „Prawo i Środowisko” 2014/1, s. 125–139, w którym Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie dopuścił możliwość odpowiedniego stosowania przepisów działu III Ordynacji podatkowej do rozłożenia na raty kar pieniężnych za nielegalne bądź dokonane bez zgłoszenia przywiezienie odpadów, wymierzonych przez organy Inspekcji Ochrony Środowiska na podstawie art. 32 ust. 1 ustawy z 29.06.2007 r. o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów (Dz.U. z 2020 r. poz. 1792 ze zm.). Sąd uznał, że brak w tej ustawie takich przepisów, jak również brak odesłania w tej materii do stosowania w tym zakresie przepisów innych ustaw, pozwala na zastosowanie odpowiednio przepisów działu III Ordynacji podatkowej na podstawie istnienia domniemania podlegania niepodatkowych należności publicznoprawnych tym przepisom. Należy przy tym podkreślić, że kary te są przychodami Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej, państwowej osoby prawnej, przy czym w części (20%) stanowią dochód budżetu państwa, co powoduje, że mają charakter niepodatkowej należności budżetowej, zaś w pozostałej części stanowią dochód Narodowego Funduszu, będąc tym samym niepodatkową należnością pozabudżetową jednostki należącej do sektora finansów publicznych.

6. Z art. 2 § 1 pkt 4 wynika, że do zakresu przedmiotowego Ordynacji podatkowej, oprócz spraw dotyczących określania i ustalania przez organy podatkowe publicznoprawnych należności pieniężnych wymienionych w art. 2 § 1 pkt 1, zalicza się także inne sprawy z zakresu prawa podatkowego należące do właściwości tych organów. Termin „prawo podatkowe” występuje w definicji legalnej określenia „przepisy prawa podatkowego”, o którym mowa w art. 3 pkt 2, i obejmuje regulację prawną zawartą w przepisach powszechnie obowiązujących odnoszących się do podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych. Chodzi tu więc o sprawy powiązane z tego typu świadczeniami, które wychodzą poza zakres ich określania bądź ustalania przez organy podatkowe, a są prowadzone przez te organy, np. związane z udzielaniem informacji o stosowaniu prawa podatkowego, przyznawaniem różnego rodzaju ulg podatkowych, przechowywaniem dokumentacji, której dotyczy tajemnica skarbowa, podejmowaniem czynności sprawdzających lub przeprowadzaniem kontroli podatkowej, a także podejmowaniem działań przeciwdziałających oszustwom i nadużyciom w tej dziedzinie.

O tym więc, czy w danej sprawie z zakresu prawa publicznego będzie można zastosować przepisy Ordynacji podatkowej, czy procedury ogólnej, przesądza łączne spełnienie dwóch przesłanek związanych z charakterem sprawy (z zakresu prawa podatkowego) i rodzajem organów wyposażonych w kompetencje do działania (organy podatkowe).

Art. 2a. [Zasada *in dubio pro tributario*]

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

1. Artykuł 2a wprowadzający do systemu prawa podatkowego zasadę rozstrzygania niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika wszedł w życie 1.01.2016 r.
2. Ustanowienie *explicite* zasady *in dubio pro tributario* w ogólnym prawie podatkowym stanowiło od wielu lat postulat podnoszony w doktrynie prawa podatkowego (por. A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 250–258 i powołane tam piśmiennictwo; B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 104–108). Zanim zasadzie tej nadano kształt normatywny, uznawano ją za quasi-logiczną konsekwencję innych zasad wyprowadzanych z Konstytucji RP. W szczególności podstawę do jej stosowania wywodzono z art. 2 Konstytucji RP (zasady demokratycznego państwa prawnego i wyprowadzanych z niej nakazów: określoności i jednoznaczności w formułowaniu przepisów prawa, a także tworzenia prawa w sposób budujący zaufanie do organów państwa) oraz art. 84 i 217 Konstytucji RP (zasady ustawowej regulacji opodatkowania). Na istnienie tej zasady zwracał uwagę także Trybunał Konstytucyjny. W uzasadnieniu wyroku z 18.07.2013 r., SK 18/09, OTK-A 2013/6, poz. 80, Trybunał stwierdził, że „(...) zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych”. Wcześniej, jakkolwiek nie w tak jednoznaczny sposób, na potrzebę interpretowania wątpliwości prawnych na korzyść podatnika wskazywał również Naczelny Sąd Administracyjny (zob. uchwała NSA (7) z 17.12.1996 r., FPS 7/96, ONSA 1997/2, poz. 51). Także w uchwałach (7) z 17.11.2014 r., II FPS 3/14, ONSAiWSA 2015/2, poz. 19, i II FPS 4/14, ONSAiWSA 2015/2, poz. 20, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że w razie potrzeby rozstrzygania między różnymi wchodzącymi w grę wariantami interpretacyjnymi organy stosujące prawo powinny wybrać rezultat najbardziej korzystny dla podatnika.

Charakterystyczne było, że w toku prac nad wprowadzeniem tej zasady pozytywnym opiniom instytucji i podmiotów reprezentujących podatników towarzyszyły na ogół negatywne wypowiedzi przedstawicieli doktryny. Przede wszystkim zwracali oni uwagę na wieloznaczność i subiektywny charakter takich pojęć jak „niedające się usunąć wątpliwości” oraz „korzyść podatnika”, których zastosowanie w przepisie stoi w sprzeczności z zasadami prawidłowej legislacji. Krytycznie oceniali również zagrożenie dla zasady równości podatkowej dopuszczające odmienne traktowanie podatników znajdujących się w takiej samej sytuacji ekonomicznej (por. M. Hotel, A. Rychlewska, *Przepis art. 2a Ordynacji podatkowej a konstytucyjny standard prawidłowej legislacji*, M. Pod. 2017/4, s. 22–25 i powołane tam piśmiennictwo; A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 267–277).

3. Zanim art. 2a zaczął obowiązywać, stał się przedmiotem interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 29.12.2015 r., PK4.8022.44.2015 (Dz. Urz. Min. Fin. z 2016 r. poz. 4), wydanej na podstawie art. 14a § 1 o.p. Minister Finansów, nawiązując do wątpliwości, jakie ujawniły się w debacie towarzyszącej pracom legislacyjnym nad tym przepisem, a także referendum przeprowadzonym m.in. w tej

materii, wypowiedział się na temat zakresu przedmiotowego, adresatów oraz podstawowych reguł związanych ze stosowaniem tego przepisu (por. też R. Bernat, *Stosowanie zasady in dubio pro tributario. Komentarz do interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 29.12.2015*, PPP 2016/10, s. 101–108).

4. Odnosnie do zakresu przedmiotowego art. 2a o.p. Minister Finansów podkreślił, że jakkolwiek zawarta w nim zasada dotyczy wątpliwości co do treści przepisów, a nie usuwania wątpliwości związanych ze stanem faktycznym sprawy, to jednak nie można uznawać, że przy ustalaniu stanu faktycznego obowiązuje norma odwrotna. W tym zakresie organy mają obowiązek dążyć do ustalenia, jakie fakty miały miejsce, a jakie nie zaistniały, prowadząc wnikliwie, zgodnie z odpowiednimi przepisami, postępowanie dowodowe. To stanowisko organu nie budzi wątpliwości. Przepis nie może być wykładany *a contrario* w taki sposób, aby niedające się usunąć wątpliwości co do ustaleń w zakresie stanu faktycznego interpretować na niekorzyść strony. Nie oznacza to jednak, że z tego przepisu wynika wskazówka co do sposobu prowadzenia postępowania dowodowego, która ograniczałaby zasady postępowania podatkowego, uregulowane w szczególności w art. 122 i 191 o.p. Z jednoznacznego brzmienia art. 2a o.p. wynika, że dotyczy on wątpliwości w zakresie treści przepisów prawa podatkowego, a więc wątpliwości, które ujawniają się w procesie dokonywania wykładni tych przepisów, o których mowa w art. 3 pkt 2 o.p. W wyroku z 23.11.2016 r., I SA/Gd 1064/16, LEX nr 2172863, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku zwrócił uwagę, że zasada *in dubio pro tributario* może być wykorzystana dopiero wtedy, gdy wykładnia przepisu prawa z zastosowaniem jej wszelkich aspektów (językowego, systemowego, funkcjonalnego) nie daje zadowalających rezultatów. Nie oznacza natomiast obowiązku przyjęcia przez organy podatkowe punktu widzenia podatnika. W wyroku z 29.11.2017 r., II FSK 3280/15, OSP 2018/5, poz. 55 z glosą R. Mastalskiego, NSA przyjął, że 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. Naczelny Sąd Administracyjny dodał, że za odwołaniem się do tej zasady 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. W wyroku z 15.12.2021 r., III FSK 4402/21, CBOSA, NSA podkreślił, że naruszenie zasady *in dubio pro tributario* byłoby aktualne, gdyby wyniki wykładni doprowadziły do wyłonienia kilku hipotez interpretacyjnych, z których żadna nie byłaby przekonująca, przy jednoczesnym zastosowaniu przez sąd opcji niekorzystnej dla podatnika. Innymi słowy, naruszenie tej zasady to nierespektowanie w omawianych warunkach wyboru przez podatnika hipotezy interpretacyjnej (spośród kilku możliwych) najbardziej dla niego korzystnej.

Komentowany przepis dotyczy ustalania obowiązujących i mających zastosowanie w danej sprawie podatkowej norm prawnych prawa podatkowego, a nie faktów, które pozwolą na zastosowanie tych norm w sprawie podatkowej rozstrzyganej przez właściwy organ. Takie stanowisko prezentowane jest w orzecznictwie sądów administracyjnych, czego przykładem może być wyrok z 20.12.2017 r., II FSK 3555/15, LEX nr 2442260, w którym NSA stwierdził, że wykładnia art. 2a o.p. prowadzi do wniosku, iż zawiera on normę prawną, która nakazuje rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika, jednakże tylko tych wątpliwości, które dotyczą prawa, nie zaś wątpliwości co do stanu faktycznego, który podlega ustaleniom zgodnie z zasadami reguł postępowania.

Należy jednak odnotować także inne podejście do tego zagadnienia. W wyroku z 3.02.2017 r., II FSK 3128/14, LEX nr 2247918, Naczelny Sąd Administracyjny, oceniając prawo podatnika do

zaliczenia jako kosztów uzyskania przychodów wydatków na usługi budowlane udokumentowanych fakturami, które zdaniem organów nie odzwierciedlały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, uznał, że „skoro w sprawie – przy obszernie zgromadzonym materiale dowodowym – pozostały niedające się usunąć wątpliwości, należało je rozstrzygnąć na korzyść podatnika, zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*”. Sąd nawiązał zresztą do stanowiska prezentowanego wcześniej w wyroku NSA z 1.06.2016 r., II FSK 1399/14, LEX nr 2051377, że rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika ma dotyczyć takich sytuacji, gdy występują wątpliwości, których nie można miarodajnie rozstrzygnąć na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego. Podobnie orzekał NSA w wyrokach: z 28.02.2018 r., II FSK 627/16, LEX nr 2466599 i z 13.04.2018 r., II FSK 951/16, LEX nr 2494279 (zob. też. R. Rycielski, *Model odpowiedzialności podatnika w aspekcie stosowania klauzuli in dubio pro tributario przez sądy i organy podatkowe*, Dor. Pod. 2017/12, s. 4–10).

5. Wypowiadając się na temat adresatów regulacji zawartej w art. 2a o.p., Minister Finansów podkreślił, że jest ona skierowana przede wszystkim do organów, które rozstrzygają sprawy podatkowe. Pośrednio odnosi się także do podatników, którzy w toku postępowania mogą żądać, aby organy stosowały ten przepis, i stawiać im zarzuty jego pominięcia. Minister stwierdził również, że w drodze analogii przepis powinien znaleźć także zastosowanie w sprawach innych podmiotów obciążanych obowiązkami wynikającymi z przepisów prawa podatkowego – płatników, inkasentów, następców prawnych podatnika oraz osób trzecich odpowiedzialnych za cudze zobowiązania podatkowe. Porównanie ich sytuacji prawnej z sytuacją prawną podatnika w zakresie zrozumiałości przepisów prawa podatkowego i jednoznaczności wyprowadzanych z nich norm nie pozwala na dopuszczenie do zróżnicowania tej sytuacji. To stanowisko organu interpretacyjnego również zasługuje na akceptację. Przede wszystkim z uwagi na konstytucyjną genezę wprowadzenia zasady *in dubio pro tributario* do Ordynacji podatkowej, o czym była mowa wyżej w uwadze 1 do art. 2a o.p., a także art. 32 Konstytucji RP. Te same wartości konstytucyjne, które legły u podstaw sformułowania tej zasady wobec podatników, dotyczą każdej strony postępowania podatkowego, co zresztą wynika także z cytowanego powyżej fragmentu uzasadnienia wyroku TK z 18.07.2013 r., SK 18/09. Można tylko ubolewać, że te poniekąd oczywiste rozwiązania nie zostały wprowadzone *explicite* do ustawy w toku postępowania legislacyjnego, w którym Rada Ministrów obligatoryjnie przedstawia swoje stanowisko do projektów ustaw wnoszonych przez inne podmioty.
6. Wypowiadając się na temat podstawowych reguł stosowania art. 2a o.p., Minister Finansów podkreślił, że umiejscowienie tego przepisu w dziale I „Przepisy ogólne” oznacza, iż jego zastosowanie nie jest ograniczone do postępowania podatkowego. Należy go także stosować przy wydawaniu interpretacji podatkowych. Podzielając ten pogląd, trzeba zauważyć, że zamieszczenie zasady *in dubio pro tributario* w „Przepisach ogólnych” oznacza, iż ma ona zastosowanie do wszystkich spraw prowadzonych na podstawie Ordynacji podatkowej. Co więcej, z uwagi na rolę, jaką odgrywa ta ustawa jako akt o podstawowym znaczeniu dla systemu prawa podatkowego, a także konstytucyjne umocowanie art. 2a o.p., zasada ta stanowi w istocie wskazówkę przy dokonywaniu wykładni przepisów prawa podatkowego, również jeśli przy ich stosowaniu organ posługuje się innymi normami procesowymi niż zawarte w Ordynacji podatkowej (np. działa na podstawie przepisów zawartych w ustawie o KAS czy dokonuje czynności materialno-technicznych na podstawie ustaw podatkowych).

Minister Finansów zwrócił także uwagę na rozumienie pojęcia korzyści podatnika, zawartego w art. 2a o.p. Stwierdził, że należy przez nie rozumieć optymalne dla podatnika rozwiązanie prawne spośród tych, które zarysowały się w trakcie wykładni prawa. Podkreślił, że pojęcie to nie ma charakteru obiektywnego, a jego znaczenie powinno być ustalone na tle konkretnej sprawy. Nakazał

też organom, w przypadku gdy nie dzielą wykładni przepisu proponowanej przez podatnika i nie widzą możliwości zastosowania w sprawie art. 2a, odpowiednie wyjaśnienie swojego stanowiska, również z uwzględnieniem orzecznictwa TK. Odniesienie się do argumentacji strony powinno odpowiadać wymogom wynikającym z art. 210 § 4 o.p., tak aby została zrealizowana zasada przekonywania wynikająca z art. 124 o.p. Zastosowanie art. 2a, zdaniem Ministra Finansów, powinno mieć miejsce, gdy w konkretnej sytuacji faktycznej organ podatkowy natrafi na takie wątpliwości prawne co do znaczenia przepisu, których nie uda się usunąć w toku prawidłowo dokonywanej wykładni przepisów prawa podatkowego. Przy czym w przypadku podatków zharmonizowanych w procesie wykładni musi być respektowana zasada wykładni prounijnej. W podobny sposób odwołał się do tej zasady Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale NSA (7) z 15.05.2017 r., II FPS 2/17, CBOSA, w związku z wątpliwościami w zakresie interpretacji pojęcia nabycia, użytego w art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. (zob. też na temat tej zasady: A. Rychlewska, *O ustawowej dyrektywie interpretacyjnej in dubio pro tributario* słów kilka, „Palestra” 2017/7–8, s. 127–138; L. Bielecki, *Zasada in dubio pro tributario w ustawie Ordynacja podatkowa. Zakres obowiązywania i stosowania*, PPLiFS 2018/7, s. 21–25; D. Mączyński, *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; S. Bogucki, *Zasada in dubio pro tributario po jej normatywizacji*, ZNSA 2021/3–4, s. 86). Innym przykładem zastosowania art. 2a przez NSA przy rozstrzygnięciu budzących wątpliwości zagadnień prawnych jest uchwała (7) z 27.03.2023 r., I FPS 2/22, CBOSA, dotycząca biegu przedawnienia zobowiązań podatkowych w czasie epidemii COVID-19. Przyjęto w niej, odwołując się m.in. do *in dubio pro tributario*, że zobowiązania podatkowe przedawniały się na zasadach ogólnych, a nie w wydłużonym czasie wynikającym ze szczególnej regulacji zawartej w art. 15zzr ust. 1 pkt 3 ustawy z 2.03.2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1327 ze zm.), uchylonym z dniem 16.05.2020 r.

7. Po wejściu w życie w prawie podatkowym zasady *in dubio pro tributario* do systemu prawnego od 1.06.2017 r. wprowadzono zbliżone treściowo zasady w ogólnym postępowaniu administracyjnym, z tym że dotyczą one zarówno wątpliwości co do treści normy prawnej (art. 7a k.p.a.), jak i stanu faktycznego (art. 81a k.p.a.). Podobne rozwiązania zawarto również w art. 10 ust. 2 i art. 11 pr. przeds., które obowiązują od 30.04.2018 r. (zob. S. Bogucki, *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; M. Szubiakowski, *Zasada in dubio pro tributario a rozwiązania pokrewne* [w:] *Kodeks...*, red. M. Błachucki, G. Sibiga, s. 111).

Art. 3. [Słowniczek ustawowy]

Ilekroć w ustawie jest mowa o:

- 1) **ustawach podatkowych** – rozumie się przez to ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich;
- 2) **przepisach prawa podatkowego** – rozumie się przez to przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów

- międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych;
- 3) podatkach – rozumie się przez to również:
 - a) zaliczki na podatki,
 - b) raty podatków, jeżeli przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach,
 - c) opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe;
 - 4) księgach podatkowych – rozumie się przez to księgi rachunkowe, podatkową księgę przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci;
 - 5) deklaracjach – rozumie się przez to również zeznania, wykazy, zestawienia, sprawozdania oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci;
 - 6) ulgach podatkowych – rozumie się przez to przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku;
 - 7) zwrocie podatku – rozumie się przez to zwrot różnicy podatku lub zwrot podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, a także inne formy zwrotu podatku przewidziane w przepisach prawa podatkowego;
 - 8) niepodatkowych należności 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 2023 r. poz. 221, 641, 803, 1414 i 2029), 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 2022 r. poz. 2647, 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 2022 r. poz. 2587, z późn. zm.);
 - 11–12)(uchylone)
 - 13) dokumencie elektronicznym – rozumie się przez to dokument elektroniczny, o którym mowa w art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz. U. z 2023 r. poz. 57, 1123, 1234 i 1703);
 - 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.

1. Artykuł 3 zawiera tzw. słowniczek wyrażeń ustawowych, w którym sformułowano definicje legalne, a także skróty terminologiczne stosowane w Ordynacji podatkowej. Przepis ten nie wyczerpuje katalogu definicji zawartego w dziale I, zamieszczono je bowiem także w art. 4–9 i 11. Pomimo posłużenia się przy objaśnianiu wymienionych w art. 3 szesnastu pojęć tym samym sformułowaniem „rozumie się”, sugerującym we wszystkich przypadkach ich definicyjny charakter, w części objaśnień nie tyle definiuje się dane pojęcie, ile na użytek tej ustawy wprowadza swoisty skrót terminologiczny (por. S. Wronkowska, M. Zieliński, *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz*, Warszawa 1997, s. 38–39).

To rozróżnienie jest szczególnie istotne w przypadkach, gdy w dalszych przepisach Ordynacji podatkowej zawarta jest rzeczywista definicja danego pojęcia. Dlatego też nieuzasadnione jest, moim zdaniem, twierdzenie, że w dziale I zdublowano definicję podatku (zob. A. Huchla, *Świadczenia...*, s. 259; odmiennie wypowiada się, podkreślając zasadność zamieszczenia w Ordynacji podatkowej obok definicji merytorycznej podatku także definicji technicznej (formalnej), B. Brzeziński, *Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym* [w:] *Księga jubileuszowa...*, red. R. Mastalski, s. 226; B. Brzeziński, *Wykładnia...*, s. 65–66). Taka definicja zamieszczona jest w art. 6. Natomiast w art. 3 pkt 3 wyjaśniono, że pod zbiorczą nazwą „podatek”, w celu uproszczenia sposobu redagowania dalszych przepisów Ordynacji podatkowej, będą rozumiane również inne rodzaje należności. Tak zresztą ten przepis rozumiany jest w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przykładem jest stanowisko zaprezentowane w wyroku WSA w Gliwicach z 27.03.2006 r., I SA/Gl 1165/05, LEX nr 850921. Sąd ten stwierdził, że zgodnie z art. 3 pkt 3 lit. a podatkami są również zaliczki na podatek, i podkreślił, że przepis ten nie objaśnia, czym jest podatek, tylko wprowadza zasadę, że jeśli w Ordynacji podatkowej określona norma dotyczy podatku, to należy ją stosować do wymienionych w nim należności podatkowych.

Wprowadzenie legalnych definicji oznacza, że w przypadku dokonywania wykładni przepisu Ordynacji podatkowej zawierającego zdefiniowane pojęcie należy uwzględnić jego znaczenie wynikające z definicji, a nie z języka powszechnego.

Zwrócenie uwagi na tę kwestię ma znaczenie także przy dokonywaniu wykładni systemowej przepisów zawartych w innych aktach normatywnych z zakresu prawa podatkowego lub też aktach, które odsyłają do stosowania Ordynacji podatkowej. Jeśli nie zawierają one własnych definicji, które będą miały pierwszeństwo przed definicjami z Ordynacji podatkowej, to do zawartych w nich pojęć mogą znaleźć zastosowanie definicyjne przepisy Ordynacji jako aktu podstawowego w tej dziedzinie spraw. Trzeba jednak zauważyć, że taki zabieg interpretacyjny nie w każdym przypadku będzie dopuszczalny i ewentualne zastosowanie wykładni systemowej zewnętrznej będzie zależało od kontekstu normatywnego danej regulacji ustawowej. Za nieuprawniony uznano go w orzecznictwie sądów administracyjnych w odniesieniu do definicji ulgi podatkowej zawartej w art. 3 pkt 6 o.p., podnosząc, że przepis ten nie może być bezpośrednio wykorzystywany przy ustalaniu zwrotów z innych ustaw, takich jak np. użyte w art. 7 ust. 3 u.p.o.l. (wyroki WSA w Gorzowie Wielkopolskim: z 27.11.2008 r., I SA/Go 876/08, FK 2009/6, poz. 73, z aprobowaną glosą K. Radzikowskiego, oraz z 18.06.2009 r., I SA/Go 265/09, LEX nr 510647). Należy przy tym pamiętać, że ewentualne odmienne definicje mogą być zamieszczone tylko w ustawach. Niedopuszczalne jest bowiem modyfikowanie czy odstępowanie od definicji ustawowych w akcie niższego rzędu, chyba że wyraźnie dopuszcza to upoważnienie ustawowe do wydania go. Oczywiście jest, że definicje zawarte w Ordynacji podatkowej służą również aktom wykonawczym do niej (por. M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2002, s. 201–205). W przypadkach zaś skrótów terminologicznych taki zabieg interpretacyjny w szerszym zakresie wydaje się wątpliwy. Co najwyżej znaczenie skrótów będzie mogło zostać uwzględnione w aktach wykonawczych do Ordynacji podatkowej.

2. Pojęcie ustawy podatkowej, w świetle pkt 1 art. 3, obejmuje te ustawy, które dotyczą trzech kategorii danin publicznych: podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych, a więc tych należności, które stosownie do art. 2 § 1 pkt 1 stanowią podstawowy przedmiot regulacji Ordynacji podatkowej (por. W. Michałowski, *Pojęcie „ustawy podatkowej” w polskim porządku normatywnym*, Dor. Pod. 2022/6, s. 22). Co się tyczy materii ustaw podatkowych, to definicja odzwierciedla zasadę wyłączności ustawodawcy w zakresie prawa daninowego, obowiązującą w nim szerzej niż w innych dziedzinach prawa, w sposób zbliżony do prawa represyjnego, co znalazło wyraz w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego i zostało potwierdzone w art. 217 Konstytucji RP (por. J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 54–67). Niemalże bezwzględna wyłączność ustawy cechująca prawo daninowe jest konsekwencją nałożenia w art. 84 Konstytucji RP na każdego obywatela ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Oznacza ona, że bezpośrednio w ustawie powinny być uregulowane wszystkie istotne elementy stosunku daninowego.

Do materii ustawowej w ustawach podatkowych włączono więc, oprócz wymienionych w art. 217 Konstytucji RP kwestii określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, także zagadnienia powstania obowiązku podatkowego, podstawy opodatkowania, regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, a także stron postępowania podatkowego. Na ten szeroki zakres wyłączności ustawowej w prawie daninowym zwraca się także uwagę w orzecznictwie. W wyroku z 22.02.2006 r., I FSK 1074/05, ONSAiWSA 2006/5, poz. 136, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że z art. 217 Konstytucji RP oraz art. 4 § 2 o.p. (obowiązującego do 31.12.2002 r.) i art. 3 pkt 1 o.p. (w brzmieniu obowiązującym od 1.01.2003 r.) wynika jednoznacznie, iż określenie powstania obowiązku podatkowego (momentu, chwili jego zaistnienia) zostało zastrzeżone do materii ustawowej. Przypomina to prawodawcy wydającym akty podustawowe, że ta materia zastrzeżona jest dla ustawodawcy. Musi on pamiętać i o tym, że materią ustawową w prawie daninowym są

również wymienione w art. 217 Konstytucji RP zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz określania kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, mimo że nie włączono ich do art. 3 pkt 1 o.p. Pominięcie tych kwestii w definicji ustawy podatkowej wynika zapewne z faktu, że zagadnienia te zamieszczane są często nie tylko w ustawach dotyczących wymienionych w tym przepisie danin publicznych należących do prawa podatkowego, lecz także w ustawach szczególnych regulujących sytuację prawną podmiotów, do których te ulgi się odnoszą (np. w tzw. ustawach kościelnych regulujących stosunki państwa z kościołami i związkami wyznaniowymi w Rzeczypospolitej Polskiej). Nie stanowią więc wyróżnika pozwalającego zakwalifikować daną ustawę do określonej gałęzi lub działu prawa.

Wyraźniejsza niż w obowiązującym stanie prawnym niespójność terminologiczna między obowiązującym do końca 2002 r. brzmieniem art. 3 pkt 1 o.p. a art. 217 Konstytucji RP została odnotowana przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 9.11.1999 r., K 28/98, OTK 1999/7, poz. 156, z krytyczną glosą C. Kosikowskiego, PiP 2000/2, s. 106 i n. Trybunał Konstytucyjny jednak nie uznał tego typu wady techniki legislacyjnej za naruszającą Konstytucję RP. Podkreślił przy tym, że art. 3 pkt 1 odnosi się tylko do materii normowanych w Ordynacji podatkowej, co wynika z początkowego sformułowania tego artykułu, i nie można go odczytywać ani jako uniwersalnej i powszechnie obowiązującej definicji pojęcia ustawy podatkowej (Trybunał zwrócił uwagę, że takie pojęcie o szerszym znaczeniowo zakresie występuje w art. 123 Konstytucji RP, regulującym pilny tryb uchwalania ustaw), ani jako samoistnego wyznaczenia (ograniczenia) zakresu wyłączności ustawy w regulowaniu materii podatkowych.

Sposób sformułowania w definicji materii ustaw podatkowych może nasuwać wątpliwości, czy do uznania danej ustawy za ustawę podatkową niezbędne jest zawarcie w niej wszystkich wymienionych w art. 3 pkt 1 kwestii. Analizując te zagadnienia, można zauważyć, że pierwsza część wyliczenia po wyrazie „określające” odnosi się do podatkowego prawa materialnego, znajdującego się w ustawach szczególnych dotyczących różnych rodzajów danin publicznych, druga zaś – od słowa „oraz” – poświęcona jest także zagadnieniom ustrojowym i proceduralnym, stanowiącym przede wszystkim przedmiot regulacji Ordynacji podatkowej. Dlatego też względy systemowe przemawiają za tym, że za ustawę podatkową w rozumieniu Ordynacji podatkowej można uznać ustawę szczególną dotyczącą podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, regulującą podstawowe kwestie konstrukcyjne danej daniny, nawet jeśli nie zawiera wszystkich elementów wymienionych w dalszej części definicji, gdyż są one uregulowane w ogólnym prawie podatkowym.

W postanowieniu z 4.11.2004 r., GSK 1104/04, LEX nr 799523, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że ustawa o finansach publicznych nie jest ustawą podatkową w rozumieniu art. 3 pkt 1 o.p. Nie powoduje ona powstania obowiązku podatkowego według art. 4 o.p., stanowiącego sferę uprawnienia doradcy podatkowego, określonego w art. 175 § 3 pkt 1 p.p.s.a. „Zamieszczenie ceł w art. 62 pkt 2 ustawy [z 26.11.1998 r. – przyp. aut.] o finansach publicznych, będących jedną z czternastu grup dochodów budżetu państwa, ma wyłącznie charakter zestawienia źródeł tych dochodów i nie zmienia prawnego charakteru ceł ani wynikającej z art. 4 i art. 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej istoty sprawy dotyczącej obowiązków podatkowych”. Pogląd ten jest aktualny także na gruncie obowiązującej ustawy o finansach publicznych.

Za taką ustawę nie uznaje się również ustawy z 30.06.2005 r. o kinematografii, mimo że do wpłat dokonywanych na rzecz Polskiego Instytutu Sztuki Filmowej stosuje się, na mocy art. 19 ust. 9 tej ustawy, przepisy działu III Ordynacji podatkowej, a dyrektorowi tego Instytutu przyznano

w związku z tym uprawnienia organu podatkowego. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 22.11.2010 r., VI SA/Wa 1861/10 (zob. uwaga 5 do art. 2), stwierdził, że regulacje dotyczące podmiotów zobowiązanych do uiszczania tych wpłat i ich wysokości nie mogą być traktowane jako przepisy prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 i art. 14b § 1 o.p.

Także ustawa z 10.03.2006 r. o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej (Dz.U. z 2023 r. poz. 1948), mimo że w tytule odnosi się do podatku, z uwagi na zawartą w niej materię, która w istocie dotyczy pomocy publicznej udzielanej rolnikom, a nie zagadnień dotyczących elementów konstrukcyjnych tej daniny publicznej, nie została uznana za ustawę podatkową (zob. wyrok WSA w Łodzi z 30.05.2018 r., III SA/Łd 315/18, LEX nr 2510058).

3. Termin „przepisy prawa podatkowego”, o którym mowa w art. 3 pkt 2, ma szerszy zakres niż określenie „ustawa podatkowa”. Przyjmuje się, że prawo podatkowe stanowi obecnie gałąź prawa, która wyodrębniła się z prawa finansowego. Tradycyjnie prawo podatkowe traktowane było jako jeden z działów prawa finansowego, obok prawa budżetowego lub dewizowego (B. Brzeziński, *Uwagi o znaczeniu...*, s. 40–41). Na odrębność prawa podatkowego od prawa budżetowego od dawna zwracał uwagę Naczelny Sąd Administracyjny (por. wyrok NSA w Warszawie z 12.01.2001 r., III SA 2633/99, LEX nr 656828), podkreślając, że dotacje budżetowe są sprawami z zakresu prawa budżetowego, a nie prawa podatkowego. Również obecnie przepisy o finansach publicznych nie są uznawane za przepisy prawa podatkowego (zob. wyrok WSA w Bydgoszczy z 13.09.2017 r., I SA/Bd 701/17, LEX nr 2398159).

Pojęcie to obejmuje źródła powszechnie obowiązującego, stanowionego w kraju prawa podatkowego, tzn. przepisy ustaw podatkowych i przepisy wydanych na ich podstawie aktów wykonawczych. Od 1.01.2007 r. włączono w zakres tego pojęcia także ratyfikowane przez Rzeczpospolitą Polską umowy międzynarodowe o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz inne umowy międzynarodowe dotyczące problematyki podatkowej ratyfikowane przez Rzeczpospolitą Polską. Zmiana ta jest związana z wprowadzeniem do Ordynacji podatkowej w dziale II, z mocą obowiązującą od 1.07.2007 r., nowego rozdziału 1a „Interpretacje przepisów prawa podatkowego” oraz zadaniami ministra właściwego do spraw finansów publicznych, które wynikały z art. 13 § 2 pkt 4, w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego, obejmującymi również tego typu umowy. Od 1.03.2017 r. wydawanie interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego na mocy art. 13 § 2a należy do właściwości Dyrektora KIS. W gestii ministra właściwego do spraw finansów publicznych pozostawiono wydawanie interpretacji ogólnych oraz objaśnień podatkowych dotyczących przepisów prawa podatkowego (zob. art. 14a).

Ta zmiana odzwierciedla założenia systemu źródeł prawa, zawarte w rozdziale III ustawy zasadniczej. W myśl art. 87 ust. 1 Konstytucji RP źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są również ratyfikowane umowy międzynarodowe. Zgodnie z art. 91 ust. 1 Konstytucji RP umowy takie, po ich ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw, stanowią część krajowego porządku prawnego i są bezpośrednio stosowane, chyba że ich stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy. Stosując tego rodzaju przepisy prawa podatkowego, należy pamiętać o unormowaniu zawartym w art. 91 ust. 2 Konstytucji RP. W przypadku gdy takie umowy zostały ratyfikowane za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie (por. art. 89 Konstytucji RP), mają pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową. Ta sama zasada, zgodnie z art. 91 ust. 3 Konstytucji RP, obowiązuje w odniesieniu do prawa stanowionego przez organizację międzynarodową,

której Rzeczpospolita Polska przekazała kompetencje organów władzy państwowej w niektórych sprawach (w praktyce ma ona zastosowanie do prawa stanowionego przez organy Unii Europejskiej). Takie rozumienie terminu „przepisy podatkowe” znalazło odzwierciedlenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. W wyroku z 6.05.2011 r., I SA/Łd 301/11, LEX nr 795634, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi stwierdził, że w pojęciu przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 14b § 1 w zw. z art. 3 pkt 2 o.p. mieszczą się przepisy dyrektywy 2006/112/WE (por. też W. Michałowski, *Pojęcie „przepisów podatkowych” na gruncie unijnych regulacji prawnych*, Dor. Pod. 2022/7, s. 55).

W świetle art. 87, 92 ust. 1 i art. 94 Konstytucji RP aktami wykonawczymi mogą być tylko rozporządzenia wydane przez organy wskazane w Konstytucji RP (Radę Ministrów, Prezesa Rady Ministrów, ministrów kierujących działami administracji, Prezydenta RP oraz Krajową Radę Radiofonii i Telewizji) oraz akty prawa miejscowego, obowiązujące na obszarze działania terenowych organów administracji rządowej lub organów jednostek samorządu terytorialnego, które je ustanowiły. Zawarta w nich regulacja służy wykonywaniu ustaw podatkowych i nie może wkraczać w sferę zastrzeżoną dla nich w art. 217 Konstytucji RP i art. 3 pkt 1 o.p. (por. R. Zelwiański, *Artykuł 217 Konstytucji RP w praktyce podatkowej* [w:] *Księga jubileuszowa...*, red. R. Mastalski, s. 331–348). W przypadku aktów prawa miejscowego w art. 168 Konstytucji RP przewidziano szerszy niż w odniesieniu do aktów wykonawczych stanowionych przez organy centralne zakres regulacji podustawowej, przyznając jednostkom samorządu terytorialnego prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. W praktyce podustawowe przepisy prawa podatkowego znajdują się przede wszystkim w rozporządzeniach ministra właściwego w sprawach finansów publicznych, ewentualnie rozporządzeniach Rady Ministrów bądź Prezesa Rady Ministrów lub w uchwałach rad gmin.

Definicja terminu „przepisy prawa podatkowego” ma charakter techniczny. Nie odnosi się ani do treści przepisów prawa podatkowego, ani do podziału materii tych przepisów na zawartą w ustawach podatkowych i aktach wykonawczych. To ostatnie zagadnienie było przedmiotem analizy w powołanym w uwadze 2 do tego artykułu wyroku TK z 9.11.1999 r., K 28/98, który nie podzielił stanowiska Rzecznika Praw Obywatelskich o niezgodności art. 3 pkt 2 i art. 4 § 2 o.p., w brzmieniu obowiązującym do końca 2002 r., z art. 217 Konstytucji RP (por. R. Zelwiański, *Wniosek RPO do Trybunału Konstytucyjnego. Niekonstytucyjność upoważnień zawartych w ordynacji podatkowej*, Prz. Pod. 1998/9, s. 41 i n.).

Warto również odnotować, że w związku z wydawaniem interpretacji przepisów prawa podatkowego w orzecznictwie obecnie dominuje szerokie rozumienie tego pojęcia. Przykładem może być wyrok z 15.01.2020 r., II FSK 345/18, LEX nr 2798786, w którym NSA stwierdził, że obowiązku udzielania takich interpretacji nie można zawęzić wyłącznie do ustaw zawierających w tytule pojęcie prawa podatkowego, ponieważ nie tylko w tych ustawach uregulowano elementy, od których zależy opodatkowanie i jego wysokość. Sąd podkreślił, że wiele przepisów podatkowych uzależnia powstanie zobowiązań podatkowych, a zazwyczaj także wysokość tych zobowiązań, od zdarzeń czy czynności prawnych zdefiniowanych w przepisach niebędących przepisami prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 w zw. z art. 3 pkt 1 o.p. W związku z tym zaznaczył, analizując ustawę o grach hazardowych, że przez pojęcie prawa podatkowego należy rozumieć wszelkie normy prawne, które regulują elementy konstrukcyjne, tj. podmiotowe i przedmiotowe, podatku, a zatem także normy prawne nieznajdujące się w ustawach podatkowych (por. też wyroki NSA: z 25.02.2021 r., I FSK 815/19, LEX nr 3160958; z 31.03.2022 r., I FSK 2114/18, LEX nr 3371678). Trzeba jednak zaznaczyć, że ten

kierunek orzecznictwa odnosi się jedynie do tych przepisów ustaw niepodatkowych, które są powiązane z obowiązkami podatkowymi (por. wyrok NSA z 15.01.2020 r., II FSK 346/18, CBOSA).

4. W art. 3 pkt 3 stworzono – na użytek Ordynacji podatkowej – skrót terminologiczny, który oznacza, że w tych przypadkach, gdy w jej przepisach jest mowa o podatku, pojęcie to obejmuje również zaliczki na podatki, raty wynikające z konstrukcji danego podatku, a także opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe. W ten sposób uproszczono i skondensowano treść poszczególnych jednostek redakcyjnych ustawy. Nie wprowadzono jednak dodatkowej, konkurencyjnej w stosunku do art. 6 o.p., definicji podatku. Przepis ten bowiem nie objaśnia, czym jest podatek, tylko wprowadza zasadę, że jeśli w Ordynacji podatkowej określona norma dotyczy podatku, to należy ją stosować także do wymienionych w nim należności podatkowych związanych ze sposobem poboru podatku, jak również do dwóch innych danin. W piśmiennictwie tego typu skróty określa się także mianem definicji metajęzykowych (formalnych), podkreślając, że celem ich wprowadzenia jest ustalenie terminu zbiorczego dla rozmaitych kategorii analitycznych (w tym przypadku danin publicznych) po to, aby w tekście aktu normatywnego uniknąć zbędnych powtórzeń, zwiększających jego objętość (por. B. Brzeziński, *Wykładnia...*, s. 65–66).

Takie rozumienie tego przepisu znalazło odzwierciedlenie w orzecznictwie. W wyroku z 28.11.2003 r., I SA/Łd 1449/02, Prz. Pod. 2004/4, s. 49, Naczelny Sąd Administracyjny w Łodzi stwierdził, iż z art. 3 pkt 3 o.p. wynika, że jeżeli w tej ustawie jest mowa o podatkach, to rozumie się przez to m.in. opłaty. Nie ma zatem przeszkód, aby jako nadpłatę traktować nie tylko nadpłacony lub nienależnie zapłacony podatek, lecz także nienależnie zapłaconą opłatę prolongacyjną. Za błąd sąd uznał odmowę oprocentowania tej opłaty, a także odmienne traktowanie w tej materii opłaty zapłaconej przez podatnika i płatnika. Podobną myśl zawarł Naczelny Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z 14.11.2003 r., I SA/Łd 1493/02, POP 2005/2, poz. 122, z aprobującą glosą P. Borszowskiego. W uzasadnieniu tego orzeczenia sąd podniósł, uwzględniając definicję płatnika (wynika z niej, że jest nim osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczania i pobierania od podatnika podatku i do wpłacania go we właściwym terminie organowi podatkowemu), że skoro z art. 3 pkt 3 lit. a o.p. wynika, iż pojęcie podatku obejmuje również zaliczkę na podatek, to te same jednostki, które mają status płatnika, są obowiązane – na podstawie przepisów prawa podatkowego – do obliczenia i pobrania od podatnika zaliczki na podatek i wpłacenia jej we właściwym terminie organowi podatkowemu.

Zasada ta nie znajdzie odzwierciedlenia w odniesieniu do tych przepisów, w których, tak jak np. w art. 6, z kontekstu lub z istoty danej regulacji wynika, że ma zastosowanie tylko do podatków czy – jak w przypadku art. 2 § 1 pkt 1 – do podatków, zaliczek lub rat na podatki. Mimo wprowadzenia w art. 3 pkt 3 tego skrótu w niektórych przepisach Ordynacji podatkowej, np. w art. 21 § 4, powtarza się, że określone przepisy mają zastosowanie do podatku, zaliczki na podatek lub raty podatku. Dlatego też, dokonując wykładni przepisu, w którym zastosowano określenie „podatek”, należy uwzględnić, że pojęcia podatku, zaliczki na podatek, raty podatku, nie mówiąc już o opłacie czy niepodatkowej należności budżetowej (por. uwagi 4 i 5 w komentarzu do art. 2), mimo wielu cech wspólnych, oznaczają różne instytucje prawne i nie zawsze będzie możliwe zastosowanie przepisu, w którym jest mowa o podatku, do np. zaliczki lub raty podatku.

Wymieniona w art. 3 pkt 3 lit. a zaliczka na podatek stanowi świadczenie płacone na konto przyszłego podatku w okresie, gdy nie powstało jeszcze zobowiązanie podatkowe z tytułu tego podatku.

Obowiązek jej zapłaty przed powstaniem takiego zobowiązania wynika z przepisów szczególnych regulujących konkretną daninę. Ma ona zastosowanie w przypadku podatków o tzw. otwartych stanach faktycznych, jakimi są np. podatki dochodowe od osób fizycznych i osób prawnych (por. art. 26 u.p.d.o.p. i przepisy rozdziału 7 u.p.d.o.f.). Umożliwia to stały dopływ dochodów budżetowych, w czasie gdy kształtują się czynniki (przychód, koszty, ulgi itp.) rzutujące na podstawę opodatkowania. Obowiązek uiszczania zaliczki jest zobowiązaniem podatkowym odrębnym od zobowiązania z tytułu podatku i jego powstanie nie musi oznaczać, że po zakończeniu roku podatkowego wystąpi konieczność uiszczenia podatku (np. w razie wykazania przez podatnika straty), kwoty zaś zapłacone w ramach zaliczki pomniejszą należne zobowiązanie z tytułu podatku (w kwestii samodzielnego charakteru zobowiązania z tytułu zaliczek i wynikających z tego konsekwencji prawnych zob. uchwała NSA (7) z 7.12.2009 r., II FPS 5/09, ONSAiWSA 2010/2, poz. 20).

Ze sposobem poboru podatku związane są również raty podatków, o których mowa w art. 3 pkt 3 lit. b, mieszczące się także w skrócie terminologicznym „podatki”. Należy zwrócić uwagę, że w przepisie tym jest mowa o ratach jako o metodzie uiszczania podatku wynikającej z przepisów prawa podatkowego, a więc z ustaw podatkowych lub aktów wykonawczych do nich, np. w przypadku podatku od nieruchomości z art. 6 ust. 7 u.p.o.l. lub podatku rolnego z art. 6a ust. 6 u.p.r. Przepis nie ma natomiast zastosowania do rat, na które może być rozłożone ciężące na podatniku zobowiązanie podatkowe w drodze decyzji organów podatkowych na podstawie art. 67a § 1 pkt 1 i 2 o.p. Raty, o których mowa w art. 3 pkt 3 lit. b, podobnie jak zaliczki, stanowią częstkową należność płaconą na poczet podatku, z tą jednak różnicą, że są uiszczane po powstaniu zobowiązania podatkowego, gdy ustalona jest jego wysokość. Taki sposób zapłaty podatku jest charakterystyczny dla podatków majątkowych, w których jest znana – gdy rozpoczyna się rok podatkowy – podstawa opodatkowania.

5. W art. 3 pkt 4 jest zawarta definicja zakresowa pojęcia księgi podatkowej. Składają się na nią takie urządzenia rejestrujące zdarzenia mające wpływ na powstanie zobowiązań podatkowych, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów (a więc innych niż Ordynacja podatkowa i niekoniecznie przepisów prawa podatkowego) obowiązani są podatnicy, płatnicy i inkasenci. Definicja ta ma szeroki i otwarty systemowo charakter. Nie wskazano w niej bowiem przepisów, z których może wynikać taki obowiązek (w świetle art. 93 ust. 2 Konstytucji RP muszą one należeć do źródeł prawa powszechnie obowiązującego, a nie wewnętrznego). Nie sprecyzowano także, jakie urządzenia księgowe mieszczą się w pojęciu księgi podatkowej, z wyjątkiem ksiąg rachunkowych i podatkowej księgi przychodów i rozchodów, pisząc w sposób niedookreślony o ewidencjach i rejestrach oraz wiążąc je z odrębnymi przepisami. Pojęcie to ma kluczowe znaczenie w postępowaniu podatkowym, gdyż prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy księgi podatkowe stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. Księgi podatkowe odgrywają więc szczególną, pierwszoplanową rolę wśród dowodów związanych z wymiarem podatków (por. uwagi do art. 193).

Regulacja prawna dotycząca prowadzenia ksiąg rachunkowych znajduje się w ustawie o rachunkowości, w szczególności w rozdziale 2, poświęconym prowadzeniu ksiąg rachunkowych. Nie zdefiniowano natomiast w art. 3 u.r., zawierającym rozbudowany słowniczek do tej ustawy, samego pojęcia księgi rachunkowej. Opisano natomiast w art. 13 ust. 1 u.r. i kolejnych przepisach rozdziału 2 u.r. zawartość tych ksiąg, podając, że obejmują one zbiory zapisów księgowych, obrotów (sum zapisów) i sald, które tworzą: dziennik, zawierający chronologiczne ujęcie zdarzeń, jakie nastąpiły w danym okresie sprawozdawczym, księgę główną, zawierającą zapisy o zdarzeniach w ujęciu systematycznym, księgi pomocnicze, zawierające zapisy będące uszczegółowieniem

i uzupełnieniem zapisów kont księgi głównej, zestawienia: obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych, a także wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz). Do prowadzenia ksiąg rachunkowych są zobowiązane podmioty wymienione w art. 2 u.r., przede wszystkim osoby prawne, a ponadto te osoby fizyczne (spółki cywilne osób fizycznych, spółki cywilne osób fizycznych i przedsiębiorstw w spadku, spółki jawne osób fizycznych, spółki partnerskie oraz przedsiębiorstwa w spadku działające zgodnie z ustawą o zarządzie sukcesyjnym), które prowadzą działalność w znacznym rozmiarze, tj. ich przychody netto za poprzedni rok obrotowy wynoszą co najmniej równowartość w walucie polskiej 2 000 000 euro. Osoby fizyczne i wymienione spółki mogą także stosować przedstawione reguły rachunkowości na zasadzie wyboru, nawet jeśli nie osiągają takich przychodów, po zawiadomieniu przed rozpoczęciem roku obrotowego właściwego urzędu skarbowego.

W piśmiennictwie zwracano uwagę, że przez pojęcie księgi podatkowej należy rozumieć nie zbiór urzędzeń zwany księgami rachunkowymi, lecz każdy element składowy tego zbioru (por. S. Polanowski, *Definicja ksiąg podatkowych*, „Glosa” 1998/11, s. 13; na temat tej definicji wypowiadał się również L. Mazur, *Definicja ksiąg podatkowych*, „Glosa” 1999/5, s. 19). Nazwa „księgi rachunkowe” (także „ewidencje” i „rejestry”) nie jest bowiem nazwą zbiorową (agregatem).

Podatkowa księga przychodów i rozchodów stanowi najpełniejszy sposób ewidencjonowania zdarzeń w ramach tzw. rachunkowości uproszczonej. Dotyczy ona przede wszystkim zaangażowanych w działalność gospodarczą osób fizycznych (spółek cywilnych i jawnych takich osób oraz spółek partnerskich), które ani nie prowadzą ksiąg rachunkowych, ani nie opłacają podatku dochodowego od osób fizycznych w formach zryczałtowanych. Podatników obowiązanych do jej prowadzenia wymieniono w art. 24a u.p.d.o.f. Na podstawie art. 24a ust. 7 u.p.d.o.f. zostało wydane rozporządzenie w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, które reguluje treść i sposób prowadzenia tych ksiąg.

Obowiązek prowadzenia do celów podatkowych przez podatników, płatników lub inkasentów ewidencji i rejestrów wynika na ogół z przepisów prawa podatkowego, ale należy zwrócić uwagę, że w art. 3 pkt 4 o.p. jest mowa o odrębnych przepisach, a nie o przepisach prawa podatkowego. Taki sposób sformułowania odesłania wynika chociażby z tego, że ustawa o rachunkowości nie stanowi ustawy podatkowej w świetle definicji zawartej w art. 3 pkt 1. Zaliczana jest natomiast do prawa bilansowego. Unormowania dotyczące innych ewidencji i rejestrów niezbędnych do określania lub ustalania zobowiązań podatkowych zawarte są przede wszystkim w podatkowym prawie materialnym, w licznych aktach dotyczących poszczególnych danin publicznych, z których składa się ten dział prawa. Tak więc o tym, czy daną ewidencję lub rejestr będzie można traktować jako księgę podatkową w rozumieniu Ordynacji podatkowej, decyduje, po pierwsze, cel (podatkowy), jakiemu służy, po drugie, krąg podmiotów (podatnik, płatnik lub inkasent), które są zobligowane do ich prowadzenia.

Jako przykład tego typu urzędzeń można podać ewidencje, do których prowadzenia zobowiązani są podatnicy podatku od towarów i usług (art. 109 ustawy o VAT).

Znalazło to potwierdzenie w wyroku z 13.02.2008 r., I SA/Sz 657/07, ZNSA 2009/1, poz. 110, w którym WSA w Szczecinie przyjął, że w pojęciu ksiąg podatkowych, o których mowa w art. 23 § 2 w zw. z art. 3 pkt 4 o.p., mieszczą się również ewidencje prowadzone do celów rozliczenia podatku od towarów i usług. Stanowisko, że ewidencje prowadzone na potrzeby podatku od

towarów i usług stosownie do art. 109 ust. 3 ustawy o VAT stanowią księgi podatkowe w rozumieniu komentowanego przepisu, nie budzi wątpliwości w orzecznictwie (zob. wyrok WSA w Opolu z 12.07.2017 r., I SA/Op 114/17, LEX nr 2336877; wyrok NSA z 15.09.2017 r., I FSK 2275/15, LEX nr 2393266).

6. Sposób sformułowania art. 3 pkt 5, przez użycie w nim określenia „również”, zbliżony jest do art. 3 pkt 3, co może przemawiać za tym, że przepis ten należy odczytywać nie jako definicję zakresową, tak jak np. pkt 4, lecz jako skrót terminologiczny, wprowadzony na użytek Ordynacji podatkowej. Nie wyjaśnia on bowiem, czym jest deklaracja, tylko zawiera dyrektywę, aby w ramach Ordynacji podatkowej przez to określenie rozumieć także zeznania, wykazy, zestawienia, sprawozdania oraz informacje, do których składania są obowiązani – na podstawie ustaw podatkowych i wydanych na ich podstawie aktów wykonawczych – podatnicy, płatnicy i inkasenci.

Zbiorcze pojęcie deklaracji obejmuje więc wszelkie dokumenty składane przez podatników, płatników i inkasentów w organach podatkowych, na ogół na formularzach według ustalonych wzorów, zawierające ich oświadczenia w kwestiach mających znaczenie dla powstania zobowiązania podatkowego (por. np. art. 45b u.p.d.o.f.).

W przypadku powstania zobowiązania w drodze samoobliczenia w odpowiednim dokumencie deklaracyjnym zawarte są dane, które pozwalają organom podatkowym na zweryfikowanie prawidłowości wywiązania się przez podatników, płatników lub inkasentów z ciężących na nich obowiązków. W odniesieniu do zobowiązań podatkowych ustalanych w drodze decyzji dokumenty takie dostarczają organom podatkowym niezbędnego materiału do wymierzenia podatku. W zasadzie oświadczenia te dotyczą stanu faktycznego. Stanowią zatem przede wszystkim oświadczenia wiedzy, na co zwracano uwagę w doktrynie, podkreślając ich złożony, zarazem materialny i procesowy, charakter (por. H. Dzwonkowski, *Charakter prawny deklaracji podatkowych*, PiP 2001/12, s. 25 i n.; M. Szubiakowski, *Pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji*, M. Pod. 2007/3, s. 27 i n.), a także w orzecznictwie. Od 1.01.2007 r., po dodaniu do Ordynacji podatkowej rozdziału 9a w dziale III (art. 80a–80b), przepisy umożliwiają podpisywanie deklaracji przez pełnomocnika podatnika, płatnika lub inkasenta umocowanego do takiej czynności na podstawie szczególnego pełnomocnictwa. Należy jednak zauważyć, że w takich oświadczeniach mogą też występować elementy związane z ujawnieniem woli podatnika, np. stosownie do art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f. wspólne roczne zeznanie małżonków zawiera ich wniosek o łączne opodatkowanie. Z procesowego punktu widzenia dokumenty o deklaracyjnym charakterze – zgodnie z art. 181 o.p. – stanowią dowody w postępowaniu podatkowym (por. G. Adaszekiewicz, *Środki dowodowe w polskim postępowaniu podatkowym*, Toruń 1997, s. 21–22; B. Rutkowski, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 1999, s. 95–107; L. Wilk, *Pojęcie „deklaracji” i problemy interpretacyjne z nim związane w prawie karnym skarbowym*, „Radca Prawny” 2011/6, s. 20).

W przepisach prawa podatkowego nie wyjaśnia się, na czym polegają różnice między takimi pojęciami jak deklaracje, zeznania, wykazy, zestawienia, sprawozdania oraz informacje. Obowiązek ich składania wynika na ogół z przepisów prawa materialnego dotyczących poszczególnych danin. W art. 85 zamieszczono też fakultatywne upoważnienie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia określającego m.in. grupy podmiotów obowiązanych do składania zeznań, wykazów informacji lub deklaracji oraz zakres danych zawartych w tych dokumentach. Charakterystyczne, że mimo wprowadzenia do art. 3 pkt 5 zbiorczego określenia „deklaracja” w przepisie upoważniającym nie posłużono się tym skrótem, tylko wymieniono rodzaje

dokumentów. Należy zresztą zauważyć, że od 1.01.2016 r., kiedy w wyniku zmiany art. 3 pkt 5 o.p. dokonanej nowelą z 2015 r. rozszerzono zakres wymienionych w nim dokumentów o zestawienia, takie wyliczenie, jakiego dokonano w art. 85 o.p., jest konieczne. W wykonaniu tego upoważnienia zostało wydane rozporządzenie Ministra Finansów z 24.12.2002 r. w sprawie informacji podatkowych (Dz.U. z 2017 r. poz. 68 ze zm.); por. też rozporządzenie Ministra Finansów z 27.11.2015 r. w sprawie zeznania podatkowego składanego przez podatników podatku od spadków i darowizn (Dz.U. poz. 2068), wydane na podstawie art. 17a ust. 4 u.p.s.d. W doktrynie pojęcie deklaracji wiąże się z dokumentami składanymi do organu podatkowego w czasie kształtowania się stosunku prawnopodatkowego, zanim zobowiązanie podatkowe powstanie. W przypadku podatków uiszczanych na podstawie samoobliczenia deklaracje są najczęściej związane z obowiązkiem wpłacania zaliczek, czy to przez podatnika (por. art. 25 u.p.d.o.p.), czy to za pośrednictwem płatnika (por. rozdział 7 u.p.d.o.f.). Zeznanie natomiast stanowi formę ostatecznego oświadczenia co do kwestii mających znaczenie dla powstania i wysokości zobowiązania podatkowego. Składane jest więc po zakończeniu roku podatkowego i obejmuje dane, które wcześniej były ujmowane w deklaracjach podatkowych (B. Rutkowski, *Dowody...*, s. 99). Przedstawiona modelowa różnica między deklaracją a zeznaniem uwidacznia się w regulacjach prawnych dotyczących podatków dochodowych od osób prawnych i od osób fizycznych. Zaciera się natomiast w przypadku podatku od towarów i usług, w którym miesięczne lub kwartalne deklaracje podatkowe stanowią formę ostatecznego oświadczenia podatnika o ciążącym na nim zobowiązaniu (por. art. 99 ustawy o VAT), a więc w sensie doktrynalnym zbliżają się do zeznania podatkowego.

Podobny charakter mają także deklaracje składane przez podatników podatku od gier (por. art. 75 u.g.h.). Zbliżone rozwiązanie przyjęto też w stosunku do osób prawnych w podatkach od nieruchomości, rolnym i leśnym. Składane w tych podatkach przez tę grupę podatników deklaracje zawierają ostateczne oświadczenie co do wysokości podatku, z tą jednak różnicą, że tak obliczony podatek płacony jest następnie w ratach.

Jeszcze inny charakter ma zeznanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn. Zawiera ono dane co do przedmiotu i podstawy opodatkowania, a nie wyliczenie należnego podatku, które następuje w drodze decyzji ustalającej organu podatkowego. Zeznanie to ma zatem charakter informacji niezbędnej do uruchomienia postępowania podatkowego.

Dokumenty deklaracyjne określane jako informacje występują w podatku od nieruchomości. Zgodnie z art. 6 ust. 6 u.p.o.l. osoby fizyczne składają organom podatkowym informacje o nieruchomościach i obiektach budowlanych, sporządzane na formularzu według ustalonego wzoru. Podobne informacje o gruntach składają osoby fizyczne na podstawie art. 6a ust. 5 u.p.r., o lasach zaś – na podstawie art. 6 ust. 2 u.p.l.

Od 1.01.2016 r. do wykazu dokumentów objętych zbiorczym pojęciem deklaracji dodano zestawienia. Zmiana ta, jak wskazywano w uzasadnieniu rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VII kadencja, druk sejm. nr 3462, miała charakter interpretacyjny. Służyła bowiem usunięciu wątpliwości, że przepisy dotyczące składania deklaracji oraz ich korekt stosuje się także do miesięcznego zestawienia oświadczeń, o których była mowa w nieobowiązującym już od 1.09.2019 r. art. 89 ust. 14 u.p.a. Do składania takich zestawień właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego obowiązani byli sprzedawcy wyrobów akcyzowych wskazanych w tym przepisie. Ostatnim uzupełnieniem tego wykazu było włączenie do niego od 1.07.2020 r. pojęcia sprawozdań.

7. W art. 3 pkt 6 o.p. wprowadzono definicję zakresową pojęcia ulg podatkowych, obejmując tym określeniem takie zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia przewidziane w ustawach podatkowych lub wydanych na ich podstawie aktach wykonawczych, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku. Od 1.01.2003 r. uzupełniono tę definicję, jednoznacznie wyłączając z jej zakresu obniżenie podatku należnego o podatek naliczony, jak również inne odliczenia związane z konstrukcją podatku od towarów i usług, co wcześniej budziło wątpliwości. Odliczenia w podatku od towarów i usług nie stanowią bowiem odstępstwa od zasady powszechności opodatkowania i nie stwarzają uprzywilejowanej sytuacji objętej nimi grupy podatników, tylko zapobiegają wielokrotnemu opodatkowaniu tego samego przedmiotu (czynności związanych z obrotem towarem lub świadczeniem usług) w różnych fazach obrotu i stanowią element konstrukcyjny tego podatku, zapewniający jego neutralność dla przedsiębiorcy, a obciążający ostatecznego nabywcę (konsumenta).

Nie ulega więc wątpliwości, że obowiązujące brzmienie definicji obejmuje tylko takie działania prawodawcy, które mają na celu stworzenie podatnikowi korzystnej sytuacji przy obliczaniu podatku, dającej w efekcie ograniczenie jego wielkości. Do tego prowadzi bowiem zarówno obniżenie podstawy opodatkowania, jak i wysokości podatku. Działania *in favorem* mogą być podejmowane zarówno w ustawach, jak i w aktach wykonawczych do nich, oczywiście wydawanych na podstawie upoważnień spełniających warunki wynikające z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP. Do sfery wyłączności ustawowej, zgodnie z tym ostatnim przepisem, zastrzeżono zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków.

Należy zwrócić uwagę, że w omawianej definicji powiązано zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia z mechanizmem obliczania podatku. Ich zastosowanie ma bowiem prowadzić do obniżenia podstawy opodatkowania lub wysokości podatku. Powstaje więc pytanie, czy ulgi podatkowe, o których mowa w art. 3 pkt 6, obejmują takie korzystne dla podatnika działania organów podatkowych jak zaniechanie poboru podatków (por. art. 22 § 1), zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania podatku (art. 22 § 2), odroczenie niektórych terminów przewidzianych przepisami prawa podatkowego (art. 48 § 1), a także ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych (dział III rozdział 7a – art. 67a–67e). W doktrynie zajęto słuszne stanowisko, że definicja ta nie obejmuje ulg w zapłacie podatku (por. W. Nykiel, *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 35–36). Stanowią one bowiem formę definitywnej (zaniechanie, umorzenie) lub czasowej (odroczenie terminu zapłaty, rozłożenie na raty) rezygnacji związku publicznoprawnego z przysługujących mu należności podatkowych, a nie służą obliczeniu podatku. Również w art. 217 Konstytucji RP nie utożsamiono ulg z umorzeniami, odrębnie wymieniając te instytucje.

W piśmiennictwie podniesiono również (por. W. Nykiel, *Ulg i zwolnienia...*, s. 35), że definicja zawarta w art. 3 pkt 6 o.p. nie obejmuje zwolnień podmiotowych (por. np. art. 6 u.p.d.o.p.). W przypadku takich zwolnień, w przeciwieństwie do zwolnień przedmiotowych, nie dochodzi bowiem do obniżenia podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, ale do uwolnienia określonych podmiotów z obowiązku zapłaty określonej daniny.

W orzecznictwie, w związku z kontrolą stosowania art. 7 ust. 3 u.p.o.l., akcentuje się, że definicja ulgi podatkowej z Ordynacji podatkowej nie podważa twierdzenia, że „zwolnienie” i „ulga” to dwa różne terminy oznaczające inne instytucje z zakresu prawa podatkowego. Dlatego też przyjmuje się, że rada gminy jest uprawniona do wprowadzenia ulg podatkowych tylko wówczas, gdy

w danym przepisie ustawowym jest użyte pojęcie ulgi (wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 18.06.2009 r., I SA/Go 265/09).

8. Od 1.01.2003 r. uzupełniono katalog definicji zawartych w Ordynacji podatkowej o pojęcie zwrotu podatku, zastrzegając jednocześnie, o czym była mowa, że instytucji tej nie można utożsamiać z ulgami podatkowymi, mimo że może być ona także związana z mechanizmem odliczenia. Definiując zwrot podatku, o którym mowa w art. 3 pkt 7, objęto tym określeniem, po pierwsze, instytucję zwrotu podatku stanowiącą element konstrukcyjny podatku od towarów i usług, po drugie zaś – inne formy zwrotu podatku przewidziane w ustawach podatkowych i aktach wykonawczych do nich.

Podatek od towarów i usług wprowadzono w Polsce ustawą o VAT z 1993 r., obowiązującą od 5.07.1993 r. do końca kwietnia 2004 r., jako odpowiednik stosowanego w krajach o rozwiniętej gospodarce rynkowej podatku od wartości dodanej. Obecnie – od 1.05.2004 r. – obowiązuje ustawa o VAT. Podatek ten jest rodzajem podatku obrotowego płaconego przez podatników prowadzących działalność gospodarczą od odpłatnej dostawy towarów i odpłatnego świadczenia usług oraz wewnątrzwspólnotowego nabycia i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, a także eksportu oraz importu towarów na terytorium kraju (zob. art. 5 ust. 1 ustawy o VAT). Sposób zapłaty tego podatku, rozliczanego w okresie miesięcznym lub kwartalnym (w przypadku niektórych małych podatników), jest związany z pojęciami podatku należnego, podatku naliczonego i podatku do zapłaty. Podatnik ma bowiem prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z czynnością opodatkowaną. Różnica między podatkiem należnym a naliczonym stanowi więc wielkość do zapłaty. Na kwotę podatku należnego składają się sumy kwot podatku wynikające z wystawianych przez podatnika faktur z tytułu dokonywanej przez niego czynności opodatkowanej (dostawy towarów, świadczonych usług, importu). Kwotę podatku naliczonego, w myśl art. 86 ust. 2 ustawy o VAT, stanowi zaś, pomijając kwestie szczegółowe, suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymywanych przez podatnika, a w przypadku importu – kwota podatku wynikająca z otrzymanego dokumentu celnego. Jeżeli kwota podatku naliczonego była w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik miał prawo do obniżenia o tę różnicę podatku należnego za następne okresy. Rozbudowana regulacja dotycząca przedstawionej materii znajduje się w dziale IX w rozdziałach 1, 1a i 2 (art. 86–92) ustawy o VAT.

O ile w przypadku podatku od towarów i usług zwrot podatku wiąże się z metodą obliczania i poboru tego podatku opartą na zasadzie „opodatkowanie – odliczenie”, a więc stanowi zasadniczy element konstrukcyjny tego podatku, o tyle inne formy zwrotu podatku przewidziane w przepisach prawa podatkowego mają charakter techniczny (zob. wyrok WSA w Warszawie z 15.03.2007 r., III SA/Wa 3669/06, LEX nr 328119). Są one przede wszystkim związane z instytucją nadpłaty podatku (por. rozdział 9 w dziale III Ordynacji podatkowej). Występują głównie w formie pośredniej, polegającej na zaliczeniu nadpłaty na poczet zaległości lub bieżących zobowiązań podatkowych. Zwrot bezpośredni możliwy jest wtedy, gdy podatnik nie ma takich zobowiązań (por. art. 76 § 1, art. 76b o.p.).

Ponadto instytucja zwrotu podatku o technicznym charakterze występuje także w ustawach podatkowych lub aktach wykonawczych do nich regulujących niektóre podatki, takie jak podatek akcyzowy (zob. art. 31 ust. 5 i 6 u.p.a. oraz § 19–35 rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 28.06.2021 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego, Dz.U. z 2023 r. poz. 1891) czy podatek od czynności cywilnoprawnych (zob. art. 11 u.p.c.c.). Nie stanowi natomiast

zwrotu podatku w rozumieniu art. 3 pkt 7 o.p. zwrot podatku akcyzowego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej, dokonywany przez wójtów (burmistrzów, prezydentów miast) na podstawie ustawy z 10.03.2006 r. o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej (Dz.U. z 2023 r. poz. 1948). Ustawa, która normuje tę kwestię, nie ma bowiem charakteru ustawy podatkowej, a do postępowania w sprawach indywidualnych dotyczących ustalania i wypłat zwrotu podatku uprawnionym podmiotom w sprawach w niej nieuregulowanych stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego.

Od 1.01.2019 r. instytucję zwrotu podatku wprowadzono także w podatkach dochodowych w rozdziale 7b u.p.d.o.f. oraz rozdziale 6a u.p.d.o.p., zatytułowanych „Zwrot podatku z tytułu wypłaconych należności”, w odniesieniu do podatków pobieranych zgodnie z art. 41 ust. 12 u.p.d.o.f. oraz art. 26 ust. 2e u.p.d.o.p.

9. Także od 1.01.2003 r. w Ordynacji podatkowej znajduje się definicja niepodatkowych należności budżetowych, stanowiących jedną z podstawowych kategorii danin publicznych, do których ma zastosowanie Ordynacja podatkowa (por. uwagi do art. 2). W definicji tej wyraźnie uwypuklono fakt, że należności te nie mogą być utożsamiane ani z podatkami, ani z opłatami i muszą wynikać ze stosunków publicznoprawnych. Stosunki publicznoprawne, w przeciwieństwie do stosunków cywilnoprawnych, charakteryzują się brakiem równorzędności podmiotów w nich uczestniczących. Ich typową cechą jest podporządkowanie w granicach wyznaczonych prawem objętych nimi jednostek organom wyposażonym we władztwo publiczne. Podstawą kształtowania takich stosunków są przepisy powszechnie obowiązujące, a nie wola stron, jak w przypadku umów. W tej kategorii mieszczą się – niebędące ani podatkami, ani opłatami – te z publicznoprawnych dochodów budżetu państwa oraz dochodów budżetów samorządu terytorialnego, które mają publicznoprawny charakter. Podstawowe, przykładowe („w szczególności”) kategorie tych dochodów zostały wymienione w art. 60 u.f.p. Należą do nich: kwoty dotacji podlegające zwrotowi w przypadkach określonych w tej ustawie, należności z tytułu gwarancji i poręczeń udzielonych przez Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego, wpłaty nadwyżek środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych, wpłaty nadwyżek środków finansowych agencji wykonawczych, wpłaty środków z tytułu rozliczeń realizacji programów przedakcesyjnych, należności z tytułu zwrotu środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz inne należności związane z realizacją projektów finansowanych z udziałem tych środków, a także odsetki od tych środków i od tych należności, należności z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia oraz w postępowaniu w sprawach o wykroczenia skarbowe, dochody pobierane przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe na podstawie odrębnych ustaw, pobrane przez jednostkę samorządu terytorialnego dochody związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych takim jednostkom odrębnymi ustawami i nieodprowadzone na rachunek dochodów budżetu państwa.

Kryterium publicznoprawnego charakteru przypisane niepodatkowym należnościom budżetowym pozwala wykluczyć z zakresu pojęcia niepodatkowych należności budżetowych wpływające do budżetów wszelkie należności cywilnoprawne, takie jak dochody z najmu, dzierżawy i umów o podobnym charakterze składników majątkowych Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, odsetki od środków na rachunkach bankowych, odsetki od udzielonych pożyczek, spadki, zapisy i darowizny, a więc należności z takiej działalności, w której organy państwa działają w sferze *dominium*, a nie *imperium*. Definicja niepodatkowych należności budżetowych nie zawiera natomiast dodatkowego kryterium, które występuje w art. 2 § 1 pkt 1, wyłączającego z możliwości

kompleksowego poddania Ordynacji podatkowej takich należności, jeśli są w gestii innych organów niż organy podatkowe, np. cła, grzywny, mandaty, kary finansowe nakładane przez sądy czy inne organy niż wymienione w art. 13, a także należności, w stosunku do których nie istnieje żadna procedura pozwalająca organom podatkowym na ich ustalanie lub określanie. W pojęciu niepodatkowych należności budżetowych mieszczą się bowiem inne niż podatki i opłaty publicznoprawne należności budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego (gminy, powiatu, samorządowego województwa), bez względu na to, w jaki sposób i na skutek działań jakich organów wpływają do tych budżetów. Należy jednak pamiętać, że w przypadku gdy takie należności są ustalane lub określane przez inne organy niż organy podatkowe, zakres stosowania do nich Ordynacji podatkowej jest ograniczony zasadniczo do działu III tej ustawy. Wynika to nie tylko z art. 2 § 1 pkt 1 i § 2 o.p., lecz także z art. 67 u.f.p., który stanowi, że do spraw dotyczących należności, o których mowa w art. 60 u.f.p., nieuregulowanych ustawą o finansach publicznych, stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego i odpowiednio przepisy działu III Ordynacji podatkowej.

10. Ordynacja podatkowa jest kolejną ustawą, do której wprowadzono (od 1.01.2003 r.) własną definicję określenia „działalność gospodarcza”. Przyjęta w ostatnich latach praktyka definiowania pojęć związanych z działalnością gospodarczą w sposób odmienny (np. różne definicje przedsiębiorcy m.in. w ustawie z 16.02.2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów, Dz.U. z 2023 r. poz. 1689 ze zm.; ustawie z 9.05.2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług, Dz.U. z 2023 r. poz. 168; Prawie upadłościowym, a także w obowiązującym od 25.09.2003 r. art. 43¹ k.c.) od znaczenia zawartego w podstawowym dla tej dziedziny akcie – uchylonej ustawie z 19.11.1999 r. – Prawo działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 101, poz. 1178 ze zm.), obecnie unormowanego w art. 3 pr. przeds., spotkała się z uzasadnioną krytyką w piśmiennictwie (por. A. Kidyba, *Galimatias z przedsiębiorcami*, „Rzeczpospolita” z 18.06.2003 r.; W.J. Katner, *Czy konkurs piękności ma trwać nadal?*, „Rzeczpospolita” z 22.04.2004 r.; W. Modzelewski, J. Bielawny, *Ile ustaw, tyle definicji*, „Rzeczpospolita” z 8.11.2010 r.).

Konsekwencją chaosu legislacyjnego, jaki zapanował w tej materii, są trudności w dokonywaniu wykładni w szczególności przepisów tych ustaw i aktów podustawowych, w których występuje to pojęcie, a brakuje jego definicji. Powstaje wówczas problem, którą z wielu definicji działalności gospodarczej obowiązujących w systemie prawa zastosować. W przypadku przepisów prawa podatkowego największe znaczenie będzie miała definicja zawarta w Ordynacji podatkowej – jako ogólnym akcie o podstawowym znaczeniu dla tej gałęzi prawa, jeżeli podatkowe ustawy szczególne nie będą inaczej definiowały tego pojęcia (np. własną definicję pojęcia działalności gospodarczej na użytek podatków i opłat lokalnych zawiera art. 1a ust. 1 pkt 4 i ust. 2 u.p.o.l.; w podatku dochodowym od osób fizycznych, definiując w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. pojęcie pozarolniczej działalności gospodarczej, w pierwotnym brzmieniu odesłano do rozumienia pojęcia działalności gospodarczej w Ordynacji podatkowej, wyłączając jednak z niego działalność, o której mowa w art. 13 o.p., tj. określoną tam działalność wykonywaną osobiście; zob. wyrok WSA w Opolu z 28.03.2008 r., I SA/Op 382/07, LEX nr 477433). Od 1.01.2007 r. do przepisu tego wprowadzono własną definicję działalności gospodarczej albo pozarolniczej działalności gospodarczej, która wyklucza stosowanie w ramach tej daniny ogólną definicję z Ordynacji podatkowej.

Kluczowe znaczenie w definicji działalności gospodarczej zawartej w Ordynacji podatkowej ma zarobkowy charakter danej działalności. Taki charakter działalności przesądza bowiem o tym, czy określony rodzaj aktywności stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu Ordynacji podatkowej.

Definicja ta jest szersza niż zawarta w Prawie przedsiębiorców. Obejmuje bowiem działalność gospodarczą w rozumieniu art. 3 pr. przeds. z wyłączeniami określonymi w art. 5 i 6 pr. przeds., czyli zorganizowaną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i w sposób ciągły, z wyjątkiem działalności osób fizycznych, których przychód należny z tej działalności nie przekracza 75% kwoty minimalnego wynagrodzenia, o którym mowa w ustawie z 10.10.2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz.U. z 2020 r. poz. 2207 ze zm.), i które w okresie ostatnich 60 miesięcy nie wykonywały działalności gospodarczej, a także większości działalności w rolnictwie. Ponadto definicja zawarta w Ordynacji podatkowej dotyczy wykonywania wolnego zawodu oraz każdej innej działalności zarobkowej prowadzonej we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek. W tym ostatnim elemencie, opisującym zakres definicji, mieszczą się jej dwa pierwsze elementy (działalność gospodarcza w rozumieniu Prawa przedsiębiorców, jednak bez ograniczenia wysokości uzyskanego przychodu i wyłączeń związanych z aktywnością rolników, a także wykonywanie wolnego zawodu). Tym samym stanowią one ilustrację najczęściej występujących form działalności zarobkowej.

W Ordynacji podatkowej nie zdefiniowano pojęcia wolnego zawodu. Zawężoną definicję tego pojęcia na użytek zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne zawiera art. 4 ust. 1 pkt 11 u.z.p.d. W myśl tej definicji wolny zawód oznacza pozarolniczą działalność gospodarczą wykonywaną osobiście przez tłumaczy, adwokatów, notariuszy, radców prawnych, biegłych rewidentów, księgowych, agentów ubezpieczeniowych, agentów oferujących ubezpieczenia uzupełniające, brokerów reasekuracyjnych, brokerów ubezpieczeniowych, doradców podatkowych, doradców reasekuracyjnych, maklerów papierów wartościowych, doradców inwestycyjnych, agentów firm inwestycyjnych oraz rzeczników patentowych, z tym że za osobiste wykonywanie wolnego zawodu uważa się wykonywanie działalności bez zatrudnienia na podstawie umów o pracę, umów zlecenia, umów o dzieło oraz innych umów o podobnym charakterze osób, które wykonują czynności związane z istotą danego zawodu.

Szersze pojęcie wolnego zawodu, choć nie w pełni pokrywające się co do wymienionych profesji z przedstawioną definicją, występuje w przepisach Kodeksu spółek handlowych dotyczących tworzenia spółek partnerskich w celu wykonywania takiego zawodu. W art. 88 k.s.h. jako wolne zawody wymieniono: adwokata, aptekarza, architekta, fizjoterapeutę, inżyniera budownictwa, biegłego rewidenta, brokera ubezpieczeniowego, diagnostę laboratoryjnego, doradcę podatkowego, maklera papierów wartościowych, doradcę inwestycyjnego, księgowego, lekarza, lekarza dentystę, lekarza weterynarii, notariusza, pielęgniarkę, położną, radcę prawnego, rzecznika patentowego, rzeczoznawcę majątkowego i tłumacza przysięgłego. Oprócz tego, stosownie do art. 87 § 1 *in fine* k.s.h. w zw. z ustawą z 8.06.2001 r. o zawodzie psychologa i samorządzie psychologów (Dz.U. z 2019 r. poz. 1026), takim zawodem jest również zawód psychologa. W zasadzie wymienione w tym przepisie wolne zawody można utożsamiać z zawodami zaufania publicznego, o których mowa w art. 17 ust. 1 Konstytucji RP. Status większości z nich regulowany jest w drodze odrębnych ustaw, a swobodę ich wykonywania gwarantuje samorząd zawodowy (zob. też J. Jacyszyn, *Wolny zawód – anachronizm czy istotne pojęcie prawne*, PPH 2015/11, s. 14–19).

W art. 3 pkt 9 podkreślono autonomiczny charakter tej definicji. Oderwano ją bowiem od innych definicji pojęcia działalności gospodarczej występujących w systemie prawa przez podkreślenie, że zgodnie z Ordynacją podatkową działalnością gospodarczą jest i taka działalność zarobkowa, która w świetle innych ustaw działalności gospodarczej nie stanowi lub która jest wykonywana przez osoby niezaliczane, w myśl takich ustaw, do przedsiębiorców.

Tak więc w świetle Ordynacji podatkowej wszelka działalność zarobkowa wykonywana przez podmioty we własnym imieniu, bez względu na to, na czyj rachunek (własny lub cudzy), jest działalnością gospodarczą.

11. Pojęcie ceny transferowej, wprowadzone do słowniczka ustawowego na mocy noweli z 23.10.2018 r., zastąpiło definiowany w pkt 10 art. 3 o.p. do końca tego roku termin „cena transakcyjna”, który obowiązywał od 1.01.2006 r. Z tą datą weszły w życie zawarte w dziale IIa przepisy regulujące szczególną procedurę służącą uznawaniu przez organy podatkowe prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania cen pomiędzy podatnikami, wśród których występują powiązania mogące mieć wpływ na wysokość cen. Podstawowym celem wprowadzenia tych przepisów było zwiększenie pewności inwestowania w Polsce przez firmy zagraniczne w różny sposób powiązane z podmiotami działającymi na rynku krajowym.

W systemie prawnym definicję ceny zawarto w ustawie z 9.05.2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 tej ustawy określenie to oznacza wartość wyrażoną w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę; w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru lub usługi podlega obciążeniu takim podatkiem. Ta definicja, mając na względzie podstawowe znaczenie w systemie ustawy o informowaniu o cenach towarów i usług dla tej dziedziny spraw, może być pomocna przy dokonywaniu wykładni systemowej przepisów, w których bez bliższego wyjaśnienia ustawodawca posługuje się pojęciem ceny, w tym przepisów dotyczących wcześniej cen transakcyjnych, a obecnie cen transferowych.

W art. 3 pkt 10 o.p. nie wyjaśniono określenia „cena transferowa”. Posłużono się natomiast metodą odesłania statycznego do materialnego prawa podatkowego – ściśle określonych, zawierających taką samą regulację przepisów – art. 23m ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. oraz art. 11a ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym w momencie wejścia w życie noweli z 23.10.2018 r. Zgodnie z tymi przepisami, które zawierają definicje pojęcia „ceny transferowe” na użytek określonych rozdziałów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, oznacza ono rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy.

Przyjęcie takiej konstrukcji odesłania oznacza, że treść definicji będzie wymagała zmiany w zależności od zmian zachodzących w odpowiednich przepisach ustaw, do których odesłano. Należy przy tym zauważyć, że w wymienionych ustawach wprowadzono równocześnie z definicją ceny transferowej także rozbudowane, analogiczne definicje pojęć: „podmioty powiązane” (zob. art. 23m ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. oraz art. 11a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.) oraz „powiązania”, które oznaczają relacje pomiędzy podmiotami powiązanymi (zob. art. 23m ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.f. oraz art. 11a ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.p.).

12. Na mocy art. 6 pkt 1 ustawy z 12.02.2010 r. o zmianie ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 40, poz. 230) od 17.06.2010 r. słowniczek wyrażeń ustawowych zawarty w Ordynacji podatkowej uzupełniono o dodatkowy pkt 13 w art. 3. Zdefiniowano w nim pojęcie dokumentu elektronicznego, posługując się techniką odesłania zewnętrznego do ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. Zgodnie z art. 3 pkt 2 u.i.p.p. dokument elektroniczny to stanowiący odrębną całość znaczeniową zbiór danych uporządkowanych w określonej strukturze wewnętrznej i zapisany na informatycznym nośniku danych.

13. W podobnym celu jak w przypadku definicji wprowadzonej w pkt 13 uzupełniono od 1.01.2016 r. na podstawie art. 45 pkt 1 ustawy z 10.07.2015 r. o administracji podatkowej (Dz.U. poz. 1269 ze zm.) katalog definiowanych w art. 3 pojęć o pkt 15. W przepisie tym wyjaśniono pojęcie podania lub deklaracji odwzorowanych cyfrowo, obejmując nim takie dokumenty, które po wniesieniu ich do jednostek organizacyjnych administracji skarbowej w inny sposób, najczęściej w formie papierowej, są następnie wiernie odwzorowywane w formie elektronicznej i wprowadzane do systemu teleinformatycznego Szefa KAS.
14. Z dniem 25.11.2018 r. wykaz definicji zawartych w art. 3 o.p. rozszerzono, na podstawie art. 78 pkt 1 u.z.s., o pkt 16 dotyczący „przedsiębiorstwa w spadku”. Pojęcie to na gruncie Ordynacji podatkowej ma być rozumiane tak, jak określa je wymieniona ustawa z 5.07.2018 r. o zarządzie sukcesyjnym. Zgodnie z art. 2 u.z.s. przedsiębiorstwo w spadku obejmuje składniki niematerialne i materialne, przeznaczone do wykonywania działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę, stanowiące mienie przedsiębiorcy w chwili jego śmierci (w kwestii definicji przedsiębiorcy zob. art. 4 pr. przeds.). Innymi słowy, przedsiębiorstwo w spadku to masa majątkowa obejmująca składniki niematerialne i materialne, które służyły do wykonywania działalności gospodarczej przez zmarłą osobę fizyczną, poddana zarządowi sukcesyjnemu, jeżeli zostanie on ustanowiony. Przede wszystkim będzie ona obejmowała przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55¹ k.c., które w chwili śmierci przedsiębiorcy znajdowało się w jego majątku. W prawie podatkowym „przedsiębiorstwo w spadku” jako jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej będzie posiadało status podatnika w przypadku danin publicznych wymienionych w art. 49 i 50 u.z.s. (zob. też art. 7a o.p.).
15. Również z dniem 25.11.2018 r. do słowniczka ustawowego w art. 3 o.p. dodano, na podstawie art. 78 pkt 1 u.z.s., pkt 17, w którym poprzez odesłanie do ustawy o zarządzie sukcesyjnym wyjaśniono pojęcie zarządu sukcesyjnego jako zarządu w rozumieniu tego aktu. Zarząd sukcesyjny to tymczasowy zarząd przedsiębiorstwem wprowadzony po śmierci jego właściciela (osoby fizycznej) na zasadach określonych w ustawie o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej. Inaczej zarząd sukcesyjny można określić jako prowadzenie przedsiębiorstwa w spadku do czasu działu spadku, nie dłużej jednak niż przez okres dwóch lat (wyjątkowo – na podstawie postanowienia sądu – pięciu lat) od dnia śmierci przedsiębiorcy (zob. art. 59 i 60 u.z.s.). Zgodnie z art. 18 u.z.s. zarząd sukcesyjny obejmuje zobowiązanie do prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku oraz umocowanie do czynności sądowych i pozasądowych związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa w spadku.
16. Kolejne pojęcie, które zdefiniowano w art. 3 o.p. – „korzyść podatkowa” – wprowadzono do tego przepisu od 1.01.2019 r., na mocy art. 3 pkt 1 lit. b noweli z 23.10.2018 r., jednocześnie uchylając art. 119e o.p., w którym wcześniej znajdowała się taka definicja, ograniczona jednak do potrzeb działu IIIa „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania”. Nowa definicja, z uwagi na zamieszczenie jej w dziale I „Przepisy ogólne”, ma uniwersalne zastosowanie, zarówno na gruncie całej ustawy, jak i – z uwagi na charakter tego aktu – w obszarze prawa podatkowego. Jej wprowadzenie ma przede wszystkim uprościć stosowanie tych regulacji prawnych, odnoszących się głównie do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których celem jest uruchamianie środków ograniczających korzyści podatkowe, w szczególności związane z wykorzystywaniem różnic w opodatkowaniu zachodzących na styku krajowych i zagranicznych jurysdykcji podatkowych.

Zgodnie z tą definicją w pojęciu korzyści podatkowej mieszczą się:

- a) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie jego powstania 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, a także
- d) brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika, jeżeli wynika on z okoliczności dotyczących niepowstania zobowiązania podatkowego, odsunięcia w czasie jego powstania lub obniżenia jego wysokości.

Porównując tę definicję z poprzednio obowiązującą w ramach działu IIIa, która była zawarta w art. 119e o.p., należy zauważyć, że została ona rozszerzona o włączenie do niej braku obowiązku pobrania podatku przez płatnika.

17. Równocześnie z definicją korzyści podatkowej, na tej samej podstawie prawnej, uzupełniono od 1.01.2019 r. katalog zawarty w art. 3 o.p. o pkt 19, w którym wyjaśniono pojęcie „środków ograniczających umowne korzyści”. Oznacza ono, zgodnie z tym przepisem, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej lub inne środki ograniczające lub odmawiające korzyści wynikające z tych umów. Wprowadzenie tej definicji, tak jak i definicji korzyści podatkowej, związane było z potrzebą wprowadzenia w takich dwustronnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania klauzul zapobiegających nadużyciom związanym z wykorzystywaniem zawartych rozwiązań w celu minimalizowania obciążeń podatkowych, a także z podpisaniem i ratyfikowaniem przez Rzeczpospolitą Polską Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu 24.11.2016 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 1369 ze zm.). Konwencja ta zakłada wprowadzenie do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania klauzul ograniczających możliwość korzystania z przywilejów danej umowy w sytuacji, gdy głównym celem transakcji lub utworzenia sztucznej struktury byłoby uzyskanie takich korzyści w sposób sprzeczny z przedmiotem lub celem odpowiednich postanowień umownych. Takie unormowania powinny być wprowadzone do kilkudziesięciu umów zawartych przez Rzeczpospolitą Polską, a zdefiniowanie w Ordynacji podatkowej podstawowych pojęć związanych z tymi działaniami ma na celu ich uproszczenie i ułatwienie od strony technicznej.

Art. 3a. [Deklaracje 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)

1. W art. 3a § 1 przewidziano możliwość składania deklaracji (zob. art. 3 pkt 5 o.p.) za pomocą środków komunikacji elektronicznej, z zastrzeżeniem wyłączenia takiej możliwości w przepisach odrębnych. Pojęcie środków komunikacji elektronicznej zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 4 u.i.p.p. przez odesłanie do znaczenia tego pojęcia przedstawionego w art. 2 pkt 5 u.s.u.d.e. Zgodnie z tym ostatnio wymienionym przepisem oznacza ono rozwiązania techniczne, w tym urządzenia teleinformatyczne i współpracujące z nimi narzędzia programowe, umożliwiające porozumiewanie się na odległość przy wykorzystaniu transmisji danych między systemami teleinformatycznymi, w szczególności przez pocztę elektroniczną.

Przyjęte w art. 3a o.p. rozwiązanie oznacza, że forma elektroniczna składania takich dokumentów ma charakter fakultatywny i występuje obok tradycyjnej formy papierowej, chyba że przepisy odrębne wprowadzą obowiązek ich elektronicznego składania. Do takich przepisów odrębnych należą art. 45ba u.p.d.o.f. oraz art. 26 ust. 8 i art. 27 ust. 1c u.p.d.o.p., które nakładają na podatników obowiązek elektronicznego przekazywania wskazanych w nich dokumentów i nie przewidują możliwości wykonania tego w tradycyjnej formie.

2. Złożenie deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej wymaga potwierdzenia w formie elektronicznej. Techniczne kwestie dotyczące takiego poświadczenia są uregulowane w ustawie z 18.11.2020 r. o doręczeniach elektronicznych.

Art. 3b. [Treść deklaracji 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 przysyłania 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.

1. W art. 3b § 1 pkt 1 zawarto rozwiązania prawne, które mają zagwarantować, że deklaracja składana za pomocą środków komunikacji elektronicznej będzie zawierała dane, w ustalonym formacie elektronicznym, które wynikają ze wzoru danej deklaracji określonego w odrębnych przepisach. Takimi odrębnymi przepisami są przede wszystkim akty wykonawcze do ustaw podatkowych. Upoważnienie do wydania takich aktów, najczęściej w formie rozporządzeń ministra właściwego do spraw finansów publicznych, zawierają m.in. art. 28a u.p.d.o.p., art. 45b u.p.d.o.f., art. 52 ust. 1 u.z.p.d., art. 99 ust. 14 ustawy o VAT. Jeśli przepisy materialnych ustaw podatkowych nie dają podstaw do określenia wzoru (formularza) deklaracji, to może zostać w tym celu wykorzystany art. 85 o.p., który zawiera fakultatywne upoważnienie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych m.in. do ustalania zakresu danych zawartych w zeznaniach, wykazach, informacjach lub deklaracjach.

W art. 3b § 1 pkt 2 wprowadzono wymaganie, aby deklaracja składana za pomocą środków komunikacji elektronicznej zawierała jeden podpis elektroniczny, przy czym rodzaje podpisu

elektronicznego, jakim mają być opatrywane poszczególne typy deklaracji i podań, wynikają obecnie z aktu wykonawczego ministra właściwego do spraw finansów publicznych wydanego na podstawie § 2 tego artykułu.

2. Upoważnienie zawarte w art. 3b § 2, opatrzone wytycznymi wynikającymi z § 3 tego artykułu, obecnie wykonuje rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 19.09.2017 r. w sprawie sposobu przysyłania deklaracji i podań oraz rodzajów podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone (Dz.U. z 2021 r. poz. 52 ze zm.).

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.

Artykuł 3d ma charakter informacyjny. Sygnalizuje bowiem, że w przypadku gdy organami podatkowymi są organy samorządu terytorialnego, kwestie związane ze składaniem deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej regulują odrębne przepisy. Tymi przepisami będą akty prawa miejscowego wydawane na podstawie art. 6a ust. 11 i 12 u.p.r., art. 6 ust. 13 i 14 u.p.o.l., art. 6 ust. 9 i 10 u.p.l. Zgodnie z upoważnieniami zawartymi w tych przepisach minister właściwy do spraw finansów publicznych określa w drodze rozporządzenia wymogi formalne, jakim powinny odpowiadać informacje i deklaracje podatkowe, oraz ustala w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw informatyzacji sposób ich przysyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej, a także rodzaje podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone. Przy wydawaniu takich aktów obowiązują wytyczne zbliżone do tych, jakie wobec ministra właściwego do spraw finansów publicznych sformułowano w art. 3b § 3. Akty takie powinny uwzględnić w szczególności rozwiązania zawarte w ustawie z 18.11.2020 r. o doręczeniach elektronicznych.

Art. 3e–3f. (uchylone)

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.

1. Artykuł 4 zawiera legalną definicję pojęcia o kluczowym znaczeniu w prawie podatkowym. W orzecznictwie podniesiono, że zdefiniowane w Ordynacji podatkowej pojęcia obowiązku podatkowego (art. 4) i zobowiązania podatkowego (art. 5) odnoszą się do wszystkich przepisów szeroko rozumianego prawa podatkowego (wyrok NSA w Szczecinie z 22.11.2000 r., SA/Sz 1305/99, LEX nr 53260). Mimo że pojęcie to stosowano w języku prawnym już w okresie II Rzeczypospolitej, tytułując tak dział VI Ordynacji podatkowej z 1934 r. i otwierający go art. 43, z którego wynikało, że: „Poszczególne ustawy podatkowe określają, kiedy powstaje obowiązek podatkowy i odpowiadające mu prawo Państwa do wymiaru podatku”, to do wejścia w życie komentowanej ustawy jego wyjaśnianie było domeną orzecznictwa i doktryny.

W wyroku NTA z 27.02.1934 r., L. Rej. 6498/29, niepubl. (zob. też A. Bącał, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa w orzecznictwie sądowym*, Warszawa 2001, s. 13), stwierdzono, że obowiązkiem podatkowym jest abstrakcyjne zobowiązanie do poniesienia ciężaru podatkowego, związane przez przepis ustawy z zaistnieniem pewnego stanu faktycznego. To orzeczenie stało się źródłem inspiracji dla piśmiennictwa, w którym początkowo sugerowano, że pojęcia obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego można traktować jako synonimy (por. A. Rosenkranz, *Ordynacja podatkowa. Opracowanie systematyczne*, Warszawa 1937, s. 13–14); także podczas obowiązywania obecnej Ordynacji podatkowej zwrócono uwagę na „zaciemnianie granicy pomiędzy obowiązkiem a zobowiązaniem” (H. Dzwonkowski, *Obowiązek podatkowy a zobowiązanie podatkowe*, PiP 1999/2, s. 21 i n.). Z prostego porównania wynika, że orzeczenie Najwyższego Trybunału Administracyjnego miało również wpływ na art. 4.

We współczesnej doktrynie wyróżnia się obowiązek podatkowy w znaczeniu szerszym – abstrakcyjnym, który był odzwierciedlony w treści norm wyprowadzanych z przepisów prawa podatkowego, oraz w znaczeniu węższym – zindywidualizowanym, kiedy normy te znajdowały zastosowanie do konkretnego podmiotu, który znalazł się w sytuacji określonej w ich hipotezach (por. B. Brzeziński, A. Olesińska, *Prawo podatkowe. Część szczegółowa*, Toruń 2001, s. 33). Podstawową treść tego obowiązku, wynikającą z części dyspozytywnej takich norm, stanowi konieczność zapłaty świadczenia pieniężnego na rzecz państwa w szerokim, obejmującym także samorząd terytorialny, znaczeniu. Z tym zasadniczym obowiązkiem związane są także obowiązki o tzw. instrumentalnym charakterze, które są niezbędne do jego prawidłowego wykonania, takie jak np. prowadzenie ksiąg podatkowych, składanie deklaracji, wpłacanie zaliczek, poddanie się czynnościom sprawdzającym czy kontroli (por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 236–237; na temat obowiązków instrumentalnych zob. też J. Szczepaniak, *Obowiązek podatkowy – próba systematyzacji*, „Glosa” 1999/1, s. 1). Obecnie podstawę nakazywania w ustawodawstwie zwykłym określonym podmiotom ponoszenia świadczeń pieniężnych na rzecz państwa zawiera art. 84 Konstytucji RP. Z przepisu tego wynika, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

2. Definicja zawarta w art. 4, w brzmieniu obowiązującym od 1.01.2003 r., została wyraźnie powiązana z przepisami Konstytucji RP, nie tylko ze wskazanym już art. 84, lecz także z art. 217, przez podkreślenie, że powinność przymusowego świadczenia pieniężnego wynika z ustaw podatkowych (por. uwagi do art. 3 pkt 1), jeśli wystąpią okoliczności (zaistnieje zdarzenie) określone w tych ustawach. Z tych regulacji należy wywieść niedopuszczalność wprowadzania takich powinności, jak również określania stanów faktycznych je wywołujących, w aktach niższego rzędu, zarówno o charakterze powszechnie obowiązującym (rozporządzenia, akty prawa miejscowego), jak i – tym bardziej – wewnętrznym. W odniesieniu do tej ostatniej kategorii aktów (uchwały, zarządzenia, wytyczne, okólniki, normatywne decyzje itd.) jednoznaczną barierę wykorzystywania ich do oddziaływania na podmioty niepodporządkowane organom państwa stworzono w art. 93 Konstytucji RP. Zgodnie z tym przepisem takie akty obowiązują tylko jednostki organizacyjnie podległe organowi je wydającemu, a także nie mogą stanowić podstawy decyzji wobec obywateli, osób prawnych oraz innych podmiotów. Oczywiście w świetle tego jest, że nie mogą one być podstawą nałożenia obowiązku podatkowego.

W aktualnym stanie prawnym obowiązek podatkowy wynika przede wszystkim z: ustawy o podatku od spadków i darowizn, ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od

osób prawnych, ustawy o grach hazardowych, ustawy o VAT, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, ustawy o podatku leśnym, ustawy o podatku akcyzowym, ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, ustawy z 2.03.2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Dz.U. z 2022 r. poz. 1539 ze zm.), ustawy z 24.08.2006 r. o podatku tonażowym (Dz.U. z 2021 r. poz. 985), ustawy z 15.01.2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 623), ustawy z 6.07.2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej (Dz.U. z 2023 r. poz. 148 ze zm.), ustawy z 6.07.2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1704). Katalog ten nie jest wyczerpujący, nie obejmuje bowiem ustaw podatkowych ani innych ustaw dotyczących niektórych opłat i niepodatkowych należności budżetowych, których wnoszenie także zamyka się w pojęciu obowiązku podatkowego.

3. Na konieczność wywodzenia obowiązku podatkowego z podstawy ustawowej zawartej w ustawie podatkowej zwracał uwagę Naczelny Sąd Administracyjny również w poprzednio obowiązującym stanie prawnym, zanim weszły w życie obowiązująca Konstytucja RP i komentowana Ordynacja podatkowa. Zresztą z art. 2 ust. 2 u.z.p. także wynikało, że obowiązek podatkowy określają ustawy. W wyroku z 7.09.1989 r., SA/Po 226/89, POP 1998/2, poz. 47 (zob. też A. Bącał, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa...*, s. 13), Naczelny Sąd Administracyjny w Poznaniu, podtrzymując linię orzecznictwa o ustawowej podstawie decyzji administracyjnej, podkreślał, że wyjaśnienia, instrukcje, wytyczne – wydawane na podstawie art. 4 u.z.p. – w sprawach ogólnych lub w przypadkach indywidualnych nie stanowią źródeł prawa podatkowego powszechnie obowiązującego i tym samym nie mogą stanowić podstawy prawnej decyzji podatkowej. Wadliwa praktyka organów podatkowych wywoływała konieczność przypominania tej kardynalnej zasady. Na przykład w wyroku z 18.03.1999 r., I SA/Po 1565/98, LEX nr 37217, Naczelny Sąd Administracyjny w Poznaniu stwierdził, że kreowanie obowiązków w sferze prawa daninowego, w tym podatkowego, należy do wyłącznych uprawnień parlamentu. Decyzje Ministra Finansów nie są prawem powszechnie obowiązującym i nie mogą być podstawą tworzenia za ich pomocą samoistnych obowiązków w sferze prawa daninowego. W wyroku z 16.02.2000 r., I SA/Lu 1540/98, LEX nr 40732 (zob. też A. Bącał, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa...*, s. 18), Naczelny Sąd Administracyjny w Lublinie zwracał zaś uwagę, że zgodnie z zasadą zakazu stosowania analogii w prawie podatkowym granic opodatkowania należy szukać w ustawie podatkowej. Przez analogię nie można tworzyć nowych podatkowoprawnych stanów faktycznych, podlegających opodatkowaniu, ani też tworzyć nowych stanów faktycznych w zakresie ulg i zwolnień. Niedopuszczalność wykorzystywania w drodze analogii norm prawa cywilnego do obowiązków podatkowych akcentował Sąd Najwyższy, podnosząc w wyroku z 28.06.2002 r., I CKN 841/00, OSP 2003/4, poz. 53, z aprobowaną glosą R. Mastalskiego, że przepisy Kodeksu cywilnego o zmianie dłużnika (art. 519–525) nie mają zastosowania do obowiązków podatkowych.

Również nowsze orzecznictwo przynosi przykłady łamania ustawowej podstawy obowiązku podatkowego. W wyroku z 27.06.2006 r., I SA/Bk 164/06, LEX nr 192868, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku stwierdził, że w polskim systemie prawa podatkowego obowiązek podatkowy, aby skutecznie powstać, musi wynikać z ustaw podatkowych. Wszelkie zatem elementy konstrukcyjne podatku, konkretyzujące obowiązek podatkowy, dla ważności i skuteczności obowiązywania powinny być uregulowane w ustawie. W przeciwnym wypadku, jako sprzeczne z Konstytucją RP, nie mogą być podstawą skutecznego nakładania obciążeń podatkowych na obywateli. Sąd uznał, że w przedmiotowej sprawie nastąpiło rozszerzenie momentu powstania obowiązku podatkowego na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie podatku akcyzowego, a zatem było to sprzeczne z przepisem art. 217 Konstytucji RP.

4. Z definicji obowiązku podatkowego wynika jego obiektywny i przymusowy charakter. Powinność poniesienia świadczenia pieniężnego wystąpi, jeśli nastąpi określone w ustawie podatkowej zdarzenie; ani podmiot obciążony taką powinnością, ani organ działający w imieniu państwa nie mogą wpłynąć na powstanie takiego obowiązku. Jeśli konkretny podmiot znajdzie się w sytuacji określonej w hipotezie normy wyprowadzonej z przepisów ustawy podatkowej, z którą się wiąże dyspozycja poniesienia świadczenia pieniężnego, to z mocy prawa powstanie stosunek publicznoprawny między nim a organem reprezentującym państwo (organem podatkowym).

Ta cecha obowiązku podatkowego była eksponowana w wielu orzeczeniach sądowych. W wyroku z 6.08.1992 r., III SA 709/92, POP 1993/4, poz. 62, Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie podkreślał, że obowiązek podatkowy jest kategorią prawną i faktyczną zobiektywizowaną. Oznacza to, że powstaje niezależnie od woli podmiotów temu obowiązkowi podlegających czy też podmiotów ustawowo zobowiązanych do stwarzania różnych środków jego realizacji. Podobnie wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku NSA (7) z 7.04.2003 r., FSA 2/02, ONSA 2003/3, poz. 84, podnosząc, że spełnienie przez dany podmiot abstrakcyjnie wyznaczonych w ustawie warunków powstania obowiązku podatkowego prowadzi do indywidualizacji tego obowiązku, a następnie do jego konkretyzacji w postaci zobowiązania podatkowego.

W orzecznictwie zwracano uwagę, że obciążony nim podmiot nie może przenieść go na inne osoby. W wyroku z 21.10.1992 r., SA/Ka 930/92, POP 1997/3, poz. 60, Naczelny Sąd Administracyjny w Katowicach uznał, że umowa cywilnoprawna przenosząca obowiązek płacenia podatku od nieruchomości z właściciela na dzierżawcę gruntu nie wywiera skutków w zakresie obowiązków publicznoprawnych, w szczególności nie powoduje przeniesienia na dzierżawcę wynikającego z ustawy obowiązku w podatku od nieruchomości. Podobnie twierdził Naczelny Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z 25.11.1992 r., SA/Kr 1838/92, POP 1993/4, poz. 63, podnosząc, że w świetle prawa podatkowego brak jest podstaw do tego, aby podmiot występujący w charakterze podatnika mógł w drodze umowy z osobą trzecią uwolnić się w stosunku do Skarbu Państwa z ciążących na nim obowiązków i przenieść te obowiązki na osobę trzecią. Umowa ta nie może wywierać żadnych skutków w zakresie obowiązków podatkowych podatnika wobec Skarbu Państwa ani powodować zmian w istniejącym lub mającym powstać stosunku prawnym. Także w wyroku z 20.05.1999 r., III SA 5036/98, LEX nr 40952, Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie podkreślał, że w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego utrwalony jest pogląd, iż treść umowy cywilnoprawnej nie może modyfikować obowiązku kształtowanego bezpośrednio przez prawo podatkowe. Konsekwencją takiego stanowiska jest teza zawarta w wyroku NSA w Szczecinie z 16.02.2000 r., SA/Sz 538/99, LEX nr 41513 (zob. też A. Bącał, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa...*, s. 18), że autonomiczność prawa podatkowego w stosunku do innych gałęzi prawa wskazuje, iż organy podatkowe mają prawo, a nawet obowiązek dokonywania oceny zawieranych przez podatników umów oraz innych czynności cywilnoprawnych pod kątem wynikających z tych czynności skutków podatkowych, w tym badania, czy czynności cywilnoprawne nie stanowią działań zmierzających do całkowitego lub częściowego uchylenia się od opodatkowania. Również Sąd Najwyższy podkreślał, że zobowiązanie podatkowe ma charakter publicznoprawny, a nie cywilnoprawny; i dlatego ani obowiązku podatkowego, ani odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe nie można wyprowadzać z postanowień umowy cywilnoprawnej (wyrok SN z 18.04.2002 r., III RN 170/01, LEX nr 563153). Także w nowszym orzecznictwie przypomina się, że obowiązek podatkowy nie jest długiem w rozumieniu prawa cywilnego, tym samym nie jest możliwe zwalnianie z niego na podstawie postanowień umownych, uzgadnianych i przyjętych przez strony stosunku cywilnoprawnego, tj. wierzyciela i dłużnika (wyrok WSA w Rzeszowie z 9.06.2009 r., I SA/Rz 41/09, LEX nr 512083).

Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego dostarcza także przykładów, że na powstanie obowiązku podatkowego nie mają wpływu również organy podatkowe, podobnie jak podmiot obciążony powinnością świadczenia pieniężnego. W wyroku z 24.05.1993 r., III SA 2017/92, FK 1994/4, s. 69, Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie podniósł, że przepisy podatkowe nie przewidują możliwości podejmowania przez radę gminy uchwał w sprawie „sprzedaży” zobowiązań podatkowych, których gmina jest wierzycielem.

5. Potwierdzenie obiektywnego charakteru obowiązku podatkowego zawierają również te orzeczenia, w których Naczelny Sąd Administracyjny akcentował, że obowiązek taki powstaje niezależnie od wiedzy osób nim obciążonych. W wyroku z 25.06.1998 r., SA/Sz 1844/97, LEX nr 34725 (zob. też A. Bącał, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa...*, s. 15), Naczelny Sąd Administracyjny w Szczecinie stwierdził, że obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług i wynikające z niego zobowiązanie podatkowe są kategoriami obiektywnymi, powstają zatem niezależnie od tego, czy podmiot, którego dotyczą, ma tego świadomość. Błędne przekonanie podatnika o braku obowiązku podatkowego lub o mniejszym od rzeczywistego jego zakresie, chociażby wynikające ze znanego mu stanowiska organów skarbowych, nie zwalnia podatnika z tego obowiązku. W wyrokach z 5.05.1998 r., III SA 147/98, POP 2001/3, poz. 62, oraz z 12.10.1999 r., I SA/Łd 1160/97, POP 2001/4, poz. 93, Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie i Łodzi podnosił, że zasadą powinno być, iż nieznanomość przez obywatela prawa podatkowego nie jest zagadnieniem istotnym dla ustalenia i oceny jego, obiektywnej z mocy prawa, odpowiedzialności podatkowej, wskazując na art. 2 u.z.p., a od 1.01.1998 r. – art. 4, 5 i 6 o.p. W ostatnim ze wskazanych wyroków sąd zwrócił uwagę, że zasada taka obowiązuje, jeżeli prawo to zostało wydane i przedstawione do obowiązywania w sposób zgodny z prawem.
6. Istotnym elementem definicji pojęcia obowiązku podatkowego, wskazującym na podstawową różnicę między tym pojęciem a pojęciem zobowiązania podatkowego, zdefiniowanym w art. 5, jest jego nieskonkretyzowany charakter. Fakt, że zaistniało zdarzenie, które spowodowało, iż na określonym podmiocie ciąży powinność świadczenia pieniężnego, nie oznacza jeszcze, że podmiot ten będzie zobowiązany do zapłacenia tego świadczenia. Nie w każdym przypadku obowiązek podatkowy będzie mógł się przekształcić w zobowiązanie podatkowe. Mogą bowiem wystąpić okoliczności, które wyłączają taką możliwość, np. przedawnienie (por. uwagi do art. 68), zastosowanie ulg podatkowych, poniesienie przez podatnika w miejsce dochodu straty z opodatkowanej działalności.

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.

1. Definicja zobowiązania podatkowego w Ordynacji podatkowej, podobnie jak jej poprzedniczka zawarta w art. 2 ust. 1 u.z.p., traktuje zobowiązanie podatkowe jako następstwo obowiązku podatkowego. Aby powstało zobowiązanie podatkowe, na podatniku musi ciążyć obowiązek podatkowy. Zobowiązanie podatkowe jest zatem formą konkretyzacji zindywidualizowanego obowiązku podatkowego i może powstać wyłącznie wtedy, gdy wcześniej bądź równocześnie powstał obowiązek podatkowy danego podmiotu (por. wyrok NSA (7) w Warszawie z 7.04.2003 r., FSA 2/02). Zwykle zobowiązanie podatkowe jest normatywnym następstwem obowiązku podatkowego (por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 237–238 i podana tam literatura). Nie zawsze

natomiast, o czym była mowa w uwadze 6 do art. 4, powstanie obowiązku podatkowego wywoła zobowiązanie podatkowe, a więc konieczność zapłaty skonkretyzowanego co do wysokości, terminu i miejsca podatku (por. E. Liwanowska, *Powstawanie zobowiązań podatkowych*, Dor. Pod. 1999/4, s. 8).

W literaturze podkreśla się różnice w relacji czasowej między powstaniem obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego w zależności od tego, czy chodzi o podatek o otwartym, czy też zamkniętym stanie faktycznym (por. R. Mastalski, *Glosa do wyroku SN z 18.05.2001 r., III RN 95/00*, OSP 2002/5, poz. 69). W podatkach o otwartym stanie faktycznym, takich jak podatki dochodowe, obowiązek podatkowy jako poprzednik zobowiązania podatkowego nie musi być co do momentu powstania określony w ustawie. Istotny jest bowiem początek stanu faktycznego, który wywołuje powstanie takiego obowiązku (np. początek roku podatkowego), który skonkretyzuje się w postaci zobowiązania podatkowego po upływie tego roku, kiedy zaistnieją wszystkie przesłanki niezbędne do obliczenia podatku. W przypadku zaś, gdy wyznaczone prawem czynności stanowią zamknięty stan faktyczny, z którym się wiąże obowiązek zapłaty podatku (np. odpłatna dostawa towaru w podatku od towarów i usług), obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe powstają równocześnie.

2. W art. 5 o.p. przesądzono o tym, że ze zobowiązaniem podatkowym mamy do czynienia wtedy, gdy na podstawie regulacji zawartej w ustawach podatkowych i aktach wykonawczych do nich dokonuje się konkretyzacja powinności zapłacenia przez danego podatnika podatku na rzecz szeroko rozumianego państwa (Skarbu Państwa lub jednej z istniejących od 1.01.1999 r. w polskim systemie ustrojowym wspólnot samorządowych: na szczeblu regionalnym – województwa i powiatu, na szczeblu lokalnym – gminy) co do trzech następujących elementów: wysokości świadczenia, terminu płatności i miejsca spełnienia świadczenia. Zobowiązanie podatkowe może powstać z mocy prawa z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, lub z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej jego wysokość (por. uwagi do art. 21).

W zależności od sposobu powstania zobowiązania i regulacji zawartej w materialnym prawie podatkowym wysokość świadczenia może wynikać wprost z przepisów prawa, które zawierają jego konkretną kwotę (np. w ustawie o opłacie skarbowej), może być obliczana według określonego mechanizmu przez podatnika lub płatnika, a w braku takiego obliczenia lub popełnienia przy nim nieprawidłowości – określana w drodze decyzji przez organ podatkowy od momentu nastąpienia zdarzenia, które wywołało powstanie zobowiązania (np. w podatkach dochodowych), bądź ustalana decyzją tego organu.

Od sposobu powstania zobowiązania zależy także termin płatności podatku. W przypadku zobowiązań powstających z mocy prawa (samoobliczanych) kwestia ta uregulowana jest w przepisach prawa podatkowego, zazwyczaj wprost w ustawach podatkowych. W przypadku zobowiązań powstających w wyniku doręczenia decyzji ustalających ich wysokość (np. w podatku od nieruchomości ciężącym na osobie fizycznej) termin ten wynosi 14 dni od dnia doręczenia takiej decyzji (por. uwagi do art. 47).

Miejsce zapłacenia podatku związane jest z właściwością organów podatkowych (por. uwagi do rozdziału 2 działu II). W zależności od sposobu dokonywania zapłaty podatku stanowi je kasa lub rachunek bankowy tego organu (por. uwagi do art. 60 i 61).

3. Zobowiązanie podatkowe wyraża się w powinności zapłacenia przez podatnika skonkretyzowanego w przedstawiony sposób podatku w szerokim znaczeniu (por. uwagi do art. 3 pkt 3) na rzecz państwa, ujętego w tym przepisie od strony prywatnoprawnej. Posłużono się bowiem pojęciem Skarbu Państwa, wprowadzonym do prawa cywilnego, aby odzwierciedlić aktywność państwa, gdy prowadzi działalność gospodarczą lub społeczną (*dominium*), występując w stosunkach cywilnoprawnych o charakterze majątkowym jako równorzędny partner z innymi podmiotami. Ta szczególna osoba prawna jest w stosunkach cywilnoprawnych podmiotem praw i obowiązków, które dotyczą mienia państwowego nienależącego do innych państwowych osób prawnych (art. 34 k.c.). W obrocie prawnym Skarb Państwa reprezentowany jest przez państwowe jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej (*stationes fisci*). Ujęcie w definicji pojęcia zobowiązania podatkowego kwestii majątkowej – zapłaty podatku na rzecz Skarbu Państwa – eksponuje fakt, że środki pieniężne zapłacone przez podatnika stają się majątkiem Skarbu Państwa. Analogicznie uregulowano to zagadnienie w odniesieniu do wspólnot samorządowych, które z mocy prawa stanowią ogół mieszkańców jednostek zasadniczego podziału terytorialnego w państwie – od 1.01.1999 r. województwa, powiatu i gminy. Zgodnie z art. 165 ust. 1 Konstytucji RP jednostki samorządu terytorialnego mają osobowość prawną i przysługuje im prawo własności oraz inne prawa majątkowe. Mienie samorządowe, podobnie jak mienie państwowe, pozostaje w gestii danej jednostki samorządu terytorialnego i wówczas tę jednostkę w obrocie cywilnoprawnym reprezentują podmioty niemające osobowości prawnej – swoiste *stationes communi* – bądź też mienie to należy do samorządowych osób prawnych. W pojęciu zobowiązania podatkowego mieszczą się zatem również te przypadki, gdy podatnik zobowiązany jest do zapłacenia podatku na rzecz województwa, powiatu lub gminy, a więc w konsekwencji zapłacone przez niego świadczenie stanie się mieniem odpowiedniej jednostki samorządu terytorialnego, która także tworzy państwo w szerokim tego słowa znaczeniu.

Podkreślenie w tej definicji elementu przewłaszczenia, a więc wskazania podmiotu, którego mienie zasili podatek, może budzić wątpliwości, w szczególności w tych przypadkach, gdy podatnikami są *stationes fisci* lub *stationes communi*, jak np. zobowiązane do płacenia podatku dochodowego od osób prawnych samorządowe zakłady budżetowe. Dochodzi wówczas do paradoksalnej sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe takiej jednostki wyraża się w zobowiązaniu jej do zapłacenia na rzecz jednostki samorządu terytorialnego podatku z mienia odpowiedniej jednostki samorządu terytorialnego. Wydaje się, że czytelniejsze z systemowego punktu widzenia byłoby powiązanie zobowiązania podatnika do zapłacenia podatku na rzecz określonego budżetu. Podatki stanowią bowiem podstawową część dochodów publicznych (por. art. 5 ust. 2 pkt 1 u.f.p.) i zobowiązania podatkowe należałoby ujmować od strony budżetowej. Takie ujęcie wprowadzono zresztą, definiując – od 1.01.2003 r. – w art. 3 pkt 8 o.p. pojęcie niepodatkowych należności budżetowych.

4. Zobowiązania podatkowego w świetle definicji zawartej w art. 5 nie stanowi natomiast zobowiązanie do zapłacenia świadczenia pieniężnego na rzecz innej niż Skarb Państwa państwowej osoby prawnej lub też innej niż województwo, powiat albo gmina samorządowej osoby prawnej (np. na rzecz państwowego funduszu celowego, agencji wykonawczej, Polskiego Instytutu Sztuki Filmowej), co nie wyłącza możliwości stosowania do takich zobowiązań przepisów Ordynacji podatkowej, jeśli przewidują to ustawy szczególne.
5. Powstanie zobowiązania podatkowego, stanowiącego konsekwencję obowiązku podatkowego, jest niezależne od woli podatnika, tylko od okoliczności, które je wywołują. Zwracał na to uwagę Naczelny Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z 6.07.1999 r., I SA/Po 2477/98, LEX nr 37899

(zob. też A. Bącal, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa...*, s. 19), podnosząc, że uiszczanie przez podatnika opłaty skarbowej od czynności, które w istocie powinny być opodatkowane podatkiem od towarów i usług, nie może wpływać na określenie istoty podstawy opodatkowania. O tym, jakie zobowiązanie podatkowe powstaje w określonych okolicznościach, nie decydują deklaracje podatnika, lecz sama obiektywna istota czynności podlegającej opodatkowaniu.

6. W orzecznictwie sądowym zwrócono też uwagę na niedopuszczalność utożsamiania pojęcia zobowiązania podatkowego z zaległością podatkową. W wyroku z 11.03.2014 r., I SA/Rz 67/14, LEX nr 1443236, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie stwierdził, że zamienne używanie tych pojęć, zdefiniowanych odpowiednio w art. 5 i 51 § 1 o.p., jest niedopuszczalne, gdyż prowadzi to do nieścisłości, które mogą budzić poważne wątpliwości interpretacyjne choćby przy wykonywaniu decyzji.

Art. 6. [Podatek]

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

1. W art. 6 zawarta jest legalna definicja podatku – świadczenia pieniężnego o podstawowym znaczeniu dla dochodowej części systemu finansów państwa, którego ponoszenie, zgodnie z art. 84 Konstytucji RP, stanowi powszechny obowiązek. Zasadniczą rolę podatków wśród innych dochodów budżetowych potwierdza także fakt, że podatek jest jedynym rodzajem świadczenia, które we wskazanym przepisie zostało podane jako przykład ciężaru i świadczenia publicznego. Również w art. 217 Konstytucji RP podatek wymieniono jako jedyny konstytucyjny przykład daniny publicznej. Wprowadzając w Ordynacji podatkowej rozbudowaną definicję podatku, nawiązano do regulacji konstytucyjnej, wykorzystując przy tym dorobek doktryny, w szczególności przez wymienienie niektórych istotnych cech tego świadczenia. W doktrynie zgodnie zwraca się bowiem uwagę na takie cechy, które charakteryzują podatki, jak przymusowy charakter, bezzwrotność, nieodpłatność, jednostronność ustalania, ogólny charakter, pieniężna forma i przewłaszczenie (por. B. Brzeziński, *Uwagi o znaczeniu...*, s. 24–26).
2. Publicznoprawny charakter podatku oznacza, że jest on nakładany przez państwo działające w sferze *imperium*, przy czym art. 84 i 217 Konstytucji RP gwarantują, że może to nastąpić tylko w drodze ustawy (A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne – podstawowe pojęcia konstytucyjne*, ZNSA 2011/2, s. 47). Jedynie ustawy, a nie wola podatników wyrażana w umowach cywilnoprawnych czy też stanowisko organów podatkowych, mogą określać to świadczenie (zob. W. Szydło, *Prawna dopuszczalność sekurytyzacji wierzytelności gminnych*, Sam. Teryt. 2012/3, s. 42 i n.). W Ordynacji podatkowej zastrzeżono, że podatki mogą wynikać tylko z ustaw podatkowych, a więc ustaw, o których mowa w art. 3 pkt 1 (por. uwagi do tego przepisu). Na ustawowe źródło podatków wskazywano zresztą od dawna w orzecznictwie sądowym. W wyroku z 30.12.1991 r., SA/Po 1562/91, ONSA 1993/2, poz. 34 (zob. też A. Bącal, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa...*, s. 20), Naczelny Sąd Administracyjny w Poznaniu podkreślił, że wszelkie obowiązki podatkowe, a także związane z nimi uprawnienia, mogą wynikać wyłącznie z ustaw podatkowych i nie mogą być znoszone, zmieniane czy poszerzane umowami cywilnymi. W wyroku z 27.11.1990 r., SA/Po 1267/90, ONSA 1990/4, poz. 14 (zob. też A. Bącal, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa...*, s. 19–20), Naczelny Sąd Administracyjny w Poznaniu podnosił, że uprawnienie organów gminy do wykonywania budżetu i samodzielnego

prowadzenia gospodarki finansowej nie oznacza prawa do uchwalania podatków i opłat innych niż przewidziane w odrębnych ustawach. Z kolei w wyroku z 25.02.1994 r., SA/Łd 445/93, POP 1998/2, poz. 46 (zob. też A. Bącal, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa...*, s. 21), Naczelny Sąd Administracyjny w Łodzi stwierdził, że wypowiedź udzielona w wywiadzie prasowym wysokiego szczebla przedstawiciela Ministerstwa Finansów nie jest źródłem prawa i nie może sama w sobie stanowić podstawy zaniechania poboru podatku.

3. Nieodpłatny charakter oznacza, że osoba ponosząca to świadczenie na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy nie uzyskuje w zamian żadnego świadczenia wzajemnego. Ta cecha odróżnia podatki od opłat, które charakteryzuje ekwiwalentność (por. uwagi do art. 2). Podatki stanowią znaczącą część dochodów publicznych i zgromadzone dzięki nim środki umożliwiają funkcjonowanie państwa, przy czym redystrybucja tych środków odbywa się za pośrednictwem odpowiednich budżetów (budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego). Środki publiczne zgromadzone m.in. z podatków zaspokajają potrzeby społeczne w sposób, o którym decydują wybrani w demokratycznych wyborach przedstawiciele społeczeństwa, uchwalając ustawę budżetową lub uchwały budżetowe w jednostkach samorządu terytorialnego.
4. Przymusowy charakter podatków wyraża się w uprawnieniu państwa, za pośrednictwem właściwych organów dysponujących władzą publiczną, działających w ramach wyznaczonych ustawami podatkowymi kompetencji, do ich stanowienia, poboru i przede wszystkim egzekwowania przy zastosowaniu środków przymusu w przypadku uchylania się przez podatników od dobrowolnego wypełnienia ciężących na nich w tym zakresie obowiązków. W takiej sytuacji uprawnione organy egzekucyjne podejmują czynności unormowane w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Naruszanie obowiązków związanych z płaceniem podatków jest też sankcjonowane w drodze regulacji o karnym charakterze za pomocą kar za wykroczenia i przestępstwa skarbowe, przewidzianych w Kodeksie karnym skarbowym.
5. Bezzwrotny charakter podatków oznacza ostateczne przekazanie środków pieniężnych z majątku podatnika do Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, a właściwie, zgodnie z przepisami o finansach publicznych i finansach jednostek samorządu terytorialnego, do odpowiedniego budżetu. Organy podatkowe odpowiedzialne za gromadzenie dochodów publicznych pochodzących z podatków nie mają prawnych możliwości dokonania zwrotu prawidłowo zapłaconych podatków. Inna sytuacja występuje natomiast w przypadku świadczeń nadpłaconych lub nienależnych (por. uwagi do przepisów rozdziału 9 w dziale III). Ta cecha pozwala odróżnić podatki od świadczeń o zwrotnym charakterze, takich jak np. pożyczki.
6. Pieniężny charakter podatku oznacza, że jest on we współczesnych państwach co do zasady wyznaczany, obliczany i pobierany w walucie oficjalnie obowiązującej w danym kraju (w Polsce w złotych), a nie – jak bywało w przeszłości – w naturze lub w drodze osobistego świadczenia pracy przez zobowiązanego. Należy jednak zauważyć, że od zasady tej w Ordynacji podatkowej przewidziano wyjątki w zakresie poboru podatku. Dotyczą one możliwości zapłaty podatku papierami wartościowymi (wyjątek ten ma obecnie potencjalny charakter, gdyż jego uruchomienie zależy od woli Ministra Finansów wyrażonej w drodze rozporządzenia; do tej pory organ ten nie skorzystał z możliwości, jaką daje art. 61 § 4 o.p.) oraz przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych przez podatnika na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody budżetów tych podmiotów (zob. art. 66 o.p.).

7. W definicji podatku, podobnie jak w definicji zobowiązania podatkowego, jako beneficjenta świadczenia wymieniono Skarb Państwa, województwo, powiat lub gminę. Scharakteryzowano tym samym proces zapłaty podatku jako przewłaszczenie środków pieniężnych z majątku podatnika do mienia Skarbu Państwa lub mienia odpowiedniej jednostki samorządu terytorialnego. Wątpliwości, jakie budzi takie cywilistyczne ujęcie tej kwestii, zostały podniesione w uwadze 3 do art. 5, dotyczącego zobowiązania podatkowego, i mają odniesienie także do art. 6. Ten element definicji podatku pozwala natomiast odróżnić podatki od świadczeń pieniężnych, które mają pozostałe cechy podatku, na rzecz innych niż wymienione w komentowanym przepisie osób prawnych należących do sektora finansów publicznych, np. od wpłat do państwowych funduszy celowych (zob. J. Wantoch-Rekowski, *Składki na ubezpieczenie społeczne i ich charakter prawny*, GSP 2007/1, s. 349). Przykładem są wpłaty na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych. Stanowisko, że są one rodzajem daniny publicznej, a tym samym nie są jednak podatkiem, nie budzi wątpliwości w orzecznictwie sądów administracyjnych (zob. wyroki NSA z 16.05.2014 r.: II FSK 1395/12, LEX nr 1481503, oraz II FSK 1388/12, LEX nr 1481500).
8. O tym, czy dane świadczenie pieniężne albo instytucja prawna stanowią podatek w rozumieniu art. 6, przesądza zespół cech, który je charakteryzuje, a nie nazwa, jaką zostały opatrzone w języku prawnym zastosowanym w ustawie podatkowej. O tej generalnej zasadzie należy pamiętać przy dokonywaniu wykładni przepisów podatkowych, tym bardziej że ustawodawca często bywa niekonsekwentny w stosowaniu terminologii, którą definiuje w aktach normatywnych o podstawowym znaczeniu dla systemu.

Przykładem takiego terminologicznego nieporozumienia jest utożsamianie pojęcia podatku naliczonego, którym ustawodawca posługuje się w przepisach dotyczących podatku od towarów i usług, z podatkiem, o którym mowa w art. 6 o.p. (por. wyrok NSA z 11.04.2005 r., FSK 1537/04, ONSAiWSA 2006/1, poz. 34). Mimo zmiany stanu prawnego i wejścia w życie od 1.05.2004 r. ustawy o VAT uwagi NSA zawarte w ww. wyroku co do charakteru podatku naliczonego pozostają aktualne.

Naczelný Sąd Administracyjny nie uznał także za podatek w rozumieniu art. 6 o.p. funkcjonującego w przepisach o podatku od towarów i usług do końca 2008 r. dodatkowego zobowiązania podatkowego (w 2016 r. przywrócono tę instytucję z mocą od 1.01.2017 r. – zob. art. 112b ustawy o VAT; zob. też rozdz. 6a działu III Ordynacji podatkowej), przyjmując, że stanowi ono sankcję administracyjną wymierzaną podatnikowi za delikt administracyjny polegający na złożeniu organowi podatkowemu nierzetelnej deklaracji w tym podatku za dany okres obliczeniowy. W konsekwencji niezapłacenie takiej sankcji w terminie nie mogło być traktowane jako zaległość podatkowa w rozumieniu art. 51 § 1 o.p. i nie mogło być przedmiotem przeniesienia na osoby trzecie na podstawie art. 107 § 1 i n. o.p. (wyrok NSA z 28.08.2008 r., I FSK 972/07, POP 2009/2, s. 135, z krytyczną glosą A. Olesińskiej, POP 2009/2, s. 117–120; zob. też uchwała NSA z 16.11.2009 r., I FPS 2/09, ONSAiWSA 2010/1, poz. 7). Podobne stanowisko zajął NSA w uchwale z 29.05.2023 r., I FPS 1/23, LEX nr 3566688, przyjmując, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 112b ustawy o VAT, jest w istocie sankcją administracyjną, która nie może być uznana za zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 33 § 1 o.p., ponieważ są to dwie różne instytucje prawne.

Natomiast w orzecznictwie nie budzi wątpliwości, że świadczenie, o którym mowa w art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, charakteryzuje się cechami kwalifikującymi pojęcie podatku, wynikającymi z art. 6 o.p. Zgodnie z tym przepisem w przypadku, gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku,

jest obowiązana do jego zapłaty (wyrok NSA z 10.11.2011 r., I FSK 795/11, LEX nr 1131422; wyrok WSA w Gdańsku z 25.01.2011 r., I SA/Gd 852/10, LEX nr 952136).

Także wpłaty z zysku dokonywane na podstawie ustawy z 1.12.1995 r. o wpłatach z zysku przez jednoosobowe spółki Skarbu Państwa (Dz.U. z 2022 r. poz. 44 ze zm.) zostały uznane za daniny publiczne, których elementy konstrukcyjne pokrywają się z konstrukcją podatku, określoną w art. 6 o.p. (wyrok WSA w Gliwicach z 16.09.2010 r., I SA/Gl 334/10, LEX nr 748220).

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.

1. Do art. 7 § 1 wprowadzono legalną definicję podatnika, szeroko określając krąg podmiotów nią objętych przez wskazanie nie tylko osób fizycznych i osób prawnych, lecz także jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej. Najistotniejszym elementem tej definicji jest podkreślenie, że przymiot podatnika uzyskuje ten podmiot, który na mocy ustaw podatkowych podlega obowiązkowi podatkowemu. O tym więc, czy dana osoba lub jednostka będzie podatnikiem, decyduje treść prawa materialnego, które przesądza o zakresie podmiotów, na których ciąży obowiązek podatkowy w danym podatku, a więc nieskonkretyzowana powinność świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie podatkowej (por. uwagi do art. 4). Bycie podatnikiem ma w związku z tym charakter obiektywny. Zależy bowiem od tego, czy konkretny podmiot zostanie objęty hipotezą odpowiedniej normy kreującej obowiązek podatkowy wprowadzonej z ustawy podatkowej. Nie jest to związane z jego wolą ani też z przekształceniem się obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe skutkującym koniecznością zapłaty podatku. Na te kwestie zwracano od dawna uwagę w orzecznictwie, stosując jeszcze przepisy nieobowiązującej już ustawy o zobowiązaniach podatkowych, w której zbliżoną definicję podatnika zawierał art. 3 ust. 3. W wyroku z 18.03.1994 r., III SA 1499/93, „Wspólnota” 1994/30, s. 14 (zob. też A. Bącał, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa...*, s. 26), Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie podnosił, że bycie podatnikiem jest stanem obiektywnym wynikającym z przepisu ustawy.

Nieistotny jest tutaj fakt, że zobowiązanie podatkowe powstało w wyniku wydania i doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Także w wyroku z 18.06.1999 r., I SA/Lu 452/98, POP 2000/4, poz. 125 (zob. też A. Bącał, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa...*, s. 26–27), wydanym już pod rządami Ordynacji podatkowej, Naczelny Sąd Administracyjny w Lublinie stwierdził, że cechą istotną dla wyodrębnienia kategorii podatnika jest podleganie obowiązkowi podatkowemu. Bez znaczenia jest natomiast to, czy dany podmiot staje się następnie podmiotem zobowiązania podatkowego, czy też jest od niego zwolniony. W orzecznictwie zwracano także uwagę na konieczność ścisłego stosowania definicji podatnika zawartej w Ordynacji podatkowej, w której jest mowa o obowiązkach podatkowych, a nie zobowiązaniach podatkowych, w powiązaniu z ustawą podatkową, z której wynikał taki obowiązek. Ilustracją takiego podejścia jest powołany wyżej wyrok z 18.06.1999 r., I SA/Lu 452/98, z glosą I. Krawczyka, Dor. Pod. 2000/6, poz. 63, w którym Naczelny Sąd Administracyjny w Lublinie stwierdził również, że: „Definicja podatnika zamieszczona w art. 7 § 1 o.p. wyklucza możliwość rozszerzenia atrybutów przynależnych jej z mocy prawa o pozaprawną cechę «podmiotu zobowiązanego do uiszczenia podatku według stawek przypisanych»”.

Fakt, że o byciu podatnikiem przesądza obciążenie danego podmiotu obowiązkiem podatkowym, znalazł wyraz także w stanowisku Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczącym podatników znajdujących się w upadłości (zob. też Ł. Czarnocki, P. Olewniczak, P. Wydrzyński, *Co wolno upadłemu. Prawa i obowiązki upadłego konsumenta*, „Doradca Restrukturyzacyjny” 2018/3, s. 72–80). W wydanym jeszcze w okresie obowiązywania ustawy o zobowiązaniach podatkowych wyroku z 28.02.1997 r., I SA/Po 1230/96, OSP 1999/5, poz. 102, z glosą R. Szarka, Naczelny Sąd Administracyjny w Poznaniu stwierdził, że upadły podmiot gospodarczy pozostaje podatnikiem, do którego stosuje się prawa i obowiązki wynikające z ustaw podatkowych. Syndyk działa w imieniu i na rachunek upadłego, jednak w zakresie prawnopodatkowym jego działanie należy traktować jako działanie przez pełnomocnika. Także w wyroku z 9.09.1998 r., III SA 546/97, LEX nr 35197, Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie przyjął, że upadły podatnik nadal pozostaje podatnikiem, jest podmiotem praw i obowiązków materialnoprawnych i do niego należy obowiązek zapłacenia podatku, w szczególności podatku dochodowego od osób fizycznych, za okres sprzed ogłoszenia upadłości. Podobny pogląd wyraził także Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 7.03.2002 r., III SA 1787/00, Biul. Skarb. 2003/3, s. 26, podnosząc, że jakkolwiek syndyk, obejmując majątek upadłego i zarządzając nim, działa za upadły podmiot, to jednak upadły przez ogłoszenie upadłości nie traci prawa własności do swojego majątku. Upadły nadal pozostaje podatnikiem. Jest podmiotem praw i obowiązków materialnoprawnych i na nim ciąży obowiązek zapłacenia podatku. Analogiczna sytuacja występuje w postępowaniu restrukturyzacyjnym, gdzie dłużnik w materialnym znaczeniu nadal pozostaje podatnikiem, lecz po otwarciu tego postępowania traci na rzecz wyznaczonego przez sąd zarządcy legitymację procesową w postępowaniach sądowych i administracyjnych (zob. postanowienie NSA z 20.02.2019 r., I FSK 1731/18, CBOSA).

Podobnie Naczelny Sąd Administracyjny wypowiadał się w wyroku z 28.10.2016 r., II FSK 2946/14, LEX nr 2151576, w kwestii statusu komornika sądowego, który w ramach postępowania egzekucyjnego dokonał sprzedaży zajętych akcji pracowniczych. Sąd nie uznał go ani za podatnika w rozumieniu art. 7 § 1 o.p., ani za płatnika, o którym mowa w art. 8 o.p. Podkreślił natomiast, że obowiązkowi podatkowemu z tytułu uzyskania dochodu ze sprzedaży tych akcji podlega ich właściciel, który wobec tego jest podatnikiem.

Naczelny Sąd Administracyjny analizował również sytuację firmanta i firmowanego z punktu widzenia art. 7 § 1 o.p. W wyroku z 27.01.2016 r., II FSK 3039/13, LEX nr 1965371, stwierdził, że osoba, która dla pozoru prowadziła działalność gospodarczą opodatkowaną według niższych stawek, która udostępnia swoją firmę osobie prowadzącej rzeczywistą działalność gospodarczą, lecz opodatkowaną według wyższych stawek, nie jest podatnikiem w rozumieniu art. 7 § 1 o.p. i nie podlega obowiązkowi podatkowemu. Decyzje wymiarowe w takim przypadku mogą być kierowane wyłącznie do podatnika (firmowanego), a firmant może ponosić odpowiedzialność za cudze zobowiązanie jako osoba trzecia na podstawie art. 113 o.p.

2. W Ordynacji podatkowej nie zdefiniowano pojęć ani osoby fizycznej, ani osoby prawnej, ani jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. W dziale IV, normującym postępowanie podatkowe, w art. 135 wprowadzono systemową zasadę, aby zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych w sprawach podatkowych oceniać według przepisów prawa cywilnego, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej. Ten przepis, ze względu na miejsce, w którym go zamieszczono, jednoznacznie ma zastosowanie do postępowania podatkowego. Biorąc jednak pod uwagę jego treść i wymagania wykładni systemowej zewnętrznej, do wyjaśnienia pojęć określających podmioty, które mogą być podatnikami, należy także stosować regulację zawartą w Kodeksie cywilnym.

3. Osobom fizycznym poświęcone są przepisy działu I tytułu II księgi pierwszej Kodeksu cywilnego (art. 8–32 k.c.). Wynika z nich, że każdy człowiek od chwili urodzenia ma zdolność prawną (art. 8 § 1 k.c.). Może być więc podmiotem praw i obowiązków, również w zakresie prawa podatkowego, jeśli przewidują to ustawy podatkowe. Przepisy tego działu regulują też sytuację osób niepełnoletnich, ubezwłasnowolnionych częściowo lub całkowicie, a także sposób ich reprezentowania. Unormowania te znajdują zastosowanie w prawie podatkowym, pod warunkiem że nie wykluczy ich szczególna regulacja wynikająca z przepisów prawa podatkowego.

W wyroku z 3.08.2016 r., I SA/Wr 451/16, LEX nr 2101193, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu podniósł, że mimo iż prawo podatkowe nie wyklucza z kręgu podatników osób małoletnich wyłącznie ze względu na wiek, o czym świadczy legalna definicja podatnika zawarta w art. 7 § 1 o.p., to jednak dla kwalifikowania określonej osoby jako podatnika konieczne jest w świetle tego przepisu podleganie obowiązkowi podatkowemu. W wyroku z 7.04.2017 r., II FSK 724/15, LEX nr 2332975, NSA stwierdził, że konstrukcja opodatkowania dochodów małoletnich dzieci (z wyłączeniem dochodów z pracy, stypendiów oraz przedmiotów oddanych do swobodnego użytku), zakładająca w istocie traktowanie tych dochodów tak, jakby były dochodami rodziców, wyklucza w tym zakresie przypisanie małoletniemu obowiązku podatkowego. Również w wyroku z 20.04.2017 r., I SA/Ol 101/17, LEX nr 2283639, WSA w Olsztynie zwrócił uwagę, że należy wykluczyć uznanie małoletniego za podatnika podatku VAT czy podatku akcyzowego, albowiem zakres przedmiotowy obowiązku podatkowego w tych podatkach opiera się na czynnościach faktycznych i prawnych, których nie można uznać za kwalifikujące się do podejmowanych „w drobnych bieżących sprawach życia codziennego”.

W orzecznictwie podkreśla się również, że podatnik będący osobą fizyczną z chwilą śmierci traci zdolność prawną, co oznacza, że w stosunku do takiej osoby nie można wszcząć postępowania podatkowego ani też w przypadku jego wcześniejszego wszczęcia wydać decyzji wymiarowej. Gdyby doszło do wydania takiej decyzji, to nie wywołuje ona skutków prawnych, gdyż jest obciążona wadą nieważności (wyrok WSA w Kielcach z 22.07.2010 r., I SA/Ke 331/10, LEX nr 585353, z glosą R. Styczyńskiego, LEX 2010).

4. Regulacja dotycząca osób prawnych znajduje się w przepisach działu II tytułu II księgi pierwszej Kodeksu cywilnego (art. 33–43 k.c.). Osobami prawnymi są, zgodnie z art. 33 k.c., Skarb Państwa i jednostki organizacyjne, którym przepisy szczególne przyznają osobowość prawną. Stosownie do art. 37 § 1 k.c. uzyskanie osobowości prawnej następuje z chwilą wpisu do właściwego rejestru (regulacja dotycząca rejestru przedsiębiorców i rejestru stowarzyszeń, innych organizacji społecznych i zawodowych, fundacji oraz publicznych zakładów opieki zdrowotnej zawarta jest w ustawie o Krajowym Rejestrze Sądowym), chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Najczęściej w tym ostatnim przypadku określone jednostki nabywają osobowość prawną z mocy prawa, tzn. osobowość prawną nadaje im regulująca sposób ich funkcjonowania ustawa (np. jednostkom samorządu terytorialnego – o posiadaniu przez te jednostki osobowości prawnej przesądził art. 165 ust. 1 Konstytucji RP). O statusie danej osoby prawnej jako podatnika rozstrzygają ustawy podatkowe, przy czym zasadą jest wyłączenie z opodatkowania niektórych osób prawnych, takich jak Skarb Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, co jest zrozumiałe ze względu na to, że są one beneficjentami określonych podatków (por. uwagi do art. 5 i 6). Od tej zasady istnieją wyjątki, np. w odniesieniu do podatku od towarów i usług. W orzecznictwie sądowym przyjmuje się, że w przypadkach, gdy czynności opodatkowane tym podatkiem dokonywane są w imieniu i na rzecz jednostki samorządu terytorialnego, podatnikiem podatku od towarów i usług jest ta jednostka (np. gmina),

a nie jej aparat pomocniczy w postaci urzędu (zob. np. wyroki NSA: z 3.01.2008 r., I FSK 117/07, LEX nr 1013765; z 18.11.2008 r., I FSK 1148/07, LEX nr 549622; z 28.04.2009 r., I FSK 263/08, LEX nr 513778; wyrok WSA w Poznaniu z 26.01.2010 r., I SA/Po 1027/09, LEX nr 600005) czy też tworzone przez nią jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, takie jak jednostki budżetowe (zob. uchwała NSA (7) z 24.06.2013 r., I FPS 1/13, ONSAiWSA 2013/6, poz. 96; wyrok TS z 29.09.2015 r., C-276/14, Gmina Wrocław v. Minister Finansów, EU:C:2015:635) lub samorządowe zakłady budżetowe (uchwała NSA (7) z 26.10.2015 r., I FPS 4/15, ONSAiWSA 2016/1 poz. 3). Także ustawy szczególne mogą zawierać generalne zwolnienia danej osoby prawnej od danin publicznych, np. art. 57 ustawy o NBP, gwarantujący bankowi centralnemu państwa korzystanie ze zwolnień podatkowych na równi z jednostkami budżetowymi, które – jako *stationes fisci* dysponujące mieniem Skarbu Państwa – z zasady nie są obciążane obowiązkami podatkowymi.

5. Do 25.09.2003 r. pojęcie jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej nie było w prawie cywilnym definiowane, jakkolwiek takie jednostki aktywnie uczestniczą w obrocie prawnym i ich funkcjonowanie jest regulowane przepisami szczególnymi (np. w ustawie o finansach publicznych – jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe; w Kodeksie spółek handlowych – spółki osobowe: jawna i komandytowa; w Kodeksie cywilnym – spółka cywilna; w ustawie z 24.06.1994 r. o własności lokali, Dz.U. z 2021 r. poz. 1048 ze zm. – wspólnoty mieszkaniowe). Są one także na mocy ustaw podatkowych objęte obowiązkiem podatkowym, a więc mają status podatnika, najczęściej taki jak osoby prawne, niezależnie od ich statusu w obrocie gospodarczym. Najwyraźniejszym przykładem systemowego dysonansu w tej dziedzinie było pozbawienie spółek cywilnych w prawie działalności gospodarczej przymiotu przedsiębiorcy, który miały w myśl wcześniejszej regulacji Prawa działalności gospodarczej, przy jednoczesnym pozostawieniu bez zmian przepisów prawa podatkowego, np. ustawy o VAT z 1993 r., która nadal traktowała takie spółki, a nie ich wspólników, jako podatników tych podatków. Także obowiązująca od 1.05.2004 r. ustawa o VAT za podatników uważa jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej (por. art. 15–17 ustawy o VAT). Natomiast sporne było, czy takie jednostki są podatnikami podatku akcyzowego.

W wyniku zmiany Kodeksu cywilnego, która obowiązuje od 25.09.2003 r., uzupełniono tę ustawę o art. 33¹ k.c., zgodnie z którym do jednostek organizacyjnych niebędących osobami prawnymi, którym ustawa przyznaje zdolność prawną, stosuje się odpowiednio przepisy o osobach prawnych (§ 1). W art. 33¹ § 2 k.c. wprowadzono zasadę, że jeżeli przepis odrębny nie stanowi inaczej, za zobowiązania takiej jednostki odpowiedzialność subsydiarną ponoszą jej członkowie; odpowiedzialność ta powstaje z chwilą, gdy jednostka organizacyjna stała się niewypłacalna. Ta ostatnia zasada na gruncie prawa podatkowego będzie modyfikowana przez przepisy ustaw podatkowych, w szczególności zawarte w rozdziałach 13–15 działu III Ordynacji podatkowej.

W orzecznictwie sądowym pojawiły się problemy związane ze statusem podatkowym takich podmiotów i osób prowadzących w ich ramach działalność. Dotyczyło to przede wszystkim relacji między spółkami cywilnymi a ich wspólnikami (np. wyrok NSA z 28.09.2005 r., I FSK 412/05, LEX nr 512180; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 3.03.2011 r., I SA/Go 30/11, LEX nr 1096484).

W wyroku z 12.10.2005 r., I FSK 168/05, LEX nr 173269, Naczelny Sąd Administracyjny wyraził pogląd, że wszystkie uprawnienia i obowiązki wynikające z ustawy o VAT z 1993 r. odnoszą się bezpośrednio do spółki cywilnej, a nie do jej wspólników. Do spółki jako strony stosunku podatkowoprawnego kierowane są decyzje organów podatkowych. Wynikiem takiego ukształtowania prawnej pozycji spółki cywilnej jest odróżnienie odpowiedzialności podatkowej spółki od

odpowiedzialności jej wspólników. Podobny pogląd w związku z kontrolą wymierzenia spółce cywilnej, a nie jej wspólnikom, sankcji w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług wyraził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 22.02.2005 r., III SA/Wa 1200/04, LEX nr 169318.

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym długo toczył się spór co do pozycji spółki cywilnej jako podatnika na gruncie ustawy o podatku akcyzowym. Zagadnienie to zostało rozstrzygnięte w drodze uchwały NSA (7) z 17.12.2015 r., II GPS 1/15, ONSAiWSA 2016/4, poz. 57, w której przyjęto, że w rozumieniu art. 13 ust. 1 i art. 102 ust. 1–3 u.p.a. podatnikiem jest spółka cywilna.

Z kolei w wyroku z 27.04.2001 r., III SA 429/00, LEX nr 54003, Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie analizował podobną kwestię na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W związku z tym stwierdził, że obowiązek podatkowy z tytułu tego podatku ciąży na wspólnikach spółki cywilnej, a nie na spółce. Na gruncie tej ustawy nie można konstruować domniemania, że jakiś podmiot (niepodlegający z mocy ustawy podatkowej obowiązkowi podatkowemu) jest podatnikiem od osiąganego przez siebie dochodu. Podobnie Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że w świetle art. 3 ust. 1 u.p.o.l. podatnikiem podatku od nieruchomości są wspólnicy spółki cywilnej, a nie spółka cywilna (zob. uchwała NSA (7) z 13.03.2017 r., II FPS 5/16, LEX nr 2240446). W konsekwencji decyzja ustalająca takiej spółce zobowiązanie w podatku od nieruchomości jest dotknięta wadą nieważności na podstawie art. 247 § 1 pkt 5 o.p. jako skierowana do osoby niebędącej stroną w sprawie (wyrok NSA z 3.09.2019 r., II FSK 3058/17, LEX nr 2757513).

6. W art. 7 § 2 przewidziano możliwość ustanawiania w ustawach podatkowych podatnikami innych podmiotów niż wymienione w art. 7 § 1. Przykładem zastosowania takiego rozwiązania i uczynienia podatnikiem tzw. zbiorowego podmiotu podatkowego jest art. 1a u.p.d.o.p. Zgodnie z tym przepisem podatnikami tego podatku mogą być również grupy co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które pozostają w związkach kapitałowych określonych w tym przepisie (podatkowa grupa kapitałowa). Nie są natomiast zbiorowym podmiotem podatkowym wspólnie opodatkowujący się małżonkowie korzystający z możliwości przewidzianej w art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f. Obowiązek podatkowy ciąży bowiem na każdym z nich, a więc każde z nich jest podatnikiem, na co zresztą wyraźnie się wskazuje, odsyłając w powołanym przepisie do art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f., określającego krąg podmiotów objętych obowiązkiem podatkowym w podatku dochodowym od osób fizycznych. Dlatego też, mimo uzupełnienia Ordynacji podatkowej od 1.01.2003 r. o art. 133 § 3, przewidujący, że w sytuacji określonej w art. 92 § 3 o.p. małżonkowie są jedną stroną postępowania podatkowego, nie można wyprowadzać z tego wniosku, że są zbiorowym podatnikiem.
7. Z orzecznictwa sądowego wynika, że jedynie na podatniku ciąży obowiązek zapłacenia podatku, chyba że istniałyby w tej materii odmiennie uregulowania szczególne (zob. B. Brzeziński, *Glosa do uchwały NSA z 26.05.2008 r., I FPS 8/07, ZNSA 2009/2*, s. 176). Takie szczególne uregulowania wprowadzono 1.01.2016 r. w art. 62b o.p., dodanym na podstawie art. 1 pkt 54 noweli z 2015 r. Pozwalają one na zapłatę podatku ciężącego na podatniku przez wymienione w tym przepisie osoby i podmioty. Taka zapłata powoduje wygaśnięcie ciężącego na podatniku zobowiązania (art. 59 § 1 pkt 1 o.p.). Nie zmienia jednak zasady, że podatnikiem obciążony jest podatnik i to on odpowiada za terminową i prawidłową zapłatę.

Art. 7a. [Przedsiębiorstwo w spadku jako podatnik i płatnik]

§ 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.

1. W związku z wejściem w życie 25.11.2018 r. ustawy z 5.07.2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej na podstawie art. 78 pkt 2 u.z.s. ogólną regulację prawną dotyczącą podatnika i płatnika zawartą w Ordynacji podatkowej uzupełniono o dodatkowe przepisy odnoszące się do sposobu reprezentacji szczególnego podatnika i płatnika, jaki stanowi przedsiębiorstwo w spadku (zob. definicję tego pojęcia zawartą w art. 3 pkt 16 o.p.). Z uwagi na fakt, że przedsiębiorstwo w spadku jest w istocie masą majątkową pozostałą po zmarłym przedsiębiorcy, a więc jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, która na mocy art. 49 i 50 u.z.s. ma status podatnika z tytułu wymienionych w tych przepisach obowiązków podatkowych, konieczne było wskazanie na gruncie prawa podatkowego, jakie podmioty będą wykonywały prawa i obowiązki takiego przedsiębiorstwa w przypadkach, gdy na mocy ustaw podatkowych podlega ono obowiązkowi podatkowemu, a także gdy pełni funkcję płatnika.
2. W art. 7a § 1 przyjęto, że w okresie od ustanowienia do dnia wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego (zob. art. 3 pkt 17 o.p.) takie prawa i obowiązki będzie wykonywał zarządca sukcesyjny. Takim zarządcą może zostać osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych powołana jeszcze za życia przez przedsiębiorcę w sposób określony w art. 9 lub art. 11 ust. 2 u.z.s. albo, jeśli przedsiębiorca nie ustanowił zarządu sukcesyjnego, powołana na podstawie art. 12 u.z.s. przez wskazanych w tym przepisie spadkobierców. Zgodnie z art. 7 ust. 1 u.z.s. zarząd sukcesyjny w przypadku, o którym mowa w art. 9 u.z.s., zostaje ustanowiony z chwilą śmierci przedsiębiorcy, jeśli złożył on wniosek o wpis do CEIDG zarządcy sukcesyjnego. Natomiast w sytuacji określonej w art. 12 u.z.s. ustanowienie zarządu następuje z chwilą dokonania wpisu w CEIDG tak powołanego zarządcy sukcesyjnego. Osoba taka wykonuje czynności konieczne do zachowania majątku lub prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku, w tym także w zakresie praw i obowiązków podatkowych, w imieniu własnym na rachunek właściciela przedsiębiorstwa w spadku, w szczególności może brać udział w postępowaniach administracyjnych, podatkowych, sądownoadministracyjnych (zob. art. 13, 15, 16, 21 u.z.s.).
3. W art. 7a § 2 o.p. uregulowano kwestię wykonywania praw i obowiązków przedsiębiorstwa w spadku jako podatnika i płatnika w tym czasie, gdy z przyczyn wskazanych w komentowanym przepisie w takim przedsiębiorstwie nie ma zarządcy sukcesyjnego. W takiej sytuacji prawa i obowiązki podatnika i płatnika, jakim jest przedsiębiorstwo w spadku, wykonują osoby, o których mowa w art. 14 u.z.s., tj. wymienieni w tym przepisie spadkobiercy. Należą do nich w kolejności:
 - a) małżonek przedsiębiorcy, któremu przysługuje udział w przedsiębiorstwie w spadku, lub
 - b) spadkobierca ustawowy przedsiębiorcy lub

- c) spadkobierca testamentowy przedsiębiorcy lub
- d) zapisobierca windykacyjny, któremu zgodnie z ogłoszonym testamentem przysługuje udział w przedsiębiorstwie w spadku.

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.

1. W art. 8 została zawarta legalna definicja płatnika – podmiotu, który pośredniczy przy wykonywaniu zobowiązania podatkowego między podatnikiem a organem podatkowym. Z jednej strony wprowadzenie instytucji płatnika miało na celu usprawnienie poboru podatków i zapobieżenie możliwości uchylania się od ich płacenia przez podatników. W tym sensie płatnicy wykonują funkcje zlecone na rzecz państwa, którego prawidłowe funkcjonowanie jest uzależnione od sprawnego dopływu dochodów do właściwych budżetów. Płatnikami w ustawach podatkowych ustanawia się bowiem takie podmioty, które w momencie powstania zobowiązania podatkowego dysponują środkami finansowymi podatnika lub dokonują czynności związanych z operacjami na jego majątku. Z drugiej strony rolą płatnika jest odciążenie podatnika od bezpośredniego kontaktu z organami podatkowymi. Można uznać, że płatnicy wykonują za podatników czynności dotyczące wywiązywania się przez nich z zobowiązań podatkowych. Ich zadania polegają bowiem na wykonaniu trzech materialno-technicznych operacji: obliczeniu należnego od podatnika podatku, pobraniu go z jego środków i wpłaceniu w wyznaczonym przepisami prawa podatkowego terminie do właściwego organu podatkowego (zob. też K. Chustecka, *Instytucja płatnika w świetle przepisów i orzecznictwa*, „Rejent” 2009/6, s. 9; także J. Sawczuk, *Odpowiedzialność podatkowa i zabezpieczenie realizacji obowiązków ciężących na płatniku*, „Studia Prawnicze KUL” 2013/1, s. 111–142; T. Janicki, *Obowiązki płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych*, Prz. Pod. 2016/3, s. 12 i n.; M. Kalinowski, *Instytucja prawna płatnika w świetle Ordynacji podatkowej*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2021/26, s. 169).

Mimo że płatnik działa w interesie państwa, nie można jego pozycji utożsamiać z pozycją organów podatkowych. Na odmienny charakter podejmowanych przez niego działań zwracał uwagę Naczelny Sąd Administracyjny jeszcze pod rządami stosowanego w sprawach podatkowych Kodeksu postępowania administracyjnego i nieobowiązującej już ustawy o zobowiązaniach podatkowych (zob. wyrok NSA w Gdańsku z 29.11.1984 r., SA/Gd 929/84, ONSA 1984/2, poz. 15, z glosą W. Nykiela, J.P. Tarno, OSP 1988/10, poz. 220). Na taki charakter czynności płatnika zwraca się uwagę także w orzecznictwie dotyczącym Ordynacji podatkowej. W wyroku z 11.04.2014 r., II FSK 1103/12, LEX nr 1481398, Naczelny Sąd Administracyjny podniósł, że wynikające z przepisów prawa podatkowego obowiązki płatnika obliczenia i pobrania podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu nie obejmują weryfikacji zgodności podatkowych regulacji krajowych z przepisami prawa wspólnotowego bądź Konstytucji RP.

Relację między płatnikiem a podatnikiem ilustruje zapadły już po wejściu w życie Ordynacji podatkowej, ale odnoszący się jeszcze do poprzednio obowiązującego stanu prawnego, wyrok z 27.10.1998 r., III SA 826/97, POP 2001/3, poz. 60 (zob. też A. Bącał, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa...*, s. 28), w którym Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie stwierdził, że ani w czasie obowiązywania ustawy o zobowiązaniach podatkowych, ani pod rządami Ordynacji podatkowej

nie ma żadnych wątpliwości co do tego, że płatnik przekazuje organowi podatkowemu cudze (podatnika) pieniądze, niejako „w imieniu” podatnika. Dlatego też legitymację do kwestionowania pobranego przez płatnika podatku – zarówno co do zasady, jak i wysokości – miał wyłącznie podatnik, i to w określonym ustawą (nieobowiązującym art. 175 k.p.a.) trybie. Co więcej, ewentualny zwrot takiego (tj. pobranego przez płatnika) podatku mógłby nastąpić tylko na podstawie wcześniej wydanej, we wskazanym trybie, decyzji stwierdzającej nieistnienie obowiązku podatkowego w całości lub w części (wyrok NSA w Krakowie z 22.10.1987 r., SA/Kr 893/87, ONSA 1987/2, poz. 72).

Podobne stanowisko prezentowane jest także w nowszym orzecznictwie. W wyroku z 6.10.2004 r., III SA 1976/03, LEX nr 260865, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie stwierdził, że dokonanie przez płatnika wpłaty z jego własnych środków finansowych na konto właściwego dla niego urzędu skarbowego kwoty, jaką – w jego ocenie – powinien był obliczyć i pobrać od podatnika, nie stanowi realizacji obowiązku wynikającego z art. 8 o.p.

2. W art. 8 przesądzone, że płatnikami, podobnie jak podatnikami, mogą być obowiązane na podstawie przepisów prawa podatkowego do wykonywania wymienionych czynności osoby fizyczne, osoby prawne lub jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej. Ponieważ Ordynacja podatkowa nie definiuje tych podmiotów, należy w tym zakresie odpowiednio wykorzystać regulację zawartą w Kodeksie cywilnym, o czym była mowa w uwagach do art. 7, zawierającego definicję podatnika. Brzmienie art. 8 może sugerować, że obowiązki związane z wykonywaniem funkcji płatnika mogą być nałożone na wymienione w tym przepisie podmioty nie tylko w drodze ustaw podatkowych, lecz także aktów wykonawczych do nich. Z uwagi na konstytucyjną zasadę, z której wynika, że źródłem nałożenia obowiązku na podmiot niepodległy organowi państwa może być tylko ustawa, odesłanie do przepisów prawa podatkowego nie może oznaczać, że w drodze aktu podstawowego określonej kategorii podmiotów zostanie nadany status płatnika. Znajduje to odzwierciedlenie w orzecznictwie sądowym. W jednym z wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku podniesiono, że funkcji płatnika nie można powierzyć w drodze umowy cywilnej, lecz jedynie w drodze ustawy. W konsekwencji sąd ten uznał, że w zakresie dochodu uzyskiwanego przez członków spółdzielni, którego źródłem jest najem lokali użytkowych, spółdzielnia nie może być płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych (wyrok WSA w Gdańsku z 16.04.2009 r., I SA/Gd 60/09, LEX nr 505738). Dopuszczalne jest natomiast regulowanie szczegółowych kwestii technicznych związanych z obliczaniem, poborem i wpłacaniem podatku przez płatnika w prawidłowo wydanych aktach wykonawczych.

W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego zwrócono uwagę na to, że o tym, czy dany podmiot jest płatnikiem, przesądzają zadania, jakie wykonuje, bez względu na to, czy w przepisach go kreujących wyraźnie tak go określono (zob. wyrok NSA z 25.09.1987 r., III SA 316/87, ONSA 1987/2, poz. 66).

3. Instytucja płatnika jest wykorzystywana niemal we wszystkich ustawach podatkowych. Najszerzy krąg podmiotów obarczono obowiązkami płatnika w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. W rozdziale 7 u.p.d.o.f. jako płatników wskazano m.in. zakłady pracy, spółdzielnie pracy, rolnicze spółdzielnie produkcyjne oraz inne spółdzielnie zajmujące się produkcją rolną, organy rentowe, banki, jednostki organizacyjne uczelni, placówki naukowe, organy zatrudnienia, areszty śledcze i zakłady karne, spółdzielnie, oddziały Wojskowej Agencji Mieszkaniowej, a więc te jednostki, które dysponują środkami pieniężnymi osób fizycznych w momencie, gdy zaciąży na nich zobowiązanie podatkowe. Również przy poborze opłaty skarbowej, podatku od czynności

cywilnoprawnych lub podatku od spadków i darowizn wykorzystuje się powszechnie instytucję płatnika, nakładając wykonywanie obowiązków w tym zakresie przede wszystkim na notariuszy, którzy sporządzają akty odzwierciedlające czynności związane z operacjami na majątku podatnika (zob. K. Buk, *Notariusz jako płatnik podatków*, „Nowy Przegląd Notarialny” 2015/1, s. 19–30). Rządziej sięga się po takie pośrednictwo w przypadku podatków związanych z działalnością gospodarczą. W art. 18 ustawy o VAT płatnikami podatku od dostawy, dokonywanej w trybie egzekucji, towarów będących własnością dłużnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów uczyniono organy egzekucyjne i komorników sądowych (zob. wyrok TK z 4.11.2010 r., P 44/07, OTK-A 2010/9, poz. 97; zob. też P. Wojnicz, *Status komornika jako płatnika podatku VAT w egzekucji sądowej*, PPE 2007/1–2, s. 46 i n.; M. Kalinowski, *Glosa do uchwały SN z 15.12.2006 r., III CZP 115/06*, PPE 2008/6–9, s. 8 i n.; wyrok TS z 26.03.2015 r., C-499/13, Marian Macikowski v. Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, LEX nr 1659192, z częściowo krytyczną glosą A. Wesołowskiej, LEX 2015). W stosunkowo wąskim zakresie, określonym w art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p., wprowadzono instytucję płatnika w podatku dochodowym od osób prawnych. W przypadku osób prawnych, a także obrotu profesjonalnego, zasadą jest bowiem samodzielne rozliczanie się podatników z ciążących na nich zobowiązań.

4. Do wejścia w życie Ordynacji podatkowej płatnicy wykonywali nałożone na nich obowiązki nieodpłatnie. Od 1.01.1998 r. płatnikom podatków pobieranych na rzecz budżetu państwa przysługuje zryczałtowane wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania takich podatków, ustalone w drodze rozporządzenia przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych (por. uwagi do art. 28 § 1 i 3). Odmienne regulacja dotyczy płatników podatków będących dochodami jednostek samorządu terytorialnego. O przyznaniu i wysokości takiego wynagrodzenia decydują organy stanowiące tych jednostek (por. uwagi do art. 28 § 4). Nie ma więc ono obligatoryjnego charakteru.

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.

1. W art. 9 zdefiniowano drugi, poza płatnikiem, podmiot, który może pośredniczyć między podatnikiem a organem podatkowym w realizacji zobowiązania podatkowego. Podmiotem tym jest inkasent, którego zadania, podobnie jak zadania płatnika, mogą być powierzone osobom fizycznym, osobom prawnym lub jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej (co do regulacji prawnej dotyczącej tych osób i jednostek por. uwagi 3–5 do art. 7). W przeciwieństwie do płatnika, na inkasenta nie nałożono obowiązku obliczania należnego od podatnika podatku. Podejmowane przez niego czynności rachunkowo-techniczne są mniej skomplikowane i ograniczają się do pobrania takiego podatku oraz wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Prowadzi to do wniosku, że instytucję tę wykorzystuje się w przypadku takich podatków, których wysokość wynika wprost z przepisów prawa albo też jest wcześniej ustalana w drodze decyzji organów podatkowych (zob. R. Dowgier, *Instytucja inkasenta w polskim prawie podatkowym*, Warszawa 2021).

W praktyce rolą inkasenta jest ułatwienie podatnikom, przede wszystkim osobom fizycznym (w obowiązującym stanie prawnym tylko w przypadku opłaty targowej inkasent może także pobierać ją od osób prawnych i jednostek niemających osobowości prawnej), wywiązywania się

ze zobowiązań podatkowych przez umożliwienie im zapłacenia podatku w miejscu zamieszkania lub wykonywania działalności zawodowej. Dlatego też w obowiązujących ustawach podatkowych przewidziano możliwość wykorzystywania go do poboru podatków stanowiących dochody budżetów jednostek samorządu terytorialnego, przy czym podjęcie decyzji co do zarządzenia poboru podatku w drodze inkasa, określenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso powierzono radom gmin w drodze aktów prawa miejscowego (uchwał). Akty prawa miejscowego, zgodnie z art. 87 ust. 2 Konstytucji RP, stanowią źródło powszechnie obowiązującego prawa w Rzeczypospolitej Polskiej na obszarze działania organów, które je ustanowiły. Dlatego podmioty, na które rady gmin nałożą obowiązek poboru podatku w drodze inkasa, są zobligowane do jego wykonywania. Taką regulację zawarto w art. 6 ust. 12 oraz art. 19 pkt 2 u.p.o.l. odpowiednio w odniesieniu do poboru podatku od nieruchomości od osób fizycznych oraz opłat lokalnych (targowej i miejscowej, jeśli zostaną wprowadzone na terenie danej gminy), a także – w stosunku do podatków rolnego i leśnego pobieranych od osób fizycznych – w art. 6b u.p.r. oraz w art. 6 ust. 8 u.p.l. (zob. W. Morawski, T. Brzezicki, *Wyznaczanie inkasentów w podatku od nieruchomości*, FK 2010/4, s. 21). Unormowania zawarte w Ordynacji podatkowej co do sposobu wynagradzania inkasentów, tak samo jak w przypadku płatników (por. uwagi do art. 28), nie wykluczają ustanowienia inkasentów także do poboru i wpłacania podatków na rzecz budżetu państwa, ale na razie ustawy podatkowe dotyczące takich podatków nie przewidują podobnych rozwiązań.

2. W orzecznictwie sądowym zwrócono uwagę na konieczność ścisłego korzystania przez organy stanowiące gmin z przyznanym im w przedstawionym zakresie kompetencji. W wyroku z 26.10.2001 r., SA/Rz 1622/01, FK 2002/2, s. 60, z głosem M. Popławskiego, s. 65, Naczelny Sąd Administracyjny w Rzeszowie stwierdził, że nie budzi wątpliwości istnienie po stronie rady gminy uprawnienia do określenia (wskazania) inkasentów do dokonywania poboru podatków leśnego, rolnego i od nieruchomości od osób fizycznych, a także ustalenia ich wynagrodzenia, natomiast rada nie ma uprawnienia do nałożenia na wyznaczonych inkasentów dodatkowego obowiązku składania oświadczeń o odpowiedzialności materialnej oraz zastrzeżenia dla organu podatkowego możliwości zażądania poręczenia finansowego i zastrzeżenia rygoru zmiany inkasenta w przypadku niespełnienia tych warunków. Charakteryzując akt podjęty przez radę gminy, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że uchwała w sprawie zarządzenia poboru podatków w drodze inkasa, określenia inkasentów oraz wysokości wynagrodzenia za inkaso jest aktem prawa miejscowego zawierającym przepisy powszechnie obowiązujące na terenie gminy. Nie można przyjąć, że jest ona adresowana wyłącznie do osób wyznaczonych na inkasentów. Mieszkańcy gminy mają prawo wiedzieć, kto jest upoważniony do pobierania podatków, i w istocie uchwała jest skierowana do tych wszystkich mieszkańców; nie jest ona aktem skierowanym do indywidualnie oznaczonego podmiotu w konkretnej sprawie, lecz aktem normatywnym skierowanym do nieokreślonego z góry kręgu osób, bez względu na to, jakiej faktycznie liczby tych osób będzie dotyczyła. W wyroku z 12.04.2018 r., I SA/Sz 129/18, LEX nr 2475264, WSA w Szczecinie zwrócił uwagę, że ustawodawca nie wskazuje zasad wyznaczania inkasentów, którymi powinny się kierować organy stanowiące gmin, co oznacza, że można tego dokonać przez wskazanie imienia i nazwiska wybranych osób lub też określenie stanowiska służbowego lub funkcji pełnionych przez określone osoby. Sąd podkreślił przy tym, że przy wyznaczaniu inkasentów należy jednak zastosować kryteria, które będą na tyle precyzyjne, aby nie było wątpliwości, kto do pełnienia tej funkcji został wskazany. Podobnie NSA w wyroku z 24.07.2020 r., II FSK 560/20, LEX nr 3062096, podkreślił, że brak jest przeszkód prawnych, aby na inkasenta wyznaczano nie tylko osoby fizyczne wskazane imiennie czy przez określenie kryteriów charakteryzujących te osoby, np. sołtysów określonych miejscowością, ale możliwe jest również wyznaczenie na inkasenta osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej.

Podobne stanowisko zajął WSA w Lublinie w wyroku z 21.10.2005 r., I SA/Lu 270/05, FK 2006/7–8, s. 116, z aprobowaną glosą A. Bartosiewicza i R. Kubackiego. Sąd stwierdził, że nadawanie statusu inkasenta nie wynika z art. 9 o.p. (z samego faktu prowadzenia wskazanych w tym przepisie czynności – w rozpatrywanej sprawie rada miasta w kwestii ustalenia prowizji z tytułu sprzedaży znaków opłaty skarbowej i urzędowych blankietów wekslowych podjęła uchwałę, na którą skargę wniósł wykonujący nadzór wojewoda). Nie przewiduje go ustawa o samorządzie gminnym. Także ustawa o opłacie skarbowej nie upoważniła rady gminy do zarządzania w drodze uchwały poboru opłaty skarbowej w drodze inkasa i nie zawiera w swej treści przepisów nakładających na podmioty wskazane w art. 9 o.p. obowiązki przesadzające o statusie inkasenta.

Także Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 16.04.2008 r., I FSK 622/07, LEX nr 368585, podniósł, że obowiązek pobrania podatku i wpłacenia go przez inkasenta we właściwym terminie do organu podatkowego wynika z przepisów dotyczących poszczególnych rodzajów podatków, które przewidują taką możliwość pobierania danego podatku w drodze inkasa, i procedury ustanawiania podmiotów inkasentami. Nadanie statusu inkasenta nie wynika zatem z art. 9 o.p. i samego faktu wykonywania takich czynności. Jeżeli więc uchwała rady gminy nie przewiduje poboru w drodze inkasa, to zawieranie umów przez zarząd gminy (wójta) z podmiotem mającym dokonywać poboru opłaty jest działaniem sprzecznym z podjętą uchwałą, a tak wybrany podmiot nie staje się „ramieniem” organu, który jest uprawniony i obowiązany do poboru daniny. Stanowisko, że statusu inkasenta nie można uzyskać w drodze umownej, nie budzi wątpliwości w orzecznictwie sądowo-administracyjnym (zob. też wyroki NSA: z 6.09.2007 r., I FSK 1192/06, LEX nr 286945; z 15.05.2008 r., I FSK 624/07, LEX nr 969664, oraz z 15.05.2008 r., I FSK 625/07, LEX nr 466741). Dlatego też zwraca się w nim uwagę, że wyznaczanie inkasenta w drodze aktu prawa miejscowego nie wymaga jego zgody (zob. wyrok NSA z 26.08.2011 r., II GSK 820/10, LEX nr 1099199; wyrok WSA w Szczecinie z 12.04.2018 r., I SA/Sz 129/18, LEX nr 2475264).

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.

1. Artykuł 10, w przeciwieństwie do większości przepisów zawartych w dziale I, 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.

Taką formę odrębnego opodatkowania wprowadzono w podatku dochodowym od osób fizycznych m.in. przy opodatkowaniu dochodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i niektórych praw majątkowych, opodatkowaniu dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach bądź uzyskiwaniu dochodów z tytułu wygranych w niektórych konkursach i grach. Występuje także w podatku od towarów i usług w odniesieniu do rozliczeń

rolnika ryczałtowego i podatników tego podatku z tytułu sprzedaży przez takiego rolnika własnych produktów rolnych oraz w podatku tonażowym. Przede wszystkim zaś jest unormowana w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Umożliwia opodatkowanie – w uproszczonej formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych lub karty podatkowej – przychodów osiąganych przez osoby fizyczne z pozarolniczej działalności gospodarczej, przychodów z tytułu umowy najmu, dzierżawy i innych umów o podobnym charakterze osiąganych przez osoby nieprowadzące pozarolniczej działalności gospodarczej, przychodów osiąganych przez osoby wykonujące wolne zawody, zdefiniowane w tej ustawie. Ustawa ta wprowadza także zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów osób duchownych.

2. Komentowany artykuł w § 1 ustala jako regułę, w razie wprowadzenia w materialnym prawie podatkowym zryczałtowanej formy opodatkowania, uprawnienie podatnika do dokonania wyboru między taką formą a opodatkowaniem na zasadach ogólnych. Biorąc jednak pod uwagę art. 10 § 2, należy zauważyć, że skorzystanie z takiego uprawnienia będzie możliwe tylko wówczas, gdy zostanie ono przewidziane również w ustawie podatkowej. Z tego względu art. 10 stanowi w zasadzie dyrektywę dla ustawodawcy konstruującego normy materialnego prawa podatkowego, a nie przepis, który miałby samodzielne znaczenie dla zakresu uprawnień podatnika. O tym bowiem, czy zryczałtowana forma opodatkowania zostanie mu narzucona, czy też będzie mógł ją wybrać jako korzystniejszą w jego sytuacji prawnopodatkowej, przesądza ustawa podatkowa. W obowiązującym stanie prawnym prawo do wyboru opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych przyznano podatnikom w art. 9 u.z.p.d. Także w art. 32 u.z.p.d. umożliwiono podatnikom opodatkowanym w formie karty podatkowej zrzeczenie się tej formy opodatkowania i dokonanie wyboru między inną uproszczoną formą opodatkowania w postaci ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, jeżeli spełniają określone przepisami ustawy wymagania, a opodatkowaniem na zasadach ogólnych.

Art. 11. [Rok podatkowy]

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

1. Z art. 11 wynika zasada, że rok podatkowy obejmuje okres od 1 stycznia do 31 grudnia. Z rokiem kalendarzowym w Polsce pokrywa się także rok budżetowy. Budżet państwa, będący rocznym planem dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów, jest bowiem, zgodnie z art. 109 ust. 3 i 4 u.f.p., uchwalany w formie ustawy budżetowej na okres roku kalendarzowego. Na taki sam okres uchwalane są w formie uchwał budżetowych, w myśl art. 211 ust. 2 i 3 u.f.p., budżety jednostek samorządu terytorialnego (por. C. Kosikowski, Z. Szpringer, *Finanse publiczne. Komentarz do ustawy z dnia 26 listopada 1998 r.*, Zielona Góra 2000, s. 165–166 i 249–251). Pokrywanie się roku podatkowego i roku budżetowego z rokiem kalendarzowym zapewnia, biorąc pod uwagę system poboru podatków stanowiących podstawowe źródło dochodów publicznych (miesięczne zaliczki w podatkach dochodowych, miesięczne, wyjątkowo kwartalne, rozliczanie się w podatku od towarów i usług), odpowiedni wpływ tych dochodów do budżetów.
2. Trybunał Konstytucyjny jeszcze w poprzednio obowiązującym porządku konstytucyjnym wywiódł z klauzuli demokratycznego państwa prawnego zakaz wprowadzania zmian w prawie podatkowym w czasie trwania roku podatkowego oraz nakaz dokonywania i ogłaszania tych zmian w roku poprzednim. To stanowisko podtrzymał także w orzecznictwie, wydanym po wejściu w życie obowiązującej Konstytucji RP (por. J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny...*, s. 114–117). Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie egzekwuje przestrzeganie – w przypadku takich podatków – odpowiedniej *vacatio legis*

i uważa, że w świetle art. 2 Konstytucji RP, a także wyprowadzanych z tego przepisu zasad zaufania do organów państwa i prawidłowej legislacji, zmiany w regulacji prawnej podatku dochodowego powinny być ogłaszane co najmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego (wyrok TK z 15.02.2005 r., K 48/04, OTK-A 2005/2, poz. 15). Orzeczenia Trybunału, z których wynikają te zasady, dotyczą tzw. podatków rocznych (rozliczanych w skali roku podatków o otwartym stanie faktycznym, takich jak podatki dochodowe od osób fizycznych i prawnych), nie zaś podatków o zamkniętym stanie faktycznym, takich jak podatek od towarów i usług, z którego podatnicy mają obowiązek się rozliczać za okresy miesięczne lub w niektórych przypadkach kwartalnie.

3. Zasada pokrywania się roku podatkowego z rokiem kalendarzowym może ulec modyfikacji w ustawie podatkowej (w kwestii terminu „ustawa podatkowa” por. uwagi do art. 3 pkt 1), która może dopuścić odmienną regulację w tym zakresie. W obowiązującym stanie prawnym możliwość przyjęcia za rok podatkowy innego okresu niż rok kalendarzowy przewiduje art. 8 u.p.d.o.p. (por. R. Pęk [w:] L. Błystak [i in.], *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, Wrocław 2003, s. 113–120). W art. 8 ust. 1 u.p.d.o.p., przyjmując jako zasadę pokrywanie się roku podatkowego z rokiem kalendarzowym, umożliwiono podatnikom odstępstwo od niej przez dokonanie wyboru dowolnego miesiąca roku kalendarzowego, od którego będzie się rozpoczynał trwający przez kolejne 12 miesięcy rok podatkowy. O wyborze roku podatkowego innego niż rok kalendarzowy podatnik informuje w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.p., składanym za rok podatkowy poprzedzający pierwszy po zmianie rok podatkowy. Artykuł 8 u.p.d.o.p. przewiduje także odmienne zasady liczenia czasu trwania roku podatkowego w stosunku do podatników po raz pierwszy podejmujących działalność, a także podatników zobowiązanych na podstawie odrębnych przepisów do zamknięcia ksiąg rachunkowych (sporządzenia bilansu) przed upływem przyjętego przez nich roku podatkowego.
4. W wyroku z 19.08.2014 r., I SA/Gd 722/14, LEX nr 1503455, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku odniósł się do relacji między rokiem podatkowym a rokiem obrotowym w spółce osobowej, jaką jest spółka komandytowo-akcyjna. Sąd stwierdził, że z okoliczności, iż ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawiera odrębnych regulacji prawnych co do określenia roku podatkowego osób fizycznych, co powoduje, że stosownie do art. 11 o.p. jest nim zawsze rok kalendarzowy, natomiast osoby prawne są uprawnione do określenia roku podatkowego niepokrywającego się z rokiem kalendarzowym, nie wynika, że spółka komandytowo-akcyjna, której akcjonariuszami są osoby fizyczne, musi ustalić swój rok obrotowy tak jak rok podatkowy tych osób (rok kalendarzowy). Spółka komandytowo-akcyjna jest podmiotem odrębnym od wspólników i trudno mówić o konieczności dostosowania roku obrotowego spółki do roku wspólników (akcjonariuszy). Sąd uznał również, że ponieważ spółki osobowe w 2013 r. nie miały statusu podatnika podatku dochodowego, wybrany przez nie rok obrotowy nie był jednocześnie ich rokiem podatkowym (nie miały one roku podatkowego, ta kategoria dotyczy wyłącznie ich wspólników, którzy ewentualnie prowadzą własne księgi rachunkowe). A zatem przyjęty przez spółkę komandytowo-akcyjną na potrzeby prowadzenia ksiąg rachunkowych rok obrotowy był przed 1.01.2014 r. podatkowo obojętny. Do takiej spółki nie mogło się odnosić zastrzeżenie co do roku obrotowego „stosowanego również do celów podatkowych”. Rok podatkowy wspólnika spółki komandytowo-akcyjnej odmienny od roku obrotowego spółki może co prawda nieco utrudniać prawidłowe wywiązywanie się przez tego wspólnika z obowiązków podatkowych, ale go nie uniemożliwia. Pogląd ten nie budzi wątpliwości w orzecznictwie (zob. wyroki: NSA z 19.04.2016 r., II FSK 25/15, LEX nr 2019598; WSA w Łodzi z 1.12.2016 r., I SA/Łd 1441/15, LEX nr 2175542; WSA w Gliwicach z 4.05.2017 r., I SA/Gl 676/15, LEX nr 2290692).

Art. 12. [Termin]

§ 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 2023 r. poz. 285 i 1860), 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 2023 r. poz. 1640) 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.

1. Artykuł 12 w komentowanym brzmieniu, z niewielkimi zmianami, obowiązuje od 1.01.2003 r.

Nowela z 2002 r., którą nadano nowe brzmienie art. 12, wprowadziła kompleksową regulację zasad obliczania terminów do działu I „Przepisy ogólne”. Konsekwencją zmiany jest stosowanie zawartych w tym przepisie zasad do obliczania wszelkich terminów występujących w przepisach prawa podatkowego i aktach indywidualnych wydawanych na ich podstawie, zarówno o materialnym, jak i procesowym charakterze.

Przykładem zastosowania tego przepisu może być wyrok NSA z 28.04.2004 r., GSK 29/04, ONSAiWSA 2004/2, poz. 50. Także w wyroku WSA w Gliwicach podkreślono, że zasady obliczania terminów określone w art. 12 o.p. odnoszą się zarówno do terminów określonych w prawie materialnym, jak i do terminów procesowych (wyrok WSA w Gliwicach z 11.09.2009 r., III SA/Gl 429/09, LEX nr 526477). Również w wyroku NSA z 22.07.2015 r., II FSK 1562/15, LEX nr 1767941, stwierdzono, że art. 12 § 6 pkt 2 o.p. dotyczy także uprawnień materialnoprawnych podatników. To stanowisko nie budzi obecnie wątpliwości (zob. np. wyroki: WSA w Lublinie z 29.05.2018 r., III SA/Lu 52/18,

LEX nr 2510070; WSA w Łodzi z 8.05.2018 r., I SA/Łd 158/18, LEX nr 2496991; WSA w Krakowie z 12.12.2017 r., I SA/Kr 926/17, LEX nr 2429253).

2. Pojęcie terminu może występować w dwóch znaczeniach: jako określenie konkretnej daty i jako wyznaczenie przedziału czasowego. Terminy w obu tych znaczeniach mogą wynikać z przepisów prawa – w prawie podatkowym w przypadkach, gdy dotyczą podmiotów niepodporządkowanych organom podatkowym, z ustaw podatkowych (terminy ustawowe) – lub z aktów indywidualnych (najczęściej decyzji), wydawanych na podstawie tych przepisów (terminy urzędowe). W doktrynie dokonywane są podziały terminów także według innych kryteriów (M. Szubiakowski, *Obliczanie terminów*, cz. 6, Prz. Pod. 2001/7, s. 48–49). Najistotniejsze znaczenie ma podział na terminy materialne i procesowe oraz instrukcyjne i zawite.
3. Terminy materialne wyznaczają okres, w czasie którego, lub datę, do której mogą być kształtowane prawa albo obowiązki podmiotów w ramach stosunku prawnego określanego przez przepisy prawa materialnego. Upływ takiego terminu powoduje wygaśnięcie praw i obowiązków o charakterze materialnoprawnym i uniemożliwia wzruszenie aktów, które dotyczyły takich praw i obowiązków. W związku z tym terminy materialne są nieprzywracalne. W Ordynacji podatkowej przykładem takich terminów są terminy dotyczące przedawnienia zobowiązań podatkowych (por. uwagi do art. 68–71) i terminy, które powodują niemożność usunięcia z obrotu prawnego decyzji odnoszących się do przedawnionych zobowiązań w drodze wznowienia postępowania (por. art. 245 § 1 pkt 3 lit. b) lub stwierdzenia ich nieważności (por. art. 247 § 2). Przykładem terminu materialnego w ustawie podatkowej może być okres (niewykonywanie działalności przez okres dłuższy niż 6 miesięcy), o którym była mowa w nieobowiązującym art. 59 ust. 1 pkt 4 u.g.h. (podobny przykład terminu materialnego aktualnie zawarty jest w art. 59 ust. 1 pkt 4b u.g.h.), który uprawniał organ podatkowy do cofnięcia zezwolenia lub koncesji (zob. wyrok WSA w Lublinie z 30.04.2013 r., III SA/Lu 314/12, LEX nr 1326346), lub data, do której należy złożyć zeznanie roczne w podatku dochodowym (zob. wyrok WSA w Łodzi z 2.06.2015 r., I SA/Łd 388/15, LEX nr 1748262). W tym ostatnim przypadku skutki naruszenia przez podatnika terminu do złożenia deklaracji polegają na jego odpowiedzialności karnej skarbowej. W wyroku z 30.10.2002 r., I SA/Ka 1630/01, POP 2003/2, poz. 30, Naczelny Sąd Administracyjny w Katowicach stwierdził, że złożenie przez podatnika rocznego zeznania po terminie przewidzianym w art. 45 u.p.d.o.f. i uchylonym art. 161 o.p. nie powoduje jego bezskuteczności, jednak może podlegać sankcjom przewidzianym w Kodeksie karnym skarbowym, w szczególności podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe na podstawie art. 56 § 4 k.k.s. Sąd podkreślił przy tym, że żaden przepis ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawiera zakazu złożenia korekty zeznania po upływie terminu przewidzianego do złożenia zeznania, czyli po 30 kwietnia następnego roku. Zakaz złożenia korekty zeznania rocznego nie powstaje także wówczas, gdy podatnik złożył roczne zeznanie podatkowe z uchybieniem terminowi przewidzianemu w art. 45 u.p.d.o.f.
4. Terminy procesowe wyznaczają okres, w czasie którego, lub datę, do której powinny być dokonane czynności o charakterze procesowym przez podmioty zobowiązane do takiego działania, jak również przez właściwe organy. Skutki naruszenia takich terminów mogą mieć różnorodny charakter, np. w zależności od tego, czy termin miał charakter instrukcyjny i z jego naruszeniem nie były związane określone konsekwencje prawne, czy też zawity, powodujący, że bez jego przywrócenia niemożliwe jest podejmowanie określonych działań (np. odwołanie złożone po terminie, który w razie uchybienia mu nie zostanie przywrócony, staje się bezskuteczne).

Naruszenie terminów procesowych nie rzutuje jednak w sposób nieodwracalny na prawa lub obowiązki wynikające z regulacji materialnoprawnej. Dlatego też na ogół terminy procesowe o zawitym charakterze, a więc takie, których naruszenie powoduje efekt w postaci niemożności skutecznego dokonania czynności, dla której termin wprowadzono, w razie ich naruszenia w postępowaniu podatkowym przez stronę lub uczestników tego postępowania są przywracalne (por. art. 162). Jednak i w tym zakresie mogą występować odmienne rozwiązania, np. niedopuszczalne jest przywrócenie terminu do złożenia podania o przywrócenie terminu (art. 162 § 3).

Jakkolwiek zasadą jest, że terminy materialne wynikają z przepisów prawa materialnego, a terminy procesowe – z przepisów prawa procesowego, należy uwzględnić fakt, że nie tylko Ordynacja podatkowa, lecz także inne ustawy podatkowe, oprócz regulacji materialnoprawnej najczęściej zawierają także przepisy proceduralne. Na tę kwestię, na gruncie unormowań ogólnego postępowania administracyjnego, zwracał uwagę Naczelny Sąd Administracyjny w Katowicach w wyroku z 24.11.1994 r., SA/Ka 1230/94, LEX nr 26528, podnosząc, że o charakterze przepisu i terminu nie przesądza tylko okoliczność, w jakiej ustawie przepis statuujący dany termin się znajduje. Dotyczy to zwłaszcza sytuacji, gdy ustawa taka – oprócz przepisów prawa materialnego – zawiera również przepisy proceduralne. Dla oznaczenia charakteru danego przepisu istotne znaczenie mają zawsze jego przedmiot i treść.

5. W art. 12 § 1–5 zostały unormowane sposoby obliczania terminów wyznaczonych jako przedział czasowy określony za pomocą dni, tygodni, miesięcy lub lat. Zawarte rozwiązania, mimo pewnych odrębności, mają charakter systemowy, zasady dotyczące obliczania takich terminów są bowiem w różnych gałęziach prawa zbliżone.

Punktem wyjścia do liczenia terminu wyznaczonego w dniach, o czym jest mowa w art. 12 § 1, jest przyjęcie założenia, że w przypadku gdy początek terminu tak określonego wyznacza pewne zdarzenie, przy obliczaniu terminu nie uwzględnia się dnia, w którym zdarzenie to nastąpiło, np. dnia, w którym doręczono pismo organu podatkowego (zob. np. wyrok WSA w Szczecinie z 2.08.2016 r., I SA/Sz 375/16, LEX nr 2098137). Bieg takiego terminu rozpoczyna się dnia następnego po dniu zdarzenia, a kończy z upływem ostatniego z wyznaczonych dni, tj. z upływem godziny 00.00 tego dnia, z zastrzeżeniem art. 12 § 5, który może przedłużyć ten okres, gdy ostatni dzień przypada na sobotę lub dzień wolny od pracy, chyba że ustawy podatkowe stanowią inaczej. Przykładowo, jeśli podatnikowi doręczono 1 lutego zawiadomienie organu podatkowego o możliwości wypowiedzenia się w sprawie zebranego w postępowaniu materiału dowodowego, w trybie art. 200 § 1 o.p., to biorąc pod uwagę 7-dniowy termin określony w tym przepisie, powinien on skorzystać ze swojego uprawnienia do 8 lutego, chyba że ta data wypadnie w sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy – wówczas termin zostanie przedłużony do następnego dnia po dniu lub dniach wolnych od pracy.

W orzecznictwie powstałym na podstawie Ordynacji podatkowej w brzmieniu sprzed 1.01.2003 r. zwrócono uwagę na to, że zastrzeżenie odnosi się tylko do ostatniego dnia terminu, a nie do jego rozpoczęcia. W wyroku z 24.09.1999 r., I SA/Lu 622/98, LEX nr 40054 (zob. też A. Bącał, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa...*, s. 276), Naczelny Sąd Administracyjny w Lublinie stwierdził, że zgodnie z obowiązującym wówczas art. 161 § 1 o.p. (jego odpowiednikiem jest obecnie art. 12 § 1 o.p.) bieg terminu otwiera się następnego dnia po dniu, w którym nastąpiło określone zdarzenie, przy czym żadnego wpływu na początek biegu terminu nie ma okoliczność, że przypada on na wolną sobotę lub inny dzień wolny od pracy. Okoliczność ta ma znaczenie wyłącznie przy obliczaniu ostatniego dnia terminu.

W przypadku terminu określonego w tygodniach jego koniec przypada na taki dzień ostatniego tygodnia, który odpowiada początkowemu dniowi terminu. Jeśli więc 2-tygodniowy termin zaczyna biec w poniedziałek 1 stycznia, to upływa w poniedziałek 15 stycznia. Podobna zasada obowiązuje w przypadku terminów określonych w miesiącach i latach. Jeśli chodzi o miesiące, to z tym zastrzeżeniem, że gdyby takiego dnia w ostatnim miesiącu nie było (co jest możliwe ze względu na różną liczbę dni – 30 lub 31 – w poszczególnych miesiącach, w tym odmienną długość lutego w latach zwykłych – 28 dni – i przestępnych – 29 dni), to termin upływie w ostatnim dniu tego miesiąca. Na przykład miesięczny termin, który zaczął się 31 sierpnia, skończy się 30 września. Natomiast w przypadku terminu określonego w latach, gdyby w ostatnim roku terminu nie było dnia odpowiadającego początkowemu dniowi terminu, wówczas termin kończy się w dniu, który poprzedzałby bezpośrednio ten dzień. Przykładowo roczny termin, który rozpoczyna bieg 29 lutego w roku przestępnym, zakończy się 28 lutego w następnym roku.

W wyroku WSA w Gliwicach z 11.09.2009 r., III SA/GI 429/09, LEX nr 526477, zwrócono uwagę, że dokonana przez ustawodawcę w art. 12 § 1–3 o.p. dystynkcja między obliczaniem terminów oznaczonych w dniach (§ 1) oraz tygodniach i miesiącach (§ 2 i 3) jednoznacznie wskazuje na to, że o ile w przypadku terminu określonego w dniach nie wlicza się do niego dnia, w którym nastąpiło zdarzenie będące początkiem tego terminu, o tyle terminy określone w tygodniach lub miesiącach swój bieg rozpoczynają właśnie w dniu, w którym zdarzenie takie wystąpiło, skoro w przypadku obu tak określanych terminów ustawodawca wskazuje na ich dzień końcowy, precyzując, że kończą się one z upływem tego dnia w ostatnim tygodniu, który odpowiada początkowemu dniowi terminu, ewentualnie z upływem tego dnia w miesiącu, który odpowiada początkowemu dniowi terminu.

6. Zasadą obowiązującą w Ordynacji podatkowej od jej wejścia w życie w odniesieniu zarówno do terminów materialnych, jak i procesowych, obecnie wyrażoną w art. 12 § 5, jest przyjęcie korzystniejszego dla podmiotów objętych tą regulacją rozwiązania niż to, które do 2017 r. istniało w ogólnym postępowaniu administracyjnym, że termin nie tylko nie może się kończyć w dniu ustawowo wolnym od pracy, lecz również w sobotę, tylko w dniu następnym przypadającym po tych dniach, chyba że ustawy podatkowe stanowią inaczej. To końcowe zastrzeżenie dodano do art. 12 § 5 o.p. w wyniku nowelizacji obowiązującej od 1.01.2015 r. Jest ono związane z regulacją szczególną wprowadzoną do art. 130c ust. 3 oraz art. 133 ust. 2a ustawy o VAT. Podatnik zarejestrowany na potrzeby wprowadzonych procedur szczególnych musi złożyć drogą elektroniczną deklaracje VAT w nieprzekraczalnym terminie do końca miesiąca od zakończenia okresu rozliczeniowego, bez względu na to czy przypadnie on w sobotę czy w dzień ustawowo wolny od pracy.

Dni ustawowo wolne od pracy wyznaczają przepisy ustawy z 18.01.1951 r. o dniach wolnych od pracy (Dz.U. z 2020 r. poz. 1920). Zgodnie z tą ustawą są to niedziele oraz: 1 stycznia – Nowy Rok, 6 stycznia – Święto Trzech Króli, pierwszy i drugi dzień Wielkiej Nocy, 1 maja – Święto Państwowe, 3 maja – Święto Narodowe Trzeciego Maja, pierwszy dzień Zielonych Świątek, dzień Bożego Ciała, 15 sierpnia – Wniebowzięcie Najświętszej Maryi Panny, 1 listopada – Wszystkich Świętych, 11 listopada – Narodowe Święto Niepodległości, 25 i 26 grudnia – pierwszy i drugi dzień Bożego Narodzenia. W orzecznictwie NSA podkreślono, że to, iż znaczna część pracodawców, w tym również urzędy, traktuje określony dzień w drodze indywidualnych decyzji jako wolny od pracy, podlegający odpracowaniu, nie daje podstaw do przyjęcia, że dzień ten był dniem ustawowo wolnym od pracy w rozumieniu przepisów ustawy o dniach wolnych od pracy, w związku

z mającym wówczas zastosowanie art. 161 § 1 o.p., którego odpowiednikiem jest obecnie art. 12 § 5 (wyrok NSA w Szczecinie z 2.09.1999 r., SA/Sz 1498/98, LEX nr 38994).

7. W art. 12 § 6 wskazano okoliczności, które pozwalają uznać, że termin został zachowany. W przepisie tym wprowadzono pkt 1 dotyczący elektronicznego doręczania pism organom podatkowym (por. uwagi do art. 3a i 168). W takim przypadku do zachowania terminu niezbędne jest wysłanie pisma na adres do doręczeń elektronicznych, o którym mowa w art. 2 pkt 1 u.d.e., do organu podatkowego oraz otrzymanie dowodu otrzymania, stosownie do art. 41 u.d.e. W przypadku podmiotów publicznych, jakimi są organy podatkowe, dowód otrzymania wystawiany jest po wpłynięciu pisma na adres do doręczeń elektronicznych takiego podmiotu.

W pozostałych punktach komentowanego artykułu zawarte są rozwiązania od dawna przyjmowane we wszystkich procedurach, takie jak nadanie pisma w polskiej placówce pocztowej, a od 1.01.2013 r. – w polskiej placówce pocztowej operatora wyznaczonego w rozumieniu obecnie obowiązującego Prawa pocztowego (tj. w świetle art. 3 pkt 12 i 13 pr. poczt. – przedsiębiorcy uprawnionego do wykonywania działalności pocztowej na podstawie wpisu do rejestru operatorów pocztowych, obowiązującego do świadczenia usług powszechnych), lub w przypadku podmiotów przebywających poza granicami kraju – w polskim urzędzie konsularnym, a od 1.01.2016 r. także w placówce 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. W przypadku zaś osób znajdujących się w szczególnej sytuacji uniemożliwiającej dostęp do takich urzędów – złożenie pisma w dowództwie jednostki wojskowej (w odniesieniu do żołnierza), kapitanowi statku (w odniesieniu do członka załogi statku morskiego), administracji zakładu karnego lub aresztu śledczego (w stosunku do osób pozbawionych wolności lub aresztowanych).

W związku ze zmianami tego przepisu wprowadzonymi od 1.01.2016 r. nieaktualne stało się stanowisko zawarte we wcześniejszym orzecznictwie, że w celu zachowania terminu do wniesienia odwołania niezbędne jest nadanie odwołania wyłącznie w polskim urzędzie pocztowym lub polskiej placówce konsularnej (zob. wyrok NSA z 13.01.2016 r., II FSK 2888/13, LEX nr 2033517, zawierający szerokie omówienie tego zagadnienia w stanie prawnym obowiązującym przed nowelą z 2015 r.). Taki sam skutek odniesie bowiem nadanie pisma w urzędzie pocztowym innego kraju Unii Europejskiej. Natomiast w przypadku pozostałych państw doprecyzowano kwestię, która była kontrowersyjna w orzecznictwie, przyjmując, że termin uważa się za zachowany, jeżeli przed jego upływem pismo zostało otrzymane przez polską placówkę operatora wyznaczonego w rozumieniu Prawa pocztowego. Takie stanowisko już wcześniej zajmowano w części orzecznictwa, np. w wyroku z 13.04.2012 r., II FSK 2085/10, LEX nr 1218942, gdzie NSA stwierdził, że na gruncie art. 12 § 6 pkt 2 o.p. za datę wniesienia pisma nadanego w zagranicznym urzędzie pocztowym należy uznać datę przekazania tej przesyłki polskiej placówce pocztowej operatora publicznego (podobnie np. postanowienie NSA z 6.10.2010 r., I OSK 1567/10, LEX nr 741563). To stanowisko nie było jednak powszechnie akceptowane w orzecznictwie, czego przykładem był pogląd zawarty w wyroku NSA z 8.02.2012 r., II FSK 1497/10, LEX nr 1126320.

W wyroku z 5.03.2009 r., I SA/Gd 369/08, LEX nr 505757, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku podniósł, że dla przyjęcia, iż dany podmiot jest operatorem publicznym, konieczne jest nie tylko ustalenie, iż świadczy on powszechne usługi pocztowe, lecz także iż ma wynikający z przepisów prawa obowiązek świadczenia tego rodzaju usług.

Natomiast skorzystanie z usług polskiej placówki pocztowej innego operatora niż wyznaczony w rozumieniu art. 12 § 6 pkt 2 o.p. w zw. z art. 178 ust. 1 pr. pocz. nie skutkuje zachowaniem terminu, gdy pismo dostarczono organowi podatkowemu po jego upływie. Ochronie praw strony, która na skutek oddania pisma w placówce innego operatora niż wyznaczony nie dochowała terminu do dokonania czynności, służy instytucja przywrócenia terminu (zob. wyroki: WSA w Krakowie z 22.03.2017 r., III SA/Kr 1050/16, LEX nr 2280985; NSA z 1.03.2018 r., II FSK 510/16, LEX nr 2486313).

Dokonując analizy art. 161 § 5 o.p., który obowiązywał do końca 2002 r. i stanowił odpowiednik komentowanego przepisu w zakresie postępowania podatkowego, Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 1.02.2000 r., III SA 213/99, ONSA 2001/2, poz. 72, podkreślił również, że przepis ten odnosi się do strony oraz innych uczestników postępowania i ma w stosunku do nich charakter ochronny, nie ma zaś zastosowania do działań urzędu. Innymi słowy, jeżeli z przepisu podatkowego wynika określony termin, który powinien być dotrzymany przez organy podatkowe, to termin ten może być liczony dopiero od dnia otrzymania pisma przez te organy.

Podobne stanowisko znalazło odzwierciedlenie w wyroku WSA w Lublinie z 25.02.2009 r., I SA/Lu 635/08, LEX nr 499938, w którym stwierdzono, że norma zawarta w art. 12 § 6 pkt 2 o.p. odnosi się wyłącznie do strony lub innych uczestników postępowania, nie ma natomiast zastosowania do działań organu podatkowego. Każdy oczywiście organ jest adresatem 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. Z punktu widzenia tej normy można więc badać, czy dotrzymany zostaje termin do złożenia deklaracji, nie natomiast, co należy rozumieć przez pojęcie jej złożenia. „Złożenie” deklaracji jest tożsame z pojęciem jej nadania, ale tylko na potrzeby ustalania zachowania terminu, a nie w celu definiowania złożenia deklaracji, o jakim mowa w art. 76a § 2 pkt 2 o.p. To stanowisko jest powszechnie akceptowane w orzecznictwie (zob. wyroki NSA: z 31.07.2012 r., II FSK 71/11, LEX nr 1217412; z 21.09.2012 r., II FSK 429/11, LEX nr 1217558, oraz z 23.04.2018 r., I FSK 255/17, LEX nr 2501138; wyrok WSA w Olsztynie z 28.04.2016 r., I SA/Ol 120/16, LEX nr 2054185).

Warto też odnotować stanowisko przyjęte w orzecznictwie na tle pojęcia „złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty oraz wniosku o zwrot nadpłaty” zawartego w art. 79 § 2 o.p. W wyroku z 11.07.2017 r., II FSK 1867/15, LEX nr 2352566, NSA stwierdził, że skoro w dziale III Ordynacji podatkowej nie przewidziano odrębnych zasad obliczania terminu do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, to dla oceny zachowania terminu do złożenia takiego wniosku powinien mieć zastosowanie art. 12 § 6 pkt 2 o.p. (zob. też krytyczna glosa do tego wyroku A. Kokoszkiwicz, FK 2018/4, s. 67–75). Pogląd ten znalazł potwierdzenie także w innych orzeczeniach (zob. wyroki WSA w Krakowie: z 12.12.2017 r., I SA/Kr 926/17, LEX nr 2429253, oraz z 19.12.2017 r., I SA/Kr 1010/17, LEX nr 2465853).

Z kolei w wyroku z 17.09.2004 r., V SA/Wa 396/04, LEX nr 193946, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie stwierdził, że przepisy Ordynacji podatkowej nie definiują znaczenia pojęcia nadania, o którym mowa w art. 12 § 6 pkt 2 o.p. Dlatego w celu ustalenia znaczenia tego pojęcia należy się odwołać do definicji zawartej w art. 3 pkt 8 pr. pocz., w którym w obowiązującym stanie prawnym taka definicja jest zawarta.

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) (uchylony)

- 2) dyrektor izby administracji skarbowej – jako:

- a) organ odwoławczy odpowiednio od decyzji naczelnika urzędu skarbowego albo naczelnika urzędu celno-skarbowego,

- 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 i postanowień wydanych w sprawach, o których mowa w pkt 1, 7 i 9;

- 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. z 2023 r. poz. 948);

- 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 pierwszej instancji właściwy w sprawach zmiany albo uchylenia:
 - a) wiążącej informacji stawkowej, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2023 r. poz. 1570, 1598 i 1852), w przypadkach, o których mowa w art. 42h ust. 4 tej ustawy,
 - b) wiążącej informacji akcyzowej, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2023 r. poz. 1542, 1598 i 1723), w przypadkach, o których mowa w art. 7ha ust. 6 tej ustawy;
 - 10) organ właściwy w sprawach dotyczących realizacji współdziałania, o którym mowa w dziale IIB;
 - 11) organ właściwy w sprawach opinii, o której mowa w art. 119zzl § 1.
- § 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 właściwy w sprawach wydawania:
 - a) wiążącej informacji stawkowej, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług,
 - b) wiążącej informacji akcyzowej, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym;
 - 3) organ odwoławczy od decyzji i postanowień wydanych w sprawach, o których mowa w pkt 2 i 4;
 - 4) organ pierwszej instancji właściwy w sprawach zmiany albo uchylenia:
 - a) wiążącej informacji stawkowej, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług,
 - b) wiążącej informacji akcyzowej, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym.

§ 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.

1. Ordynacja podatkowa ani inne ustawy podatkowe nie zawierają definicji organu podatkowego. Komentowany przepis wylicza jedynie te organy. Zwrot „organem podatkowym, stosownie do swojej właściwości, jest”, użyty w tym przepisie, wskazuje, że podane w nim wyliczenie jest wyczerpujące. Jednak ustawa dopuszcza możliwość uzupełnienia tego katalogu, gdyż zgodnie z art. 13a, dodanym przez nowelę z 2006 r., Rada Ministrów może, w drodze rozporządzenia, nadać uprawnienia organów podatkowych następującym organom:
 - 1) Szefowi Agencji Wywiadu;
 - 2) Szefowi Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego;
 - 3) Szefowi Centralnego Biura Antykorupcyjnego;
 - 4) Szefowi Służby Wywiadu Wojskowego;
 - 5) Szefowi Służby Kontrwywiadu Wojskowego (zob. uwagi do art. 13a o.p.).
2. Ustawa o KAS ustanowiła jednolitą KAS, podporządkowaną ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych. Zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy o KAS organami KAS są:

- 1) minister właściwy do spraw finansów publicznych;
- 2) Szef KAS;
- 3) dyrektor KIS;
- 4) dyrektor izby administracji skarbowej;
- 5) naczelnik urzędu skarbowego;
- 6) naczelnik urzędu celno-skarbowego.

Z treści przytoczonego przepisu wynika, że ustawa o KAS wprowadziła zmiany organizacji administracji skarbowej, polegające m.in. na połączeniu administracji podatkowej, skarbowej i celnej, a także na ustanowieniu nowych organów administracji skarbowej – Szefa KAS oraz dyrektora KIS. Ponadto w kolejnych przepisach ustawy o KAS przewidziana została nowelizacja niektórych unormowań Ordynacji podatkowej. Niezbędne zmiany Ordynacji podatkowej dokonane zostały również Przepisami wprowadzającymi ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej. Przepis art. 38 pkt 3 p.w.u.KAS ustalił nową treść art. 13 o.p., która obowiązuje od 1.03.2017 r. Dwie kolejne zmiany objęły art. 13 § 2 o.p. Nowela z 24.11.2017 r. nadała nowe brzmienie art. 13 § 2 pkt 5 o.p., a nowela z 23.10.2018 r. nadała nowe brzmienie art. 13 § 2 pkt 2, 3 i 7 oraz dodała pkt 8. Następnie ustawa z 9.08.2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1751 ze zm.) dodała pkt 9, a ustawa z 16.10.2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawierania uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 948) dodała pkt 10 oraz nadała nowe brzmienie pkt 3. Ponadto powołana wyżej ustawa z 9.08.2019 r. zmieniła dotychczasową treść art. 13 § 2a o.p. Ustawa z 9.03.2023 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 556 ze zm.) uchyliła art. 13 § 1 pkt 1a o.p. oraz nadała nowe brzmienie pkt 2 tego przepisu. Ustawa z 26.05.2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1059 ze zm.) nadała nowe brzmienie art. 13 § 2 i 2a. Następnie ustawa z 16.09.2023 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1705) dodała pkt 11 do art. 13 § 2.

3. Komentowany przepis ustala właściwość instancyjną organów podatkowych przez wskazanie, który organ podatkowy ma kompetencje do rozpatrzenia i rozstrzygnięcia określonej sprawy w pierwszej instancji oraz który organ ma kompetencje do weryfikacji w zwykłym trybie postępowania podatkowego decyzji (postanowienia) organu podatkowego pierwszej instancji. Ordynacja podatkowa nie posługuje się pojęciem właściwości instancyjnej, natomiast używa sformułowań „organ pierwszej instancji”, „organ odwoławczy”, „organ wyższego stopnia”, które pozwalają na określenie właściwości instancyjnej organu podatkowego. Omawiany przepis określa zasady ustalania tej właściwości organów podatkowych, posługując się powyższymi sformułowaniami (podobnie A. Janczewska [w:] *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, red. W. Modzelewski, Warszawa 2003, s. 57).
4. Organami pierwszej instancji w kategorii organów państwowych są: naczelnicy urzędów skarbowych i naczelnicy urzędów celno-skarbowych, a w kategorii organów samorządowych: wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa. W ujęciu komentowanego przepisu wymienione organy są uprawnione do rozpatrywania i rozstrzygania spraw podatkowych tylko w pierwszej instancji. Należy także zauważyć, że wprawdzie starosta oraz marszałek województwa zostali zaliczeni do organów pierwszej instancji, jednak w rzeczywistości podmioty te nie pełnią funkcji organów podatkowych, gdyż w polskim systemie finansów publicznych nie występują podatki samorządowe stanowiące dochód powiatu lub województwa. Oczywiście w wypadku wprowadzenia takich podatków podmioty te staną się organami podatkowymi powiatu i województwa pierwszej instancji.

5. Organem pierwszej instancji jest także dyrektor izby administracji skarbowej, jednak tylko wtedy, gdy odrębne przepisy tak stanowią.
6. Organem odwoławczym w kategorii organów państwowych, a więc od decyzji naczelnika urzędu skarbowego i naczelnika urzędu celno-skarbowego, jest dyrektor izby administracji skarbowej. Dyrektor izby administracji skarbowej jest także organem odwoławczym od decyzji wydanej w pierwszej instancji przez ten organ (zob. uwaga 6). Natomiast samorządowym organem odwoławczym w kategorii organów samorządowych, a więc od decyzji wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty albo marszałka województwa, jest samorządowe kolegium odwoławcze. Dyrektor izby administracji skarbowej oraz samorządowe kolegium odwoławcze są organami wyższego stopnia (art. 13 § 3) i w związku z tym organy te są uprawnione do weryfikacji decyzji podatkowych w ramach trybów nadzwyczajnych (por. art. 244 § 2 i art. 248 § 2).
7. Stosownie do art. 13 § 2 pkt 1, w brzmieniu ustalonym ustawami podanymi w uwadze 2, Szef KAS jest organem podatkowym pierwszej instancji w postępowaniach wdrożonych z urzędu w sprawach: stwierdzenia nieważności decyzji (art. 247–252), wznowienia postępowania (art. 240–246), zmiany lub uchylecia decyzji ostatecznej (art. 253–256) lub stwierdzenia jej wygaśnięcia (art. 258–259b) – z urzędu oraz organem odwoławczym od decyzji i postanowień wydanych w tych sprawach oraz w sprawach wymienionych w pkt 1, 7 i 9.

Szef KAS jest również organem podatkowym właściwym:

- 1) w sprawach uprzednich porozumień cenowych, o których mowa w dziale III ustawy z 16.10.2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawierania uprzednich porozumień cenowych;
 - 2) w sprawach dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa w art. 14b § 1, w zakresie określonym w art. 14e § 1 (odnośnie do interpretacji przepisów prawa podatkowego zob. uwagi do rozdziału 1a);
 - 3) w sprawach informacji przekazywanych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe o otwartych i zamkniętych rachunkach bankowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej;
 - 4) w sprawach opinii zabezpieczających;
 - 5) w sprawach, o których mowa w art. 119g § 1 i 8 (jako organ pierwszej instancji);
 - 6) w sprawach dotyczących informacji o schematach podatkowych (zob. uwagi do art. 86a § 1 pkt 10–12 o.p.);
 - 7) w sprawach zmiany albo uchylecia
 - a) wiążącej informacji stawkowej, o której mowa w ustawie o podatku od towarów i usług, w przypadkach, o których mowa w art. 42h ust. 4 ustawy o VAT,
 - b) wiążącej informacji akcyzowej, o której mowa w przepisach ustawy o podatku akcyzowym, w przypadkach, o których mowa w art. 7ha ust. 6 u.p.a.;
 - 8) w sprawach dotyczących współdziałania, o którym mowa w dziale IIB (zob. uwagi do działu IIB o.p.);
 - 9) w sprawach opinii, o których mowa w art. 119zzl § 1 o.p.
8. Dyrektor KIS jest organem podatkowym jako:
 - a) właściwy w sprawach dotyczących wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa w art. 14b § 1 i art. 14e § 1a (zob. uwagi do rozdziału 1a);

- b) organ pierwszej instancji w sprawach dotyczących wydawania wiążącej informacji stawkowej, o której mowa w ustawie o podatku od towarów i usług, oraz wiążącej informacji akcyzowej, o której mowa w przepisach ustawy o podatku akcyzowym;
 - c) organ odwoławczy od decyzji i postanowień wydawanych w sprawach, o których mowa w lit. b i d;
 - d) właściwy w sprawach zmiany lub uchylecia wiążącej informacji stawkowej oraz wiążącej informacji akcyzowej.
9. Nowela z 29.10.2021 r. nadała nowe brzmienie § 2b. Zgodnie z dokonaną zmianą minister właściwy do spraw finansów publicznych jest właściwy w sprawach, o których mowa w art. 14a § 1, a więc dokonywania interpretacji ogólnych oraz wydawania objaśnień podatkowych (zob. uwagi do art. 14a § 1), oraz w sprawach działu IIC (zob. uwagi do działu IIC o.p.).
10. Przepisy wprowadzające ustawę o KAS uzupełniły treść komentowanego przepisu przez dodanie § 2c. Stosownie do powyższego przepisu w zakresie rozstrzygania spraw podatkowych uprawnienia naczelników urzędu skarbowego i urzędu celno-skarbowego oraz dyrektora izby administracji skarbowej, jako organu podatkowego, przysługują także radcy skarbowemu, wykonującemu czynności orzecznicze w tym organie. Powyższe uprawnienia radcy skarbowego wynikają wprost z art. 13 § 2c, co oznacza, że w zakresie objętym regulacją tego przepisu nie stosuje się art. 143 o.p.

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.

- 1. Artykuł 13a o.p., w brzmieniu ustalonym ustawą o ochronie informacji niejawnych, przewiduje, że Rada Ministrów może wydać rozporządzenie, o którym mowa w tym przepisie, jeżeli jest to uzasadnione ochroną informacji niejawnych i wymogami bezpieczeństwa państwa.
- 2. Artykuł 13a nie określa bliżej zakresu spraw przekazanych do uregulowania w drodze rozporządzenia ani wytycznych dotyczących treści tego aktu, a zatem nie odpowiada w pełni wymaganiom określonym w art. 92 Konstytucji RP.
- 3. Rada Ministrów 23.03.2012 r., na podstawie upoważnienia przewidzianego w komentowanym przepisie, wydała rozporządzenie w sprawie nadania uprawnień organów podatkowych (Dz.U. poz. 363 ze zm.). Powyższym rozporządzeniem nadano: Szefowi Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Szefowi Agencji Wywiadu, Szefowi Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Szefowi Służby Kontrwywiadu Wojskowego i Szefowi Służby Wywiadu Wojskowego uprawnienia organów podatkowych w odniesieniu do uzyskanych od wymienionych organów przychodów podatnika wykonującego czynności objęte ochroną informacji niejawnych lub związane z bezpieczeństwem państwa ze stosunku służbowego, stosunku pracy lub z działalności wykonywanej osobiście, o których mowa

w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, opodatkowanych według skali podatkowej określonej w tej ustawie (§ 1 ust. 1 rozporządzenia).

4. Uprawnienia nadane wymienionym rozporządzeniem obejmują uprawnienia naczelnika urzędu skarbowego oraz dyrektora izby administracji skarbowej określone w przepisach Ordynacji podatkowej (§ 1 ust. 2 tego rozporządzenia, w brzmieniu ustalonym rozporządzeniem Rady Ministrów z 16.02.2017 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie nadania uprawnień organów podatkowych, Dz.U. poz. 329).
5. Stosownie do § 2 ust. 1 tego rozporządzenia właściwy dla podatnika wykonującego czynności objęte ochroną informacji niejawnych lub związane z bezpieczeństwem państwa jest szef tej służby, w której podatnik pełnił służbę, na rzecz której świadczył pracę lub osobiście wykonywał działalność w roku podatkowym, za który składa zeznanie podatkowe, o którym mowa w art. 45 ust. 1 u.p.d.o.f.

Art. 14. [Nadzór Szefa KAS]

§ 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)

1. Przepis art. 14 § 1, w brzmieniu ustalonym Przepisami wprowadzającymi ustawę o KAS, powierza Szefowi KAS sprawowanie ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych. Nadzór ten jest wykonywany przede wszystkim przez realizację zadań Szefa KAS określonych w art. 14 ustawy o KAS.
2. Stosownie do § 2 komentowanego przepisu, w brzmieniu ustalonym Przepisami wprowadzającymi ustawę o KAS, w ramach sprawowanego nadzoru Szef KAS w celu wykonywania ustawowych zadań, w szczególności zadań analityczno-sprawozdawczych, może przetwarzać dane wynikające z deklaracji składanych do naczelników urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych. Nowela z 23.10.2018 r. uzupełniła dotychczasową treść § 2 wyjaśnianego przepisu przez dodanie sformułowania: „a także informacje uzyskane na podstawie przepisów działu III rozdział 11a” (zob. uwagi do działu III rozdział 11a). Przetwarzanie tych danych powinno odbywać się z zachowaniem przepisów o ochronie danych osobowych oraz tajemnic ustawowo chronionych (§ 3). Chodzi tu w szczególności o przepisy ustawy z 10.05.2018 r. o ochronie danych osobowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1781), przepisy dotyczące tajemnicy skarbowej (art. 293–305 o.p.), tajemnicy bankowej (art. 104 i 105 pr. bank.) oraz tajemnicy zawodowej (zob. np. art. 147 u.o.i.f.).
3. Artykuł 14 § 4 został uchylony ustawą z 8.06.2022 r. o zmianie niektórych ustaw w celu automatyzacji załatwiania niektórych spraw przez Krajową Administrację Skarbową (Dz.U. poz. 1301 ze zm.).

ROZDZIAŁ 1A

Interpretacje przepisów prawa podatkowego

Art. 14a. [Interpretacje ogólne]

§ 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 wniosek 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.

1. Artykuł 14a, w brzmieniu ustalonym ustawą z 16.12.2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców (Dz.U. poz. 2255 ze zm.), rozszerza zakres kompetencji ministra właściwego do spraw finansów publicznych unormowanych w tym przepisie i przewiduje obok dokonywania interpretacji ogólnych przepisów prawa podatkowego wydawanie wyjaśnień prawa podatkowego dotyczących stosowania tych przepisów, określonych terminem „objaśnienia podatkowe”.
2. W obecnym stanie prawnym na podstawie art. 14a § 1 o.p. minister właściwy do spraw finansów publicznych (obecnie Minister Finansów) został uprawniony do wydawania na wniosek lub z urzędu interpretacji ogólnej prawa podatkowego. W uprawnieniu tym zawiera się przede wszystkim dążenie do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe. Istotę tak rozumianej interpretacji ogólnej należy postrzegać głównie z perspektywy zasady pewności i bezpieczeństwa prawnego. W chwili obecnej znaczna liczba interpretacji indywidualnych wpływa na brak przejrzystości rozumienia prawa podatkowego i wątpliwości w jego stosowaniu. Proces ten wymusił wzmocnienie znaczenia interpretacji ogólnych wydawanych przez Ministra Finansów mających charakter porządkujący. Interpretacja ogólna powinna zawierać w szczególności opis zagadnienia, w świetle którego jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego, oraz wyjaśnienie zakresu i stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym. Regulacja ta zapewnia możliwość zestawienia treści interpretacji ogólnych z zagadnieniami wskazywanymi we wnioskach o interpretacje indywidualne oraz w wydanych interpretacjach indywidualnych. Interpretacje indywidualne powinny być wydawane w przypadkach, gdy w danym stanie faktycznym nie funkcjonuje interpretacja ogólna.

Z przepisów art. 14b § 5a oraz art. 14e § 1a pkt 3 można wyprowadzić skuteczną prawnie możliwość powoływania się na interpretację ogólną w tożsamym stanie faktycznym. Przepisy te wyznaczają relacje między interpretacją ogólną a indywidualną, a przekaz jest czytelny: nie może zostać wydana indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe przedstawione we wniosku odpowiadają zagadnieniu, które (w tym samym stanie prawnym)

było już przedmiotem interpretacji ogólnej. Organ interpretacyjny powinien stwierdzić bezprzedmiotowość wniosku o wydanie interpretacji ogólnej, a w wydanym postanowieniu stwierdzić, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanego we wniosku ma zastosowanie wskazana przez niego interpretacja ogólna. Powinien również wskazać w postanowieniu miejsce publikacji tej interpretacji. Postanowienie to może zostać zmienione albo uchylone z urzędu przez Dyrektora KIS jedynie w przypadkach określonych w art. 14e § 1a pkt 4 i 5 o.p., dając możliwość wydania interpretacji indywidualnej.

Jest to trafne rozwiązanie, zważywszy, że przy załatwianiu wniosku zainteresowanego nie ma uzasadnionych podstaw do powielania interpretacji ogólnej. Podatnik ma przecież możliwość zapoznania się z interpretacją ogólną, a stosując się do niej przed jej zmianą, podlega ochronie prawnej wynikającej z art. 14k–14m. Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że zainteresowany wydaniem interpretacji może uważać, że przedstawiony we wniosku stan faktyczny (zdarzenie przyszłe) różni się w jakimś zakresie od zagadnienia będącego przedmiotem interpretacji ogólnej. Nie bez znaczenia jest również to, że skoro przedstawił we wniosku własne stanowisko w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), to chce mieć potwierdzenie na piśmie, czy Dyrektor KIS uznaje je za prawidłowe, czy też nie podziela tego stanowiska. Nie jest on w tym przypadku pozbawiony ochrony prawnej, na postanowienie przysługuje mu bowiem zwykły środek zaskarżenia (zażalenie), a po jego wyczerpaniu – skarga do sądu administracyjnego.

Na tym tle również za usprawiedliwione należy uznać pozostawienie niezaskarżalności do sądów administracyjnych tego rodzaju interpretacji. W przeciwieństwie do interpretacji indywidualnych w przypadku interpretacji ogólnych nie można mówić o sprawie administracyjnej, stronach postępowania, a w konsekwencji podmiotach potencjalnie uprawnionych do wnoszenia skargi do sądu administracyjnego. Wydanie interpretacji ogólnej prawa podatkowego nie mieści się w pojęciu „sprawy” w rozumieniu art. 45 ust. 1 Konstytucji RP. Wskazana forma działania administracji podatkowej nie determinuje sytuacji prawnej jej indywidualnych adresatów.

Natomiast art. 14a ani inne przepisy Ordynacji podatkowej nie dostarczają normatywnych podstaw pozwalających na ustalenie różnicy między interpretacją ogólną a objaśnieniem podatkowym. W uzasadnieniu rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców, VIII kadencja, druk sejm. nr 994, wskazano jedynie, że dokonana zmiana „(...) ma na celu wprowadzenie do ustawy – Ordynacja podatkowa nowej instytucji, tj. ogólnych wyjaśnień dotyczących praktycznych aspektów stosowania prawa podatkowego. W odróżnieniu od interpretacji ogólnych nie będą one dotyczyły wyłącznie wykładni przepisów, lecz obejmować będą również praktyczne ich zastosowanie – wraz z podaniem przykładowych sytuacji”. Wojciech Morawski na tle przytoczonego fragmentu uzasadnienia trafnie zauważa, że: „(...) Ordynacja podatkowa w dotychczasowym brzmieniu nie zakazywała Ministrowi Finansów zamieszczania w interpretacji ogólnej przykładów zastosowania przepisów”. Nie można zatem uznać wskazanej cechy objaśnień podatkowych za odróżniającą tę instytucję od wspomnianej interpretacji. Trzeba więc zgodzić się z autorem, że różnica między interpretacjami ogólnymi a objaśnieniami będzie trudna merytorycznie do uchwycenia (W. Morawski, *Urzędowa interpretacja prawa podatkowego – zmiany od GAAR do KAS*, Prz. Pod. 2017/4, s. 37, 38).

3. Według założeń ustawodawcy dokonywanie interpretacji ogólnej i wydawanie objaśnień podatkowych powinny kształtować prawidłową wykładnię prawa podatkowego i ujednolicać w tym zakresie praktykę stosowania prawa przez organy podatkowe. Ujednolicenie powinno zrealizować

szczególnie ważne cele – równość i powszechność opodatkowania, urzeczywistniając w ten sposób zasadę sprawiedliwości podatkowej (por. R. Mastalski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2006, s. 106–110). Oznacza to, że ustawowe cele interpretacji ogólnych i objaśnień podatkowych są szczególnie ważne.

Z użytego w treści komentowanego przepisu sformułowania „w szczególności” wynika, że wymienione instytucje stanowią tylko jeden ze środków przewidzianych do ujednolicenia stosowania prawa podatkowego. Takie określenie ich roli jest uzasadnione, gdyż nie może budzić wątpliwości, że jednym z istotnych warunków tej jednolitości jest jakość obowiązującego prawa. W literaturze od dawna się podkreśla, że ujednolicenie można osiągnąć przede wszystkim przez uproszczenie tego prawa (por. np. R. Zelwiański, *Spory wokół art. 14 Ordynacji podatkowej*, PiP 2005/4, s. 15). Obowiązujące prawo podatkowe trudno uznać w całości za dostatecznie jasne i zrozumiałe. Wydaje się, że samo dokonywanie interpretacji prawa podatkowego bez jego sukcesywnej zmiany nie pozwoli na pełne osiągnięcie celów, o których mowa w art. 14a.

4. Minister właściwy do spraw finansów jest jedynym podmiotem uprawnionym do dokonywania interpretacji ogólnej i do wydawania objaśnień podatkowych; dopuszczalnym odstępstwem od tej zasady jest tylko możliwość skorzystania z tego uprawnienia przez osobę zastępującą tego ministra w sytuacjach określonych w art. 36 ustawy z 8.08.1996 r. o Radzie Ministrów (Dz.U. z 2022 r. poz. 1188 ze zm.). Minister nie może zatem upoważnić innych podległych mu organów do dokonywania interpretacji ogólnej lub do wydawania wspomnianych objaśnień. Natomiast zgodnie z § 10 komentowanego przepisu minister właściwy do spraw finansów publicznych w celu usprawnienia obsługi wnioskodawców może, w drodze rozporządzenia, upoważnić dyrektora KIS do wydawania, jako organ pierwszej instancji, postanowień, o których mowa w § 5, oraz do wykonywania czynności, o których mowa w § 7 (zob. uwaga 12).
5. Stosownie do § 1a pkt 1 i 2 interpretacja ogólna powinna zawierać opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja, oraz wyjaśnienie zakresu i sposobu stosowania interpretowanych przepisów do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym. W uzasadnieniu rządowego projektu noweli z 2015 r., VII kadencja, druk sejm. nr 3462, wskazano, że przyjęta regulacja zapewni możliwość zestawienia treści interpretacji ogólnych z zagadnieniami wykazywanymi we wnioskach o interpretacje indywidualne oraz w wydanych interpretacjach indywidualnych.
6. Komentowany przepis nie wymienia podmiotów, które uprawnione są do wystąpienia z wnioskiem o dokonanie interpretacji ogólnej. Stanowi jedynie, że wnioskodawcą nie może być organ administracji publicznej. Wprawdzie art. 14a § 1b nie wyjaśnia użytego w tym przepisie określenia „organ administracji publicznej”, jednak nie powinno budzić wątpliwości, że ma ono szeroki zakres. Wydaje się, że w rozważanym przypadku przy ustalaniu treści tego określenia będą przydatne regulacje dotyczące tej materii zawarte w innych ustawach, a zwłaszcza w Kodeksie postępowania administracyjnego. Należy zatem wskazać, że zgodnie z art. 5 § 2 pkt 3 k.p.a. pojęcie organu administracji publicznej, używane w tym Kodeksie, obejmuje ministrów, centralne organy administracji rządowej, wojewodów, działające w ich lub we własnym imieniu inne terenowe organy administracji rządowej (zespolonej i niezespólonej), jednostki samorządu terytorialnego i podmioty wymienione w art. 1 pkt 2 k.p.a. (inne organy państwowe oraz inne podmioty, gdy są one powołane z mocy prawa lub na podstawie porozumień do załatwiania spraw w drodze decyzji administracyjnych). Określenie „organ administracji publicznej”, użyte w wyjaśnianym przepisie, obejmuje także organy podatkowe wymienione w art. 13 § 1 pkt 1–3 o.p.

7. Artykuł 14a § 2 pkt 1 i 2 określa warunki, jakie powinien spełniać wniosek o wydanie interpretacji ogólnej. We wniosku należy więc uzasadnić konieczność wydania interpretacji ogólnej, w szczególności zaś wskazać niejednolite stosowanie 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.

W związku z wyjaśnianą regulacją należy zauważyć, że ustalenie, czy określone decyzje, postanowienia lub interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego zostały wydane w takich samych stanach faktycznych oraz w takich samych stanach prawnych, z reguły wymagałoby dokładnego zapoznania się z treścią określonych decyzji lub postanowień, a niejednokrotnie z treścią materiałów sprawy, w których wydano powyższe akty, co w wypadku podmiotu, który nie był uczestnikiem określonego postępowania, będzie co najmniej utrudnione, a najczęściej niemożliwe (zob. przepisy rozdziału 10 działu IV Ordynacji podatkowej, które zgodnie z art. 14a § 9 stosuje się odpowiednio w sprawach wydawania interpretacji ogólnych).

Oznacza to, że ścisła wykładnia art. 14a § 2 pkt 1 i 2 w części dotyczącej powyższych warunków w istotnym stopniu może wpłynąć na skuteczność wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej. Wprawdzie § 7 komentowanego przepisu przewiduje, że na sporządzone na piśmie żądanie Ministra Finansów organy podatkowe przekazują niezwłocznie akta dotyczące wskazanych we wniosku o wydanie interpretacji ogólnej decyzji, postanowień i interpretacji indywidualnych, jednak z treści tego przepisu wynika wyraźnie, że czynności te są podejmowane po wystąpieniu z wnioskiem o wydanie interpretacji ogólnej. Również § 6 komentowanego przepisu określa prawo dostępu do akt „sprawy wydania interpretacji ogólnej”, a więc „sprawy” podjętej w wyniku złożenia wniosku o wydanie wymienionej interpretacji. W ustawie o doręczeniach elektronicznych zdefiniowano zasady wymiany korespondencji z podmiotami publicznymi w relacji z innymi podmiotami publicznymi oraz podmiotami niepublicznymi, w tym z osobami fizycznymi. Domyślny sposób wymiany korespondencji stanowi publiczną usługę rejestrowanego doręczenia elektronicznego świadczoną na zasadach wzorowanych na wskazanych w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z 23.07.2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylającym dyrektywę 1999/93/WE (Dz.Urz. UE L 257, s. 73) dla kwalifikowanych usług rejestrowanego doręczenia elektronicznego. Przy jej wykorzystaniu realizowana jest wymiana korespondencji wymagającej przez nadawcę potwierdzenia jej nadania lub odbioru. W art. 14a § 7 i art. 14m § 4 wprowadzono zmiany w zakresie stosowanej w przepisach prawa terminologii poprzez zamianę wyrazu „pisemne” na wyrażenie „sporządzone na piśmie” oraz wyrażenia „w formie pisemnej” na wyrażenie „na piśmie”, uwzględniając kontekst zdania w każdym z tych przepisów. Zmiana ta ma na celu zrównoważenie postaci papierowej z postacią elektroniczną. Zwrot „na piśmie” odnosi się do sposobu utrwalenia informacji w postaci znaków pisma, w przeciwieństwie do zwrotu „pisemnie”, który sugeruje konieczność opatrzenia dokumentu w postaci papierowej podpisem własnoręcznym. Przyjęcie tych rozwiązań umożliwiło odejście od konieczności każdorazowego wskazywania dopuszczalnych metod podpisywania pism. Ogólnie przyjętą zasadą jest opatrywanie pism utrwalonych w postaci papierowej podpisem własnoręcznym, a pism utrwalonych w postaci elektronicznej kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym lub podpisem osobistym. W konsekwencji uchylono § 4 w art. 14c. Ponadto w związku z wdrożeniem publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego i pojawieniem się nowych dowodów doręczenia niezbędne było ich umocowanie prawne w bieżących przepisach, w szczególności dotyczących terminów (art. 14d). Zgodnie

z ogólną koncepcją termin uważa się za zachowany, jeżeli przed jego upływem pismo zostało wysłane na adres skrzynki doręczeń organu, a nadawca otrzymał dowód otrzymania.

8. W myśl art. 14a § 3 interpretację ogólną wydaje się, jeżeli w dniu złożenia wniosku w sprawach, o których mowa w § 2 pkt 2 tego przepisu, nie toczy się postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa albo od decyzji lub na postanowienie nie zostało wniesione odwołanie lub zażalenie. Treść komentowanego przepisu uzasadnia przyjęcie, że przeszkodę do wydania interpretacji ogólnej na wniosek stanowi tocząca się kontrola podatkowa albo wniesione odwołanie lub zażalenie tylko w sprawach wskazanych we wniosku o wydanie interpretacji ogólnej. Oznacza to, że przeszkody takiej nie stanowi tocząca się kontrola podatkowa albo wniesione odwołania lub zażalenia w sprawach niewskazanych we wniosku, także wówczas, gdy obejmują taką samą materię faktyczną i prawną jak sprawy określone we wniosku.
9. Minister właściwy do spraw finansów publicznych pozostawia wniosek o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia, jeżeli nie spełnia on warunków określonych w art. 14a § 2 i 3 (zob. uwaga 7). W sprawie pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie. W orzecznictwie sądowoadministracyjnym przyjmuje się, że od postanowienia rozstrzygającego zażalenie na postanowienie o pozostawieniu wniosku o wydanie interpretacji ogólnej przysługuje skarga do sądu administracyjnego (zob. uwaga 6 do art. 14e).
10. Zgodnie z art. 14a § 9 w sprawach dotyczących wydawania interpretacji ogólnych na wniosek stosuje się odpowiednio ściśle określone przepisy działu IV Ordynacji podatkowej. Treść komentowanego przepisu uzupełnił art. 3 pkt 6 noweli z 10.01.2014 r. przez dodanie art. 126 o.p. Oznacza to, że interpretacje ogólne, o których mowa w art. 14a § 9 o.p., mogą być wydawane na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej. Z kolei art. 168 o.p., powołany także w komentowanym przepisie, w § 1 stanowi, że podania wnosi się na piśmie lub ustnie do protokołu, zaś podania utrwalone w postaci elektronicznej wnosi się na adres do doręczeń elektronicznych lub za pośrednictwem konta w systemie teleinformatycznym organu podatkowego. Warunki, jakie powinno spełniać podanie wniesione na adres do doręczeń elektronicznych lub przez portal podatkowy określa art. 168 § 3a o.p. Treść komentowanego przepisu uzupełniła także nowela z 2015 r., dodając rozdział 3a dotyczący pełnomocnictwa (zob. uwagi do przepisów rozdziału 3a o.p.).

W myśl art. 14a § 9 w sprawach dotyczących wydania interpretacji ogólnych na wniosek stosuje się odpowiednio również art. 14f. Wniosek o wydanie interpretacji ogólnej podlega zatem opłacie w wysokości 40 zł. Stosownie do § 8 komentowanego przepisu opłata ta podlega zwrotowi wyłącznie w przypadku wydania interpretacji ogólnej. Zwrot opłat następuje w terminie 7 dni od dnia opublikowania wymienionej interpretacji.

11. Minister Finansów na podstawie upoważnienia zawartego w art. 14a § 11 wydał 2.12.2022 r. rozporządzenie w sprawie wniosku o wydanie interpretacji ogólnej (Dz.U. poz. 2545).
12. Na podstawie upoważnienia ustawowego przewidzianego w art. 14a § 10 Minister Rozwoju i Finansów w dniu 21.02.2017 r. wydał rozporządzenie w sprawie upoważnienia do wydawania postanowień o pozostawieniu bez rozpatrzenia wniosków o wydanie interpretacji ogólnych oraz wykonywania niektórych czynności związanych ze złożonymi wnioskami (Dz.U. poz. 341). W § 1 tego rozporządzenia upoważniono Dyrektora KIS do wydawania, jako organ pierwszej instancji, postanowień o pozostawieniu bez rozpatrzenia wniosków o wydanie interpretacji ogólnych oraz

występowania z pisemnym żądaniem do organów podatkowych o niezwłoczne przekazanie akt dotyczących wskazanych we wniosku o wydanie interpretacji ogólnej decyzji, postanowień oraz interpretacji indywidualnych.

13. Przedmiotem interpretacji ogólnej oraz objaśnienia podatkowego są przepisy prawa podatkowego. Zgodnie z art. 3 pkt 2 określenie „przepisy prawa podatkowego” obejmuje przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych (zob. uwagi do art. 3 pkt 2 o.p.).
14. W ujęciu komentowanego przepisu interpretacja prawa podatkowego oraz objaśnienia podatkowe stanowią jeden z instrumentów prawnych, które mogą być wykorzystywane jedynie w celu zapewnienia jednolitości stosowania prawa podatkowego przez wymienione w tym przepisie organy. Skorzystanie więc z uprawnienia do dokonania tej interpretacji będzie dopuszczalne wówczas, gdy w szeroko rozumianej praktyce stosowania prawa podatkowego przez te organy wystąpią rozbieżności wskazujące na potrzebę podjęcia działań zmierzających do zapewnienia owej jednolitości. O wystąpieniu takiej potrzeby będzie można mówić przede wszystkim wtedy, gdy organy podatkowe rozpatrujące konkretne sprawy podatkowe wydają albo różne rozstrzygnięcia, albo nawet takie same, ale oparte na różnej wykładni tych samych przepisów prawa podatkowego. Wystąpienie wspomnianej sytuacji może się także łączyć z innymi formami stosowania prawa podatkowego przez wymienione organy, a więc niezwiązanymi z rozpatrywaniem i rozstrzygnięciem konkretnych spraw podatkowych.
15. Wykładnia gramatyczna art. 14a uzasadnia przyjęcie, że dokonanie interpretacji przepisów prawa podatkowego lub wydanie objaśnienia podatkowego będzie dopuszczalne w przypadku wystąpienia rozbieżności w stosowaniu prawa podatkowego przez organy podatkowe. Natomiast dokonanie takiej wykładni z powodu rozbieżności występujących między orzecznictwem organów podatkowych a orzecznictwem sądów administracyjnych lub sądów powszechnych wykraczałoby poza granice określone komentowanym przepisem. Interpretacja taka byłaby przede wszystkim wyrazem rażącego nierespektowania konstytucyjnej pozycji sądów. Na tym tle również za usprawiedliwione należy uznać pozostawienie niezaskarżalności do sądów administracyjnych tego rodzaju interpretacji. W przeciwieństwie do interpretacji indywidualnych w przypadku interpretacji ogólnych nie można mówić o sprawie administracyjnej, stronach postępowania, a w konsekwencji podmiotach potencjalnie uprawnionych do wnoszenia skargi do sądu administracyjnego. Wydanie interpretacji ogólnej prawa podatkowego nie mieści się w pojęciu sprawy w rozumieniu art. 45 ust. 1 Konstytucji RP. Wskazana forma działania administracji podatkowej nie determinuje sytuacji prawnej jej indywidualnych adresatów.
16. Komentowany przepis nie uprawnia ministra właściwego do spraw finansów publicznych do dokonania interpretacji przepisów prawa podatkowego lub do wydania objaśnienia podatkowego, jeżeli praktyka stosowania konkretnych aktów normatywnych tego prawa lub zawartych w nich przepisów podatkowych nie wykazuje rozbieżności. W takiej bowiem sytuacji brak jest podstaw do przyjęcia, że zachodzi potrzeba podejmowania czynności zmierzających do zapewnienia jednolitości, o której mowa w komentowanym przepisie. Dopóki więc praktyka organów podatkowych nie wskazuje na potrzebę podjęcia wspomnianych działań, dopóty skorzystanie z uprawnienia przewidzianego w art. 14a będzie pozbawione dostatecznych podstaw prawnych.

Za naruszenie komentowanego przepisu można by uznać dokonanie takiej interpretacji niezwłocznie po wejściu w życie konkretnego aktu normatywnego, jeszcze przed przystąpieniem przez właściwe organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej do stosowania tego aktu lub zawartych w nim przepisów.

Do wydania interpretacji ogólnej prawa podatkowego na podstawie art. 14a § 1 o.p. konieczne jest wystąpienie przesłanki polegającej na zaistnieniu stanu obiektywnej niejednołitości (rozbieżności) w stosowaniu przez organy podatkowe i skarbowe przepisów prawa podatkowego w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takich samych stanach prawnych. Sytuacja taka występuje wówczas, gdy organy te wydają różne rozstrzygnięcia w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takich samych stanach prawnych. Niejednolite stosowanie prawa podatkowego w interpretacjach indywidualnych, wskazane w art. 14a § 2 pkt 2 o.p., to stan przekazania zainteresowanym wielu różniących się istotnie ocen w zakresie wykładni i stosowania prawa, który nie może zostać usunięty, uporządkowany i doprowadzony do wewnętrznej zgodności zaskarżeniem określonej interpretacji do sądu administracyjnego lub zmianą danej interpretacji przez Ministra Finansów (por. wyroki NSA: z 16.06.2021 r., I FSK 1796/18, LEX nr 3248773; z 6.11.2015 r., II FSK 2253/13, CBOSA).

Minister Finansów, wydając na wniosek interpretację ogólną, związany jest zakresem pytania sformułowanego przez wnioskodawcę w relacji do podanego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego (art. 14a § 2 pkt 2). Wynika to pośrednio z tego przepisu, skoro niejednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego dotyczyć musi rozstrzygnięć wydanych przez organy podatkowe w tych samych stanach faktycznych. Organ wydający interpretację indywidualną może się poruszać jedynie w ramach tego pytania i stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego, które określają przedmiot postępowania interpretacyjnego. Ponadto organ podatkowy uprawniony jest do wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego wyłącznie w zakresie wynikającego z wniosku o wydanie interpretacji przedmiotu sprawy, który określają pytanie i stanowisko prawne zainteresowanego, dotyczące możliwości zastosowania i wykładni prawa podatkowego w relacji do przedstawionego w tym wniosku stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Nie jest natomiast upoważniony do modyfikowania wynikającego z wniosku o wydanie interpretacji stanu faktycznego, zaistniałego czy też przyszłego (por. wyroki NSA: z 19.05.2022 r., I FSK 382/19, LEX nr 348918; z 11.02.2021 r., II FSK 280/19; z 26.01.2021 r., I FSK 760/19, CBOSA).

17. Przewidziana w art. 14a interpretacja przepisów prawa podatkowego stanowi element stosowania prawa, a nie stanowienia prawa. Uprawnienie ministra właściwego do spraw finansów publicznych do interpretacji prawa podatkowego lub wydawania objaśnień podatkowych sprowadza się zatem wyłącznie do wykładni aktów normatywnych tego prawa lub niektórych przepisów zawartych w tych aktach. Interpretacja ta powinna być dokonywana z uwzględnieniem przyjętych w doktrynie i orzecznictwie dyrektyw wykładni. Bezpośrednim jej rezultatem powinno być ustalenie właściwego znaczenia interpretowanego aktu normatywnego (ściśle: przepisów zawartych w tym akcie) lub poszczególnych przepisów tego aktu. Interpretacja prawa podatkowego, podobnie jak każda wykładnia dokonywana w stadium stosowania prawa, nie może się przekształcić w wykładnię prawotwórczą; nie może zatem być wykorzystywana do tworzenia prawa podatkowego, jego uzupełniania lub modyfikacji. Zakaz wykładni prawotwórczej, jako jedna z głównych dyrektyw wykładni prawa, powinien być przestrzegany ze szczególną starannością przy dokonywaniu wykładni przewidzianej w komentowanym przepisie (por. L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002, s. 20).

18. W uwadze 13 wskazano, że przedmiotem interpretacji ogólnej mogą być również postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej. Przedmiotem interpretacji będą więc w tym wypadku akty międzynarodowego prawa publicznego, które po ich ratyfikacji staną się jednocześnie częścią wewnętrznego porządku prawnego państw stron (por. T. Kardach, *Wykładnia umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania – zagadnienia wybrane*, KPPod. 2004/4, s. 108). Włodzimierz Nykiel wskazuje, że podwójny status umów o unikaniu podwójnego opodatkowania powoduje specyficzne problemy związane z wykładnią ich przepisów. Wykładnia przepisów tych umów odbywa się bowiem na dwóch poziomach. Interpretowane są one jako przepisy umów międzynarodowych oraz jako przepisy wewnętrznego prawa podatkowego (W. Nykiel, *Wykładnia prawa podatkowego wewnętrznego, międzynarodowego i prawa podatkowego Unii Europejskiej (wybrane zagadnienia)*, KPPod. 2004/4, s. 131).
19. W literaturze podkreśla się konieczność zróżnicowanego podejścia właściwych organów do wykładni umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i przepisów wewnętrznego prawa podatkowego. W uzasadnieniu tego stanowiska podnosi się, że zasadniczym celem tych umów jest zapobieżenie sytuacji podwójnego opodatkowania dochodu, natomiast ustawy podatkowe mają na względzie cel fiskalny. Wskazuje się następnie, że umowy w sprawie podwójnego opodatkowania posługują się pojęciami funkcjonującymi na gruncie międzynarodowego prawa podatkowego, pojęciami akceptowanymi przez społeczność międzynarodową, natomiast ustawy podatkowe zawierają terminy wywodzące się wyłącznie z prawa krajowego. Wreszcie podkreśla się, że w postanowienia umów międzynarodowych wpisana jest wola i zamiar stron umowy, a ustawa podatkowa jest wyrazem woli jednego ustawodawcy (por. W. Nykiel, *Wykładnia prawa...*, s. 132, 133 oraz powołana tam literatura). Ważną niewątpliwie dyrektywę interpretacyjną zawiera art. 3 ust. 2 Modelowej konwencji OECD. Stanowi on, że „przy stosowaniu umowy przez Umawiające się Państwo, (...) jeżeli z kontekstu nie wynika inaczej, każde określenie w niej niezdefiniowane będzie miało takie znaczenie, jakie ma ono w przepisach prawnych tego Państwa”.
20. Punktem wyjścia wykładni umowy podatkowej, podobnie jak ustawy podatkowej, powinna być wykładnia językowa (por. W. Nykiel, *Wykładnia prawa...*, s. 131 i n. oraz powołana tam literatura). Stanowisko to jest zgodne z postanowieniami Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów, sporządzonej w Wiedniu 23.05.1969 r. (Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439). W myśl bowiem art. 31 ust. 1 tej konwencji: „Traktat należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom w ich kontekście, oraz w świetle jego przedmiotu i celu”. W art. 31 ust. 2 konwencji wyjaśniono, że: „Dla celów interpretacji traktatu kontekst obejmuje, oprócz tekstu, łącznie z jego wstępem i załącznikami:
- a) każde porozumienie dotyczące traktatu, osiągnięte między wszystkimi stronami w związku z zawarciem traktatu;
 - b) każdy dokument sporządzony przez jedną lub więcej stron w związku z zawarciem traktatu, przyjęty przez inne strony jako dokument odnoszący się do traktatu”.

Powołany przepis konwencji w ust. 4 stanowi jednocześnie, że „specjalne znaczenie należy przypisywać wyrazowi wówczas, gdy ustalono, że taki był zamiar stron” (zob. szerzej A. Kozłowski, *Interpretacja traktatu międzynarodowego w świetle jego kontekstu*, Warszawa 2002, s. 83 i n.; K. Bany, *Interpretacja dwustronnych konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania*, cz. 2, Prz. Pod. 2005/7, s. 20 i n.; A. Znamiec, *Wykładnia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, ZNSA 2008/6, s. 33 i n.).

21. Podano już (por. uwaga 13), że omawiany przepis wskazuje jako przedmiot interpretacji także inne ratyfikowane umowy międzynarodowe dotyczące problematyki podatkowej. Określenie „problematyka podatkowa” ma szeroki zakres, w związku z czym użycie tego sformułowania jako określenia przepisów umowy międzynarodowej nie jest precyzyjne. Mając na uwadze to, że w art. 14a chodzi niewątpliwie o interpretacje przepisów prawnych, należy przyjąć, że przedmiotem wykładni będą w tym wypadku tylko te umowy, które zawierają regulacje obejmujące bezpośrednio materię podatkową.
22. W myśl art. 14a minister właściwy do spraw finansów publicznych, dokonując interpretacji ogólnej prawa podatkowego lub wydając objaśnienia podatkowe, powinien uwzględnić orzecznictwo sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (art. 251 TFUE). Wprawdzie komentowany przepis nie zawiera postanowień, które wskazywałyby na konieczność uwzględnienia określonej kategorii orzeczeń, jednak nie powinno budzić wątpliwości, że w przypadku sądów takimi orzeczeniami będą przede wszystkim uchwały wyjaśniające zagadnienia prawne budzące poważne wątpliwości, a także te stanowiska wyrażone w konkretnych orzeczeniach, które są powszechnie akceptowane przez inne składy orzekające sądów, co znajduje wyraz w orzeczeniach rozstrzygających indywidualne sprawy. Przy dokonywaniu interpretacji ogólnej nie powinny być pomijane również te orzeczenia, w których sąd administracyjny za podstawę rozstrzygnięcia przyjął normę prawną wynikającą z Konstytucji RP. Chodzi tu w szczególności o orzeczenia, w których treść Konstytucji RP została uwzględniona w procesie wykładni normy ustawowej w wyniku współstosowania Konstytucji RP. Dokonywana bowiem w takich wypadkach wykładnia ustaw i innych aktów normatywnych prowadzi z reguły do dostosowania ich do zasad i wymagań Konstytucji RP i tym samym stwarza warunki do uwzględnienia wskazanej właściwości tych aktów przy ich stosowaniu w konkretnych sprawach (zob. szerzej A. Kabat, *Bezpośrednie stosowanie Konstytucji RP w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego* [w:] *Bezpośrednie stosowanie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, red. K. Działocha, Warszawa 2005, s. 85 i n.; A. Chmielarz, *Funkcja prawna konstytucji na przykładzie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.*, Warszawa 2011, s. 183 i n.).

Uwzględnienie orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, o którym mowa w art. 14a, powinno polegać na dokonaniu interpretacji ogólnej takiej treści, która nie będzie sprzeczna z tym orzecznictwem. Oznacza to również, że interpretacja ta nie może polegać na uwzględnieniu tego orzecznictwa w postaci zmodyfikowanej przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych odbiegającej od treści i sensu wykorzystywanych orzeczeń sądów lub trybunałów.

23. Zauważyć należy, że z uprawnienia do wydawania interpretacji Minister Finansów nie korzysta zbyt często. Od jego wprowadzenia w lipcu 2007 r. do 2017 r. wydano 60 interpretacji ogólnych. Warto jednak zauważyć, że wprowadzenie od 2012 r. możliwości uzyskiwania interpretacji ogólnych na wnioski podatników zwiększyło wyraźnie liczbę tych interpretacji. W każdym jednak przypadku przedmiot tych interpretacji stanowiły zagadnienia istotne z punktu widzenia praktyki stosowania prawa podatkowego. Jako przykłady należy wskazać interpretacje ogólne:
- z 24.01.2008 r., DD3/033/5/IMD/08/94, w sprawie niewystępowania obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych przy dokonywaniu przekształceń własnościowych mieszkań spółdzielczych na podstawie ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych (Dz.Urz. MF Nr 1, poz. 12);
 - z 14.02.2008 r., PT45/033/1/EKQ/08/210, w sprawie dokonywania korekty podatku naliczonego, w przypadku zmiany prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony (Dz.Urz. MF Nr 2, poz. 17);

- z 14.03.2008 r., DD6/8213/46/KWW/08/215, w sprawie zaliczania do kosztów podatkowych składki podstawowej płaconej przez pracodawców w związku z realizacją pracowniczych programów emerytalnych (Dz.Urz. MF Nr 3, poz. 28);
- z 12.02.2009 r., PK4/8012/18/LJO/09/58, w sprawie obniżonej stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych i zasad wszczęcia postępowania podatkowego po zakończonej kontroli podatkowej (Dz.Urz. MF Nr 3, poz. 26);
- z 5.03.2009 r., PK4/801225/ZAP/09/AP-291, w sprawie trybu zwrotu oraz oprocentowania nadpłat powstałych w wyniku orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 22.12.2008 r. w sprawie C-414/07 (Dz.Urz. MF Nr 4, poz. 31);
- z 5.11.2009 r., PK4/8012/228/JWA/09/1260, LEX nr 25896, w sprawie obliczania terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem 1 września 2005 r., w przypadku których przed tym dniem nastąpiło przerwanie biegu terminu przedawnienia;
- z 21.06.2011 r., PT8/033/IO1/AEW/11/PT-571, w sprawie rozliczeń podatku od towarów i usług przez wspólnoty mieszkaniowe (Dz.Urz. MF Nr 6, poz. 27);
- z 19.10.2012 r., PL/LS/833/89/APQ/12/223, w sprawie ustalenia podatnika podatku od nieruchomości, w stosunku do nieruchomości będących własnością Lasów Państwowych (Dz.Urz. MF poz. 50);
- z 25.11.2013 r., DD5/033/1/13/KSM/RD-122180/13, w sprawie opodatkowania dochodów niebędącego komplementariuszem akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej (Dz.Urz. MF poz. 46);
- z 3.12.2015 r., FN3.8201.1.2015, w sprawie możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów ponoszonych przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych wydatków będących następstwem przedterminowego rozwiązania (zamykania) kontraktów, dotyczących instrumentów pochodnych, w tym opcji walutowych (Dz.Urz. MF poz. 87);
- z 3.03.2016 r., PK1.8201.1.2016, w sprawie podatku od niektórych instytucji finansowych (Dz.Urz. MF poz. 22);
- z 12.10.2018 r., PT3.8101.2.2018, w sprawie traktowania w świetle art. 5 ust. 1 pkt 1 oraz art. 8 ust. 1 i ust. 2a ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług opłat uiszczanych na podstawie art. 20 ust. 1 i art. 20¹ ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych na rzecz organizacji zbiorowego zarządzania oraz skutków wyroku TSUE w sprawie C-37/16 w zakresie uprzedniego rozliczenia podatku (Dz.Urz. MF poz. 101);
- z 20.01.2020 r., PT6.8101.4.2019, w sprawie zastosowania właściwej stawki podatku od towarów i usług w przypadku wykonywania czynności polegających na przechowywaniu instrumentów finansowych (Dz.Urz. MF poz. 7);
- z 2.01.2020 r., PT6.8101.5.2019, w sprawie zastosowania właściwej stawki podatku VAT w odniesieniu do szeroko rozumianych usług obsługi (obróbki) wartości pieniężnych, w tym obsługi bankomatów, określanych również jako cashprocessing lub cashhandling (Dz.Urz. MF poz. 1);
- z 11.09.2020 r., Dd3.8201.1.2020, w sprawie zryczałtowanego przychodu pracownika związanego z wykorzystywaniem samochodu służbowego do celów prywatnych (Dz.Urz. MF poz. 108);
- z 15.02.2021 r., PT9.8101.3.2020, w sprawie prawidłowego kwalifikowania dla celów podatku od towarów i usług transakcji z wykorzystaniem kart paliwowych, realizowanych w modelu trójstronnym jako dostawy towarów albo świadczenia usług (Dz.Urz. MFFiPR poz. 13);
- z 15.02.2021 r., DD5.8201.11.2020, w sprawie zasad ustalania wysokości kosztów uzyskania przychodów przy zbyciu wierzytelności własnych w ramach umowy factoringu (Dz.Urz. MFFiPR poz. 21);

- z 7.12.2023 r. w sprawie stosowania od 1 stycznia 2024 r. prawa do zwolnienia dochodów z tytułu udziału w funduszach kapitałowych wypłaconych podatnikowi na podstawie umów zawartych lub zapisów dokonanych przed 1 grudnia 2001 r. (Dz.Urz. MF poz. 110);
- z 30.03.2023 r., DD3.8203.1.2023, w sprawie konsekwencji podatkowych zapłaty przez płatnika zaległych składek na ubezpieczenie społeczne i ubezpieczenie zdrowotne (Dz.Urz. MF poz. 42).

Art. 14b. [Interpretacje indywidualne]

§ 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, oraz wiążącymi informacjami akcyzowymi, o których mowa w przepisach ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, 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 i dziale IIIC,
 - 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 powiązanymi, 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 wydana interpretacja indywidualna 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.

§ 6–6a. (uchylone)

§ 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 ujednolicenia formy składanych wniosków oraz zapewnienia sprawnej obsługi wnioskodawców.

1. Istnienie różnych podatków, form opodatkowania, częste ich zmiany, obowiązywanie regulacji unijnych oraz prawa międzynarodowego prowadzą do wzrostu skomplikowania prawa, niepewności co do jego treści, a więc również interpretacji i stosowania. Stanowi to źródło potencjalnych konfliktów pomiędzy interesem podatników a administracją podatkową reprezentującą interesy fiskalne państwa. Z tych względów wprowadzone w obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej instytucje ogólnych oraz indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego należy traktować jako istotne rozszerzenie zakresu ochrony praw i wolności ekonomicznych podatnika. Interpretacje są też ważnym, stabilizującym elementem rozwiązywania sporów między podatnikiem a organem podatkowym. Stanowią również jedną z ważniejszych rękojmii ochrony praw podmiotowych podatników. Niewątpliwie na podstawie interpretacji podatnik uzyskuje wiedzę w zakresie reguł, które razem z przepisami prawa podatkowego współtworzą potencjalną sytuację prawną każdego adresata prawa podatkowego. Podmioty te kształtują swoje poczucie pewności prawa i bezpieczeństwa prawnego nie tylko na podstawie ustaw podatkowych, lecz także na podstawie tego, jak administracja podatkowa stosuje prawo podatkowe (por. J. Brolik, *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 273–284; W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012, s. 461–465; H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka*, Warszawa 2011, s. 161–163). Złożenie wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przez podmiot zainteresowany co do zasady powoduje powstanie wyłącznie stosunku procesowego. Zaistnienie stosunku o charakterze materialnym można natomiast rozważać dopiero w przypadku zastosowania się przez zainteresowanego do interpretacji indywidualnej. W takiej bowiem sytuacji pojawiają się wzajemne prawa i obowiązki organu podatkowego oraz adresata indywidualnej interpretacji uregulowane w przepisach prawa podatkowego materialnego, a mianowicie w art. 14k, 14l i 14m o.p.

2. Analizę obowiązujących aktualnie regulacji prawnych dotyczących pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego przeprowadził w swoim orzecznictwie Naczelny Sąd Administracyjny. W uchwale (7) z 7.07.2014 r., II FPS 1/14, ONSAiWSA 2015/1, poz. 3, wyjaśniono, że: „Unormowanie zawarte w art. 134 § 2 p.p.s.a. nie ma zastosowania w przypadku zaskarżenia do sądu administracyjnego indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego”. Za podjęciem uchwały tej treści przemawiało to, że indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego jest formą zewnętrznego, jednostronnego działania administracji podatkowej, jak również jest to czynność uprawnionych organów wykonujących administrację publiczną, która nie ma charakteru władczego rozstrzygnięcia i nie stanowi załatwienia sprawy w zakresie realizacji praw i obowiązków podatkowych zainteresowanego. Należy szczególnie podkreślić, że zastosowanie się podmiotu prawa do treści wydanej interpretacji, a nie jej udzielenie i wydanie, tworzy związaną z nią ochronę prawną. Jest to działanie nie władcze, lecz informujące o obowiązującym prawie, a mówiąc ściślej – o uzasadnionych możliwościach jego stosowania, które prowadzić ma do jednolitości stosowania oraz do przestrzegania prawa podatkowego, przekonując do tego i przedstawiając w tym zakresie określone propozycje. Interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane są w specjalnie w tym celu uregulowanej w rozdziale 1a działu II Ordynacji podatkowej procedurze, której prawidłowe przeprowadzenie daje wynik w postaci wydania i następnie doręczenia pisma zawierającego urzędową informację o stosowaniu i wykładni prawa podatkowego. Z kolei w uzasadnieniu wyroku TK z 25.09.2014 r., K 49/12, OTK-A 2014/8, poz. 94, oceniając charakter prawny interpretacji, stwierdzono, że interpretacje indywidualne prawa podatkowego nie kształtują same przez się w sposób władczy praw ani obowiązków podatnika i nie determinują jego sytuacji prawnej. Stanowią jedynie swoisty „drogowskaz” czy też „deklarację poglądów” aparatu fiskalnego na przedstawione zagadnienie prawne i dopiero późniejsze autonomiczne decyzje podatnika (płatnika, inkasenta) mogą rodzić określone skutki. Konsekwencją udzielenia informacji podatkowej nie jest w żadnej mierze konkretyzacja przysługującego podatnikowi uprawnienia lub ciężącego na nim obowiązku, bo zarówno przedmiot opodatkowania, jak i zakres obowiązku podatkowego i moment jego powstania oraz stawki podatkowe określone są ustawami podatkowymi. Tym samym czynności organów podatkowych, polegające na informowaniu „o zakresie stosowania prawa”, nie mogą prowadzić ani do wykreowania bądź skonkretyzowania obowiązku, ani też do jego zniesienia bądź ograniczenia. Podkreślono również, że aby instytucja interpretacji indywidualnej mogła dobrze spełniać swoją rolę, konieczna jest urzędowa forma zakomunikowania zainteresowanemu, że interpretacja została wydana (sporządzona i podpisana) w terminie określonym w art. 14d o.p., oraz o tym, czy ma ona charakter pozytywny, czy negatywny. Co więcej, taka urzędowa informacja powinna dotrzeć do adresata jeszcze przed upływem trzech miesięcy od dnia złożenia wniosku o interpretację podatkową, niezależnie od obowiązku późniejszego jej zakomunikowania zgodnie z przepisami (por. postanowienie sygnalizacyjne TK z 29.10.2014 r., S 5/14, OTK-A 2014/9, poz. 109).
3. Zgodnie z art. 14b § 1, w brzmieniu ustalonym przez art. 38 pkt 6 lit. a p.w.u.KAS, dyrektor KIS, na wniosek zainteresowanego, wydaje w jego sprawie interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną). W myśl art. 22 ust. 2 ustawy o KAS dyrektor KIS wykonuje zadania na całym terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Jednakże według art. 14j § 1 kompetencja taka należy także do wójtów, burmistrzów (prezydentów miast), starostów lub marszałków województw, którzy wydają tę interpretację stosownie do swojej właściwości (zob. uwagi do art. 14j). Stosownie do art. 14h (zob. uwagi do art. 14h) w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnej stosuje się odpowiednio m.in. art. 143 o.p., który dopuszcza możliwość upoważnienia przez organ podatkowy pracowników kierowanej jednostki do załatwiania spraw w jego imieniu i w ustalonym zakresie

(zob. uwagi do art. 143). Zgodnie z art. 143 § 2 pkt 4 dyrektor KIS może zatem upoważnić funkcjonariuszy lub pracowników obsługujących dyrektora KIS (zob. uwaga do art. 13) do wydawania interpretacji indywidualnych w jego imieniu i w ustalonym zakresie.

4. Artykuł 3 pkt 7 noweli z 10.01.2014 r. dokonał zmiany art. 14b § 1 o.p. Określenia „pisemny wniosek” i „pisemna interpretacja” zastąpiono wyrazami „wniosek” i „interpretacja”. Nowe brzmienie art. 14b § 1 uwzględniło treść art. 126 i 168, które w sprawach interpretacji indywidualnej, zgodnie z art. 14h, stosuje się odpowiednio (zob. uwagi do art. 14h). W wyniku powyższej zmiany wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej może być złożony na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej.

Artykuł 14b podlegał kolejnym zmianom, związanym głównie z nowymi rozwiązaniami prawnymi wprowadzanymi w prawie podatkowym. Z dniem 1.11.2019 r. dodano § 1a, wyłączający z zakresu objętego indywidualnymi interpretacjami podatkowymi sprawy objęte wiążącymi informacjami stawkowymi, o których mowa w przepisach ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (art. 2 ustawy z 9.08.2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1751 ze zm.). Na postanowienia wydane na podstawie § 1a przysługuje zażalenie, podobnie jak na postanowienia o odmowie wydania interpretacji na podstawie § 5 i 5b (art. 14b § 5e). W zakresie objętym WIS (tj. klasyfikowaniem towaru albo usługi oraz określeniem właściwej dla nich stawki podatku) nie są wydawane interpretacje indywidualne w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Oznacza to, że jeśli podatnik chce uzyskać informację na temat właściwej stawki dla sprzedawanego przez siebie towaru albo usługi, może ją uzyskać jedynie w formie wystąpienia o WIS. Wiążąca informacja stawkowa jest instrumentem o walorze ochronnym – jest ona wiążąca dla organów podatkowych względem podmiotu, dla którego została wydana, i w odniesieniu do konkretnego towaru albo usługi, których dotyczy (art. 42c ust. 1 ustawy o VAT). Organ podatkowy nie ma możliwości kwestionowania np. wysokości stawki podatkowej stosowanej przez podatnika na podstawie uzyskanej WIS, oczywiście w przypadku, gdy sprzedawany towar odpowiada opisowi zawartemu w WIS (cechy i właściwości towaru odpowiadają opisowi towaru przedstawionemu przez adresata WIS w złożonym wniosku o jej wydanie). W tym zakresie jest on objęty ochroną, o której mowa w art. 14k–14m o.p. (art. 42c ust. 2 ustawy o VAT).

Przyjęte rozwiązanie kończy wieloletnie spory o treść interpretacji indywidualnej w sytuacji, gdy jej przedmiotem było zaklasyfikowanie towaru/usługi do właściwej stawki opodatkowania VAT. W sporze tym chodziło o właściwą wykładnię użytych w treści art. 14b § 2 i 3 o.p. zwrotów „zaistniały stan faktyczny” czy „zdarzenie przyszłe”. W orzecznictwie sądowym wyjaśniano, że należy je rozumieć jako wyczerpujące przedstawienie przez wnioskodawcę danego zdarzenia, faktu lub czynności, które mają istotne znaczenie dla oceny możliwości zastosowania prawa podatkowego. Od przedstawienia tych zdarzeń, faktów lub czynności odróżnić trzeba ich kwalifikację prawną. Taką kwalifikacją (oceną) jest także ich zaklasyfikowanie do odpowiedniego kodu PKWiU. Przyjęcie, że symbol PKWiU stanowi element 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. W istocie przekreślałoby to w niektórych przypadkach sens interpretacji, organ interpretacyjny, nie mogąc wskazać prawidłowej klasyfikacji statystycznej opisanej we wniosku usługi (towaru), musiałby bowiem podzielić stanowisko wnioskodawcy w tej kwestii, a co za tym idzie – w kwestii sposobu opodatkowania oraz stawki podatku (por. wyroki NSA: z 6.04.2023 r., I FSK 782/19, LEX nr 3585295; z 26.04.2018 r., I FSK 938/16, CBOSA).

Kolejna zmiana, wprowadzona z dniem 1.07.2023 r. mocą art. 7 pkt 2 ustawy z 26.05.2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1059), dotyczy wprowadzenia tożsamych regulacji o wiążących informacjach akcyzowych (WIA) do tych, jakie mają zastosowanie do wprowadzonych z dniem 1.07.2020 r. wiążących informacji stawkowych (WIS). Ujednolicając wiążące informacje stawkowe (WIS i WIA), w art. 14b § 1a dodano, że w zakresie objętym WIA nie wydaje się interpretacji indywidualnych, podobnie jak w przypadku WIS.

Z dniem 1.07.2020 r. wprowadzono zmiany, na podstawie których wyłączono z zakresu postępowania interpretacyjnego sprawy objęte porozumieniami podatkowymi, o których mowa w art. 20zb (nowe brzmienie art. 14b § 5 wprowadzone mocą art. 111 pkt 3 u.r.s.). Wprowadzono również przed wydaniem interpretacji obowiązek zasięgnięcia opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, jeżeli umowę o współdziałanie, o której mowa w art. 20s, zawarł wnioskodawca, a w przypadku wniosku wspólnego – jeden z wnioskodawców (art. 14b § 5f). Uzasadniając zmiany, wyjaśniono, że podpisanie umowy o współdziałanie, o której mowa w art. 20s, nie wyklucza korzystania przez podatnika z innych procedur przewidzianych przez prawo podatkowe, w tym z indywidualnej interpretacji podatkowej. Wprowadzone zmiany zapewniają współdziałanie Szefa KAS z Dyrektorem KIS, aby zagwarantować jednolite stanowisko KAS w stosunku do tych samych zagadnień budzących wątpliwości prawnopodatkowe. Z drugiej strony w § 5 zostało zawarte wyłączenie przedmiotowe w zakresie możliwości wydania interpretacji co do czynności lub zdarzenia objętego porozumieniem podatkowym, o którym mowa w dziale IIB rozdziale 2 (por. uzasadnienie projektu ww. ustawy z 16.10.2019 r., VIII kadencja, druk sejm. nr 3788).

Z dniem 1.01.2022 r. wprowadzono w Ordynacji podatkowej przepisy umożliwiające zawarcie, między inwestorem a organem podatkowym, umowy w sprawie skutków podatkowych planowanej inwestycji na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Regulacja ta ma na celu wdrożenie do polskiego systemu podatkowego zupełnie nowego instrumentu pod nazwą „porozumienie inwestycyjne”, które ma stanowić skuteczne narzędzie znoszące bariery inwestycyjne w Polsce (dział IIC). Zmiany w art. 14b, który dotyczy interpretacji indywidualnej, wynikają z zawarcia w dopuszczalnym przedmiocie porozumienia inwestycyjnego interpretacji przepisów prawa podatkowego (art. 20zt pkt 5). To zaś oznacza, że materia objęta instytucją interpretacji indywidualnej ma zostać objęta także nową instytucją porozumienia inwestycyjnego. Stąd wprowadzono swoiste reguły kolizyjne między tymi instytucjami, aby ten sam podmiot nie mógł wnioskować o interpretację tego samego w dwóch różnych formach w tym samym czasie, a właściwy organ interpretacyjny nie wydawał interpretacji indywidualnej w sprawie objętej obowiązującym porozumieniem inwestycyjnym (art. 14b § 5). Druga zmiana polega na wprowadzeniu możliwości uchylecia niedopuszczalności wydania interpretacji indywidualnej (art. 14b § 5f) i w praktyce łagodzi zakaz wynikający z poprzedniego przepisu. Jeżeli bowiem wniosek interpretacyjny zostaje złożony przez podmiot, który jest stroną obowiązującego porozumienia inwestycyjnego, to wówczas Dyrektor KIS ma obowiązek zwrócić się do organu właściwego w sprawie porozumienia o opinię w tej sprawie. Organ ten może ustalić istnienie albo nieistnienie przeszkody do wydania interpretacji indywidualnej na podstawie analizy konkretnego porozumienia inwestycyjnego, tym samym potwierdzając albo uchylając zakaz (por. art. 7 pkt 2 lit. b noweli z 29.10.2021 r.).

Wprowadzona z dniem 15.09.2023 r. zmiana w pkt 2 lit. a art. 14b § 2a wyłączyła z zakresu objętego indywidualnymi interpretacjami podatkowymi przepisy wchodzącego z tym dniem działu IIIC „Przeciwdziałanie nadużyciom w zakresie operacji transgranicznych” (art. 5 pkt 2 i 3 ustawy z 16.08.2023 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1705).

Zmiany te mają na celu określenie zakresu i charakteru udziału organu podatkowego w procedurze wydawania zaświadczenia o zgodności z prawem operacji transgranicznych. Organem właściwym w sprawie wydawania opinii o zgodności danej operacji transgranicznej z przepisami prawa podatkowego jest Szef KAS. Zgodnie bowiem z art. 14 ust. 1 ustawy o KAS do zadań Szefa KAS należy m.in. przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania (art. 14 ust. 1 pkt 8a ustawy o KAS). Wniosek przesłany przez sąd rejestrowy wraz z danymi określonymi w art. 119zzl § 3 umożliwia Szefowi KAS przedstawienie stanowiska dotyczącego zgodności operacji transgranicznej z przepisami prawa podatkowego. Celem przedstawienia stanowiska (wydania opinii o zgodności operacji z przepisami prawa podatkowego lub odmowy jej wydania) Szef KAS przeprowadza ocenę, czy istnieje uzasadnione przypuszczenie, że dokonanie transgranicznego przekształcenia, połączenia albo podziału spółki może: stanowić czynność lub element czynności określonej w art. 119a § 1; być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści; stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy o VAT. Sprawy z zakresu objętego treścią tej opinii zostały wyłączone przedmiotowo z możliwości uzyskania interpretacji indywidualnej (art. 14b § 2a pkt 2 lit. a).

5. Z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej może wystąpić zainteresowany. Z art. 14b § 1 wynika, że zainteresowanym w rozumieniu tego przepisu jest ten, kto zwraca się o wydanie wymienionej interpretacji w jego indywidualnej sprawie. Wskazanie we wniosku tej indywidualnej sprawy stanowi niezbędny warunek do uznania konkretnego podmiotu za zainteresowanego w znaczeniu przyjętym w komentowanym przepisie. W orzecznictwie podkreśla się, że osobami zainteresowanymi, które mogą wystąpić z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego, są: podatnicy, płatnicy, inkasenci, osoby trzecie odpowiedzialne za zobowiązania podatników, niezależnie od tego, czy interpretacja dotyczy ich obecnej, czy też przyszłej sytuacji; osoby, u których wystąpiła lub może wystąpić zaległość podatkowa, o której mowa w art. 52 § 1; osoby planujące utworzenie spółki – w sprawach związanych z przyszłą sytuacją tej spółki; przedsiębiorcy zamierzający utworzyć oddział lub przedstawicielstwo – w sprawach związanych z przyszłą sytuacją tego oddziału lub przedstawicielstwa; w stanie prawnym obowiązującym po 1.01.2016 r. również spółka planująca utworzenie podatkowej grupy kapitałowej w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych. Natomiast z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego nie może wystąpić: we własnym imieniu adwokat, radca prawny czy też doradca podatkowy, jeśli chcieliby uzyskać wykładnię dotyczącą pewnego teoretycznego stanu faktycznego; osoba, która chciałaby tylko zaznajomić się z poglądem organu interpretacyjnego na możliwości stosowania oraz wykładnię określonego przepisu prawa podatkowego wyłącznie z przyczyn czysto poznawczych; osoba, na której sytuację ekonomiczną czy faktyczną mogłaby oddziaływać sytuacja podatnika. Interes prawny w zakresie prawa podatkowego w podatkowym postępowaniu interpretacyjnym konstituuje realizację pochłaniającego go wymogu ubiegania się o interpretację i uzyskanie interpretacji wyłącznie we własnej indywidualnej sprawie podatkowej. Osobą legitymowaną do wystąpienia o wydanie interpretacji indywidualnej może być wyłącznie osoba, u której wystąpił lub może wystąpić określony stan faktyczny, który może powodować określone konsekwencje w zakresie prawa podatkowego (por. wyroki NSA: z 19.06.2015 r., I FSK 533/15, CBOSA, oraz z 9.12.2014 r., II FSK 1137/13, CBOSA). Z tego względu, jeżeli wnioskodawca nie wykaże związku przedstawianego (jako zasadnicza podstawa wniosku interpretacyjnego) stanu faktycznego z jego możliwą odpowiedzialnością podatkową (albo odpowiedzialnością podatkową projektowanej spółki lub tworzonego oddziału albo przedstawicielstwa), 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. (por. wyrok NSA z 11.05.2021 r., I FSK 1734/18, LEX nr 3188204; postanowienie NSA z 14.10.2010 r., II FSK 923/09, CBOSA).

Rozstrzygając konkretne sprawy, NSA w wyroku z 20.07.2017 r., II FSK 1686/15, LEX nr 2365471, uznał, że spółka prawa handlowego, która planuje przekształcenie w inną spółkę prawa handlowego, ma status zainteresowanego w rozumieniu art. 14b § 1 o.p. w sprawie o wydanie interpretacji indywidualnej, dotyczącej prawopodatkowych obowiązków spółki przekształconej. Z kolei w sprawie, w której wnioskodawca zwracał się o udzielenie interpretacji w zakresie opodatkowania nabywanej nieruchomości, wyjaśniono, że konstrukcja podatku od wartości dodanej sprawia, iż podatnik może występować z pytaniami do organu także o sytuację prawopodatkową kontrahenta, wystawiającego mu faktury z wyszczególnionym podatkiem naliczonym. Krąg uprawnionych do wnioskowania o interpretacje podatkowe obejmuje nie tylko sprzedawcę wystawiającego fakturę, lecz też nabywcę, który może odliczyć wykazany na niej VAT. W sprawie organ interpretacyjny, odmawiając wszczęcia postępowania, trafnie uznał, że wnioskodawca nie wykazał wyżej wskazanego związku. Opis stanu faktycznego oraz zadane pytania odnosiły się do sytuacji prawnej wystawcy faktury – komornika lub syndyka. Z tego względu brak statusu podatnika podatku od towarów i usług oznaczał, że wnioskodawcy jako ostatecznemu konsumentowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego (por. wyroki NSA: z 8.01.2013 r., I FSK 1572/12, PiP 2013/23, s. 3; z 15.07.2014 r., I FSK 1204/13, CBOSA). Wyjaśniono również status podatkowy komorników sądowych. Zmiana przepisów spowodowała, że o ile przed 1.01.2019 r. opłaty stanowiły w całości dochód komornika, o tyle po tej dacie stanowią one niepodatkową należność budżetową o charakterze publicznoprawnym, z której komornik potrąca swoje wynagrodzenie prowizyjne. Reszta uzyskanej opłaty, po potrąceniu, stanowi dochód budżetu państwa. Zadane we wniosku pytanie wiąże się w istocie z ustaleniem, czy wnioskodawca posiadał status płatnika daniny publicznej. Niewątpliwie wypowiedź organu w tej kwestii zapewni stosowną ochronę w rozumieniu art. 14k o.p. W konsekwencji uznać należy, że komornik spełnia kryteria „zainteresowanego”, o czym mowa w art. 14b § 1 o.p. W ocenie NSA nie ulega wątpliwości, że opłata egzekucyjna, stając się z dniem 1.01.2019 r. daniną publicznoprawną, o której mowa w art. 217 Konstytucji RP, jest zarazem podatkiem w rozumieniu art. 3 pkt 3 lit. c o.p. Przepis ten do podatków zalicza „opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe”. W konsekwencji art. 149 oraz 150 ustawy z 22.03.2018 r. o komornikach sądowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1691 ze zm.) należy zaliczyć również do przepisów podatkowych, o których mowa w art. 14b § 1 o.p. Obligowało to Dyrektora KIS do wydania interpretacji indywidualnej. Wątpliwości sygnalizowane przez wnioskodawcę dotyczyły w istocie znaczenia i wpływu regulacji intertemporalnych na charakter egzekwowanej przez niego opłaty egzekucyjnej. W przypadku uznania, że mają do niej zastosowanie przepisy art. 149 i 150 o komornikach sądowych, komornik staje się *de facto* płatnikiem daniny publicznoprawnej w postaci opłaty egzekucyjnej, po potrąceniu przysługującego wynagrodzenia prowizyjnego. Niezależnie od nałożonego na niego obowiązku w tym zakresie i wynikającej zeń odpowiedzialności na komorniku ciąży również obowiązki informacyjne (por. wyroki NSA: z 30.06.2023 r., III FSK 2247/21, LEX nr 3594804; z 18.04.2023 r., III FSK 1305/22, LEX nr 3563989, oraz III FSK 1957/21, LEX nr 3565735). Brak przymiotu „zainteresowanego” w postępowaniu o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego we własnej indywidualnej sprawie, w rozumieniu art. 14b § 1 o.p., uzasadnia ocenę nieistnienia wymaganego przez art. 50 § 1 p.p.s.a. interesu prawnego do zaskarżenia wydanej interpretacji do sądu administracyjnego przez podmiot, który był jej adresatem, pomimo że nie dotyczyła ona jego praw i obowiązków podatkowych (por. postanowienie NSA z 14.10.2010 r., II FSK 923/09, CBOSA).

6. Treść art. 14b § 2 wskazuje, że wniosek zainteresowanego może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. Komentowany przepis bardzo szeroko ujmuje zatem sprawy, których może dotyczyć interpretacja indywidualna. Należy zauważyć, że rozszerzenie zakresu tej interpretacji także na zdarzenia przyszłe jest w pewnym stopniu wyrazem uwzględnienia stanowiska doktryny,

w której od dawna wskazywano na celowość wprowadzenia takiej regulacji (por. np. B. Brzeziński [i in.], *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, Gdańsk 2003, s. 25). W pojęciu „wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego”, użytym w art. 14b § 3 *ab initio*, mieszczą się zarówno elementy opisywane w ujęciu czysto fizycznym, mające lub mogące mieć miejsce w rzeczywistości, jak i mogą tkwić w nim również elementy określone od razu przez użycie definiujących je kategorii/pojęć prawnych, co do których wykładni i oceny zastosowania wnioskodawca nie ma wątpliwości i o nie pyta. Przewidziane w art. 14b § 3 przedstawienie własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej opisanego we wniosku stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego nie musi obejmować całego zakresu znaczeniowego przepisu prawa podatkowego, lecz może ograniczać się tylko do tego jego fragmentu, który wnioskodawca uważa za problematyczny w odniesieniu do swojej indywidualnej sprawy (por. wyroki NSA: z 27.08.2019 r., I FSK 1642/15 oraz I FSK 1793/15, CBOSA; z 10.05.2019 r., I FSK 187/17, CBOSA). Zakres sprawy administracyjnej o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego wyznacza zaprezentowany wyczerpująco we wniosku o wydanie interpretacji stan faktyczny i odnoszące się do niego: pytania interpretacyjne, stanowisko prawne wnioskodawcy oraz oceny prawne organu podatkowego w zakresie możliwości stosowania i wykładni prawa podatkowego. Na podstawie art. 14b § 3 o.p. stanem faktycznym sprawy o wydanie interpretacji indywidualnej jest zaistniały stan faktyczny albo zdarzenie przyszłe, czyli stan faktyczny określonego zdarzenia lub okoliczności przewidywanych przez wnioskodawcę, do których odnoszą się oceny stosowania i wykładni prawa. Wyczerpująco przedstawiony (zaistniały lub prognozowany) stan faktyczny stanowi punkt odniesienia do udzielenia w sposób pewny i nieuzasadniający żadnych przedmiotowych wątpliwości urzędowej informacji o możliwościach stosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, w razie potrzeby połączonej także z operatywną wykładnią adekwatnych przepisów prawa (uchwała NSA (7) z 7.07.2014 r., II FPS 1/14, ONSAiWSA 2015/1 poz. 3). Specyfika postępowania w sprawie o wydanie interpretacji indywidualnej polega m.in. na tym, że jest ona podejmowana w ramach stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionego przez wnioskodawcę, w granicach zadanego przez niego pytania oraz wyrażonej oceny prawnej (zajętego stanowiska). Organ podatkowy wydający interpretację indywidualną nie może ingerować w stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe, przedstawione przez wnioskodawcę, ani dokonywać własnych ustaleń co do tego stanu lub zdarzenia; zadanie organu jest ograniczone do analizy okoliczności podanych w złożonym wniosku z punktu widzenia ich kwalifikacji podatkowej (por. postanowienie NSA (7) 20.01.2020 r., I FPS 3/19, ONSAiWSA 2020/5, poz. 61; wyrok NSA z 7.04.2017 r., I FSK 659/15, CBOSA). W sytuacji gdy z wniosku zainteresowanego nie wynika dostatecznie konkretne wskazanie i określenie praw, to w tym zakresie wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego nie jest wystarczający i niewątpliwie wyczerpujący. Naprawienie stanu sprawy w tym zakresie, tj. doprowadzenie wniosku interpretacyjnego do stanu spełniającego wymogi i standardy art. 14b § 1 i 3 o.p., powinno zostać rozważone i zrealizowane w trybie prawnym wyznaczonym przez art. 169 § 1 w zw. z art. 14h.

Wydający interpretację organ nie może prowadzić postępowania wyjaśniającego zmierzającego do ustalenia stanu faktycznego sprawy. Nie bada ani nie szuka potwierdzenia podanych we wniosku okoliczności. Nie sprawdza też ich wiarygodności ani nie gromadzi materiału dowodowego. To art. 14b § 3 nakłada na składającego wniosek obowiązek przedstawienia stanu faktycznego sprawy. Jedynym możliwym działaniem organu jest, w sytuacji uznania podanych danych za niewystarczające do zajęcia stanowiska, wezwanie do uzupełnienia wniosku na podstawie art. 169, zgodnie z regulacją art. 14h. Organ nie może zmieniać stanu faktycznego podanego we wniosku, dlatego też jego rzetelne przedstawienie przez wnioskującego leży w jego interesie (por. wyroki NSA: z 11.03.2020 r., II FSK 852/18, LEX nr 3009544; z 19.02.2020 r., II FSK 3544/18, LEX nr 3038175).

7. Normatywny przedmiot interpretacji indywidualnej stanowią przepisy prawa podatkowego. W uwadze 13 do art. 14a wskazano, że określenie „przepisy prawa podatkowego” zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 2. Nie może budzić wątpliwości, że w ujęciu przytoczonej definicji ustawowej określenie „przepisy prawa podatkowego” obejmuje zarówno regulacje materialnoprawne, jak i procesowe. Jednakże nowela z 2015 r. ograniczyła zakres przedmiotowy interpretacji indywidualnych. Zgodnie bowiem z dodanym przez tę nowelę art. 14b § 2a przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy regulujące właściwość oraz uprawnienia i obowiązki organów podatkowych. Powyższa zmiana budzi zastrzeżenia. Należy bowiem zgodzić się z R. Mastalskim, że w prawie podatkowym trudno jednoznacznie oddzielić regulacje materialnoprawne od regulacji procesowych (por. R. Mastalski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2016, s. 148). Z podobnych powodów krytycznie oceniają tę zmianę T. Janicki i W. Morawski. Zdaniem autorów nowelizacja ta, mimo iż była próbą usunięcia niejasności, sama wzbudza wiele wątpliwości (zob. W. Morawski, T. Janicki, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego [w:] Nowelizacja Ordynacji podatkowej*, red. B. Brzeziński, W. Morawski, Warszawa 2016, s. 42, 43). O takiej sytuacji można jednak mówić w sprawie zaliczenia bądź odmowy zaliczenia nadpłaty. Prawidłowość obliczenia przez urząd skarbowy zwrotu podatku VAT ani możliwość zaliczenia tego zwrotu na poczet innych zobowiązań nie mogą być przedmiotem interpretacji indywidualnej. Nie ma możliwości, aby w drodze interpretacji rozstrzygnąć, czy istnieją podstawy do zaliczenia kwoty podatku zadeklarowanej do zwrotu lub jej części przez spółkę cywilną na poczet jej zobowiązań. Takie uprawnienie należy do właściwego organu podatkowego. To ten organ ocenia zasadność zwrotu podatku i stwierdza, czy ma dokonać zwrotu i zaliczenia na poczet innych zobowiązań oraz kiedy tego ma dokonać. Kwestie te nie mogą być przedmiotem interpretacji indywidualnych (por. wyrok NSA z 11.05.2021 r., I FSK 698/18, LEX nr 3212037).
8. Nowela z 23.10.2018 r. wprowadziła kolejne ograniczenia normatywnego przedmiotu interpretacji indywidualnej. Dokonana przez nią zmiana polegała na oznaczeniu dotychczasowej treści § 2a wyjaśnianego przepisu jako pkt 1 i na dodaniu pkt 2 wymieniającego przepisy podatkowe, które także nie mogą być przedmiotem wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Zakres „nowych” ograniczeń jest szeroki i otwarty (zob. uzasadnienie do projektu ww. noweli, VIII kadencja, druk sejm. nr 2860, s. 19, oraz kolejne omówione zmiany).

W aktualnym stanie prawnym 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 i dziale IIIC,
 - b) zawarte w art. 5a pkt 33d, art. 24 ust. 19 i 20, art. 30f ust. 18, 20 i 20a u.p.d.o.f. oraz art. 4a pkt 29, art. 12 ust. 13 i 14, art. 22c, art. 24a ust. 16, 18 i 18a u.p.d.o.p.,
 - 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 u.p.d.o.f. i art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b u.p.d.o.p.,
 - d) środki ograniczające umowne korzyści.

Nie wydaje się również interpretacji indywidualnych w zakresie objętym wiążącymi informacjami stawkowymi, o których mowa w przepisach ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług, oraz wiążącymi informacjami akcyzowymi, o których mowa w przepisach ustawy z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (art. 14b § 1a).

9. W orzecznictwie sądów administracyjnych pojawił się problem dopuszczalnego zakresu interpretacji w sytuacji, gdy przepisy prawa podatkowego odwołują się do regulacji (definicji, pojęć) z innych dziedzin prawa. Konsekwencją takiego odwołania jest bowiem z reguły to, że norma prawnopodatkowa będzie zbudowana nie tylko z przepisów prawa podatkowego, lecz także z regulacji prawnych innych dziedzin prawa. Naczelny Sąd Administracyjny, wyjaśniając tę kwestię w wyroku z 27.11.2013 r., II FSK 27/12, POP 2014/1, poz. 50–51, stwierdził, że jeżeli przedmiotem indywidualnej interpretacji prawa podatkowego w rozumieniu art. 14b § 1 o.p. jest regulacja prawa podatkowego, która odwołuje się do przepisów prawa pracy, ocena możliwości stosowania i wykładnia interpretowanej normy podatkowej powinny przepisy te uwzględniać i obejmować. Podobne stanowisko Naczelny Sąd Administracyjny zajął w wyroku z 17.04.2014 r., I FSK 779/13, LEX nr 1480723, wskazując, że interpretacji w rozumieniu Ordynacji podatkowej podlegają wszystkie przepisy tworzące konkretną normę podatkową, tj. przepisy określające podmiot i przedmiot opodatkowania, stawki podatkowe oraz ulgi i zwolnienia podatkowe. Elementem normy podatkowej są także przepisy definiujące pojęcia użyte przez ustawodawcę. Zdaniem sądu „nie sposób dostrzec powodów, dla których przedmiotem interpretacji indywidualnej nie może być ustawowa definicja pojęcia, znajdującego zastosowanie w stanie faktycznym przedstawionym we wniosku o wydanie interpretacji”.

Pojęcia „przepisów prawa podatkowego”, o którym mowa w art. 14b § 1, nie można ograniczać wyłącznie do ustaw, które w swoim tytule zawierają takie pojęcie, lecz należy mieć na uwadze rzeczywistą treść zawartych w ustawach regulacji mających wpływ na opodatkowanie. Jeżeli norma prawnopodatkowa jest zbudowana nie tylko z przepisów prawa podatkowego, lecz także z regulacji prawnych innych dziedzin prawa, to obowiązkiem organu interpretacyjnego jest odniesienie się do takich przepisów. Ilekroć ustawa podatkowa odsyła do przepisów np. Prawa bankowego, Prawa budowlanego, Kodeksu cywilnego, tylekroć stosowne przepisy ustaw niepodatkowych stanowią uzupełnienie lub wręcz wypełnienie normy podatkowej. Wówczas organ podatkowy ma obowiązek dokonywać wykładni tychże norm na tyle, na ile jest to niezbędne do stworzenia definicji lub pojęcia funkcjonującego na gruncie prawa podatkowego. Nie ma znaczenia, czy dane pojęcie definiuje np. słowniczek zawarty w art. 2 ustawy o VAT, czy też przepis szczególny odsyła do ustawy z innej dziedziny prawa. Należy wówczas uznać, że sens normatywny, który danemu pojęciu umiejscowionemu w ustawie podatkowej nadaje odrębna ustawa, stanowi integralną część przepisu podatkowego, który nie został umiejscowiony w ustawie podatkowej wyłącznie ze względu na przyjęte techniki legislacyjne (por. wyroki NSA: z 14.10.2021 r., II FSK 513/19, LEX nr 325405316; z 16.04.2021 r., I FSK 612/19, LEX nr 3176133; z 25.02.2021 r., I FSK 815/19, LEX nr 3160958).

10. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 11.03.2010 r., I FSK 61/09, ONSAiWSA 2011/5, poz. 103, uznał, że dyspozycja art. 3 pkt 2 o.p. może obejmować również dyrektywy wspólnotowe. Według powołanego wyroku w sytuacji, gdy dyrektywa dotyczy problematyki podatkowej, tak jak dyrektywa 2006/112/WE, jej normy stanowią przepisy prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p., a w razie braku ich implementacji lub jej wadliwości stanowią podstawę prawną, na którą mogą się powołać podmioty indywidualne, w zakresie jednak tylko tych przepisów dyrektywy, które są wystarczająco jasne i bezwarunkowe, a więc sformułowanych w sposób pozwalający

na ich bezpośrednie zastosowanie. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego w określeniu „przepisy prawa podatkowego” w rozumieniu art. 14b § 1 o.p. mieszczą się przepisy wskazanej dyrektywy 2006/112/WE, a Minister Finansów, na pisemny wniosek zainteresowanego, jest obowiązany wydać, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację w zakresie przepisów dyrektywy oraz ich implementacji do krajowych aktów prawnych normujących podatek od towarów i usług (w kwestii możliwości bezpośredniego stosowania dyrektyw zob. np. M. Masternak-Kubiak, *Prawo Unii Europejskiej w polskim porządku prawnym*, ZNSA 2010/5–6, s. 325, 326). Krzysztof Lasiński-Sulecki i W. Morawski w głosie do powyższego wyroku (zob. OSP 2011/5, poz. 54, s. 375 i n.) zakwestionowali stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego przyjmujące, że przepisy powołanej dyrektywy 2006/112/WE mieszczą się w pojęciu przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 i art. 14b § 1 i że w związku z tym mogą być przedmiotem interpretacji indywidualnej Ministra Finansów. Autorzy glosy wskazali, że przepisy dyrektywy unijnej nie są przepisami ustawy podatkowej ani postanowieniem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania czy umowy międzynarodowej, ani też przepisami wykonawczymi wydanymi przez organizację międzynarodową, a zatem, wbrew twierdzeniu Naczelnego Sądu Administracyjnego, nie mieszczą się w ustawowej definicji przepisów prawa podatkowego zawartej w art. 3 pkt 2. Zdaniem autorów glosy Naczelny Sąd Administracyjny słusznie wskazał na skuteczność dyrektywy unijnej, przejawiającą się m.in. możliwością powoływania się na tę dyrektywę przez podatnika, oraz na obowiązek odmowy stosowania przepisów prawa krajowego sprzecznych z dyrektywą. Jednak nie przemawia to za traktowaniem dyrektywy jako przepisu krajowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 i art. 14b. W głosie wskazano, że „(...) powołanie się przez podatnika na treść dyrektywy skutkuje odmową stosowania prawa krajowego, a nie tym, że przepis dyrektywy staje się przepisem krajowym”.

Problematyka dotycząca możliwości uwzględnienia dyrektywy unijnej przy interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego była przedmiotem wypowiedzi NSA w wyroku z 1.12.2011 r., I FSK 1565/11, OSP 2012/12, poz. 119. W powołanym orzeczeniu sąd wyjaśnił, że organ udzielający interpretacji w trybie art. 14b § 1, w odniesieniu do hipotetycznego stanu faktycznego wynikającego z wniosku o interpretację, zobowiązany jest do wykładni przepisów ustawy o VAT w świetle celów i brzmienia dyrektywy 2006/112/WE, jeżeli przepisy te odnoszą się do przedstawionego stanu faktycznego, a w przypadku stwierdzenia sprzeczności przepisów prawa krajowego z normami wynikającymi z tej dyrektywy – do odmowy zastosowania przepisów prawa krajowego. Ryszard Mastalski w głosie do tego wyroku (zob. OSP 2012/12, poz. 119, s. 836 i n.) twierdzi, że teza wyroku odnoszona do procesu stosowania prawa podatkowego nie może budzić wątpliwości, ani w świetle poglądów doktryny, ani orzecznictwa sądowego. Powstaje jednak pytanie, czy zasadę sformułowaną w wyroku można także odnieść do wykładni prawa dokonywanej przez Ministra Finansów w formie interpretacji indywidualnej, kiedy nie występuje klasyczne stosowanie prawa w powszechnym jego rozumieniu. Autor na wstępie rozważań dotyczących przedstawionego zagadnienia podkreśla, że interpretacja indywidualna unormowana w przepisach art. 14b–14p o.p. jest specyficzna dla prawa podatkowego. Należy ją łączyć z nałożonym przez prawo obowiązkiem uczestniczenia podatników i płatników w procesie stosowania prawa. Realizacja tych obowiązków wiąże się z podejmowaniem przez podmioty niepubliczne czynności typowych dla stosowania prawa. Podmioty te ustalają bowiem prawnopodatkowy stan faktyczny, poszukują normy właściwej dla tego stanu, a także określają konsekwencje prawne zastosowania tej normy. Autor glosy wskazuje, że w przypadkach niejasnych i skomplikowanych przepisów podmioty te, dokonując samoobliczenia podatku (podatnicy) oraz obliczenia należności podatkowych (płatnicy), niejednokrotnie znajdują się w trudnej sytuacji. Interpretacja indywidualna Ministra Finansów stanowi zatem pomoc udzielaną organom podatkowym i podatnikom

w procesie stosowania najczęściej skomplikowanych przepisów prawa podatkowego. W głosie wskazano, że zarówno podmiot uprawniony do wystąpienia o interpretację, jak i minister dokonujący tej interpretacji posługują się metodologią właściwą dla wykładni operatywnej, kiedy norma prawna interpretowana jest nie abstrakcyjnie, lecz na podstawie określonego stanu faktycznego. W tej sytuacji, zdaniem autora glosy, teza wyroku nie budzi zastrzeżeń także w części odnoszącej się do przypadku quasi-stosowania prawa podatkowego, mającego miejsce wtedy, gdy Minister Finansów dokonuje interpretacji indywidualnej (w kwestii charakteru prawnego interpretacji indywidualnej zob. P. Pietrasz, *Sądowa kontrola pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanych w indywidualnych sprawach – aspekt doktrynalny i orzeczniczy (ujęcie krytyczne)*, ZNSA 2015/1, s. 44 i n.).

W wyroku z 20.11.2013 r., I FSK 1705/12, ONSAiWSA 2015/1, poz. 13, w sprawie ze skargi kasacyjnej na interpretację indywidualną Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że w stanie prawnym obowiązującym od 1.01.2011 r. do 31.03.2013 r. operator obowiązany do świadczenia powszechnych usług pocztowych mógł na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 17 ustawy o VAT zastosować zwolnienie od tego podatku również w odniesieniu do usług pocztowych oraz dostawy towarów ściśle związanych z tymi usługami, jeżeli usługi te nie miały charakteru usług powszechnych. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej art. 43 ust. 1 pkt 17 ustawy o VAT rozumiany w ten sposób, że na jego mocy ze zwolnienia korzystają wszelkie usługi pocztowe realizowane przez operatora publicznego, bez względu na ich charakter, jest sprzeczny z art. 132 ust. 1 lit. a dyrektywy 2006/112/WE. Jednak, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, sąd krajowy, wykonując obowiązek wykładni prawa wewnętrznego w świetle brzmienia i celu dyrektywy, nie może wykraczać poza wyraźne brzmienie przepisu prawa wewnętrznego. Oznaczałoby to przyzwoleń na to, aby bez właściwego wdrożenia przez państwo określonego przepisu dyrektywy do prawa krajowego sąd krajowy mógł w drodze wykładni nakładać na obywatela obowiązek wynikający z tej dyrektywy wbrew unormowaniom krajowym. Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że organy państwa członkowskiego w żadnym wypadku nie mogą powoływać się na bezpośrednią skuteczność dyrektywy wobec osób fizycznych i prawnych i nakładać na nie, przez stosowanie wykładni zgodnej z celami dyrektywy, obowiązków z niej wynikających, które jednak nie zostały określone lub niewłaściwie określone w przepisach krajowych (zob. R. Mastalski, *Glosa do wyroku NSA z 20.11.2013 r., I FSK 1705/12*, OSP 2014/10, poz. 96).

Z kolei w wyroku NSA (7) z 25.06.2012 r., I FPS 4/12, ONSAiWSA 2012/6, poz. 97, rozważano kwestię wpływu wyroku Trybunału Konstytucyjnego o niekonstytucyjności przepisu prawa podatkowego na interpretację indywidualną w sytuacji, gdy Trybunał „odroczył” termin utraty mocy obowiązującej niekonstytucyjnego przepisu. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że organy podatkowe nie mogą odmówić zastosowania przepisu prawa podatkowego, którego niezgodność z Konstytucją RP orzekł Trybunał Konstytucyjny, odraczając jednocześnie utratę mocy obowiązującej takiego przepisu; kompetencja taka nie może być przyznana także w drodze wyroku sądowego. Dopóki przepis prawa nie utraci mocy obowiązującej, dopóty musi być stosowany przez organy podatkowe (zob. glosy do tego wyroku J. Jaworskiego, OSP 2013/4, poz. 43, s. 206 i n., oraz J. Jaśkiewicz, OSP 2014/2, poz. 12, s. 151 i n.).

11. Według art. 14b § 3 wniosek zainteresowanego o wydanie interpretacji indywidualnej powinien zawierać wyczerpujące przedstawienie zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Wnioskodawca obowiązany jest również do przedstawienia stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu albo zdarzenia przyszłego.

Obowiązek zainteresowanego przedstawienia wyczerpującego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego nie powinien budzić wątpliwości. Wymaga podkreślenia, że podany we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będą stanowić jedyną podstawę faktyczną wydanej interpretacji i tym samym wyznaczają granice, w jakich interpretacja będzie mogła wywołać określone w ustawie skutki prawne.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 10.03.2010 r., II FSK 1557/08, ONSAiWSA 2011/5, poz. 102, uznał, że wnioskowy charakter postępowania o wydanie interpretacji indywidualnej uzasadnia przyjęcie, że organ wydający tę interpretację jest związany merytorycznie zakresem problemu prawnego, jaki zainteresowany określił we wniosku. W wyroku podkreślono, że na podstawie przepisów działu II rozdziału 1a Ordynacji podatkowej organy podatkowe nie są uprawnione do ustalania i dowodowego weryfikowania stanu faktycznego dochodzonej przez wnioskodawcę interpretacji prawa podatkowego ani do udzielania jej w obszarze przepisów prawnych nieprzedstawionych w stanowisku wnioskodawcy odnośnie do podatkowej kwalifikacji danego stanu faktycznego. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy w wyroku z 16.01.2013 r., I SA/Bd 985/12, ZNSA 2014/1, s. 150, uznał, że oparcie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego na dokumentach dołączonych do wniosku powoduje konieczność jej uchylenia z powodu naruszenia art. 14b § 3 oraz z powodu zastosowania przepisów art. 181, 187 i 191 w postępowaniu, w którym nie prowadzi się postępowania dowodowego. Z kolei w wyroku z 31.05.2012 r., II FSK 206/11, ONSAiWSA 2013/4, poz. 66, Naczelny Sąd Administracyjny wyjaśnił, że ze względu na treść art. 14c § 1 *ab initio* oraz konsekwencje prawne oceny stanowiska wnioskodawcy przez organ interpretujący, o których mowa w art. 14k i 14m, organ interpretujący nie może wyjść z tej ocenie poza granice określone treścią pytania postawionego we wniosku o interpretację (zob. także uchwała NSA (7) z 25.06.2012 r., II FPS 2/12, ONSAiWSA 2012/5, poz. 77, s. 39 uzasadnienia).

Wydaje się, że obowiązek zainteresowanego przedstawienia stanowiska w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego nie powinien być pojmowany zbyt rygorystycznie. Za wystarczające można by uznać, że będzie on spełniony, jeżeli zainteresowany w jasny sposób wskaże przedmiot swoich wątpliwości. Należy przyjąć, że w tym przypadku nie chodzi o pełną ocenę prawną przedstawionego we wniosku zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego, lecz o zrozumiałe przedstawienie zagadnienia, które w ocenie wnioskodawcy wymaga wyjaśnienia. Od zainteresowanego nie można bowiem wymagać pełnej kompetencji w tej sprawie. Należy podzielić zdanie H. Dzwonkowskiego, sformułowane na tle wcześniejszego unormowania tej instytucji, że celem wprowadzenia rozważanego rozwiązania jest wyjaśnienie problemu prawnego przez organ podatkowy, a nie przez samego wnioskodawcę (por. H. Dzwonkowski, *Indywidualna informacja o zakresie stosowania prawa podatkowego. Art. 14 § 4 i 5 ordynacji podatkowej*, M. Pod. 2000/3, s. 11).

12. Bogatego orzecznictwa sądowego doczekało się wydawanie przez organ interpretacyjny na podstawie art. 165b § 1 w zw. z art. 14h postanowień o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej. W orzecznictwie zwrócono uwagę, że stosowanie tych przepisów w praktyce wiąże się z ryzykiem zawężenia prawa do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, a w konsekwencji również prawa do sądu. W wyroku z 3.03.2015 r., II FSK 909/13, LEX nr 1774645, NSA wskazał, że rozstrzygnięcie przewidziane w części dyspozytywnej tego przepisu, tj. odmowa wszczęcia postępowania, nie jest uzależnione od uznania organu administracji i stanowi obligatoryjne następstwo stwierdzenia przez organ przesłanek w tym przepisie wyszczególnionych. Odmowa

wszczęcia postępowania jest zatem obowiązkiem organu administracji w przypadku zaistnienia opisanej w tym przepisie sytuacji. Omawiana instytucja w razie bezpodstawnego jej zastosowania wpływa negatywnie na prawo strony do wniesienia skargi do sądu administracyjnego, a więc na prawo do sądu wyrażone wprost w art. 45 ust. 1 oraz zagwarantowane w art. 77 ust. 2 Konstytucji RP. Ta zasada powinna być brana pod uwagę przez organy podatkowe przy wykładni i stosowaniu treści art. 165a o.p., ponieważ bezpodstawne i pochopne zastosowanie omawianej instytucji w zakresie, w jakim podlega kontroli sądownoadministracyjnej, narusza szeroko rozumiane konwencyjne i konstytucyjne prawo do sądu, a w szczególności prawo do rozpoznania sprawy w rozsądnym terminie. Wobec powyższego w rozpoznawanej sprawie naruszono art. 165a poprzez przyjęcie, że zachodzi przyczyna, z powodu której postępowanie nie może być wszczęte w postaci przedawnienia. Jak wyjaśnił NSA w wyroku z 14.06.2017 r., II FSK 1383/15, CBOSA, w pojęciu „jakichkolwiek innych niż brak statusu zainteresowanego przyczyn braku możliwości wszczęcia postępowania” mieszczą się wszelkie inne niż brak statusu zainteresowanego okoliczności uniemożliwiające wydanie prawidłowej, w tym zawierającej niezbędne elementy przewidziane przez ustawodawcę dla tego rodzaju rozstrzygnięcia i spełniającej funkcje przypisane tej instytucji, tj. interpretacji indywidualnej. W szczególności taka przeszkoda dla wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej istnieje w sytuacji, gdy:

- przedmiotem wniosku jest interpretacja przepisów innych niż przepisy prawa podatkowego;
- przedmiotem wniosku jest interpretacja przepisów prawa podatkowego w sprawach pozostających poza zakresem przedmiotowym upoważnienia organu wydającego interpretacje indywidualne;
- wniosek dotyczy zagadnienia, unormowanego przepisami prawa podatkowego, którego rozwiązania nie może dostarczyć interpretacja indywidualna – wydanie interpretacji indywidualnej wymagałoby w istocie poddania ocenie (zinterpretowania) stanu faktycznego, a nie przepisu prawa podatkowego.

W świetle powyższego stwierdzić należy, że przedmiotem interpretacji mogą być jedynie przepisy prawa podatkowego. Innymi słowy, przepisy te powinny odnosić się do sfery opodatkowania lub ewentualnego opodatkowania wnioskodawcy. Postępowanie w sprawie wydawania interpretacji indywidualnych, z uwagi na przedmiot i charakter wydawanych w jego toku rozstrzygnięć, jest postępowaniem szczególnym, odrębnym, do którego nie mają bezpośredniego zastosowania inne, poza wskazanymi w ustawie, przepisy Ordynacji podatkowej. W szczególności nie jest postępowaniem dowodowym, które może być prowadzone w toku kontroli podatkowej czy postępowania podatkowego lub czynności sprawdzających. Należy jednocześnie wyraźnie odróżnić sytuacje, gdy wniosek pozostawia się bez rozpatrzenia z powodu nieuzupełnienia przez zainteresowanego wymogów formalnych (art. 169 § 1), od sytuacji, gdy wniosek jest niedopuszczalny i należy odmówić wszczęcia postępowania (art. 165a). W obu przypadkach wydawane są wprawdzie postanowienia, jednak w drugim z nich zachodzi faktyczna niemożność przeprowadzenia postępowania interpretacyjnego. Jest ona spowodowana rozszerzeniem zakresu wydawanych interpretacji indywidualnych o zdarzenia przyszłe. Konsekwencją często jest kierowanie wniosków w zakresie zdarzeń przyszłych problemowych i czysto hipotetycznych, które nie mogą się ziścić, nieskonkretyzowanych ze względu na dopiero wypracowywaną strategię działania wnioskodawcy, o charakterze typowo poznawczym bądź optymalizacyjnym, bo kierowanym przez tzw. podmioty w organizacji, występujące w imieniu potencjalnych podatników i płatników oraz reprezentujących ich interesy. Wykluczone jest w takim przypadku wydanie interpretacji, gdyż wniosek jest niedopuszczalny (por. wyroki NSA: z 8.04.2016 r., II FSK 310/14; z 8.01.2016 r., II FSK 3272/13; z 10.12.2015 r., II FSK 2543/13 – wszyst. publ. CBOSA). Interpretacja pozbawiona cech indywidualnych byłaby

wyłącznie opinią Dyrektora KIS w przedmiocie wykładni wskazanych we wniosku przepisów i nie pełniłaby funkcji gwarancyjnej.

Przykładem spraw, w których w ocenie organów interpretacyjnych zachodziły przesłanki odmowy wszczęcia postępowania, są sprawy wniosków o interpretację przepisów działu III rozdziału 11a „Informacje o schematach podatkowych”. Istota sporu sprowadza się do ustalenia, czy organ interpretacyjny miał obowiązek merytorycznego rozpoznania wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, czy też zasadnie odmówił wszczęcia postępowania w tym zakresie, uznając, że przepisy dotyczące tzw. schematów podatkowych nie podlegają interpretacji. Rozstrzygając ten spór, NSA wielokrotnie wyrażał stanowisko, że przepisy działu III rozdziału 11a, tj. związane z informowaniem o schematach podatkowych, mające charakter materialnoprawny, objęte są zakresem postępowania interpretacyjnego na podstawie art. 14b § 1 i n. (por. wyroki NSA: z 28.01.2021 r., I FSK 1703/20; z 2.03.2021 r., II FSK 2386/20; z 29.04.2021 r., II FSK 1873/20; z 8.12.2021 r., III FSK 4548/21; z 4.10.2022 r., III FSK 4179/21; z 11.01.2023 r., II FSK 1238/22; z 21.06.2023 r., III FSK 2146/21 – *wszyst. publ. CBOSA*). Ustawodawca nie wypowiada się wprost na temat charakteru przepisów prawa, których może dotyczyć interpretacja indywidualna. Tym samym jej przedmiotem mogą – i być powinny – wszystkie przepisy, które wpływają na sferę praw i obowiązków podatkowych wnioskodawcy. Za ugruntowany w orzecznictwie należy uznać pogląd, że w sytuacji stwierdzenia przez organ podatkowy, że w sprawie zachodzą przyczyny uniemożliwiające wszczęcie postępowania i rozpatrzenie treści żądania, nie może on przystąpić do merytorycznego badania wniosku, a wręcz przeciwnie – obowiązany jest zaniechać dalszych czynności i odmówić wszczęcia postępowania, zgodnie z art. 165a § 1. Użyte w tym przepisie wyrażenie „nie może być wszczęte” należy odnieść do sytuacji, gdy wszczęciu postępowania podatkowego stoi na przeszkodzie przepis prawa bądź poszczególne jego przepisy, których wykładnia uniemożliwia prowadzenie tego postępowania i rozpatrzenie treści żądania w sposób merytoryczny. Skoro zgodnie z wolą ustawodawcy na wniosek zainteresowanego wydaje się, w jego indywidualnej sprawie, indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego, to znaczy, że interpretację indywidualną wydaje się wówczas, gdy dotyczy ona przepisów mogących mieć znaczenie dla sytuacji prawnopodatkowej zainteresowanego, z wyłączeniem przepisów skierowanych wyłącznie do organu podatkowego, jak np. terminów do wydania decyzji w ramach postępowania podatkowego. W pojęciu „przepisy prawa podatkowego” mieszczą się również przepisy nakładające na podmioty zobowiązane obowiązki instrumentalne, których niedopełnienie skutkuje uruchomieniem przez administrację skarbową postępowań weryfikacyjnych, a finalnie wymierzeniem sankcji administracyjnej czy kary określonej przepisami Kodeksu karnego skarbowego. Nie można zatem automatycznie odmówić wszczęcia postępowania o wydanie interpretacji indywidualnej, wskazując, że przepis prawa, o zastosowanie którego wystąpił wnioskodawca, nie łączy się bezpośrednio z jego obowiązkiem czy zobowiązaniem podatkowym. Nie można też wskazywać, że art. 86d § 1 nie jest przepisem prawa materialnego. Określenie administracyjnego prawa materialnego doczekało się wielu opracowań i różnych definicji, niemniej można je sprowadzić do możliwości konkretyzacji wzajemnych uprawnień i obowiązków stron stosunku administracyjnoprawnego. Obecnie nie ma przeszkód, aby sprowadzić to do prawa podatkowego i stosunku prawnopodatkowego. Stosownie do art. 86d § 1 promotor lub korzystający zlecający wspomaganemu wykonanie czynności pozostających w zakresie jego działania w odniesieniu do schematu podatkowego informują go na piśmie o NSP tego schematu podatkowego, załączając potwierdzenie nadania NSP, najpóźniej w dniu poprzedzającym wykonanie tych czynności. Zatem przepis ten konkretyzuje obowiązek korzystającego przekazania określonej informacji, co w świetle art. 3 pkt 1 i 2 zawiązuje stosunek prawnopodatkowy, i to zgodnie z art. 14b § 1 i 2a jest wystarczające do uznania, że art. 86d § 1 nie stanowi „jakiegokolwiek innej przeszkody” z art. 165a § 1 o.p.

13. Artykuł 2 ustawy z 4.04.2019 r. o zmianie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 694) uzupełnił komentowany przepis przez dodanie § 3a i 3b. Przepis § 3a ustala dodatkowe obowiązki zainteresowanego w sytuacji, gdy przedstawiony we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe obejmują 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,
 - 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,
 - c) będących stronami transakcji, zespołu transakcji lub uczestnikami innego zdarzenia mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w więcej niż jednym państwie lub terytorium, lub
 - 2) mające skutki transgraniczne, tj. zdarzenia mające skutki w dwóch krajach (zob. uzasadnienie projektu ww. ustawy z 4.04.2019 r., VIII kadencja, druk sejm. nr 3208, s. 20).

W wymienionych sytuacjach obowiązkiem zainteresowanego jest wskazanie odpowiednio państwa lub terytorium miejsca zamieszkania tej osoby fizycznej, danych identyfikujących 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. Stosownie do § 3b obowiązek wymienione w § 3a nie obejmują wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej:

- a) dotyczących wyłącznie indywidualnej sprawy osoby fizycznej,
 - b) w zakresie podatku akcyzowego i podatku od towarów i usług.
14. W sprawach dotyczących interpretacji indywidualnej zainteresowany może działać przez pełnomocnika. Stosownie do art. 14h w sprawach dotyczących pełnomocnictwa stosuje się odpowiednio przepisy działu IV rozdziału 3a. Oznacza to m.in., że pełnomocnikiem zainteresowanego może być osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych (art. 138b).
15. W myśl art. 14b § 4 zainteresowany – występując o wydanie interpretacji indywidualnej – składa oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, a także że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty. Treść wymienionego przepisu wskazuje, że wystąpienie z wnioskiem o interpretację indywidualną jest ograniczone terminem. Zainteresowany może bowiem złożyć taki wniosek do momentu wszczęcia postępowań wymienionych w art. 14b § 4 albo do dnia rozstrzygnięcia sprawy co do istoty. Nowela z 2006 r., w porównaniu z wcześniejszym unormowaniem tej materii, wprowadziła zmianę polegającą na zaliczeniu do grupy postępowań wyznaczających wspomniany termin postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej, a także przypisaniu takiego znaczenia rozstrzygnięciu sprawy co do jej istoty decyzją lub postanowieniem. Zmianą jest również pominięcie w art. 14b § 4 postępowania sądownoadministracyjnego, co należy łączyć z wprowadzeniem wspomnianego unormowania o rozstrzygnięciu sprawy co do jej istoty.
16. Z art. 14b § 4 łączy się ściśle § 5 tego przepisu, który ustanawia zakaz wydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów, które w dniu złożenia wniosku o tę interpretację są przedmiotem

toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-podatkowej, albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty. Regulacje te wprowadzają zakaz wydawania 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. Dotyczy to również spraw zakończonych do końca lutego 2017 r. decyzją lub postanowieniem organu kontroli skarbowej przed konsolidacją w ramach KAS.

17. Paragraf 5a komentowanego przepisu, dodany nowelą z 2015 r., normuje sytuacje, w których przedstawione we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym. Dyrektor KIS wydaje wówczas postanowienie, w którym stwierdza, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna. Jednocześnie wymieniony organ stwierdza w postanowieniu bezprzedmiotowość wniosku. Niezbędnym elementem powyższego postanowienia jest wskazanie oznaczenia interpretacji ogólnej wraz z podaniem miejsca jej publikacji. Na wydane postanowienie służy zażalenie (zob. uwaga do art. 14e § 3).
18. Nowela z 23.10.2018 r. dokonała zmiany § 5b wyjaśnianego przepisu, polegającej na wskazaniu postanowienia jako procesowej formy odmowy wydania interpretacji indywidualnej oraz na rozszerzeniu i ujęciu w trzech odrębnych punktach sytuacji, w których nastąpi taka odmowa. Zgodnie z § 5b w „nowym” brzmieniu odmawia się 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 (zob. uwagi do art. 119a § 1); dokonana w tym wypadku zmiana polegała na zastąpieniu wyrazów „przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a” wyrazami „stanowiąc czynność lub element czynności określonej w art. 119a § 1” i na rozszerzeniu zakresu ograniczenia;
 - 2) być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści (zob. uwaga do art. 14b § 2a pkt 2 lit. c); powyższa podstawa odmowy wydania interpretacji indywidualnej została dodana przez nowelę z 23.10.2018 r.;
 - 3) stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy o VAT, a więc ograniczenie, które przed wejściem w życie wspomnianej noweli było podstawą do odmowy wydania interpretacji indywidualnej. Zgodnie z art. 5 ust. 5 ustawy o VAT przez nadużycie prawa rozumie się dokonanie czynności, o których mowa w art. 5 ust. 1 ustawy o VAT (podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług), w ramach transakcji, która mimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.
19. W związku z wprowadzeniem do Ordynacji podatkowej przepisów o tzw. klauzuli obejścia prawa podatkowego (por. art. 119a–119zf) jednocześnie wprowadzone zostały w art. 14b § 5b i 5c rozwiązania tamujące wydawanie interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego w określonych przypadkach. *Ratio legis* przyjętego rozwiązania wydaje się dość oczywiste. Przyjmuje się bowiem zasadnie, że ochrona prawna wynikająca z zastosowania się do otrzymanej interpretacji indywidualnej powinna być wyłączona wobec podmiotów, które świadomie układają stosunki

prawne tak, aby unikać płacenia podatków. Wskazane regulacje nakładają na organ interpretacyjny, już w trakcie prowadzenia postępowania w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej, obowiązek przeprowadzenia analizy, czy jakiegokolwiek elementy stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawione we wniosku mogą stanowić unikanie opodatkowania. W razie uzasadnionego przypuszczenia, że stan faktyczny albo zdarzenie przyszłe mogą stanowić unikanie opodatkowania (i w konsekwencji być przedmiotem decyzji wydanej na podstawie art. 119a), organ interpretacyjny powstrzymuje się od wydania interpretacji. Jednocześnie zobowiązany jest zwrócić się do Szefa KAS o opinię, czy w konkretnym stanie faktycznym lub zdarzeniu przyszłym – odpowiednio – dochodzi albo może w przyszłości dojść do unikania opodatkowania (§ 5c).

W praktyce może być tak, że do wielu wniosków o wydanie interpretacji Dyrektor KIS będzie podchodził z dużą wnikliwością i ze zwykłej ostrożności będzie zwracał się do Szefa KAS o wydanie opinii, czy w sytuacji opisanej we wniosku dochodzi do unikania opodatkowania. Należy przy tym pamiętać, że samo przypuszczenie, że tak jest, jeszcze nie wystarczy – musi być ono uzasadnione. Jeżeli Szef KAS uzna, że wątpliwe elementy stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawione we wniosku nie stanowią unikania opodatkowania, nie ma wówczas formalnych przeszkód do dalszego prowadzenia postępowania w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej. Właściwym trybem postępowania w przypadku opinii potwierdzającej, że elementy stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawione we wniosku nie stanowią unikania opodatkowania, jest wydanie postanowienia o odmowie wydania interpretacji indywidualnej (art. 14b § 5b pkt 1 o.p.).

Warunkiem odmowy wydania interpretacji indywidualnej na podstawie postanowień tego przepisu jest przedstawienie przez organ przekonującej argumentacji, że w odniesieniu do choćby niektórych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku o wydanie interpretacji może zaistnieć przesłanka wydania decyzji na podstawie art. 119a. Podkreślenia jednak wymaga, że w komentowanym art. 14b § 5b jest mowa o „uzasadnionym przypuszczeniu”, że elementy danego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a. Przy czym „uzasadnione przypuszczenie” musi być oparte na obiektywnych racjach, poparte zbiorem argumentów, motywów, pobudek; coś ma swoje uzasadnienie, jeśli jest oparte na pewnej podstawie, coś tłumaczy się w określony sposób (por. *Słownik języka polskiego PWN*, opr. L. Drabik, A. Kubiak-Sokół, E. Sobol, L. Wiśniakowska, Warszawa 1996). Chodzi zatem o to, że organ interpretacyjny, odmawiając wydania interpretacji, musi dysponować informacjami wynikającymi z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), na podstawie których może przyjąć, że możliwość wydania decyzji stwierdzającej unikanie opodatkowania jest oparta na konkretnych informacjach, a nie domysłach czy wyczuciu organu, względnie całkowitym pominięciu niektórych przesłanek wydania decyzji, o której mowa w art. 119a. Organ interpretacyjny w uzasadnieniu postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej na podstawie art. 14b § 5b i 5c powinien przedstawić własną ocenę prawną co do przyczyn wydania takiego rozstrzygnięcia (por. wyroki NSA: z 28.05.2021 r., II FSK 3536/18, LEX nr 3218865; z 9.04.2021 r., II FSK 3037/18, LEX nr 3185489; z 25.03.2021 r., II FSK 3236/18, CBOSA; z 23.03.2021 r., II FSK 3093/18, CBOSA; z 29.01.2021 r., II FSK 3086/18, CBOSA).

Uzasadnione przypuszczenie możliwości zastosowania art. 119a § 1, o którym mowa w art. 14b § 5b, implikuje spór prawny w zakresie wydania opinii zabezpieczającej lub wydania odmowy wydania opinii zabezpieczającej, których niewątpliwie nie wydaje się w postępowaniu w przedmiocie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Ewentualna ocena możliwości zastosowania art. 119a § 1 dokonana w postępowaniu o wydanie opinii zabezpieczającej nie stanowi

przy tym decyzji podatkowej, może natomiast zostać potwierdzona w postępowaniu podatkowym, po zbadaniu przesłanek i wyłączeń odpowiedzialności podatkowej, wynikających z całości odpowiednich przepisów normujących klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania (por. wyroki NSA: z 9.04.2021 r., II FSK 2918/18, LEX nr 3185509; z 21.03.2018 r., II FSK 3819/17, LEX nr 2486243). Skoro konkretyzacja zastosowania art. 119a § 1 może nastąpić w zastrzeżonym trybie związanym z wydaniem decyzji przez właściwy organ, to nie może być równocześnie przedmiotem postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej. Jak wynika z przedstawionych regulacji, również ustawodawca nie zakładał konkurencyjności tych trybów postępowania. Wobec tego stwierdzenie, jak tego wymaga art. 14b § 5b, że istnieje uzasadnione przypuszczenie wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a, stanowi przeszkodę do wydania indywidualnej interpretacji (por. wyrok NSA z 27.09.2018 r., II FSK 290/18, ONSAiWSA 2020/4, poz. 46).

Regulacja art. 14b § 5b nakłada na tych samych zasadach na organ interpretacyjny, już w trakcie prowadzenia postępowania w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej, obowiązek przeprowadzenia analizy, czy jakiegokolwiek elementy stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawione we wniosku mogą stanowić nadużycie prawa. A zatem brzmienie tego przepisu nakłada na organ interpretacyjny powinność formalnego zbadania każdego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej w pierwszej kolejności pod kątem dopuszczalności wydania interpretacji z uwagi na możliwość zaistnienia uzasadnionego przypuszczenia, że elementy stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego mogą stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy o VAT (por. wyrok NSA z 11.01.2022 r., I FSK 1587/18, LEX nr 3325805).

20. Przepis § 5b uzupełnia § 5d, dodany także przez nowelę z 23.10.2018 r., stanowiący, że 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. Jest to niewątpliwie szerokie ujęcie określenia „uzasadnione przypuszczenie”, użytego w wyjaśnianym przepisie. Z kolei § 5e, ustanowiony także przez wspomnianą nowelę, stanowi, że na postanowienie wydane na podstawie § 1a, 5 i 5b wyjaśnianego przepisu przysługuje zażalenie.
21. W myśl § 5c komentowanego przepisu organ uprawniony do wydania interpretacji indywidualnej zwraca się do Szefa KAS o opinię w zakresie, o którym mowa w § 5b. O powyższą opinię wspomniany organ wystąpi wówczas, gdy w trakcie załatwiania wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej wyłonią się wątpliwości co do tego, czy elementy stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego nie stanowią unikania opodatkowania lub nadużycia prawa wymienionych w art. 14b § 5b. Wyjaśniany przepis został zmieniony przez art. 1 pkt 1 ustawy z 20.07.2017 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy o finansach publicznych oraz ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1537). Komentowany przepis w brzmieniu nadanym przytoczoną ustawą utrzymuje obowiązek organu uprawnionego do wydania interpretacji indywidualnej zwrócenia się do Szefa KAS o opinię w zakresie, o którym mowa w § 5b. Obowiązek ten nie zachodzi, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu, które było przedmiotem uzyskanej uprzednio opinii Szefa KAS. Opinię Szefa KAS, 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 o jej wydanie, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty w nich wskazane, dołącza się do akt sprawy. Powyższa zmiana art. 14b § 5c obowiązuje od 17.08.2017 r.

Obowiązek zasięgnięcia opinii zgodnie z art. 14b § 5f dotyczy również wydania interpretacji w przypadku, gdy wnioskodawca jest stroną zawartego porozumienia inwestycyjnego, o którym mowa w art. 20zs § 1 (opinia ministra właściwego do spraw finansów publicznych), oraz w przypadku, gdy wnioskodawca jest stroną zawartej umowy o współdziałanie, o której mowa w art. 20s (opinia Szefa KAS).

22. Komentowany przepis nie określa trybu złożenia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Należy zatem przyjąć, że wniosek składa się bezpośrednio do Dyrektora KIS. Obowiązkiem wymienionego organu będzie przede wszystkim zbadanie, czy wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej spełnia wymagania określone w art. 14b § 3 i 3a o.p. W razie stwierdzenia, że złożony wniosek nie spełnia tych wymagań, Dyrektor KIS, zgodnie z art. 169 § 1 w zw. z art. 14h, zwraca zainteresowanego do usunięcia braków w terminie 7 dni z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia.
23. Artykuł 14b § 7 upoważnia ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia określającego wzór i inne elementy wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej. W wykonaniu powyższego upoważnienia ustawowego Minister Finansów wydał 2.12.2022 r. rozporządzenie w sprawie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej (Dz.U. poz. 2548). Wzór wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stanowi załącznik do rozporządzenia.

Art. 14c. [Treść interpretacji 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)

1. Z art. 14c § 1, w brzmieniu ustalonym nowelą z 2015 r., wynika, że interpretacja indywidualna powinna zawierać wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Dyrektor KIS powinien dokonać oceny stanowiska wnioskodawcy. Wydana interpretacja indywidualna ma bowiem zawierać ocenę tego stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Komentowany przepis dopuszcza odstąpienie od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie. Jeżeli ocena stanowiska wnioskodawcy jest negatywna, to interpretacja indywidualna ma zawierać wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym (§ 2). W art. 14c brak jest unormowań dotyczących treści uzasadnienia prawnego. Z istoty i celu interpretacji indywidualnej wydaje się wynikać, że uzasadnienie prawne powinno zawierać wyjaśnienie przepisów prawa podatkowego objętych interpretacją oraz wskazanie ich prawidłowej wykładni. W interpretacji indywidualnej należy dokonać wykładni przepisów prawa podatkowego i zrekonstruować wynikające z nich normy prawa podatkowego, a następnie dokonać prawnej kwalifikacji stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, tj. przyporządkować przedstawiony we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe do hipotezy normy prawnej zrekonstruowanej w wyniku wykładni, a następnie określić

konsekwencje tej prawnej kwalifikacji, przez wskazanie dyspozycji normy prawa. Obowiązkiem organu wydającego interpretację indywidualną jest odniesienie się do wszelkich kwestii mających istotne znaczenie, a przy tym przedstawienie uzasadnienia swojego stanowiska w sposób wyczerpujący i przekonujący. Ocena prawna stanowiska wnioskodawcy powinna być przy tym powiązana z istotnymi dla hipotezy danej normy prawa podatkowego elementami stanu faktycznego opisanymi we wniosku. Jak wskazano w judykaturze, w interpretacji indywidualnej organ interpretacyjny nie tyle wyjaśnia podatnikowi, w jaki sposób należy interpretować konkretny przepis prawa podatkowego, ile raczej wskazuje, w jaki sposób należy zakwalifikować prawnie konkretny opisany przez podatnika stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe. Z tego względu uzasadnienie prawne interpretacji indywidualnej, spełniające wymagania wynikające z art. 14c § 2, powinno zawierać nie tylko przytoczenie przepisów prawa, na których organ oparł swoje stanowisko, lecz także wyjaśnienie znaczenia tych przepisów w kontekście podanego przez stronę stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego, ze wskazaniem jego istotnych znamion (por. wyroki NSA: z 20.08.2020 r., II FSK 1271/18, CBOSA, i z 29.11.2019 r., II FSK 101/18, CBOSA). Z uzasadnienia prawnego interpretacji powinien wynikać tok rozumowania organu interpretacyjnego, który doprowadził z jednej strony do zanegowania stanowiska wnioskodawcy, a z drugiej strony do przyjęcia przez organ stanowiska odmiennego. Uzasadnienie prawne musi stanowić rzetelną informację dla wnioskodawcy, dlatego w jego sprawie określone przepisy nie znajdują zastosowania, a także dlatego wyrażony przez niego pogląd nie zasługuje na uwzględnienie. Wywód prawny, który sprowadza się do przytoczenia poszczególnych przepisów bez ścisłego powiązania ich z opisem stanu faktycznego przedstawionego we wniosku oraz ze stanowiskiem wnioskodawcy, nie może być uznany za spełniający wymogi z art. 14c § 2 (por. wyrok NSA z 1.02.2023 r., II FSK 1671/20, LEX nr 3519366). Należy również pamiętać, że organ podatkowy rozpatruje sprawę tylko i wyłącznie w ramach stanu faktycznego przedstawionego przez podatnika oraz pytania sformułowanego na jego tle, a także wyrażonej przez podatnika oceny prawnej (stanowisko podatnika). Organ podatkowy nie jest uprawniony do przeprowadzania w tego rodzaju sprawach interpretacyjnych postępowania dowodowego, a jedynie ogranicza się do analizy okoliczności podanych we wniosku w zakresie sformułowanego pytania. W stosunku tylko do tych okoliczności wyraża następnie swoje stanowisko, które powinno być ustosunkowaniem się do stanowiska zaprezentowanego w sprawie przez wnioskodawcę, a w przypadku negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy wyrażonego we wniosku organ interpretacyjny zobowiązany jest do wskazania prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym, stosownie do art. 14c § 1 i 2 (por. wyrok NSA z 2.03.2023 r., III FSK 1729/21, LEX nr 3504574).

2. Komentowany przepis nie zawiera regulacji ustalającej obowiązek doręczenia zainteresowanemu wydanej interpretacji indywidualnej. Przepis art. 14h przewiduje w tym wypadku odpowiednie stosowanie przepisów rozdziału 5 działu IV Ordynacji podatkowej dotyczących doręczeń. Zgodnie zatem z odesłaniem należy przyjąć, że interpretacja indywidualna doręczana jest zainteresowanemu w trybie przepisów Ordynacji podatkowej. Stosownie więc do art. 145 § 1 i 2 o.p. interpretację indywidualną doręcza się zainteresowanemu, a gdy działa on przez pełnomocnika – pełnomocnikowi.
3. Nowela z 23.10.2018 r. uzupełniła treść § 3 wyjaśnianego przepisu przez ustanowienie obowiązku poinformowania zainteresowanego także o treści art. 14na (zob. uwagi do art. 14na). Z art. 14c § 3, w brzmieniu ustalonym przez wspomnianą nowelę, jednoznacznie wynika, że obligatoryjnym elementem wykładni indywidualnej jest pouczenie o treści art. 14na oraz o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Wymieniony przepis nie wskazuje podmiotu, któremu przysługuje legitymacja skargowa. Ordynacja podatkowa kwestię tę pomija. Z treści wyjaśnianego przepisu, stanowiącego, że „interpretacja indywidualna zawiera pouczenie (...) o prawie wniesienia skargi

do sądu administracyjnego”, pośrednio wynika, że wspomniana legitymacja przysługuje adresatowi interpretacji, a więc zainteresowanemu. Przedstawiony sposób unormowania tak ważnej kwestii jak legitymacja skargowa trudno uznać za odpowiadający wymaganiom prawidłowej legislacji. Krytyczną ocenę tego rozwiązania pogłębia fakt, że chodzi tu o sytuację określoną w art. 50 § 2 p.p.s.a., w której uprawnienie do wniesienia skargi przyznaje ustawa.

4. Komentowany przepis nie określa treści tego pouczenia. Nie powinno jednak budzić wątpliwości, że pouczenie to powinno wskazywać przesłankę dopuszczalności skargi oraz termin i tryb jej wniesienia. Unormowania wskazanych kwestii procesowych zawierają odpowiednie przepisy Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, którym nowela z 2006 r. nadała nowe brzmienie. Z punktu widzenia problematyki pojawiającej się na tle komentowanego przepisu istotne znaczenie mają w szczególności zmiany art. 3 § 2 oraz art. 52 § 3 p.p.s.a.
5. W art. 3 § 2 p.p.s.a. wspomniana nowela wprowadziła dwie zmiany. Pierwsza z nich, polegająca na dodaniu pkt 4a do art. 3 § 2 p.p.s.a., rozszerzyła katalog spraw objętych kontrolą sądownoadministracyjną przez poddanie jej pisemnych interpretacji prawa podatkowego wydanych w indywidualnych sprawach. Wprowadzenie tej zmiany było niezbędne do utrzymania sądowej kontroli interpretacji indywidualnej, gdyż dotychczasowa jej podstawa, którą stanowił art. 3 § 2 pkt 1 p.p.s.a., dotyczący kontroli decyzji administracyjnych, w związku z odstąpieniem od wydawania wymienionych interpretacji w formie decyzji od 1.07.2007 r. stała się nieaktualna. Dodanie pkt 4a do art. 3 § 2 p.p.s.a. wskazuje, że w ocenie ustawodawcy wydanie interpretacji indywidualnej nie mieści się w hipotezie pkt 4 tego przepisu. Przyjęte rozwiązanie wydaje się trafne, gdyż nie sposób uznać, że wyjaśnienie znaczenia przepisów prawa podatkowego, będące istotą interpretacji indywidualnej, stanowi akt lub czynność dotyczące uprawnień lub obowiązków w rozumieniu art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. (podobne stanowisko zajął NSA w Katowicach w postanowieniu z 2.12.1998 r., I SAB/Ka 16/98, ONSA 1999/2, poz. 74, dotyczącym wykładni art. 16 ust. 1 pkt 4 ustawy z 11.05.1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.). Druga zmiana art. 3 § 2 p.p.s.a. sprowadzała się do uzupełnienia pkt 8 (skarga na bezczynność) przez wymienienie w jego treści także pkt 4a tego przepisu. Kolejne zmiany art. 3 § 2 pkt 8 p.p.s.a. wprowadziła ustawa z 9.04.2015 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. poz. 658). Zgodnie z art. 1 pkt 1 lit. b tej ustawy w art. 3 § 2 pkt 8 w części dotyczącej bezczynności pominięto pkt 4a (szerzej zob. A. Kabat [w:] S. Babiarsz [i in.], *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 173).
6. Uzupełnienie art. 3 § 2 p.p.s.a. przez dodanie do tego przepisu pkt 4a spowodowało konieczność odpowiedniej zmiany art. 52 p.p.s.a., określającego przesłanki dopuszczalności skargi do sądu administracyjnego. Dokonana przez nowelę z 2006 r. zmiana art. 52 § 3 p.p.s.a. polegała na uzupełnieniu tego przepisu przez stwierdzenie, że skargę na wydaną interpretację można wnieść po uprzednim wezwaniu na piśmie Ministra Finansów lub innego właściwego organu podatkowego – w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu wymienionej interpretacji – do usunięcia naruszenia prawa. Jednakże NSA w uchwale z 27.06.2016 r., I FPS 1/16, ONSAiWSA 2016/6, poz. 86, wyjaśnił, że przepis art. 53 § 2 p.p.s.a. należy rozumieć w ten sposób, że w przypadku skargi na akty lub czynności, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., skargę można wnieść najwcześniej następnego dnia po dniu wniesienia wezwania do usunięcia naruszenia prawa, nie czekając na doręczenie odpowiedzi organu na to wezwanie (zob. także glosa Z. Kmiecika do tej uchwały, OSP 2017/3, s. 53 i n.). Ustawa z 7.04.2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 935) zmieniła treść art. 53 § 2 p.p.s.a. Artykuł 53 § 2, w brzmieniu ustalonym przez art. 9 pkt 3 lit. a tej ustawy, stanowi:

„Jeżeli ustawa nie przewiduje środków zaskarżenia w sprawie będącej przedmiotem skargi, skargę na akty lub czynności, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4, wnosi się w terminie trzydziestu dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się o wydaniu aktu lub podjęciu innej czynności. Sąd, po wniesieniu skargi, może uznać, że uchybienie tego terminu nastąpiło bez winy skarżącego i rozpoznać skargę”. Zgodnie z art. 18 tej ustawy powyższa regulacja weszła w życie 1.06.2017 r.

7. Zgodnie zatem ze stanem prawnym obowiązującym od 1.06.2017 r. pouczenie, o którym mowa w art. 14c § 3, powinno zawierać informację, że termin do wniesienia skargi wyniesie 30 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się o wydaniu interpretacji indywidualnej, oraz że skargę wnosi się do wojewódzkiego sądu administracyjnego za pośrednictwem organu, który wydał zaskarżoną interpretację, a więc dyrektora KIS (art. 54 § 1 p.p.s.a.). Niezbędnym warunkiem prawidłowości wymienionego pouczenia będzie wskazanie wojewódzkiego sądu administracyjnego właściwego do rozpoznania skargi. Przy ustalaniu właściwości sądu administracyjnego w sprawach skarg na wspomniane interpretacje nie ma bowiem zastosowania art. 13 § 2 p.p.s.a., przyjmujący, że właściwy do rozpoznania sprawy jest ten wojewódzki sąd administracyjny, na którego obszarze ma siedzibę organ administracji publicznej, którego działalność została zaskarżona. W rozważanym zakresie właściwość tę normuje odrębnie rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z 22.02.2017 r. w sprawie przekazania rozpoznawania innym wojewódzkim sądom administracyjnym niektórych spraw z zakresu działania Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (Dz.U. z 2020 r. poz. 1773 ze zm.), które stanowi m.in., że rozpoznawanie spraw z zakresu działania Dyrektora KIS dotyczących wydawania w indywidualnych sprawach interpretacji przepisów prawa podatkowego (interpretacje indywidualne), o których mowa w art. 14b o.p., przekazuje się wojewódzkim sądom administracyjnym, na których obszarze właściwości strona skarżąca zamieszkuje lub ma siedzibę. Stosownie do § 2 powołanego rozporządzenia utraciło moc rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z 28.08.2008 r., regulujące poprzednio tę materię.
8. W nawiązaniu do przedstawionej w uwadze 5 zmiany art. 3 § 2 p.p.s.a. polegającej na zaliczeniu interpretacji indywidualnej do „spraw” objętych wymienionym przepisem należy zauważyć, że usuwa ona wątpliwości, jakie pojawiły się zarówno w literaturze, jak i w orzecznictwie, co do zakresu sądowej kontroli interpretacji prawa podatkowego (szerzej por. A. Kabat [w:] B. Dauter [i in.], *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Kraków 2005, s. 15–17). W Prawie o postępowaniu przed sądami administracyjnymi sądowa kontrola interpretacji indywidualnych, podobnie jak kontrola pozostałych „spraw” wymienionych w art. 3 § 2 p.p.s.a., jest sprawowana pod względem zgodności z prawem. Kontrola ta powinna zatem zawsze przebiegać w trzech płaszczyznach:
- 1) oceny zgodności rozstrzygnięcia lub działania z prawem materialnym;
 - 2) dochowania wymaganej procedury;
 - 3) respektowania reguł kompetencji.

Przedmiotem kontroli sądu administracyjnego będą więc zarówno elementy formalne wydanej interpretacji indywidualnej, jak i wyrażone w niej stanowisko merytoryczne (na tle uchylonych nowelą z 2006 r. przepisów Ordynacji podatkowej stanowisko takie zajął NSA w uchwale (7) z 8.01.2007 r., I FPS 1/06, ONSAiWSA 2007/2, poz. 27). W uchwale tej stwierdzono, że sąd administracyjny, sprawując na podstawie art. 3 § 2 pkt 1 p.p.s.a. kontrolę działalności administracji publicznej w sprawach skarg na decyzje administracyjne wydane na podstawie art. 14b § 5 o.p. w brzmieniu obowiązującym

do 30.06.2007 r., jest obowiązany do kontroli takich decyzji również z punktu widzenia poprawności merytorycznej dokonanych w nich interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego. W uzasadnieniu uchwały wyjaśniono, że przy rozpatrywaniu tego problemu, zdaniem sądu odwoławczego, należy rozważyć wszystkie wątki zagadnienia, nie tracąc też z pola widzenia konsekwencji poglądu dopuszczającego możliwość dokonywania przez sąd administracyjny merytorycznej kontroli poprawności decyzji interpretacyjnej. Tego rodzaju stan rzeczy oznacza bowiem w rezultacie, że jeśli sąd nie podzieli wykładni dokonanej przez organ podatkowy, to tym samym nie może, jak się wydaje, powstrzymać się od dokonywania własnej interpretacji, niejako „zastępującej” pogląd organu podatkowego. Możliwość ta jest zaś odrzucana nawet przez zwolenników kontroli merytorycznej (por. Z. Kmiecik, *Interpretacje organów podatkowych w trybie art. 14a § 1 ordynacji podatkowej. Glosa do wyroku WSA z 28.06.2005 r., I SA/Bd 276/05*, „Glosa” 2006/1, s. 127) jako oznaczająca współadministrowanie przez sąd, czyli wykonywanie zadań zastrzeżonych dla organów podatkowych.

9. Należy również zwrócić uwagę na ukształtowany w procedurze sądownoadministracyjnej model sądowej kontroli interpretacji indywidualnych. Przepis art. 134 § 1 p.p.s.a., który stanowi, że sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy, nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną, z zastrzeżeniem art. 57a p.p.s.a., nie może być jednak interpretowany w taki sposób, że umożliwia i obliuguje sąd administracyjny do badania wszystkich kwestii wiążących się ze sprawą, także tych, które nie mieściły się w zakresie postępowania administracyjnego, w toku którego wydany został zaskarżony skargą akt administracyjny. Zgodnie z art. 57a p.p.s.a. skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą, opinię, o której mowa w art. 119zł § 1 o.p., i odmowę wydania tych opinii może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego; sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Tak więc zakres kognicji sądu pierwszej instancji odnośnie do rozpoznawania skarg na interpretacje indywidualne został zawężony. Wojewódzki sąd administracyjny uprawniony jest bowiem jedynie do kontroli sądowej tych interpretacji w aspekcie zarzutów i podstaw zaskarżenia. Zatem może tylko kontrolować, czy wskazane w skardze przepisy zostały naruszone przez organ interpretacyjny, i to w sposób określony w skardze. Zacytowany przepis podkreśla implikację, według której wyznaczenie granic sprawy przez stronę skarżącą oznacza, że sąd administracyjny nie może „wyjść” poza tak zakreśloną sprawę ani nie może zawęzić jej do wskazanego przez siebie zakresu. Oznacza to, że rozpoznając skargę na interpretację indywidualną prawa podatkowego, sąd pierwszej instancji nie może uwzględnić naruszeń prawa innych niż wskazane w tejże skardze, nawet jeżeli takie naruszenia dostrzeże. Nawet jeżeli jakiś przepis zostanie wskazany lub zacytowany w uzasadnieniu skargi na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego, to nie można uznać, że doszło w ten sposób do prawidłowego sformułowania zarzutu, jeżeli ponadto nie określono, w jaki sposób doszło do naruszenia wskazanej lub przytoczonej normy prawnej, tj. czy strona zarzuca błąd wykładni, czy też chodzi o niewłaściwe zastosowanie przepisu, czego wymaga przepis art. 57a p.p.s.a. Z uwagi na wynikające z tego przepisu ograniczenie kognicji sądu pierwszej instancji sąd ten nie może skutecznie rozpoznać takiej skargi, nie ma bowiem ani prawa, ani obowiązku domyślać się intencji autora skargi lub jego argumentacji. W szczególności sąd nie może podjąć żadnych czynności zmierzających do ustalenia innych, poza wskazanymi w skardze, naruszeń prawa. W wypadku zaś ustalenia takich wad w toku kontroli przeprowadzonej w granicach wyznaczonych skargą nie może ich uwzględnić przy formułowaniu rozstrzygnięcia w sprawie. Tym samym sąd administracyjny pierwszej instancji nie może dokonywać kontroli sądowej interpretacji przepisów prawa podatkowego w sposób określony w art. 134 § 1 p.p.s.a., a więc sąd ten nie może niejako „poszukiwać” naruszeń popełnionych przez organ

interpretacyjny (por. wyroki NSA: z 5.04.2023 r., II FSK 2440/20, LEX nr 3572131; z 27.01.2023 r., I FSK 2022/19, LEX nr 3513593; z 7.04.2022 r., III FSK 567/21, LEX nr 3343871; z 13.01.2022 r., I FSK 1095/18, CBOSA; z 6.05.2021 r., I FSK 704/18, CBOSA; z 18.10.2018 r., I FSK 1778/16, CBOSA; z 10.01.2018 r., I FSK 1576/16, CBOSA).

Ponadto zgodnie z art. 146 p.p.s.a., normującym rozstrzygnięcia sądu administracyjnego dotyczące (m.in.) zaskarżonych skargą sądowoadministracyjną indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego, sąd, uwzględniając skargę na akt lub czynność, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4–4b p.p.s.a., uchyla ten akt, interpretację, opinię zabezpieczającą, opinię, o której mowa w art. 119zzl § 1 o.p., lub odmowę wydania tych opinii albo stwierdza bezskuteczność czynności. W tym zakresie przepis art. 145 § 1 pkt 1 stosuje się odpowiednio. Z powyższego wynika w sposób niewątpliwy, że indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego nie podlega przepisom o stwierdzeniu nieważności aktów administracyjnych, a więc ani w postępowaniu administracyjnym, ani w postępowaniu przed sądem administracyjnym nie może być stwierdzona jej nieważność. Na podstawie art. 134 § 2 p.p.s.a. sąd administracyjny nie może wydać orzeczenia na niekorzyść skarżącego, chyba że stwierdzi naruszenie prawa skutkujące stwierdzeniem nieważności zaskarżonego aktu lub czynności. Przytoczona regulacja prawna nie jest adekwatna do zaskarżonych skargą sądowoadministracyjną indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego, ponieważ w żadnym przypadku, niezależnie od rodzaju i znaczenia stwierdzonego naruszenia prawa, sąd administracyjny nie będzie mógł stwierdzić nieważności zaskarżonej interpretacji. Z tego względu unormowanie zawarte w art. 134 § 2 p.p.s.a. nie ma zastosowania w przypadku zaskarżenia do sądu administracyjnego indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego (por. uchwała (7) NSA z 7.07.2014 r., II FPS 1/14, ONSAiWSA 2015/1, poz. 3).

Art. 14d. [Termin wydania interpretacji indywidualnej]

§ 1. Interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Do tego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4.

§ 2. W przypadku doręczenia interpretacji indywidualnej za pomocą środków komunikacji elektronicznej interpretację indywidualną uważa się za wydaną z zachowaniem terminu, o którym mowa w § 1, jeżeli dowód wysłania, o którym mowa w art. 40 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych, został wystawiony przed upływem tego terminu.

§ 3. Wnioskodawca może w każdym czasie wystąpić z żądaniem poinformowania go telefonicznie albo za pomocą środków komunikacji elektronicznej o dacie wydania interpretacji indywidualnej oraz o zawartej w niej ocenie jego stanowiska albo o innym sposobie rozstrzygnięcia sprawy. Informację przekazuje się niezwłocznie, a w przypadku gdy wnioskodawca wystąpił z tym żądaniem przed wydaniem interpretacji indywidualnej – nie później niż w dniu roboczym następującym po dniu wydania tej interpretacji albo innego rozstrzygnięcia w sprawie.

1. Interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaje się bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w terminie trzech miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Co do terminów i okresów, których nie wlicza się do trzymiesięcznego terminu wydania interpretacji, wymieniony przepis odsyła do art. 139 § 4 o.p. (zob. uwagi do art. 139 § 4). Termin do wydania interpretacji indywidualnej nie podlega przedłużeniu. Obowiązujący do 1.07.2007 r. art. 14b § 3 dopuszczał taką możliwość. Konsekwencje niewydania interpretacji indywidualnej w terminie przewidzianym w wyjaśnianym przepisie określa art. 14o § 1 (zob. uwagi do art. 14o).

Nowela z 2015 r. uzupełniła art. 14d przez dodanie § 2 i 3. Zgodnie z § 2 komentowanego przepisu w przypadku doręczenia interpretacji indywidualnej za pomocą środków komunikacji elektronicznej interpretację uważa się za wydaną z zachowaniem terminu, jeżeli dowód wysłania, o którym mowa w art. 40 u.d.e., został wystawiony przed upływem tego terminu. Z kolei § 3 zawiera regulację upoważniającą wnioskodawcę do wystąpienia z żądaniem poinformowania go telefonicznie albo za pomocą środków komunikacji elektronicznej o dacie wydania interpretacji indywidualnej oraz o zawartej w niej ocenie jego stanowiska albo o innym rozstrzygnięciu wniosku. Informację należy przekazać niezwłocznie, a w przypadku gdy zainteresowany wystąpił z tym żądaniem przed wydaniem interpretacji indywidualnej – nie później niż w dniu roboczym następującym po dniu wydania tej interpretacji albo innego rozstrzygnięcia w sprawie. W uzasadnieniu projektu noweli z 2015 r., VII kadencja, druk sejm. nr 3462, podkreślono, że § 3 uwzględnia stanowisko Trybunału Konstytucyjnego sformułowane w wyroku z 25.09.2014 r., K 49/12, OTK-A 2014/8, poz. 94, oraz w postanowieniu TK z 29.10.2014 r., S 5/14, OTK-A 2014/9, poz. 109, wskazujące na potrzebę wprowadzenia urzędowej formy zakomunikowania zainteresowanemu o wydaniu interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w terminie określonym w art. 14d oraz o pozytywnym lub negatywnym charakterze tej interpretacji (s. 11).

2. W myśl art. 14d § 2 o.p., w przypadku doręczenia interpretacji indywidualnej za pomocą środków komunikacji elektronicznej, interpretację indywidualną uważa się za wydaną z zachowaniem terminu, o którym mowa w § 1, jeżeli dowód wysłania, o którym mowa w art. 40 u.d.e., został wystawiony przed upływem tego terminu.

W orzecznictwie sądowym odnoszącym się do stanu prawnego obowiązującego przed 5.10.2021 r. wyjaśniono, że definiując pojęcie „problemu technicznego” w rozumieniu art. 144 § 3, trzeba mieć na względzie, że jest to pewien stan faktyczny, który wystąpił nagle, ma swoje podłoże w wadliwym działaniu, mającym charakter awarii systemów informatycznych wykorzystywanych przez organ do doręczeń (system organu i platforma doręczeńowa, np. e-PUAP), bądź też w niemożności korzystania z systemów informatycznych z innych technicznych przyczyn (np. awaria zasilania). Istotne jest zatem przesądzenie, czy w sprawie wystąpiły problemy techniczne, i to tej natury, że niemożliwe było doręczenie pisma za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Problemem technicznym nie jest w tym wypadku ani stan prawny, ani też stan faktyczny polegający na wadliwym działaniu systemu informatycznego, jednak umożliwiającym dokonywanie doręczeń za jego pomocą (por. wyrok NSA z 22.03.2019 r., II FSK 937/17, LEX nr 2705380).

3. W sytuacji gdy interpretacja nie została sporządzona, tj. gdy stanowisko organu nie zostało odwzorowane na piśmie, z zachowaniem wymogów wynikających z przepisów prawa, interpretacja nie została skutecznie wydana. Data jest integralnym i niezbędnym elementem indywidualnej interpretacji prawa podatkowego. Data sporządzenia powinna stanowić element każdego pisma rodzącego skutki prawne. Jej brak każdorazowo musi być oceniany przez pryzmat wagi tegoż elementu dla danego pisma procesowego (por. wyrok NSA z 21.12.2011 r., I FSK 255/11, LEX nr 1167860).
4. Zgodnie z art. 139 § 4 o.p. do terminów określonych w art. 139 § 1–3 nie wlicza się terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności, okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu. Na tej zasadzie do okresu, w którym organ powinien wydać interpretację, nie wlicza się okresu od dnia następującego po dniu wyekspediowania (drogą elektroniczną) wezwania do uzupełnienia wniosku do dnia poprzedzającego dzień otrzymania przez organ

podatkowy odpowiedzi wnioskodawcy. Również okresu oczekiwania organu interpretacyjnego na wydanie opinii przez Szefa KAS nie wlicza się do trzymiesięcznego terminu, o którym mowa w zdaniu pierwszym art. 14d § 1. Dodać przy tym należy, że w sytuacji określonej w art. 14b § 5b zwrócenie się przez organ uprawniony do wydania interpretacji indywidualnej w trybie art. 14b § 5c do Szefa KAS o opinię w zakresie, o którym mowa w § 5b, jest obligatoryjne (por. wyrok NSA z 28.11.2019 r., II FSK 9/18, LEX nr 2768237).

5. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego ugruntowany jest już pogląd, że organ interpretacyjny stosownie do przepisów art. 14d § 1 oraz art. 14o § 1 o.p. w zw. z art. 286 § 2 p.p.s.a. uzyskuje ponownie trzymiesięczny termin do wydania interpretacji (sporządzenia i podpisania), liczony od dnia doręczenia temu organowi akt administracyjnych tej sprawy przez sąd administracyjny (wyroki NSA: z 13.08.2019 r., II FSK 3485/17, LEX nr 2739735; z 25.11.2016 r., II FSK 2541/14, CBOSA; z 26.04.2016 r., II FSK 734/14, CBOSA; z 7.05.2015 r., II FSK 1786/14, CBOSA). Z przepisu art. 286 § 1 i 2 p.p.s.a. wyraźnie wynika sposób liczenia terminu do załatwienia sprawy przez organ administracji, jeśli dojdzie do uprawomocnienia się wyroku sądu pierwszej instancji kończącego postępowanie i akta administracyjne sprawy wraz z odpisem orzeczenia sądowego zostaną zwrócone organowi, który wydał zaskarżony akt. Z przepisu art. 286 § 2 p.p.s.a. odczytywanego łącznie z art. 286 § 1 p.p.s.a. wynika, że termin do załatwienia sprawy przez organ administracji określony w przepisach prawa lub wyznaczony przez sąd liczy się od dnia doręczenia akt administracyjnych organowi przez sąd, który wydał prawomocne orzeczenie dotyczące kontrolowanego aktu administracyjnego. W sytuacji jednak, gdy akta administracyjne są prowadzone w postaci elektronicznej, organowi doręcza się odpis orzeczenia ze stwierdzeniem prawomocności, a termin załatwienia sprawy liczy się od doręczenia tego odpisu (art. 286 § 1a i 2 p.p.s.a.).

Art. 14da. [Zmiana interpretacji ogólnej lub objaśnienia podatkowego]

Minister właściwy do spraw finansów publicznych może z urzędu zmienić wydaną interpretację ogólną lub objaśnienia podatkowe, jeżeli stwierdzi ich nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

1. Przepisy wprowadzające ustawę o KAS wyposażyły ministra właściwego do spraw finansów publicznych w uprawnienie do zmiany wydanej interpretacji ogólnej lub objaśnienia podatkowego. O potrzebie zmiany wydanej interpretacji ogólnej lub objaśnienia podatkowego rozstrzyga minister właściwy do spraw finansów publicznych, który działa w tym wypadku z urzędu. Komentowany przepis nie przewiduje procedury, za pomocą której zainteresowany podmiot lub organ podatkowy mógłby wystąpić do tego ministra z wnioskiem o zmianę istniejącej interpretacji. Ewentualne wystąpienie wspomnianego podmiotu lub organu o weryfikację dotychczasowej interpretacji stanowiłoby jedynie sygnalizację nasuwających się wnioskodawcy zastrzeżeń, niewywołującą skutku w postaci podjęcia przez ministra do spraw finansów publicznych czynności zmierzających do ponownego rozważenia wyjaśnionego wcześniej zagadnienia prawnego.
2. W myśl art. 14da minister właściwy do spraw finansów publicznych może zmienić wydaną interpretację ogólną lub objaśnienie podatkowe, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość. Komentowany przepis nie zawiera żadnych postanowień wskazujących na specjalny sens użytego w nim wyrazu „nieprawidłowość”. Ustalenie zatem treści tego określenia powinno nastąpić przy uwzględnieniu semantycznego znaczenia wyrazów „nieprawidłowość” i „nieprawidłowy”. Według *Słownika języka*

polskiego wyraz „nieprawidłowość” oznacza „fakt lub zjawisko pozbawione prawidłowości, niezgodne z regułą, zasadą”, a „nieprawidłowy” – „niezgodny z ustalonymi normami, prawidłami” (zob. *Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. 3, Warszawa 1981, s. 351). Kierując się więc przesłankami natury semantycznej oraz celem regulacji zawartej w art. 14e § 1, należy przyjąć, że nieprawidłowość interpretacji uzasadniająca jej zmianę w rozważanym trybie wystąpi wówczas, gdy przyjęte w niej wyjaśnienie przepisów prawa podatkowego nie znajduje dostatecznego uzasadnienia we wnioskach wypływających z poprawnej wykładni tego prawa.

3. Należy podkreślić, że pełna ocena prawidłowości wydanej interpretacji lub objaśnienia podatkowego będzie wymagała zawsze uwzględnienia dyrektyw tworzących podstawy interpretacji prawa podatkowego. Sformułowano je w orzecznictwie i literaturze prawa podatkowego (por. M. Zirk-Sadowski, *Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia*, KPPod. 2004/4, s. 9 i n.). Przyjmuje się więc, że podstawową zasadą jest przyznanie pierwszeństwa językowemu znaczeniu norm prawa podatkowego. Kolejne dyrektywy tworzące owe podstawy to zasada rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych na rzecz podatnika i zakaz analogii. Podobne znaczenie przyznaje się również regule ścisłego interpretowania ulg podatkowych.
4. Komentowany przepis nie ogranicza możliwości zmiany interpretacji ogólnej lub objaśnienia podatkowego do sytuacji, gdy wspomniana nieprawidłowość polegała na wydaniu interpretacji lub objaśnienia podatkowego zawierających błędne ustalenie znaczenia wyjaśnionych przepisów prawa podatkowego. W sposób wyraźny wynika to z tej części art. 14da, w której przepis ten przewiduje, że ocena nieprawidłowości wydanej interpretacji lub objaśnienia podatkowego może być następstwem uwzględnienia orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Ogólne wskazanie orzecznictwa sądów i wspomnianych trybunałów uzasadnia przyjęcie, że w powołanym przepisie chodzi zarówno o sytuacje, w których wydana interpretacja pominęła istniejące już orzecznictwo, jak i te, w których orzecznictwo to pojawiło się po wydaniu interpretacji. Powodem zmiany interpretacji lub objaśnienia podatkowego może być więc również to, że ich treść, prawidłowa w dacie ich wydania, straciła walor prawidłowości w związku z utrwaleniem się odmiennej wykładni wyjaśnionych w niej przepisów w orzecznictwie sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W takich bowiem wypadkach rozbieżność między wydaną interpretacją lub objaśnieniem podatkowym a wspomnianym orzecznictwem sprawi, że wymieniona interpretacja lub objaśnienie podatkowe przestanie spełniać jeden z ustawowych wymogów – uwzględnienia orzecznictwa sądów i trybunałów.
5. Konstytucyjna pozycja Trybunału Konstytucyjnego oraz specjalne znaczenie orzeczeń tego organu uzasadniają przyjęcie, że stwierdzenie, iż wydana interpretacja lub objaśnienie podatkowe w istotnych kwestiach odbiegają od wykładni przyjętej w orzeczeniu Trybunału, z reguły będzie wskazywać na potrzebę skorzystania przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych z uprawnienia do zmiany interpretacji lub objaśnienia.
6. Podobne znaczenie w tym zakresie trzeba przyznać orzeczeniom Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, zwłaszcza wydanym w trybie art. 267 TFUE, a więc w postępowaniu, którego celem jest zapewnienie jednolitości wykładni i stosowania prawa wspólnotowego. Podkreślenia wymaga, że w literaturze i orzecznictwie wskazuje się, iż orzeczenia te, wyposażone w moc wiążącą, działają *ex tunc* (szerzej por. A. Wróbel [w:] *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, red. A. Wróbel, Kraków 2005, s. 809–812). W orzecznictwie sądowym podkreślono, że na obecnym etapie rozwoju prawa unijnego powszechnie przyjmuje się, iż z zasady pierwszeństwa prawa unijnego wynikają

szczególne obowiązki nałożone na sądy krajowe oraz organy państwowe w zakresie zapewnienia skuteczności i pierwszeństwa prawa unijnego. Na sądach spoczywa obowiązek kontroli działań administracji publicznej w sposób umożliwiający wyeliminowanie rozstrzygnięć niezgodnych z prawem unijnym. Z obowiązkiem tym korelują podejmowane przez polskiego ustawodawcę działania legislacyjne, które wprost wskazują na nakaz uwzględniania prawa unijnego przy podejmowaniu rozstrzygnięć przez organy administracyjne (zob. np. art. 14a § 1, art. 14da, 14e § 1 pkt 1, art. 74, 77 § 1 pkt 4a, art. 119zd, 240 § 1 pkt 11 i art. 241 § 1 pkt 2 o.p.; por. uchwała NSA (7) z 16.10.2017 r., I FPS 1/17, ONSAiWSA 2018/1 poz. 1; wyrok NSA z 21.05.2021 r., I GSK 2816/18, LEX nr 3279907). Obowiązek uwzględnienia wytycznych wynikających z prawa unijnego oraz orzeczeń TSUE przy podejmowaniu przez organy administracyjne rozstrzygnięć jest również powszechnie akcentowany w orzecznictwie zarówno TSUE, jak i polskich sądów administracyjnych (por. wyrok TS z 22.06.1989 r., C-103/88, Fratelli Constanzo, EU:C:1989:256; zob. także A. Sołtys, *Obowiązek wykładni prawa krajowego zgodnie z prawem unijnym jako instrument zapewniania efektywności prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2015; B. Wojciechowski, M. Zirk-Sadowski, *Znaczenie prawa europejskiego w kształtowaniu krajowego systemu podatkowego* [w:] S. Bogucki, W. Stachurski, R. Wiatrowski, K. Winiarski, B. Wojciechowski, M. Zirk-Sadowski, *Podatek od czynności cywilnoprawnych a VAT*, Warszawa 2016, s. 25 i n.). Realizacja tego obowiązku zakłada, co do zasady, podjęcie wszelkich dostępnych w prawie krajowym środków procesowych w celu zapewnienia zgodności rozstrzygnięcia z prawem unijnym (por. wyroki TS: z 12.06.1990 r., C-8/88, Republika Federalna Niemiec przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich, EU:C:1990:241; wyrok TS z 27.03.1980 r., C-61/79, Amministrazione delle finanze dello Stato przeciwko Denkavit Italiana Srl, EU:C:1980:100; z 10.02.2000 r., C-50/96, Deutsche Telekom AG przeciwko Lilli Schröder, EU:C:2000:72). Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sąd krajowy, do którego należy w ramach jego kompetencji stosowanie przepisów prawa Unii, zobowiązany jest zapewnić pełną skuteczność tych norm, w razie konieczności z własnej inicjatywy nie stosując wszelkich sprzecznych z nimi przepisów prawa krajowego (por. wyroki TS: z 9.03.1978 r., C-106/77, Amministrazione delle Finanze dello Stato przeciwko Simmenthal SpA, EU:C:1978:49, pkt 24; z 19.11.2009 r., C-314/08, Krzysztof Filipiak przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Poznaniu, EU:C:2009:719, pkt 81).

7. Stwierdzenie, że wydana interpretacja ogólna lub objaśnienie podatkowe w istotnych kwestiach odbiega od orzecznictwa sądów, najczęściej będzie oznaczać potrzebę rozważenia ich zmiany. Wprawdzie art. 14da nie zawiera postanowień, które wskazywałyby na konieczność uwzględnienia w tym zakresie określonej kategorii orzeczeń sądów, jednak nie powinno budzić wątpliwości, że w przypadku sądów administracyjnych takimi orzeczeniami będą przede wszystkim uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego wyjaśniające zagadnienia prawne budzące poważne wątpliwości. W ujęciu Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego wyposażone są w tzw. pośrednią moc wiążącą, wyrażającą się m.in. tym, że odstąpienie przez jakikolwiek skład sądu administracyjnego od stanowiska zajętego w uchwale wymaga uruchomienia specjalnej procedury „uchwałodawczej” przewidzianej w art. 269 p.p.s.a. (szerzej por. A. Kabat [w:] B. Dauter [i in.], *Prawo o postępowaniu...*, s. 634, 635).

Wskazane właściwości uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz ich wpływ na orzecznictwo sądów administracyjnych uzasadniają przyjęcie, że w tych wypadkach, w których istotne elementy interpretacji lub objaśnienia podatkowego będą sprzeczne ze stanowiskiem uchwały, skorzystanie z możliwości przewidzianej w art. 14da może okazać się niezbędne. Za mające duże znaczenie z punktu widzenia rozważanej instytucji (tj. zmiany interpretacji ogólnej lub objaśnienia podatkowego) można także uznać te stanowiska wyrażone w konkretnych orzeczeniach, które są

powszechnie akceptowane przez inne składy orzekające sądów, co znajduje wyraz w wyrokach rozstrzygających indywidualne sprawy. Chodzi tu przede wszystkim o te orzeczenia sądowe, które wyrażają stałe tendencje w ważnych kwestiach prawa podatkowego. Wydaje się, że w wypadku sądów administracyjnych zakres i znaczenie takich orzeczeń się zwiększa. W literaturze wskazuje się, że po wejściu Polski do Unii Europejskiej znaczenie orzecznictwa sądów administracyjnych staje się szczególnie ważne, gdyż sądy te częściej niż poprzednio będą musiały opierać swoje rozstrzygnięcia na zasadach ogólnych wynikających głównie z Konstytucji RP oraz prawa wspólnotowego (szerzej por. R. Mastalski, *Jak zmienia się sposób wykładni sądowej prawa podatkowego po wejściu Polski do Unii Europejskiej?*, Pr. i Pod. 2006/9, s. 29 i n.).

8. Uprawnienie ministra właściwego do spraw finansów publicznych do zmiany wydanej interpretacji ogólnej lub objaśnienia podatkowego nie zostało ograniczone żadnym terminem. Wymieniony organ może zatem zmienić każdą interpretację, jeżeli uzna, że zachodzą powody określone w ustawie.
9. Komentowany przepis nie wymienia czynności ministra właściwego do spraw finansów publicznych związanych ze zmianą interpretacji ogólnej lub objaśnienia podatkowego. Nie wskazuje także elementów, jakie powinna zawierać zmieniona interpretacja lub objaśnienie podatkowe, co stanowi dość istotny mankament tej regulacji. Wydaje się, że w zakresie elementów zmienionej interpretacji lub objaśnienia podatkowego pozostaje w związku z tym odpowiednie stosowanie tych przepisów Ordynacji podatkowej, które dotyczą wydawania interpretacji ogólnej i objaśnienia podatkowego. Przyjęcie takiego rozwiązania można by uzasadnić tym, że zmienione interpretacja lub objaśnienie zastępują dotychczasowe, powinny zatem zawierać podobne elementy co wcześniejsze.

Art. 14e. [Zmiana, uchylenie, stwierdzenie wygaśnięcia indywidualnej interpretacji podatkowej]

§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może z urzędu:

- 1) zmienić wydaną interpretację indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej;
- 2) uchylić wydaną interpretację indywidualną i umorzyć postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej, jeżeli w dniu jej wydania istniały przesłanki odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej;
- 3) uchylić wydaną interpretację indywidualną z uwagi na wystąpienie przesłanki wymienionej w art. 14b § 5b i odmówić, w drodze postanowienia, na które służy zażalenie, wydania interpretacji indywidualnej.

§ 1a. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może z urzędu:

- 1) zmienić interpretację indywidualną w wyniku uwzględnienia skargi do sądu administracyjnego na podstawie art. 54 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 1634, 1705 i 1860);
- 2) stwierdzić wygaśnięcie interpretacji indywidualnej, jeżeli jest ona niezgodna z interpretacją ogólną wydaną w takim samym stanie prawnym;
- 3) uchylić wydaną interpretację indywidualną i wydać postanowienie, o którym mowa w art. 14b § 5a;
- 4) zmienić postanowienie, o którym mowa w art. 14b § 5a, w przypadku zmiany interpretacji ogólnej wskazanej w tym postanowieniu;

- 5) uchylić postanowienie, o którym mowa w art. 14b § 5a, jeżeli przedstawione we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe nie odpowiadają zagadnieniu będącemu przedmiotem wskazanej w postanowieniu interpretacji ogólnej, i rozpatruje wniosek o interpretację indywidualną.

§ 2. Zmiana interpretacji indywidualnej następuje w odniesieniu do opisanego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, na podstawie którego wydana została zmieniona interpretacja.

§ 3. Uchylenie lub stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji indywidualnej oraz zmiana lub uchylenie postanowienia, o którym mowa w art. 14b § 5a, następuje w formie postanowienia, na które służy zażalenie.

§ 4. Zmianę interpretacji indywidualnej oraz postanowienia, o których mowa w § 3, doręcza się podmiotowi, któremu w danej sprawie zostały wydane interpretacja indywidualna lub postanowienie, albo jego następcy prawnemu.

§ 5. Stwierdzając wygaśnięcie interpretacji indywidualnej, w postanowieniu wskazuje się oznaczenie interpretacji ogólnej wraz z podaniem miejsca jej publikacji.

1. Artykuł 14e, w brzmieniu ustalonym nowelą z 2015 r., zmienionym następnie przez Przepisy wprowadzające ustawę o KAS dostosowujące treść tego przepisu do nowej struktury organów podatkowych (zob. uwagi do art. 13), zawiera rozwiązania przewidujące wzruszenie wydanych indywidualnych interpretacji podatkowych. Stosownie do § 1 pkt 1 komentowanego przepisu Szef KAS może z urzędu zmienić wydaną interpretację indywidualną, a według pkt 2 może z urzędu uchylić wydaną interpretację i umorzyć postępowanie w sprawie wydania tej interpretacji. Nowela z 23.10.2018 r. uzupełniła treść art. 14e § 1 przez dodanie pkt 3, który stanowi, że Szef KAS może z urzędu uchylić wydaną interpretację indywidualną z uwagi na wystąpienie przesłanek wymienionych w art. 14b § 5b (zob. uwagi do art. 14b § 5b) i odmówić, w drodze postanowienia, na które służy zażalenie, wydania interpretacji indywidualnej.
2. Uprawnienie Szefa KAS do zmiany lub uchylenia i umorzenia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej nie zostało ograniczone żadnym terminem. Wymieniony organ może zatem zmienić każdą istniejącą interpretację, jeżeli uzna, że wystąpiły ustawowe przesłanki uzasadniające podjęcie w tym względzie stosownych czynności.
3. Szef KAS może zmienić wydaną interpretację indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości, a więc z tych samych powodów, które mogą stanowić podstawę zmiany interpretacji ogólnej lub objaśnienia podatkowego (zob. uwagi 2–6 do art. 14da). Komentowany przepis nie wymienia czynności Szefa KAS związanych ze zmianą interpretacji indywidualnej. Z treści § 2 wynika tylko, że zmiana interpretacji indywidualnej następuje w odniesieniu do opisanego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, na podstawie którego wydana została zmieniona interpretacja. Zmieniona interpretacja indywidualna powinna zatem zawierać nową ocenę stanowiska zainteresowanego wraz z uzasadnieniem prawnym. Należy przyjąć, że istotnym elementem zmienionej interpretacji będzie wskazanie przyczyny uznania dotychczasowej interpretacji za nieprawidłową, z jednoczesnym przytoczeniem argumentacji prawnej tego stanowiska. Zmieniona interpretacja będzie nową interpretacją indywidualną.

„Nieprawidłowość” interpretacji podatkowej, o której mowa w omawianym art. 14e § 1, to szerokie kryterium kontroli administracyjnej interpretacji wydawanych przez organ interpretacyjny.

Otwartość tego kryterium wynika z użycia w przepisie pojęcia nieostrego. Precyzując jego znaczenie na gruncie konkretnej sprawy, organ powinien dążyć przede wszystkim do realizacji wartości konstytucyjnych, z praworządnością na czele, która jest chroniona przez zasadę legalizmu (art. 7 Konstytucji RP). W przypadku zmiany w danym zakresie orzecznictwa sądów i trybunałów, o którym mowa w art. 14e § 1, okoliczność ta może stanowić przyczynę i uzasadnienie zmiany wydanej interpretacji przepisów prawa podatkowego, a nie normatywnie wskazaną podstawę tej zmiany. Ponadto z treści tego przepisu wynika, że zmiana interpretacji indywidualnej jest możliwa wówczas, gdy organ stwierdzi jej nieprawidłowość, nie zaś wówczas, gdy nieprawidłowość ta zostanie stwierdzona w orzeczeniu sądu lub trybunału w tożsamym bądź zbliżonym stanie faktycznym i prawnym. Organ interpretacyjny przy zmianie interpretacji indywidualnej ma obowiązek brać pod uwagę takie orzeczenia, jednak – co wydaje się oczywiste – jeżeli zostaną wydane. Milczenie sądów lub trybunałów w określonej kwestii prawnej będącej przedmiotem interpretacji indywidualnej nie pozbawia uprawnionego organu możliwości zmiany interpretacji, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość (por. wyroki NSA: z 20.11.2020 r., II FSK 1913/18, LEX nr 3097800; z 15.11.2018 r., I FSK 1983/16, LEX nr 2639123). Nieprawidłowość interpretacji uzasadniająca jej zmianę wystąpi wówczas, gdy przyjęte w niej wyjaśnienie przepisów prawa podatkowego nie znajduje dostatecznego uzasadnienia we wnioskach wypływających z poprawnej wykładni tego prawa. Szef KAS, rozważając, czy została spełniona przesłanka do zmiany wcześniejszej interpretacji, powinien wskazać w sposób wyraźny, że treść wcześniejszej interpretacji pozostaje w wyraźnej i oczywistej sprzeczności z treścią interpretowanych przepisów oraz że charakter tego naruszenia powoduje, iż rozstrzygnięcie takie nie może być akceptowane jako akt wydany przez organ praworządnego państwa (por. wyroki NSA: z 15.03.2018 r., I FSK 1536/16; z 3.10.2012 r., II FSK 332/11; z 17.06.2011 r., II FSK 1568/10; z 23.04.2010 r., II FSK 2113/08 – *wszyst. publ.* CBOSA).

4. Według § 1 pkt 2 Szef KAS może uchylić wydaną interpretację indywidualną i umorzyć postępowanie w sprawie wydania tej interpretacji, jeżeli w dniu jej wydania istniały przesłanki odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej. Przesłanki odmowy wszczęcia postępowania, o którym mowa w komentowanym przepisie, określone zostały w art. 14b § 5, 5a i 5b (zob. uwagi 14–16 do art. 14b).
5. W myśl § 1a, dodanego do komentowanego przepisu przez Przepisy wprowadzające ustawę o KAS, dyrektor KIS może z urzędu:
 - 1) zmienić interpretację indywidualną w wyniku uwzględnienia skargi do sądu administracyjnego na podstawie art. 54 § 3 p.p.s.a. (pkt 1 w brzmieniu ustalonym przez art. 5 ustawy z 7.04.2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw) – należy zauważyć, że art. 54 § 3 p.p.s.a., w brzmieniu ustalonym przez art. 9 pkt 4 powołanej ustawy z 7.04.2017 r., przewiduje, że organ, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania zostało zaskarżone, może w zakresie swojej właściwości uwzględnić skargę w całości, a zatem w rozważanym przypadku – zmienić interpretację indywidualną;
 - 2) stwierdzić wygaśnięcie interpretacji indywidualnej, jeżeli jest ona niezgodna z interpretacją ogólną wydaną w takim samym stanie prawnym; wymieniony organ w wydanym w tym przedmiocie postanowieniu wskazuje oznaczenie interpretacji ogólnej wraz z podaniem miejsca jej publikacji;
 - 3) uchylić wydaną interpretację indywidualną i wydać postanowienie, o którym mowa w art. 14b § 5a, gdy oceniony w interpretacji indywidualnej stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiada zagadnieniom będącym przedmiotem interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym (zob. uwaga 15 do art. 14b);

- 4) zmienić postanowienie, o którym mowa w art. 14b § 5a, w przypadku zmiany interpretacji wskazanej w tym postanowieniu (zob. uwaga 15 do art. 14b);
- 5) uchylić postanowienie, o którym mowa w art. 14b § 5a, w wypadku błędnego przyjęcia, że przedstawione we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniom będącym przedmiotem wskazanej w postanowieniu interpretacji ogólnej; wymieniony organ rozpatruje wówczas wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej.

Ustawodawca jako przesłanki stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnej nie wskazał jej „sprzeczności” z interpretacją ogólną, lecz „niezgodność”. Różnice między oboma aktami nie muszą zatem mieć charakteru jaskrawego. Już drobne rozbieżności między aktem ogólnym i indywidualnym prowadzić mogą do zróżnicowania sytuacji adresatów obu aktów. To zaś prowadziłyby do sytuacji, w której adresaci tożsamej normy prawnej znaleźliby się w różnej sytuacji prawnej. Stan taki byłby nie do zaakceptowania z punktu widzenia powszechności systemu prawnego i równości wobec prawa. Bez znaczenia jest tu skala potencjalnych rozbieżności. Z tego względu w postępowaniu dotyczącym stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnej na podstawie art. 14e § 1a pkt 2 organ zobowiązany jest wyłącznie porównać treść interpretacji indywidualnej i ogólnej pod kątem stanu prawnego oraz tożsamości zagadnień podatkowych (por. wyrok NSA z 20.04.2023 r., II FSK 2732/20, LEX nr 3557269).

6. Zgodnie z § 3 uchylenie lub stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji indywidualnej oraz zmiana lub uchylenie postanowienia, o którym mowa w art. 14b § 5a, następuje w formie postanowienia, na które służy zażalenie. Według uzasadnienia projektu noweli z 2015 r., VII kadencja, druk sejm. nr 3462, możliwość zaskarżenia powyższych postanowień w drodze zażalenia oznacza, że w dalszej kolejności na akty te przysługuje skarga do sądu administracyjnego (s. 12). Przytoczone stanowisko jednak pomija, że warunkiem przyjęcia możliwości zaskarżenia wspomnianych postanowień byłoby uznanie, iż zostały one wydane w postępowaniu administracyjnym. Wprawdzie określenie „postępowanie administracyjne”, użyte w art. 3 § 2 pkt 2 p.p.s.a., należy pojmować szeroko, obejmując nim nie tylko postępowania administracyjne ogólne, uregulowane w działach I i II Kodeksu postępowania administracyjnego, lecz także procedury administracyjne szczególne, a więc postępowanie podatkowe uregulowane w Ordynacji podatkowej czy też postępowanie w sprawie wydawania zaświadczeń (por. J.P. Tarno, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 26), jednak możliwość uznania, że w zakresie tego pojęcia mieszczą się również czynności związane z wydawaniem interpretacji indywidualnej, nasuwa dość istotne wątpliwości. Ich potwierdzeniem jest również treść art. 3 § 2 p.p.s.a., który wymienia interpretację indywidualną jako przedmiot zaskarżenia w pkt 4a, a więc poza unormowaniami przewidującymi skargę na akty wydawane w szeroko pojmowanym postępowaniu administracyjnym. Wprawdzie zgodnie z art. 14h w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnej stosuje się odpowiednio przepisy działu IV, regulujące postępowanie podatkowe, jednakże stosowanie przepisów działu IV nie daje podstaw do kwalifikowania postępowania organów podatkowych w zakresie wydawania interpretacji podatkowej do postępowania podatkowego (zob. uzasadnienie uchwały NSA z 13.01.2014 r., II GPS 3/13, ONSAiWSA 2014/4, poz. 55, s. 29).

Trudno również odmówić racji stanowisku, że Ordynacja podatkowa zna tylko postępowanie podatkowe (jurysdykcyjne), a także odrębne postępowanie kontrolne oraz postępowania w zakresie czynności sprawdzających (por. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa”* [w:] *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności*, Łódź 2004, s. 61). Z drugiej jednak strony wyłączenie możliwości zaskarżania wymienionych postanowień

do sądu administracyjnego oznaczałoby pozbawienie zainteresowanego realnej ochrony sądowej w wypadku wydania przez uprawniony organ postanowienia rozstrzygającego niesłusznie kwestie istotne dla adresata tego aktu. Stan taki byłby trudny do pogodzenia z konstytucyjną zasadą prawa do sądu. Jednakże obserwacja działalności orzeczniczej sądów administracyjnych wykazuje, że sądy te dopuszczają możliwość zaskarżania wymienionych postanowień. Powyższa praktyka oznacza stosowanie w tych sprawach wykładni uwzględniającej art. 8 ust. 2, art. 45 i 184 Konstytucji RP i jest kolejnym przykładem rozstrzygania przez sądy administracyjne wątpliwości co do dopuszczalności drogi sądowej na korzyść skarżącego.

7. Zmianę interpretacji indywidualnej oraz postanowienia o uchyleniu lub stwierdzeniu wygaśnięcia interpretacji oraz o zmianie lub uchyleniu postanowienia, o którym mowa w art. 14b § 5a, doręcza się podmiotowi, któremu w danej sprawie zostały wydane interpretacje indywidualne lub postanowienia, albo jego następcy prawnemu.

Art. 14f. [Opłata od interpretacji]

§ 1. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej podlega opłacie w wysokości 40 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku.

§ 2. W przypadku wystąpienia w jednym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej odrębnych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych pobiera się opłatę od każdego przedstawionego we wniosku odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego.

§ 2a. Zwrot nienależnej opłaty następuje nie później niż w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania interpretacji.

§ 2b. Opłata za wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej podlega zwrotowi wyłącznie w przypadku:

- 1) wycofania wniosku – w całości;
- 2) wycofania części wniosku w odniesieniu do przedstawionego w nim odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego – w odpowiedniej części;
- 3) uiszczenia jej w kwocie wyższej od należnej – w odpowiedniej części.

§ 3. Opłata za wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej stanowi dochód budżetu państwa.

1. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej podlega opłacie w wysokości 40 zł, którą zgodnie z komentowanym przepisem należy uiścić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Zainteresowany obowiązany jest uiścić tę opłatę bez uprzedniego wezwania.
2. Treść § 2 komentowanego przepisu wydaje się wskazywać, że dotyczy on sytuacji, w której w jednym wniosku wystąpiono o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej dwóch lub więcej odrębnych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych (spraw). Ustanowienie takiej regulacji oznacza pominięcie treści art. 14c § 1, która wskazuje, że interpretacja indywidualna jest wydawana w indywidualnej sprawie zainteresowanego dotyczącej zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Komentowane przepisy nie przewidują możliwości wydania interpretacji indywidualnej dotyczącej dwóch lub więcej odrębnych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych ani nie zawierają unormowań określających czynności dyrektora KIS lub innego właściwego organu podatkowego w wypadku złożenia wniosku o wydanie takiej interpretacji.
3. Według komentowanego przepisu w sytuacji określonej w § 2 od każdego przedstawionego we wniosku odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego pobiera się odrębną opłatę.

Odrębne stany faktyczne albo odrębne zdarzenia przyszłe w znaczeniu przyjętym w art. 14f § 2 powinny stanowić odrębne wnioski o wydanie pisemnej interpretacji indywidualnej. Stan faktyczny to rzeczywista sytuacja, która dotyczy bezpośrednio strony i wystąpiła przed dniem bądź na dzień złożenia wniosku. Z kolei zdarzenie przyszłe to takie, które na dzień złożenia wniosku nie wystąpiło, lecz strona zakłada, że wystąpi lub może wystąpić w związku z podejmowanymi przez stronę działaniami. Strona, składając wniosek o interpretację, oczekuje oceny prawnopodatkowej dokonanych bądź zamierzonych działań. Dla ustalenia wysokości opłaty istotne jest zatem ustalenie liczby sformułowanych przez stronę stanów faktycznych/zdarzeń przyszłych. Zagadnienie prawnopodatkowe to z kolei stan faktyczny oraz przyporządkowane do niego normy prawne dotyczące określonych w stanie faktycznym okoliczności. Dlatego też uznać należy, że do jednego stanu faktycznego może być przypisanych wiele norm prawnych, a co za tym idzie – na podstawie jednego stanu faktycznego można zrekonstruować wiele zagadnień prawnych (por. wyrok NSA z 1.09.2022 r., II FSK 520/22, LEX nr 3427011). Wyznacznikiem jednak, który pozwala na ustalenie linii podziału szeregu okoliczności opisanych w jednym wniosku na odrębne stany faktyczne, mogą być w szczególności problemy prawne objęte wnioskiem, a więc także leżące u ich podstaw przepisy podlegające ocenie co do możliwości zastosowania w danym przypadku, a nie samo określenie liczby indywidualnych stanów faktycznych przez wnioskodawcę w formularzu. Z tego względu w ten sam sposób należy traktować odniesienie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego do kilku regulacji prawnych, tzn. przyjmować, że zwielokrotnia to liczbę stanów faktycznych bądź zdarzeń przyszłych, co upoważnia do wydania większej liczby interpretacji indywidualnych (por. wyroki NSA: z 5.05.2017 r., I FSK 630/15, LEX nr 2315626; z 3.02.2016 r., II FSK 2744/13, LEX nr 2025652).

4. Nowela z 2008 r. uzupełniła dotychczasową treść art. 14f przez dodanie § 2a. Przepis ten określa zasady zwrotu nienależnie zapłaconej opłaty od wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej. Według tego przepisu zwrot nienależnej opłaty następuje nie później niż w ciągu 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej. Potrzeba zwrotu nienależnej opłaty wystąpi m.in. w wypadku uiszczenia jej w wysokości przekraczającej kwotę określoną w ustawie, np. w wyniku błędnej wykładni art. 14f § 2.
5. Nowela z 2015 r. uzupełniła treść komentowanego przepisu przez dodanie § 2b, określającego przypadki, w których opłata za wydanie interpretacji indywidualnej podlega zwrotowi. Stosownie do powyższego przepisu opłata ta podlega zwrotowi wyłącznie w przypadkach:
 - 1) wycofania wniosku – w całości;
 - 2) wycofania części wniosku w odniesieniu do przedstawionego w nim odrębnie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego – w odpowiedniej części;
 - 3) uiszczenia jej w kwocie wyższej od należnej – w odpowiedniej części.

Art. 14g. [Pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia]

§ 1. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej niespełniający wymogów określonych w art. 14b § 3 lub 3a lub innych wymogów określonych przepisami prawa pozostawia się bez rozpatrzenia.

§ 2–3. (uchylone)

1. Artykuł 2 pkt 2 noweli z 4.04.2019 r., powołanej w uwadze 13 komentarza do art. 14b, uzupełnił dotychczasową treść komentowanego przepisu przez dodanie § 3a (art. 14b). W uwadze 22 do art. 14b wskazano, że dyrektor KIS lub właściwy organ podatkowy powinien zbadać, czy wniosek

o wydanie interpretacji indywidualnej spełnia wymagania określone w § 3 i 3a lub inne wymagania określone w przepisach prawa. W razie stwierdzenia, że wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej nie spełnia wymogów określonych w art. 14b § 3 i 3a lub innych wymogów określonych w przepisach prawa – wniosek pozostawia się bez rozpatrzenia.

2. Nowela z 2008 r. uchyliła § 2 w art. 14g, który przewidywał, że w razie nieuiszczenia opłaty w terminie wniosek pozostawia się bez rozpatrzenia bez uprzedniego wezwania do uiszczenia opłaty. Jednocześnie wspomniana nowela uzupełniła treść art. 14h, zawierającego odesłanie do przepisów działu IV Ordynacji podatkowej, przez dodanie do wymienionego tam art. 169 § 1 i 1a także § 2, przewidującego stosowanie art. 169 § 1 (tj. wezwania wnoszącego podanie do usunięcia braków podania w terminie 7 dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie podania bez rozpatrzenia) także wtedy, gdy strona nie wniosła opłat, które zgodnie z odrębnymi przepisami powinny zostać uiszczone z góry. Wprowadzenie powyższych zmian oznacza, że w wypadku stwierdzenia, iż wniosek o udzielenie interpretacji indywidualnej nie został należyście opłacony, właściwy organ powinien wezwać zainteresowanego do uiszczenia opłat w terminie 7 dni, z pouczeniem o skutkach niewypełnienia tego wezwania (art. 169 § 1). Dopiero w wypadku niewypełnienia tego wezwania właściwy organ pozostawi wniosek o udzielenie interpretacji indywidualnej bez rozpatrzenia.
3. Mając na uwadze, że w postępowaniu interpretacyjnym znajduje zastosowanie zasada legalizmu, organ interpretacyjny na podstawie regulacji stosowanego odpowiednio na mocy art. 14h przepisu art. 169 § 1 o.p. uprawniony jest jedynie do żądania uzupełnienia opisu przedstawionego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego o okoliczności istotne z punktu widzenia wchodzących potencjalnie w rachubę norm materialnego prawa podatkowego. Wezwanie do uzupełnienia opisu stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego nie może stanowić substytutu postępowania dowodowego realizującego zasadę prawdy materialnej. Jeśli tylko opis stanu faktycznego (lub zdarzenia przyszłego) pozwala na ocenę prawidłowości stanowiska pytającego w kontekście normy prawa, która będzie stanowiła podstawę owej oceny, organ podatkowy nie powinien wzywać strony w trybie art. 14h w zw. z art. 169 § 1 o.p. do uzupełniania braków wniosku, a w razie ich nieuzupełnienia stosować przepis art. 14g § 1 o.p. Wymóg wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego realizuje się poprzez podanie wszystkich jego elementów istotnych z punktu widzenia możliwości oceny stanowiska wnioskodawcy. W trybie żądania uzupełnienia braków formalnych pisma, jakim jest wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, organ podatkowy może żądać jedynie uzupełnienia wniosku o takie elementy, bez których nie jest możliwa ocena, czy stanowisko przedstawione we wniosku i ocena prawna są prawidłowe, czy też błędne. Elementy te organ podatkowy powinien precyzyjnie wskazać w wezwaniu, wyjaśniając, dlaczego ich brak uniemożliwia wydanie interpretacji indywidualnej. Interpretacja indywidualna ma bowiem na celu uzyskanie stanowiska organu podatkowego w zakresie rozumienia przepisów prawa podatkowego na gruncie przedstawionego przez wnioskodawcę, a nie ustalanego przez organ podatkowy, stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego (por. wyroki NSA: z 1.06.2022 r., II FSK 960/21, LEX nr 3506797; z 11.02.2021 r., II FSK 280/19, LEX nr 3129105).
4. Wezwanie o przeformułowanie pytania co do zasady nie mieści się w ramach kompetencji organu do występowania do wnioskodawcy o uzupełnienie braku formalnego jego wniosku. To bowiem jedynie strona jest władna kształtować treść pytań, z którymi zwraca się do organu, ten zaś nie ma kompetencji do ingerowania w ich treść. Jeżeli zaś organ uznaje, że którekolwiek z pytań nie dotyczy przepisów prawa podatkowego, właściwą formą do załatwienia wniosku jest odmowa wszczęcia

postępowania w sprawie (por. wyrok NSA z 21.02.2023 r., II FSK 1178/22, LEX nr 3510999). Podobnie, skoro wnioskodawca nie formułuje pytania, na które organ powinien udzielić konkretnej odpowiedzi w przedstawionym stanie sprawy, a do tego nie przedstawia własnego stanowiska w sprawie w zakresie sformułowanego pytania, wówczas wniosek mający wszcząć postępowanie interpretacyjne nie spełnia formalnych przesłanek i zgodnie z art. 14h w zw. z art. 165a § 1 o.p. organ odmawia wszczęcia postępowania interpretacyjnego. W takiej sytuacji za bezpodstawne należy uznać zastosowanie przepisu art. 165a o.p. zastępujące pozostawienie wniosku bez rozpoznania odmową wszczęcia postępowania. W sytuacji gdy zdarzenie przyszłe wymaga doprecyzowania, organ jest zobowiązany do zastosowania art. 169 § 1 o.p., a nie do odmowy wszczęcia postępowania (por. wyrok NSA z 2.04.2014 r., II FSK 2011/12, LEX nr 1485425).

5. Postępowanie podatkowe od interpretacyjnego odróżnia to, że brak jest obowiązku oraz uprawnienia organu do prowadzenia postępowania dowodowego, czyli ustalania jakichkolwiek elementów stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), które to zainteresowany jest zobowiązany przedstawić w sposób wyczerpujący we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Wezwanie wystosowane przez organ w trybie art. 169 § 1 o.p., o którym mowa wyżej, może przy tym dotyczyć jedynie takich elementów stanu faktycznego, których brak uniemożliwia dokonanie oceny prawidłowości stanowiska wnioskodawcy (por. wyrok NSA z 9.01.2018 r., II FSK 3537/15, CBOSA). Organ może od podatnika wymagać opisu faktów, lecz nie ocen. Żądanie uzupełnienia wniosku przez odpowiedź na postawione we wniosku pytania w istocie oznacza przerzucenie ciężaru interpretacji na wnioskodawcę. W takiej sytuacji brak jest podstaw do wydania postanowienia o pozostawieniu wniosku bez rozpoznania na podstawie art. 14g § 1 o.p. (por. wyroki NSA: z 21.03.2023 r., II FSK 383/22; z 18.01.2023 r., II FSK 951/22; z 11.01.2023 r., II FSK 873/22; z 29.11.2022 r., II FSK 808/22; z 4.11.2022 r., II FSK 342/22; z 12.10.2022 r., II FSK 243/22; z 12.07.2022 r., II FSK 485/22; z 13.01.2022 r., II FSK 1333/21; z 17.12.2021 r., II FSK 1239/21; z 23.11.2021 r., II FSK 1049/21 – *wszyst. publ. CBOSA*).

Art. 14h. [Odpowiednie stosowanie]

W sprawach dotyczących interpretacji indywidualnej stosuje się odpowiednio przepisy art. 120, art. 121 § 1, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1–2 i 4, art. 170, art. 171, art. 208, art. 213 w zakresie uzupełniania lub sprostowania co do skargi do sądu administracyjnego, art. 214, art. 215 § 1 i 3 oraz przepisy rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 10, 14, 16 i 23 działu IV.

1. Artykuł 14h zawiera szerokie odesłanie do przepisów działu IV Ordynacji podatkowej. Obejmuje ono m.in. przepisy dotyczące wyłączenia pracownika organu podatkowego i organu podatkowego, a także regulacje dotyczące pełnomocnictwa, doręczeń, wezwań, udostępniania akt oraz kosztów postępowania.
2. Artykuł 3 pkt 9 noweli z 10.01.2014 r. uzupełnił treść komentowanego przepisu przez dodanie art. 126 o.p. Oznacza to, że interpretacje indywidualne mogą być wydawane na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej (zob. uwaga 2 do art. 126). Z kolei art. 168 o.p., powołany także w komentowanym przepisie, przewiduje, że podania wnosi się na piśmie lub ustnie do protokołu, zaś podania utrwalone w postaci elektronicznej wnosi się na adres do doręczeń elektronicznych lub za pośrednictwem konta w systemie teleinformatycznym organu podatkowego. Warunki, jakie powinno spełniać podanie wniesione w formie dokumentu elektronicznego, określa art. 168

§ 3a o.p. Następnie nowela z 2015 r. do art. 14h dodała art. 108, 213, 214, 215 § 1 i 3, rozdział 3a (nowe unormowanie pełnomocnictwa; zob. uwagi do przepisów tego rozdziału oraz rozdziału 7 działu IV) oraz pominęła uchylone art. 136 i 137.

3. Z komentowanego przepisu wynika ponadto, że w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnej mają odpowiednie zastosowanie przepisy, w których zostały sformułowane zasady ogólne postępowania podatkowego, mianowicie zasada praworządności (art. 120), zasada zaufania do organów podatkowych (art. 121 § 1), zasada szybkości postępowania (art. 125) oraz zasada pisemności (art. 126). W literaturze przyjmuje się, że zasady ogólne postępowania podatkowego to najważniejsze reguły tego postępowania, które z jednej strony decydują o jego modelu, a z drugiej stanowią wytyczne działania dla tych organów (zob. uwaga 1 do art. 120). W podobny sposób należy pojmować funkcję tych zasad w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnej.

Szczegółowa charakterystyka zasad ogólnych postępowania podatkowego wymienionych w art. 14h została podana w dalszej części komentarza (zob. uwagi do art. 120, 121, 125, 126). Jednak w odniesieniu do zasady sformułowanej w art. 121 § 1 należy zaznaczyć, że według poglądów doktryny postępowanie budzące zaufanie to postępowanie staranne i merytorycznie poprawne, w którym traktuje się równo interesy podatnika i Skarbu Państwa, a materialnoprawnych wątpliwości nie rozstrzyga się na niekorzyść strony (zob. uwaga 1 do art. 121). Jest oczywiste, że w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnych odpowiednie stosowanie tak rozumianego art. 121 § 1 będzie szczególnie wskazane.

Art. 14i. [Publikacja interpretacji]

§ 1. Interpretacje ogólne są publikowane, bez zbędnej zwłoki, w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej.

§ 1a. Objasnienia podatkowe są zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych pod nazwą „Objasnienia podatkowe”, wraz z oznaczeniem daty ich zamieszczenia.

§ 2. Interpretacja indywidualna, jej zmiana oraz postanowienia, o których mowa w art. 14e § 3, wraz z informacją o dacie doręczenia są niezwłocznie przekazywane organom podatkowym właściwym ze względu na zakres spraw będących przedmiotem interpretacji.

§ 3. Interpretacja indywidualna, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, jest niezwłocznie zamieszczana w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

§ 4. W Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych zamieszcza się informację o zmianie, uchyleniu oraz stwierdzeniu wygaśnięcia interpretacji indywidualnej.

§ 5. W Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych zamieszcza się informacje o nieprawidłowych interpretacjach indywidualnych, które z powodu śmierci, likwidacji lub rozwiązania wnioskodawcy, dla którego interpretacja indywidualna została wydana, nie mogą zostać zmienione, uchylone lub nie można stwierdzić ich wygaśnięcia.

1. W myśl art. 14i § 1 interpretacje ogólne są publikowane, bez zbędnej zwłoki, w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów. Powołany przepis przewiduje również zamieszczenie wymienionej

interpretacji w Biuletynie Informacji Publicznej (art. 8 ustawy z 6.09.2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz.U. z 2022 r. poz. 902). Komentowany przepis nie zawiera szczególnych postanowień dotyczących wejścia w życie interpretacji ogólnej. Kwestii tej nie rozstrzyga także art. 4 ustawy z 20.07.2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1461), gdyż przepis ten dotyczy tylko aktów normatywnych. Mając na uwadze powszechnie akceptowaną zasadę, że o wejściu w życie wszelkich aktów można mówić po ich ogłoszeniu, należy przyjąć, że o interpretacji ogólnej, ze wszystkimi tego konsekwencjami, można mówić dopiero od momentu jej opublikowania w Dzienniku Urzędowym.

2. Interpretacje indywidualne, ich zmiany oraz postanowienia o wygaśnięciu interpretacji wraz z informacją o dacie doręczenia wnioskodawcy przekazywane są niezwłocznie organom podatkowym właściwym ze względu na zakres spraw będących przedmiotem interpretacji. Następnie wymienione interpretacje, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w ich treści, są niezwłocznie publikowane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. W wymienionym Biuletynie zamieszcza się także informacje o zmianie, uchyleniu oraz stwierdzeniu wygaśnięcia interpretacji indywidualnej. Zdaniem R. Mastalskiego zamieszczenie interpretacji indywidualnych w Biuletynie Informacji Publicznej „pozbawia je w określonym zakresie cech jednostkowych, zbliżając jednocześnie do interpretacji ogólnych”. Każdy bowiem podmiot, który zastosuje się do tych interpretacji, podlega ochronie prawnej przewidzianej w rozdziale 1a (por. R. Mastalski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, 2016, s. 166).
3. Na podstawie art. 14i § 3 interpretacje indywidualne wraz z wnioskiem o wydanie interpretacji, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, są niezwłocznie zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej. Wszyscy mogą się z nimi zapoznać i postępować zgodnie z ich treścią, z uwagi na to, że dają one podstawy do relatywnie konkretnych prognoz w przedmiocie upublicznionych i przewidywalnych możliwości stosowania i wykładni prawa przez organy podatkowe, tym bardziej że nieprawidłowe interpretacje indywidualne, na podstawie art. 14e § 2 o.p., podlegają zmianie, a zmiana taka powinna być także opublikowana w sposób wskazany w art. 14i § 3 o.p. Walor ochronny indywidualnej interpretacji przysługuje wyłącznie wnioskodawcy. Interpretacja indywidualna, choć upubliczniana w trybie i na podstawie art. 14i § 3, nie powoduje ochrony prawnej innych aniżeli jej wnioskodawca (adresat interpretacji) podmiotów, chociażby się do niej zastosowały (por. postanowienie NSA z 27.09.2019 r., I FSK 1583/17, LEX nr 2769227).

Art. 14j. [Interpretacja indywidualna samorządowych organów podatkowych]

§ 1. Stosownie do swojej właściwości interpretacje indywidualne wydaje wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa.

§ 2. W zakresie, o którym mowa w § 1, opłata za wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej stanowi dochód budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

§ 2a. Wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa zmienia wydaną przez ten organ interpretację indywidualną, uchyła ją i stwierdza jej wygaśnięcie oraz zmienia lub uchyła postanowienie, o którym mowa w art. 14b § 5a.

§ 3. W zakresie nieuregulowanym w § 1–2a stosuje się odpowiednio przepisy niniejszego rozdziału.

1. Organy podatkowe wymienione w komentowanym przepisie wydają interpretacje indywidualne stosownie do swojej właściwości. Sformułowanie „stosownie do swojej właściwości”, użyte w art. 14j § 1, oznacza, że uprawniony do wydania wspomnianej interpretacji jest organ, który w przypadku wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie będącej przedmiotem interpretacji byłby organem podatkowym właściwym w tej sprawie (podobnie H. Litwińczuk, P. Karwat, *Urzędowa wykładnia prawa podatkowego na wniosek podatnika*, cz. 2, Prz. Pod. 2002/10, s. 48). Wobec tego, że w komentowanym przepisie jest mowa o właściwości, bez wskazania jej rodzaju, należy uznać, że chodzi tu o kategorie właściwości wymienione w art. 15 § 1.
2. Nowela z 2015 r. uzupełniła treść komentowanego przepisu przez upoważnienie wymienionych w nim organów do zmiany wydanej przez nie interpretacji indywidualnej, jej uchylenia i stwierdzenia wygaśnięcia, a także zmiany lub uchylenia w wypadku stwierdzenia, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego podanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna. W myśl art. 14j § 3 w zakresie nieuregulowanym w § 1–2a stosuje się odpowiednio przepisy niniejszego rozdziału.
3. Na podstawie art. 14j § 2a w zw. z art. 14e o.p. organ interpretacyjny ma możliwość wyeliminowania z obrotu indywidualnej interpretacji, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów. Celem takiej regulacji jest możliwość odwołania wadliwego aktu i ujednolicenie wykładni prawa, tak aby była ona zgodna w szczególności z przyjętą linią orzecznictwa sądów (przede wszystkim administracyjnych). Dodać należy, że w sytuacji niezgodności wydanej interpretacji prawa podatkowego z orzecznictwem sądów, Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej organ interpretacyjny jest obowiązany, a nie tylko uprawniony, do zmiany takiej interpretacji (por. M. Górniak, *Rola orzecznictwa sądów, TK i ETS w kontroli sądowoadministracyjnej indywidualnych interpretacji prawa podatkowego*, POP 2010/6, s. 515–523). Ponadto w przypadku wójta na kompetencję taką wskazuje literalne brzmienie przepisu: „zmienia wydaną przez ten organ interpretację” (art. 14j § 2a). Nie jest dopuszczalne zastosowanie art. 14j § 2a w zw. z art. 14e § 1 pkt 1 o.p. w sytuacji, w której organ podatkowy zamierza zmienić interpretację indywidualną nie tyle z powodu jej obiektywnej wadliwości (stwierdza jej nieprawidłowość), ile dlatego, że wydając interpretację indywidualną, pominął (nie uwzględnił) niektóre elementy stanu faktycznego przedstawione przez podatnika we wniosku o wydanie interpretacji (por. wyrok NSA z 24.08.2022 r., III FSK 813/21, LEX nr 3412513).

Art. 14k. [Ochrona wnioskodawcy]

§ 1. Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

§ 2. Zastosowanie się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

§ 3. W zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, która uległa zmianie, której wygaśnięcie stwierdzono, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę.

1. W przepisach wprowadzonych nowelą z 2006 r. brak jest odpowiednika art. 14b § 1 w brzmieniu obowiązującym do 1.07.2007 r., przewidującego, że interpretacja, o której mowa w art. 14a, nie jest wiążąca dla podatnika, płatnika lub inkasenta. Pominięcie jednak w przepisach wprowadzonych nowelą z 2006 r. wspomnianej regulacji nie oznacza, że wnioskodawca, który uzyskał interpretację indywidualną, musi się do niej zastosować. W każdym wypadku zastosowanie się do interpretacji zależy od woli zainteresowanego. Należy przyjąć, że z reguły wnioskodawca stosuje się do interpretacji indywidualnej, którą będzie akceptował. W przeciwnym wypadku należy się spodziewać, że zainteresowany zakwestionuje ją, wnosząc skargę do sądu administracyjnego, czego konsekwencją będzie powstrzymanie się od stosowania się do tej interpretacji.
2. W komentowanym przepisie została przyjęta zasada nieszkodzenia, jednak ustawodawca nie wyjaśnił bliżej, na czym ma ona polegać. Należy przyjąć, że wspomniana zasada oznacza, iż podmiot, który zastosował się do interpretacji – zarówno ogólnej, jak i indywidualnej – nie może ponosić w związku z tym ujemnych konsekwencji. Określenie „nie może szkodzić” należy rozumieć szeroko, zarówno jako zapobieganie powstaniu szkody, jak i jej naprawienie, rozumiane jako wyrównanie wszelkich szkód. Realizacja tak rozumianej klauzuli nieszkodzenia może nastąpić na podstawie reguł określonych w Ordynacji podatkowej i przepisów prawa cywilnego.
3. Nowela z 2015 r. uzupełniła treść art. 14k § 1 i 3 przez dodanie do sytuacji wyznaczających okres ochrony podatnika „instytucji stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji”.

Artykuł 14k w § 1 i 2 przewiduje, że stosujący się do interpretacji jest chroniony przed skutkami związanymi ze zmianą, stwierdzeniem wygaśnięcia lub uchyleniem (w wypadku interpretacji indywidualnej) interpretacji, jak również nieuwzględnieniem jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

W związku z ochroną przysługującą wnioskodawcy, który zastosował się do interpretacji indywidualnej, powstaje pytanie, jak w tym zakresie kształtuje się sytuacja zainteresowanego podmiotu w wypadku tzw. interpretacji milczącej (zob. uwagi do art. 14o). Kwestią wątpliwą jest, czy interpretacja taka powinna być traktowana co do skutków tak jak interpretacja wydana przez właściwy organ podatkowy. Artykuł 14o § 2 przewiduje, że do interpretacji milczącej mają odpowiednie zastosowanie art. 14e i 14i § 2. Treść tego odesłania może prowadzić do wniosku, że inne przepisy dotyczące interpretacji indywidualnych nie mają zastosowania. W takim wypadku interpretacja milcząca – z punktu widzenia zainteresowanego – byłaby niemal pozbawiona praktycznego znaczenia. Zakładając jednak, że intencją racjonalnego ustawodawcy było zrównanie sytuacji wnioskodawcy, który uzyskał interpretację milczącą, z tym, któremu wydano interpretację indywidualną, należy przyjąć, że przepisy dotyczące konsekwencji prawnych zastosowania się do interpretacji będą stosowane także w sytuacji, o której mowa w art. 14o § 1 (por. A. Kabat, J. Kabat-Rembelska, *Interpretacja przepisów prawa podatkowego – korzyści po zmianach?*, cz. 2, Pr. i Pod. 2007/3, s. 2 i n.).

4. Według § 1 komentowanego przepisu zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Z takiej samej ochrony korzysta ten, kto podporządkował się interpretacji ogólnej przed jej zmianą lub gdy nie uwzględniono jej przy rozstrzygnięciu sprawy podatkowej (art. 14k § 2). Granice czasowe wspomnianej ochrony kształtują się różnie w zależności od rodzaju interpretacji, przy czym jej

początek wyznacza termin „wejścia interpretacji w życie”, czyli w wypadku interpretacji ogólnej – data jej opublikowania w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów (zob. uwaga 1 do art. 14i § 1), a w przypadku interpretacji indywidualnej – data doręczenia wnioskodawcy.

5. Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej nie może szkodzić wnioskodawcy do chwili jej zmiany lub stwierdzenia wygaśnięcia, przez co należy rozumieć datę doręczenia wnioskodawcy nowej, zmienionej interpretacji lub doręczenia postanowienia o wygaśnięciu interpretacji (art. 14e § 4). W przypadku uchylecia interpretacji indywidualnej przez sąd administracyjny okres „nieszkodzenia” trwa do chwili doręczenia organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia tego sądu. W tym ostatnim wypadku ochrona wnioskodawcy może być znacznie wydłużona ze względu na czas trwania postępowania sądownoadministracyjnego (oczekiwanie na rozpoznanie sprawy w sądzie pierwszej i ewentualnie drugiej instancji). Wskazany ostatnio sposób określenia granicy czasowej „nieszkodzenia” może okazać się uciążliwy dla wnioskodawcy, gdyż to na nim będzie spoczywał obowiązek ustalenia terminu, w którym zakończył się ten okres, ponieważ komentowany przepis w tym wypadku, odmiennie niż w art. 14m § 4, nie nakłada na dyrektora KIS lub inny właściwy organ podatkowy obowiązku powiadomienia zainteresowanego o dacie doręczenia wspomnianego orzeczenia.

W wypadku interpretacji ogólnej upływ okresu nieszkodzenia wyznacza data opublikowania zmienionej interpretacji w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów (zob. uwaga 2 do art. 14i).

6. Zastosowanie się do interpretacji nie może szkodzić również w wypadku „niewuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej”. Sformułowanie nie jest jasne. Wydaje się, że chodzi tu o sytuację, gdy rozstrzygnięcie sprawy w postępowaniu podatkowym podjęte w okresie obowiązywania interpretacji nie uwzględni jej treści. W takim wypadku ten, kto zastosował się do interpretacji, mimo że równocześnie nie podporządkował się rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, uniknie konsekwencji prawnych swojego zachowania.
7. Stosownie do art. 14k § 3 w zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, która uległa zmianie, której stwierdzono wygaśnięcie lub która nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, nie nalicza się odsetek za zwłokę oraz nie wszczyna się postępowań o przestępstwa lub wykroczenia skarbowe, a postępowania wszczęte – umarza. Z treści powołanego przepisu wynika, że określone w nim skutki zastosowania się do interpretacji nie dotyczą sytuacji, gdy interpretacja indywidualna zostanie uchylona przez sąd administracyjny. Wydaje się, że pominięcie omawianego przypadku wyeliminowania interpretacji indywidualnej stanowi przejaw braku konsekwencji ustawodawcy, a nie efekt jego celowych działań. Można by przyjąć, że skoro wolą ustawodawcy było objęcie ochroną wnioskodawcy, który zastosował się do interpretacji indywidualnej następnie uchylonej przez sąd administracyjny, to skutki prawne takiego zachowania powinny być takie same jak w wypadku zmiany interpretacji lub niewuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Jednak taka wykładnia nie znajduje należytego uzasadnienia we wnioskach wynikających z gramatycznej wykładni wyjaśnianego przepisu.
8. Zastosowanie się do interpretacji, która następnie została zmieniona, której stwierdzono wygaśnięcie lub która została uchylona albo której treści nie uwzględniono w rozstrzygnięciu sprawy w postępowaniu podatkowym, może być źródłem powstania szkody, która nie zostanie naprawiona na podstawie omawianych przepisów. Jako przykład można wskazać realizowanie przedsięwzięcia gospodarczego przy zastosowaniu się do interpretacji następnie zmienionej, uchylonej

lub nieuwzględnionej, które z tej przyczyny przyniesie stratę. W takim wypadku do odpowiedzialności odszkodowawczej, na podstawie art. 260, będą miały zastosowanie przepisy prawa cywilnego.

Powyższe odesłanie jest mało precyzyjne, nie wskazuje bowiem konkretnego aktu prawnego, lecz dział prawa. Należy jednak przyjąć, że najczęściej do odpowiedzialności odszkodowawczej będą miały zastosowanie przepisy Kodeksu cywilnego (por. A. Kabat, J. Kabat-Rembelska, *Interpretacja przepisów...*, s. 7).

9. Precyzja opisu przez organ interpretacyjny prawidłowego stanowiska ma znaczenie w sytuacji, gdy wnioskodawca będzie chciał powołać się na uzyskaną 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. Naruszeniem art. 14c § 2 o.p. będzie zatem nie tylko zaniechanie przez organ wyrażenia swojego stanowiska w ogóle, lecz także wyrażenie go w sposób ogólnikowy, niespełniający funkcji informacyjnej ani gwarancyjnej (por. wyrok NSA z 22.11.2018 r., II FSK 3238/16, LEX nr 2609751). „Nieszkodzenie”, o którym mowa w art. 14k § 1, odnosi się do sytuacji, w której zastosowanie się przez podatnika do interpretacji urzędowej spowodowało po jego stronie powstanie zaległości podatkowej i naliczenie z tego tytułu odsetek za zwłokę lub odpowiedzialność karnoskarbową. Wobec tego podatnik w takim przypadku nie powinien ponosić odpowiedzialności karnoskarbowej, zaś w ewentualnym postępowaniu o udzielenie ulgi podatkowej organ prowadzący to postępowanie powinien uwzględnić fakt udzielenia wadliwej interpretacji. Zastosowanie się podatnika do wadliwej interpretacji urzędowej nie może jednak skutkować brakiem obowiązku zapłaty w terminie należnego podatku, który to obowiązek wynika z przepisów ustaw podatkowych oraz art. 84 Konstytucji RP. Zakazu szkodenia nie można bowiem uznać za klauzulę nakazującą organowi odstąpienie od normy materialnej prawa podatkowego i w konsekwencji zweryfikowanie obowiązku podatkowego określonego przepisami obowiązujących ustaw (por. wyroki NSA: z 22.09.2021 r., I FSK 668/18, LEX nr 3279190; z 31.01.2017 r., II FSK 3116/16, CBOSA). Prawo w postaci ochrony wynikającej z art. 14k i 14m o.p. powstaje w momencie zastosowania się przez zainteresowanego do interpretacji przed jej zmianą bądź uchYLENIEM. Podatnik nie może powoływać się na ochronę wynikającą z art. 14k, gdy w dacie powstania zaległości podatkowej nie istniała w obrocie prawnym indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego, która rozstrzygałaby po jego myśli kwestię wysokości zaległości podatkowej (por. wyrok NSA z 8.09.2020 r., II FSK 1373/18, LEX nr 3212400).
10. Istotą funkcji gwarancyjnej interpretacji jest tzw. nieszkodzenie podmiotowi, który zastosował się do uzyskanej interpretacji. Zatem ze swej istoty wydanie interpretacji indywidualnej powinno oznaczać, że zainteresowany pozna zapatrywania organu podatkowego w zakresie rozumienia określonych przepisów prawa podatkowego na tle sytuacji faktycznej opisanej we wniosku (funkcja informacyjna), jak również to, że ów zainteresowany będzie miał realną możliwość powołania się na to stanowisko w razie ewentualnych sporów z organami podatkowymi (funkcja gwarancyjna). Wyrażona w art. 14k § 1 o.p. zasada nieszkodzenia jako mająca swoje źródło w konstytucyjnej zasadzie zaufania do organu realizuje gwarancyjny charakter interpretacji podatkowych. Odstąpienie od zasady z art. 14k § 1 powinno być wyjątkiem, a nie regułą. Skutkuje uwolnieniem podatnika od

wszelkich negatywnych skutków związanych z zastosowaniem się przez niego do wydanej przez organy podatkowe interpretacji, niezależnie od tego, czy dotyczy rozliczenia podatkowego VAT za okres, w którym wystąpiło zobowiązanie podatkowe, czy też zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym oraz czy zwrot ten faktycznie nastąpił (por. wyroki NSA: z 10.09.2021 r., I FSK 407/19, LEX nr 3252674; z 21.03.2019 r., I FSK 2082/18, LEX nr 2645024; z 28.01.2019 r., I FSK 293/17, ONSAiWSA 2020/3, poz. 28).

11. Skutkiem zastosowania się przez płatnika do wydanej interpretacji indywidualnej jest jedynie to, że nie można wobec niego wydać decyzji o odpowiedzialności podatkowej z art. 30 § 4 o.p. ani wszcząć wobec niego postępowania o przestępstwo skarbowe. Nie można wobec tego przyjmować, że skoro art. 14m § 1 pkt 1 o.p. stanowi o zwolnieniu z obowiązku zapłaty, to jest to jednoznaczne ze zwolnieniem z obowiązku pobrania zaliczki przez płatnika. Pamiętać należy, że zwolnienie, o którym mówi art. 14m § 1 pkt 1 o.p., wynika z funkcji ochronnej interpretacji indywidualnej, a nie ze zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego modyfikującego obowiązek podatkowy wynikający z prawa materialnego. Podkreślenia wymaga, że zwolnienie z art. 14m § 1 pkt 1 o.p., będące pochodną funkcji ochronnej interpretacji indywidualnej, zgodnie z treścią tego przepisu ograniczone zostało wyłącznie do „zakresu wynikającego ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji”, a nie do zwolnienia, które ograniczałoby zakres przedmiotowy opodatkowania wynikający z ustawy podatkowej. Zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku, który płatnik zobowiązany byłby pobrać i wpłacić na podstawie art. 30 § 4 o.p., nie jest tożsame z – nieprzewidzianym przez prawo – zwolnieniem ze zobowiązania podatkowego podatnika, chociaż kwota objęta ochroną prawną płatnika z art. 14m § 1 pkt 1 w zw. z art. 14p o.p. równałaby się wartości podatku, który mógłby obciążyć płatnika. Ograniczenie odpowiedzialności podatnika za podatek, przewidziane w art. 26a § 1 o.p., nie znajdzie zastosowania w przypadku, gdy podatnik – realizując obowiązek samoobliczenia podatku – wpłacił po zakończeniu roku podatkowego należny podatek obejmujący również kwotę odpowiadającą wysokości niepobranej przez płatnika zaliczki (wyrok NSA (7) z 14.02.2022 r., II FSK 210/19, ONSAiWSA 2022/4, poz. 52).
12. Brak wskazania w art. 78 § 3 pkt 1 o.p., że oprocentowanie nadpłaty przysługuje od dnia jej powstania, również w przypadku uchylenia przez sąd administracyjny interpretacji indywidualnej, do której wnioskodawca się zastosował, uiszczając zgodnie z zawartą w niej oceną prawną w istocie nienależny podatek, stanowi niezgodną z porządkiem konstytucyjnym lukę w przepisach. W celu urzeczywistnienia tzw. zasady nieszkodzenia, wyrażonej w art. 14k § 1 o.p., lukę tę należy uznać za możliwą do usunięcia *per analogiam legis*. Nie do przyjęcia jest pogląd, że prawodawca podatkowy w ogóle nie przewidział normy nakazującej oprocentowanie nadpłaty już od dnia jej powstania na skutek zastosowania się do naruszającej *in meriti* prawo podatkowe interpretacji indywidualnej (uchylonej w ramach kontroli sądowej z tego powodu). Zamiast tego uznać należy, że norma ta jest niejako założona przez polski system prawny i wobec tego wywieść ją można w drodze analogii z ustawy (*extra legem*), tj. przez odpowiednie stosowanie do nadpłaty art. 78 § 3 pkt 1 o.p. Odsetki naliczane są od dnia wpłaty realizowanej w wykonaniu już nieobowiązującej lub zmienionej decyzji. Obowiązek naliczenia oprocentowania nie jest uzależniony od zgłoszenia przez uprawnionego żądania jego zapłaty, lecz powstaje *ex lege* (z mocy art. 78 § 1 o.p.), w związku z zaistnieniem okoliczności przewidzianych w przepisach, a przesłanki jego wystąpienia nie stanowi oświadczenie dłużnika podatkowego w tej sprawie (por. wyrok TK z 21.07.2010 r., SK 21/08, OTK-A 2010/6, poz. 62). Z tych względów nie ma podstaw do różnicowania podatników w zakresie ich prawa do jednakowego sposobu liczenia oprocentowania nadpłaty w zależności od tego, na podstawie jakiego wadliwie podjętego przez organ aktu dokonali nienależnej wpłaty podatku (interpretacja

indywidualna czy decyzja). Stwierdzenie bowiem braku jakiejkolwiek regulacji dotyczącej oprocentowania tego rodzaju nadpłat prowadziłoby do uchybienia konstytucyjnemu porządkowi wartości. Prawo do oprocentowania nadpłaty przysługuje, gdy nadpłata jest związana z uchyleniem, zmianą lub stwierdzeniem nieważności decyzji wymienionych w art. 77 § 1 pkt 1 i 3 o.p., a zatem wtedy, gdy przyczyną powstania nadpłaty jest wadliwe rozstrzygnięcie organów podatkowych (wyrok NSA z 13.12.2017 r., I FSK 128/16, ONSAiWSA 2019/2, poz. 32).

Art. 14l. [Obowiązek zapłaty podatku]

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

1. Szerszy zakres ochrony od określonego w art. 14k uzależniony jest od tego, czy skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce przed opublikowaniem interpretacji ogólnej lub doręczeniem interpretacji indywidualnej, czy po tym terminie.
2. Komentowany przepis określa sytuacje, w których zastosowanie się do interpretacji nie zwalnia z obowiązku zapłaty podatku. W myśl bowiem art. 14l wspomniane zwolnienie nie obejmuje przypadku, gdy skutek podatkowy związany ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miał miejsce przed opublikowaniem interpretacji ogólnej lub przed doręczeniem interpretacji indywidualnej.
3. Użyte w art. 14l sformułowanie „skutki podatkowe” nie zostało w ustawie zdefiniowane. Brak takiej definicji może powodować wątpliwości co do zakresu stosowania komentowanego przepisu. Wydaje się jednak, że w kontekście analizowanych unormowań określenie „skutki podatkowe” należy rozumieć jako obowiązek zapłaty podatku.
4. W sytuacji określonej w art. 14l zakres ochrony podatnika określa art. 14k § 3.
5. Zarówno w art. 14l, jak i art. 14m § 1 o.p. mowa jest o skutkach podatkowych związanych ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji. W zależności od tego, kiedy nastąpiły te skutki podatkowe (a nie kiedy zaistniał stan faktyczny) – przed czy po doręczeniu interpretacji indywidualnej – podatnik jest objęty ochroną węższą (w pierwszym przypadku) lub szerszą (w drugim przypadku). Ograniczenie zakresu ochrony przewidziane w art. 14l i 14m § 1 pkt 1 polega m.in. na założeniu, że skoro dany podmiot tak pokierował biegiem spraw, iż zdarzenia objęte interpretacją wywołały skutki podatkowe przed jej doręczeniem (publikacją), nie może być chroniony w pełnym zakresie. O ile jednak wydaje się to zasadne w sytuacji, w której interpretacja doręczana (publikowana) jest zarówno po wystąpieniu skutków prawnych, jak i ich „zrealizowaniu” przez dany podmiot (np. złożenie deklaracji i zapłata podatku), o tyle budzi wątpliwości w sytuacji, gdy doręczenie (publikacja) interpretacji nastąpi wprawdzie po zaistnieniu skutków podatkowych, ale jeszcze przed realizacją obowiązków (uprawnień) z nich wynikających. W tym drugim przypadku nie sposób przypisać danemu podmiotowi samodzielnego zachowania się w zakresie oceny owych skutków podatkowych, co uzasadniałoby przewidziane w art. 14l o.p. osłabienie ochrony prawnej. Prawdopodobnie ustawodawca zamierzał w ten sposób