

ORDYNACJA PODATKOWA

Komentarz

redakcja naukowa Leonard Etel

Rafał Dowgier, Leonard Etel, Piotr Pietrasz
Mariusz Popławski, Sławomir Presnarowicz
Wojciech Stachurski, Krzysztof Teszner

KOMENTARZE

ORDYNACJA PODATKOWA

Komentarz

redakcja naukowa Leonard Etel

Rafał Dowgier, Leonard Etel, Piotr Pietrasz
Mariusz Popławski, Sławomir Presnarowicz
Wojciech Stachurski, Krzysztof Teszner

KOMENTARZE

Stan prawny na 20 kwietnia 2017 r.

z uwzględnieniem zmian wynikających z ustawy z 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. poz. 648), które wejdą w życie 4 kwietnia 2017 r., 1 maja 2017 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zajęc

Opracowanie redakcyjne
Katarzyna Jaworska

Łamanie
JustLuk

Poszczególne komentarze do artykułów napisali:

Rafał Dowgier: art. 20a–20r, 91–119, 171a, 272–280

Leonard Etel: art. 21–22, 24, 26–32, 47–90, 119a–119zf

Piotr Pietrasz: art. 3a–3f, 23–23a, 130–138, 139–171, 172–200, 201–206

Mariusz Popławski: art. 1–3, 4–12, 281–292

Sławomir Presnarowicz: art. 120–129, 200a–200d, 207–246, 258–271

Wojciech Stachurski: art. 33–46i, 138a–138o, 293–305

Krzysztof Teszner: art. 13–20, 247–257, 306–344

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

prawolubni

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

© Copyright by
Wolters Kluwer Polska SA, 2017

ISBN: 978-83-8107-268-7

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

Spis treści

Wykaz skrótów	23
Wprowadzenie	29
Ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.)	31
Dział I. Przepisy ogólne	33
Art. 1. [Przedmiot regulacji]	33
Art. 2. [Zakres przedmiotowy, wyłączenia]	37
Art. 2a. [Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika]	47
Art. 3. [Słowniczek]	57
Art. 3a. [Składanie deklaracji w postaci elektronicznej]	78
Art. 3b. [Warunki składania deklaracji składanej za pomocą środków komunikacji elektronicznej]	81
Art. 3c. (uchylony)	84
Art. 3d. [Możliwość składania deklaracji w postaci elektronicznej w przypadku podatków lokalnych]	84
Art. 3e. [Zgoda na doręczanie pism w postaci dokumentu elektronicznego] ..	86
Art. 3f. [Uwierzytelnianie podatników, płatników, inkasentów, ich następców prawnych oraz osób trzecich na portalu podatkowym]	90
Art. 4. [Obowiązek podatkowy]	94
Art. 5. [Zobowiązanie podatkowe]	98
Art. 6. [Normatywne pojęcie podatku]	103
Art. 7. [Podatnik]	108
Art. 8. [Płatnik]	111
Art. 9. [Inkasent]	118
Art. 10. [Wybór zryczałtowanej formy opodatkowania]	126
Art. 11. [Rok podatkowy]	131
Art. 12. [Obliczanie terminów]	135
Dział II. Organy podatkowe i ich właściwość	146
Rozdział 1. Organy podatkowe	146
Art. 13. [Organy podatkowe]	146
Art. 13a. [Nadawanie uprawnień organów podatkowych w szczególnych sprawach]	163
Art. 14. [Ogólny nadzór w sprawach podatkowych]	165

Rozdział 1a. Interpretacje przepisów prawa podatkowego	169
Art. 14a. [Ogólne interpretacje prawa podatkowego]	169
Art. 14b. [Indywidualne interpretacje prawa podatkowego]	184
Art. 14c. [Treść interpretacji indywidualnej i jej zaskarżalność do sądu administracyjnego]	205
Art. 14d. [Termin wydania interpretacji indywidualnej]	219
Art. 14da. [Zmiana interpretacji ogólnej przez Ministra Finansów]	223
Art. 14e. [Zmiana, uchylenie, stwierdzenie nieważności interpretacji indywidualnej]	224
Art. 14f. [Opłata za wydanie interpretacji indywidualnej]	234
Art. 14g. [Pozostawienie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej bez rozpatrzenia]	236
Art. 14h. [Odpowiednie stosowanie przepisów ordynacji podatkowej do interpretacji indywidualnej]	241
Art. 14i. [Publikacja interpretacji ogólnych, indywidualnych i objaśnień podatkowych oraz przekazywanie interpretacji indywidualnych organom podatkowym]	244
Art. 14j. [Wydawanie interpretacji indywidualnych przez samorządowe organy podatkowe pierwszej instancji]	247
Art. 14k. [Zasada nieszkodzenia i wąski zakres jej zastosowania]	251
Art. 14l. [Skutki prawne zastosowania się do interpretacji przed opublikowaniem interpretacji ogólnej lub przed doręczeniem interpretacji indywidualnej]	255
Art. 14m. [Szeroki zakres zastosowania zasady nieszkodzenia]	256
Art. 14n. [Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed powstaniem spółki lub oddziału bądź przedstawicielstwa]	258
Art. 14na. [Wyłączenie stosowania przepisów art. 14k–14n]	263
Art. 14o. [Skutki niewydania interpretacji indywidualnej w terminie]	265
Art. 14p. [Odpowiednie stosowanie przepisów rozdziału 1a]	268
Art. 14r. [Wniosek wspólny]	268
Art. 14s. [Wniosek zamawiającego o wydanie interpretacji indywidualnej]	271
Rozdział 2. Właściwość organów podatkowych	273
Art. 15. [Przestrzeganie właściwości]	273
Art. 16. [Właściwość rzeczowa]	276
Art. 17. [Właściwość miejscowa]	288
Art. 17a. [Właściwość miejscowa w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej]	298
Art. 17b. [Właściwość miejscowa w sprawie praw i obowiązków przejętych przez następcę prawnego]	299
Art. 18. [Zmiana właściwości miejscowej w trakcie okresu rozliczeniowego]	300
Art. 18a. [Zmiana właściwości miejscowej po zakończeniu roku podatkowego lub rozliczeniowego]	303
Art. 18b. [Właściwość miejscowa w dniu wszczęcia postępowania]	305
Art. 18c. [Wyznaczenie organu właściwego do prowadzenia kontroli lub postępowania]	306
Art. 18d. [Przekazanie postępowania podatkowego naczelnikowi urzędu celno-skarbowego do dalszego prowadzenia]	310

Art. 19.	[Spory o właściwość między organami podatkowymi]	312
Art. 20.	[Czynności organu do czasu rozstrzygnięcia sporu]	317
Dział IIa. Porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych		319
Art. 20a.	[Porozumienia w sprawie cen transakcyjnych]	319
Art. 20b.	[Porozumienia dwustronne i wielostronne]	324
Art. 20c.	[Transakcje objęte porozumieniem]	326
Art. 20d.	[Brak zgody na porozumienie ze strony zagranicznej władzy podatkowej]	327
Art. 20e.	[Konsultacje w sprawie zawarcia porozumienia]	329
Art. 20f.	[Obowiązki wnioskodawcy]	330
Art. 20g.	[Procedura wyjaśniania wątpliwości]	334
Art. 20h.	[Zmiana propozycji wnioskodawcy]	336
Art. 20i.	[Decyzja w sprawie porozumienia]	338
Art. 20j.	[Termin załatwienia sprawy dotyczącej porozumienia]	341
Art. 20k.	[Zmiana lub uchylenie decyzji w sprawie porozumienia]	342
Art. 20l.	[Stwierdzenie wygaśnięcia decyzji]	343
Art. 20m.	[Opłaty]	344
Art. 20n.	[Opłata uzupełniająca]	346
Art. 20o.	[Przeznaczenie opłat]	347
Art. 20p.	[Koszty postępowania]	347
Art. 20q.	[Stosowanie przepisów]	347
Art. 20r.	[Odpowiednie stosowanie]	348
Dział III. Zobowiązania podatkowe		349
Rozdział 1. Powstawanie zobowiązania podatkowego		349
Art. 21.	[Powstawanie zobowiązania podatkowego]	349
Art. 21a.	[Potwierdzenie braku zaległości podatkowych]	355
Art. 21b.	[Decyzja określająca wysokość dochodu, przychodu lub zysku]	356
Art. 22.	[Zaniechanie poboru podatków i zwolnienie płatnika z jego obowiązków]	357
Art. 23.	[Oszacowanie podstawy opodatkowania]	368
Art. 23a.	[Określenie wysokości zaliczek przy oszacowaniu podstawy opodatkowania]	383
Art. 24.	[Określenie wysokości straty przez organ podatkowy]	385
Art. 24a–25. (uchylone)		386
Rozdział 2. Odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta		386
Art. 26.	[Odpowiedzialność podatnika]	386
Art. 26a.	[Wyłączenie odpowiedzialności podatnika]	388
Art. 27.	(uchylony)	391
Art. 28.	[Wynagrodzenie płatnika i inkasenta]	391
Art. 29.	[Odpowiedzialność a małżeńska wspólność majątkowa]	394
Art. 30.	[Odpowiedzialność płatnika i inkasenta]	397
Art. 31.	[Wyznaczenie osób do wykonywania czynności płatnika i inkasenta]	405
Art. 32.	[Przechowywanie dokumentów przez płatnika i inkasenta]	406

Rozdział 3. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych	408
Art. 33. [Zabezpieczenie zobowiązania podatkowego przed terminem płatności lub przed wydaniem decyzji]	408
Art. 33a. [Wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu]	419
Art. 33b. [Zabezpieczenie na majątku innych podmiotów niż podatnik]	422
Art. 33c. [Zabezpieczenie odsetek za zwłokę oraz innych zaległości]	425
Art. 33d. [Sposoby zabezpieczenia należności podatkowych]	427
Art. 33e. [Gwarant lub poręczyciel zobowiązania podatkowego]	434
Art. 33f. [Wybór formy zabezpieczenia]	435
Art. 33g. [Postanowienie w sprawie przyjęcia zabezpieczenia dobrowolnego]	436
Art. 34. [Hipoteka przymusowa]	436
Art. 35. [Powstanie hipoteki przymusowej]	443
Art. 36. (uchylony)	447
Art. 37. (uchylony)	448
Art. 38. [Tryb zakładania księgi wieczystej]	448
Art. 38a. [Tryb zaspokojenia z przedmiotu hipoteki]	450
Art. 39. [Wyjawienie nieruchomości i praw majątkowych]	450
Art. 40. (uchylony)	453
Art. 41. [Zastaw skarbowy]	453
Art. 42. [Spis rzeczy ruchomych oraz zbywalnych praw majątkowych]	458
Art. 42a. [Wykreślenie wpisu z rejestru zastawów skarbowych]	459
Art. 43. [Rejestr zastawów skarbowych]	459
Art. 44. [Podstawy wniosku o wpis zastawu skarbowego]	462
Art. 45. [Powstanie zastawu skarbowego]	463
Art. 45a. (uchylony)	464
Art. 46. [Pierwszeństwo zastawów]	464
Art. 46a. [Wpis zastawu skarbowego]	468
Art. 46b. [Badanie wniosku o wpis zastawu]	469
Art. 46c. [Wypis i zaświadczenie z rejestru zastawów]	470
Art. 46d. [Dostęp do rejestru w Biuletynie Informacji Publicznej]	474
Art. 46e. [Dostęp do rejestru uprawnionych organów]	474
Art. 46f. [Delegacja ustawowa]	475
Art. 46g. [Wygaśnięcie zastawu skarbowego]	476
Art. 46h. [Wykreślenie zastawu skarbowego na podstawie decyzji]	478
Art. 46i. [Wykreślenie zastawu skarbowego bez wydania decyzji]	481
Rozdział 4. Terminy płatności	484
Art. 47. [Termin płatności podatku]	484
Art. 48. [Odraczanie terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego]	488
Art. 49. [Termin zapłaty odroczonego i rozłożonego na raty podatku]	492
Art. 50. [Upoważnienie Ministra Finansów do przedłużania terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego]	495
Rozdział 5. Zaległość podatkowa	496
Art. 51. [Zaległość podatkowa]	496
Art. 52. [Nadpłaty i zwroty podatków jako zaległości podatkowe]	499

Art. 52a.	[Nienależnie pobrane wynagrodzenia płatników i inkasentów jako zaległość podatkowa]	505
Rozdział 6. Odsetki za zwłokę i opłata prolongacyjna		506
Art. 53.	[Naliczanie odsetek za zwłokę]	506
Art. 53a.	[Decyzja określająca wysokość odsetek za zwłokę]	510
Art. 54.	[Nienaliczanie odsetek za zwłokę]	512
Art. 55.	[Wpłacanie odsetek za zwłokę]	517
Art. 56.	[Stawka odsetek za zwłokę]	519
Art. 56a.	[Obniżona stawka od zaległości podatkowych]	519
Art. 56b.	[Podwyższona stawka odsetek za zwłokę]	522
Art. 56ba.	[Stawki podwyższone a dodatkowe zobowiązanie podatkowe w VAT]	524
Art. 56c.	[Waloryzacja stawek odsetek za zwłokę]	524
Art. 56d.	[Obowiązująca stawka odsetek od zaległości podatkowych]	524
Art. 57.	[Opłata prolongacyjna]	525
Art. 58.	[Zobowiązanie Ministra Finansów do określenia szczegółowych zasad naliczania odsetek za zwłokę i opłaty prolongacyjnej]	528
Rozdział 7. Wygaśnięcie zobowiązań podatkowych		529
Art. 59.	[Sposoby wygasania zobowiązań podatkowych]	529
Art. 60.	[Określenie terminu zapłaty podatku]	533
Art. 61.	[Obowiązek zapłaty podatku w formie bankowych rozliczeń bezgotówkowych]	536
Art. 61a.	[Zapłata kartą płatniczą]	539
Art. 62.	[Zasady zaliczania wpłat podatków]	540
Art. 62a.	[Zapłata podatku a środki pieniężne przyjęte jako zabezpieczenie]	543
Art. 62b.	[Zapłata podatku za podatnika]	544
Art. 63.	[Zaokrąglanie podstaw opodatkowania i kwot podatków]	545
Art. 64.	[Potrącenie zobowiązania podatkowego z wierzytelności podatnika wobec Skarbu Państwa]	547
Art. 65.	[Potrącenie zobowiązania podatkowego z wierzytelności podatnika wobec gminy]	552
Art. 66.	[Przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych]	554
Art. 67.	(uchylony)	557
Rozdział 7a. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych		557
Art. 67a.	[Odroczenie, rozłożenie na raty, umorzenie podatku]	557
Art. 67b.	[Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych przedsiębiorców]	566
Art. 67c.	[Ulgi w spłacie należności płatników, inkasentów, spadkobierców oraz osób trzecich]	578
Art. 67d.	[Ulgi udzielane z urzędu]	579
Art. 67e.	[Delegacja do wydania aktu wykonawczego]	581
Rozdział 8. Przedawnienie		581
Art. 68.	[Przedawnienie prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego]	581
Art. 69.	[Przedawnienie prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego w razie utraty prawa do ulgi]	586
Art. 70.	[Przedawnienie zobowiązania podatkowego]	588

Art. 70a.	[Zawieszenie biegu terminu przedawnienia w związku z uzyskiwaniem informacji od organów innego państwa]	600
Art. 70b.	(uchylony)	601
Art. 70c.	[Zawiadomienie podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia]	601
Art. 70d.	[Procedura wzajemnego porozumiewania się a upływ terminu przedawnienia]	602
Art. 71.	[Przedawnienie należności płatników i inkasentów oraz należności, o których mowa w art. 52 i 52a]	602
Rozdział 9. Nadpłata		602
Art. 72.	[Pojęcie nadpłaty]	602
Art. 73.	[Określenie wysokości nadpłaty]	609
Art. 74.	[Powstanie nadpłaty w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej]	613
Art. 74a.	[Określenie wysokości nadpłaty przez organ podatkowy]	615
Art. 75.	[Postępowanie z nadpłatą]	621
Art. 76.	[Zwrot nadpłaty]	634
Art. 76a.	[Zaliczenie nadpłaty]	637
Art. 76b.	[Tryb zwrotu podatku]	639
Art. 76c.	[Nadpłata zaliczek]	641
Art. 77.	[Terminy zwrotu nadpłaty]	642
Art. 77a.	[Zwrot nadwyżki zaliczek na podatek dochodowy]	646
Art. 77b.	[Zwrot nadpłaty]	647
Art. 77c.	[Nadpłata a korekta zeznania w podatku dochodowym]	649
Art. 78.	[Oprocentowanie nadpłaty]	649
Art. 78a.	[Zwrot części nadpłaty]	659
Art. 79.	[Ograniczenie i wygaśnięcie prawa do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty]	659
Art. 80.	[Wygaśnięcie prawa do zwrotu i zaliczenia nadpłaty]	661
Rozdział 9a. Podpisywanie deklaracji		663
Art. 80a.	[Pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji]	663
Art. 80b.	[Zwolnienie podatnika z obowiązku podpisania deklaracji]	665
Rozdział 10. Korekta deklaracji		666
Art. 81.	[Korygowanie deklaracji]	666
Art. 81a.	(uchylony)	669
Art. 81b.	[Zawieszenie uprawnienia do korekty deklaracji]	669
Art. 81c.	(uchylony)	671
Rozdział 11. Informacje podatkowe		671
Art. 82.	[Sporządzanie i przekazywanie informacji podatkowych]	671
Art. 82a.	[Informacje dotyczące nierezydentów]	678
Art. 82b.	[Obowiązek współdziałania organów administracji z organami podatkowymi]	679
Art. 83.	[Zobowiązanie Ministra Finansów do określenia zakresu i trybu przekazywania informacji podatkowych przez organy i jednostki MON i MSWiA]	679

Art. 84.	[Sporządzanie i przekazywanie informacji podatkowych przez sądy, komorników sądowych i notariuszy]	680
Art. 85.	[Upoważnienie Ministra Finansów do określania obowiązków w zakresie składania informacji i deklaracji podatkowych]	681
Art. 86.	[Przechowywanie ksiąg podatkowych i dokumentów]	681
Rozdział 12. Rachunki		682
Art. 87.	[Obowiązek wystawiania rachunków]	682
Art. 88.	[Numerowanie rachunków i przechowywanie ich kopii]	685
Art. 89–90. (uchylone)		686
Rozdział 13. Odpowiedzialność solidarna		686
Art. 91.	[Stosowanie przepisów kodeksu cywilnego do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe]	686
Art. 92.	[Przesłanki objęcia solidarną odpowiedzialnością za zobowiązania podatkowe]	693
Rozdział 14. Prawa i obowiązki następców prawnych oraz podmiotów przekształconych		699
Art. 93.	[Następstwo prawne przedsiębiorców i innych jednostek organizacyjnych]	699
Art. 93a.	[Następstwo prawne przy przekształceniach]	702
Art. 93b.	[Następstwo prawne związane z łączeniem lub przekształceniem komunalnych zakładów budżetowych]	708
Art. 93c.	[Następstwo prawne związane z przejęciem lub podziałem osoby prawnej]	709
Art. 93d.	[Następstwo w zakresie praw i obowiązków wynikających z decyzji] ..	713
Art. 93e.	[Wyłączenie zastosowania art. 93–93d]	713
Art. 94.	[Następstwo prawne przy komercjalizacji przedsiębiorstw państwowych]	715
Art. 95.	[Ograniczenie odpowiedzialności następców prawnych komercjalizowanych przedsiębiorstw państwowych]	716
Art. 96.	[Naliczanie odsetek za zwłokę i oprocentowanie zwrotu podatku następcom prawnym komercjalizowanych przedsiębiorstw państwowych]	717
Art. 97.	[Następstwo prawne spadkobierców podatnika]	718
Art. 97a.	(uchylony)	727
Art. 98.	[Odpowiedzialność podatkowa spadkobierców]	727
Art. 99.	[Zawieszenie biegu terminów wobec spadkobierców]	732
Art. 100.	[Decyzja o zakresie odpowiedzialności spadkobierców]	733
Art. 101.	[Naliczanie spadkobiercy odsetek za zwłokę i oprocentowania zaliczek na podatek od towarów i usług]	736
Art. 102.	[Przesłanki stosowania art. 100 i 101]	737
Art. 103.	[Zawiadomienie spadkobierców o sytuacji procesowej podatnika] ..	739
Art. 104.	(uchylony)	742
Art. 105.	[Oprocentowanie nadpłat i zwrotów podatków należnych spadkobiercom]	742
Art. 106.	[Odpowiedzialność zapisobiercy za zobowiązania podatkowe spadkodawcy]	743

Rozdział 15. Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich	744
Art. 107. [Zakres odpowiedzialności osób trzecich]	744
Art. 108. [Decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej]	748
Art. 109. [Przepisy mające zastosowanie do odpowiedzialności osób trzecich] ..	756
Art. 110. [Odpowiedzialność rozwiedzionego małżonka podatnika]	757
Art. 111. [Odpowiedzialność członka rodziny podatnika]	759
Art. 112. [Odpowiedzialność nabywcy majątku podatnika]	763
Art. 112a. [Odpowiedzialność nabywcy w postępowaniu egzekucyjnym oraz upadłościowym]	767
Art. 112b. [Odpowiedzialność jednoosobowej spółki kapitałowej powstałej z przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną]	767
Art. 112c. [Odpowiedzialność podatkowa spółki bez osobowości prawnej]	769
Art. 113. [Odpowiedzialność firmującego działalność gospodarczą podatnika] ..	769
Art. 114. [Odpowiedzialność właściciela, samoistnego posiadacza lub użytkownika wieczystego za zaległości podatkowe użytkownika] ..	771
Art. 114a. [Odpowiedzialność dzierżawcy i użytkownika nieruchomości podatnika]	774
Art. 115. [Odpowiedzialność wspólnika spółki niemającej osobowości prawnej]	777
Art. 116. [Odpowiedzialność członków zarządów spółek z o.o. i akcyjnych] ..	782
Art. 116a. [Odpowiedzialność członków organów zarządzających innych osób prawnych]	790
Art. 116b. [Odpowiedzialność podatkowa likwidatorów spółki]	793
Art. 117. [Odpowiedzialność w przypadku podziału osoby prawnej]	793
Art. 117a. [Odpowiedzialność gwaranta lub poręczyciela]	795
Art. 117b. [Odpowiedzialność podatnika podatku VAT, na rzecz którego dokonano dostawy towarów]	797
Art. 117c. [Odpowiedzialność pełnomocnika dokonującego rejestracji podatnika podatku od towarów i usług]	799
Art. 118. [Przedawnienie prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej]	800
Art. 119. [Waloryzacja kwot podanych w ordynacji podatkowej]	802
Dział IIIa. Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania	804
Rozdział 1. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania	804
Art. 119a. [Unikanie opodatkowania]	804
Art. 119b. [Niestosowanie klauzuli]	813
Art. 119c. [Sztuczny sposób działania]	815
Art. 119d. [Czynność podjęta przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej]	816
Art. 119e. [Korzyść podatkowa]	817
Art. 119f. [Zespół czynności składający się na działanie sztuczne]	817
Rozdział 2. Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania	818
Art. 119g. [Wszczęcie lub przejęcie postępowania przez Ministra Finansów] ...	818
Art. 119h. [Opinia Rady ds. Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania]	819
Art. 119i. [Procedura wydania opinii przez Radę]	820

Art. 119j. [Skorygowanie deklaracji przez podmiot inny niż strona]	821
Art. 119k. [Umorzenie lub przekazanie postępowania właściwemu organowi, w przypadku gdy nie ma podstaw do stosowania klauzuli]	821
Art. 119l. [Stosowanie przepisów działu IV]	822
Rozdział 3. Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania	822
Art. 119m. [Zadania Rady]	822
Art. 119n. [Procedura powołania Rady]	823
Art. 119o. [Skład Rady]	823
Art. 119p. [Tryb odwołania członka Rady]	824
Art. 119q. [Zmniejszenie składu Rady]	825
Art. 119r. [Tryb wyboru przewodniczącego Rady]	825
Art. 119s. [Kompetencje przewodniczącego Rady i organizacja pracy Rady] ...	825
Art. 119t. [Publikacja opinii Rady]	826
Art. 119u. [Wyłączenia członków Rady]	826
Art. 119v. [Wynagrodzenia członków Rady]	827
Rozdział 4. Opinie zabezpieczające	827
Art. 119w. [Wydanie opinii zabezpieczającej]	827
Art. 119x. [Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej]	828
Art. 119y. [Wydanie i odmowa wydania decyzji zabezpieczającej]	829
Art. 119z. [Wniosek o wydanie opinii a bieg postępowania]	830
Art. 119za. [Treść opinii zabezpieczającej]	830
Art. 119zb. [Termin załatwienia wniosku]	830
Art. 119zc. [Opłata za wniosek]	831
Art. 119zd. [Zmiana opinii]	831
Art. 119ze. [Skutki wycofania wniosku]	832
Art. 119zf. [Stosowanie innych przepisów]	832
Dział IV. Postępowanie podatkowe	833
Rozdział 1. Zasady ogólne	833
Art. 120. [Zasada legalności i praworządności]	833
Art. 121. [Zasada postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, zasada udzielania informacji]	838
Art. 122. [Zasada prawdy obiektywnej]	843
Art. 123. [Zasada czynnego udziału stron w każdym stadium postępowania] ..	846
Art. 124. [Zasada przekonywania stron]	849
Art. 125. [Zasada szybkości i prostoty postępowania]	850
Art. 126. [Zasada pisemności]	853
Art. 127. [Zasada dwuinstancyjności]	854
Art. 128. [Zasada trwałości decyzji ostatecznych]	857
Art. 129. [Zasada jawności postępowania]	859
Rozdział 2. Wyłączenie pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego	859
Art. 130. [Przesłanki wyłączenia pracownika organu podatkowego]	859
Art. 131. [Przesłanki wyłączenia naczelnika urzędu skarbowego]	868
Art. 131a. [Wyłączenie naczelnika urzędu celno-skarbowego]	871
Art. 131b. [Forma wyznaczenia organu podatkowego]	871

Art. 132.	[Przesłanki wyłączenia wójta, burmistrza, prezydenta miasta]	872
Art. 132a.	[Ustanie małżeństwa, przysposobienia, opieki i kurateli a wyłączenie organu]	873
Rozdział 3. Strona		874
Art. 133.	[Definicja funkcjonalna strony]	874
Art. 133a.	[Działanie organizacji społecznej w sprawie podatnika]	882
Art. 134.	(uchylony)	888
Art. 135.	[Zdolność prawna i zdolność do czynności prawnych]	888
Art. 136–137.	(uchylone)	892
Art. 138.	[Wyznaczenie przedstawiciela, ustanowienie kuratora]	892
Rozdział 3a. Pełnomocnictwo		896
Art. 138a.	[Działanie przez pełnomocnika]	896
Art. 138b.	[Pełnomocnik]	906
Art. 138c.	[Elementy pełnomocnictwa]	909
Art. 138d.	[Pełnomocnictwo ogólne]	912
Art. 138e.	[Pełnomocnictwo szczególne]	916
Art. 138f.	[Pełnomocnictwo do doręczeń]	919
Art. 138g.	[Wielość pełnomocników]	923
Art. 138h.	[Wydruk pełnomocnictwa udzielonego w formie dokumentu elektronicznego]	924
Art. 138i.	[Skuteczność pełnomocnictwa w czasie]	924
Art. 138j.	[Delegacja ustawowa]	926
Art. 138k.	[Centralny Rejestr Pełnomocnictw]	927
Art. 138l.	[Tymczasowy pełnomocnik szczególny dla osoby fizycznej]	928
Art. 138m.	[Tymczasowy pełnomocnik szczególny dla osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej]	931
Art. 138n.	[Wyznaczenie profesjonalnego tymczasowego pełnomocnika szczególnego oraz ustalenie wynagrodzenia i kosztów]	932
Art. 138o.	[Odesłanie do przepisów kodeksu cywilnego i kodeksu postępowania cywilnego]	935
Rozdział 4. Załatwianie spraw		936
Art. 139.	[Terminy załatwiania spraw]	936
Art. 140.	[Przekroczenie terminu do załatwienia sprawy]	942
Art. 141.	[Ponaglenie na niezałatwienie sprawy we właściwym terminie]	944
Art. 142.	[Odpowiedzialność pracownika organu podatkowego]	953
Art. 143.	[Upoważnienie pracownika do załatwiania spraw]	954
Rozdział 5. Doręczenia		959
Art. 144.	[Doręczanie pism]	959
Art. 144a.	[Przesłanki doręczenia za pomocą środków komunikacji elektronicznej]	978
Art. 144b.	[Doręczanie wydruków pism wydanych w formie dokumentu elektronicznego]	985
Art. 145.	[Adresaci pism w postępowaniu podatkowym]	989
Art. 146.	[Obowiązek zawiadomienia organu o zmianie adresu]	995
Art. 146a.	[Zawiadomienie o zmianie adresu przez pełnomocnika ogólnego]	999
Art. 147.	(uchylony)	1000

Art. 147a.	[Pełnomocnik do spraw doręczeń w postępowaniu przed organami celnymi]	1000
Art. 148.	[Miejsce doręczenia pism osobom fizycznym]	1003
Art. 149.	[Doręczanie pism w przypadku nieobecności adresata w mieszkaniu]	1008
Art. 150.	[Postępowanie w przypadku niemożności doręczenia pisma w sposób przewidziany w art. 148 § 1 lub art. 149]	1015
Art. 150a.	[Doręczanie na adres skrytki pocztowej]	1018
Art. 151.	[Doręczanie pism osobom prawnym i jednostkom niemającym osobowości prawnej]	1019
Art. 151a.	[Pozostawienie pisma w aktach sprawy ze skutkiem doręczenia]	1022
Art. 152.	[Potwierdzanie odbioru pism]	1024
Art. 152a.	[Doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej]	1027
Art. 153.	[Odmowa przyjęcia pisma]	1032
Art. 154.	[Doręczanie pism kuratorowi, przedstawicielowi oraz przedstawicielom dyplomatycznym i konsularnym]	1034
Art. 154a.	[Wniosek o doręczenie pisma organu podatkowego przez władze państwa członkowskiego UE]	1036
Art. 154b.	[Stosowanie przepisów]	1038
Art. 154c.	[Zasada wzajemności]	1039
Rozdział 6. Wezwania		1040
Art. 155.	[Przesłanki wzywania]	1040
Art. 156.	[Ograniczenie obowiązku osobistego stawienia się]	1045
Art. 157.	[Pomoc prawna]	1047
Art. 157a.	[Rozszerzenie zakresu pomocy prawnej]	1049
Art. 158.	[Obowiązek osobistego stawienia się]	1050
Art. 159.	[Treść wezwania]	1051
Art. 160.	[Szczególne formy wezwań]	1057
Rozdział 7. Przywrócenie terminu		1058
Art. 161.	[uchylony]	1058
Art. 162.	[Przywrócenie uchybionego terminu]	1058
Art. 163.	[Postanowienie w sprawie przywrócenia terminu]	1066
Art. 164.	[Wstrzymanie wykonania decyzji lub postanowienia]	1066
Rozdział 8. Wszczęcie postępowania		1068
Art. 165.	[Wszczęcie postępowania (inicjatywa, forma, data)]	1068
Art. 165a.	[Postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania]	1082
Art. 165b.	[Wszczęcie postępowania podatkowego po kontroli podatkowej]	1085
Art. 165c.	[Wszczęcie postępowania podatkowego po kontroli podatkowej dotyczącej VAT]	1092
Art. 166.	[Współuczestnictwo formalne]	1096
Art. 166a.	[Połączenie postępowania w sprawach dotyczących podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego z tytułu importu towarów]	1099
Art. 167.	[Rozszerzanie zakresu żądania strony]	1099
Art. 168.	[Wnoszenie podań]	1101
Art. 169.	[Braki formalne podania]	1114

Art. 170.	[Przekazanie podania według właściwości]	1124
Art. 171.	[Rozpatrywanie podań dotyczących kilku spraw]	1126
Rozdział 9. Metryki, protokoły i adnotacje		1128
Art. 171a.	[Obowiązek prowadzenia metryki sprawy]	1128
Art. 172.	[Czynności wymagające sporządzenia protokołu]	1136
Art. 173.	[Treść i sposób sporządzania protokołu]	1140
Art. 174.	[Protokół przesłuchania]	1142
Art. 175.	[Zeznanie na piśmie oraz inne dokumenty]	1144
Art. 176.	[Skreślenia i poprawki w protokole]	1145
Art. 177.	[Adnotacje urzędowe]	1146
Rozdział 10. Udostępnianie akt		1147
Art. 178.	[Prawo strony wglądu do akt]	1147
Art. 179.	[Wyłączenie prawa strony do wglądu do akt]	1153
Rozdział 11. Dowody		1157
Art. 180.	[Zasady postępowania dowodowego]	1157
Art. 181.	[Dowody z deklaracji, informacji oraz innych dokumentów]	1174
Art. 181a.	[Podanie lub deklaracja odwzorowane cyfrowo]	1182
Art. 182.	[Dowody z informacji instytucji finansowych]	1184
Art. 183.	[Wezwanie upoważnionego organu podatkowego do udzielenia informacji przez instytucję finansową]	1189
Art. 184.	[Warunki, jakim powinno odpowiadać żądanie upoważnionego organu podatkowego do udzielenia informacji przez instytucje finansowe]	1190
Art. 185.	[Warunki odmowy udzielenia informacji przez instytucje finansowe]	1193
Art. 186.	(uchylony)	1193
Art. 187.	[Zakres i sposób zbierania oraz rozpatrywania materiału dowodowego]	1194
Art. 188.	[Żądanie strony przeprowadzenia dowodu]	1203
Art. 189.	[Wezwanie strony do przedstawienia dowodu i tłumaczenia dokumentacji]	1206
Art. 190.	[Prawo strony do udziału w czynnościach dowodowych]	1208
Art. 191.	[Zasada swobodnej oceny dowodu]	1211
Art. 192.	[Warunki uznania okoliczności faktycznej za udowodnioną]	1219
Art. 193.	[Księga jako dowód w postępowaniu (rzetelność i niewadliwość ksiąg)]	1220
Art. 193a.	[Przekazanie ksiąg oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych]	1226
Art. 194.	[Dowód z dokumentów urzędowych]	1232
Art. 194a.	[Poświadczenie odpisów dokumentów]	1239
Art. 195.	[Wyłączenie świadków]	1247
Art. 196.	[Prawo odmowy zeznań lub odmowy odpowiedzi na pytania]	1250
Art. 197.	[Powołanie i wyłączenie biegłego]	1255
Art. 198.	[Dowód z oględzin]	1262
Art. 199.	[Dowód z przesłuchania strony]	1264
Art. 199a.	[Ustalenie treści czynności prawnej przez organ podatkowy]	1268

Art. 200.	[Prawo strony do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego przed wydaniem decyzji]	1277
Rozdział 11a. Rozprawa		1283
Art. 200a.	[Rozprawa w postępowaniu podatkowym]	1283
Art. 200b.	[Termin rozprawy w postępowaniu podatkowym]	1283
Art. 200c.	[Osoba kierująca rozprawą w postępowaniu podatkowym]	1284
Art. 200d.	[Uprawnienia strony i kierującego rozprawą w postępowaniu podatkowym]	1284
Rozdział 12. Zawieszenie postępowania		1294
Art. 201.	[Obligatoryjne zawieszenie postępowania]	1294
Art. 202.	[Obowiązek dążenia przez organ podatkowy do usunięcia przeszkód w prowadzeniu postępowania]	1306
Art. 203.	[Rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego]	1308
Art. 204.	[Postanowienie o zawieszeniu postępowania w sprawie udzielenia ulg w spłacie zobowiązań podatkowych]	1309
Art. 204a.	[uchylony]	1311
Art. 205.	[Postanowienie o podjęciu zawieszonego postępowania]	1311
Art. 205a.	[Podjęcie przez organ podatkowy postępowania z urzędu]	1312
Art. 206.	[Wstrzymanie biegu terminów z powodu zawieszenia postępowania]	1315
Rozdział 13. Decyzje		1316
Art. 207.	[Rozstrzyganie spraw w formie decyzji]	1316
Art. 208.	[Umorzenie postępowania]	1323
Art. 209.	[Zajęcie stanowiska przez inny organ]	1330
Art. 210.	[Treść decyzji podatkowej]	1337
Art. 211.	[Pisemna forma doręczenia decyzji]	1348
Art. 212.	[Związanie organu wydaną decyzją]	1349
Art. 213.	[Prawo strony żądania uzupełnienia lub sprostowania decyzji]	1350
Art. 214.	[Skutki błędnego pouczenia strony o środkach zaskarżenia]	1352
Art. 215.	[Prostowanie błędów rachunkowych, oczywistych omyłek oraz wyjaśnianie wątpliwości]	1353
Rozdział 14. Postanowienia		1355
Art. 216.	[Postanowienia]	1355
Art. 217.	[Treść postanowienia]	1357
Art. 218.	[Pisemna forma postanowienia]	1358
Art. 219.	[Odpowiednie stosowanie przepisów]	1359
Rozdział 15. Odwołania		1359
Art. 220.	[Prawo odwołania]	1359
Art. 221.	[Rozpatrywanie odwołań od decyzji Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej lub samorządowego kolegium odwoławczego wydanych w pierwszej instancji]	1363
Art. 221a.	[Rozpatrywanie odwołań od decyzji wydanej w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu celno-skarbowego]	1365
Art. 222.	[Treść odwołania od decyzji]	1366
Art. 223.	[Właściwość i termin do wniesienia odwołania]	1372

Art. 223a–225. (uchylone)	1374
Art. 226. [Podejmowanie decyzji w trybie autokontroli]	1374
Art. 227. [Przekazanie sprawy organowi odwoławczemu]	1376
Art. 228. [Niedopuszczalność odwołania lub uchybienie terminowi do jego wniesienia]	1378
Art. 229. [Dodatkowe postępowanie organu odwoławczego lub organu, który wydał decyzję]	1381
Art. 230–231. (uchylone)	1383
Art. 232. [Cofnięcie odwołania przez stronę]	1383
Art. 233. [Decyzje organu odwoławczego]	1385
Art. 234. [Zakaz orzekania na niekorzyść strony (zakaz <i>reformationis</i> <i>in peius</i>)]	1394
Art. 234a. [Zwrot akt organowi pierwszej instancji]	1396
Art. 235. [Odpowiednie stosowanie przepisów]	1396
Rozdział 16. Zażalenia	1397
Art. 236. [Prawo zażalenia, termin wniesienia]	1397
Art. 237. [Zaskarżanie postanowień, na które nie przysługuje zażalenie]	1398
Art. 238. (uchylony)	1399
Art. 239. [Odesłanie do przepisów dotyczących odwołań]	1399
Rozdział 16a. Wykonanie decyzji	1399
Art. 239a. [Brak wykonalności decyzji nieostatecznej]	1399
Art. 239b. [Przesłanki i zasady nadawania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności]	1402
Art. 239c. [Rygor natychmiastowej wykonalności decyzji o zabezpieczeniu] ...	1411
Art. 239d. [Wyłączenia przy nadawaniu decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności]	1412
Art. 239e. [Zasady wykonywania decyzji ostatecznej]	1413
Art. 239f. [Zasady wstrzymywania wykonania decyzji ostatecznej]	1414
Art. 239g. [Wstrzymanie wykonania decyzji a jej dobrowolne wykonanie]	1416
Art. 239h. [Wpływ wstrzymania wykonania decyzji na naliczanie odsetek]	1416
Art. 239i. [Hipoteka przymusowa i zastaw skarbowy a wykonanie decyzji] ...	1417
Art. 239j. [Odpowiednie stosowanie przepisów rozdziału do wykonywania postanowień]	1417
Rozdział 17. Wznowienie postępowania	1417
Art. 240. [Przesłanki wznowienia postępowania]	1417
Art. 241. [Wznowienie postępowania z urzędu lub na żądanie strony]	1434
Art. 242. (uchylony)	1435
Art. 243. [Forma prawna wznowienia i odmowy wznowienia postępowania] ..	1436
Art. 244. [Właściwości organu w sprawie wznowienia postępowania]	1437
Art. 245. [Rodzaje decyzji wydanych po ponownym rozpoznaniu wznowionej sprawy]	1438
Art. 246. [Wstrzymanie wykonania decyzji]	1440
Rozdział 18. Stwierdzenie nieważności decyzji	1441
Art. 247. [Przyczyny stwierdzenia nieważności]	1441
Art. 248. [Właściwość organu, forma prawna wszczęcia i odmowy wszczęcia postępowania]	1462

Art. 249. [Niedopuszczalność wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji]	1464
Art. 250–251. (uchylone)	1466
Art. 252. [Wstrzymanie wykonania decyzji dotkniętej wadą]	1466
Rozdział 19. Uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej	1467
Art. 253. [Uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej, na mocy której strona nie nabyła prawa]	1467
Art. 253a. [Uchylenie decyzji, na mocy której strona nabyła prawo]	1475
Art. 253b. [Wyłączenie możliwości uchylenia decyzji, na mocy której strona nabyła prawo i nie nabyła prawa]	1478
Art. 254. [Zmiana decyzji ostatecznej ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego]	1479
Art. 255. [Uchylenie decyzji z powodu niedopełnienia przez stronę określonej czynności]	1481
Art. 256. [Zakaz wszczęcia postępowania w sprawie uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej po terminie]	1482
Art. 257. (uchylony)	1483
Rozdział 20. Wygaśnięcie decyzji	1483
Art. 258. [Przesłanki]	1483
Art. 259. [Niedotrzymanie terminu płatności raty]	1486
Art. 259a. [Skutek doręczenia decyzji określającej]	1488
Rozdział 21. Odpowiedzialność odszkodowawcza	1488
Art. 260. [Zasada odpowiedzialności odszkodowawczej]	1488
Art. 261. (uchylony)	1491
Rozdział 22. Kary porządkowe	1492
Art. 262. [Przesłanki]	1492
Art. 262a. [Przesłanki]	1493
Art. 263. [Właściwość organu]	1496
Rozdział 23. Koszty postępowania	1497
Art. 264. [Obciążenie Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy] ...	1497
Art. 265. [Zakres kosztów postępowania]	1498
Art. 266. [Zwrot kosztów postępowania]	1501
Art. 267. [Obciążenie strony kosztami]	1502
Art. 268. [Koszty dodatkowe]	1503
Art. 269. [Postanowienie w sprawie kosztów oraz odstąpienie od ustalenia kosztów]	1504
Art. 270. [Umorzenie kosztów postępowania]	1505
Art. 270a. [Postanowienie w sprawie kosztów postępowania]	1506
Art. 270b. [Opłaty za sporządzenie kopii oraz odpisu dokumentów]	1507
Art. 271. [Egzekucja]	1508
Dział V. Czynności sprawdzające	1509
Art. 272. [Cel czynności sprawdzających]	1509
Art. 272a. [Sprawdzanie dokumentów składanych w zakresie wymiany informacji z państwami członkowskimi UE]	1514

Art. 273.	(uchylony)	1515
Art. 274.	[Wezwanie do złożenia wyjaśnień oraz skorygowania deklaracji podatkowej]	1515
Art. 274a.	[Poprawność deklaracji podatkowych]	1520
Art. 274b.	[Przedłużenie terminu zwrotu podatku]	1523
Art. 274c.	[Sprawdzanie dokumentów u kontrahentów podatnika]	1525
Art. 275.	[Wezwanie do okazania dokumentów, złożenia kopii dokumentów, sporządzenia i przekazania informacji]	1528
Art. 276.	[Oględziny lokalu mieszkalnego]	1531
Art. 277.	[Stosowanie przepisów]	1533
Art. 278.	[Organ podatkowy wyłączony od dokonywania czynności sprawdzających]	1534
Art. 278a–279.	(uchylone)	1534
Art. 280.	[Stosowanie przepisów]	1534
Dział VI. Kontrola podatkowa		1537
Art. 281.	[Zakres i cel kontroli podatkowej]	1537
Art. 281a.	(uchylony)	1541
Art. 282.	[Podjęcie kontroli podatkowej]	1543
Art. 282a.	[Względny zakaz ponownego wszczęcia kontroli podatkowej]	1543
Art. 282b.	[Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej]	1546
Art. 282c.	[Kontrola podatkowa bez zawiadomienia o zamiarze jej wszczęcia] ..	1552
Art. 283.	[Upoważnienie do kontroli]	1558
Art. 284.	[Doręczenie upoważnienia do wszczęcia kontroli podatkowej]	1566
Art. 284a.	[Postanowienia szczególne dotyczące kontroli podatkowej]	1586
Art. 284b.	[Termin zakończenia kontroli podatkowej]	1592
Art. 285.	[Obecność kontrolowanego podczas kontroli]	1595
Art. 285a.	[Miejsce kontroli podatkowej]	1598
Art. 285b.	[Miejsce kontroli podatkowej – zasady szczególne]	1601
Art. 286.	[Uprawnienia kontrolującego]	1602
Art. 286a.	[Pomoc i asysta innych organów w toku kontroli]	1606
Art. 287.	[Obowiązki kontrolowanego]	1608
Art. 288.	[Kontrola lokalu mieszkalnego]	1613
Art. 288a.	(uchylony)	1616
Art. 289.	[Powiadomienie kontrolowanego o przeprowadzeniu dowodu]	1616
Art. 290.	[Protokół kontroli]	1620
Art. 290a.	[Sposób zabezpieczenia, odtwarzania i wykorzystywania dowodów utrwalonych w toku kontroli podatkowej]	1627
Art. 290b.	[Stwierdzenie braku właściwości miejscowej organu przeprowadzającego kontrolę]	1628
Art. 291.	[Zastrzeżenia i wyjaśnienia do protokołu kontroli]	1629
Art. 291a.	[Porozumienia w sprawie koordynacji kontroli]	1632
Art. 291b.	[Obowiązek kontrolowanego po zakończeniu kontroli podatkowej] ..	1633
Art. 291c.	[Kontrola podatkowa u przedsiębiorcy]	1635
Art. 291d.	[Stosowanie przepisów do reprezentanta lub pełnomocnika kontrolowanego. Nieobecność pełnomocnika podczas kontroli]	1637
Art. 292.	[Stosowanie przepisów]	1639

Dział VII. Tajemnica skarbową	1641
Art. 293. [Pojęcie tajemnicy skarbowej]	1641
Art. 294. [Zakres podmiotowy tajemnicy skarbowej]	1644
Art. 295. [Dostęp do informacji bankowych]	1647
Art. 295a. [Dostęp do informacji w sprawach cen transakcyjnych]	1648
Art. 295b. [Dostęp do akt w toku kontroli raportujących instytucji finansowych na podstawie przepisów o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami]	1648
Art. 296. [Przechowywanie akt zawierających dane podlegające szczególnej ochronie]	1649
Art. 297. [Udostępnianie akt zawierających informacje bankowe]	1650
Art. 297a. [Udostępnianie informacji uzyskanych od państw członkowskich Unii Europejskiej]	1655
Art. 297b. [Udostępnienie akt w sprawach dotyczących cen transferowych] ...	1657
Art. 298. [Udostępnianie akt niezawierających informacji bankowych]	1657
Art. 299. [Udostępnianie informacji z akt sprawy]	1660
Art. 299a. [Oznaczanie akt klauzulą „Tajemnica skarbową”]	1663
Art. 299b. [Wyrażenie zgody na ujawnianie tajemnicy skarbowej]	1664
Art. 299c. [Udostępnianie informacji o wysokości dochodów lub o niezaleganiu w podatkach]	1666
Art. 299d. [Odesłanie dotyczące informacji zgromadzonych poza aktami sprawy podatkowej]	1667
Art. 300. (uchylony)	1667
Art. 301. [Tajemnica skarbową a uprawnienia strony do udostępnienia akt] ..	1667
Art. 302–304. (uchylone)	1668
Art. 305. [Zbiorcze informacje dotyczące podatków]	1668
Dział VIIa. (uchylony)	1669
Dział VIII. Przepisy karne	1670
Art. 306. [Odpowiedzialność karna za ujawnienie informacji objętych tajemnicą skarbową]	1670
Dział VIIIa. Zaświadczenia	1673
Art. 306a. [Wydawanie zaświadczeń przez organy podatkowe]	1673
Art. 306b. [Zaświadczenie potwierdzające fakty albo stan prawny na podstawie danych organu]	1680
Art. 306c. [Odmowa wydania zaświadczenia]	1682
Art. 306d. [Ograniczenie żądania zaświadczenia przez organ podatkowy]	1684
Art. 306e. [Wydanie zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzającego stan zaległości podatkowej]	1687
Art. 306f. [Zaświadczenie o wysokości zobowiązań spadkodawcy]	1690
Art. 306g. [Zaświadczenie o zaległościach podatkowych zbywającego]	1692
Art. 306h. [Zaświadczenie o wysokości zaległości podatkowych podatnika wydawane na żądanie innych podmiotów]	1694
Art. 306ha. [Zaświadczenie dla banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo- kredytowej zamierzających udzielić podatnikowi kredytu]	1696
Art. 306i. [Zaświadczenie o wysokości dochodu i obrotu podatnika]	1696

Art. 306j. [Delegacja do wydania aktu wykonawczego]	1698
Art. 306k. [Odpowiednie stosowanie do zaświadczeń innych przepisów ordynacji podatkowej]	1699
Art. 306l. [Zaświadczenie o miejscu zamieszkania lub siedzibie na terytorium RP]	1700
Art. 306m. (uchylony)	1700
Art. 306n. [Delegacja do wydania aktu wykonawczego]	1701
Dział IX. Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe i końcowe	1702
Rozdział 1. Zmiany w przepisach obowiązujących	1702
Art. 307–323. (pominięte)	1702
Rozdział 2. Przepisy przejściowe	1702
Art. 324. [Sprawy wszczęte a nierozpatrzone przed dniem 1 stycznia 1998 r.]	1702
Art. 325. [Wnioski o zaniechanie poboru podatku]	1703
Art. 326. [Dalsze istnienie hipoteki ustawowej]	1703
Art. 327. [Wygaśnięcie zastawów ustawowych]	1704
Art. 328. [Potrącenie wierzytelności]	1704
Art. 329. [Stosowanie terminów]	1704
Art. 330. [Zwrot nadpłat podatku]	1705
Art. 331. [Korekta deklaracji podatkowej]	1705
Art. 332. [Odpowiedzialność osób trzecich z tytułu zaległości podatkowych] ...	1705
Art. 333. [Odpowiedzialność osób prawnych za zaległości podatkowe]	1706
Art. 334. [Rozpatrywanie odwołań wniesionych do podatkowej komisji odwoławczej oraz wniosków w trybach nadzwyczajnych]	1706
Art. 335. [Odwołania wniesione przez dniem 1 stycznia 1998 r.]	1707
Art. 336. [Wnioski o uchylenie lub zmianę decyzji]	1707
Art. 337. [Żądanie uchylenia, zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej]	1707
Art. 338. [Umorzenie postępowań wszczętych z urzędu]	1707
Art. 339. [Rozszerzone stosowanie przepisów]	1707
Art. 340. [Termin składania oświadczeń]	1708
Art. 341. [Odesłanie do przepisów o zobowiązaniach podatkowych]	1708
Art. 342. [Wnioski o ograniczenie zakresu żądanej informacji]	1708
Rozdział 3. Przepisy końcowe	1709
Art. 343. [Utrata mocy obowiązującej dotychczasowych przepisów]	1709
Art. 344. [Wejście w życie ustawy]	1709
Literatura	1711
Skorowidz rzeczowy	1737
Autorzy	1749

Wykaz skrótów

Akty prawne

dyrektywa Rady 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 z 11.03.2011, s. 1, ze zm.)
k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2017 r. poz. 459)
k.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2016 r. poz. 1137 ze zm.)
k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2016 r. poz. 2137 ze zm.)
k.m.	– ustawa z 18.09.2001 r. – Kodeks morski (Dz.U. z 2016 r. poz. 66)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
k.p.a.	– ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2016 r. poz. 23 ze zm.)
k.p.c.	– ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2016 r. poz. 1822 ze zm.)
k.p.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2016 r. poz. 1749 ze zm.)
k.r.o.	– ustawa z 25.02.1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2017 r. poz. 682)
k.s.h.	– ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1578 ze zm.)
nowela z 16.11.2006 r.	– ustawa z 16.11.2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1590); akt utracił moc
nowela z 10.09.2015 r.	– ustawa z 10.09.2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.)

p.p.s.a.	– ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2016 r. poz. 718 ze zm.)
pr. bank.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2016 r. poz. 1988 ze zm.)
pr. cel.	– ustawa z 19.03.2004 r. – Prawo celne (Dz.U. z 2016 r. poz. 1880 ze zm.)
pr. kons.	– ustawa z 25.06.2015 r. – Prawo konsularne (Dz.U. poz. 1274 ze zm.)
pr. not.	– ustawa z 14.02.1991 r. – Prawo o notariacie (Dz.U. z 2016 r. poz. 1796 ze zm.)
pr. poczt.	– ustawa z 23.11.2012 r. – Prawo pocztowe (Dz.U. z 2016 r. poz. 1113 ze zm.)
pr. res.	– ustawa z 15.05.2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. z 2016 r. poz. 1574 ze zm.)
pr. stow.	– ustawa z 7.04.1989 r. – Prawo o stowarzyszeniach (Dz.U. z 2017 r. poz. 210)
pr. tel.	– ustawa z 16.07.2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (Dz.U. z 2016 r. poz. 1489 ze zm.)
pr. up.	– ustawa z 28.02.2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. z 2016 r. poz. 2171 ze zm.)
rozporządzenie eIDAS	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z 23.07.2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylające dyrektywę 1999/93/WE (Dz. Urz. UE L 257 z 28.08.2014, s. 73)
r.w.o.p.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 24.12.2002 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (Dz.U. Nr 240, poz. 2069 ze zm.); akt utracił moc
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47 ze sprost.)
TWE	– Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 321E z 29.12.2006, s. 37)
u.d.j.s.t.	– ustawa z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2016 r. poz. 198 ze zm.)
u.d.p.	– ustawa z 5.07.1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz.U. z 2016 r. poz. 794 ze zm.)
u.f.p.	– ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1870 ze zm.)
u.g.k.	– ustawa z 20.12.1996 r. o gospodarce komunalnej (Dz.U. z 2016 r. poz. 573 ze zm.)
u.i.d.p., ustawa o informatyzacji	– ustawa z 17.02.2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. z 2017 r. poz. 570)
u.j.p.	– ustawa z 7.10.1999 r. o języku polskim (Dz.U. z 2011 r. Nr 43, poz. 224 ze zm.)

u.k.s.	– ustawa z 28.09.1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.); akt utracił moc
u.k.w.h.	– ustawa z 6.07.1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz.U. z 2016 r. poz. 790 ze zm.)
unijny kodeks celny	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z 9.10.2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 269 z 10.10.2013, s. 1)
u.o.i.f.	– ustawa z 29.07.2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2016 r. poz. 1636 ze zm.)
u.o.i.n.	– ustawa z 5.08.2010 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1167 ze zm.)
u.o.s.	– ustawa z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1827 ze zm.)
u.p.a.	– ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2017 r. poz. 43 ze zm.)
u.p.c.c.	– ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 223 ze zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2016 r. poz. 2032 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1888 ze zm.)
u.p.e.a.	– ustawa z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2016 r. poz. 599 ze zm.)
u.p.l.	– ustawa z 30.10.2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2016 r. poz. 374 ze zm.)
u.p.o.l.	– ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.)
u.p.p.	– ustawa z 6.11.2008 r. o prawach pacjenta i Rzeczniku Praw Pacjenta (Dz.U. z 2016 r. poz. 186 ze zm.)
u.p.r.	– ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2016 r. poz. 617 ze zm.)
u.p.s.d.	– ustawa z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2016 r. poz. 205 ze zm.)
u.p.s.p.p.	– ustawa z 30.04.2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1808 ze zm.)
u.p.t.u.	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.)
u.p.w.k.	– ustawa z 2.03.2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Dz.U. z 2016 r. poz. 1581 ze zm.)
u.p.z.p.	– ustawa z 29.01.2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2015 r. poz. 2164 ze zm.)
u.r.p.	– ustawa z 6.07.1982 r. o radcach prawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 233 ze zm.)

u.r.z.s.n.	– ustawa z 27.08.1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 2046 ze zm.)
u.s.d.g.	– ustawa z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1829 ze zm.)
u.s.k.o.	– ustawa z 12.10.1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (Dz.U. z 2015 r. poz. 1659 ze zm.)
ustawa – Przepisy wprowadzające ustawę o KAS	– ustawa z 16.11.2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948)
ustawa o CBA	– ustawa z 9.06.2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym (Dz.U. z 2016 r. poz. 1310 ze zm.)
ustawa o KAS	– ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1947 ze zm.)
ustawa o NIK	– ustawa z 23.12.1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz.U. z 2017 r. poz. 524)
u.s.u.s.	– ustawa z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2016 r. poz. 963 ze zm.)
u.u.i.s.	– ustawa z 21.06.1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz.U. z 2015 r. poz. 578 ze zm.); akt utracił moc
u.u.p.	– ustawa z 19.08.2011 r. o usługach płatniczych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1572 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.); akt utracił moc
u.z.p.d.	– ustawa z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku od dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2016 r. poz. 2180 ze zm.)
u.z.r.r.z.	– ustawa z 6.12.1996 r. o zastawie rejestrowym i rejestrze zastawów (Dz.U. z 2016 r. poz. 297 ze zm.)

Czasopisma, publikatory i inne

Biul. Skarb.	– Biuletyn Skarbowy
CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
Dor. Pod.	– Doradztwo Podatkowe
ECR	– European Court Reports
ePUAP	– elektroniczna Platforma Usług Administracji Publicznej
ETS	– Europejski Trybunał Sprawiedliwości
FK	– Finanse Komunalne
GIIF	– Generalny Inspektor Informacji Finansowej
GSP	– Gdańskie Studia Prawnicze
GSP-Prz. Orz.	– Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa

j.s.t.	– jednostka samorządu terytorialnego
Jur. Pod.	– Jurysdykcja Podatkowa
KPPod.	– Kwartalnik Prawa Podatkowego
KPPubl.	– Kwartalnik Prawa Publicznego
M.P.	– Monitor Polski
M. Pod.	– Monitor Podatkowy
M. Praw.	– Monitor Prawniczy
NIK	– Najwyższa Izba Kontroli
NP	– Nowe Prawo
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
NTA	– Najwyższy Trybunał Administracyjny
OECD	– Organizacja Wspólnoty Gospodarczej i Rozwoju
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSAiWSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OPP	– Orzecznictwo Podatkowe Przegląd
OSN	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego
OSNC	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Cywilna
OSNKW	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Karna i Wojskowa
OSNP	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A
OwSS	– Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych
PiP	– Państwo i Prawo
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PPE	– Przegląd Prawa Egzekucyjnego
PPH	– Przegląd Prawa Handlowego
PPLiFS	– Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych
Pr. Gosp.	– Prawo Gospodarcze
Pr. i Pod.	– Prawo i Podatki
Pr. Pom. Publ.	– Prawo Pomocy Publicznej
Prok. i Pr.	– Prokuratura i Prawo
Prok. i Pr.-wkł.	– Prokuratura i Prawo – wkładka
Prz. Leg.	– Przegląd Legislacyjny
Prz. Pod.	– Przegląd Podatkowy
PS	– Przegląd Sądowy
RPEiS	– Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
SA	– sąd apelacyjny
Sam. Teryt.	– Samorząd Terytorialny
SFK	– Serwis Finansowo-Księgowy
SN	– Sąd Najwyższy

TK	– Trybunał Konstytucyjny
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Wprowadzenie

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

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

W komentarzu zostało zaprezentowane i poddane analizie orzecznictwo sądowe oraz Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej mające znaczenie z uwagi na omawianą problematykę. Dodatkowo jest przytaczana literatura (glosy, artykuły, komentarze). Ma to na celu wszechstronne przedstawienie analizowanych zagadnień, tak aby czytelnik mógł poznać istotne argumenty formułowane w sporach interpretacyjnych powstałych na gruncie ordynacji podatkowej.

Trudne instytucje są dodatkowo przybliżane poprzez podanie przykładów praktycznych. Dotyczy to zwłaszcza regulacji procesowych znajdujących zastosowanie przede wszystkim w relacjach podatnik – organy podatkowe na etapie kontroli podatkowej, czynności spraw-

dzających i postępowania podatkowego. Dobry przykład znakomicie ułatwia zrozumienie nawet najbardziej skomplikowanych instytucji.

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

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

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

Leonard Etel

USTAWA

z 29.08.1997 r.

Ordynacja podatkowa

(Dz.U. z 2017 r. poz. 201; zm. Dz. U. z 2017 r. poz. 648)

DZIAŁ I

Przepisy ogólne

Art. 1. [Przedmiot regulacji]

Ustawa normuje:

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

1. Uwagi ogólne

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

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

W literaturze zwraca się uwagę, że nowa ordynacja podatkowa, nad którą trwają obecnie prace, prowadzone w ramach funkcjonującej od 2014 r. Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego¹, powinna regulować także takie kwestie, które obecnie znajdują się poza regulacją tej ustawy, jak m.in. zasady ewidencji i identyfikacji podatników². Wskazuje się także, jakie kwestie w dalszym ciągu powinny zostać poza zakresem tej ustawy,

¹ Zob. rozporządzenie Rady Ministrów z 21.10.2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz.U. poz. 1471).

² L. Etel [i in.], *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015, s. 26 i n.

w tym m.in. kwestie dotyczące: egzekucji należności publicznoprawnych, odpowiedzialności karnej za popełnione wykroczenia i przestępstwa podatkowe, organizacji organów podatkowych i organów kontroli skarbowej³. Uznano także, że nie ma potrzeby wprowadzać do tego aktu m.in. instytucji Rzecznika Praw Podatnika, autoryzowanego lub rzetelnego podatnika, a także katalogu uprawnień i obowiązków organów podatkowych⁴.

2. Systematyka ordynacji podatkowej

Ordynacja podatkowa składa się z 13 działów. W 6 z nich wprowadzono wewnętrzny podział na mniejsze jednostki redakcyjne, tj. rozdziały. Najbardziej rozbudowanymi są w tym zakresie działy: zobowiązanie podatkowe i postępowanie podatkowe⁵. Pierwszy z nich składa się z 16 rozdziałów, a drugi – z 23 rozdziałów. Poniżej przedstawiono tytuły i numerację działów i rozdziałów ordynacji podatkowej:

Dział I. Przepisy ogólne

Dział II. Organy podatkowe i ich właściwość

Rozdział 1. Organy podatkowe

Rozdział 1a. Interpretacje przepisów prawa podatkowego

Rozdział 2. Właściwość organów podatkowych

Dział IIa. Porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych

Dział III. Zobowiązania podatkowe

Rozdział 1. Powstawanie zobowiązania podatkowego

Rozdział 2. Odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta

Rozdział 3. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych

Rozdział 4. Terminy płatności

Rozdział 5. Zaległość podatkowa

Rozdział 6. Odsetki za zwłokę i opłata prolongacyjna

Rozdział 7. Wygaśnięcie zobowiązań podatkowych

Rozdział 7a. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych

Rozdział 8. Przedawnienie

Rozdział 9. Nadpłata

Rozdział 9a. Podpisywanie deklaracji

Rozdział 10. Korekta deklaracji

Rozdział 11. Informacje podatkowe

Rozdział 12. Rachunki

Rozdział 13. Odpowiedzialność solidarna

Rozdział 14. Prawa i obowiązki następców prawnych oraz podmiotów przekształconych

Rozdział 15. Odpowiedzialność podatkowa

Dział IIIa. Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania

Rozdział 1. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

Rozdział 2. Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania

³ L. Etel [i in.], *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia...*

⁴ L. Etel [i in.], *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia...*

⁵ P. Pietrasz, *Realizacja zobowiązań podatkowych w ramach jurysdykcyjnego postępowania podatkowego* (w:) *System Prawa Finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 706 i n.

Rozdział 3. Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

Rozdział 4. Opinie zabezpieczające

Dział IV. Postępowanie podatkowe

Rozdział 1. Zasady ogólne

Rozdział 2. Wyłączenie pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego

Rozdział 3. Strona

Rozdział 3a. Pełnomocnictwo

Rozdział 4. Załatwianie spraw

Rozdział 5. Doręczenia

Rozdział 6. Wezwania

Rozdział 7. Przywrócenie terminu

Rozdział 8. Wszczęcie postępowania

Rozdział 9. Metryki, protokoły i adnotacje

Rozdział 10. Udostępnianie akt

Rozdział 11. Dowody

Rozdział 11a. Rozprawa

Rozdział 12. Zawieszenie postępowania

Rozdział 13. Decyzje

Rozdział 14. Postanowienia

Rozdział 15. Odwołania

Rozdział 16. Zażalenia

Rozdział 16a. Wykonanie decyzji

Rozdział 17. Wznowienie postępowania

Rozdział 18. Stwierdzenie nieważności decyzji

Rozdział 19. Uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej

Rozdział 20. Wygaśnięcie decyzji

Rozdział 21. Odpowiedzialność odszkodowawcza

Rozdział 22. Kary porządkowe

Rozdział 23. Koszty postępowania

Dział V. Czynności sprawdzające

Dział VI. Kontrola podatkowa

Dział VII. Tajemnica skarbową

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

Rozdział 1. Zasady ogólne wymiany informacji podatkowych

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

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

Dział VIII. Przepisy karne

Dział VIIIa. Zaświadczenia

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

Rozdział 1. Zmiany w przepisach obowiązujących

Rozdział 2. Przepisy przejściowe

Rozdział 3. Przepisy końcowe

3. Rodzaje przepisów zawartych w ordynacji podatkowej

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

Drugą grupę przepisów zawartych w ordynacji podatkowej tworzą regulacje prawa materialnego. Wynikają z nich określone obowiązki, ciążące przede wszystkim na podatnikach, choć dotyczą one także innych podmiotów stosunków podatkowoprawnych, takich jak płatnicy, inkasenci, osoby trzecie, następcy prawni, w tym spadkobiercy⁶. Obowiązkiem tym jest konieczność zapłaty odsetek za zwłokę (zob. komentarz do art. 53). Uzupełnia on podstawową powinność podatnika, wynikającą z ustaw szczególnych, jaką jest konieczność zapłaty podatku we właściwym terminie. W ramach tej części mieszczą się także przepisy nakładające obowiązki na inne podmioty prawa podatkowego, o których była mowa wyżej.

Trzecią grupę przepisów znajdujących się w ordynacji podatkowej tworzą regulacje odnoszące się do instytucji przyznających określone uprawnienia. Dotyczą one podatnika – m.in. prawo do odzyskania nadpłaty⁷ (zob. komentarz do art. 72–80), prawo do uzyskania odroczenia terminu płatności (zob. komentarz do art. 48), prawo do zastosowania różnych sposobów zapłaty podatku (zob. komentarz do art. 59), ale także kompetencji organu podatkowego, np. w kontekście możliwości zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych (zob. komentarz do art. 33 i n.).

Czwarta grupa przepisów obejmuje regulacje proceduralne dotyczące przede wszystkim postępowania podatkowego. W jej skład wchodzi regulacje dotyczące działań podejmowanych od wszczęcia postępowania podatkowego, aż do wydania i doręczenia decyzji podatkowej, ale także odnoszące się do tzw. nadzwyczajnych sposobów weryfikacji decyzji ostatecznych (zob. komentarz do art. 120–271) oraz czynności sprawdzających (art. 272–280) i kontroli podatkowej (art. 281–292). Piątą część tworzą przepisy dotyczące zakresu tajemnicy skarbowej (art. 293–305), określające konsekwencje karne za jej naruszenie (art. 306), odnoszące się do wymiany informacji podatkowych z innymi państwami (art. 305a–305o) oraz związane z wydawaniem zaświadczeń (art. 306a–306n).

⁶ B. Pahl, *Następstwo prawnopodatkowe (w:) System Prawa Finansowego*, t. 3, red. L. Etel, s. 607 i n.

⁷ M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe stanowiące podstawę dochodzenia należności od podmiotów publicznych (w:) System Prawa Finansowego*, t. 3, red. L. Etel, s. 618 i n.

Art. 2. [Zakres przedmiotowy, wyłączenia]

§ 1. Przepisy ustawy stosuje się do:

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

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

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

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

1. Uwagi ogólne

Na gruncie obecnie obowiązujących regulacji jednoznaczne wskazanie świadczeń, do których ordynacja podatkowa znajduje zastosowanie, wzbudza wiele kontrowersji⁸. Z tego też powodu postuluje się przyjęcie zasady, że powinna ona mieć zastosowanie do wszystkich należności publicznoprawnych, chyba że ustawy odrębne stanowią inaczej⁹.

Kształtując zakres zastosowania ordynacji podatkowej w art. 2 o.p., wskazano elementy pozytywne (§ 1–§ 3) i element negatywny (§ 4). Oznacza to, że wskazano cechy, których zaistnienie będzie skutkowało tym, że w danym przypadku stosujemy przedmiotową ustawę. Jeśli jednak dana należność spełniałaby warunki pozytywne, należy zweryfikować, czy nie jest ona wyłączona z zakresu zastosowania ordynacji podatkowej z uwagi na przesłankę negatywną, o której mowa w § 4. Co do zasady ordynacja podatkowa stosowana jest w całości do dochodów publicznych (podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego), do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe z wyjątkiem sytuacji, gdy są to należności o charakterze cywilnoprawnym. Ordynacji podatkowej możemy nie stosować w przypadku, gdy przepisy szczególne przewidują zastosowanie innej ustawy. Z taką sytuacją mamy do czynienia np. w ustawie z 10.03.2006 r. o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej (Dz.U. z 2015 r. poz. 1340). Z art. 2 tego aktu wynika, że do postępowania w sprawach indywidualnych dotyczących

⁸ T. Brzezicki, W. Morawski, *Stosowanie Ordynacji podatkowej do świadczeń publicznoprawnych uzyskiwanych przez jednostki samorządu terytorialnego w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych (w:) Opłaty samorządowe w Polsce. Problemy praktyczne*, red. G. Liszewski, Białystok 2010, s. 17 i n.

⁹ L. Etel [i in.], *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia...*, s. 26 i n.

ustalania i wypłaty tego zwrotu podatku w zakresie nieuregulowanym ustawą stosuje się przepisy kodeksu postępowania administracyjnego.

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

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

Zgodnie z art. 2 § 1 przepisy ordynacji podatkowej stosujemy do podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe¹⁰. Istotne znaczenie mają trzy pojęcia wskazane w tym przepisie tj. podatki, opłaty oraz niepodatkowe należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

Pojęcie podatków zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 3 i art. 6 o.p. (zob. komentarze do tych przepisów). Należy przyjąć, że ordynacja podatkowa będzie stosowna zarówno, gdy dane świadczenie będzie objęte jedną, jak i drugą definicją podatku. Ustawa ta będzie miała więc zastosowanie do rat podatku czy zaliczek podatkowych, do zapłaty których zobowiązują podatnika przepisy prawa podatkowego. W art. 4 ustawy z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2016 r. poz. 198 ze zm.) wskazuje się, że dochodami budżetu gminy są następujące podatki: od nieruchomości, rolny, leśny, od środków transportowych, dochodowy od osób fizycznych, opłacany w formie karty podatkowej, od spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych. Podatkami gminnymi, wbrew nazwie, są także opłaty: targowa, miejscowa, uzdrowskowa, reklamowa i od posiadania psów (zob. komentarz do art. 6). Ordynacja podatkowa będzie miała zastosowanie także do podatków, które zasilają budżet państwa, wśród których wskazać można przede wszystkim na: podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy, podatek węglowodorowy, podatek dochodowy od osób prawnych, podatek dochodowy od osób fizycznych, w tym uiszczany w formie ryczałtowej (podatek tonażowy, ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, ryczałt od osób duchownych), podatek od wydobywania niektórych kopalin, podatek od gier, podatek od niektórych instytucji finansowych. Wskazuje się, że np. opłata planistyczna ma wszelkie normatywne cechy podatku, o których mowa w art. 6 o.p., co oznacza, że do wymiaru i poboru opłaty planistycznej stosuje się przepisy tej ustawy. Dzieje się tak

¹⁰ K. Teszner, *Podstawowe konstrukcje w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych* (w:) *System Prawa Finansowego*, t. 3, red. L. Etel, s. 641 i n.

na mocy art. 2 § 1 o.p., określającego rodzaje danin publicznych, do których znajdują zastosowanie przepisy tego aktu prawnego¹¹.

Opłaty cechuje odpłatność, co oznacza, iż podmiot, który je uiszcza, otrzymuje od podmiotu, na rzecz którego świadczy, określone świadczenie wzajemne¹². Świadczenie to może być realizowane w różny sposób, m.in. przez czynności urzędowe, usługi, uzyskanie określonego prawa¹³. Wskazuje się, że opłata publicznoprawna, do której mogą mieć zastosowanie przepisy ordynacji podatkowej, musi posiadać charakter świadczenia przymusowego, tym bardziej iż opłaty stanowią dochód podmiotów prawa publicznego lub innych organów i instytucji publicznych spełniających zadania publiczne, a także że zabezpieczeniem ich poboru jest władztwo administracyjne i przymus egzekucyjny, którymi dysponują na podstawie przepisów szczegółowych organy władzy publicznej¹⁴.

Opłaty, do których należy stosować ordynację podatkową, mogą wynikać z tego aktu (np. opłata prolongacyjna wynikająca z art. 57 o.p.). Najczęściej uregulowane są jednak w ustawach szczególnych. W literaturze wymienia się m.in. takie opłaty, jak: paszportową i konsularną, związane z ochroną środowiska, za akredytację i autoryzację wyrobów, za czynności organów administracji miar, opłaty stosowane w obrocie z zagranicą towarami i usługami, pobierane w związku z reglamentacją, regulacją oraz regulowaniem działalności gospodarczej na podstawie stosownych ustaw¹⁵. Opłatami wymienionymi w art. 4 u.d.j.s.t. stanowiącymi dochód gmin jest opłata skarbową¹⁶ i eksploatacyjna – w części określonej w ustawie z 9.06.2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze (Dz.U. z 2016 r. poz. 1131 ze zm.), a także inne opłaty stanowiące dochody gminy, uiszczane na podstawie odrębnych przepisów.

Kwestia zastosowania ordynacji podatkowej do opłat budzi jednak wątpliwości. Znajduje to potwierdzenie w literaturze¹⁷, ale również w orzecnictwie, z którego analizy przeprowadzonej przez C. Kosikowskiego¹⁸ wynikają następujące spostrzeżenia:

¹¹ B. Brzeziński, glosa do wyroku NSA z 3.09.2004 r., OSK 520/04, POP 2005, z. 3, s. 205.

¹² J. Gliniecka, *Opłaty publiczne* (w:) *System Prawa Finansowego*, t. 3, red. L. Etel, s. 883 i n.

¹³ C. Kosikowski (w:) C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 37 i n.

¹⁴ M. Münnich, *Charakterystyka opłaty legalizacyjnej jako daniny publicznej*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2015, nr 10, s. 69 i n.

¹⁵ C. Kosikowski (w:) C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa...*, s. 39 i n.; a także C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2011.

¹⁶ Wyrok NSA z 13.03.2012 r., II FSK 1805/10, LEX nr 1244100, gdzie wskazuje się, że opłata skarbową uiszczona za wydanie zaświadczenia VAT-25 nie jest podatkiem, a także że uiszczając tę opłatę, można oczekiwać konkretnego, wymiernego świadczenia ekwiwalentnego, rozumianego w ten sposób, że wartość świadczenia administracyjnego odpowiada wysokości pobranej opłaty.

¹⁷ Zob. m.in. J. Siemieniako, E. Wróblewska, *Problemy związane z kwestią stosowania Ordynacji podatkowej w odniesieniu do opłat* (w:) *Opłaty samorządowe w Polsce. Problemy praktyczne*, red. G. Liszewski, Białystok 2010, s. 235 i n.

¹⁸ C. Kosikowski (w:) C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa...*, s. 39 i n.

- z art. 2 § 2 o.p. nie wynika, iż ustalenie lub określenie opłaty ma być powiązane z dwoma typami wydawanych w prawie podatkowym decyzji – deklaratoryjnej lub konstytutywnej; tym samym ustalenie lub określenie danej opłaty w rozumieniu tego przepisu jest również możliwe w drodze aktu normatywnego, takiego jak rozporządzenie, wydane na podstawie delegacji ustawowej, w której ustawodawca posłużył się pojęciem opłaty (art. 77 ust. 4 pkt 2 ustawy z 20.06.1997 r. – Prawo o ruchu drogowym, Dz.U. z 2017 r. poz. 128 ze zm.);
- objęcie opłaty za wydanie karty pojazdu przepisem art. 2 § 2 o.p. oznacza, że do tej opłaty stosuje się przepisy działu III ordynacji podatkowej, choć w tej kwestii są także wyroki odmienne¹⁹, z których wynika, że do tego świadczenia ma zastosowanie art. 261 k.p.a.;
- do opłaty za korzystanie z zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych nie mają zastosowania przepisy ordynacji podatkowej; w literaturze podnosi się jednak, że opłata za korzystanie z zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych, przewidziana w art. 11¹ ustawy 26.10.1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz.U. z 2016 r. poz. 487 ze zm.) mieści się w definicji art. 2 § 1 pkt 1 o.p., gdyż jest opłatą o charakterze publicznoprawnym²⁰.

W orzecznictwie wskazuje się ponadto, że opłaty za aktualizację mapy zasadniczej nie mieszczą się w katalogu określonym w art. 2 § 1 pkt 1 o.p., gdyż nie są one ustalone ani określone przez organy podatkowe, a także iż ustawa z 17.05.1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. z 2016 r. poz. 1629 ze zm.) nie określa wprost, w jakim trybie i w jakiej formie ustalana jest wysokość opłaty za aktualizację mapy zasadniczej²¹. Podnosi się także, że opłaty te są pobierane przez jednostki budżetowe, w związku z czym są przekazywane do budżetu danego urzędu i z datą wpływu do budżetu stają się środkami publicznymi jako dochody publiczne. Jednak ze względu na ich ekwiwalentny charakter oraz z uwagi na fakt, że do określenia ich wysokości nie została przewidziana forma decyzji, nie mają one charakteru daniny publicznej²².

Zwraca się również uwagę, że do należnych opłat za czynności geodezyjne i kartograficzne nie mają zastosowania przepisy ordynacji podatkowej, gdyż nie mieszczą się one w katalogu określonym w art. 2 § 1 pkt 1 o.p., ponieważ nie są ustalone ani określone przez organy podatkowe²³. W kontekście tych opłat podnosi się także, że nie stosuje się do nich ordynacji podatkowej, gdyż ze względu na ich ekwiwalentny charakter nie mają one charakteru daniny publicznej i do określenia ich wysokości nie została przewidziana forma decyzji²⁴, a także iż nie spełniają one cech świadczących, że jest to podatek w ro-

¹⁹ Zob. wyrok WSA w Lublinie z 25.09.2007 r., I SA/Lu 287/07, LEX nr 384143; postanowienie NSA z 11.05.2007 r., I OSK 573/07, LEX nr 360321.

²⁰ P. Chmielnicki, glosa do wyroku NSA z 25.11.2003 r., II SA/Kr 2680/00, Prz. Leg. 2004, nr 3, poz. 161–168.

²¹ Wyrok NSA z 13.03.2013 r., II GSK 2365/11, LEX nr 1340145, a także wyrok NSA z 10.12.2013 r., I OSK 707/13, LEX nr 1529062.

²² Wyroki NSA: z 13.03.2013 r., II GSK 2365/11; z 10.12.2013 r., I OSK 707/13.

²³ Wyrok NSA z 10.12.2013 r., I OSK 707/13, gdzie wskazuje się także, że elastyczność kształtowania opłat dodatkowych ma na celu dostosować ich wysokość do charakteru każdorazowego, indywidualnego zamówienia na daną usługę związaną z zarządzaniem zasobem kartograficzno-geodezyjnym.

²⁴ Wyrok NSA z 13.03.2013 r., II GSK 2365/11.

zumieniu art. 6 o.p.²⁵ Wskazuje się, że opłata za pobyt w izbie wytrzeźwień ma charakter publicznoprawny, stanowiący dochód budżetu jednostki samorządu terytorialnego, której obowiązek uiszczenia wynika z przepisów prawa, a także iż żaden organ państwowy ani samorządowy nie uczestniczy w kreacji zobowiązania konkretnej osoby do uiszczenia opłaty za pobyt w izbie oraz że zarówno obowiązek świadczenia opłaty, jak i jej wysokość normują przepisy prawa, a organ prowadzący izbę wytrzeźwień ma jedynie obowiązek pobrania tak ustalonej opłaty²⁶.

Niepodatkowe należności budżetowe można podzielić na dwie kategorie, tj. państwowe i samorządowe²⁷. Państwowe należności są wskazane m.in. w art. 60 i 111 u.f.p. Samorządowe niepodatkowe należności budżetowe wynikają z ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. W tym miejscu należy zwrócić szczególną uwagę na art. 111 u.f.p., gdyż w zakresie należności objętych art. 60 tej ustawy ordynacja podatkowa ma zastosowanie jednak w ograniczonym zakresie (zob. szerzej komentarz w kolejnym punkcie). Zgodnie z art. 111 u.f.p. dochodami niepodatkowymi budżetu państwa są m.in.:

- cła²⁸;
- wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych;
- wpłaty z tytułu dywidendy;
- wpłaty z zysku Narodowego Banku Polskiego;
- wpłaty nadwyżki środków finansowych agencji wykonawczych;
- dochody pobierane przez państwowe jednostki budżetowe, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej;
- grzywny, mandaty i inne kary pieniężne, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej (np. kara porządkowa z art. 262 o.p.);
- inne dochody określone w odrębnych ustawach lub umowach międzynarodowych²⁹ (np. koszty postępowania podatkowego, o których mowa w art. 267 o.p.);
- środki europejskie i środki, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 5 lit. a i b u.f.p., na realizację projektów pomocy technicznej oraz środki, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 5 lit. c i d oraz pkt 6, a także w art. 4 ust. 2 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1306/2013 z 17.12.2013 r. w sprawie finansowania wspólnej polityki rolnej, zarządzania nią i monitorowania jej oraz uchylającego rozporządzenia Rady (EWG) nr 352/78, (WE) nr 165/94, (WE) nr 2799/98, (WE) nr 814/2000, (WE) nr 1290/2005 i (WE) nr 485/2008 (Dz.Urz. UE L 347 z 20.12.2013, s. 549), po ich przekazaniu na rachunek dochodów budżetu państwa.

²⁵ Wyrok WSA w Warszawie z 16.05.2012 r., V SA/Wa 577/12, LEX nr 1287216.

²⁶ Wyrok WSA w Łodzi z 3.11.2011 r., III SA/Łd 768/11, LEX nr 1154707.

²⁷ J. Głumińska-Pawlic, *Ogólna charakterystyka danin niepodatkowych* (w:) *System Prawa Finansowego*, t. 3, red. L. Etel, s. 857 i n.

²⁸ Wyrok NSA z 18.02.2009 r., I GSK 297/08, LEX nr 516679, gdzie wskazuje się, że z art. 2 § 1 i 2 o.p. nie wynika, by przepisy tej ustawy podatkowej znajdowały zastosowanie do cel, a w wyroku NSA z 18.02.2009 r., I GSK 296/08, LEX nr 529295, podnosi się, że kodeks celny w art. 262 (obecnie art. 73 unijnego kodeksu celnego) zawiera odesłanie jedynie do tych przepisów ordynacji podatkowej, które regulują postępowanie.

²⁹ D. Mączyński, *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych* (w:) *System Prawa Finansowego*, t. 3, red. L. Etel, s. 843 i n.

W literaturze wskazuje się, że niepodatkowe należności budżetowe, o których mowa w ordynacji podatkowej, powinny mieć naturę zbliżoną do podatku lub opłaty, a także że kary za naruszenie przepisów ustawy z 6.09.2001 r. o transporcie drogowym (Dz.U. z 2016 r. poz. 1907 ze zm.) i z 14.12.2012 r. o odpadach (Dz.U. z 2016 r. poz. 1987 ze zm.), o których mowa w art. 92 ustawy o transporcie drogowym, nie są niepodatkowymi należnościami budżetowymi, zbliżonymi swoim charakterem do należności z tytułu podatków lub opłat, gdyż są to kary, które bliższe są przepisom prawnym prawa o wykroczeniach³⁰.

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

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

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

Zagadnienie ustalenia właściwości rzeczowej organów podatkowych wynika z art. 16 o.p., a także aktów szczególnych. Takim aktem jest m.in. ustawa z 21.06.1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz.U. z 2015 r. poz. 578 ze zm.). W art. 5 ust. 6 pkt 1 tego aktu wskazuje się, że do zadań naczelników urzędów skarbowych należy ustalanie lub określanie i pobór podatków oraz niepodatkowych należności budżetowych, jak również innych należności, na podstawie odrębnych przepisów, z wyjątkiem podatków i należności budżetowych, których ustalanie lub określanie i pobór należy do innych organów. Z analizy tej regulacji wynika,

³⁰ A. Borodo, glosa do postanowienia NSA z 9.09.2008 r., II GW 4/08, OSP 2009, z. 12, poz. 133.

że naczelnicy urzędów skarbowych są właściwi, co do zasady, do wszystkich należności publicznych, chyba że z przepisów wynika, iż kompetencja ta przysługuje innemu podmiotowi. Mamy tu więc do czynienia z domniemaniem właściwości rzeczowej naczelników urzędów skarbowych przy realizacji należności budżetowych. Podkreślić należy, że w tym przepisie mowa jest o kompetencji tych podmiotów do ustalenia lub określenia tych należności. Jest to szczególnie istotne, gdyż to właśnie tym sformułowaniem posłużono się w art. 2 § 1 o.p. W ustawach szczególnych można odnaleźć przepisy, które wskazują na kompetencje naczelników urzędów skarbowych w zakresie realizacji określonych świadczeń. Z taką sytuacją mamy do czynienia np. w art. 13a u.p.c.c., który stanowi, iż organem podatkowym właściwym rzeczowo w sprawach podatku od czynności cywilnoprawnych jest naczelnik urzędu skarbowego. Biorąc powyższe pod uwagę, należy uznać, że na podstawie art. 5 ust. 6 pkt 1 u.u.i.s., ale również ustaw szczególnych, naczelnicy urzędów skarbowych są uprawnieni do ustalania lub określania należności, o których mowa w art. 111 u.f.p.³¹, co oznacza, że na podstawie art. 2 § 1 pkt 1 o.p. do tych należności stosujemy ordynację podatkową.

Należy wskazać na przepisy, z których wynika, że inne organy podatkowe niż naczelnicy urzędów skarbowych są właściwe do ustalania lub określania poszczególnych dochodów publicznych. Do zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego, zgodnie z art. 33 ust. 1 ustawy o KAS, należy m.in. ustalanie i określanie podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów, a także należności celnych i podatkowych oraz innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów. O właściwości samorządowych organów podatkowych, tj. wójtów (burmistrzów, prezydentów miasta), ale także starostów czy marszałków województw rozstrzygają ustawy szczególne regulujące funkcjonowanie należności, które stanowią ich dochód. Zgodnie z ustawą o dochodach j.s.t. w art. 4 zostały określone dochody gmin, w art. 5 powiatów, a w art. 6 – województw. W przypadku np. podatków i opłat lokalnych stanowiących dochody gmin takim przepisem jest art. 1c u.p.o.l., zgodnie z którym organem podatkowym właściwym w sprawach podatków i opłat unormowanych w niniejszej ustawie jest wójt (burmistrz, prezydent miasta). Oznacza to, że w zakresie podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych, opłaty targowej, opłaty miejscowej, opłaty uzdrowskiej, opłaty reklamowej, a także opłaty od posiadania psów, organ ten będzie właściwy do ustalenia lub określenia tych należności.

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

Zakres zastosowania ordynacji podatkowej wynikać może nie tylko z art. 2 o.p., ale również z ustaw szczególnych. Istotnym aktem w tym zakresie jest ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych. Innym przykładem aktu szczególnego, w którym określa się, iż ordy-

³¹ Należy zwrócić uwagę, że w art. 111 pkt 1 u.f.p. wskazano zaś, że należnościami tymi są podatki i opłaty w części, która zgodnie z odrębnymi ustawami nie stanowi dochodów jednostek samorządu terytorialnego, przychodów państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych. Dochody j.s.t. zostały przy tym określone w ustawie o dochodach j.s.t. w ten sposób, że w art. 4 są określone dochody gmin, w art. 5 – powiatów, a w art. 6 – dochody województw.

nacja podatkowa ma zastosowanie jedynie w pewnym zakresie, jest ustawa z 10.03.2006 r. o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej. W art. 9 ust. 2 tego aktu wskazuje się, że do należności wraz z odsetkami od zaległości z tytułu pobrania nienależnie lub w nadmiernej wysokości zwrotu podatku stosuje się odpowiednio przepisy działu III ordynacji podatkowej.

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

- 1) kwoty dotacji podlegające zwrotowi w przypadkach określonych w niniejszej ustawie;
- 2) należności z tytułu gwarancji i poręczeń udzielonych przez Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego;
- 3) wpłaty nadwyżek środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych;
- 4) wpłaty nadwyżek środków finansowych agencji wykonawczych;
- 5) wpłaty środków z tytułu rozliczeń realizacji programów przedakcesyjnych;
- 6) należności z tytułu zwrotu środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz inne należności związane z realizacją projektów finansowanych z udziałem tych środków, a także odsetki od tych środków i od tych należności;
- 6a) należności z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia oraz w postępowaniu w sprawach o wykroczenia skarbowe;
- 7) dochody pobierane przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe na podstawie odrębnych ustaw;
- 8) pobrane przez jednostkę samorządu terytorialnego dochody związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego odrębnymi ustawami³² i nieodprowadzone na rachunek dochodów budżetu państwa.

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

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

Od 1.01.2016 r. został zmodyfikowany art. 2 § 2 o.p. Zgodnie z nowym brzmieniem tego przepisu jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, przepisy działu III stosuje się również

³² Ustawami, o których mowa w art. 60 pkt 8 u.f.p., są m.in. ustawa z 14.03.2003 r. o referendum ogólnokrajowym (Dz.U. z 2015 r. poz. 318 ze zm.), a także ustawa z 5.01.2011 r. – Kodeks wyborczy (Dz.U. z 2017 r. poz. 15).

do opłat, do których ustalenia lub określenia uprawnione są inne niż wymienione w § 1 pkt 1 organy. Do końca 2015 r. w przepisie tym wskazywało się, że jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, przepisy działu III stosuje się również do opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa, do których ustalenia lub określenia uprawnione są inne niż wymienione w § 1 pkt 1 organy. Nowe brzmienie ograniczyło więc zakres zastosowania ordynacji podatkowej jedynie do opłat, do których określania lub ustalania uprawnione są organy niebędące organami podatkowymi. Uzasadniając wprowadzenie tej zmiany, podniesiono fakt, iż z uregulowań art. 2 § 2 o.p., art. 60 i 67 u.f.p. wynika, że kwestia stosowania przepisów działu III ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetu państwa jest normowana zarówno przepisami ordynacji podatkowej, jak i przepisami ustawy o finansach publicznych³³. Wskazano także, że pierwsza z tych ustaw nakazuje stosowanie przepisów działu III ordynacji podatkowej wprost, natomiast druga – tylko odpowiednio, a także iż dualizm w powyższym zakresie powinien zostać wyeliminowany poprzez wykreślenie w art. 2 § 2 o.p. fragmentu „niepodatkowych należności budżetu państwa”³⁴. Podkreślono przy tym, że w wyniku tej zmiany przepisy działu III ordynacji podatkowej będą stosowane odpowiednio do niepodatkowych należności budżetu państwa na podstawie art. 67 u.f.p.³⁵ Zwrócono także uwagę, że większość przepisów działu III ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetu państwa nie może być stosowana wprost, co wynika ze specyfiki tych należności, a także iż na powyżej omówione źródła ustalenia zakresu stosowania działu III ordynacji podatkowej nakładają się dodatkowo regulacje szczególne w ustawach regulujących konkretne daniny³⁶.

W literaturze zwraca się uwagę, że w przypadku gdy ustalanie lub określanie wysokości opłat budżetowych nie należy do organów podatkowych, lecz spoczywa w gestii innych organów, to wówczas przepisy ordynacji podatkowej mają zastosowanie tylko wtedy, gdy odrębne ustawy nie stanowią inaczej, a także że najczęściej spotykaną w tym względzie sytuacją są uprawnienia organów niepodatkowych do pobierania opłat z tytułu udzielania lub przyrzeczenia (promesy) koncesji, zezwolenia, licencji, zgody lub innych opłat pobieranych w związku z prowadzeniem ewidencji działalności gospodarczej oraz rejestrów regulowanej działalności gospodarczej³⁷. Podnoszono także, że opłata z tytułu rejestracji odbiornika radiowego lub telewizyjnego (abonamentu RTV) stanowi opłatę, o której mowa w art. 2 § 2 o.p.³⁸ Na gruncie stanu prawnego obowiązującego do końca 2015 r. wskazywano, że istnieją silne argumenty przemawiające za stosowaniem prze-

³³ Zob. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw zgłoszonego 9.12.2014 r., druk sejmowy nr 3018, Sejm VII kadencji.

³⁴ Zob. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa..., druk sejmowy nr 3018, Sejm VII kadencji.

³⁵ Zob. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa..., druk sejmowy nr 3018, Sejm VII kadencji.

³⁶ Zob. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa..., druk sejmowy nr 3018, Sejm VII kadencji.

³⁷ C. Kosikowski (w:) C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa...*, s. 35.

³⁸ Wyrok WSA w Gliwicach z 12.01.2016 r., I SA/Gl 746/15, LEX nr 1984812; wyrok WSA w Gliwicach z 14.04.2015 r., I SA/Gl 1394/14, LEX nr 1676030; wyrok WSA w Gliwicach z 13.01.2015 r., I SA/Gl 592/14, LEX nr 1623086.

pisów działu III ordynacji podatkowej do kar pieniężnych nakładanych na podstawie ustawy z 29.06.2007 r. o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów (Dz.U. z 2015 r. poz. 1048 ze zm.), w oparciu o obowiązujące przepisy³⁹.

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

W literaturze wskazuje się, że ordynację podatkową stosuje się m.in. do innych spraw z zakresu prawa podatkowego, należących do właściwości organów podatkowych, w tym do: zaniechania w całości lub w części ustalania zobowiązania podatkowego w podatku rolnym, zwolnienia płatnika z obowiązku pobrania podatku lub zaliczek na podatek (art. 22 § 2 pkt 2 o.p.), ustalania opłaty prolongacyjnej (art. 57 § 1 o.p.), potrącania zobowiązania podatkowego wobec Skarbu Państwa (art. 64 § 1 o.p.) lub gminy (art. 65 § 1 o.p.), umorzenia zaległości podatkowej (art. 67a § 1 pkt 3 o.p.), odraczania terminu płatności podatku lub innych terminów (art. 67a § 1 pkt 1 i art. 48 § 1 o.p.), rozłożenia na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej (art. 67a § 1 pkt 2 o.p.), określania wysokości nadpłaty podatku (art. 74a o.p.), określania zakresu żądanych informacji (art. 82 o.p.), nakładania kary porządkowej (art. 262 § 1 o.p.), podejmowania i wykonywania czynności sprawdzających (dział V ordynacji podatkowej), prowadzenia kontroli podatkowej (dział VI ordynacji podatkowej), gromadzenia, przechowywania i udostępniania informacji objętych tajemnicą skarbową (dział VII ordynacji podatkowej), wydawania zaświadczeń (dział VIIIa ordynacji podatkowej)⁴⁰.

7. Świadczenie pieniężne wynikające ze stosunków cywilnoprawnych

Zgodnie z art. 2 § 4 o.p. przepisów ustawy nie stosuje się do świadczeń pieniężnych wynikających ze stosunków cywilnoprawnych. Oznacza to, że jeśli do określonej należności mają zastosowanie przepisy kodeksu cywilnego, przepisy ordynacji podatkowej nie będą do nich miały zastosowania. W art. 1 k.c. wskazuje się, że kodeks cywilny reguluje stosunki cywilnoprawne między osobami fizycznymi i osobami prawnymi. W literaturze przedmiotu podnosi się, że stosunek cywilnoprawny to relacja społeczna, z zasady dobrowolna, pomiędzy dwoma autonomicznymi, równorzędnymi podmiotami prawa cywilnego, uregulowana normami o cywilnoprawnym charakterze i przewidującymi, co do zasady, sankcję majątkową, a także sądową drogę rozstrzygania sporów, oraz iż zasada dobrowolności nawiązywania stosunków cywilnoprawnych doznaje jednak w ograniczonym zakresie wyjątków, ponieważ stosunki cywilnoprawne powstać mogą także niezależnie od woli ich podmiotów, na skutek ziszczenia się określonych innych zdarzeń prawnych, chociaż i w tym przypadku nie ulegają zmianie pozostałe istotne cechy metody cywilnoprawnej⁴¹. W orzecznictwie podnosi się natomiast, że stosunek cywilnoprawny uregulowany jest metodą cywilnopraw-

³⁹ B. Draniewicz, glosa do wyroku WSA z 14.11.2013 r., IV SA/Wa 1419/13, Pr. i Środ. 2014, nr 1, s. 125.

⁴⁰ C. Kosikowski (w:) C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa...*, s. 44 i n.

⁴¹ T. Sokołowski (w:) *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 1, Część ogólna, red. A. Kidyba, LEX 2012, komentarz do art. 1.

ną, charakteryzującą się wolnością i autonomią równorzędnych podmiotów⁴². Oznacza to, że ordynacji podatkowej nie będzie można stosować, jeśli dana należność będzie stanowiła dochód budżetu państwa lub gminy, lecz będzie ona związana z wykonaniem określonego świadczenia przez podmiot publiczny oraz gdy do jej określenia nie będzie właściwa forma administracyjnoprawna, np. decyzja czy postanowienie. Z tych też powodów ordynacja podatkowa nie będzie miała zastosowania do następujących niepodatkowych dochodów budżetowych państwa określonych w art. 111 u.f.p.:

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

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

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

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

⁴² Zob. uchwała SN z 9.06.1995 r., III CZP 72/95, OSNC 1995, nr 10, poz. 146.

1. Uwagi ogólne

Od 1.01.2016 r. wprowadzono art. 2a, z którego wynika zasada rozstrzygania wątpliwości przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika. Ma ona na celu zwiększenie ochrony podatnika zwłaszcza w sytuacjach wprowadzania przepisów podatkowych, których jakość legislacyjna budzi wątpliwości. Podatnik nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji związanych z funkcjonowaniem wadliwych przepisów. Ustawodawca powinien przykładąć należyłą staranność przy tworzeniu wszystkich przepisów, a zwłaszcza tych, które dotyczą sfery praw i obowiązków, a do tych należy zaliczyć normy prawa podatkowego. Jeśli więc wprowadzono przepis wadliwy z uwagi np. na brak jego przejrzystości czy jego nielogiczność lub niespójność itd., to podatnik nie powinien z tego tytułu ponosić negatywnych konsekwencji. Realizacji tego celu ma służyć zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. W literaturze podnosi się jednak wątpliwości co do jej skuteczności z uwagi m.in. na fakt, iż administracja podatkowa, ale również sądy administracyjne, mogą nie ujawnić swoich wątpliwości interpretacyjnych, co w konsekwencji będzie oznaczało, że art. 2a o.p. będzie martwy⁴³. Z drugiej strony wskazuje się jednak, że zasada ta raczej będzie funkcjonować, gdyż sądy nie będą mogły przemilczać argumentu z zasady *in dubio*, z uwagi na fakt, iż chcąc działać zgodnie z prawem, będą zobowiązane powiedzieć co najmniej to, dlaczego podatnik nie ma racji, odwołując się do wspomnianej zasady, a także iż otwórzy to z kolei sądy na argumentację, która pozwoli na sprecyzowanie tej zasady, odkrycie jej głębszej treści i wskazanie jej znaczenia w procesach wykładni prawa podatkowego⁴⁴.

W literaturze wskazuje się, że zasada *in dubio pro tributario* powinna dawać podatnikowi gwarancję, iż stwierdzenie przez organ lub sąd, że podatnik ze względu na zawilość i niejasność przepisu mógł dokonać określonej jego interpretacji, powinno skutkować przyjęciem zeznania podatkowego za rozpatrywany okres jako prawidłowego⁴⁵. Podnosi się również, że zasada ta ma polegać, w uproszczeniu, na: niekaraniu podatnika np. podwyższeniem podatku za możliwą i racjonalną interpretację podatnika, gdyż podatnik nie może ponosić skutków złego prawa⁴⁶.

Ze stosowaniem przedmiotowej zasady będzie wiązało się wiele wątpliwości. Potwierdzeniem możliwości ich istnienia jest fakt, iż w związku z wprowadzeniem do ordynacji podatkowej art. 2a pojawiła się interpretacja ogólna prawa podatkowego nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów z 29.12.2015 r. w sprawie stosowania art. 2a ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.Urz. MF z 2016 r. poz. 4). Podstawą prawną do jej wydania był art. 14a § 1 o.p., zgodnie z którym minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, dokonując w szczególności ich interpretacji,

⁴³ B. Brzeziński, *O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika*, Prz. Pod. 2015, nr 4, s. 17 i n.

⁴⁴ B. Brzeziński, *O wątpliwościach wokół zasady...*

⁴⁵ D. Żurawski, M. Isański, *Zasada, która ma chronić podatnika – in dubio pro tributario w ordynacji podatkowej*, „Rzeczpospolita” z 20.06.2016 r.

⁴⁶ D. Żurawski, M. Isański, *Zasada, która ma chronić podatnika...*

z urzędu lub na wniosek, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Oznacza to, że Minister Finansów uznał, że nowo wprowadzony art. 2a o.p. może budzić wątpliwości i w celu ich wyeliminowania powinna pojawić się ogólna interpretacja prawa podatkowego. Twierdzenie to znajduje uzasadnienie w treści tej interpretacji, gdzie wskazuje się, że została ona wydana ze względu na rozbieżne oceny treści art. 2a o.p. prezentowane w toku procesu legislacyjnego oraz w związku z przeprowadzonym referendum, a także w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisu przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej. Z opublikowaniem tej interpretacji wiązać się określone skutki dla podatników, które wynikają z tzw. zasady nieszkodzenia podatnikowi, który zastosował się do interpretacji (zob. art. 14k § 2⁴⁷ i art. 14l o.p.⁴⁸).

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

W uzasadnieniu zmiany ustawy wprowadzającej art. 2a do ordynacji podatkowej zwrócono uwagę, że wyrażona w tym przepisie zasada ogólnego prawa podatkowego *in dubio pro tributario* obecna jest w prawodawstwie innych państw, m.in. Kanady, Stanów Zjednoczonych, Belgii czy Francji⁴⁹. Wskazano przy tym, że w Polsce zasada ta wywodzona jest z art. 84 i 217 Konstytucji RP⁵⁰. Podniesiono także, iż Trybunał Konstytucyjny zwrócił również uwagę na konieczność przestrzegania tej zasady przez organy podatkowe i sądy administracyjne w procesie stosowania przepisów prawa podatkowego⁵¹. Podkreślono też, iż zarówno w doktrynie, jak i w judykaturze od dłuższego czasu wyrażany jest pogląd, że zasada *in dubio pro tributario* powinna zostać wprost wyrażona w przepisach ordynacji podatkowej, a także że celem tego działania ma być wprowadzenie reguły interpretacyjnej, która pozwoli dokonać wykładni przepisów prawa podatkowego bez uchybiania słusznym interesom podatnika, jak również umożliwi ona realizację pewności prawa podatkowego. Wskazano też, że wprowadzenie przedmiotowej zasady zwiększy ochronę praw podatnika przede wszystkim w zakresie wykładni prawa poprzez ograniczenie negatywnych skutków nieprecyzyjnego formułowania przepisów przez ustawodawcę, których ciężar obecnie przerzucany jest na podatnika, a także iż zasada ta ma na celu funkcję upraszczającą i klarującą prawo podatkowe, co jest szczególnie istotne z uwagi na ogólny stan polskiego

⁴⁷ Z przepisu tego wynika, że zastosowanie się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

⁴⁸ W przepisie tym podnosi się, iż w przypadku gdy skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce przed opublikowaniem interpretacji ogólnej lub przed doręczeniem interpretacji indywidualnej, zastosowanie się do tej interpretacji nie zwalnia z obowiązku zapłaty podatku.

⁴⁹ Zob. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa..., druk sejmowy nr 3018, Sejm VII kadencji.

⁵⁰ Jak podkreślono w uzasadnieniu przepisów wprowadzających art. 2a o.p., w pierwszej z tych regulacji zawartych w Konstytucji RP (art. 84) ustanowiono zasadę powszechności opodatkowania, w drugiej zaś (art. 217) zasadę wyłączności ustawy w zakresie podstawowych elementów konstrukcji podatku.

⁵¹ W uzasadnieniu tym zwrócono uwagę na wyrok TK z 18.07.2013 r., SK 18/09, OTK-A 2013, nr 6, poz. 80.

prawa podatkowego⁵². Podkreśla się, że ochrona ta będzie rzeczywista, gdyż stosowanie art. 2a o.p. przez organy podatkowe będzie podlegało kontroli sądowej, gdyż sądy administracyjne, badając legalność działania organów podatkowych, będą mogły uchylić decyzję np. w sytuacji, gdy organ podatkowy nie zastosował art. 2a o.p., a istniały ustawowe przesłanki jego zastosowania⁵³.

3. Przesłanki zastosowania zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika

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

Po pierwsze, muszą istnieć wątpliwości dotyczące treści przepisów prawa podatkowego. W zakresie znaczenia pojęcia przepisów prawa podatkowego zob. komentarz do art. 3 pkt 2. Zasada ta nie ma zastosowania do innych wątpliwości niż związane z treścią tych przepisów, tj. np. co do stanu faktycznego (szerzej kwestia ta jest analizowana w następnym punkcie komentarza). W tym miejscu powstaje pytanie o to, czy zasada ta będzie miała zastosowanie w przypadku np. wątpliwości związanych z zakresem obowiązywania nowego przepisu prawa podatkowego czy utraty mocy obowiązującej tych regulacji itd. Problem ten może istnieć w związku z brakiem wprowadzenia przepisów przejściowych, które co do zasady powinny towarzyszyć wprowadzanym przepisom prawa podatkowego m.in. przy modyfikacji obowiązujących instytucji prawa podatkowego. Jeśli ustawodawca np. zmieni przepisy dotyczące przedawnienia zobowiązań podatkowych, należy rozstrzygnąć, czy i w jakim zakresie odnoszą się one także do podatników, u których określone zdarzenia podatkowe, rzutujące na powstanie obowiązku podatkowego, zaistniały jeszcze przed wejściem w życie danej regulacji. Wydaje się, że art. 2a o.p. w takich przypadkach nie może mieć zastosowania. Wątpliwości, które powstają w analizowanym przypadku, nie dotyczą treści przepisu, lecz jego wejścia w życie i zakresu jego zastosowania. Problemy takie powinny być raczej rozwiązywane przy wykorzystaniu innych zasad, np. zasady ochrony praw nabytych czy zakazu zmiany przepisów w trakcie roku podatkowego na niekorzyść podatnika. Stosując te zasady w przedstawionym przypadku, należałoby przyjąć mechanizm, zgodnie z którym w przypadku zmiany przepisów materialnego prawa podatkowego powinno się stosować przepisy obowiązujące w dniu zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa wiązała określony skutek podatkowy, chyba że nowowprowadzane regulacje stanowiłyby inaczej. W przypadku zmiany przepisów procesowych powinna natomiast funkcjonować zasada, że obowiązują przepisy obowiązujące w dniu podjęcia danej czynności procesowej.

⁵² Zob. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa..., druk sejmowy nr 3018, Sejm VII kadencji.

⁵³ Interpretacja ogólna nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów z 29.12.2015 r. w sprawie stosowania art. 2a ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.Urz. MF z 2016, poz. 4), dalej jako: interpretacja ogólna nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów w sprawie stosowania art. 2a o.p.

Po drugie, istniejące wątpliwości powinny mieć taki charakter, że nie da się ich rozstrzygnąć. Jeśli te wątpliwości są, ale mogą być wyeliminowane w procesie wykładni, przedmiotowa zasada nie może mieć zastosowania (zob. szerzej rozważania w punkcie 7 komentarza do niniejszego przepisu).

Po trzecie, eliminacji wątpliwości musi towarzyszyć możliwość przyjęcia takiego rozwiązania, którego efektem będzie istnienie korzyści dla podatnika. Artykuł 2a o.p. nie będzie miał więc zastosowania, jeśli żadne z przyjętych rozstrzygnięć nie będzie prowadziło do jakichkolwiek korzyści dla podatnika, co będzie miało miejsce np. wtedy, gdy przy jednej i drugiej interpretacji przepisu konsekwencja dla podatnika będzie tożsama – prowadząca do konieczności zapłaty przez niego podatku w takiej samej wysokości. Przez pojęcie korzyści podatnika, o której mowa w art. 2a o.p., należy rozumieć optymalne dla niego rozwiązanie prawne spośród tych, które zarysowały się w trakcie wykładni przepisu⁵⁴. Podkreśla się, że ustalenie, które rozwiązanie jest korzystniejsze dla podatnika, powinno nastąpić np. przez wskazanie podatnika, który w treści deklaracji podatkowej dokonuje określonego rozliczenia albo który może zaprezentować swoje stanowisko w tym zakresie w toku postępowania podatkowego⁵⁵. W literaturze przedmiotu wskazuje się również, że podatnik zawsze może wybierać korzystne dla siebie warianty interpretacji (np. sporządzając deklarację podatkową), a także że wybierając interpretację błędną, niedostatecznie uzasadnioną bądź też obciążoną innymi wadami tego rodzaju, ryzykuje to, iż jego stanowisko zostanie zakwestionowane przez administrację podatkową w stosownych procedurach⁵⁶. Zwraca się także uwagę, że stosowanie art. 2a o.p. wymaga ustalenia „korzyści podatnika” na tle konkretnej sprawy oraz że pojęcie to nie ma charakteru obiektywnego, co oznacza, iż przyjęcie korzystnej dla podatnika wykładni przepisu w danej sprawie nie oznacza, że organy podatkowe są obowiązane tak samo rozumieć korzyść innego podatnika na tle odrębnej sprawy, mimo że przedmiotem stosowania art. 2a o.p. będzie ten sam przepis prawa podatkowego⁵⁷.

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

Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika zawarta w analizowanym przepisie ma zastosowanie wyłącznie do wątpliwości co do treści przepisów prawa, nie zaś do wątpliwości co do stanu faktycznego⁵⁸. Twierdzenie to znajduje także uzasadnienie w literaturze, gdzie wskazuje się, że art. 2a dotyczy wyłącznie treści przepisów prawa podatkowego, a nie dotyczy wątpliwości co do stanu faktycznego, którego wnikliwie i jednoznacznie ustalenie jest w istocie warunkiem koniecznym do prawidłowego zastosowania poprawnie zinterpretowanych przepisów⁵⁹. Twierdzenie to nie powinno budzić

⁵⁴ Interpretacja ogólna nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów w sprawie stosowania art. 2a o.p.

⁵⁵ Interpretacja ogólna nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów w sprawie stosowania art. 2a o.p.

⁵⁶ B. Brzeziński, *O wątpliwościach wokół zasady...*, s. 17 i n.

⁵⁷ Interpretacja ogólna nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów w sprawie stosowania art. 2a o.p.

⁵⁸ Interpretacja ogólna nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów w sprawie stosowania art. 2a o.p.

⁵⁹ J. Augustyn, *Podatnik ma prawo do korzystnej interpretacji*, Pr. i Pod. 2015, nr 12, s. 2 i n.

wątpliwości z uwagi na brzmienie art. 2a o.p., gdzie podkreśla się, że ma on zastosowanie do eliminacji „wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego”. Jak podkreśla Minister Finansów, z treści art. 2a o.p. nie można jednak wyprowadzać twierdzenia, że w zakresie usuwania wątpliwości dotyczących stanu faktycznego obowiązuje norma odwrotna, co oznacza, że należyte stosowanie przepisów tej ustawy dotyczących postępowania podatkowego, a w szczególności przepisów normujących przeprowadzanie dowodów, powinno zapewnić taki stopień wnikliwości badania stanu faktycznego, który prowadzi do ustalenia, jakie fakty w sprawie miały miejsce, a jakie nie zaistniały⁶⁰. W konsekwencji w przypadku istnienia wątpliwości dotyczących stanu faktycznego organ podatkowy nie może więc uznać, że będą one rozstrzygane na korzyść podatnika. Również podatnik nie może powoływać się na ten przepis, aby wątpliwości faktyczne jego sprawy były rozstrzygane na jego korzyść. Organ podatkowy nie może, co jest nie mniej istotne, wywodzić, że skoro art. 2a o.p. chroni podatnika w zakresie wątpliwości prawnych, to w przypadku wątpliwości faktycznych obowiązuje zasada rozstrzygania ich na niekorzyść podatnika. Należy pokreślić, że analizowany przepis w ogóle nie odnosi się do wątpliwości faktycznych. W tym zakresie mają zastosowanie inne przepisy zawarte w ordynacji podatkowej, w tym dotyczące zasad ogólnych postępowania podatkowego (zob. art. 120–129 o.p.), a także dotyczące dowodów (art. 120–200 o.p.). Organ podatkowy w przypadku problemów związanych z odtworzeniem stanu faktycznego może korzystać z różnych rozwiązań, które są jednak wprost uregulowane w ustawie, w tym możliwości szacowania podstawy opodatkowania, o ile będą spełnione ustawowo określone warunki (zob. komentarz do art. 23).

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

Analizowany przepis ma charakter bezwzględnie obowiązujący. Oznacza to, że organy stosujące przepisy prawa podatkowego (organy podatkowe, sądy administracyjne) są zobowiązane do jego stosowania z urzędu, a więc że podmioty te w każdym przypadku stosowania ww. przepisów powinny weryfikować, czy nie występują przesłanki jego zastosowania. Znajduje to potwierdzenie w interpretacji Ministra Finansów, gdzie wskazano, że przez pojęcie rozstrzygania występujące w art. 2a o.p. w kontekście działania organu rozumie się, iż bezpośrednim adresatem normy wynikającej z tego przepisu jest organ podatkowy rozstrzygający sprawę podatkową i w ramach tego rozstrzygania przyjmujący określone znaczenie przepisów prawa mających zastosowanie w sprawie⁶¹. W literaturze podkreśla się, że obszar „niedających się usunąć wątpliwości” w toku stosowania przepisów prawa podatkowego do konkretnych stanów faktycznych istnieje w równym stopniu dla podatnika i dla organów, a także iż przepis ten skierowany jest jednak do organów, które na etapie weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatnika zobowiązane są do dokonania wyczerpujących ustaleń w zakresie stanu faktycznego sprawy, prawidłowej wykładni i zastosowania obowiązujących w danym okresie przepisów i oceny zgodności działań

⁶⁰ Interpretacja ogólna nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów w sprawie stosowania art. 2a o.p.

⁶¹ Interpretacja ogólna nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów w sprawie stosowania art. 2a o.p.

podatnika z tak prawidłowo zastosowanymi przepisami⁶². Z przedstawionych powyżej rozważań nie wynika jednak, że podatnik nie ma możliwości podniesienia, iż w jego sprawie powinna mieć zastosowanie zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. Podmiot ten będzie mógł w każdym momencie wskazać, w ramach określonej procedury – np. postępowania podatkowego, czynności sprawdzających, prowadzonej kontroli podatkowej, postępowania w sprawie wydania interpretacji przepisów prawa podatkowego czy w sprawie zaświadczenia, że w jego sytuacji analizowana norma ma zastosowanie. W treści interpretacji ogólnej Ministra Finansów wskazuje się, że pośrednim adresatem normy z art. 2a o.p. może być także podatnik, który może powoływać się na ten przepis i żądać jego zastosowania przez organ podatkowy w sytuacji, jeśli ma on przekonanie, że w sprawie zaistniały niedające się usunąć wątpliwości interpretacyjne, a organ podatkowy nie zastosował tego przepisu⁶³.

Należy zgodzić się ze stanowiskiem Ministra Finansów, że zasada rozstrzygania wątpliwości dotyczy także innych podmiotów stosunku podatkowoprawnego. Podniesiono, że nie ma żadnych uzasadnionych powodów, które uniemożliwiałyby stosowanie tego przepisu także w sprawach innych podmiotów obciążanych obowiązkami wynikającymi z przepisów prawa podatkowego, takich jak: płatnicy, inkasenci, następcy prawni, czy osoby trzecie⁶⁴. Uzasadniając to stanowisko, wskazano, że podstawą zastosowania zasady nieszkodzenia wobec tych podmiotów będzie analogia prawna, co oznacza, że porównanie sytuacji prawnej, w kontekście wymogu dostatecznej zrozumiałości przepisów prawa podatkowego i jednoznaczności norm z nich wynikających, podatnika i np. następcy prawnego nie pozwala dostrzec istotnych różnic w tym zakresie⁶⁵.

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

Zasadę rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika należy stosować na gruncie interpretacji wszystkich przepisów zawartych w ordynacji podatkowej. Wynika to z faktu umiejscowienia art. 2a – został on zawarty w dziale I ordynacji podatkowej „Przepisy ogólne”, który ma zastosowanie do wszystkich regulacji zawartych w innych działach tego aktu, w tym zobowiązań podatkowych, postępowania podatkowego, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej⁶⁶ czy zaświadczeń. Znajduje to potwierdzenie w stanowisku Ministra Finansów, w którym stwierdzono, iż umiejscowienie art. 2a o.p. w przepisach ogólnych ustawy wskazuje, że stosowanie tego przepisu nie jest ograniczone do postępowania podatkowego⁶⁷.

⁶² J. Augustyn, *Podatnik ma prawo...*, s. 2 i n.

⁶³ Interpretacja ogólna nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów w sprawie stosowania art. 2a o.p.

⁶⁴ Interpretacja ogólna nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów w sprawie stosowania art. 2a o.p.

⁶⁵ Interpretacja ogólna nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów w sprawie stosowania art. 2a o.p.

⁶⁶ W. Stachurski, *Realizacja zobowiązań podatkowych w ramach procedur kontrolnych (w:) System Prawa Finansowego*, t. 3, red. L. Etel, s. 674 i n.

⁶⁷ Interpretacja ogólna nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów w sprawie stosowania art. 2a o.p.

W związku z brzmieniem art. 2 o.p., a także licznymi odesłaniami do ordynacji podatkowej zawartymi w innych ustawach, przedmiotową zasadą należy posługiwać się w procesie stosowania przepisów innych ustaw zawierających przepisy o daninach publicznych⁶⁸. Oznacza to, że należy ją także stosować przy wykładni przepisów zawartych w ustawach kształtujących konstrukcję poszczególnych podatków, opłat czy innych należności, do których ma zastosowanie ordynacja podatkowa. W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że w wielu ustawach szczególnych mamy do czynienia z odesłaniem, ale jedynie do działu III ordynacji podatkowej. W tym miejscu powstaje pytanie, czy w takim wypadku należy, dokonując wykładni przepisów zawartych w takiej ustawie szczególnej, również stosować art. 2a o.p. Wydaje się, że należy odnieść się do tej kwestii przecząco, z uwagi na fakt, iż przepis ten znajduje się w innym dziale – dziale I „Przepisy ogólne”, do którego inne ustawy szczególne raczej nie odsyłają.

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

7. Mechanizmy stosowania zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika

Podmioty stosujące prawo podatkowe, tj. organy podatkowe i sądy, po wprowadzeniu tej zasady wciąż w pierwszej kolejności powinny stosować wypracowane w nauce prawa metody wykładni przepisów, z uwzględnieniem pierwszeństwa wykładni językowej⁶⁹. W przypadku podatków zharmonizowanych w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego nie można pominąć wykładni prounijnej, a także należy zwracać uwagę, aby przy wykładni przepisów prawa podatkowego uwzględnić orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i Trybunału Konstytucyjnego⁷⁰. W literaturze podkreśla się, że art. 2a o.p. znajdzie zastosowanie dopiero wówczas, gdy użyte metody wykładni prawa, z wykładnią prounijną włącznie, nie dadzą względnie klarownego rezultatu⁷¹. Jeśli jednak po wdrożeniu tego procesu przepis prawa podatkowego w dalszym ciągu będzie budził wątpliwości odnośnie do treści normy prawnej, która jest z niego dekodowana, podmioty te powinny rozstrzygać niedające się usunąć wątpliwości na korzyść podatnika. W konsekwencji, gdy interpretacja przepisu prowadzi do wniosków niemających sensu, sprzecznych lub niejed-

⁶⁸ Zob. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa..., druk sejmowy nr 3018, Sejm VII kadencji.

⁶⁹ Zob. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa..., druk sejmowy nr 3018, Sejm VII kadencji.

⁷⁰ Interpretacja ogólna nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów w sprawie stosowania art. 2a o.p.

⁷¹ B. Brzeziński, *O wątpliwościach wokół zasady...*, s. 17 i n.

noznacznych, to prawidłowym rozwiązaniem jest wybór znaczenia, które jest korzystne dla podatnika⁷². Jeżeli interpretacja przepisu prowadzi do możliwości nadania mu różnych znaczeń, to stosując analizowaną zasadę, należy kierować się tym, które jest najkorzystniejsze z punktu widzenia podatnika⁷³. Stosowanie zasady powinno tym samym prowadzić do wypełniania konstrukcyjnych luk prawnych, usuwania wątpliwości brzmienia przepisu, a także modernizacji norm prawnych⁷⁴. Istotne jest, że z przedmiotowej zasady nie należy wyprowadzić nakazu skierowanego do organów podatkowych, aby od momentu wejścia jej w życie zaczęły działać antyfiskalnie⁷⁵.

Wskazuje się, że jeśli organ podatkowy natrafi na wątpliwości co do znaczenia przepisu w konkretnej sytuacji faktycznej, a wątpliwości tych nie będzie można usunąć w trakcie prawidłowo prowadzonej wykładni przepisów prawa podatkowego, to wówczas, stosując art. 2a o.p., powinien przyjąć znaczenie przepisów korzystniejsze dla podatnika⁷⁶. Jeśli organ podatkowy dojdzie do wniosku, że w sprawie ma zastosowanie art. 2a o.p., ale można zastosować więcej niż jedną, równorzędną i korzystną dla podatnika interpretację przepisu, powinien wybrać tę korzystniejszą dla podatnika⁷⁷. W przypadku gdy organ nie jest w stanie ustalić, która z różnych interpretacji jest korzystniejsza (np. obie interpretacje są korzystne dla podatnika, ale – na innym polu działania prawa podatkowego – wybór jednej spowoduje utratę korzyści płynących z drugiej), powinien uzyskać stanowisko podatnika co do wyboru najkorzystniejszej dla niego interpretacji⁷⁸. Wskazywana przez podatnika interpretacja przepisu i sposób jego zastosowania mogą zostać zakwestionowane przez organ podatkowy poprzez wykazanie, że treść przepisu nie budzi wątpliwości na tle tej konkretnej sprawy albo – jeżeli przepis budzi pewne wątpliwości – poprzez wykazanie, że wątpliwości te da się usunąć, a wynik prawidłowo przeprowadzonej wykładni przepisu jest inny niż wskazywany przez podatnika⁷⁹.

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

Istotnym elementem jest kwestia formy, w której organ podatkowy będzie rozstrzygał o zastosowaniu zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika zawartej w art. 2a o.p. Należy zwrócić uwagę, że brak jest regulacji szczególnej w tym zakresie, zawartej w tym przepisie. Nie powinno jednak być wątpliwości, że organ podatkowy będzie rozstrzy-

⁷² Zob. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa..., druk sejmowy nr 3018, Sejm VII kadencji.

⁷³ Zob. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa..., druk sejmowy nr 3018, Sejm VII kadencji.

⁷⁴ Zob. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa..., druk sejmowy nr 3018, Sejm VII kadencji.

⁷⁵ Zob. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa..., druk sejmowy nr 3018, Sejm VII kadencji.

⁷⁶ Interpretacja ogólna nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów w sprawie stosowania art. 2a o.p.

⁷⁷ Interpretacja ogólna nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów w sprawie stosowania art. 2a o.p.

⁷⁸ Interpretacja ogólna nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów w sprawie stosowania art. 2a o.p.

⁷⁹ Interpretacja ogólna nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów w sprawie stosowania art. 2a o.p.

gał o zastosowaniu tej zasady pozytywnie (zasada rozstrzygnięcia wątpliwości ma w danej sprawie podatnika zastosowanie) lub negatywnie, tj. gdy podatnik wystąpi z żądaniem, a organ stwierdzi brak istnienia przesłanek do zastosowania tej regulacji w sprawie podatnika. Organ podatkowy powinien uzewnętrznzyć swoje ustalenia w tym zakresie w formie, która będzie zależała od procedury, w ramach której dana sprawa jest rozstrzygana przez organ. Jeśli organ podatkowy stwierdzi istnienie przesłanek do zastosowania art. 2a o.p. w toku postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, w decyzji kończącej to postępowanie powinien rozstrzygnąć również kwestię ewentualnego zastosowania art. 2a o.p. W przypadku gdy kwestia istnienia przesłanek do zastosowania analizowanej zasady wystąpi w trakcie prowadzonego postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, organ, wydając właściwą interpretację, będzie zobowiązany rozstrzygnąć zagadnienie stosowania ww. przepisu. Twierdzenie to znajduje uzasadnienie w poglądzie Ministra Finansów, który wskazał, że rozstrzyganie spraw przez organy podatkowe następuje w drodze aktów władczych, jakimi są decyzje (postanowienia), ale że analogicznie dotyczy to także interpretacji przepisów prawa podatkowego⁸⁰. Wskazano przy tym, że sporne kwestie – związane z zastosowaniem art. 2a o.p. lub wskazaniem braku przesłanek jego zastosowania – powinny stanowić przedmiot tych aktów administracyjnych⁸¹. Wydaje się jednak, że kwestie zastosowania art. 2a o.p. powinny być przedmiotem rozstrzygnięć wydawanych przez organ podatkowy także wówczas, gdy brak jest kwestii spornych co do zastosowania tego przepisu. Jeśli organ podatkowy zgodzi się z podatnikiem co do zastosowania art. 2a o.p. na etapie prowadzonego postępowania podatkowego, powinien dać temu wyraz w wydanej decyzji, która będzie kończyła postępowanie podatkowe np. w sprawie umorzenia postępowania podatkowego.

Wydając decyzję podatkową, w której przedmiotem analizy będzie art. 2a o.p., organ podatkowy będzie musiał zwrócić szczególną uwagę na sytuację, w której podatnik domaga się zastosowania zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na jego korzyść. Wskazuje się, że warunkiem koniecznym poprawności decyzji wydanej w związku z art. 2a o.p. będzie przeanalizowanie w uzasadnieniu decyzji argumentacji podatnika, co oznacza, że decyzja taka będzie analizowana przez pryzmat spełniania warunków, o których mowa w art. 210 § 4 o.p., gdzie mowa jest o uzasadnieniu faktycznym decyzji, zawierającym w szczególności: wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione; dowodów, którym dał wiarę oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności. Uzasadnienie prawne zawiera zaś wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji z przytoczeniem przepisów prawa⁸². Wskazuje się przy tym, że nie wystarczy samo przedstawienie w uzasadnieniu argumentacji prowadzącej do wydanego rozstrzygnięcia, gdyż w sytuacji gdy, zdaniem organu, przepis art. 2a o.p. nie ma zastosowania, należy wykazać, że podatnik, wysuwając inną argumentację i stawiając tezę o istnieniu niedających się usunąć wątpliwości, nie ma racji, gdyż np. powoływał nieadekwatne do stanu faktycznego przepisy, przyjmował błędne założenia

⁸⁰ Interpretacja ogólna nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów w sprawie stosowania art. 2a o.p.

⁸¹ Interpretacja ogólna nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów w sprawie stosowania art. 2a o.p.

⁸² Interpretacja ogólna nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów w sprawie stosowania art. 2a o.p.

interpretacyjne, mylił się w rozumowaniu bądź też jego argumentacja była na tyle słaba w zestawieniu z argumentacją przeciwną, że nie można uznać istnienia niedających się usunąć wątpliwości, gdyż wymaga tego realizacja wyrażonej w art. 124 o.p. zasady przekonywania⁸³.

Art. 3. [Słowniczek]

Ilekcroć 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 oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci;
- 6) **ulgach podatkowych** – rozumie się przez to przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku;
- 7) **zwrocie podatku** – rozumie się przez to zwrot różnicy podatku lub zwrot podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, a także inne formy zwrotu podatku przewidziane w przepisach prawa podatkowego;
- 8) **niepodatkowych należnościach budżetowych** – rozumie się przez to niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub bu-

⁸³ Interpretacja ogólna nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów w sprawie stosowania art. 2a o.p.

dżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publiczno-prawnych;

- 9) działalności gospodarczej – rozumie się przez to każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, 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 transakcyjnej – rozumie się przez to cenę przedmiotu transakcji zawieranej pomiędzy podmiotami powiązanymi w rozumieniu przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług;
- 11) podmiocie krajowym – rozumie się przez to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, mającą miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, powiązaną w rozumieniu art. 25 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 2032 i 2048 oraz z 2017 r. poz. 60) oraz art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1888, 1926, 1933 i 1948 oraz z 2017 r. poz. 60) z innym podmiotem oraz zagraniczny zakład w rozumieniu tych przepisów, położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 12) podmiocie zagranicznym – rozumie się przez to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, powiązaną w rozumieniu art. 25 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych z innym podmiotem oraz zagraniczny zakład w rozumieniu tych przepisów, położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 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 2014 r. poz. 1114 oraz z 2016 r. poz. 352 i 1579);
- 14) portalu podatkowym – rozumie się przez to system teleinformatyczny administracji skarbowej służący do kontaktu organów podatkowych z podatnikami, płatnikami i inkasentami, a także ich następcami prawnymi oraz osobami trzecimi, w szczególności do wnoszenia podań, składania deklaracji oraz doręczania pism organów podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej;
- 15) podaniu lub deklaracji odwzorowanych cyfrowo – rozumie się przez to dokument elektroniczny będący kopią elektroniczną podania lub deklaracji, złożonych w jednostkach organizacyjnych administracji skarbowej w postaci innej niż elektroniczna, który został wprowadzony do systemu teleinformatycznego Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w sposób zapewniający niezaprzeczalność i integralność odwzorowanych danych.

1. Uwagi ogólne

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

2. Pojęcie ustaw podatkowych

Ustawodawca, definiując pojęcie ustaw podatkowych, przyjął szerokie znaczenie tego pojęcia, odnosząc je do aktów rangi ustawy, które regulują funkcjonowanie nie tylko podatków, ale również innych należności, do których ordynacja podatkowa ma zastosowanie. Do tych ustaw są zatem zaliczone takie ustawy, które odnoszą się również do opłat, a także niepodatkowych należności budżetowych. Definicja ta wyznacza alternatywne cechy, których spełnienie determinuje, iż określone ustawy będą objęte tym pojęciem. Pierwszą z nich jest, że są to akty, które dotyczą elementów konstrukcyjnych tych podatków, opłat lub niepodatkowych należności budżetowych, takich jak: podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawa opodatkowania, stawki podatkowe. Drugą cechą charakteryzującą akty zaliczane do ustaw podatkowych jest to, że regulują one prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów lub też następców prawnych albo osób trzecich. Podkreśla się, że pojęcie ustawy podatkowej nie ma znaczenia przy konstruowaniu materialnej konstytucyjnej definicji podatku, gdyż na gruncie Konstytucji ustawa jest zawsze konieczna dla regulowania sytuacji prawnej jednostek, a z zasady wyłączności ustawowej w sprawach danin publicznych (art. 217 Konstytucji) wynika, że wszystkie istotne elementy daniny publicznej muszą być ujęte w ustawie⁸⁴. Wskazuje się także, że ustawa z 27.08.1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 2046 ze zm.) nie jest ustawą podatkową, a odesłanie z art. 49 ust. 1 cytowanej ustawy, który stanowi, że do wpłat na rzecz PFRON stosuje się przepisy ordynacji podatkowej, nie byłoby potrzebne, gdyby wpłaty stanowiły podatek⁸⁵.

Na gruncie ordynacji podatkowej ustawodawca niezbyt często posługuje się pojęciem ustawy podatkowej. Występuje ono rzadziej niż inne, podobne, aczkolwiek szersze znaczeniowo pojęcie, jakim jest określenie „przepisy prawa podatkowego”, które również zostało zdefiniowane w słowniku ordynacji podatkowej (zob. komentarz w następnym punkcie). Pojęcia ustaw podatkowych ustawodawca w ordynacji podatkowej używa, wskazując na

⁸⁴ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne – podstawowe pojęcia konstytucyjne*, ZNSA 2011, nr 2, s. 47–58.

⁸⁵ Wyrok NSA z 16.05.2014 r., II FSK 1395/12, LEX nr 1481503.

te instytucje, które jedynie częściowo są uregulowane w przedmiotowej ustawie. W założeniu ordynacja podatkowa powinna nawiązywać do pojęcia ustawy podatkowej, nie zaś przepisów prawa podatkowego przy instytucjach istotniejszych, których normowanie nie powinno zostać powierzone do aktu niższego rzędu niż ustawa. W praktyce jednak wydaje się, że ta zasada nie jest realizowana. Trudno jest bowiem uzasadnić, dlaczego pojęcie roku podatkowego, zdefiniowane co do zasady w art. 11 o.p., nie mogło zostać zmodyfikowane przepisami prawa podatkowego, a jedynie ustawą podatkową (zob. komentarz do art. 11). Poza tym przypadkiem pojęcie ustaw podatkowych występuje w ordynacji podatkowej przy takich instytucjach jak: sposoby powstawania zobowiązań podatkowych (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.); ulgi podatkowe polegające na ograniczeniu poboru zaliczek na podatek (art. 22 § 2a o.p.); przypadki uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznych, a także stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania (art. 128 o.p.); zasady, na podstawie których informacje objęte tajemnicą skarbową mogą zostać udzielone określonym podmiotom (art. 299 § 3 pkt 13 o.p.).

3. Pojęcie przepisów prawa podatkowego

Pojęcia przepisów prawa podatkowego ustawodawca w ordynacji podatkowej używa, podobnie jak przy pojęciu ustawy podatkowej, opisując instytucje, które jedynie częściowo są uregulowane w przedmiotowej ustawie. Pojęcie przepisów prawa podatkowego obejmuje swoim zakresem ustawy podatkowe, ale także dwie inne kategorie aktów prawnych. Pierwszą z nich są ratyfikowane przez Rzeczpospolitą Polską umowy międzynarodowe. Przy tym w skład tej kategorii wchodzi zarówno umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, jak i inne umowy międzynarodowe, które dotyczą problematyki podatkowej. W ordynacji podatkowej podkreślono, iż w skład przepisów prawa podatkowego wchodzi nie wszystkie umowy międzynarodowe, a jedynie te, które zostały ratyfikowane. Jest to istotne z uwagi na fakt, iż zgodnie z art. 87 ust. 1 Konstytucji RP źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są, poza Konstytucją i ustawami, właśnie ratyfikowane umowy międzynarodowe, a także rozporządzenia. Drugą grupą przepisów, które objęte są pojęciem przepisów prawa podatkowego, są akty wykonawcze wydane na podstawie ustaw podatkowych. Nie będą więc tym pojęciem objęte akty wykonawcze, jeśli nie zostały one wydane na podstawie ustawy, które nie będą spełniać warunków określonych w definicji ustawy podatkowej. Do przepisów prawa podatkowego zaliczone zostały rozporządzenia, ale także akty prawa miejscowego, np. uchwały rad gmin dotyczące stawek czy zwolnień podatkowych. Zgodnie z art. 87 ust. 2 Konstytucji RP źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są na obszarze działania organów, które je ustanowiły, akty prawa miejscowego.

W tym kontekście w orzecznictwie wskazano, że przepisy ustawy z 27.08.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1793 ze zm.) nie są przepisami prawa podatkowego w rozumieniu przepisów ordynacji podatkowej⁸⁶. Nie są nimi również przepisy podatkowe innych państw. Z tego powodu

⁸⁶ Wyrok NSA z 15.05.2015 r., II FSK 977/13, LEX nr 1774678.

uznano, że duńskie prawo cywilne i podatkowe jest prawem obcym względem prawa polskiego i z tego względu nie może być przedmiotem interpretacji Ministra Finansów, gdyż ten, zgodnie z art. 14b § 1 w zw. z art. 3 pkt 2 o.p., interpretuje tylko prawo polskie oraz umowy międzynarodowe dotyczące kwestii podatkowych, w których stroną jest Polska⁸⁷. Podnosi się jednak, że organ wydający interpretację jest zobowiązany do dokonania poprawnej i kompletnej wykładni prawa krajowego, a także iż skoro jest to możliwe tylko po dokonaniu wykładni prawa obcego, to musi dokonać także wykładni prawa obcego⁸⁸. Z drugiej strony uznano, że warunek objęcia definicją przepisów prawa podatkowego spełniają klasyfikacje statystyczne, a w konsekwencji podniesiono, że skoro organ podatkowy jest władny oceniać prawidłowość klasyfikacji usług w postępowaniu podatkowym dla celów weryfikacji zobowiązania podatkowego, to prawidłowość klasyfikacji statystycznej towarów i usług dla celów podatkowych powinna stanowić przedmiot interpretacji podatkowej⁸⁹. Podobnie uznano, że mamy do czynienia z tymi przepisami w przypadku, nie obowiązującego obecnie, rozporządzenia z 17.12.2010 r. w sprawie przesyłania faktur w formie elektronicznej, zasad ich przechowywania oraz trybu udostępniania organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej (Dz.U. Nr 249, poz. 1661), gdyż zostało ono wydane na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 106 ust. 11 u.p.t.u. (w brzmieniu obowiązującym przed 1.01.2003 r.), a w konsekwencji uznano, że są to przepisy podatkowe w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p.⁹⁰ W kontekście przepisów unijnych uznano, że warunek definicji przepisów prawa podatkowego spełniają przepisy ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów międzynarodowych⁹¹. Przepisami podatkowymi w rozumieniu przyjętym w art. 3 pkt 2 o.p. mogą być przepisy innych gałęzi prawa, w tym cywilnego. Wskazano bowiem, że na potrzeby przepisów ustawy z 2004 r. o podatku od towarów i usług, ale również i innych ustaw o charakterze podatkowym, należy stosować definicję przedsiębiorstwa zawartą w art. 55¹ k.c., co oznacza, że w kontekście stosowania art. 6 u.p.t.u., art. 55¹ k.c. stał się przepisem prawa podatkowego, mimo zamieszczenia go w ustawie wykraczającej poza ramy spraw wymienionych w art. 3 pkt 1 o.p.

Pojęcie przepisów prawa występuje w ordynacji podatkowej przy takich instytucjach, jak: inne pojęcia zawarte w słowniku ordynacji podatkowej (podatki z art. 3 pkt 3, deklaracje z art. 3 pkt 5, zwrot podatku z art. 3 pkt 10), zobowiązanie podatkowe (art. 5), płatnik (art. 8), interpretacje przepisów prawa podatkowego (art. 14a–14s), porozumienia w sprawie cen transakcyjnych (art. 20a–20r), określenie przypadków i terminów składania deklaracji podatkowych (art. 21 § 2 i 5, art. 68 § 2 pkt 1, art. 75 § 3), decyzja określająca wysokość straty poniesionej przez podatnika (art. 24), kalendarzowo określone terminy płatności podatku (art. 47 § 2), odraczanie terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego (art. 48 § 1), przedłużanie terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego (art. 50), ustalenia przypadków zapłaty podatków papierami wartościowymi lub znakami akcyzy (art. 61 § 3 pkt 2), określenia przypadków, gdy deklaracja ma być podpisana przez

⁸⁷ Wyrok WSA w Warszawie z 8.01.2014 r., III SA/Wa 1982/13, LEX nr 1545012.

⁸⁸ K. Lasiński-Sulecki, glosa do wyroku NSA z 11.03.2010 r., I FSK 61/09, OSP 2011, z. 5, poz. 54.

⁸⁹ Wyrok WSA w Rzeszowie z 16.04.2015 r., I SA/Rz 243/15, LEX nr 1809892.

⁹⁰ Wyrok WSA w Warszawie z 17.03.2015 r., III SA/Wa 3951/14, LEX nr 1729344.

⁹¹ Wyrok NSA z 12.04.2013 r., II FSK 1593/11, LEX nr 1311331.

więcej niż jedną osobę (art. 80a § 3), określenia praw i obowiązków podatników, które przechodzą na następców prawnych (art. 93–97), obowiązek udzielania niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego (art. 121 § 2), określenie przypadków wyłączenia pracownika organu podatkowego (art. 130 § 1), a także organu podatkowego (art. 131 § 1 i art. 132 § 1), określenie podmiotów będących stroną w postępowaniu podatkowym (art. 133 § 2), określenie zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych w sprawach podatkowych (art. 135), terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności, których nie wlicza się do terminów załatwiania sprawy (art. 139 § 4), przypadki powołania na biegłego z urzędu (art. 197 § 2), określenie szczególnych składników decyzji podatkowej (art. 210 § 3), określenie przypadków, w których może nastąpić zmiana decyzji (art. 254 § 1), określenie przypadków wygaśnięcia decyzji (art. 258 § 1 pkt 3), wyznaczenie celu kontroli (art. 281 § 2), określenie zakresu wymiany informacji podatkowych z państwami członkowskimi Unii Europejskiej (art. 305b).

4. Pojęcie podatków

W ordynacji podatkowej mamy do czynienia z dwiema definicjami podatku. Pierwsza występuje w art. 6, druga zaś w art. 3 pkt 3. Mają one różny charakter i pełnią odmienne funkcje. Pierwsza z nich ma charakter merytoryczny. Określa ona cechy podatku, których istnienie oznaczać będzie, że do danego świadczenia będziemy stosować przepisy ordynacji podatkowej (zob. komentarz do art. 6). Druga definicja ma charakter formalny i porządkowy. Zawiera ona rodzaje należności, które na gruncie ordynacji podatkowej są traktowane tożsamo. Celem tej definicji jest uproszczenie regulacji zawartych w ordynacji podatkowej. Przedstawiając poszczególne instytucje w ordynacji podatkowej, ustawodawca często posługuje się zbiorczym pojęciem podatku. W związku z analizowaną definicją będzie to oznaczać, że dana instytucja ma także zastosowanie do wynikających z przepisów prawa podatkowego zaliczek podatkowych występujących przede wszystkim na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, rat podatków, jeżeli przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach (ustawa o podatkach i opłatach lokalnych), a także opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych. Analizowana definicja podatku obejmuje więc poza podatkiem także inne należności publicznoprawne objęte zakresem ordynacji podatkowej, tj. opłaty (zob. art. 2), określone formy realizacji podatku (raty podatku), a także należności, których obowiązek zapłaty powstaje przed powstaniem zobowiązania podatkowego (zaliczki).

Analizowana definicja ma zastosowanie, gdy przepisy zawarte w ordynacji podatkowej posługują się określeniem podatku zarówno w liczbie pojedynczej, jak i mnogiej. Ustawodawca na gruncie analizowanej ustawy niekonsekwentnie korzysta jednak z przedmiotowej definicji. W wielu przypadkach posługuje się pojęciem podatku, przez co należy rozumieć – w kontekście tej definicji – że dana regulacja ma zastosowanie także do rat, zaliczek, opłat i niepodatkowych należności budżetowych. Z takimi sytuacjami mamy do czynienia m.in. w przypadku: zakresu odpowiedzialności podatnika (art. 26 o.p.), określenia należności, których wykonanie może być zabezpieczone hipoteką (art. 34 § 1 o.p.), potrącenia

(art. 64 § 1 o.p.), świadczeń, za które osoby trzecie ponoszą odpowiedzialność⁹² (art. 107 § 2 o.p.), ustalenia podmiotów upoważnionych do otrzymania informacji objętych tajemnicą skarbową (art. 299c o.p.), zaświadczeń (art. 306e § 1 o.p.). W niektórych jednak przypadkach ustawodawca podkreśla, że dana instytucja ma zastosowanie nie tylko do podatków, ale także innych należności objętych przedmiotową definicją. W art. 47 § 1 o.p. wskazuje się, iż termin płatności podatku wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, a w § 2 stwierdza się, że jeżeli przepisy prawa podatkowego określają kalendarzowo terminy płatności podatku, zaliczki na podatek lub raty podatku, a decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego nie została doręczona co najmniej na 14 dni przed terminem płatności podatku, pierwszej zaliczki na podatek lub pierwszej raty podatku, obowiązuje termin określony w § 1. W art. 51 § 1 o.p. podkreśla się, że zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności. W § 2 natomiast wskazuje się, że za zaległość podatkową uważa się także niezapłaconą w terminie płatności zaliczkę na podatek, w tym również zaliczkę, o której mowa w art. 23a o.p., lub ratę podatku.

5. Pojęcie ksiąg podatkowych

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

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

Księgi rachunkowe prowadzi się na podstawie ustawy z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2016 r. poz. 1047 ze zm.). Obowiązek ten dotyczy m.in. spółek handlowych (osobowych i kapitałowych, w tym również w organizacji), a także innych osób prawnych, z wyjątkiem Skarbu Państwa i Narodowego Banku Polskiego oraz osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych, spółek jawnych osób fizycznych oraz spółek partnerskich, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 1 200 000 euro.

⁹² A. Olesińska, *Odpowiedzialność osób trzecich (w:) System Prawa Finansowego*, t. 3, red. L. Etel, s. 582 i n.

Na podstawie art. 22n u.p.d.o.f. podatnicy prowadzący, zgodnie z przepisami o rachunkowości, księgi rachunkowe są obowiązani do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych.

Podatkową księgę przychodów i rozchodów prowadzi się na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z 26.08.2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. z 2014 r. poz. 1037). Zgodnie z § 2 ust. 1 tego aktu do jej prowadzenia zobowiązane są następujące podmioty: osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, o których mowa w art. 24a ust. 1 i 2 u.p.d.o.f. Obowiązek dotyczy także rolników prowadzących gospodarstwo rolne bez zatrudnienia w nim pracowników, członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych oraz pracowników rolnych, wykonujących działalność gospodarczą, osobiście lub z udziałem członków rodziny pozostających we wspólnym gospodarstwie domowym, jeżeli łączny przychód z tej działalności gospodarczej nie przekracza 10 000 zł w roku podatkowym. W tym jednak przypadku ewidencję prowadzi się m.in., stosując inny jej wzór.

Z art. 119 u.p.t.u. wynika obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży dotyczący podatników, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku. Są oni obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży za dany dzień, nie później jednak niż przed dokonaniem sprzedaży w dniu następnym. Na podstawie natomiast art. 111 u.p.t.u. podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

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

- dokumentów handlowych towarzyszących przemieszczaniu wyrobów akcyzowych (art. 138e),
- wyrobów akcyzowych zwolnionych od akcyzy (art. 138f),
- suszu tytoniowego (art. 138g),
- ilościowej energii elektrycznej (art. 138h),
- wyrobów węglowych (art. 138i),

- wyrobów gazowych (art. 138j),
- wyrobów akcyzowych korzystających ze zwolnienia (art. 138k),
- podatkowych znaków akcyzy (art. 138l).

Na podstawie art. 78 ustawy z 19.11.2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. z 2016 r. poz. 471 ze zm.) podmioty prowadzące działalność w zakresie gier hazardowych są obowiązane prowadzić m.in. ewidencje podstaw opodatkowania i obliczania wysokości podatku od gier w grach hazardowych, z wyłączeniem loterii promocyjnych.

Na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2016 r. poz. 2180 ze zm.) podatnicy oraz spółki, których wspólnicy są opodatkowani w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, są obowiązani posiadać i przechowywać dowody zakupu towarów, prowadzić wykaz środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, ewidencję wyposażenia oraz – odrębnie za każdy rok podatkowy – ewidencję przychodów. W art. 35 ust. 1 wskazuje się natomiast, że podatnicy opodatkowani w formie karty podatkowej są obowiązani prowadzić książkę ewidencji zatrudnienia.

6. Pojęcie deklaracji

Funkcjonowanie przedmiotowej definicji oznacza, że określony przepis ordynacji podatkowej, w którym pojawia się pojęcie deklaracji, ma także zastosowanie do wszelkich zeznań, wykazów, zestawień oraz informacji, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci. Od 1.01.2016 r. objęto definicją deklaracji pojęcie zestawienia. Jak wskazuje się w uzasadnieniu projektu ustawy zmieniającej ordynację podatkową, zmiana ta ma służyć wyeliminowaniu wątpliwości interpretacyjnych, czy przepisy tej ustawy dotyczące składania deklaracji oraz ich korekt stosuje się również do miesięcznego zestawienia oświadczeń, o których mowa w art. 89 ust. 14 u.p.a., do których składania właściwemu naczelnikowi urzędu celno-skarbowego obowiązani są sprzedawcy wyrobów akcyzowych wskazanych w ww. przepisie⁹³. Do tej pory kwestia ta budziła wątpliwości. W orzecznictwie wskazywano, że nie jest trafne stanowisko, zgodnie z którym pojęcia deklaracji podatkowej i zgłoszenia celnego nie są ze sobą tożsame, wobec czego nie znajduje zastosowania art. 54 § 1 pkt 7a o.p., a w konsekwencji – nie zaistniały przesłanki do wnioskowanego stwierdzenia nadpłaty⁹⁴.

Wskazuje się, że ordynacja podatkowa w art. 3 pkt 5 wprawdzie zawiera sformułowanie „deklaracja”, jednakże nie jest to definicja legalna, lecz skrót terminologiczny, wprowadzony na jej użytek, a także iż jest to zbiorcze pojęcie obejmujące wszelkie dokumenty składane przez wymienione w tym przepisie osoby, obejmujące ich oświadczenia w takich płaszczyznach, które decydują o powstaniu zobowiązania podatkowego⁹⁵. Podkreśla się również, że dane

⁹³ Zob. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa..., druk sejmowy nr 3018, Sejm VII kadencji.

⁹⁴ Wyrok WSA w Gdańsku z 3.11.2015 r., I SA/Gd 889/15, LEX nr 1947755.

⁹⁵ Wyrok NSA z 11.02.2009 r., I FSK 1551/07, LEX nr 593629.

te bądź umożliwiają organom podatkowym kontrolę prawidłowości wywiązania się przez te osoby z ciążących na nich obowiązków (w przypadku powstania zobowiązania w drodze samoobliczenia), bądź dostarczają tym organom informacje konieczne do wymierzenia im podatku (w przypadku zobowiązań podatkowych ustalanych w drodze decyzji), co oznacza, że stanowią one przede wszystkim oświadczenia wiedzy, niemniej niekiedy mogą zawierać również składniki wskazujące na wolę podatnika, płatnika czy inkasenta⁹⁶. Podnosi się również, że przez „deklarację” należy także rozumieć zeznanie, wykaz oraz informację, a z całokształtu przepisów o informacjach podatkowych wynika, że powinny one dotyczyć zdarzeń mających wpływ na powstanie i rozmiar zobowiązania podatkowego, a także iż celem złożenia deklaracji lub zeznania jest poinformowanie organu podatkowego o rodzaju ciążącego na podatniku zobowiązania. Z tego też względu sprawozdanie finansowe, jakkolwiek jest jednym ze źródeł wiedzy o funkcjonowaniu podatnika, nie precyzuje samo przez się zobowiązania podatkowego, dlatego nie powinno być uważane ani za deklarację, ani za informację, której niezłożenie skutkowałoby odpowiedzialnością za wykroczenie skarbowe⁹⁷. Zwraca się uwagę, że deklaracje o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi są nie tylko deklaracjami w ścisłym znaczeniu tego pojęcia, ale również deklaracjami w szerokim ich znaczeniu, nadanym normą art. 3 pkt 5 o.p., a także, iż deklaracje te pełnią nie tylko funkcję fiskalną (wyliczenie wysokości należnej opłaty), ale część z nich pełni również funkcję sprawozdawczo-kontrolną, umożliwiając sprawniejsze ich weryfikowanie w ramach czynności sprawdzających, bez konieczności wszczynania postępowań podatkowych czy kontroli podatkowych⁹⁸. Wskazuje się, że pojęcie deklaracji należy odnosić do przypadku, gdy chodzi o ustalenie zobowiązania podatkowego samego deklarującego, tak jak to jest np. przy deklaracji PIT-4, składanej przez płatnika, oraz iż pojęcie informacji podatkowej służy ustaleniu zobowiązań osób trzecich, np. kontrahentów czy pracowników składających informację, co oznacza, że jest to chyba praktycznie jedyne możliwe rozróżnienie pojęć deklaracji (obejmującej także „informację”) oraz informacji podatkowej, które to określenia bez takiego rozróżnienia pokrywają się, gdy zestawia się treść art. 3 pkt 5 z treścią art. 82 § 1 pkt 3 o.p.⁹⁹

W ordynacji podatkowej pojęcie deklaracji występuje w kontekście następujących przypadków, dotyczących: możliwości składania deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 3a); elementów, które deklaracja składana za pomocą środków komunikacji elektronicznej powinna zawierać (art. 3b); roli, którą deklaracja pełni w przypadku zobowiązań powstających z mocy prawa (art. 21 § 2); ale także w podatkach powstających na skutek doręczenia decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 5); podstawy złożenia wniosku o wpis zastawu skarbowego do rejestru zastawów (art. 44 § 2); mechanizmu odzyskiwania od podatnika przekazanych mu nienależnie nadpłat lub zwrotów podatku (art. 52 § 1); wydania decyzji określającej wysokość odsetek za zwłokę (art. 53a o.p.); mechanizmu zastosowania obniżonej (art. 56a) i podwyższonej (art. 56b) stawki odsetek za zwłokę; zastosowania wydlu-

⁹⁶ Wyrok NSA z 11.02.2009 r., I FSK 1551/07.

⁹⁷ M. Zborowski, *Kara za brak deklaracji*, „Rzeczpospolita” z 13.11.2015 r.

⁹⁸ G. Musolf, *Charakter i zastosowanie deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi na przykładzie województwa lubuskiego*, PPLiFS 2013, nr 10, s. 6–9.

⁹⁹ L. Wilk, *Pojęcie „deklaracji” i problemy interpretacyjne z nim związane w prawie karnym skarbowym*, „Radca Prawny” 2011, nr 6, s. 20–22.

zonego okresu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (art. 68 § 2); określenia dnia powstania nadpłaty (art. 73 § 2); zasad dochodzenia nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego (art. 74); zasad dochodzenia nadpłaty związanej z wykazaniem podatku w deklaracji nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej (art. 75 § 3); zasad podpisywania deklaracji (art. 80a); zasad korygowania deklaracji (art. 81); zasad orzekania o odpowiedzialności spadkobierców (art. 100 § 1); orzekania o zakresie odpowiedzialności osób trzecich (art. 108 § 3); przypadków, w których można odstąpić od wydawania postanowień o wszczęciu postępowania podatkowego (art. 165 § 7); dowodach w postępowaniu podatkowym (art. 181); zasad traktowania deklaracji odwzorowanych cyfrowo (art. 181a); zakresu czynności sprawdzających (art. 272); zakresu tajemnicy skarbowej (art. 293 § 1); zaświadczeń wydawanych na wnioski banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, zamierzających udzielić podatnikowi kredytu (art. 306ha § 1).

7. Pojęcie ulg podatkowych

Zgodnie z art. 3 pkt 6 o.p. ilekroć w tej ustawie jest mowa o ulgach podatkowych, należy przez to rozumieć przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku. W przepisie tym mamy do czynienia z szeroką definicją ulg podatkowych. Odnoszą się one bowiem do klasycznych ulg będących elementem konstrukcyjnym podatku, których konsekwencją jest obniżenie podstawy opodatkowania lub kwoty podatku. Przedmiotowe pojęcie obejmuje również zwolnienia podatkowe, które są traktowane także jako element konstrukcyjny podatku. Mają one ponadto zastosowanie do innych preferencji, które są przewidziane przepisami prawa podatkowego, a związane np. wspólnym rozliczeniem małżonków czy zasad rozliczenia osób samotnie wychowujących dzieci¹⁰⁰. Definicja ta ma jednak zastosowanie jedynie na gruncie ordynacji podatkowej, nie zaś innych ustaw podatkowych. Słusznie więc wskazuje się, że art. 3 o.p. zawiera „słowniczek” terminów używanych w tej ustawie, a przez to nie może być bezpośrednio wykorzystywany przy ustalaniu znaczenia poszczególnych zwrotów z innych ustaw, a także iż definicja ulgi podatkowej z ordynacji podatkowej nie podważa twierdzenia, że zwolnienie i ulga to dwa różne pojęcia, oznaczające inne instytucje z zakresu prawa podatkowego, co w konsekwencji oznacza, że rada gminy jest uprawniona do wprowadzania ulg podatkowych tylko wówczas, gdy w danym przepisie ustawowym użyte jest pojęcie ulgi¹⁰¹. Podobnie w literaturze wskazuje się, że z definicji z art. 3 pkt 6 o.p. wynika m.in., że ulga podatkowa to również zwolnienie od podatku, ale podkreślono, że jest to jednak uproszczone rozumienie tego pojęcia, przyjęte wyłącznie na potrzeby ordynacji podatkowej, a w związku z tym nie może być ono bezpośrednio stosowane w innych ustawach podatkowych, w tym również w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych¹⁰².

¹⁰⁰ Zob. art. 6 u.p.d.o.f.

¹⁰¹ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 18.06.2009 r., I SA/Go 265/09, LEX nr 510647.

¹⁰² L. Etel, glosa do wyroku NSA w Białymstoku z 7.06.2001 r., SA/Bk 353/01, FK 2001, nr 6, s. 67–72.

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

Pojęcie ulg podatkowych należy odróżnić od pojęcia ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, które występują w ordynacji podatkowej¹⁰³. O specyfice ulg, o których mowa na wstępie, świadczą następujące ich elementy: mają one uznaniowy charakter (jeśli podatnik spełni warunki wynikające z ordynacji podatkowej, organ może ją przyznać, ale nie ma takiego obowiązku); mogą mieć charakter warunkowy (dotyczy to odroczenia i rozłożenia na raty podatku, co oznacza, że jeśli podatnik nie zapłaci podatku w terminie wyznaczonym w decyzji przyznającej tę preferencję, automatycznie preferencja ta wygasa; można więc uznać, że jest ona stosowana, o ile zostaną spełnione warunki wskazane w rozstrzygnięciu przyznającym tę preferencję); nie są przypisane do określonych świadczeń podatkowych (mogą mieć zastosowanie do wszystkich podatków i innych należności, do których stosuje się ordynację podatkową); mogą być przyznane nie tylko podatnikom, ale też innym podmiotom (płatnikom, inkasentom, osobom trzecim, spadkobiercom; wyjątkiem jest ulga polegająca na umorzeniu zaległości podatkowej, z której płatnicy i inkasenci nie mogą skorzystać, szczególnym rodzajem preferencji jest także zaniechanie poboru lub ograniczenie poboru podatku przez płatnika, z której skorzystać mogą wyłącznie podatnicy); są stosowane na wniosek podatnika (wyjątkowo można jednak zastosować to umorzenie zaległości podatkowej z urzędu¹⁰⁴); podstawą zastosowania tych preferencji jest bardzo ogólne kryterium wskazane w ustawie (ważny interes podatnika lub ważny interes publiczny) – szerzej zob. komentarz do art. 67a i n.

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

¹⁰³ R. Dowgier, *Pojęcie, rodzaje i cel stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych* (w:) *System Prawa Finansowego*, t. 3, red. L. Etel, s. 564 i n.

¹⁰⁴ Zob. art. 67d o.p.

do skorzystania z ulg podatkowych (art. 288 § 1 pkt 3); zakresu informacji, których organ podatkowy udziela z urzędu obcym władzom (art. 305k § 1 pkt 2).

8. Pojęcie zwrotów podatku

Zgodnie z art. 3 pkt 7 o.p. ilekroć w tej ustawie jest mowa o zwrocie podatku, należy przez to rozumieć zwrot różnicy podatku lub zwrot podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, a także inne formy zwrotu podatku przewidziane w przepisach prawa podatkowego. Wskazuje się, że przepis art. 3 pkt 7 o.p. zawiera legalną definicję zwrotu podatku, która odnosi się do zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego, czyli podatku od towarów i usług, a także obejmuje swoim zakresem zwrot innych podatków przewidziany ustawami podatkowymi, ale również, że należy przez nie rozumieć ustawy materialnoprawne, a nie ordynację podatkową i uregulowane w niej kwestie dotyczące zwrotu nadpłat¹⁰⁵.

Na gruncie analizy przedmiotowej definicji, ale również innych przepisów ordynacji podatkowej – w tym szczególnie art. 2, wyznaczającego zakres jej zastosowania – w literaturze przedmiotu podnosi się, że przepisy ordynacji podatkowej stosuje się w zakresie zwrotów podatkowych w trzech następujących przypadkach: gdy w ustawie regulującej konstrukcję zwrotu pojawia się bezpośrednie odwołanie do tego aktu; gdy zwrot podatku jest elementem konstrukcyjnym podatku lub bezpośrednio wpływa na jego ustalenie czy określenie; gdy zwrot ma charakter sprawy z zakresu prawa podatkowego należącej do właściwości organów podatkowych¹⁰⁶. Na gruncie przepisów zawartych w ordynacji podatkowej pojęcie zwrotu podatku występuje m.in. w następujących przypadkach: możliwości wydania decyzji, w której określa się prawidłową wysokość zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych (art. 21 § 3a); zasad odzyskiwania nienależnie przekazanego podatnikowi zwrotu podatku lub przekazanego temu podmiotowi w kwocie wyższej od należnej (art. 52); zakresu stosowania przepisów dotyczących nadpłat do zwrotów podatku (art. 76b); wydawania zaświadczeń na wniosek banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej zamierzających udzielić podatnikowi kredytu (art. 306ha).

W literaturze przedmiotu zagadnienie zwrotu podatku może być analizowane przez pryzmat wielu elementów, w tym¹⁰⁷:

- **charakteru, definicji i istoty zwrotu podatku**, gdzie w literaturze zwraca się uwagę, że definiując instytucję zwrotu podatku, należy wskazać, że może ona być postrzegana w ujęciu materialnym (uprawnienie do uzyskania od fiskusa pewnej należności podatkowej przez określony podmiot) lub technicznym (czynność materialno-techniczna

¹⁰⁵ Wyrok WSA w Szczecinie z 24.10.2012 r., I SA/Sz 566/12, LEX nr 1240066.

¹⁰⁶ M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2014.

¹⁰⁷ Rozważania prezentowane w tej części zostały przedstawione i szerzej opisane w dwóch monografiach: M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, a także M. Popławski, *Nadpłata i zwrot podatku. Zagadnienie wspólne dotyczące realizacji uprawnień podatkowych*, Warszawa 2014.

polegająca na przekazaniu określonego podmiotowi kwoty podatku przez podmiot reprezentujący fiskusa, a także przekazaniu kwoty podatku przez fiskusa określonego podmiotowi); prezentując istotę zwrotu podatku, zwrócono natomiast uwagę, że jego istnienie zależne jest od wcześniejszej zapłaty podatku oraz spełnienia warunków (materiałnych i proceduralnych) określonych w przepisach prawa podatkowego;

- **umiejscowienia zwrotu podatku w instytucjach prawa podatkowego** – zwraca się uwagę, że zwroty pełniące funkcję elementu służącego do realizacji neutralności VAT są elementem konstrukcji podatku; zwroty, które prowadzą do eliminacji podwójnego opodatkowania lub preferencji podatkowej, nie są elementem konstrukcji, a jedynie mechanizmem prawa podatkowego;
- **rodzajów zwrotu podatku** – zwraca się uwagę, że można wyodrębnić zwroty klasyczne, z którymi mamy do czynienia, gdy zwrot przysługuje podmiotowi, na którym ciążył obowiązek podatkowy i który jednocześnie poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku, oraz gdy zwrotu podatku dokona ten sam organ, który pobrał podatek; ze zwrotami modyfikowanymi mamy do czynienia, gdy zwrot podatku będzie przysługiwał podmiotowi, na którym nie ciążył obowiązek podatkowy, ale który poniósł ciężar ekonomiczny danego podatku, lub gdy zwrotu podatku dokona inny organ niż ten, który pobrał podatek; z bezpośrednim zwrotem podatku mamy do czynienia, gdy przysługuje on podmiotowi, który poniósł ciężar ekonomiczny podatku, będąc podmiotem, na którym ciążył obowiązek podatkowy, i samodzielnie zobowiązanym do uiszczenia podatku; z pośrednim zwrotem podatku mamy do czynienia, gdy zwrot ten przysługuje podmiotowi, który poniósł ciężar ekonomiczny podatku, nie będąc jednocześnie podatnikiem, a także gdy przysługuje on podatnikowi, od którego podatek został pobrany przez płatnika lub inny podmiot;
- **funkcji zwrotów podatku** – zwraca się uwagę, że zwrot podatku może służyć zapewnieniu neutralności podatku od towarów i usług; dotyczy to przede wszystkim zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym oraz zwrotu podatku naliczonego; konstrukcja zwrotów podatku, które pełnią funkcję preferencji podatkowych, w istotny sposób różni się od innych preferencji podatkowych, takich jak zwolnienia czy ulgi podatkowe; zwroty będące preferencją mają najczęściej charakter pełny; w niektórych przypadkach preferencja ta jest ograniczona do częściowego zwrotu zapłaconego podatku; w przypadku zwrotów służących eliminacji podwójnego opodatkowania i zapewniających neutralność VAT zwrot musi mieć charakter pełny, gdyż w innym przypadku nie będzie pełnił funkcji, do której został ustanowiony; zwroty mające charakter preferencji mogą być elementem uzupełniającym klasyczne preferencje podatkowe i czasowe, gdyż są one najczęściej wprowadzane na czas określony; zwroty te mogą być stosowane, jeśli wprowadzana preferencja jest uzależniona od sposobu wykorzystania lub przeznaczenia określonych towarów; zwrot ten można zastosować, gdy podatnik lub nabywający od niego towar wykorzysta lub przeznaczy towar w sposób kwalifikujący do zastosowania zwolnienia lub wyłączenia z opodatkowania; preferencje te będą mogły zostać wykorzystane także wówczas, jeśli ww. warunki będą spełnione przez inne osoby, np. konsumenta; zwrot podatku pełniący funkcję eliminacji podwójnego opodatkowania jest istotny szczególnie w podatku akcyzowym oraz podatku od towarów i usług, w sytuacjach gdy towary objęte tymi świadczeniami są przemiesz-

czane pomiędzy różnymi państwami; rola zwrotu podatku, którego celem jest eliminacja podwójnego opodatkowania, funkcjonuje w podatku zarówno akcyzowym, jak i od towarów i usług, ale jest istotniejsza w podatku akcyzowym niż w podatku od towarów i usług; wynika to z faktu, że VAT – w odróżnieniu od podatku akcyzowego – opiera się na mechanizmie odliczeń podatkowych, które prowadzą do eliminacji podwójnego opodatkowania; w państwach poza UE zwrot podatku jest związany z: eksportem towarów, reeksporem towarów, wytworzeniem towarów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, do których wykorzystywane są towary objęte tym podatkiem; zwrot podatku może być powiązany ze zwrotem cła;

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

9. Pojęcie niepodatkowych należności budżetowych

Zgodnie z art. 3 pkt 8 o.p. ilekroć w tej ustawie jest mowa o niepodatkowych należnościach budżetowych, należy przez to rozumieć niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych. Wskazuje się, że z tego przepisu wynika, że warunkiem zastosowania przepisów tej ustawy do określonej należności budżetowej jest to, aby wynikała ona ze stosunków publicznoprawnych, przez które należy rozumieć istnienie pewnych relacji między co najmniej dwoma podmiotami, pewnych uprawnień

i obowiązków wynikających z określonych norm prawnych, co oznacza, że do tych należności powinno się zaliczyć należności, których obowiązek ponoszenia stanowi realizację przepisów prawa, a nie jest wynikiem naruszenia tych przepisów, w konsekwencji czego nie będą nimi kary pieniężne za naruszenie przepisów o transporcie drogowym¹⁰⁸. Podnoszono także, że mylne nazwanie należności za wydanie karty pojazdu „opłatą” nie jest przeszkodą do zaliczenia jej do kategorii „niepodatkowych należności budżetowych”, przez które rozumie się niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego wynikające ze stosunków publicznoprawnych (art. 3 pkt 8 o.p.)¹⁰⁹. Z drugiej strony wskazano, że dodatkowego zobowiązania podatkowego nie można traktować jako podatku, a skoro tak, to należy je zakwalifikować do danin publicznych w postaci niepodatkowych należności budżetowych wymienionych w art. 3 pkt 8 o.p.¹¹⁰

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

10. Pojęcie działalności gospodarczej

Zgodnie z art. 3 pkt 9 o.p. ilekroć w tej ustawie jest mowa o działalności gospodarczej, należy przez to rozumieć każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, 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. Pojęcie zawarte w ordynacji podatkowej ma szerszy zakres niż wynikające z definicji działalności gospodarczej z art. 2 ustawy z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1829 ze zm.). Zgodnie z tym przepisem działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły. W literaturze wskazuje się, że zarobkowy charakter działalności

¹⁰⁸ Wyrok NSA z 14.11.2014 r., II GSK 1693/13, LEX nr 1592057.

¹⁰⁹ Wyrok WSA w Poznaniu z 6.03.2014 r., III SA/Po 1263/13, LEX nr 1447886.

¹¹⁰ Wyrok WSA w Lublinie z 22.01.2010 r., I SA/Lu 5/10, LEX nr 599993.

gospodarczej oznacza, że celem jej podjęcia jest osiągnięcie zysku, a zysk z kolei należy definiować jako nadwyżkę przychodów nad stratami, choć poniesienie straty nie oznacza, że działalność nie ma charakteru zarobkowego, gdyż o istnieniu tego elementu nie decyduje faktyczne osiągnięcie zysku, lecz zamiar jego osiągnięcia¹¹¹. W orzecznictwie również podkreśla się, że działalność jest zarobkowa, jeżeli jest prowadzona w celu osiągnięcia dochodu rozumianego jako nadwyżka przychodów nad poniesionymi kosztami, a także że działalność pozbawiona tego aspektu jest działalnością charytatywną, społeczną, kulturalną i inną (określaną mianem non profit)¹¹². Rozważania przedstawione wyżej, mimo że dotyczą pojęcia działalności gospodarczej w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej, mają zastosowanie również na gruncie ordynacji podatkowej. Związane jest to z faktem, że w art. 3 pkt 9 o.p. ustawodawca posłużył się sformułowaniem, że działalnością gospodarczą będzie działalność zarobkowa w rozumieniu przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Oznacza to, że wypracowane na gruncie tej ustawy rozumienie pojęcia działalności ma również zastosowanie na gruncie art. 3 pkt 9 o.p. Podnoszono, że działalność gospodarcza według ordynacji obejmuje jeszcze szerszy zakres pojęciowy niż ustawa o swobodzie działalności gospodarczej, tyle że ta różnica nie jest wymierna ani nawet uchwytana dla adresatów przepisów podatkowych. Podkreślano także, iż nie można wykluczyć, że np. wykonywanie czynności na podstawie zleceń – w sposób niespełniający kryterium działalności zorganizowanej i ciągłej – jest w rozumieniu ordynacji działalnością gospodarczą, chociaż jest wykonywane we własnym imieniu i na własny rachunek, a w dodatku zarobkowo. Jednak według ustawy o swobodzie działalności gospodarczej wykonywanie takich czynności oczywiście nie jest działalnością gospodarczą¹¹³. Wskazano, że działalność kas oszczędnościowo-kredytowych nie może być uznana za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 u.s.d.g. oraz art. 3 pkt 9 o.p.¹¹⁴, co – jak uznano – ma znaczenie również na gruncie innych ustaw podatkowych¹¹⁵. Zwrócono uwagę, że wynajem lokali stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, jeżeli nie ma charakteru sporadycznego, co oznacza, że w konsekwencji jest działalnością gospodarczą w rozumieniu ordynacji podatkowej także wtedy, gdy właściciel nie zgłosił takiej działalności¹¹⁶.

W przepisach ordynacji podatkowej pojęcie działalności gospodarczej występuje m.in. w następujących przypadkach: określenia szczególnych warunków dotyczących zasad przyznawania pomocy publicznej w przypadku wprowadzania przez Ministra Finansów takich ulg, jak zaniechanie poboru podatków, zwolnienia płatników z obowiązku pobierania podatków lub zaliczek na podatki (art. 22 § 2); obowiązku zapłaty podatków w formie polecenia przelewu

¹¹¹ M. Sieradzka (w:) M. Sieradzka, M. Zdyb, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, LEX 2013, komentarz do art. 2.

¹¹² Wyrok NSA z 26.09.2008 r., II FSK 789/07, LEX nr 495147.

¹¹³ W. Modzelewski, J. Bielawny, *Ile ustaw, tyle definicji*, „Rzeczpospolita” z 8.11.2010 r.

¹¹⁴ Wyrok WSA w Gdańsku z 4.04.2012 r., I SA/Gd 1266/11, LEX nr 1136892.

¹¹⁵ W wyroku WSA w Bydgoszczy z 15.12.2009 r., I SA/Bd 829/09, LEX nr 549533, wskazano, że skoro kasa oszczędnościowo-kredytowa nie prowadzi działalności gospodarczej na gruncie definicji z art. 3 pkt 9 o.p., to do opodatkowania przychodu uzyskanego przez kasę będzie miał zastosowanie art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p., a nie art. 12 ust. 3 tej ustawy, gdyż ten ostatni przepis dotyczy przychodów związanych z działalnością gospodarczą.

¹¹⁶ K. Łatka, *Jak uniknąć stosowania kas fiskalnych przy świadczeniu usług najmu?*, Dor. Pod. 2008, nr 11, s. 35–37.

(art. 61 § 1); szczególnych warunków przyznawania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą (art. 67b); obowiązku przekazywania organom podatkowym określonych informacji podatkowych (art. 82); wystawiania rachunków (art. 87); zasad następstwa prawnego w przypadku przekształceń (art. 93a); następstwa spadkobierców, w przypadku gdy spadkodawca prowadził działalność gospodarczą (art. 97 § 2); zasad odpowiedzialności osób trzecich w przypadku podatników prowadzących działalność gospodarczą (art. 111, 112, 112b, 112c, 113, 114); zakresu prowadzenia czynności sprawdzających wobec kontrahentów podatnika prowadzących działalność gospodarczą (art. 274c § 1); możliwości odstąpienia od obowiązku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej w przypadku kontroli dotyczącej niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej (art. 282c § 1); możliwości podjęcia kontroli poprzez wstęp na teren, do budynku lub lokalu mieszkalnego kontrolowanego w celu dokonania oględzin, jeżeli przedmioty te zostały wskazane jako miejsce wykonywania działalności gospodarczej (art. 288); stosowania przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej w przypadku kontroli podatkowej działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą (art. 291c); zasad wydawania zaświadczeń o wysokości zaległości podatkowych (art. 306h).

11. Pojęcie cen transakcyjnych

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

Ordynacja podatkowa przewiduje możliwość zawarcia porozumienia między podatnikiem a organem podatkowym, którym – jak wynika z ww. art. 13 o.p. – jest Minister Finansów. Na podstawie tego porozumienia powstaje między tymi podmiotami wzajemne zobowiązanie. Z jednej strony podatnik zobowiązuje się stosować określoną metodę ustalania cen transakcyjnych, które będą obowiązywały między nim a podmiotem (lub podmiotami) z nim powiązanym (np. kapitałowo lub rodzinnie). Z drugiej strony organ podatkowy zobowiązuje się, że nie będzie kwestionować tych cen transakcyjnych, jeśli zaakceptuje je w porozumieniu, uznając je za zasadne. W tym kontekście szczególnie istotne wydają się być takie kwestie, jak: pojęcie podmiotów powiązanych, zagadnienie nadużycia tych powiązań i konsekwencji podatkowych tego stanu rzeczy, a także przyczyny zawierania porozumień, o których mowa wyżej, ich rodzaje i forma (zob. szerzej rozważania w części dotyczącej art. 20a–20r).

Zasadniczo z podmiotami powiązanymi mamy do czynienia, jeśli między określonymi podmiotami istnieją powiązania kapitałowe, majątkowe, rodzinne czy wynikające ze stosunku pracy¹¹⁷. Nadużycie powiązań między podmiotami powiązanymi nastąpi, jeśli w ich wyniku zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podmiot nie wykazuje dochodów (lub obrotów) albo wykazuje dochody (lub obroty) niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały. Może to polegać m.in. na obniżeniu wysokości płaconego przez nie podatku na terytorium Polski w związku z przerzuceniem dochodu na podatnika korzystającego z niższego opodatkowania (np. objętego opodatkowaniem ryczałtowym). Jeśli podmioty powiązane działają w różnych państwach, może temu także towarzyszyć transfer zysków do innych państw (np. rajów podatkowych, w których opodatkowanie jest niższe). Osiągnięcie ww. celów może nastąpić poprzez manipulowanie cenami, tj. zaniżenie lub podwyższenie cen zakupu oraz sprzedaży towarów i usług. Podmiot mający siedzibę w kraju o wysokim poziomie opodatkowania może powierzyć podmiotowi powiązanemu z innego państwa wykonywanie określonych usług lub nabywa towary po cenach wyższych od cen rynkowych. W podatku od towarów i usług nadużycie może polegać na ustaleniu wynagrodzenia z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług, w wysokości niższej lub wyższej od rynkowej¹¹⁸. Konsekwencją zaistnienia sytuacji nadużycia powiązań jest przysługująca organowi podatkowemu możliwość określenia dochodów danego podmiotu oraz należnego podatku bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań. W konsekwencji do tak ustalonego dochodu może mieć zastosowanie stawka sanacyjna wynosząca 50%. W podatku od towarów i usług konsekwencją będzie to, że organ podatkowy określi wysokość obrotu na podstawie wartości rynkowej pomniejszonej o kwotę podatku, jeżeli okaże się, że związek ten miał wpływ na ustalenie wynagrodzenia z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług¹¹⁹.

12. Pojęcie podmiotu krajowego

Zgodnie z art. 3 pkt 11 o.p. ilekroć w tej ustawie jest mowa o podmiocie krajowym, należy przez to rozumieć osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, mającą miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, powiązaną w rozumieniu art. 25 u.p.d.o.f.¹²⁰ oraz art. 11 u.p.d.o.p.¹²¹ z innym podmiotem oraz zagraniczny zakład w rozumieniu tych przepisów, położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Przepis ten został zmodyfikowany od 1.01.2016 r. Z brzmienia tego przepisu obowiązującego do końca 2015 r. wynikało, że przez podmiot krajowy należało rozumieć podmiot krajowy w rozumieniu

¹¹⁷ Zob. np. art. 25. u.p.d.o.f., art. 11 u.p.d.o.p., a także art. 32 ust. 2–4 u.p.t.u.

¹¹⁸ Zob. art. 32 ust. 1 u.p.t.u.

¹¹⁹ Zob. M. Popławski, *Introduction to Polish Tax Law*, Białystok 2011.

¹²⁰ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz.U. z 2012 r.: poz. 362, 596, 769, 1278, 1342, 1448, 1529 i 1540; z 2013 r.: poz. 21, 888, 1027, 1036, 1287, 1304, 1387 i 1717; z 2014 r.: poz. 223, 312, 567, 598, 773, 915, 1052, 1215, 1328, 1563, 1644, 1662 i 1863, oraz z 2015 r.: poz. 73, 211, 251, 478, 693, 699, 860 i 933.

¹²¹ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz.U. z 2014 r.: poz. 915, 1138, 1146, 1215, 1328, 1457, 1563 i 1662, oraz z 2015 r.: poz. 73, 211 i 933.

przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych oraz zagraniczny zakład, w rozumieniu tych przepisów, położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Jak wynika z uzasadnienia projektu ustawy, która wprowadziła modyfikację tej definicji, jej celem jest doprecyzowanie tego pojęcia poprzez określenie, iż chodzi o podmioty powiązane, a także że definicja ta odnosi się do przepisów dotyczących porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych (art. 20a i n. o.p.), które mogą być zawierane w odniesieniu do podmiotów powiązanych¹²².

13. Pojęcie podmiotu zagranicznego

Zgodnie z art. 3 pkt 12 o.p. ilekroć w tej ustawie jest mowa o podmiocie zagranicznym, należy przez to rozumieć osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę, lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, powiązaną – w rozumieniu art. 25 u.p.d.o.f. oraz art. 11 u.p.f.o.p. – z innym podmiotem oraz zagraniczny zakład w rozumieniu tych przepisów, położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Przepis ten, podobnie jak art. 3 pkt 11 o.p., został zmodyfikowany od 1.01.2016 r. Z jego brzmienia obowiązującego do końca 2015 r. wynikało, że przez podmiot zagraniczny należało rozumieć podmiot zagraniczny w rozumieniu przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych oraz zagraniczny zakład podmiotu krajowego w rozumieniu tych przepisów, położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Z uzasadnienia projektu ustawy, która wprowadziła modyfikację tej definicji, wynikało, iż jej celem jest doprecyzowanie tego pojęcia poprzez określenie, iż chodzi o podmioty powiązane, a także że definicja ta odnosi się do przepisów dotyczących porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych (art. 20a i n. o.p.), które mogą być zawierane w odniesieniu do podmiotów powiązanych¹²³.

14. Pojęcie dokumentu elektronicznego

Zgodnie z art. 3 pkt 13 o.p. ilekroć w tej ustawie jest mowa o dokumencie elektronicznym, należy przez to rozumieć dokument elektroniczny, o którym mowa w art. 3 pkt 2 u.i.d.p. Ten ostatni przepis definiuje dokument elektroniczny jako stanowiący odrębną całość znaczeniową zbiór danych uporządkowanych w określonej strukturze wewnętrznej i zapisany na informatycznym nośniku danych. Zauważyć jednak należy, że zgodnie z definicją dokumentu elektronicznego, wynikającą z art. 3 pkt 35 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z 23.07.2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylającego dyrektywę 1999/93/WE (Dz.Urz. UE L 257 z 28.08.2014, s. 73; zwane: eIDAS), „dokument elektroniczny” oznacza każdą treść przechowywaną w postaci elektronicznej,

¹²² Zob. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa..., druk sejmowy nr 3018, Sejm VII kadencji.

¹²³ Zob. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa..., druk sejmowy nr 3018, Sejm VII kadencji.

w szczególności tekst lub nagranie dźwiękowe, wizualne lub audiowizualne. Dokument elektroniczny może zatem przyjmować postać nagrania dźwiękowego, wizualnego czy audiowizualnego¹²⁴. Dokumenty elektroniczne można zatem podzielić na dokumenty zawierające tekst, czyli tzw. dokumenty tekstowe, zawierające informacje utrwalone za pomocą znaków alfabetu i reguł językowych, oraz inne dokumenty elektroniczne. Ponadto definicja dokumentu elektronicznego wynikająca z rozporządzenia eIDAS całkowicie abstrahuje od pojęcia nośnika, na którym mogą być zapisane dane składające się na treść tego dokumentu.

15. Pojęcie portalu podatkowego

Zgodnie z art. 3 pkt 14 o.p. ilekroć w tej ustawie jest mowa o portalu podatkowym, należy przez to rozumieć system teleinformatyczny administracji skarbowej służący do kontaktu organów podatkowych z podatnikami, płatnikami i inkasentami, a także ich następcami prawnymi oraz osobami trzecimi, w szczególności do wnoszenia podań, składania deklaracji oraz doręczania pism organów podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej. W art. 3 pkt 3 u.i.d.p. zdefiniowano pojęcie systemu teleinformatycznego. Zgodnie z tą definicją jest to zespół współpracujących ze sobą urządzeń informatycznych i oprogramowania, zapewniający przetwarzanie, przechowywanie, a także wysyłanie i odbieranie danych przez sieci telekomunikacyjne za pomocą właściwego dla danego rodzaju sieci telekomunikacyjnego urządzenia końcowego w rozumieniu przepisów ustawy z 16.07.2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (Dz.U. z 2016 r. poz. 1489).

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

Portal podatkowy służy, jak już wskazano, do kontaktów za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Zgodnie z art. 3 pkt 4 u.i.d.p., środki komunikacji elektronicznej są to środki komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z 18.07.2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (Dz.U. z 2016 r. poz. 1030). Ten ostatni akt prawny zdefiniował środki komunikacji elektronicznej jako rozwiązania techniczne, w tym urządzenia teleinformatyczne i współpracujące z nimi narzędzia programowe, umożliwiające indywidualne porozumiewanie się na odległość przy wykorzystaniu transmisji danych między systemami teleinformatycznymi, a w szczególności pocztę elektroniczną.

Podkreślenia wymaga, że w art. 144b o.p. posłużono się pojęciem systemu teleinformatycznego Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, jednakże bez jego zdefiniowania. Zasadne wydaje się przyjęcie, że system teleinformatyczny Szefa KAS i portal podatkowy to dwa odrębne systemy teleinformatyczne.

¹²⁴ Zob. J. Gołaczyński, D. Szostek, *Doręczanie elektroniczne oraz wybrane aspekty informatyzacji sądowego postępowania egzekucyjnego* (w:) *Elektronizacja sądowego postępowania egzekucyjnego w Polsce*, red. A. Marciniak, Sopot 2015, s. 171.

16. Pojęcie podania lub deklaracji odwzorowanych cyfrowo

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

Art. 3a. [Składanie deklaracji w postaci elektronicznej]

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

§ 2. Organ podatkowy, elektroniczna skrzynka podawcza systemu teleinformatycznego administracji skarbowej lub portal podatkowy potwierdzają, w formie dokumentu elektronicznego, złożenie deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

§ 3. (uchylony).

1. Uwagi ogólne

Komentowany przepis został dodany na podstawie art. 1 pkt 3 ustawy z 12.09.2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2002 r. Nr 169, poz. 1387 ze zm.).

Przepis ten wprowadza możliwość składania deklaracji podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Chodzi tu o deklaracje podatkowe w znaczeniu, jakie nadaje art. 3 pkt 5 o.p., który pojęciem deklaracji obejmuje również zeznania, wykazy, zestawienia oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci.

Podkreślić należy, że komentowany przepis stanowi, iż składanie deklaracji może następować za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Mowa tu oczywiście o deklaracjach w postaci dokumentu elektronicznego. Wyłącznie deklaracje w takiej postaci mogą być składane za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej (na temat dokumentu elektronicznego – zob. komentarz do art. 3 pkt 13). Obecnie zatem zasadą jest możliwość

składania deklaracji podatkowych w dwóch postaciach, a mianowicie papierowej oraz zdematerializowanej – elektronicznej.

Zgodnie z treścią art. 2 pkt 5 ustawy z 18.07.2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (Dz.U. z 2016 r. poz. 1030 ze zm.), użyte w tej ustawie określenie „środki komunikacji elektronicznej” oznacza rozwiązania techniczne, w tym urządzenia teleinformatyczne i współpracujące z nimi narzędzia programowe, umożliwiające indywidualne porozumiewanie się na odległość przy wykorzystaniu transmisji danych między systemami teleinformatycznymi, a w szczególności pocztę elektroniczną. Do środków komunikacji elektronicznej zalicza się m.in.: sieci komputerowe, Internet, SMS¹²⁵.

Komentowany przepis stanowi regulację odrębną od art. 168 o.p., który z kolei wprowadza możliwość wnoszenia do organu podatkowego podań za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Na podstawie art. 21 pkt 1 ustawy z 25.07.2014 r. o specjalnym podatku węglowodorowym (Dz.U. z 2016 r. poz. 979 ze zm.) w art. 3a uchylono § 3, zgodnie z którym minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, rodzaje deklaracji, które mogą być składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej, mając na względzie potrzebę stopniowego upowszechniania elektronicznej formy kontaktów z organami podatkowymi oraz częstotliwość składania deklaracji. Obecnie problematykę tę regulują art. 3b o.p. oraz przepisy wykonawcze wydane na podstawie upoważnienia zawartego w tym przepisie.

2. Uprawnienie do składania deklaracji w postaci elektronicznej

W konstrukcji art. 3a § 1 o.p. należy zwrócić uwagę na dwie kwestie. Po pierwsze, przepis ten jako zasadę wprowadza uprawnienie, a nie obowiązek, jednostki do składania deklaracji podatkowej. Stąd też można dojść do wniosku, że składanie deklaracji w postaci elektronicznej jest fakultatywne. Pokreślić jednak należy, że uprawnieniu jednostki do składania deklaracji podatkowej w pewnym sensie odpowiada obowiązek umożliwienia przez organ podatkowy składania deklaracji za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej.

W przepisach prawa podatkowego ukształtowała się praktyka, zgodnie z którą w aktach wykonawczych wydawanych na podstawie ustaw regulujących konkretne podatki określa się wzory deklaracji podatkowych, do których składania zobowiązane są określone kategorie podmiotów. Ponadto zgodnie z art. 85 o.p. minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, w zakresie niezbędnym do kontroli prawidłowości wykonywania obowiązków podatkowych oraz korzystania z uprawnień przewidzianych w przepisach prawa podatkowego grupy podmiotów obowiązanych do składania zeznań, wykazów, informacji lub deklaracji oraz ustalić zakres danych zawartych w tych dokumentach, a także terminy ich składania i rodzaje dokumentów, które

¹²⁵ X. Konarski, *Komentarz do ustawy o świadczeniu usług drogą elektroniczną*, Warszawa 2004, s. 74.

powinny być do nich dołączone. Zgodnie natomiast z art. 16a ust. 1 u.i.d.p. w przypadku gdy w przepisach prawa został wskazany organ właściwy do określenia wzoru dokumentu, jeżeli przepisy te nie wykluczają przesyłania dokumentów drogą elektroniczną, organ ten:

- 1) przekazuje ministrowi właściwemu do spraw informatyzacji wzór dokumentu elektronicznego w celu umieszczenia go w centralnym repozytorium wzorów dokumentów elektronicznych, o którym mowa w art. 19b ust. 1;
- 2) przekazuje ministrowi właściwemu do spraw informatyzacji opis usługi możliwej do zrealizowania przy wykorzystaniu wzoru dokumentu elektronicznego w celu zamieszczenia go w katalogu usług;
- 3) udostępnia na ePUAP lub w innym systemie teleinformatycznym formularz elektroniczny umożliwiający wygenerowanie dokumentu elektronicznego w celu złożenia go za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Czynności, o których mowa w art. 16 ust. 1 u.i.d.p., organ realizuje w terminie 3 miesięcy od dnia wejścia w życie przepisów określających wzór dokumentu (art. 16 ust. 2 u.i.d.p.). Formularz elektroniczny udostępniony na ePUAP spełnia standardy określone i opublikowane na ePUAP przez ministra właściwego do spraw informatyzacji (art. 16 ust. 3 u.i.d.p.).

Druga kwestia, na którą należy zwrócić uwagę, wiąże się z zastrzeżeniem zawartym w art. 3a § 1 o.p., z którego wynika, że deklaracje mogą być składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej. Z uwagi na derogację art. 3a § 3 o.p. w obowiązującym stanie prawnym regułą jest możliwość składania deklaracji podatkowej związana z ogólnym uprawnieniem do dokonywania takich czynności wynikającym z art. 3a § 1 o.p., z wyjątkiem sytuacji określonych w odrębnych przepisach. Oznacza to, że odrębne przepisy mogą w sposób odmienny uregulować zagadnienie składania deklaracji podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Owa odmiennność może oznaczać zarówno brak możliwości składania deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej, jak i wprost przeciwnie – obowiązek, a nie tylko uprawnienie, składania deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Z drugą ze wskazanych sytuacji mamy do czynienia na gruncie art. 45ba u.p.d.o.f. oraz art. 26 ust. 8 i art. 27 ust. 1c u.p.d.o.p.

W odniesieniu do przewidzianego w przepisach szczególnych obowiązku składania deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej należy zwrócić uwagę na brak stosownych regulacji prawnych dopuszczających w sytuacjach wyjątkowych możliwość składania takich deklaracji w postaci papierowej. Obecnie ustawodawca abstrahuje od ryzyka zakłóceń systemów łączności elektronicznej, co ma znaczenie zwłaszcza wówczas, gdy jednostka realizuje obowiązek, a nie uprawnienie, składania deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej, a system zawodzi z przyczyn niezależnych zarówno od tej jednostki, jak i od organu podatkowego. Należy zatem postulować wprowadzenie zasady, zgodnie z którą w odniesieniu do czynności złożenia deklaracji, wobec których przewidziano wyłącznie formę elektroniczną, konieczne jest zapewnienie innego sposobu dokonania wskazanych czynności w sytuacji, gdy skorzystanie z tej drogi transmisji danych stało się obiektywnie niemożliwe lub istotnie utrudnione. Reguła ta znajduje już uzasadnienie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (zob. wyrok TK z 6.02.2007 r., P 25/06, OTK-A 2007, nr 2, poz. 9).

3. Potwierdzenie złożenia deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej

Złożenie deklaracji podatkowej za pomocą środków komunikacji elektronicznej wiąże się z koniecznością potwierdzenia złożenia tej deklaracji. Potwierdzenie następuje w postaci dokumentu elektronicznego. Podkreślenia wymaga, że potwierdzenia takiego dokonuje organ podatkowy, elektroniczna skrzynka podawcza systemu teleinformatycznego administracji skarbowej lub portal podatkowy.

Zgodnie z art. 3 pkt 17 u.i.d.p. elektroniczna skrzynka podawcza to dostępny publicznie środek komunikacji elektronicznej służący do przekazywania dokumentu elektronicznego do podmiotu publicznego przy wykorzystaniu powszechnie dostępnego systemu teleinformatycznego. Definicja portalu podatkowego – zob. art. 3 pkt 14 o.p.

W przypadku potwierdzania przez elektroniczną skrzynkę podawczą lub portal podatkowy należy przyjąć, że czynność taka będzie następować automatycznie w związku z funkcjonalnością ESP lub portalu. W szczególności należy wskazać, że zgodnie z § 13 ust. 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 14.09.2011 r. w sprawie sporządzania i doręczania dokumentów elektronicznych oraz udostępniania formularzy, wzorów i kopii dokumentów elektronicznych (Dz.U. z 2015 r. poz. 971 ze zm.) w przypadku odebrania dokumentu elektronicznego przez elektroniczną skrzynkę podawczą podmiotu publicznego poświadczenie przedłożenia jest automatycznie tworzone i udostępniane nadawcy tego dokumentu przez system teleinformatyczny służący do obsługi doręczeń. Z kolei jeżeli chodzi o potwierdzanie złożenia deklaracji przez organ podatkowy, możliwe jest dokonywanie takiej czynności tradycyjnie – na papierze, jak i w postaci dokumentu elektronicznego, czyli za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej.

Art. 3b. [Warunki składania deklaracji składanej za pomocą środków komunikacji 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. Uwagi ogólne

Komentowany przepis został dodany na podstawie art. 1 pkt 3 ustawy z 30.06.2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2005 r. Nr 143, poz. 1199 ze zm.).

Artykuł 3b § 1 o.p. reguluje wymagania techniczne, jakie powinny spełniać deklaracje składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Z kolei art. 3b § 2 i 3 wiąże się z upoważnieniem ustawowym ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzenia zasad przesyłania deklaracji oraz – co należy podkreślić – podań za pomocą środków komunikacji elektronicznej, wskazania rodzajów podpisów elektronicznych, którymi powinny być opatrzone poszczególne typy deklaracji lub podań. W przeciwieństwie zatem do zasad wnoszenia podań, które uregulowano w art. 168 § 3a o.p., zasady składania deklaracji sprecyzowano w przepisach wykonawczych.

2. Wymagania techniczne deklaracji składanej za pomocą środków komunikacji elektronicznej

Zgodnie z art. 3b § 1 pkt 1 o.p. deklaracja składana za pomocą środków komunikacji elektronicznej powinna zawierać dane w ustalonym formacie elektronicznym zawarte we wzorze deklaracji określonym w odrębnych przepisach. Zasadą jest, że wzory deklaracji regulują przepisy wykonawcze wydawane na podstawie ustaw podatkowych. Ponadto zgodnie z art. 85 o.p. minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić w drodze rozporządzenia w zakresie niezbędnym do kontroli prawidłowości wykonywania obowiązków podatkowych oraz korzystania z uprawnień przewidzianych w przepisach prawa podatkowego grupy podmiotów obowiązanych do składania zeznań, wykazów, informacji lub deklaracji oraz ustalić zakres danych zawartych w tych dokumentach, a także terminy ich składania i rodzaje dokumentów, które powinny być do nich dołączone. Podkreślenia wymaga to, że określenie przez przepis prawa wzoru dokumentu wiąże się z obowiązkiem udostępnienia na ePUAP lub w innym systemie teleinformatycznym formularza elektronicznego takiego dokumentu umożliwiającego wygenerowanie dokumentu elektronicznego w celu złożenia go za pomocą środków komunikacji elektronicznej (zob. szerzej komentarz do art. 3a).

Z kolei zgodnie z art. 3b § 1 pkt 2 o.p. deklaracja składana za pomocą środków komunikacji elektronicznej powinna zawierać jeden podpis elektroniczny. Ze względu na wskazane ograniczenie może się okazać, że przepis ten wprowadza pewne odmienności od zasad sporządzania i składania deklaracji w postaci papierowej. O ile uproszczenie zasad składania deklaracji jest jak najbardziej pożądane, o tyle nie wydaje się pożądane wprowadzanie

odmienności w zasadach składania tych samych deklaracji, jednak w różnych postaciach, a mianowicie papierowej oraz elektronicznej. Możliwość podpisania deklaracji tylko przez jedną osobę może się wiązać z koniecznością udzielenia jej pełnomocnictwa do podpisania deklaracji w imieniu innych podmiotów, które też na mocy przepisów szczególnych są zobowiązane (uprawnione) do podpisania deklaracji.

Wydaje się, że możliwość opatrzenia deklaracji podatkowej tylko jednym podpisem elektronicznym wiąże się z nieobowiązującym już art. 3c § 1 o.p., zgodnie z którym podatnik lub płatnik zamierzający składać deklaracje w formie elektronicznej:

- 1) zawiadamia o tym naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawie ewidencji podatników i płatników oraz
- 2) wskazuje osobę lub osoby upoważnione do składania deklaracji w tej formie i podpisywania deklaracji podpisem elektronicznym. Przepis ten został jednak skreślony na podstawie art. 1 pkt 1 ustawy z 5.03.2009 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 57, poz. 466). Pomimo skreślenia tego przepisu w art. 3b § 1 o.p. nie wprowadzono jednak modyfikacji znoszącej ograniczenie w zakresie opatrywania deklaracji podatkowej wyłącznie jednym podpisem elektronicznym.

3. Upoważnienie ustawowe i jego wykonanie

Na podstawie upoważnienia zawartego w art. 3b § 2 o.p. minister właściwy do spraw finansów publicznych wydał rozporządzenie z 29.12.2015 r. w sprawie sposobu przysyłania deklaracji i podań oraz rodzajów podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone (Dz.U. poz. 2362). Rozporządzenie to określa, po pierwsze, sposób przysyłania deklaracji, a także – co należy szczególnie podkreślić – podań za pomocą środków komunikacji elektronicznej, po drugie, rodzaje podpisów elektronicznych, którymi powinny być opatrzone poszczególne typy deklaracji lub podań.

Zgodnie z § 2 ust. 1 rozporządzenia deklaracje i podania, co do zasady, mogą być przysyłane:

- 1) za pomocą oprogramowania interfejsowego dostępnego na stronie, której adres jest podany w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej ministra właściwego do spraw finansów publicznych, albo
- 2) przez portal podatkowy, albo
- 3) przez Platformę Usług Elektronicznych Służby Celnej (PUESC).

Zgodnie natomiast z § 4 ust. 1 rozporządzenia deklaracje i podania są opatrzone (podpisuje się je):

- 1) kwalifikowanym podpisem elektronicznym albo
- 2) podpisem elektronicznym użytkownika na portalu podatkowym, zapewniającym autentyczność deklaracji i podań, które są przysyłane w sposób określony w § 2 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia, albo
- 3) podpisem elektronicznym weryfikowanym za pomocą certyfikatu Służby Celnej, albo
- 4) innym podpisem elektronicznym zapewniającym autentyczność deklaracji i podań.

Podkreślenia wymaga, że przepisy rozporządzenia nie wskazują wprost na możliwość składania deklaracji podatkowej za pośrednictwem ePUAP. Ponadto przepisy rozporządzenia nie wskazują wprost na możliwość opatrywania deklaracji lub podań podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP. W tym ostatnim przypadku podpisywanie podań lub deklaracji z zastosowaniem tego mechanizmu jest możliwe ze względu na treść § 4 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia.

W dalszej kolejności nasuwa się pytanie o relacje pomiędzy art. 3b § 2 o.p. oraz przepisami wykonawczymi wydanymi na podstawie tej regulacji, odnoszącymi się do zasad wnoszenia i podpisywania podań, a art. 168 o.p. w zakresie, w którym przepis ten również reguluje zasady wnoszenia podań. Mając na uwadze postanowienia § 2 i 4 rozporządzenia, z których wynika możliwość wnoszenia podań w określony sposób oraz opatrywania ich określonymi rodzajami podpisów elektronicznych, można dojść do wniosku, że regulacje te mają posiłkowy charakter. Ponadto należy zaznaczyć, że w § 2 rozporządzenia uregulowano sposób wnoszenia podań bez dookreślenia rodzajów tych podań lub ich kategorii, poza przypadkiem dotyczącym wniosku o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej (PIT-16), który może zostać przesłany również przez Centralną Ewidencję i Informację o Działalności Gospodarczej przez przeznaczony do tego kanał usług sieciowych (WS, XML, SOAP, WSDL) (§ 2 ust. 2 rozporządzenia). Z kolei w § 5–9 rozporządzenia określono rodzaje podpisów elektronicznych, którymi powinny być opatrzone poszczególne typy podań. Wskazano tam na: wniosek o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej (PIT-16) (§ 5 pkt 1 rozporządzenia), podania w sprawach dotyczących podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku od spadków i darowizn oraz zryczałtowanego podatku dochodowego w formie karty podatkowej (§ 5 pkt 11 rozporządzenia), a także podania w sprawach dotyczących podatku akcyzowego oraz podatku od gier (§ 7 pkt 12 rozporządzenia). Powyższe regulacje nie wykluczają zastosowania postanowień art. 168 o.p.

Podkreślenia wymaga to, że przepisy ordynacji podatkowej nie regulują wprost zasad wnoszenia za pomocą środków komunikacji elektronicznej do organu podatkowego pism (podań) poza sformalizowanym postępowaniem. Należy tu wskazać w szczególności na oświadczenia: o wyborze opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, o wyborze sposobu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, a także o opodatkowaniu przez jednego z małżonków całości dochodu osiągniętego z określonych źródeł dochodu małżonków, oraz na zawiadomienie o rezygnacji ze zwolnienia od podatku od towarów i usług. Pomimo braku uregulowania możliwości wnoszenia wskazanych wyżej pism do organów podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej zasadne jest w tych przypadkach zastosowanie rozwiązań prawnych przewidzianych w art. 168 o.p.

Art. 3c. (uchylony)

Art. 3d. [Możliwość składania deklaracji w postaci elektronicznej w przypadku podatków lokalnych]

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

1. Uwagi ogólne

Artykuł 3d o.p. został dodany na podstawie art. 1 pkt 3 ustawy z 30.06.2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2005 r. Nr 143, poz. 1199). Przepis ten potwierdza odmiennność zasad składania deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej wójtowi (burmistrzowi, prezydentowi miasta), staroście, marszałkowi województwa.

W zakresie regulacji prawnych dotyczących składania deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej samorządowym organom podatkowym obowiązuje zasada *lex specialis derogat legi generali*.

Odrębność, a w konsekwencji również odmiennność regulacji odnoszących się do zasad składania deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej samorządowym organom podatkowym od regulacji i zasad doręczania deklaracji przewidzianych w ordynacji podatkowej należy ocenić negatywnie. Nie wydaje się zasadne, ażeby materię związaną z czynnością materialno-techniczną, jaką jest wnoszenie deklaracji drogą elektroniczną, w realiach funkcjonowania samorządowych organów podatkowych traktować w sposób tak dalece odmienny od określonego w zasadach ogólnie przewidzianych.

2. Odrębne przepisy regulujące zasady wnoszenia deklaracji

Odrębność regulacji dotyczących składania deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej samorządowym organom podatkowym w pierwszej kolejności oznacza, że składanie deklaracji podatkowych w ten sposób jest możliwe tylko wtedy, gdy przepis tak stanowi.

Przepisy ustawowe regulujące zasady składania deklaracji to: art. 6a ust. 12–14 ustawy z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2016 r. poz. 617 ze zm.), art. 6 ust. 10–12 ustawy z 30.10.2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2016 r. poz. 374 ze zm.) oraz art. 6 ust. 14–16 i art. 9 ust. 9–12 ustawy z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.). Wspólną cechą wskazanych regulacji jest to, że zawarto tam upoważnienia dla rad gmin w zakresie możliwości uregulowania w drodze uchwały warunków i trybu składania informacji i deklaracji w podatkach: rolnym, leśnym, od nieruchomości, oraz deklaracji w podatku od środków transportowych. Pokreślenia wymaga fakultatywność uprawnienia rad gmin do podjęcia uchwał w zakresie wprowadzenia możliwości składania deklaracji podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej. W konsekwencji w kwestii możliwości wnoszenia deklaracji podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej do samorządowych organów podatkowych decydujące znaczenie mają akty prawa miejscowego – uchwały poszczególnych rad gmin. Władztwo podatkowe gmin obejmuje zatem również materię dotyczącą tego, czy deklaracje podatkowe mogą być składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej, czy też taki sposób wnoszenia deklaracji nie może mieć zastosowania w danej gminie.

Ponadto w odniesieniu do podatku od środków transportowych na podstawie art. 9 ust. 9 u.p.o.l. Minister Finansów wydał rozporządzenie z 14.12.2015 r. w sprawie deklaracji

cji na podatek od środków transportowych składanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej (Dz.U. poz. 2245).

Art. 3e. [Zgoda na doręczanie pism w postaci dokumentu elektronicznego]

§ 1. Organ podatkowy może zwrócić się do podatnika, płatnika lub inkasenta o wyrażenie zgody na doręczanie pism w formie dokumentu elektronicznego we wszystkich sprawach podatkowych załatwianych przez ten organ.

§ 2. W przypadku wyrażenia przez podatnika, płatnika lub inkasenta zgody, o której mowa w § 1, organ podatkowy poucza ich o skutkach prawnych wynikających z wyrażenia tej zgody.

§ 3. Do doręczania, o którym mowa w § 1, stosuje się przepisy art. 144a oraz art. 146.

1. Uwagi ogólne

Komentowany przepis został dodany przez art. 3 pkt 3 ustawy z 10.01.2014 r. o zmianie ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 183) i obowiązuje od 11.05.2014 r. Reguluje on uprawnienie organu podatkowego w postaci możliwości zwrócenia się do określonej kategorii podmiotów o wyrażenie zgody na doręczanie pism w postaci dokumentu elektronicznego we wszystkich sprawach podatkowych załatwianych przez ten organ. Wyrażenie takiej zgody oznacza możliwość stałego komunikowania się z określonym podmiotem (wyrazicielem zgody) za pomocą środków komunikacji elektronicznej we wszystkich sprawach podatkowych załatwianych przez organ, który otrzymał taką zgodę. Można zatem dojść do wniosku, że jest to tzw. zgoda ogólna, gdyż nie dotyczy konkretnego postępowania. Możliwe będzie zatem wszczęcie postępowania podatkowego z urzędu przez doręczenie za pomocą środków komunikacji elektronicznej postanowienia o jego wszczęciu. Dotychczas wszczęcie postępowania podatkowego z urzędu, co do zasady, zawsze wiązało się z koniecznością doręczenia takiego postanowienia, jednakże w postaci tradycyjnej – papierowej. Dopiero zaś po wszczęciu postępowania strona mogła wyrazić zgodę na doręczanie jej pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Wskazany przepis spowodował zatem istotne zmiany w tym zakresie.

Podkreślenia wymaga to, że zgoda odnosi się do wszystkich spraw podatkowych załatwianych przez dany organ. Nie ma możliwości określania granic takiej zgody tylko w niektórych kategoriach spraw. W art. 3e o.p. mowa jest bowiem wyraźnie o wyrażeniu zgody na doręczanie pism w postaci dokumentu elektronicznego we wszystkich sprawach podatkowych.

2. Pojęcie sprawy podatkowej w rozumieniu art. 3e o.p.

Przy analizie art. 3e § 1 o.p. nasuwa się istotna wątpliwość odnośnie do zakresu przedmiotowego sytuacji, w których organ podatkowy może wystąpić o zgodę na doręczanie pism w postaci dokumentu elektronicznego. Ustawodawca wskazał tu bowiem na wszystkie sprawy podatkowe. Opierając się na dorobku doktryny, wzorując się na pojęciu sprawy admini-

stracyjnej, można przyjąć, że sprawa podatkowa to w zasadzie niepowtarzalny spłot elementów indywidualnych i konkretnych, który ma być rozstrzygnięty przez ustalenie wiążących konsekwencji normy prawa podatkowego¹²⁶. Sprawa podatkowa jest naturalną konsekwencją zawiązanego z mocy prawa stosunku prawnopodatkowego¹²⁷. W ujęciu teoretycznym sprawa podatkowa jest zatem przedmiotem postępowania podatkowego jurysdykcyjnego, czyli postępowania uregulowanego w dziale IV ordynacji podatkowej¹²⁸. Tak wąskie ujęcie sprawy podatkowej może potwierdzać treść art. 207 § 1 o.p., zgodnie z którym organ podatkowy orzeka w sprawie w drodze decyzji, chyba że przepisy niniejszej ustawy stanowią inaczej. Wydaje się, jednak, że nie w takim znaczeniu użyto w art. 3e § 1 o.p. określenia „sprawa podatkowa”. Chodzi tu raczej o wszystkie rodzaje postępowań uregulowanych w ordynacji podatkowej, a zatem w szczególności o postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową, czynności sprawdzające, postępowanie w sprawie wydania indywidualnej interpretacji oraz wydawanie zaświadczeń¹²⁹.

3. Zasady wystąpienia o zgodę

Wystąpienie przez organ podatkowy o uzyskanie zgody, o czym mowa w art. 3e § 1 o.p., może nastąpić poza jakąkolwiek procedurą uregulowaną w ordynacji podatkowej. Dlatego też w przepisie tym ustawodawca posługuje się pojęciem podatnika, płatnika lub inkasenta, a nie strony postępowania czy też kontrolowanego. Nie ma również przeszkód, ażeby organ podatkowy wystąpił o uzyskanie takiej zgody już w czasie trwającego postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej.

Istotne wątpliwości interpretacyjne wiążą się z postanowieniami art. 3e § 3 o.p. Pierwsza wątpliwość dotyczy tego, czy sformułowanie „do doręczeń” odnosi się do doręczeń wszelkich pism już po uzyskaniu zgody podmiotów określonych w art. 3e § 1 o.p., czy też do doręczenia tylko „wystąpienia” organu podatkowego o wyrażenie przez te podmioty takiej zgody. Przed dalszą oceną dwóch wskazanych wniosków interpretacyjnych zasadne jest przeprowadzenie analizy przepisów, do których odesłano w art. 3e § 3 o.p.; przy czym należy zauważyć, że ustawa odesłała do zastosowania art. 144a i 146 o.p. wprost, a nie odpowiednio. Ponadto odesłanie do stosowania wyłącznie art. 144a oraz 146 o.p. oznacza – jak się wydaje – że nie znajdują zastosowania pozostałe przepisy dotyczące doręczeń zawarte w rozdziale 5 działu IV ordynacji podatkowej.

Artykuł 144a o.p. reguluje przesłanki doręczenia pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej (§ 1), prawo strony do rezygnacji z doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej (§ 1b) oraz zasady wystąpienia organu podatkowego do stro-

¹²⁶ Zob. W. Dawidowicz, *Postępowanie administracyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 1983, s. 30; T. Kielkowski, *Sprawa administracyjna*, Warszawa 2004, s. 109 i n.

¹²⁷ Zob. H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 42.

¹²⁸ P. Pietrasz, *Realizacja zobowiązań podatkowych...*, s. 722.

¹²⁹ Na marginesie wskazać należy, że zgodnie z art. 14 § 1 o.p. minister właściwy do spraw finansów publicznych sprawuje ogólny nadzór w sprawach podatkowych. Na gruncie tej regulacji C. Kosikowski wskazał, że mylące jest w tym przypadku użycie określenia „sprawy podatkowe”. Według tego autora chodziło raczej o dziedzinę (sferę) podatków – zob. C. Kosikowski (w:) C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa...*, s. 119.

ny postępowania o wyrażenie zgody na doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej (§ 1a). Z kolei zgodnie z art. 146 § 1 o.p. w toku postępowania strona oraz jej przedstawiciel lub pełnomocnik mają obowiązek zawiadomić organ podatkowy o zmianie adresu, pod którym dokonuje się doręczeń, lub adresu elektronicznego. Natomiast w razie niedopełnienia obowiązku przewidzianego w § 1, w przypadku doręczania pisma za pośrednictwem operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z 23.11.2012 r. – Prawo pocztowe (Dz.U. z 2016 r. poz. 1113 ze zm.), pismo uważa się za doręczone pod dotychczasowym adresem z upływem ostatniego dnia okresu, o którym mowa w art. 150 § 1 pkt 1 o.p., a pismo pozostawia się w aktach sprawy (art. 146 § 2 o.p.).

Przyjmując, że sformułowanie „do doręczeń” odnosi się do doręczeń wszelkich pism już po uzyskaniu zgody podmiotów określonych w art. 3e § 1 o.p., co wydaje się uzasadnione ze względu na zasady wykładni językowej, wniosek taki – z uwagi na odesłanie wyłącznie do stosowania art. 144a oraz 146 o.p. – jest najwyczejniej nie do przyjęcia. Po pierwsze, dlaczego doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej dokonywane po wyrażeniu przez stronę (podatnika, płatnika lub inkasenta) ogólnej zgody, wyrażonej na podstawie art. 3e o.p., miałyby następować na zasadach innych niż doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, które uregulowano w rozdziale 5 działu IV ordynacji podatkowej? Po drugie, oznaczałoby to brak uregulowania zasad wystąpienia przez organ podatkowy do podmiotów określonych w art. 3e § 1 o.p. o wyrażenie zgody¹³⁰.

Przyjęcie, że sformułowanie „do doręczeń” odnosi się tylko do doręczenia „wystąpienia” organu podatkowego o wyrażenie zgody przez podmioty wymienione w art. 3e § 1 o.p., może budzić wątpliwości natury językowej, jednakże rozwiązuje przedstawiony wyżej problem uregulowania zasad doręczania „wystąpienia” organu podatkowego do podmiotów określonych w art. 3e § 1 o.p. Zasadne wydaje się odesłanie przez ustawodawcę do art. 144a o.p. bez jednoczesnego odesłania do innych przepisów, w szczególności do art. 152a o.p. Z art. 144a o.p. wynika, że „wystąpienie” organu podatkowego o wyrażenie zgody może nastąpić za pomocą środków komunikacji elektronicznej i może zostać przesłane stronie na jej adres elektroniczny lub przez portal podatkowy. Ze względu na treść odesłania zawartego w art. 3e § 3 o.p. w tym przypadku nie stosuje się art. 152a § 1–5 o.p., co oznacza, że na adres elektroniczny strony lub przez portal podatkowy wysyła się pismo zawierające propozycję wyrażenia zgody, a nie tylko informację, że takie pismo może zostać odebrane z określonego adresu elektronicznego. Nie ma zatem zastosowania uregulowana w art. 152a o.p. dwuetapowa procedura doręczania pisma. Ponadto w tym przypadku nie mają również zastosowania przepisy regulujące fikcję doręczenia pisma za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Odesłanie do art. 144a o.p. oznacza, że nie istnieje możliwość wystąpienia organu podatkowego o wy-

¹³⁰ Należy zwrócić uwagę na to, że zbliżone konstrukcyjnie rozwiązanie ujęto w art. 39¹ § 1a k.p.a. Zgodnie z tym przepisem organ administracji publicznej może zwrócić się do strony lub innego uczestnika postępowania o wyrażenie zgody na doręczanie pism w formie dokumentu elektronicznego w innych, określonych przez organ kategoriach spraw indywidualnych załatwianych przez ten organ. Zgodnie z art. 39¹ § 1b k.p.a. organ administracji publicznej może wystąpić o wyrażenie zgody, o której mowa w § 1 pkt 3 lub w § 1a, przesyłając to wystąpienie za pomocą środków komunikacji elektronicznej na adres elektroniczny strony lub innego uczestnika postępowania. Artykuł 39¹ § 1c k.p.a. stanowi, że do wystąpienia, o którym mowa w § 1b, nie stosuje się art. 46 § 3–8.

rażenie zgody na doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej w innej postaci niż dokument elektroniczny. Zagadkowe pozostaje jednak odesłanie do stosowania art. 146 o.p. Można dojść do wniosku, że odesłanie to oznacza, że w toku postępowania strona oraz jej przedstawiciel lub pełnomocnik mają obowiązek zawiadomić organ podatkowy o zmianie adresu elektronicznego. Należy jednak zauważyć, że niedopełnienie tego obowiązku nie rodzi skutku prawnego w postaci uznania za doręczone pisma doręczanego za pomocą środków komunikacji elektronicznej (zob. komentarz do art. 146). W zasadzie to należy w ogóle zastanowić się nad sensem odesłania do stosowania akurat art. 146 o.p., gdyż ze względu na odesłanie do art. 144a o.p. w zakresie doręczania „wystąpienia” organ podatkowy dopiero po udzieleniu wyraźniej zgody przez podmiot wymieniony w art. 3e § 1 o.p., uzyska możliwość doręczania pism w postaci dokumentu elektronicznego we wszystkich sprawach podatkowych załatwianych przez ten organ. W istocie nie ma tu zatem większego znaczenia, czy skutecznie w świetle prawa doręczono „wystąpienie”, gdyż skuteczne doręczenie go nie oznacza, że jego adresat wyraził zgodę na doręczanie pism w postaci dokumentu elektronicznego we wszystkich sprawach podatkowych załatwianych przez ten organ. Nieodzwonne są bowiem zawsze reakcja adresata „wystąpienia” i wyrażenie przez niego zgody. Ponadto doręczenie „wystąpienia” zwykle będzie czynnością jednorazową.

Powyższe rozważania wskazują na konieczność jak najszybszej nowelizacji postanowień art. 3e § 3 o.p.¹³¹ Zasadne wydaje się skorzystanie z rozwiązania prawnego przewidzianego w kodeksie postępowania administracyjnego, co oznacza, że art. 3 § 3 o.p. powinien mieć następującą treść: „Do doręczenia wystąpienia, o którym mowa w § 1, nie stosuje się art. 152 § 3 o.p. i art. 152a o.p.”

4. Pouczenie o skutkach prawnych art. 3e o.p.

Uwzględniając wyjątkowy charakter zgody na doręczanie pism, o której mowa w art. 3e § 1 o.p., kluczowe znaczenie ma realizacja przez organ podatkowy pouczenia podmiotu wyrażającego taką zgodę o skutkach prawnych wynikających z jej wyrażenia. Te skutki to przede wszystkim możliwość wszczęcia każdego rodzaju procedury podatkowej w przyszłości z zastosowaniem środków komunikacji elektronicznej, z czym z kolei wiąże się ujęta w art. 152a § 2 i 3 o.p. konstrukcja fikcji prawnej doręczenia pism w postaci dokumentu elektronicznego. Ewentualne wątpliwości co do pouczenia o skutkach prawnych wynikających z wyrażenia zgody, o której mowa w art. 3e § 1 o.p., mogą w przyszłości wiązać się z zakwestionowaniem skuteczności doręczenia za pomocą środków komunikacji elektronicznej pism, które były doręczane na podstawie takiej zgody.

5. Relacje pomiędzy art. 3e i 144a o.p.

Wyjaśnienia wymagają również relacje pomiędzy art. 3e i 144a o.p. Zgoda wyrażona na podstawie art. 3e o.p. przez podmiot wymieniony w tym przepisie umożliwia w dalszej

¹³¹ P. Pietrasz, *Ciąg dalszy informatyzacji postępowania podatkowego – doręczanie pism przez organ podatkowy za pomocą środków komunikacji elektronicznej*, PPLiFS 2014, nr 12, s. 26 i n.

kolejności doręczanie pism w postaci dokumentów elektronicznych za pomocą środków komunikacji elektronicznej, w tym – co należy szczególnie podkreślić – postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego na podstawie art. 144a o.p. Należy jednak zauważyć, że w art. 144a § 1 o.p. mowa jest o doręczaniu pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej – co należy podkreślić – stronie postępowania, a zatem przepis ten reguluje doręczenie pism już w toku postępowania. Skoro jednak zgoda wyrażona w związku z wystąpieniem organu na podstawie art. 3e o.p. umożliwia doręczanie także pierwszego pisma w postępowaniu podatkowym, jakim jest postanowienie o wszczęciu postępowania, to można dojść do wniosku, że art. 3e o.p. wprowadza wyjątek od reguły wynikającej z art. 144a o.p., zgodnie z którą doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej odnosi się wyłącznie do strony postępowania, a nie do podmiotu, który dopiero po wszczęciu postępowania, czyli po skutecznym doręczeniu postanowienia o wszczęciu postępowania, uzyskuje status strony.

Przyjąć należy, że przewidziane w art. 144a § 1b o.p. prawo do rezygnacji z doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej odnosi się także do zgody wyrażonej na podstawie art. 3e o.p.

Z drugiej strony w przypadku postępowań wszczynanych na wniosek wcześniejsze wyrażenie zgody na doręczanie pism w postaci dokumentu elektronicznego, czyli jeszcze przed wszczęciem postępowania, powoduje, że organ podatkowy zobowiązany jest do doręczania pism w ten sposób pomimo braku spełnienia przesłanek uzależniających doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, określonych w art. 144a § 1 o.p.

Art. 3f. [Uwierzytelnianie podatników, płatników, inkasentów, ich następców prawnych oraz osób trzecich na portalu podatkowym]

§ 1. Uwierzytelnianie podatników, płatników, inkasentów, ich następców prawnych oraz osób trzecich na portalu podatkowym wymaga użycia danych weryfikowanych za pomocą kwalifikowanego certyfikatu podpisu elektronicznego albo profilu zaufanego ePUAP w rozumieniu art. 3 pkt 15 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, zakres i warunki korzystania z portalu podatkowego, mając na względzie potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych we wnioskach, deklaracjach i pismach oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, inny sposób identyfikacji na portalu podatkowym niż przewidziany w § 1, mając na względzie potrzebę upowszechniania kontaktów z organami podatkowymi za pośrednictwem portalu podatkowego oraz konieczność zapewnienia bezpieczeństwa, poufności i pewności w procesie identyfikacji.

§ 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, rodzaje spraw, które mogą być załatwiane z wykorzystaniem portalu podatkowego,

mając na względzie potrzebę stopniowego upowszechniania elektronicznej formy kontaktów z organami podatkowymi oraz charakter tych spraw.

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, wskazać organy podatkowe, które załatwiają sprawy z wykorzystaniem portalu podatkowego, mając na względzie usprawnienie pracy urzędów i obsługi podatników, płatników, inkasentów, ich następców prawnych oraz osób trzecich.

1. Uwagi ogólne

Artykuł 3f o.p. został dodany przez art. 3 pkt 3 ustawy z 10.01.2014 r. o zmianie ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 183). Definicję portalu podatkowego zawiera art. 3 pkt 14 o.p., zgodnie z którym portal podatkowy to system teleinformatyczny administracji skarbowej służący do kontaktu organów podatkowych z podatnikami, płatnikami i inkasentami, a także ich następcami prawnymi oraz osobami trzecimi, w szczególności do wnoszenia podań, składania deklaracji oraz doręczania pism organów podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Komentowany przepis zawiera regulacje wytyczające zasady funkcjonowania portalu podatkowego. Oprócz § 1, który reguluje zasady identyfikacji podatników, płatników, inkasentów, ich następców prawnych oraz osób trzecich na portalu podatkowym, komentowany przepis zawiera cztery upoważnienia ustawowe, których adresatem jest minister właściwy do spraw finansów publicznych, do wydania przepisów wykonawczych regulujących zasady funkcjonowania portalu podatkowego.

2. Identyfikacja użytkowników portalu

Artykuł 3f § 1 o.p. reguluje zasady identyfikacji, czyli rozpoznawania, użytkownika portalu po przypisanych tylko do niego cechach. Użytkownikiem portalu mogą być podatnicy, płatnicy, inkasenci, ich następcy prawni oraz osoby trzecie. Identyfikacja jest powiązana z uwierzytelnianiem, czyli procesem weryfikacji tożsamości osoby, od której pochodzi żądanie usługi (skorzystania z portalu), polegającym na automatycznym sprawdzeniu, czy użytkownik rzeczywiście jest tym, za kogo się podaje¹³².

Z treści art. 3f § 1 o.p. wynika, że identyfikacja na portalu podatkowym opiera się na danych weryfikowanych za pomocą kwalifikowanego certyfikatu podpisu elektronicznego albo profilu zaufanego ePUAP w rozumieniu art. 3 pkt 15 u.i.d.p. Weryfikacja tożsamości na portalu podatkowym bazuje zatem na dwóch rodzajach identyfikatorów.

Zgodnie z art. 3 pkt 14 rozporządzenia eIDAS kwalifikowany certyfikat podpisu elektronicznego oznacza certyfikat podpisu elektronicznego, który jest wydawany przez kwalifikowanego dostawcę usług zaufania i spełnia wymogi określone w załączniku I.

¹³² G. Szpor (w.): G. Szpor, Cz. Martysz, K. Wojsyk, *Ustawa o informatyzacji podmiotów realizujących zadania publiczne. Komentarz*, Warszawa 2015, komentarz do art. 20a, s. 215.

Należy zwrócić uwagę na to, że profil zaufany ePUAP zdefiniowano w art. 3 pkt 14, a nie w art. 3 pkt 15 u.i.d.p. Zgodnie z art. 3 pkt 14 u.i.d.p. profil zaufany ePUAP to zestaw informacji identyfikujących i opisujących podmiot lub osobę będącą użytkownikiem konta na ePUAP, który został w wiarygodny sposób potwierdzony przez organ podmiotu określonego w art. 2 tej ustawy, czyli przez tzw. podmiot publiczny.

Podkreślenia wymaga, że zgodnie z nowym brzmieniem art. 20a ust. 1 u.i.d.p., nadanym na podstawie art. 96 pkt 4 ustawy z 5.09.2016 r. o usługach zaufania oraz identyfikacji elektronicznej (Dz.U. poz. 1579), uwierzytelnienie użytkowników systemu teleinformatycznego korzystających z usług online udostępnianych przez podmioty określone w art. 2 wymaga:

- 1) użycia notyfikowanego środka identyfikacji elektronicznej, adekwatnie do poziomu bezpieczeństwa wymaganego dla usług świadczonych w ramach tych systemów lub
- 2) profilu zaufanego ePUAP, lub
- 3) danych weryfikowanych za pomocą kwalifikowanego certyfikatu podpisu elektronicznego.

W przeciwieństwie zatem do ustawy o informatyzacji przepisy ordynacji podatkowej w odniesieniu do portalu podatkowego nie przewidują możliwości uwierzytelnienia użytkowników systemu przy użyciu notyfikowanego środka identyfikacji elektronicznej, adekwatnie do poziomu bezpieczeństwa wymaganego dla usług świadczonych w ramach tego systemu.

W art. 3f § 3 o.p. minister właściwy do spraw finansów publicznych uzyskał upoważnienie do określenia w drodze rozporządzenia innych sposobów identyfikacji na portalu podatkowym niż przewidziany w § 1, mając na względzie potrzebę upowszechniania kontaktów z organami podatkowymi za pośrednictwem portalu podatkowego oraz konieczność zapewnienia bezpieczeństwa, poufności i pewności w procesie identyfikacji. Nie skorzystano ze wskazanego wyżej upoważnienia i nie wydano rozporządzenia wprowadzającego inne sposoby identyfikacji użytkowników portalu.

3. Zakres i warunki korzystania z portalu

W art. 3f § 3 o.p. minister właściwy do spraw finansów publicznych uzyskał upoważnienie do określenia w drodze rozporządzenia zakresu i warunków korzystania z portalu podatkowego, mając na względzie potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych we wnioskach, deklaracjach i pismach oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem. Upoważnienie to zrealizowano, wydając rozporządzenie Ministra Finansów z 28.12.2015 r. w sprawie zakresu i warunków korzystania z portalu podatkowego (Dz.U. poz. 2286 ze zm.).

Zgodnie z § 1 powyższego rozporządzenia zakres korzystania z portalu podatkowego obejmuje:

- 1) dostęp do konta osoby fizycznej umożliwiający przeglądanie danych wynikających z:
 - a) deklaracji złożonych przez osobę fizyczną będącą podatnikiem lub płatnikiem,
 - b) podań wniesionych przez osobę fizyczną będącą podatnikiem, płatnikiem lub inkasentem,

- c) pism doręczonych przez organ podatkowy osobie fizycznej będącej podatnikiem, płatnikiem lub inkasentem,
 - d) dokumentacji rachunkowej organu podatkowego dotyczącej osoby fizycznej będącej podatnikiem, płatnikiem lub inkasentem, z której wynika w szczególności wysokość należnych oraz uiszczonych podatków, wykazanych oraz zwróconych nadpłat albo zwrotów podatku;
- 2) dostęp do konta podmiotu umożliwiający przeglądanie danych wynikających z:
- a) deklaracji złożonych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, będących podatnikiem lub płatnikiem,
 - b) podań złożonych przez podmiot będący podatnikiem, płatnikiem lub inkasentem,
 - c) pism doręczonych przez organ podatkowy podmiotowi będącemu podatnikiem, płatnikiem lub inkasentem,
 - d) dokumentacji rachunkowej organu podatkowego dotyczącej podmiotu będącego podatnikiem, płatnikiem lub inkasentem, z której wynika w szczególności wysokość należnych oraz uiszczonych podatków, wykazanych oraz zwróconych nadpłat albo zwrotów podatku;
- 3) składanie deklaracji z wykorzystaniem odpowiednio konta osoby fizycznej albo konta podmiotu;
- 4) wnoszenie podań z wykorzystaniem odpowiednio konta osoby fizycznej albo konta podmiotu;
- 5) doręczanie pism organów podatkowych z wykorzystaniem odpowiednio konta osoby fizycznej albo konta podmiotu.

4. Rodzaje spraw

W art. 3f § 4 o.p. minister właściwy do spraw finansów publicznych uzyskał upoważnienie do określenia w drodze rozporządzenia rodzajów spraw, które mogą być załatwiane z wykorzystaniem portalu podatkowego, mając na względzie potrzebę stopniowego upowszechniania elektronicznej formy kontaktów z organami podatkowymi oraz charakter tych spraw. W wykonaniu tego upoważnienia wydano rozporządzenie Ministra Finansów z 28.12.2015 r. w sprawie określenia rodzajów spraw, które mogą być załatwiane z wykorzystaniem portalu podatkowego (Dz.U. poz. 2287 ze zm.). W obowiązującym stanie prawnym zakres spraw, które mogą być załatwiane z wykorzystaniem portalu podatkowego, jest stosunkowo wąski. Zgodnie z § 1 powyższego rozporządzenia z wykorzystaniem portalu podatkowego mogą być załatwiane następujące sprawy:

- 1) składanie oświadczenia o wyrażeniu zgody na doręczanie albo wniosku o doręczanie pism organów administracji podatkowej przez portal podatkowy w sprawach załatwianych z wykorzystaniem tego portalu przez:
- a) podatnika zryczałtowanego podatku dochodowego w formie karty podatkowej,
 - b) podatnika i płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych,
 - c) podatnika i płatnika podatku od spadków i darowizn;
- 2) składanie deklaracji w sprawach dotyczących:
- a) zryczałtowanego podatku dochodowego w formie karty podatkowej,
 - b) podatku od czynności cywilnoprawnych,

- c) podatku od spadków i darowizn wraz z dokumentami mającymi wpływ na określenie podstawy opodatkowania;
- 3) wnoszenie do właściwego naczelnika urzędu skarbowego podań w sprawach dotyczących:
 - a) zryczałtowanego podatku dochodowego w formie karty podatkowej,
 - b) podatku od czynności cywilnoprawnych,
 - c) podatku od spadków i darowizn – wraz z załącznikami;
- 4) doręczanie pism naczelników urzędów skarbowych w sprawach dotyczących:
 - a) zryczałtowanego podatku dochodowego w formie karty podatkowej,
 - b) podatku od czynności cywilnoprawnych,
 - c) podatku od spadków i darowizn.

5. Organy podatkowe załatwiające sprawy z wykorzystaniem portalu podatkowego

W art. 3f § 5 o.p. minister właściwy do spraw finansów publicznych uzyskał upoważnienie do wskazania w drodze rozporządzenia organów podatkowych, które załatwiają sprawy z wykorzystaniem portalu podatkowego, mając na względzie usprawnienie pracy urzędów i obsługi podatników, płatników, inkasentów, ich następców prawnych oraz osób trzecich. Nie skorzystano ze wskazanego wyżej upoważnienia i nie wydano rozporządzenia wskazującego organy podatkowe, które załatwiają sprawy z wykorzystaniem portalu podatkowego.

Brak wskazanego wyżej rozporządzenia nie wyklucza załatwiania spraw z wykorzystaniem portalu podatkowego. Natomiast katalog organów podatkowych, które załatwiają sprawy z wykorzystaniem portalu podatkowego, wynika pośrednio z treści rozporządzenia Ministra Finansów z 28.12.2015 r. w sprawie określenia rodzajów spraw, które mogą być załatwiane z wykorzystaniem portalu podatkowego. Są to naczelnicy urzędów skarbowych oraz dyrektorzy izb administracji skarbowej.

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. Uwagi ogólne

Obowiązek podatkowy jest nieskonkretyzowaną powinnością podatkową, która może wynikać wyłącznie z ustawy podatkowej¹³³. W świetle analizowanej definicji obowiązku podatkowego w aktach prawnych regulujących konstrukcję poszczególnych podatków, nie zaś

¹³³ A. Nita, *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe* (w:) *System Prawa Finansowego*, t. 3, red. L. Etel, s. 505 i n.

w ordynacji podatkowej, wskazane są regulacje, które określają, na kim i kiedy obowiązek podatkowy będzie ciążył. Jego istnienie jest niezbędne do powstania zobowiązania podatkowego (zob. komentarz do art. 5), czyli obowiązku uiszczenia skonkretyzowanego już świadczenia określanego mianem podatku (zob. komentarz do art. 6). Fakt, że dany podmiot będzie obciążony obowiązkiem podatkowym, nie oznacza, że ciąży na nim obowiązek zapłaty podatku, gdyż ten wynika dopiero z zobowiązania podatkowego. Wskazuje się, że obowiązek podatkowy można określić jako pewną sytuację społeczną podmiotu, której elementy zostały ukształtowane prawnie ze względu na konkretne zdarzenie faktyczne, a także że w przypadku obowiązku podatkowego mamy do czynienia z sytuacją, która w teorii prawa jest zaliczana do sytuacji prawnych potencjalnych, w których znajdują się podmioty prawa, wobec których nie skonkretyzowano jeszcze ich praw lub obowiązków określonych w przepisach prawa materialnego, ale wobec których owa konkretyzacja może lub powinna nastąpić ze względu na ich sytuację faktyczną¹³⁴.

Obowiązek podatkowy jest instytucją obiektywną w tym znaczeniu, że o jego powstaniu nie decyduje wola podmiotów nim objętych (podatników)¹³⁵. Na powstanie obowiązku podatkowego nie ma więc wpływu żadna umowa cywilnoprawna ani też zawinione bądź niezawinione działanie podatnika¹³⁶. Wskazuje się, że podmioty nie mogą „umówić się” co do tego, iż jeden z nich będzie płacił podatek za drugą (np. od wydzierżawionej nieruchomości), a więc niejako weźmie na siebie obowiązek podatkowy, a także iż umowa taka może skutkować jedynie tym, że podatnik nie poniesie ekonomicznego ciężaru podatku, gdyż ten zostanie mu zrekompensowany przez drugą stronę umowy¹³⁷. Żadne postanowienia umowne nie mogą modyfikować obowiązków podatkowych wynikających z mocy ustawy¹³⁸. Są to przy tym przepisy mające charakter powszechnie obowiązujący, stąd nieznanomość ich przez obywatela szkodzi mu¹³⁹. W konsekwencji np. niepoinformowanie podatnika przy zawieraniu umowy najmu o obowiązku zapłaty podatku od nieruchomości i brak jakichkolwiek regulacji odnośnie do tej kwestii w samej umowie nie mają wpływu na obowiązek podatkowy i osobę będącą podatnikiem¹⁴⁰. Zwraca się uwagę, że nie da się znaleźć w polskim prawie podatkowym żadnego przepisu, który powstanie obowiązku czy też zobowiązania podatkowego (gdy powstaje ono *ex lege*) łączyłby nie tylko ze zdarzeniem, lecz także z zaistnieniem świadomości podatnika co do niego¹⁴¹. Powstanie obowiązku po-

¹³⁴ B. Brzeziński, glosa do wyroku NSA z 25.02.2014 r., II GSK 1524/12, POP 2015, z. 4, s. 307 i n.

¹³⁵ Wyrok WSA we Wrocławiu z 29.11.2013 r., I SA/Wr 1285/13, LEX nr 1483519.

¹³⁶ Wyrok WSA w Gdańsku z 19.05.2015 r., I SA/Gd 485/15, LEX nr 1759142; wyrok WSA w Krakowie z 7.02.2012 r., I SA/Kr 2075/11, LEX nr 1137037, a także postanowienie NSA z 23.11.2007 r., I FSK 1453/06, LEX nr 494268, gdzie wskazuje się, że w treść zobowiązania podatkowego nie można ingerować w drodze stosunków prywatnoprawnych, a także iż to na podatniku ciąży takie zobowiązanie i w drodze żadnej skutecznej umowy z osobą trzecią nie może być ono na nią przeniesione. W wyroku SN z 18.04.2002 r., III RN 170/01, LEX nr 563153, wskazuje się, że zobowiązanie podatkowe ma charakter publicznoprawny, a nie cywilnoprawny, i dlatego ani obowiązek podatkowy, ani odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe nie można wyprowadzać z postanowień umowy cywilnoprawnej.

¹³⁷ R. Dowgier, glosa do wyroku NSA z 29.06.2006 r., II FSK 1505/05, PPLiFS 2008, nr 7–8, s. 27 i n.

¹³⁸ Wyrok WSA w Poznaniu z 18.11.2010 r., III SA/Po 611/10, LEX nr 757301.

¹³⁹ Wyrok WSA w Poznaniu z 18.11.2010 r., III SA/Po 609/10, LEX nr 757299.

¹⁴⁰ Wyrok WSA w Poznaniu z 18.11.2010 r., III SA/Po 610/10, LEX nr 757300.

¹⁴¹ W. Morawski, glosa do wyroku NSA z 4.12.1997 r., SA/Sz 2018/96, POP 1999, z. 5, s. 487.

datkowego jest zależne od zaistnienia określonych zdarzeń mających charakter cywilnoprawny, które zostaną wskazane w ustawie podatkowej. Z tego też powodu konieczne jest uprzednie zbadanie, czy w ogóle zaistniał określony stosunek cywilnoprawny. W sytuacji więc, w której występują wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego, organ podatkowy jest obowiązany wystąpić do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego¹⁴².

2. Konsekwencje praktyczne powstania obowiązku podatkowego

Z powstaniem obowiązku podatkowego mogą wiązać się dla podatnika określone konsekwencje praktyczne. Podmiot ten może być w takim przypadku zobowiązany do składania deklaracji podatkowych, uiszczania zaliczek na podatek czy prowadzenia ksiąg podatkowych. Może być on także zobowiązany do wystawiania faktur i przechowywania ich kopii¹⁴³. Z obowiązkiem podatkowym wiąże się także konieczność znoszenia określonych działań organów podatkowych, np. kontroli¹⁴⁴. Podkreśla się również, że obowiązki te mogą dotyczyć także innych niż podatnik podmiotów, jak chociażby płatnika lub inkasenta, choć na nich obowiązek podatkowy ciążyć nie może¹⁴⁵. Do obowiązków instrumentalnych, które pojawiają się w związku z powstaniem obowiązku podatkowego, można również zaliczyć informowanie organów podatkowych o zmianach określonych stanów faktycznych mających wpływ na wysokość opodatkowania¹⁴⁶. O tym jednak, czy i ewentualnie jakie obowiązki będą wiązały się z powstaniem obowiązku podatkowego, rozstrzyga ustawa regulująca funkcjonowanie danego podatku, nie zaś ordynacja podatkowa.

3. Sposoby regulacji obowiązku podatkowego w ustawach szczególnych

Okoliczności przesądzające o powstaniu obowiązku podatkowego muszą wynikać z ustawy podatkowej. Ustalenie ich może nastąpić po analizie dwóch kategorii przepisów, których należy poszukiwać na gruncie każdej ustawy podatkowej. Pierwsza kategoria tych regulacji dotyczy zakresu podmiotowego i przedmiotowego podatku, druga zaś odnosi się do momentu, w którym obowiązek podatkowy zaczyna ciążyć i kiedy wygasa. W kontekście przepisów dotyczących zakresu podmiotowo-przedmiotowego ustawy należy ustalić, kto jest w danym podatku podatnikiem i od czego to świadczenie należy zapłacić. Szukając przepisów wyznaczających, kto jest podatnikiem, należy pamiętać, że ustawodawca może posługiwać się jednym z dwóch zapisów. Po pierwsze, może być to formuła, w której jest mowa o tym, że obowiązek podatkowy ciąży na określonym podmiocie. Po drugie, może być to rozwiązanie, w którym się wskazuje, że podatnikiem jest określony podmiot (zob. komentarz do art. 7). Odnosząc się do zakresu przedmiotowego, przepisy mogą wska-

¹⁴² Wyrok WSA w Gliwicach z 25.09.2009 r., III SA/GI 632/09, LEX nr 527407.

¹⁴³ J. Pinkowski, *Powstanie obowiązku podatkowego – wybrane problemy teoretyczne i praktyczne*, cz. 1, Dor. Pod. 2006, nr 4, s. 23.

¹⁴⁴ J. Pinkowski, *Powstanie obowiązku podatkowego...*

¹⁴⁵ J. Pinkowski, *Powstanie obowiązku podatkowego...*

¹⁴⁶ J. Szczepaniak, *Obowiązek podatkowy – próba systematyzacji*, „Glosa” 1999, nr 1, s. 1 i n.

zywać określone stany faktyczne lub prawne, które wywołują konsekwencje w postaci powstania obowiązku podatkowego w danym podatku. Może być to np. okoliczność faktyczna polegająca na uzyskaniu dochodu, która rodzi skutek w postaci powstania obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych lub prawnych. Okolicznością prawną może być natomiast np. nabycie własności określonej nieruchomości, powodujące powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości, rolnym lub leśnym.

W kontekście przepisów wyznaczających moment, w którym powstaje obowiązek podatkowy, należy zwrócić uwagę, iż zaistnienie określonego w ustawie zdarzenia skutkującego tym, że dany podmiot mieści się w zakresie podmiotowo-przedmiotowym danego podatku, np. z uwagi na sprzedaż towaru objętego podatkiem od towarów i usług, nie musi od razu powodować, że w tym samym momencie zaczyna ciążyć na nim obowiązek podatkowy. Powstanie tego obowiązku może być odroczone i nastąpić po upływie pewnego czasu od zaistnienia określonego zdarzenia. Z taką sytuacją mamy do czynienia dość często. Na przykład w podatku od towarów i usług wprowadza się zasadę ogólną, zgodnie z którą obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi, ale jednocześnie wprowadza się wiele wyjątków (art. 19a ust. 1 u.p.t.u.). Jednym z nich jest sytuacja, w której dostawa towaru lub wykonanie usługi powinny być potwierdzone fakturą. W takiej sytuacji obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż 7. dnia, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi (art. 19a ust. 5 pkt 3 u.p.t.u.). W podatku od środków transportowych wskazuje się, że obowiązek podatkowy powstaje od 1. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku (art. 9 ust. 4 u.o.p.l.). Oznacza to, że przy nabyciu pojazdu podlegającego opodatkowaniu obowiązek podatkowy zaczyna ciążyć na nowym właścicielu dopiero od następnego miesiąca po miesiącu, w którym stał się on właścicielem tego środka transportu. Jeśli nabycie nastąpiło 12 marca, obowiązek podatkowy powstanie dopiero 1 kwietnia tego roku.

Warto zwrócić uwagę, że w niektórych podatkach ustawodawca w ogóle nie określa momentu powstania obowiązku podatkowego. Należy w takiej sytuacji przyjąć, że powstaje on bezpośrednio w dniu, w którym zaistniało zdarzenie objęte zakresem przedmiotowym danego świadczenia i dotyczące danego podmiotu. Z takim przypadkiem mamy do czynienia w podatkach dochodowych, zarówno od osób fizycznych, jak i od osób prawnych. Oznacza to, że obowiązek podatkowy co do zasady powstanie w dniu uzyskania dochodu. Wskazuje się, że moment powstania obowiązku podatkowego w podatkach o otwartym stanie faktycznym nie musi być określony w ustawie, gdyż wystarczający jest tu sam początek tego stanu jako moment powstania obowiązku podatkowego dotyczącego zobowiązania podatkowego danego okresu (np. początek roku podatkowego), a także że w sytuacji, gdy przewidziane przez prawo czynności stanowią zamknięty stan faktyczny, każda czynność podlegająca opodatkowaniu – jak to ma miejsce w podatku od towarów i usług – rodzi równocześnie obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe, co oznacza, że w takich przypadkach powstanie zobowiązania podatkowego musi być oczywiście poprzedzone stwierdzeniem momentu, w którym powstał obowiązek podatkowy¹⁴⁷.

¹⁴⁷ R. Mastalski, glosa do wyroku SN z 18.05.2001 r., III RN 95/00, OSP 2002, z. 5, poz. 69.

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. Uwagi ogólne

Zobowiązanie podatkowe może powstać wyłącznie w przypadku, gdy wcześniej dany podmiot był obciążony obowiązkiem podatkowym (zob. komentarz do art. 4). Zobowiązanie to zawsze musi być bowiem konkretyzacją obowiązku podatkowego, tzn. nie istnieje bez obowiązku podatkowego¹⁴⁸. Wskazuje się, iż z uwagi na to, że zobowiązanie podatkowe wynika z obowiązku podatkowego określonego ustawą, nie może być oparte na domniemaniach i wykładni rozszerzającej¹⁴⁹. Ponadto oznacza to, że zobowiązanie podatkowe nie może dotyczyć innych podmiotów niż podatnik, gdyż tylko na nim może ciążyć obowiązek podatkowy. Z tego też względu należy się zgodzić z twierdzeniem, że zobowiązanie osoby trzeciej do uiszczenia cudzego podatku nie jest podatkiem w rozumieniu art. 6 o.p., a w konsekwencji nie może stać się zobowiązaniem podatkowym w rozumieniu art. 5 o.p.¹⁵⁰

W następstwie przekształcenia się obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe powstaje konieczność zapłaty podatku w określonej kwocie, w określonym czasie i w określonym miejscu. Zaległość powstaje natomiast w przypadku, gdy podatek nie zostanie zapłacony w terminie płatności. Nie można więc utożsamiać pojęć zobowiązania podatkowego, podatku i zaległości podatkowej. Zrównanie pojęć zobowiązania podatkowego i zaległości podatkowej prowadzi bowiem do nieścisłości, która może budzić poważne wątpliwości interpretacyjne¹⁵¹. Z drugiej strony można jednak spotkać się z twierdzeniem, że brzmienie definicji zobowiązania podatkowego wskazuje na to, że ustawodawca w gruncie rzeczy utożsamia zobowiązanie podatkowe z podatkiem¹⁵².

2. Konsekwencje przekształcenia się obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe

Zobowiązanie podatkowe tworzy dla podatników obowiązek uiszczenia podatku, a dla organu podatkowego uprawnienie, będące zarazem także obowiązkiem, do żądania takiej

¹⁴⁸ Wyrok WSA w Gliwicach z 3.06.2014 r., I SA/GI 1222/13, LEX nr 1506963.

¹⁴⁹ Wyrok WSA w Poznaniu z 30.01.2008 r., I SA/Po 1025/07, LEX nr 468113.

¹⁵⁰ Wyrok WSA w Opolu z 18.02.2015 r., I SA/Op 761/14, LEX nr 1654129.

¹⁵¹ Wyrok WSA w Rzeszowie z 11.03.2014 r., I SA/Rz 67/14, LEX nr 1443236, gdzie sąd wskazuje, iż w sytuacji gdy w toku postępowania okazało się, że część zobowiązania podatkowego została zapłacona, a powstała zaległość jedynie co do części, organ ma obowiązek wskazać w uzasadnieniu, że istnieje określona zaległość, a nie na odwrót, w sentencji wskazać wysokość zobowiązania podatkowego, w uzasadnieniu wskazując, że jest to zaległość podatkowa.

¹⁵² Wyrok WSA we Wrocławiu z 5.01.2012 r., I SA/Wr 1532/11, LEX nr 1106258.

zapłaty, jej przyjęcia lub egzekwowania należnej sumy z zastosowaniem przewidzianych środków przymusu¹⁵³. Do czasu jednak upływu terminu płatności mimo istnienia zobowiązania podatkowego podatnik może zapłacić podatek, ale nie musi, a organ nie może się domagać zapłaty podatku oraz egzekwować podatku w drodze egzekucji administracyjnej, gdyż zobowiązanie podatkowe, chociaż istniejące, nie jest wymagalne¹⁵⁴.

3. Niepowstanie zobowiązania podatkowego mimo istnienia obowiązku podatkowego

Nie zawsze obowiązek podatkowy przekształci się w zobowiązanie podatkowe. Zobowiązanie to nie powstanie, np. jeśli podatnik skorzysta z określonego zwolnienia podatkowego, do którego będzie uprawniony na podstawie przepisów szczególnych zawartych np. w aktach kształtujących konstrukcję poszczególnych podatków (zwolnienie może także wynikać z uchwał rad gmin). Zwolnienie podatkowe powoduje, że istniejący obowiązek podatkowy nie przekształca się w zobowiązanie, natomiast w przypadku gdy to zwolnienie się traci, powstaje zobowiązanie podatkowe, którego główną treścią jest obowiązek zapłaty podatku¹⁵⁵. Podobne konsekwencje wystąpią w przypadku upływu okresu, który wyznacza okres przedawnienia prawa do doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (zob. komentarz do art. 68). Jeśli więc organ podatkowy nie zdoła skutecznie doręczyć decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, obowiązek podatkowy nie przekształci się w zobowiązanie podatkowe. Podatnik może także skorzystać z pewnych preferencji podatkowych niebędących jednocześnie ulgami czy zwolnieniami podatkowymi. Dotyczy to m.in. podatku dochodowego, w którym przewidziana jest możliwość pomniejszenia dochodu podlegającego opodatkowaniu o stratę zaistniałą u podatnika w roku poprzednim lub latach poprzednich. W takim przypadku również obowiązek podatkowy nie przekształci się w zobowiązanie podatkowe. Zobowiązanie podatkowe nie powstaje także w razie zastosowania przez podatnika określonej w ustawie podatkowej ulgi podatkowej, a także gdy wysokość podstawy opodatkowania nie przekracza kwoty wolnej od podatku¹⁵⁶.

4. Konkretyzacja zobowiązania podatkowego

W świetle analizowanego przepisu z zobowiązaniem podatkowym będziemy mieli do czynienia, w przypadku gdy nastąpi konkretyzacja zobowiązania podatnika. Musi ona dotyczyć trzech elementów, tj. wysokości należności oraz terminu i miejsca, w którym wpłata powinna nastąpić. Elementy te powinny przy tym wynikać z przepisów prawa podatkowego. Oznacza to, że w przepisach tych należy odszukać regulacji niezbędnych do tego, aby ustalić, w jakiej wysokości, w jakim terminie i jakiemu podmiotowi wpłata powinna być przekazana. Problemu nie powinno być z określeniem terminu zapłaty podatku ani

¹⁵³ J. Naczyńska, *Zobowiązanie podatkowe a obowiązek podatkowy*, „Radca Prawny” 1999, nr 4, s. 71.

¹⁵⁴ Wyrok NSA z 22.11.2012 r., II FSK 919/11, LEX nr 1291690.

¹⁵⁵ Wyrok WSA w Krakowie z 18.07.2008 r., I SA/Kr 1461/07, LEX nr 481304.

¹⁵⁶ E. Liwanowska, *Powstawanie zobowiązań podatkowych*, Dor. Pod. 1999, nr 4, s. 8.

z ustaleniem właściwego rzeczowo¹⁵⁷, a także miejscowo organu podatkowego w danym podatku. Są to elementy, które najczęściej wprost wynikają z przepisów dotyczących konstrukcji danego podatku¹⁵⁸. W kwestii właściwości miejscowej istotne są regulacje zawarte w ordynacji podatkowej¹⁵⁹. W celu konkretyzacji wysokości zobowiązania, które podatnik powinien uiścić, należy uwzględnić te regulacje, które dotyczą przede wszystkim przedmiotu i podstawy opodatkowania, ale także stawek podatkowych i ulg oraz zwolnień podatkowych. Niezbędne jest także ustalenie konkretnej podstawy opodatkowania istniejącej u podatnika i odniesienie jej do wskazanych wyżej norm prawnych dotyczących stawek, ulg i zwolnień podatkowych. Oznacza to, że przy ustalaniu zobowiązania podatkowego konieczne jest nie tylko określenie regulacji prawa podatkowego, lecz także odniesienie ich do sytuacji faktycznej podatnika. Dopiero wówczas możliwa będzie konkretyzacja obowiązku podatkowego ciążącego na podatniku w jego zobowiązanie podatkowe.

5. Moment konkretyzacji zobowiązania podatkowego

Ordynacja podatkowa przewiduje dwa sposoby powstawania zobowiązań podatkowych, tj. z mocy prawa i na skutek doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (zob. komentarz do art. 21). Ustawy regulujące konstrukcje poszczególnych podatków określają, który z tych dwóch sposobów powstawania zobowiązań podatkowych ma zastosowanie w danym podatku. Oznacza to, że organ podatkowy czy podatnik nie może decydować, w jaki sposób powstaje zobowiązanie podatkowe w danym przypadku.

Przedstawiając zagadnienie dotyczące pojęcia zobowiązania podatkowego, należy zwrócić uwagę na moment, w którym ono powstaje. Szczególnie jest to istotne w przypadku podatków opartych na samoobliczeniu, tj. gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa. Problem ten nie istnieje w przypadku podatków, w których zobowiązanie powstaje na skutek doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Wówczas bowiem zobowiązanie podatkowe powstaje w dniu, w którym decyzja taka zostanie podatkownikowi skutecznie doręczona (zob. komentarz do art. 21).

Zgodnie z art. 21 § 1 pkt 2 o.p. zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania. Przepis ten powinien być odczytany m.in. przez pryzmat regulacji zawartej w art. 5 o.p. Z jego analizy wynika, że zobowiązanie podatkowe powstanie w dniu, w którym nastąpi konkretyzacja zobowiązania podatnika co do wszystkich trzech elementów, o których mowa w analizowanym przepisie, tj. wysokości, terminu oraz miejsca, w którym podatek ma

¹⁵⁷ Zob. np. art. 1c u.p.o.l., gdzie wskazuje się właściwy rzeczowo organ podatkowy, stanowiąc, że organem podatkowym w sprawach podatków i opłat uregulowanych w niniejszej ustawie jest wójt (burmistrz, prezydent miasta).

¹⁵⁸ Zob. np. art. 6 ust. 9 pkt 1 w zw. z pkt 3 u.p.o.l., gdzie wskazuje się m.in., że podatnicy składają deklaracje, ale także dokonują zapłaty podatku organom podatkowym właściwym ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania; zob. także art. 6 ust. 9 pkt 3 u.p.o.l., gdzie wskazuje się m.in., że osoby prawne powinny płacić podatek od nieruchomości w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego w terminie do 15. dnia każdego miesiąca, a za styczeń do 31 stycznia.

¹⁵⁹ Zob. art. 17–20 o.p.

zostać uiszczony. W tym miejscu powstaje pytanie o to, jak ustalić ten dzień i czy jest to dzień wprost wskazany w ustawie, czy też należy go ustalać, analizując konstrukcję danego świadczenia. Ustawodawca nie wprowadza zapisów wprost określających moment powstania zobowiązań podatkowych kreowanych z mocy prawa. Należy tu jednak, jak się wydaje, przyjąć dwie reguły. Pierwsza z nich ma zastosowanie do świadczeń incydentalnych (np. podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek od spadków i darowizn). W tej sytuacji kwotę podatku do zapłaty można ustalić w tym samym momencie, w którym powstał obowiązek podatkowy. W związku z powyższym należy uznać, że w tych przypadkach zobowiązanie podatkowe powstaje w tym samym dniu, w którym powstaje obowiązek podatkowy. Druga sytuacja dotyczy podatków okresowych, które mogą być rozliczane miesięczne (np. podatek od towarów i usług), rocznie (np. podatki dochodowe, podatek od nieruchomości, rolny, leśny). Kwota podatku w tych sytuacjach może zostać ustalona najwcześniej z upływem okresu rozliczeniowego. W konsekwencji należy stwierdzić, że w tych przypadkach zobowiązanie podatkowe powstaje z końcem dnia, w którym kończy się dany okres rozliczeniowy. W orzecznictwie można się spotkać z twierdzeniem, że dzień wskazany przez ustawodawcę jako termin złożenia deklaracji i uregulowania zobowiązania jest dniem powstania zobowiązania podatkowego, a w konsekwencji także dniem, po upływie którego po stronie wierzyciela podatkowego powstaje wierzytelność, a także iż do upływu wyżej wskazanego ustawowego terminu nie występuje wierzytelność podatkowa¹⁶⁰. Obrazując tę zasadę na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych, należy wskazać, że uzyskanie dochodu w trakcie roku podatkowego niewątpliwie może skutkować powstaniem obowiązku podatkowego. O tym, czy przekształci się ono w zobowiązanie podatkowe, najwcześniej będzie można przesądzić z końcem roku, w którym ten dochód powstał. Między dniem, w którym nastąpiło uzyskanie dochodu, a końcem tego roku, może zaistnieć zdarzenie m.in. uprawniające do ulg czy zwolnień podatkowych, których zastosowanie doprowadzi do tego, że obowiązek podatkowy nie przekształci się w zobowiązanie podatkowe. W konsekwencji nie będzie także podatku do zapłaty. Podobnie moment powstania zobowiązania podatkowego można postrzegać w podatkach majątkowych (podatek od nieruchomości, podatek rolny, podatek leśny, gdy podatnikami są osoby prawne lub jednostki niemające osobowości prawnej). Ustawodawca przyjął tu mechanizm, w którym podatek jest deklarowany na początku roku i płacony w miesięcznych ratach (z wyjątkiem podatku rolnego, gdzie występują raty kwartalne). Gdy w trakcie roku u podatnika nastąpi zmiana rzutująca na poprawność deklaracji (np. sprzedaż nieruchomości, zmieni sposób jej wykorzystania, co wpłynie na wysokość należnego podatku), podatnik powinien skorygować deklarację, odpowiednio modyfikując kwotę podatku do zapłaty (zwiększając ją lub zmniejszając). Należy więc przyjąć, że ostateczna kwota podatku należna za dany rok może być ustalona dopiero z upływem danego roku, który jest tutaj okresem rozliczeniowym¹⁶¹. Kwota deklarowana podatku na początku roku może, lecz nie musi odpowiadać kwocie należnej za cały rok. W konsekwencji mechanizm ten powinien być odpowiednio odczytany w kontekście

¹⁶⁰ Wyrok WSA w Gliwicach z 4.11.2010 r., I SA/GI 706/10, LEX nr 748313.

¹⁶¹ W istocie będzie to ostatni dzień listopada, gdyż jeśli jakiś zdarzenie rzutujące na wygaśnięcie obowiązku podatkowego lub zmianę wysokości podatku zaistnieje w grudniu, nie będzie już miało wpływu na podatek za dany rok.

momentu powstania zobowiązania podatkowego. Na początku roku powstaje zakładane zobowiązanie podatkowe, właściwe zobowiązanie podatkowe powstaje dopiero na koniec okresu rozliczeniowego.

6. Zobowiązanie podatkowe w VAT

Zobowiązanie podatkowe jest pojęciem właściwym dla wszystkich podatków, z tym że nie zawsze w każdym podatku będzie musiało powstać z uwagi na przyjęty mechanizm funkcjonowania danego podatku. Wskazuje się, że w VAT podatnik może wystąpić, jak w klasycznym stosunku zobowiązaniowym, jako dłużnik podatkowy, kiedy w okresie rozliczeniowym kwota podatku naliczonego jest niższa od podatku należnego, ale jeżeli jednak ma miejsce sytuacja odwrotna, podatnik uzyskuje prawo do zwrotu podatku, stając się swego rodzaju wierzycielem podatkowym, co oznacza, że nie wystąpi tu jeden z zasadniczych elementów definicji legalnej zobowiązania podatkowego zamieszczonej w art. 5 o.p., jakim jest zapłata podatku¹⁶². Podatnik staje się jednak na powrót dłużnikiem podatkowym w sytuacji, gdy zwrot podatku okazał się niezgodny z prawem, czego konsekwencją jest obowiązek zapłaty podatku, o którym mowa w art. 5 o.p., gdyż zapłata podatku stanowi tu swego rodzaju zwrot przez podatnika nienależnego świadczenia pieniężnego¹⁶³. W orzecznictwie zwraca się uwagę, że w VAT powstająca nadwyżka podatku naliczonego nad należnym nie jest zobowiązaniem podatkowym zdefiniowanym w art. 5 o.p.¹⁶⁴ Wskazuje się, że przez użyte w art. 5 o.p. określenie „podatek” należy rozumieć również zaliczki na podatek, raty podatku, opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe, co w konsekwencji oznacza, że złożenie deklaracji VAT z zaniżonym podatkiem lub zawyżonym zwrotem podatku nie jest zdarzeniem rodzącym obowiązek podatkowy, który mógłby się przekształcić w zobowiązanie podatkowe o charakterze podatku, ale jest zdarzeniem rodzącym obowiązek podatkowy, który może się przekształcić w zobowiązanie podatkowe podatnika do zapłaty niepodatkowej należności budżetowej („dodatkowe zobowiązanie podatkowe”)¹⁶⁵. Podkreśla się także, że niewątpliwie „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” jest zobowiązaniem podatkowym (w rozumieniu art. 5 o.p.) do zapłaty niepodatkowej należności budżetowej, powstającym z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania (decyzji konstytutywnej)¹⁶⁶. Zwraca się również uwagę, iż nie jest uzasadnione utożsamianie zwrotu bezpośredniego lub kwoty do przeniesienia, wynikających z rozliczenia VAT, z zobowiązaniem podatkowym, o jakim mowa w art. 5 o.p.¹⁶⁷

¹⁶² R. Mastalski, glosa do wyroku NSA z 24.02.2015 r., I FSK 2017/13, OSP 2016, z. 1, poz. 10.

¹⁶³ R. Mastalski, glosa do wyroku NSA z 24.02.2015 r., I FSK 2017/13.

¹⁶⁴ Wyrok NSA z 6.09.2010 r., I FSK 1399/09, LEX nr 744198, gdzie wskazuje się, że nie oznacza to jednak, iż tym samym odpowiedź na pytanie o możliwość zastosowania instytucji przedawnienia do nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy powinna być przecząca.

¹⁶⁵ Wyrok NSA z 29.04.2010 r., II FSK 1878/08, LEX nr 596048; wyrok WSA w Gliwicach z 17.02.2010 r., III SA/Gl 11/10, LEX nr 668693.

¹⁶⁶ Wyrok NSA z 7.01.2010 r., I FSK 1395/07, LEX nr 593589.

¹⁶⁷ Wyrok WSA we Wrocławiu z 3.07.2008 r., I SA/Wr 1215/07, LEX nr 488310.

7. Zobowiązanie podatkowe a inne należności niż podatek

Wskazuje się, że odsetki za zwłokę w spłacie należności podatkowych nie są zobowiązaniem podatkowym w rozumieniu art. 5 o.p., gdyż jest to należność uboczna, zazwyczaj ściśle związana z istnieniem zaległości podatkowej, bowiem obowiązek jej zapłaty powstaje z chwilą zaistnienia zaległości podatkowej¹⁶⁸. Podnosi się również, że przepis art. 53a o.p. nie ustanawia nowego zobowiązania podatkowego, nie stwierdza, że naliczone na tej podstawie odsetki za zwłokę stanowią samoistną zaległość podatkową, lecz jedynie zobowiązuje organ podatkowy do wydania decyzji określającej wysokość odsetek za zwłokę w razie zaistnienia opisanych w tym przepisie warunków, oraz że do zastosowania tego przepisu konieczne jest wcześniejsze ustalenie, że na podatniku ciążył obowiązek podatkowy wynikający z innych ustaw podatkowych, w tym z ustawy z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2016 r. poz. 2180 ze zm.)¹⁶⁹. Zwraca się także uwagę, że strata podatkowa nie jest zobowiązaniem podatkowym w rozumieniu art. 5 o.p.¹⁷⁰

Art. 6. [Normatywne pojęcie podatku]

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

1. Rola definicji podatku

Każda należność bez względu na jej nazwę, która będzie miała wszystkie cechy podatku określone w analizowanym przepisie, będzie traktowana jako podatek na gruncie ordynacji podatkowej. Rolą tego przepisu jest więc dookreślenie art. 2 o.p., w którym określony jest zakres przedmiotowy tej ustawy. W praktyce nie oznacza to, że w każdym przypadku analizując możliwość zastosowania ordynacji podatkowej, dokonuje się oceny, czy dane świadczenie ma cechy wskazane w art. 6 o.p. Należy bowiem przyjąć domniemanie, że w każdym przypadku należności, którą ustawodawca określa mianem podatku, mamy do czynienia z podatkiem w powyższym rozumieniu.

Wskazuje się, że opłata planistyczna ma wszelkie normatywne cechy podatku, o których mowa w art. 6 o.p. W konsekwencji oznacza to, że na mocy art. 2 § 1 o.p. (który określa, do jakich rodzajów danin publicznych stosuje się przepisy ordynacji podatkowej) do wymiaru i poboru opłaty planistycznej stosuje się przepisy tego aktu prawnego¹⁷¹. Podnosi się również, że wpłaty z zysku dokonywane na podstawie ustawy z 1.12.1995 r. o wpłatach

¹⁶⁸ Wyrok WSA w Gliwicach z 28.07.2009 r., I SA/Gl 915/08, LEX nr 512646; wyrok WSA w Gdańsku z 2.07.2008 r., I SA/Gd 310/08, LEX nr 481274.

¹⁶⁹ Wyrok WSA w Gliwicach z 28.07.2009 r., I SA/Gl 915/08; wyrok WSA w Gdańsku z 2.07.2008 r., I SA/Gd 310/08.

¹⁷⁰ Wyrok WSA w Białymstoku z 7.01.2009 r., I SA/Bk 509/08, LEX 486015.

¹⁷¹ B. Brzeziński, glosa do wyroku NSA z 3.09.2004 r., OSK 520/04, POP 2005, z. 3, s. 205.

z zysku przez jednoosobowe spółki Skarbu Państwa (Dz.U. z 2016 r. poz. 286) są wynikającym wprost z ustawy, a zatem publicznoprawnym, nieodpłatnym, bezzwrotnym i przymusowym świadczeniem pieniężnym na rzecz Skarbu Państwa. Podmiotem obowiązany do regulowania tego świadczenia są osiągające zysk jednoosobowe spółki Skarbu Państwa. Wymieniona ustawa jednocześnie precyzuje podstawę obliczenia tego świadczenia (zysk po opodatkowaniu podatkiem dochodowym) oraz stawkę (15% podstawy świadczenia)¹⁷². Można zatem zauważyć, że elementy konstrukcyjne wpłaty z zysku pokrywają się z konstrukcją podatku określoną w art. 6 o.p.¹⁷³ Nie każda jednak danina publiczna jest podatkiem i tak np. mimo iż wpłaty na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych są rodzajem daniny publicznej, nie są jednak podatkiem¹⁷⁴. Odsetki nie są również podatkiem w rozumieniu definicji pojęcia podatku z art. 6 o.p.¹⁷⁵ Wskazuje się, że zawarta w art. 6 o.p. definicja podatku obejmuje element, którego nie można odnosić do cła, gdyż cło nie jest świadczeniem wynikającym z ustawy podatkowej, ponieważ kodeks celny w art. 262 (obecnie art. 73 unijnego kodeksu celnego) zawiera odesłanie jedynie do tych przepisów ordynacji podatkowej, które regulują postępowanie¹⁷⁶.

Cechy podatku powinny dotyczyć należności uiszczanej przez podatnika, nie zaś przez inne podmioty. Jeśli określone świadczenie jest więc wpłacane przez podmiot, na którym nie ciąży obowiązek podatkowy, nie mamy do czynienia z podatkiem. Wskazuje się, że kwota wpłacona bezpodstawnie na konto organu podatkowego przez firmanta nie jest podatkiem w rozumieniu art. 6 o.p. i podlega zwrotowi jako nienależnie uiszczona¹⁷⁷ oraz że zobowiązanie osoby trzeciej do uiszczenia cudzego długu podatkowego nie jest podatkiem w rozumieniu art. 6 o.p., a w konsekwencji nie może stać się zobowiązaniem podatkowym w rozumieniu art. 5 o.p.¹⁷⁸ Wskazuje się, że dodatkowe zobowiązanie w podatku od towarów i usług nie jest podatkiem w rozumieniu definicji legalnych podatku zawartych w przepisach art. 3 pkt 1 i art. 6 o.p., co oznacza, że nie można uznać dodatkowego zobowiązania za zaległość podatkową¹⁷⁹. Również w orzecznictwie wskazuje się, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe ma charakter sankcji administracyjnej o cechach prewencyjnych i dyscyplinujących, mającej źródło w prawie podatkowym, której celem jest przede wszystkim dyscyplinowanie podatników do zachowania zgodnego z wymogami nałożonymi przez ustawodawcę w ustawie o podatku od towarów i usług, w zakresie rzetelnego realizowania obowiązku samoobliczenia i deklarowania tego podatku. W orzecznictwie wskazano także, iż dodatkowe zobowiązanie podatkowe nie jest podatkiem w rozumieniu

¹⁷² Wyrok WSA w Gliwicach z 16.09.2010 r., I SA/GI 334/10, LEX nr 748220.

¹⁷³ Wyrok WSA w Gliwicach z 16.09.2010 r., I SA/GI 334/10.

¹⁷⁴ Wyrok NSA z 16.05.2014 r., II FSK 1388/12, LEX nr 1481500.

¹⁷⁵ Wyrok WSA z 26.05.2009 r., III SA/Wa 3511/08, LEX nr 533715.

¹⁷⁶ Wyrok NSA z 18.02.2009 r., I GSK 297/08, LEX nr 516679, a także wyrok NSA z 18.02.2009 r., I GSK 296/08, LEX nr 529295.

¹⁷⁷ Wyrok NSA z 27.01.2016 r., II FSK 3038/13, LEX nr 2033562, gdzie wskazuje się również, że firmant nie odpowiada za zobowiązanie podatkowe, lecz jako osoba trzecia, za cudzy dług (art. 113 o.p.).

¹⁷⁸ Wyrok WSA w Opolu z 18.02.2015 r., I SA/Op 761/14, LEX nr 1654129.

¹⁷⁹ R. Mastalski, glosa do uchwały NSA z 16.11.2009 r., I FPS 2/09, OSP 2010, z. 5, poz. 54, gdzie wskazuje się także, że wynika to z faktu, iż zobowiązanie to nie jest podatkiem niezapłaconym w terminie płatności, a tym samym dodatkowe zobowiązanie nie stanowi zaległości podatkowej spółki z o.o., za którą, zgodnie z art. 116 § 1, odpowiadają członkowie jej zarządu.

art. 6 o.p., ale sankcją administracyjną będącą karą wymierzoną podatnikowi za delikt administracyjny polegający na złożeniu organowi podatkowemu nierzetelnej deklaracji w podatku od towarów i usług za dany okres rozliczeniowy¹⁸⁰.

2. Cechy podatku

Określone w art. 6 cechy podatku nazywane są cechami stałymi podatku¹⁸¹. W kontekście publicznoprawnego charakteru podatku zwraca się uwagę, że podatek jest z natury rzeczy daniną publiczną, wynikającą z władztwa państwowego, a więc opartą na prawie publicznym. Przeciwnieństwem podatku, jako świadczenia publicznoprawnego, są świadczenia pieniężne wynikające ze stosunków cywilnoprawnych, do których nie stosuje się przepisów ordynacji podatkowej. Podkreśla się także, że podatek nie jest nakładany na podstawie porozumienia czy umowy¹⁸². Biorąc pod uwagę tę cechę, uznano, że do podatków nie należy zaliczać zobowiązań ustanowionych wolą określonej grupy podmiotów, która postanowiła obciążyć się, zbierając pieniądze na określony cel w ramach tzw. samoopodatkowania¹⁸³.

Podatek jest świadczeniem **nieodpłatnym**, co oznacza, że jego uiszczenie nie daje podatnikowi żadnych podstaw do dochodzenia roszczeń od państwa czy od jednostek samorządu terytorialnego. Podatnik nie może żądać żadnych szczególnych preferencji związanych z faktem zapłaty przez niego podatku. Brak jest także powiązania uiszczanego podatku z celami, które zostaną sfinansowane wpływami z niego. Oznacza to brak po stronie państwa czy samorządu terytorialnego jakichkolwiek określonych obowiązków związanych z pobraniem przez te podmioty podatków. W związku z powyższym nie znajduje uzasadnienia często powtarzane twierdzenie: „płacę podatki, więc wymagam”. W kontekście tej zasady bezzasadne jest także twierdzenie, że ten, kto płaci wyższe podatki, może się domagać lepszego traktowania przez państwo niż podmioty płacące niższe podatki. Kryterium płaconych podatków nie może stanowić podstawy wyodrębnienia grupy społecznej, która będzie korzystała np. z lepszej opieki zdrowotnej czy lepszej oferty edukacyjnej itd. Z drugiej strony należy zwrócić uwagę, iż to dzięki dochodom podatkowym mogą być wykonywane przez państwo określone działania, które zaspokajają takie potrzeby społeczności, jak związane z drogami, szkołami, zabezpieczeniem porządku publicznego itd. Z usług tych korzystają m.in. podatnicy. W tym aspekcie występuje pewien element odpłatności państwa za płacenie podatków. Ma on jednak charakter wyłącznie pośredni, gdyż usługi te nie są adresowane wyłącznie do tych, którzy zapłacili podatek.

Podatek jest świadczeniem **przymusowym**. Oznacza to, że w celu realizacji czy zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego organy podatkowe mogą wykorzystać

¹⁸⁰ Wyrok NSA z 23.04.2009 r., I FSK 1367/07, LEX nr 551676.

¹⁸¹ Zob. *Prawo podatkowe*, red. L. Etel, Warszawa 2008, s. 21 i n.

¹⁸² C. Kosikowski (w:) C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa...*, s. 75.

¹⁸³ C. Kosikowski (w:) C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa...*, s. 75.

procedury, w tym procedury egzekucyjne określone w przepisach szczególnych. Wierzyciel podatkowy ma do swojej dyspozycji środki prawne, które pozwolą mu na przejęcie własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym nawet bez zgody podatnika. Wykorzystanie środków przymusu do egzekucji podatków należy traktować jako niezbędny element funkcjonowania podatków. W praktyce podatnicy dobrowolnie płacą podatki. Zdają sobie bowiem sprawę, iż w przeciwnym wypadku fiskus wykorzysta będące w jego dyspozycji przymusowe środki wyegzekwowania tych należności. Należy zwrócić uwagę, że regulacje prawne dotyczące egzekucji podatków nie są postrzegane jako część prawa podatkowego, ale raczej jako dziedzina pomocnicza dla prawa podatkowego¹⁸⁴.

Podatek jest świadczeniem **bezzwrotnym**, co oznacza, że jeśli nie został nadpłacony, nie podlega zwrotowi. Cecha ta odróżnia podatki od należności związanych z kredytami czy pożyczkami, które muszą być zwrócone w pewnym okresie. Jednakże można wskazać pewne wyjątki od tej zasady. W systemie prawa coraz częściej pojawiają się mechanizmy zwrotu podatku, które mogą funkcjonować m.in. jako pewnego rodzaju preferencje podatkowe¹⁸⁵ (zob. komentarz do art. 3, pkt 7). Mogą one stymulować pewne zachowania (np. zwrot podatku od towarów i usług osobom fizycznym w związku z dokonanymi przez nie wydatkami dotyczącymi celów mieszkaniowych), zwiększyć dochody określonych podmiotów (np. w związku ze zwrotem podatku akcyzowego przy nabyciu paliwa wykorzystywanego do działalności rolniczej). Zwrot podatku może występować również jako część konstrukcji podatku (np. w podatku od towaru i usług w przypadku, gdy podatek naliczony przewyższa podatek należny). Uwzględniając fakt, iż funkcjonowanie zwrotu podatku jest obiektywnym zjawiskiem, trudno uzasadnić prawidłowość definiowania podatku przez pryzmat jego bezzwrotności, skoro fakty świadczą o tym, że jest inaczej. Próbuąc dostosować treść art. 6 o.p. do rzeczywistego stanu rzeczy, należałoby w ogóle zrezygnować ze wskazywania bezzwrotności jako immanentnej cechy podatku lub też wskazać, że zwrot podatku może wystąpić w przypadkach wynikających z przepisów prawa podatkowego¹⁸⁶.

Podatek jest świadczeniem **pieniężnym**, co oznacza, że powinien być zawsze określony w pewnej kwocie pieniędzy. Na etapie wymiaru nie ma więc możliwości, aby podatek został ustalony lub określony przy wykorzystaniu innego kryterium niż pieniądź. Dotyczy to zarówno wymiaru realizowanego w ramach samoobliczenia, jak i przypadku, gdy zobowiązanie podatkowe jest ustalane przez organ podatkowy w decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Przedstawiona wyżej zasada nie wyklucza jednakże wykorzystania na etapie realizacji podatku mechanizmów niezwiązanych z pieniądzem. Istnieje bowiem możliwość rozliczenia podatku w innej formie niż zapłata podatku, np. przez przeniesienie własności papierów wartościowych, która ma również wymiar finansowy. Można także wykorzystać mechanizm przeniesienia własności rzeczy lub prawa majątkowego na rzecz Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialne-

¹⁸⁴ Zob. B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 331 i n.

¹⁸⁵ M. Popławski, *Instytucja zwrotu podatku. Charakter prawny i funkcjonowanie*, Warszawa 2009, s. 10–11; M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, s. 261 i n.; M. Popławski, *Nadpłata i zwrot podatku...*, s. 23 i n.

¹⁸⁶ Na temat instytucji zwrotu podatku szerzej zob. M. Popławski, *Instytucja zwrotu podatku...*

go na pokrycie zaległości podatkowych (zob. komentarz do art. 66). Korzystając z tego rozwiązania, można bowiem doprowadzić do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego ciążącego na podatniku.

Podatek jest świadczeniem, które jest **uiszczane wyłącznie na rzecz określonych podmiotów, tj. Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy**. Obecnie w polskim systemie podatkowym jedynie gminy są jednostkami samorządu terytorialnego posiadającymi własne dochody podatkowe. Powiaty i województwa zostały wyposażone tylko w udziały w podatkach dochodowych. Z przedstawionej wyżej zasady wynika, że podatku nie mogą stanowić dochody innych podmiotów, nawet jeśli państwo czy jednostka samorządu terytorialnego byłyby ich założycielem czy wyłącznym właścicielem (przedsiębiorstwa państwowe czy samorządowe, jednostki budżetowe itd.). Nie można także wprowadzać podatków stanowiących dochody jednostek władzy publicznej. Nie ma przy tym znaczenia, czy będzie to władza ustawodawcza, wykonawcza, czy sądownicza. Parlament wprowadzający podatek w drodze ustawy nie może więc postanowić, iż będzie to świadczenie stanowiące dochód Prezydenta, rządu, ministerstwa, Trybunału Konstytucyjnego itd.

Podatki powinny być wprowadzane w formie **ustawowej**. Zgodnie z Konstytucją RP z 1997 r. tylko ustawa może wprowadzić podatek. Znajduje to odzwierciedlenie m.in. w dwóch jej przepisach. Zgodnie z art. 217 tego aktu nakładanie podatków, innych danin publicznych, określenie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. W przepisie tym wyrażono dwie zasady: wyłączności ustawy do wprowadzania podatków, a także wyłączności ustawy do kształtowania istotnych elementów konstrukcyjnych podatku. Z jednej strony oznacza to, że decyzję o wprowadzeniu podatku może podjąć jedynie parlament, któremu przysługuje wyłączność w zakresie wprowadzania tych aktów. Z drugiej strony oznacza to, że parlament, wprowadzając określony podatek, musi bezwzględnie wypowiedzieć się co do jego kształtu. To także powinno nastąpić w ustawie. W praktyce wprowadzenie podatku następuje nie w odrębnej ustawie, ale po prostu przez określenie w tej formie konstrukcji danego świadczenia. Z formalnego punktu widzenia można jednak uznać, że akt taki zawiera dwa rozstrzygnięcia: wprowadzenie podatku oraz określenie jego konstrukcji. Kompetencja do określenia konstrukcji podatku w pewnym zakresie może zostać przekazana innym podmiotom, np. Radzie Ministrów czy Ministrowi Finansów. Może to jednak odnosić się tylko do niektórych elementów konstrukcyjnych i wyłącznie w zakresie wynikającym wyrażnie z ustawy.

W art. 84 Konstytucji RP potwierdzono zasadę wyłączności ustawy do wprowadzania podatków przy okazji wprowadzania innej zasady prawa podatkowego, jaką jest powszechność opodatkowania. Reguła ta ma znaczenie na gruncie stosowania prawa podatkowego, gdyż można z niej wyprowadzić zasadę, zgodnie z którą wyjątków nie można interpretować rozszerzająco. Płacenie podatku należy traktować jako zasadę, wszystkie odstępstwa (dotyczy to ulg i zwolnień podatkowych) jako wyjątki od niej. Zgodnie z tym przepisem każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie.

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. Ustawa jako forma określenia podatnika

Z powyższej definicji wynika, że o tym, czy dany podmiot będzie podatnikiem w określonym podatku, decyduje wyłącznie ustawa podatkowa, nie zaś ordynacja podatkowa. Zagadnienie dotyczące określenia podatnika nie może być uregulowane w akcie prawnym o niższej randze. Ustawodawca, wyznaczając podatnika, może skorzystać z jednej z dwóch możliwości. Może wskazać bezpośrednio, że podatnikiem jest określona kategoria podmiotów. Może też wprowadzić zapis, że obowiązek podatkowy ciąży na określonych podmiotach. Pierwsza sytuacja występuje np. w podatku akcyzowym, gdzie wskazuje się, że podatnikiem akcyzy są osoby fizyczne, prawne oraz jednostki niemające osobowości prawnej, które dokonują czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą (m.in. produkcja wyrobów akcyzowych)¹⁸⁷. Z drugą sytuacją mamy do czynienia np. w podatku od czynności cywilnoprawnych, gdzie wskazuje się, że obowiązek podatkowy ciąży m.in. przy umowie sprzedaży na kupującym¹⁸⁸. Brak spełnienia tych warunków uniemożliwia określenie danego podmiotu podatnikiem. Z tego też powodu wskazuje się, że firmant, czyli osoba prawna lub fizyczna prowadząca dla pozoru działalność gospodarczą opodatkowaną według niższych stawek podatkowych, która udostępnia swą firmę firmowanemu, czyli osobie prowadzącej rzeczywistą działalność gospodarczą, lecz opodatkowaną według wyższych stawek podatkowych, nie jest podatnikiem w rozumieniu art. 7 § 1 o.p. oraz nie podlega obowiązkowi podatkowemu¹⁸⁹. Podnosi się także, że art. 7 § 1 o.p., zawierający definicję pojęcia jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, obejmuje swym zakresem wszelkie podmioty o zróżnicowanych formach organizacyjno-prawnych, które nie są ani osobami fizycznymi (pojedynczymi, niepowiązanymi z innymi żadnym węzłem prawnym), ani osobami prawnymi, do których należy w szczególności zaliczyć spółkę cywilną, pomimo że nie ma ona zdolności prawnej według przepisów prawa cywilnego¹⁹⁰. Z tego też względu słusznie zwraca się uwagę, że przepisy prawa podatkowego, tj. art. 7 § 1 o.p., przyznają osobowość podatkowoprawną spółce cywilnej, jeśli jej działalność skutkuje powstaniem zobowiązania podatkowego na gruncie regulacji materialnoprawnych¹⁹¹. Zwraca się również uwagę, że oceny, czy spółka cywilna ma zdolność prawną, a więc jest podmiotem praw i obowiązków na gruncie prawa podatkowego – jako podatnik, płatnik,

¹⁸⁷ Zob. art. 13 u.p.a.

¹⁸⁸ Zob. art. 4 pkt 1 u.p.c.c.

¹⁸⁹ Wyrok NSA z 27.01.2016 r., II FSK 3039/13, LEX nr 1965371.

¹⁹⁰ Wyrok WSA w Opolu z 25.06.2014 r., I SA/Op 205/14, LEX nr 1487853.

¹⁹¹ A. Tataro, glosa do wyroku NSA z 24.01.2012 r., I GSK 746/10, POP 2014, z. 1, s. 30–35.

inkasent nie można opierać na cywilnoprawnych uregulowaniach stosunku spółki cywilnej z pominięciem specyfiki i autonomii prawa podatkowego¹⁹². Z takim przypadkiem mamy do czynienia np. w podatku akcyzowym. Podnosi się bowiem, że spółka cywilna, a nie jej poszczególni wspólnicy, jest podatnikiem podatku akcyzowego, co obejmuje także czynność wewnątrzwspólnotowego nabycia samochodu osobowego przed jego pierwszą rejestracją w kraju, oraz że spółkę taką należy zaliczyć do jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, które dokonują czynności podlegających opodatkowaniu w rozumieniu art. 7 § 1 o.p. i art. 100 ust. 1 i 2 u.p.a.¹⁹³

2. Kryterium wyznaczające podmiot będący podatnikiem

Należy też zwrócić uwagę, że nie możemy definiować podatnika przez wskazanie, że jest to podmiot, który jest zobowiązany do zapłaty podatku. Przedstawiona wyżej definicja łączy bowiem przymiot podatnika z tym, że na danym podmiocie ciąży obowiązek podatkowy, nie zaś z faktem, iż podmiot ten jest zobowiązany do zapłaty podatku. Podkreślić przy tym należy, że nie zawsze ciężący obowiązek podatkowy na danym podmiocie będzie prowadzić do obowiązku zapłaty podatku (zob. komentarz do art. 4 i 5). Oznacza to, że podatnikiem w ujęciu wyżej wskazanej definicji będzie zarówno podmiot zobowiązany do zapłaty podatku, jak i podmiot, którego takie zobowiązanie nie będzie dotyczyło w konsekwencji zaistnienia pewnych okoliczności, np. na skutek zastosowanych zwolnień podatkowych. Wskazuje się, że skoro do uzyskania przymiotu podatnika nie jest konieczne powstanie ciężaru podatkowego, to tym samym nie zawsze konieczne będzie uzyskanie przychodu, a także, iż wystarczy, że podatek wkroczy w pole stosunku podatkowoprawnego i zrealizuje choćby jeden z elementów konstrukcyjnych tego stosunku¹⁹⁴. Należy zwrócić uwagę, że z obowiązkiem podatkowym wiążą się określone konsekwencje praktyczne. Na podstawie ustaw szczególnych podmiot ten może być zobowiązany do wykonania tzw. obowiązków instrumentalnych. Mogą one obejmować m.in. obowiązek składania różnych dokumentów podatkowych (np. deklaracji podatkowych, informacji czy oświadczeń), wpłaty zaliczki podatkowej oraz prowadzenia ksiąg podatkowych (zob. komentarz do art. 4). Przyjęcie definicji, zgodnie z którą podatnikiem byłby jedynie podmiot zobowiązany do zapłaty podatku, a nie każdy, na którym ciąży obowiązek podatkowy, prowadziłoby do tego, że ta ostatnia kategoria podatników nie podlegałaby określonym sankcjom za niewypełnianie obowiązków wynikających z ustawy, takich jak składanie deklaracji podatkowych, wpłata zaliczek na podatek czy prowadzenie ksiąg podatkowych.

3. Podatek w sensie prawnym i ekonomicznym

Należy rozróżnić podatnika w sensie prawnym i ekonomicznym. Prawne ujęcie zostało przedstawione w analizowanym przepisie zawierającym normę, że podatnikiem jest podmiot, na którym ciąży obowiązek podatkowy. Podatnikiem w sensie ekonomicznym jest

¹⁹² Wyrok WSA w Olsztynie z 16.07.2014 r., I SA/Ol 397/14, LEX nr 1501962.

¹⁹³ Wyrok WSA w Gliwicach z 20.03.2015 r., III SA/Gl 1304/14, LEX nr 1676734.

¹⁹⁴ S. Babiarz, glosa do wyroku NSA z 29.11.2012 r., II FSK 737/11, „Glosa” 2014, nr 4, s. 106–113.

natomiast podmiot, który ponosi ciężar ekonomiczny danego świadczenia. W niektórych sytuacjach ten sam podmiot jest podatnikiem zarówno w sensie prawnym, jak i ekonomicznym. W innych jednak przypadkach istnieje możliwość przerzucenia przez podatnika w sensie prawnym ciężaru ekonomicznego na inny podmiot. Dla uproszczenia można przyjąć, że z tożsamością podatnika w ujęciu prawnym i ekonomicznym mamy do czynienia w podatkach dochodowych (np. podatek dochodowy od osób fizycznych) i majątkowych (np. podatek od nieruchomości), z brakiem tego elementu zaś w podatkach obrotowych (np. podatek od towarów i usług). Przedsiębiorca płacący podatek od swojego dochodu ponosi ciężar, uszczuplając właśnie ten dochód. Właściciel nieruchomości płacący podatek od nieruchomości uszczupla także swój dochód. Podmiot prowadzący działalność gospodarczą, świadcząc określone usługi, jest zobowiązany do doliczenia podatku od towarów i usług. Ciężar ekonomiczny tej należności ponosi jednak nabywca tej usługi. Czasami kwestia przerzucalności ciężaru podatkowego nie jest tak oczywista. Jeśli podatnik podatku od nieruchomości wynajmuje nieruchomość, która jest opodatkowana tym podatkiem, to kalkulując cenę czynszu, może doliczyć podatek, który będzie musiał zapłacić. Można też uznać, że przedsiębiorca płacący podatek dochodowy, uzyskując dochód, uwzględnił to, że będzie musiał od niego zapłacić podatek. Na etapie ustalania cen towarów czy usług przez niego świadczonych mógł więc to uwzględnić, odpowiednio te ceny podwyższając. W ten sposób faktycznie mógł doprowadzić do przerzucenia ciężaru tego świadczenia na podmioty, na których rzecz wykonywał określone usługi. Biorąc powyższe pod uwagę, można dojść do wniosku, że w każdym podatku podatnik w ujęciu prawnym ma możliwość przerzucenia ciężaru świadczenia na inny podmiot. Z tego też względu przy ocenie, czy mamy do czynienia z przerzucalnością podatku, należałoby stosować kryterium konstrukcji podatkowej. Za przerzucalne należałoby uznać tylko te podatki, których konstrukcja prawna zakłada, iż ciężar ekonomiczny ponosi inny podmiot niż ten, na którym ciąży obowiązek podatkowy. Warunki te spełniają przede wszystkim podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy, ale także w pewnym zakresie podatek od gier i podatek od czynności cywilnoprawnych.

4. Podatnik jako strona stosunku podatkowoprawnego

Stosunek podatkowoprawny charakteryzuje się brakiem równości podmiotów, między którymi istnieje. Z jednej strony mamy do czynienia z organem podatkowym, który ma uprawnienia do przymusowego realizowania podatków, podczas gdy z drugiej strony mamy podatnika, który jest zobowiązany do ich zapłaty. Pierwszy nazywany jest aktywną, a drugi pasywną stroną tego stosunku. Charakter prawny stosunku podatkowoprawnego jest podobny do stosunku właściwego prawu administracyjnemu, który z kolei w istotny sposób różni się od relacji właściwej dla stosunków cywilnoprawnych. Tylko w tym ostatnim przypadku obie strony są równymi pod względem praw i obowiązków podmiotami, które mogą na zasadzie równorzędności kształtować wzajemne prawa i obowiązki.

5. Podatnik, na którym nie ciąży obowiązek podatkowy

Zgodnie z art. 7 § 2 o.p. ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w § 1. Oznacza to, że podatnikiem może być podmiot, na którym nie

cięży obowiązek podatkowy. Z takim przypadkiem mamy do czynienia na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, gdzie podatnikiem może być podatkowa grupa kapitałowa¹⁹⁵.

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. Rola i istota płatnika

Zapłata podatku co do zasady następuje przez dokonanie wpłaty określonej kwoty przez podatnika bezpośrednio na konto organu podatkowego. Można jednak ułatwić tym podmiotom spełnienie tego świadczenia w związku z zastosowaniem instytucji płatnika. Płatnik podatku jest podmiotem, który w rzeczywistości odgrywa rolę pośrednika pomiędzy podatnikiem i organem podatkowym. Jego zadaniem jest obliczenie, pobranie od podatnika podatku i przekazanie go w określonym terminie organowi podatkowemu, a więc nie tylko przekazanie należnego podatku organowi podatkowemu, lecz także odciążenie podatnika od wypełnienia technicznych obowiązków związanych z zapłatą podatku, np. obliczenie należnego podatku czy złożenie niezbędnych deklaracji podatkowych. Zwraca się uwagę, że funkcja płatnika nie ogranicza się do pośredniczenia pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym, gdyż to na płatniku spoczywa główny ciężar prawidłowej identyfikacji wypłacanego świadczenia i jego kwalifikacji do określonego źródła przychodów, a co za tym idzie do prawidłowego wykonania ewentualnych obowiązków związanych z odprowadzeniem podatku (zaliczki na podatek) na rachunek właściwego organu podatkowego, jak również wszelkiego rodzaju obowiązków informacyjnych¹⁹⁶. Podnosi się również, że wynikające z przepisów prawa podatkowego obowiązki obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu przez płatnika nie obejmują weryfikacji zgodności podatkowych regulacji krajowych z przepisami prawa wspólnotowego bądź Konstytucji RP¹⁹⁷.

Płatnikiem mogą być zarówno osoby fizyczne, osoby prawne, jak i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, którym wyżej wskazane obowiązki zostaną powierzone przez ustawodawcę. Ustawa nie wskazuje tych podmiotów indywidualnie, tj. z nazwy czy imienia i nazwiska, lecz poprzez określenie pewnej kategorii cech lub kryterium, które podmioty te spełniają. Zwraca się przy tym uwagę, że funkcji płat-

¹⁹⁵ Zob. np. art. 1a ust. 2 u.p.d.o.p., gdzie wskazuje się, że podatkowa grupa kapitałowa będzie podatnikiem w tym podatku, jeśli spełni określone warunki.

¹⁹⁶ T. Janicki, *Obowiązki płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych*, Prz. Pod. 2016, nr 3, s. 12–13.

¹⁹⁷ Wyrok NSA z 11.04.2014 r., II FSK 1103/12, LEX nr 1481398.

nika nie można powierzyć w drodze umowy cywilnej, można tego dokonać jedynie w drodze ustawy¹⁹⁸.

Z płatnikiem mamy do czynienia w różnych podatkach, choć szczególną rolę odgrywa on w podatku dochodowym od osób fizycznych. Jest nim bowiem m.in. pracodawca, który działa jako płatnik z tytułu wynagrodzeń wypłacanych pracownikom z tytułu łączącego te podmioty stosunku pracy (szerzej w dalszej części komentarza). Niekiedy te same podmioty mogą być podatnikami i jednocześnie pełnić funkcję płatnika. Z taką sytuacją możemy mieć do czynienia w przypadku pracodawcy prowadzącego działalność gospodarczą. Podmiot ten może być jednocześnie m.in.:

- podatnikiem w podatku dochodowym (płaci podatek od własnego dochodu, który uzyskał w związku z aktywnością jego firmy);
- podatnikiem w podatku od towarów i usług (płaci podatek w związku ze sprzedażą towarów w ramach wykonywanej działalności gospodarczej);
- płatnikiem w podatku dochodowym (oblicza, pobiera i przekazuje podatek należny od dochodu uzyskiwanego przez zatrudnionych w jego przedsiębiorstwie pracowników).

Należy zwrócić uwagę, że przekazywany przez płatników podatek nie obciąża ich ekonomicznie, ale podatnika. Związane jest to z tym, że na tych podmiotach nie ciąży w związku z pełnieniem tych funkcji obowiązek podatkowy. Może on dotyczyć wyłącznie podatnika, z którego kieszeni pobierany i przekazywany jest podatek. Wskazuje się także, że obowiązek płatnika wobec organu podatkowego powstanie jedynie o tyle, o ile między organem podatkowym i podatnikiem będzie istniał stosunek podatkowoprawny, którego treścią będzie obowiązek świadczenia określonej kwoty podatku. Oznacza to, że warunkiem *sine qua non* nałożenia na płatnika obowiązku wobec organu podatkowego, polegającego na pobraniu od podatnika kwoty podatku, będzie jednoczesne nałożenie na samego podatnika obowiązku zapłaty tego podatku¹⁹⁹.

2. Podatki, w których funkcjonuje instytucja płatnika

Instytucja płatnika jest stosowana przez ustawodawcę przede wszystkim w podatkach, w których zobowiązanie powstaje z mocy prawa. **W podatku dochodowym od osób fizycznych płatnikami są:**

- 1) **zakłady pracy;** zgodnie z art. 31 u.p.d.o.f. osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, zwane zakładami pracy, są obowiązane jako płatnicy obliczać i pobierać w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy od osób, które uzyskują od tych zakładów przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakłady pracy, a w spółdzielniach pracy – wypłaty z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej;

¹⁹⁸ Wyrok WSA w Gdańsku z 16.04.2009 r., I SA/Gd 60/09, LEX nr 505738, gdzie także podkreślono, że w zakresie uzyskiwanego przez członków spółdzielni dochodu, którego źródłem jest najem lokali użytkowych, spółdzielnia nie może być płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych.

¹⁹⁹ M. Kalinowski, glosa do uchwały SN z 15.12.2006 r., III CZP 115/06, PPE 2008, nr 6–9, poz. 5–24.

- 2) **rolnicze spółdzielnie produkcyjne**; zgodnie z art. 33 ust. 1 u.p.d.o.f. rolnicze spółdzielnie produkcyjne oraz inne spółdzielnie zajmujące się produkcją rolną są obowiązane jako płatnicy pobierać w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy od dokonywanych na rzecz członków spółdzielni lub ich domowników wypłat z tytułu dniówek obrachunkowych, udziału w dochodzie podzielnym spółdzielni, a także uzyskiwanych od spółdzielni przez te osoby zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego;
- 3) **organy rentowe**; zgodnie z art. 34 ust. 1 u.p.d.o.f. organy rentowe są obowiązane jako płatnicy pobierać zaliczki miesięczne od wypłacanych bezpośrednio przez te organy emerytur i rent, świadczeń przedemerytalnych i zasiłków przedemerytalnych, nauczycielskich świadczeń kompensacyjnych, zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego, rent strukturalnych oraz rent socjalnych;
- 4) **osoby prawne i ich jednostki organizacyjne, które dokonują wypłaty emerytur i rent z zagranicy**, z tytułu wypłacanych przez nie emerytur i rent (art. 35 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f.);
- 5) **jednostki organizacyjne uczelni, placówki naukowe, zakłady pracy oraz inne jednostki organizacyjne**, z tytułu wypłacanych przez nie stypendiów (art. 35 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f.);
- 6) **organy zatrudnienia**, z tytułu świadczeń wypłacanych z Funduszu Pracy (art. 35 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.);
- 7) **wojewódzkie urzędy pracy**, z tytułu świadczeń wypłacanych z Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych (art. 35 ust. 1 pkt 3a u.p.d.o.f.);
- 8) **areszty śledcze oraz zakłady karne**, z tytułu należności za pracę przypadającej tymczasowo aresztowanym oraz skazanym (art. 35 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.);
- 9) **spółdzielnie**, z tytułu oprocentowania wkładów pieniężnych członków spółdzielni, zaliczonego w ciężar kosztów spółdzielni (art. 35 ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.f.);
- 10) **oddziały Agencji Mienia Wojskowego**, z tytułu wypłacanych żołnierzom świadczeń pieniężnych wynikających z przepisów ustawy z 22.06.1995 r. o zakwaterowaniu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2016 r. poz. 207 ze zm.) (art. 35 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f.);
- 11) **centrum integracji społecznej**, z tytułu wypłacanych świadczeń integracyjnych i motywacyjnej premii integracyjnej, przyznanych na podstawie ustawy z 13.06.2003 r. o zatrudnieniu socjalnym (Dz.U. z 2016 r. poz. 1828) (art. 35 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f.);
- 12) **podmiot przyjmujący na praktykę absolwencką**, z tytułu świadczeń pieniężnych wypłacanych z tytułu odbywania praktyk absolwenckich, o których mowa w ustawie z 17.07.2009 r. o praktykach absolwenckich (Dz.U. Nr 127, poz. 1052) (art. 35 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f.);
- 13) **osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne i ich jednostki organizacyjne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują świadczeń z tytułu działalności wykonywanej osobiście** (art. 13 pkt 2 i 4–9 u.p.d.o.f.) **oraz działalności związanej z przychodem z praw majątkowych** (art. 18 u.p.d.o.f.), są obowiązane jako płatnicy pobierać od osób mających miejsce zamieszkania w Polsce zaliczki na podatek dochodowy (art. 41 u.p.d.o.f.);
- 14) **komornik sądowy lub podmiot niebędący następcą prawnym zakładu pracy**; zgodnie z art. 42e ust. 1 u.p.d.o.f. w przypadku gdy za zakład pracy wypłaty świadczeń

pracowniczych dokonuje komornik sądowy lub podmiot niebędący następcą prawnym zakładu pracy, przejmujący jego zobowiązania wynikające ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, jest on obowiązany jako płatnik do poboru zaliczki na podatek, stosując do wypłacanych świadczeń najniższą stawkę podatkową określoną w skali, o której mowa w art. 27 ust. 1.

W **podatku dochodowym od osób prawnych** zgodnie z art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p. płatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami zobowiązanymi do pobrania w dniu dokonania wypłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych od niektórych wypłat. Dotyczy to sytuacji, o których mowa w art. 21 ust. 1 i art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p. Przepisy te odnoszą się m.in. do należności z tytułów dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w wysokości 19% przychodu, a także z tytułu przychodów uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników niemających w Polsce siedziby, z odsetek, z praw autorskich lub praw pokrewnych, z praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również ze sprzedaży tych praw, z należności za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego, gdzie podatek wynosi 20%.

W podatku od towarów i usług:

- 1) zgodnie z art. 17a u.p.t.u. płatnikiem podatku od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 103 ust. 5a pkt 1 i 2 u.p.t.u., jest odpowiednio zarejestrowany odbiorca lub podmiot prowadzący skład podatkowy, dokonujący na rzecz podmiotu, o którym mowa w art. 48 ust. 9 lub art. 59 ust. 8 u.p.a., wewnątrzwspólnotowego nabycia w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym;
- 2) płatnikami są organy egzekucyjne określone w ustawie z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2016 r. poz. 599 ze zm.);
- 3) komornicy sądowi wykonujący czynności egzekucyjne w rozumieniu przepisów ustawy z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2016 r. poz. 1822 ze zm.) są płatnikami podatku od dostawy, dokonywanej w trybie egzekucji, towarów będących własnością dłużnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów.

W innych podatkach mamy do czynienia z płatnikami w następujących sytuacjach:

- 1) zgodnie z art. 103 ust. 1 u.p.a. **organy egzekucyjne** określone w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz komornicy sądowi wykonujący czynności egzekucyjne w rozumieniu przepisów kodeksu postępowania cywilnego są płatnikami akcyzy od sprzedaży, dokonywanej w trybie egzekucji, samochodu osobowego niezarejestrowanego wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym, od którego akcyza nie została zapłacona;
- 2) zgodnie z art. 18 ust. 1 u.p.s.d. płatnikami są **notariusze** od dokonanej w formie aktu notarialnego darowizny, umowy nieodpłatnego zniesienia współwłasności lub ugody w tym przedmiocie, umowy nieodpłatnego ustanowienia służebności, umowy nieodpłatnego ustanowienia użytkowania;

- 3) zgodnie z art. 10 ust. 2 u.p.c.c. **notariusze** są płatnikami podatku od czynności cywilnoprawnych dokonywanych w formie aktu notarialnego.

3. Uprawnienia i dodatkowe obowiązki płatników

Płatnicy otrzymują wynagrodzenie ryczałtowe, które wynosi do 0,3% zebranych podatków z tytułu wypełniania swoich obowiązków. Podmioty te mają poza wyżej wskazanymi obowiązkami realizować następujące czynności: wyznaczyć osoby fizyczne, których zadaniem jest obliczanie, pobieranie podatków i płacenie zebranych kwot do organu podatkowego w terminie, a także poinformować właściwy miejscowo organ podatkowy o imionach, nazwiskach i adresach tych osób. Obowiązek ten dotyczy sytuacji, gdy płatnikami są osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej. Podmioty te muszą również przechowywać dokumenty związane z poborem podatków aż do okresu przedawnienia zobowiązań podatkowych.

Obowiązki płatników, generalnie określone w ordynacji podatkowej są uszczegółowione i czasami rozbudowane w ustawach szczególnych. Na podstawie art. 32 u.p.d.o.f. płatnicy w podatku dochodowym od osób fizycznych są zobowiązani na zasadach określonych w tej ustawie **pobierać od podatników zaliczki** na ten podatek. Zgodnie z ust. 1 tego przepisu zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych pobierane przez zakłady pracy za miesiące od stycznia do grudnia co do zasady wynoszą: za miesiące od początku roku do miesiąca, w którym dochód podatnika uzyskany od początku roku w tym zakładzie pracy przekroczył kwotę stanowiącą górną granicę pierwszego przedziału skali, włącznie – 18% dochodu uzyskanego w danym miesiącu, a za miesiące następujące po miesiącu, w którym dochód uzyskany od początku roku przekroczył kwotę pierwszego przedziału skali – 32% dochodu uzyskanego w danym miesiącu.

W związku z art. 37 u.p.d.o.f. płatnicy muszą **sporządzić roczne obliczenie podatku** od dochodu uzyskanego przez podatnika w roku podatkowym. Zgodnie z ust. 3 tego przepisu roczne obliczenie podatku, o którym mowa wyżej, płatnicy sporządzają do końca lutego po upływie roku podatkowego i w tym samym terminie przesyłają podatnikowi oraz urzędowi skarbowemu, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika wykonuje swoje zadania, a w przypadku podatników niemających w Polsce miejsca zamieszkania, urzędowi skarbowemu, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonuje swoje zadania.

W art. 38 u.p.d.o.f. określa się natomiast termin **przekazania przez płatnika zaliczek i podatku, a także zasady składania rocznej deklaracji**. Zgodnie z ust. 1 tego przepisu płatnicy w podatku dochodowym od osób fizycznych przekazują, co do zasady, kwoty pobranych zaliczek na podatek w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczki, na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania płatnika wykonuje swoje zadania, a jeżeli płatnik nie jest osobą fizyczną, według siedziby bądź miejsca prowadzenia

działalności, gdy płatnik nie posiada siedziby. Zgodnie natomiast z art. 38 ust. 1a u.p.d.o.f. w terminie do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym płatnicy, o których mowa wyżej, są obowiązani przesłać do urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania płatnika wykonuje swoje zadania, a jeżeli płatnik nie jest osobą fizyczną, według siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, gdy płatnik nie posiada siedziby, roczną deklarację według ustalonego wzoru.

W świetle art. 39 u.p.d.o.f. płatnicy są zobowiązani do **sporządzania rocznych informacji**. Zgodnie z ust. 1 tego przepisu w terminie do końca lutego roku następującego po roku podatkowym płatnicy, w przypadku gdy nie dokonują rocznego obliczenia podatku, są obowiązani przesłać podatnikowi i urzędowi skarbowemu, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika wykonuje swoje zadania, a w przypadku podatnika niemającego w Polsce miejsca zamieszkania, urzędowi skarbowemu, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonuje swoje zadania, imienne informacje sporządzone według ustalonego wzoru. W informacji tej płatnicy wykazują dochody podatników, a także pobrane podatki i zaliczki oraz dochody zwolnione od podatku na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych umów międzynarodowych.

Na podstawie art. 41 u.p.d.o.f. płatnicy będący przedsiębiorcami, wypłacając osobom fizycznym dochody z tytułu m.in. działalności wykonywanej osobiście, są zobowiązani do wpłacania podatku lub zaliczki w określonym terminie. Ponadto zgodnie z ust. 1 tego przepisu płatnicy ci przekazują kwoty pobranych zaliczek na podatek oraz kwoty zryczałtowanego podatku w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczki (podatek), na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania płatnika wykonuje swoje zadania, a jeżeli płatnik nie jest osobą fizyczną, według siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, gdy płatnik nie posiada siedziby.

Zgodnie z art. 41 ust. 1a u.p.d.o.f. w terminie do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym płatnicy, o których mowa wyżej, są obowiązani przesłać do urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania płatnika wykonuje swoje zadania, a jeżeli płatnik nie jest osobą fizyczną, według siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, gdy płatnik nie posiada siedziby, roczne deklaracje według ustalonego wzoru. Zgodnie natomiast z ust. 2 tego przepisu płatnicy ci w terminie do końca lutego roku następującego po roku podatkowym są obowiązani przesłać podatnikom mającym w Polsce miejsce zamieszkania oraz urzędowi skarbowemu, przy pomocy których naczelnicy urzędów skarbowych właściwi według miejsca zamieszkania podatnika wykonują swoje zadania, imienne informacje o wysokości dochodu²⁰⁰. Zgodnie natomiast z art. 41 ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.f. płatnicy przekazują podatnikom niemającym

²⁰⁰ W wyroku WSA w Bydgoszczy z 25.08.2015 r., I SA/Bd 5015/15, Prz. Pod. 2015, nr 12, poz. 54, wskazuje się, że pracodawca może w dowolny sposób przekazać zatrudnionemu informację o jego dochodzie i pobranych zaliczkach na podatek, w tym w drodze środków komunikacji elektronicznej.

miejsca zamieszkania w Polsce oraz urzędowi skarbowemu, przy pomocy których naczelnicy urzędów skarbowych właściwi w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonują swoje zadania, imienne informacje sporządzone według ustalonego wzoru.

Zgodnie z art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p. osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują określonych wypłat, są obowiązane jako płatnicy pobierać w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat. Przepis ten dotyczy m.in. należności z tytułów dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w wysokości 19% przychodu. Płatnicy na podstawie art. 26 ust. 3 u.p.d.o.p. są obowiązani przesłać podatnikom mającym w Polsce siedzibę informację o wysokości pobranego podatku, a w przypadku podatników mających siedzibę w innym państwie przekazują im oraz urzędowi skarbowemu informację o dokonanych wypłatach i pobranym podatku. Podmioty te są zobowiązane również na podstawie art. 26a u.p.d.o.p. do sporządzania rocznych deklaracji w terminie do końca 1. miesiąca roku następującego po roku podatkowym, w którym powstał obowiązek zapłaty podatku. Przesyłają je do urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika wykonuje swoje zadania, a w przypadku podatników niemających w Polsce siedziby – do urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonuje swoje zadania.

Zgodnie z art. 99 ust. 11a u.p.t.u. w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 103 ust. 5a u.p.t.u., podatnik jest obowiązany składać naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu w sprawie rozliczania podatku akcyzowego **deklarację o należnych kwotach podatku za okresy miesięczne** w terminie do 5. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek ich zapłaty. W przypadku natomiast, o którym mowa w art. 17a u.p.t.u. (tj. wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy lub wprowadzonych do składu podatkowego), deklarację składa płatnik.

Zgodnie z art. 103 ust. 2 u.p.a. płatnik akcyzy od sprzedaży, dokonywanej w trybie egzekucji, samochodu osobowego niezarejestrowanego wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym jest obowiązany obliczać i wpłacać akcyzę na rachunek właściwego urzędu skarbowego w terminie do 7. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym sprzedano samochód, a także przekazać w tym terminie do właściwego naczelnika urzędu skarbowego deklarację o wysokości pobranej i wpłaconej akcyzy według ustalonego wzoru.

Na podstawie art. 18 ust. 2 u.p.s.d. płatnicy są obowiązani m.in.: **prowadzić rejestr podatku, pobrać należny podatek z chwilą sporządzenia aktu notarialnego, wpłacić pobrany podatek** na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na siedzibę płatnika wykonuje swoje zadania, w terminie do 7. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek, a także przekazać

w tym terminie, w formie elektronicznej, deklarację o wysokości pobranego i wpłaconego przez płatnika podatku, w tym informację o kwocie podatku należnego, poszczególnym gminom oraz przekazywać w terminie, o którym mowa wyżej, naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu ze względu na siedzibę płatnika sporządzoną w formie papierowej albo elektronicznej informację zawierającą treść aktów notarialnych lub dane z tych aktów dotyczące czynności podlegających opodatkowaniu, a dokonywanych przed notariuszem. Podobne obowiązki ciążyą na płatniku, a wynikają z art. 10 ust. 3a u.p.c.c.

Na płatnikach ciążyą również **obowiązki o charakterze informacyjnym**, o których mowa w ustawie z 13.10.1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. z 2016 r. poz. 476 ze zm.). Zgodnie z art. 1 pkt 1 lit. b i c ustawa określa zasady ewidencji płatników podatków, a także płatników składek na ubezpieczenia społeczne oraz ubezpieczenia zdrowotne. Zgodnie z art. 2 ust. 2 tej ustawy obowiązkowi ewidencyjnemu podlegają również inne podmioty niż wymienione w ust. 1, jeżeli na podstawie odrębnych ustaw są podatnikami, oraz płatnicy podatków. Z ustawy tej wynika również uprawnienie płatników. Na podstawie art. 11 ust. 2 ustawy w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych oraz niepodatkowych należności budżetowych podatnicy mają obowiązek podawać identyfikator podatkowy na żądanie płatników oraz inkasentów podatków i niepodatkowych należności budżetowych.

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. Istota i rola inkasenta

Instytucja inkasenta jest stosowana głównie w podatkach lokalnych, czyli podatku od nieruchomości, podatku rolnym, podatku leśnym i opłatach lokalnych (targowej, reklamowej, miejscowej, uzdrowskiej i od posiadania psów), a także w opłacie skarbowej.

Podstawą jej wprowadzenia są następujące przepisy ustawowe:

- 1) art. 6 ust. 12 u.p.o.l., zgodnie z którym rada gminy może zarządzać pobór podatku od nieruchomości od osób fizycznych w drodze inkasa oraz wyznaczać inkasentów i określać wysokość wynagrodzenia za inkaso;
- 2) art. 19 pkt 2 u.p.o.l., zgodnie z którym rada gminy w drodze uchwały może zarządzić pobór tych opłat (opłaty targowej, reklamowej, miejscowej, uzdrowskiej, od posiadania psów) w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso, a także wprowadzić obowiązek prowadzenia przez inkasentów ewidencji osób, o których mowa w art. 17 ust. 1 u.p.o.l., zobowiązanych do uiszczania opłaty miejscowej oraz określić szczegółowy zakres danych zawartych w tej ewidencji, uwzględniając konieczność zapewnienia prawidłowego poboru opłaty miejscowej;

- 3) art. 6b u.p.r., zgodnie z którym rada gminy może zarządzać pobór podatku rolnego od osób fizycznych w drodze inkasa oraz określać inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso;
- 4) art. 6 ust. 8 u.p.l., zgodnie z którym rada gminy w drodze uchwały może zarządzić pobór podatku leśnego od osób wymienionych w ust. 2 w drodze inkasa oraz wyznaczyć inkasentów i określić wysokość wynagrodzenia za inkaso;
- 5) art. 8 ust. 2 u.o.s., zgodnie z którym rada gminy może zarządzić pobór opłaty skarbowej w drodze inkasa, wyznaczyć inkasentów oraz określić wysokość wynagrodzenia za inkaso.

Istotna różnica między płatnikiem a inkasentem polega na tym, że drugi z tych podmiotów w założeniu nie oblicza podatku, który ma pobrać, i nie ponosi odpowiedzialności za podatki, których nie pobierze. Powstaje w tym miejscu pytanie, jak można pobrać należny podatek od podatnika, nie obliczając jego wysokości. Inkasent pobiera kwotę podatku, której wysokość wprost wynika z aktu powszechnie obowiązującego prawa (np. uchwała w sprawie opłaty targowej wskazuje, że stawka dzienna od dokonywania sprzedaży na targowisku wynosi 15 zł) lub aktu indywidualnego (np. decyzja w sprawie podatku od nieruchomości ustala kwotę należnego podatku za dany rok w wysokości 700 zł).

Brak konsekwencji za niepobieranie podatków w przypadku inkasentów powoduje, że prawny obowiązek ciążyący na tych podmiotach nie może być egzekwowany i sankcjonowany. Obowiązek wykonywania wymienionych wyżej czynności przez inkasenta ma właściwy charakter tylko co do przekazania pobranych kwot, skoro za brak poboru nie ma sankcji. Krytycznie należy jednak ocenić uchwały rad gmin umożliwiające inkasentowi odmowę lub zrzeczenie się pełnienia tej funkcji²⁰¹. W ten sposób obowiązek publicznoprawny jest przekształcany w stosunek zależny od woli jego adresata. Dla odróżnienia płatnicy, którzy nie pobiorą od podatników należnych podatków, ponoszą odpowiedzialność za niepobranie podatku od podatnika, pobranie go w wysokości niższej od należnej lub za nieprzekazanie pobranego od podatnika podatku organowi podatkowemu.

2. Uprawnienie do zapłaty podatku przez inkasenta

Zarządzenie inkasa ma ułatwić przekazywanie tych opłat podatnikom, nie zaś ograniczyć przysługujące mu prawo do zapłaty podatku w każdej formie określonej w ordynacji podatkowej. Z jednej strony art. 59 o.p. stanowi, iż zobowiązanie podatkowe wygasa wskutek

²⁰¹ M. Popławski, *Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych*, Warszawa 2011, s. 192 i n., gdzie wskazuje się na uchwałę nr XXVI/205/09 Rady Miejskiej w Choroszczy z 22.12.2009 r. w sprawie zarządzenia poboru podatku rolnego, podatku od nieruchomości, podatku leśnego od osób fizycznych w drodze inkasa oraz określenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso (Białystok, 31.12.2009 r., Podla.09.243.3020). W § 1 ust. 3 tej uchwały wskazano, że funkcja inkasenta wygasa z chwilą pisemnego zrzeczenia się obowiązków inkasentów. W ust. 4 wskazano, że w przypadku braku sołtysa lub odmowy pełnienia przez sołtysa obowiązków inkasenta na inkasentów podatków wymienionych w ust. 1 można wyznaczyć odrębną uchwałą inne osoby fizyczne. W ust. 5 zapisano natomiast, że odmowa, o której mowa w ust. 4, może zostać złożona w terminie do 31 października roku poprzedzającego rok podatkowy.

m.in. zapłaty podatku. Z drugiej strony w art. 60 o.p. wskazuje się, że jako termin dokonania zapłaty przyjmuje się dzień wpłacenia kwoty podatku w kasie organu podatkowego lub w kasie podmiotu obsługującego organ podatkowy, lub na rachunek tego organu w banku, w placówce pocztowej albo dzień pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta. Z analizy tych przepisów wynika, że podatnik może również skutecznie regulować należności podatkowe zarówno przez wpłatę określonej kwoty na rachunek organu w placówce pocztowej, jak i przez pobranie kwoty podatku przez inkasenta. Wprowadzenie inkasa nie będzie więc zobowiązywało podatników do uiszczania podatku wyłącznie w formie inkasa. Będą oni mogli w dalszym ciągu płacić określone należności w każdej formie, którą uznają za właściwą, a dopuszczalną w przepisach ordynacji podatkowej, tj. gotówkową lub bezgotówkową. Pobranie opłat przez inkasenta jest traktowane jako jeden z możliwych i równorzędnych sposobów wygasania zobowiązania podatkowego²⁰². Wskazuje się również, że zarządzenie inkasa ułatwia pobór opłaty uzdrowskiej, nie wyklucza to jednak opłacania jej w inny sposób (np. wpłata w kasie organu, przelew na rachunek bankowy gminy), tym bardziej że obowiązek uiszczenia opłaty uzdrowskiej ciąży na danej osobie z mocy prawa, zaś odmowa uiszczenia jej inkasentowi przez konkretną osobę nie powoduje żadnych ujemnych konsekwencji dla niej²⁰³. Znajduje to potwierdzenie w literaturze, gdzie wskazuje się, że zarządzenie poboru podatku w drodze inkasa jest dodatkową możliwością zapłaty podatków lub opłat²⁰⁴.

3. Możliwość zarządzenia poboru podatków lub opłat w drodze inkasa

W przepisach dotyczących podatków i opłat lokalnych, a także opłaty skarbowej oraz podatku rolnego i leśnego (zob. pkt 1) wprowadza się możliwość realizacji tych należności przez inkasenta. Na podstawie np. art. 19 pkt 2 u.p.o.l., którego brzmienie odpowiada temu, które dotyczy innych należności, w których inkaso może być wprowadzone, rada gminy w drodze uchwały może zarządzić pobór opłat lokalnych w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso. Na podstawie tego przepisu gmina nie jest do tego zobowiązana, lecz może zdecydować, że chce, aby opłaty lokalne, wszystkie lub niektóre, były pobierane w drodze inkasa. Samo wprowadzenie instytucji inkasa jest bowiem uprawnieniem gminy, a nie jej obowiązkiem. Nie sposób jednak nie uznać, że zaniechanie w tym zakresie i niewprowadzenie inkasa jest błędem, choć nienaruszającym przepisów prawa²⁰⁵. Trudno bowiem wyobrazić sobie podmioty zobowiązane do uiszczenia szczególnie opłaty targowej, miejscowej i uzdrowskiej, które w praktyce same dokonałyby wpłaty ciężącego na nich świadczenia bezpośrednio do kasy lub na rachunek organu podatkowego²⁰⁶.

²⁰² Zob. wyrok WSA w Poznaniu z 10.10.2008 r., I SA/Po 1036/08, LEX nr 465764.

²⁰³ Wyrok WSA w Szczecinie 11.03.2015 r., I SA/Sz 938/14 LEX nr 1759952.

²⁰⁴ L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 172, wskazał, że ograniczenie w uchwale możliwości zapłaty podatku jedynie do jego poboru przez inkasenta należy uznać za niezgodne z prawem.

²⁰⁵ M. Popławski, *Uchwały podatkowe w nadzorze...*, s. 190 i n.

²⁰⁶ M. Popławski (w:) G. Liszewski (red.), K. Gawrońska, R. Dowgier, M. Popławski, *Opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 177 i n.

4. Uprawnienia i dodatkowe obowiązki inkasentów

Inkasentom przysługuje również wynagrodzenie. W podatkach państwowych zasady jego przyznawania zostały uregulowane w art. 28 o.p. i w akcie wykonawczym (zob. komentarz do art. 28). W zakresie podatków lokalnych rada gminy jest uprawniona do przyznawania wynagrodzenia tym podmiotom. W tym przypadku wysokość wynagrodzenia zależy od decyzji właściwej rady gminy (zob. szerzej w dalszej części komentarza). Inkasenci mają poza podstawowymi obowiązkami, tj. poborem podatków od podatników i przekazywaniem ich organom podatkowym, realizować określone czynności dotyczące wyznaczenia osób fizycznych, których zadaniem jest obliczanie i pobieranie podatków, i zapłacić zebrane kwoty do organu podatkowego w terminie, a także poinformować właściwy miejscowo organ podatkowy o imionach, nazwiskach i adresach tych osób. Obowiązek ten dotyczy sytuacji, gdy inkasentami są osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej. Podmioty te muszą również przechowywać dokumenty związane z poborem podatków aż do okresu przedawnienia zobowiązań podatkowych. W tym zakresie obowiązki te są tożsame z tymi, które dotyczą płatników.

Od 2016 r. ustawodawca upoważnia gminy do nałożenia w drodze uchwały obowiązku prowadzenia przez inkasentów ewidencji osób zobowiązanych do uiszczenia opłaty miejscowej. Zgodnie bowiem z art. 19 pkt 2 u.p.o.l. rada gminy w uchwale może zarządzić pobór tych opłat w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso, a także wprowadzić obowiązek prowadzenia przez inkasentów ewidencji osób, o których mowa w art. 17 ust. 1 u.p.o.l., zobowiązanych do uiszczania opłaty miejscowej oraz określić szczegółowy zakres danych zawartych w tej ewidencji, uwzględniając konieczność zapewnienia prawidłowego poboru opłaty miejscowej. Mechanizm ten ma umożliwić gminom dotarcie dzięki danym zawartym w ewidencji do osób fizycznych, które przebywały w danej miejscowości i nie zapłaciły należnej opłaty miejscowej²⁰⁷. Należy zwrócić uwagę, że wprowadzono sankcję za brak prowadzenia ewidencji lub prowadzenie jej w sposób nierzetelny. W takich przypadkach istnieje możliwość pociągnięcia inkasenta do odpowiedzialności karnej skarbowej (art. 60 i 61 w zw. z art. 53 § 21 pkt 3 k.k.s.), która istnieje również w przypadku odmowy okazania księgi osobie kontrolującej (art. 83 k.k.s.).

Na podstawie przepisów szczególnych inkasenci są zobowiązani do realizacji innych obowiązków, np. stosowania kwitariuszy przy poborze podatków i opłat²⁰⁸. Gminy nie mogą nałożyć na inkasenta obowiązków innych niż wskazane w ordynacji podatkowej lub ustawach szczególnych. Z przekroczeniem uprawnień rad gmin będziemy mieli do czynienia w przypadku nałożenia dodatkowych obowiązków na inkasenta zarówno wtedy, gdy

²⁰⁷ M. Popławski (w:) G. Liszewski (red.), K. Gawrońska, R. Dowgier, M. Popławski, *Opłaty lokalne...*, s. 177 i n.

²⁰⁸ Zob. A. Trojanowska, *Obowiązki dokumentacyjne w opłacie targowej*, PPLiFS 2011, nr 7–8, s. 18 i n., gdzie wskazuje się, że w rozporządzeniu Ministra Finansów z 25.10.2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. Nr 208, poz. 1375) uregulowane są zasady rozliczania inkasentów, stanowiące o tym, że dowodem pobrania przez inkasenta wpłaty podatku jest pokwitowanie na blankiecie z kwitariusza przychodowego, a także iż oryginał pokwitowania wpłaty podatku jest wpłacający, a kopia pokwitowania pozostaje w kwitariuszu przychodowym.

w uchwale za te dodatkowe czynności przyznano wynagrodzenie, jak i wtedy, gdy element ten nie wystąpił²⁰⁹. Jeżeli nałożeniu na inkasenta dodatkowych obowiązków towarzyszy wynagrodzenie, dochodzi do naruszenia dwóch regulacji zawartych w ordynacji podatkowej, określających wszystkie obowiązki, które mogą być nałożone na inkasentów w trybie publicznoprawnym, a także przepisów dotyczących wynagrodzenia inkasenta, gdyż w uchwale można je wprowadzić w dowolnej wysokości, ale wyłącznie za czynności objęte obowiązkiem ustawowym²¹⁰. Z nałożeniem dodatkowych, a przez to niedopuszczalnych, obowiązków na inkasenta będziemy mieli do czynienia m.in. w takich przypadkach: doręczanie decyzji i nakazów płatniczych, egzekwowanie zaległości, pobieranie odsetek za zwłokę i opłaty prolongacyjnej, pobieranie kosztów upomnienia, składanie oświadczeń o materialnej odpowiedzialności za zebrane inkaso podatków²¹¹.

5. Obowiązek wyznaczenia inkasentów w przypadku zarządzenia poboru podatków lub opłat w drodze inkasa

W przypadku gdy rada gminy zarządziła realizację podatków lub opłat w drodze inkasa, ma obowiązek wyznaczenia inkasentów²¹². W przeciwnym wypadku wprowadzenie tej dodatkowej formy realizacji opłat będzie nieskuteczne. W związku z tym nieprawidłowe są uchwały rad gmin, w których zarządzono pobór podatków w drodze inkasa, ale nie wskazano inkasentów²¹³. Kompetencji w tym zakresie nie można scedować na inne podmioty, np. wójtów (burmistrzów, prezydentów miast)²¹⁴. Organy wykonawcze gminy nie mogą zostać przez radę gminy upoważnione do powierzenia obowiązków inkasenta na czas choroby innej osobie²¹⁵. Należy zwrócić uwagę, że gminy nie mają też kompetencji do upoważnienia wójta, (burmistrza, prezydenta miasta) do zawierania umów z inkasentami ani do określania wynagrodzenia za inkaso, gdyż wyznaczenie inkasenta i określenie wysokości jego wynagrodzenia należy do wyłącznej kompetencji rady gminy i nie może być przekazywane innym organom²¹⁶. Organ stanowiący, powołując inkasentów, może tego dokonać bez przypisywania tym osobom miejsc, w których świadczenie to będzie przez nie pobierane, co oznacza, że w takim przypadku każdy wyznaczony inkasent będzie mógł działać w dowolnym miejscu znajdującym się na terenie danej gminy²¹⁷. Gminy nie mają podstawy do zarządzenia poboru opłat w innej formie, tj. np. za pośrednictwem parkomatu, chociaż z jednej strony działanie to z praktycznego punktu widzenia zdecydowanie mogłoby uprościć uiszczenie tej należności, z drugiej jednak strony ze względu na obowiązujące regulacje prawne działanie takie

²⁰⁹ M. Popławski (w:) G. Liszewski (red.), K. Gawrońska, R. Dowgier, M. Popławski, *Opłaty lokalne...*, s. 177 i n.

²¹⁰ M. Popławski, *Uchwały podatkowe w nadzorze...*, s. 149 i n.

²¹¹ M. Popławski, *Uchwały podatkowe w nadzorze...*, s. 149 i n.

²¹² Zob. np. art. 6 ust. 12 u.p.o.l., zgodnie z którym rada gminy może zarządzać pobór podatku od nieruchomości od osób fizycznych w drodze inkasa oraz wyznaczać inkasentów i określać wysokość wynagrodzenia za inkaso.

²¹³ M. Popławski, *Uchwały podatkowe w nadzorze...*, s. 146 i n.

²¹⁴ M. Popławski (w:) G. Liszewski (red.), K. Gawrońska, R. Dowgier, M. Popławski, *Opłaty lokalne...*, s. 177 i n.

²¹⁵ M. Popławski, *Uchwały podatkowe w nadzorze...*, s. 156 i n.

²¹⁶ Zob. L. Etel, *Uchwały...*, s. 174 i n.

²¹⁷ M. Popławski (w:) G. Liszewski (red.), K. Gawrońska, R. Dowgier, M. Popławski, *Opłaty lokalne...*, s. 177 i n.

jest niedopuszczane²¹⁸. Rozwiązanie to powoduje także niebezpieczeństwo dla samych podatników, istnieje bowiem poważna wątpliwość co do tego, czy i kiedy następuje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego uiszczzonego przy wykorzystaniu tej nowatorskiej formy zapłaty²¹⁹. Można jednak rozważyć zasadność wyznaczenia inkasentem firmy zarządzającej parkomatami²²⁰.

W literaturze podnosi się, 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 osoby²²¹. Podnosi się również, że powołując te podmioty, należy jednak zastosować kryteria, które będą na tyle precyzyjne, aby nie było wątpliwości, kto do pełnienia tej funkcji został wskazany. Stwierdza się także, iż wyznaczając inkasentów, należy także przestrzegać zasady, że pojęcia, które są wykorzystywane w uchwale, powinny być jednoznaczne lub jeśli istnieje konieczność użycia sformułowania nieostrego, to należy zawrzeć w uchwale jego definicję²²². Z naruszeniem tych reguł mamy do czynienia np. w przypadku powołania na inkasenta przewodniczących samorządów²²³. Za dopuszczalne należy jednak uznać sytuację, gdy na inkasenta wyznacza się np. urząd miasta. W art. 9 o.p. wskazuje się bowiem, iż m.in. jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej może pełnić funkcję inkasenta, a podmiotem tym jest m.in. urząd miasta. W takim jednak przypadku zgodnie z art. 31 o.p. jednostka ta jest zobowiązana do wyznaczenia osoby fizycznej, która będzie realizowała faktycznie czynności inkasenta²²⁴. W orzecznictwie wskazuje się, że określenie inkasentów może następować przez podanie danych personalnych, a więc w sposób konkretny, bądź też przez wyliczenie cech (atrybutów) osoby fizycznej, prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, czyli z zastosowaniem techniki tworzenia norm generalnych²²⁵. Trudno jednak zgodzić się z twierdzeniem, że powierzenie komuś funkcji inkasenta musi poprzedzać zgoda danego podmiotu na przyjęcie łączących się z tym obowiązków²²⁶. Oznaczałoby to bowiem, że instytucja inkasa utraciłaby cechy administracyjne, które są bliższe prawu podatkowemu, a nie prawu cywilnemu²²⁷. Z tego też względu pozytywnie należy ocenić orzecznictwo, gdzie podkreśla się, że uchwała rady gminy podjęta na podstawie

²¹⁸ M. Popławski, *Uchwały podatkowe w nadzorze...*, s. 155 i n., gdzie wskazuje się, że zgodnie z art. 19 pkt 2 u.p.o.l. rada gminy może zarządzić pobór opłat w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso. Innymi alternatywnymi sposobami zapłaty podatku jest wpłata na konto lub do kasy organu podatkowego, a także polecenie przelewu oraz zapłata kartą płatniczą, o której mowa w art. 61a o.p. Są to wszystkie przewidziane przez ustawodawcę sposoby zapłaty podatków czy opłat, do których mają zastosowanie przepisy ordynacji podatkowej.

²¹⁹ M. Popławski (w:) G. Liszewski (red.), K. Gawrońska, R. Dowgier, M. Popławski, *Opłaty lokalne...*, s. 177 i n.

²²⁰ M. Popławski, *Uchwały podatkowe w nadzorze...*, s. 155 i n.

²²¹ M. Popławski (w:) G. Liszewski (red.), K. Gawrońska, R. Dowgier, M. Popławski, *Opłaty lokalne...*, s. 177 i n.

²²² M. Popławski (w:) G. Liszewski (red.), K. Gawrońska, R. Dowgier, M. Popławski, *Opłaty lokalne...*, s. 177 i n.

²²³ M. Popławski, *Uchwały podatkowe w nadzorze...*, s. 192 i n.

²²⁴ M. Popławski, *Uchwały podatkowe w nadzorze...*, s. 192 i n.

²²⁵ Wyrok NSA z 11.01.2008 r., II FSK 1526/06, LEX nr 334275.

²²⁶ Wyrok NSA z 11.01.2008 r., II FSK 1526/06.

²²⁷ M. Popławski, *Uchwały podatkowe w nadzorze...*, s. 192 i n.

art. 19 pkt 2 u.p.o.l. była wystarczającą podstawą do nałożenia na inkasenta obowiązków wynikających z art. 9 o.p.²²⁸

Na mocy takiej uchwały pomiędzy gminą i inkasentem nawiązuje się stosunek administracyjnoprawny, który jest skuteczny bez konieczności wyrażenia zgody przez podmiot wskazany jako inkasent²²⁹. Twierdzenie to znajduje potwierdzenie w orzecznictwie²³⁰.

6. Wynagrodzenie inkasentów

Na podstawie art. 19 pkt 2 u.p.o.l. rady gminy mogą wyznaczyć wynagrodzenie za inkaso, ale nie muszą. Mamy więc do czynienia z fakultatywnym charakterem wynagrodzenia przysługującego inkasentom²³¹. W związku z tym skoro gmina może wprowadzić wynagrodzenie inkasentów, ale nie musi, to jest także uprawniona do zmiany swojej wcześniejszej uchwały określającej jego wysokość i odstąpienia od dalszego wynagradzania za pobór w drodze inkasa opłat lokalnych²³². Wynagrodzenie inkasenta może być ustalone przez wskazanie określonej procentowo prowizji zależnej m.in. od wielkości zainkasowanych i terminowo przekazanych organowi podatkowemu kwot, choć istnieje też możliwość wskazania wynagrodzenia w formie ryczałtu kwotowego²³³. Nie ma jednak przeszkód, aby było ono ustalone w inny sposób i składało się np. ze stałej należnej za kwartał kwoty, a także dodatkowo części prowizyjnej zależnej od wielkości pobranych kwot. W konsekwencji będzie dopuszczalne wynagrodzenie, które wynosi np. 500 zł za kwartał i dodatkowo 3% wpłaconych przez inkasenta podatków na rachunek gminy. Wynagrodzenie przysługujące inkasentowi może być przez radę gminy ograniczone przez uzależnienie jego przyznania od terminowego dokonania wpłaty podatków lub opłat pobranych przez inkasenta. Możliwość taka związana jest z tym, że jeśli określenie wynagrodzenia nie jest obowiązkiem gminy, to tym bardziej można je wprowadzić, uzależniając od powyższego kryterium²³⁴. Wskazuje się, że czym innym jest ciążący na inkasentach obowiązek dokonywania wpłaty we właściwym terminie, czym innym zaś praktyczne przestrzeganie tych terminów²³⁵. Inkasenci, którzy nie będą przekazywali na czas pobranych podatków, w konsekwencji zostaną obciążeni dodatkowym obciążeniem w związku z decyzją o zakresie odpowiedzialności inkasenta (zob. komentarz do art. 30). Ustalając wysokość wynagrodzenia za inkaso, nie należy wprowadzać pojęć nieostrych, które mogą budzić wątpliwości w praktyce²³⁶. Za wadliwą należy też uznać sytuację, gdy w uchwale wprowadza się przepis stanowiący podstawę zawarcia umowy będącej podstawą wypłaty wynagrodzenia inkasentowi,

²²⁸ Wyrok WSA w Szczecinie z 11.03.2015 r., I SA/Sz 938/14, LEX nr 1759952; pogląd ten znalazł także odzwierciedlenie, m.in. w wyroku NSA w Poznaniu z 28.02.1992 r., SA/Po 1130/91, POP 1995, z. 1, s. 20, oraz w wyroku NSA z 26.08.2011 r., II GSK 820/10, LEX nr 1099199.

²²⁹ M. Popławski, *Uchwały podatkowe w nadzorze...*, s. 192 i n.

²³⁰ Wyrok NSA z 12.05.2015 r., I FSK 699/14, LEX nr 1772897.

²³¹ Zob. wyrok WSA w Opolu z 14.07.2009 r., I SA/Op 277/09, OwSS 2009, nr 4, poz. 98.

²³² M. Popławski, *Uchwały podatkowe w nadzorze...*, s. 192 i n.

²³³ M. Popławski (w:) G. Liszewski (red.), K. Gawrońska, R. Dowgier, M. Popławski, *Oplaty lokalne...*, s. 177 i n.

²³⁴ M. Popławski (w:) G. Liszewski (red.), K. Gawrońska, R. Dowgier, M. Popławski, *Oplaty lokalne...*, s. 177 i n.

²³⁵ M. Popławski, *Uchwały podatkowe w nadzorze...*, s. 190 i n.

²³⁶ M. Popławski (w:) G. Liszewski (red.), K. Gawrońska, R. Dowgier, M. Popławski, *Oplaty lokalne...*, s. 177 i n.

gdyż jest ono świadczeniem publicznoprawnym, nie zaś cywilnym²³⁷. Z tego też względu określenie wynagrodzenia w formie umowy jest wadliwe i może skutkować dla inkasenta np. obowiązkiem zapłaty składki na ZUS²³⁸. Jako wadliwe wskazuje się także sytuacje, w których określona jest tylko górna wysokość wynagrodzenia za inkaso, z przyznaniem wójtowi kompetencji do jego ustalenia w konkretnej kwocie, gdyż takie postępowanie jest w istocie upoważnieniem wójta do ustalenia wynagrodzenia inkasentom, ponieważ to on decyduje, komu i jakie wynagrodzenie jest należne²³⁹. Rada gminy nie jest upoważniona do wyznaczania inkasentowi sposobu przeznaczenia otrzymanego przez niego wynagrodzenia, takie działanie nie znajduje bowiem podstawy prawnej w ustawach podatkowych²⁴⁰.

7. Termin płatności należności pobranych przez inkasentów

Zgodnie z art. 47 § 4a o.p. inkasenci pobrane opłaty powinni przekazywać organowi podatkowemu następnego dnia po ostatnim dniu, w którym zgodnie z przepisami prawa podatkowego wpłata podatku powinna nastąpić. W konsekwencji pobrane np. opłaty targowa, miejscowa, uzdrowskowa powinny zostać wpłacone do gminy następnego dnia po dniu ich pobrania. W przypadku opłat reklamowej i od posiadania psów będzie to zależeć od terminu płatności dla podatników i od tego, czy przy należnościach tych wprowadzono płatność w ratach, czy jednorazową²⁴¹. W przypadku wprowadzenia w uchwale terminu płatności w ratach i ustalenia, że termin płatności pierwszej raty takiej opłaty, np. reklamowej, upływa 31 marca, wpłata należności pobranej przez inkasenta powinna nastąpić do 1 kwietnia. Wątpliwość pojawia się w przypadku inkasenta, któremu podatnik zapłacił opłatę należną za cały rok, np. 670 zł opłaty reklamowej, przed upływem terminu płatności pierwszej raty²⁴². Czy w takiej sytuacji inkasent w terminie do 1 kwietnia powinien przekazać jedynie należność odpowiadającą pierwszej racie, czy też powinien przekazać całą pobraną podatek? Uzasadniony wydaje się pogląd, że skoro pobrał całą należność, to całą kwotę powinien wpłacić w terminie właściwym dla najbliższej raty podatku. Nie ma także uzasadnienia dysponowanie przez inkasenta środkami, które do niego nie należą, przez tak długi czas. Jak wskazuje się w literaturze, przedstawione wyżej stanowisko wydaje się uzasadnione przede wszystkim z racjonalnego punktu widzenia, choć istnieją jednak poważne wątpliwości prawne co do jego zgodności z prawem²⁴³.

²³⁷ M. Popławski, *Uchwały podatkowe w nadzorze...*, s. 149 i n.

²³⁸ Zob. J. Wantoch-Rekowski, *Inkasent w podatkach lokalnych a podleganie ubezpieczeniom społecznym – wybrane zagadnienia*, PPLiFS 2010, nr 10.

²³⁹ L. Etel, *Uchwały...*, s. 175.

²⁴⁰ M. Popławski, *Uchwały podatkowe w nadzorze...*, s. 192 i n.

²⁴¹ M. Popławski (w:) G. Liszewski (red.), K. Gawrońska, R. Dowgier, M. Popławski, *Opłaty lokalne...*, s. 177 i n.

²⁴² Zob. M. Popławski, *Uchwały podatkowe w nadzorze...*, s. 149 i n., gdzie przedstawiono problemy dotyczące poboru przez inkasentów podatków, nie zaś opłat. Rozważania tam zawarte mogą być jednak odpowiednio stosowne do realizacji opłat przez inkasentów.

²⁴³ M. Popławski (w:) G. Liszewski (red.), K. Gawrońska, R. Dowgier, M. Popławski, *Opłaty lokalne...*, s. 177 i n., gdzie wskazuje się, że zgodnie z art. 47 § 4a o.p. terminem płatności dla inkasentów jest dzień następujący po ostatnim dniu, w którym zgodnie z przepisami prawa podatkowego wpłata podatku powinna nastąpić, chyba że organ stanowiący właściwej jednostki samorządu terytorialnego wyznaczył termin późniejszy. Podkreśla się również, że podatnikowi przysługuje prawo do wpłaty podatku w ratach, o ile są one przyjęte w uchwale dotyczącej poszczególnych opłat. Podnosi się również, że terminy te wynikają z takiej uchwały i dotyczą bezpo-

Na podstawie art. 47 § 4a o.p. gmina może wyznaczyć termin późniejszy niż przypadający następnego dnia po ostatnim dniu, w którym zgodnie z przepisami prawa podatkowego wpłata podatku powinna nastąpić. Wprowadzenie takiego rozwiązania jest szczególnie istotne w opłacie targowej, miejscowej czy uzdrowiskowej, gdyż w przypadku nieskorzystania przez radę gminy z tej możliwości pobrana opłata w danym dniu musi być przekazana organowi podatkowemu najpóźniej dnia następnego²⁴⁴. W literaturze podkreśla się, że działania gminy nie mogą jednak w żadnym wypadku skracać terminu przysługującego inkasentowi, a wynikającego z ordynacji podatkowej²⁴⁵. Z sytuacją taką mielibyśmy do czynienia, gdyby inkasent np. opłaty reklamowej lub od posiadania psów musiał wpłacić te należności w ciągu 2 dni roboczych od dnia pobrania, w ciągu 3 dni roboczych od dnia pobrania, niezwłocznie, nie później niż w ciągu 7 dni od dnia pobrania, gdyż w tych przypadkach terminy te mogłyby być krótsze niż termin zapłaty tych opłat dotyczący podatnika wynikający z uchwały²⁴⁶.

Art. 10. [Wybór zryczałtowanej 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. Rodzaje ryczałtów w prawie podatkowym

W literaturze zwraca się uwagę na dwa rodzaje ryczałtu, tj. właściwy prawu materialnemu i proceduralnemu²⁴⁷. Podnosi się przy tym, że w prawie materialnym ryczałt podatkowy polega najczęściej na posługiwaniu się przez ustawodawcę przy tworzeniu podatkowoprawnego stanu faktycznego wielkościami globalnymi, z góry ustalonymi w ustawie²⁴⁸. Ma on przy tym charakter obligatoryjny. W odróżnieniu od niego ryczałt właściwy postępowaniu podatkowemu jest uprawnieniem podatnika. Podkreśla się więc, że podmiot ten może, lecz nie musi z niego korzystać oraz że podstawową cechą ryczałtu jako instytucji postępowania podatkowego jest to, że obliczanie należności podatkowych jest dokonywane bez ustalania podstawy opodatkowania na zasadach ogólnych, lecz w oparciu o przyjętą dla ryczałtu podstawę obliczania podatku²⁴⁹.

średnio także inkasenta. Z drugiej strony przetrzymywanie pieniędzy przez inkasenta nie stwarza niepewności dla podatnika co do tego, czy i kiedy ciężące na nim zobowiązanie podatkowe wygaśnie, gdyż nie jest zależne od wpłaty inkasenta na rzecz organu podatkowego. Zauważa się także, że zgodnie z art. 59 § 1 pkt 2 o.p. zobowiązanie podatkowe wygasa przez pobranie podatku przez płatnika lub inkasenta.

²⁴⁴ M. Popławski, *Uchwały podatkowe w nadzorze...*, s. 149 i n.

²⁴⁵ M. Popławski (w:) G. Liszewski (red.), K. Gawrońska, R. Dowgier, M. Popławski, *Opłaty lokalne...*

²⁴⁶ M. Popławski (w:) G. Liszewski (red.), K. Gawrońska, R. Dowgier, M. Popławski, *Opłaty lokalne...*

²⁴⁷ C. Kosikowski (w:) C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa...*, s. 97 i n.

²⁴⁸ C. Kosikowski (w:) C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa...*, s. 97 i n.

²⁴⁹ C. Kosikowski (w:) C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa...*, s. 97 i n.

Artykuł 10 § 1 o.p. daje podstawę dokonania wyboru wprowadzonej przez ustawodawcę w określonym podatku zryczałtowanej formy opodatkowania. W każdym jednak przypadku podatnik może wybrać opodatkowanie na zasadach ogólnych. W orzecznictwie podkreśla się, że przepis ten zawiera gwarancję ogólną zrzeczenia się opodatkowania w formie ryczałtu²⁵⁰. W literaturze podkreśla się, że może być ona realizowana wyłącznie przez podatnika, a nie pełnomocnika²⁵¹. W art. 10 § 2 o.p. ustawodawca wskazuje, że mogą występować sytuacje, w których ryczałtowe opodatkowanie będzie formą obowiązkową. W takim przypadku nie będzie podatnikowi przysługiwała możliwość dokonania wyboru opodatkowania na zasadach ogólnych.

2. Ryczałty o charakterze obligatoryjnym

Można mówić o dwóch rodzajach ryczałtu obligatoryjnego. Pierwszym z nich są ryczałtowe koszty uzyskania przychodu, drugim zaś obligatoryjnie podatek zryczałtowany. Koszty, o których mowa wyżej, występują w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i mają charakter kwotowy lub procentowy. Oznacza to, że ustawodawca określa pewną kwotę lub procent, które są odnoszone do przychodu. W ten sposób ustala się wysokość kosztów, które obniżają przychód podlegający opodatkowaniu. Jest to przy tym taka sama wielkość kosztów dla wszystkich podatników uzyskujących przychody z określonego źródła. Stanowi to istotną różnicę w zestawieniu z mechanizmem, w którym mamy do czynienia z kosztami rzeczywiście poniesionymi, tj. wydatkami faktycznie poniesionymi przez podatnika, podlegającymi odliczeniu od przychodu, jeśli ich poniesienie zostanie potwierdzone np. fakturą czy rachunkiem. W przypadku kosztów zryczałtowanych określonych procentowo mamy do czynienia z kosztami zryczałtowanymi w wysokości 20% lub 50%. Dwudziestoprocentowe koszty znajdują zastosowanie m.in. w przypadku następujących przychodów:

- z tytułu samodzielnie wykonywanej działalności artystycznej, literackiej, naukowej i publicystycznej, w tym z tytułu udziału w konkursach z dziedziny nauki, kultury i sztuki oraz dziennikarstwa, jak również przychody z uprawiania sportu;
- wynagrodzenie osób, którym organ władzy lub administracji państwowej lub samorządowej, sąd, prokurator zlecił wykonanie określonych czynności;

²⁵⁰ W wyroku NSA w Szczecinie z 18.07.2001 r., SA/Sz 832/00, LEX nr 1694194, wskazuje się, że przewidziana w art. 9 ust. 1 u.z.p.d. możliwość zrzeczenia się opodatkowania w formie ryczałtu (wynikająca z gwarancji ogólnej zawartej w art. 10 § 1 o.p.) jest czynnością materialnoprawną powodującą skutki podatkowe materialne i może być skutecznie dokonana tylko w oznaczonym terminie. Samo wysłanie listu do urzędu skarbowego, do którego oświadczenie miało być złożone, nie wystarczy do skuteczności tej czynności prawnej. Istotne było to, aby oświadczenie to dotarło do urzędu tak, by ten miał możliwość zapoznania się z jego treścią.

²⁵¹ P. Borszowski, *Instytucja procesowego uprawnienia (na przykładzie opodatkowania niektórych przychodów osób fizycznych)* – artykuł dyskusyjny, cz. 1, Dor. Pod. 2004, nr 3, s. 36, gdzie wskazuje się, że pomimo faktu, iż dopuszcza się w wyjątkowych sytuacjach spełnienie świadczenia podatkowego za podatnika, to jednak nie można dopuścić takiej możliwości w przypadku dokonywania wyboru formy opodatkowania (wymiaru podatkowego), a także iż żaden z przepisów prawa podatkowego nie daje kompetencji ani naczelnikowi urzędu skarbowego do przyjęcia oświadczenia pełnomocnika o dokonaniu za podatnika czynności wyboru formy opodatkowania, ani podatnikowi do udzielenia takiego pełnomocnictwa.

- z tytułu usług wykonywanych w ramach umowy zlecenia lub o dzieło, jeżeli usługi te nie wchodzą w zakres działalności gospodarczej zleceńbiiorcy wykonywanej na rzecz ludności²⁵².

Pięćdziesięcioprocentowe koszty zryczałtowane mają zastosowanie m.in. do przychodów uzyskiwanych z tytułu:

- zapłaty za przeniesienie własności oraz opłaty licencyjnej za przeniesienie prawa stosowania wynalazku, topografii układu scalonego, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku towarowego lub wzoru zdobniczego;
- korzystania przez twórców z praw autorskich i praw pokrewnych lub rozporządzania przez nich tymi prawami²⁵³.

Od 1.01.2013 r. koszty uzyskania przychodów z tytułu praw autorskich nie mogą jednak przekroczyć 42 764 zł, tj. połowy kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej.

Na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych występują również zryczałtowane koszty ustalane kwotowo. Odnoszą się one do przychodów z tytułu stosunku pracy, stosunku służbowego, spółdzielczego stosunku pracy i pracy nakładczej oraz pokrewnych źródeł przychodów, tj. kontraktów menedżerskich, czy przychodów uzyskiwanych przez członków zarządów, a także rad nadzorczych. Wynoszą one obecnie 111 zł 25 gr miesięcznie w przypadku osób pracujących na jednym etacie (art. 22 ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f.). Koszty te są wyższe w przypadku osób zatrudnionych na dwóch etatach, a także tych, które pracują poza stałym miejscem zamieszkania. Ograniczone są jednocześnie maksymalnym limitem rocznym.

Ryczałtem o charakterze obligatoryjnym są sytuacje, w których występuje obligatoryjny zryczałtowany podatek. Odnoszą się one do określonych rodzajów przychodów. Cechą charakterystyczną tej formy opodatkowania jest to, że przychody objęte takim ryczałtem nie podlegają kumulacji z innymi dochodami oraz że są opodatkowane szczególnymi stawkami procentowymi. Regułą na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest, że jeżeli podatnik otrzymuje dochody z więcej niż jednego źródła w danym roku podatkowym, przedmiotem opodatkowania jest suma dochodów z wszystkich źródeł przychodów²⁵⁴. W przypadku zryczałtowanego podatku mamy do czynienia z proporcjonalnym opodatkowaniem określonych przychodów (dochodów). Na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przy zryczałtowanym podatku występują następujące stawki procentowe:

- 10% przy opodatkowaniu wygranych w konkursach, grach i zakładach wzajemnych lub nagród związanych ze sprzedażą premiową, a także uzyskanych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego z tytułu świadczeń otrzymanych przez emerytów lub rencistów, w związ-

²⁵² Zob. art. 22 ust. 9 pkt 4 u.p.d.o.f.

²⁵³ Zob. art. 22 ust. 9 u.p.d.o.f.

²⁵⁴ Zob. art. 9 ust. 1a u.p.d.o.f.

- ku z łączącym ich uprzednio z zakładem pracy stosunkiem służbowym, stosunkiem pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczym stosunkiem pracy, w tym od związków zawodowych (art. 30 ust. 1 pkt 2 i 4 u.p.d.o.f.);
- 19% w przypadku przychodów z tytułu świadczeń otrzymanych od banków, spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych lub instytucji finansowych w rozumieniu odrębnych przepisów w związku z promocjami oferowanymi przez te podmioty (art. 30 ust. 1 pkt 4b u.p.d.o.f.), przy opodatkowaniu przychodów kapitałowych z tytułu odsetek od lokat, dywidend i dochodów kapitałowych, tj. sprzedaży papierów wartościowych (art. 30a i 30b u.p.d.o.f.); dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości (art. 30e u.p.d.o.f.);
 - 20% w przypadku świadczeń pieniężnych otrzymywanych po zwolnieniu ze służby przez funkcjonariuszy służb mundurowych oraz żołnierzy, w związku ze zwolnieniem tych osób ze służby stałej na podstawie odrębnych ustaw, przez okres roku co miesiąc lub za okres roku jednorazowo albo co miesiąc przez okres 3 miesięcy (art. 30 ust. 1 pkt 4a u.p.d.o.f.), z tytułu wynagrodzeń za udzielanie pomocy Policji, organom kontroli skarbowej, funkcjonariuszom celnym, Straży Granicznej, Służbie Kontrwywiadu Wojskowego, Służbie Wywiadu Wojskowego, Żandarmerii Wojskowej, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu i Centralnemu Biuru Antykorupcyjnemu, wypłacanych z funduszu operacyjnego (art. 30 ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.f.);
 - 50% w przypadku dochodu z transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi rodzinie, majątkowo lub kapitałowo, która odnosi się do różnicy między dochodem zadeklarowanym przez podatnika a określonym przez organy podatkowe (art. 30d u.p.d.o.f.);
 - 70% w przypadku przychodów z tytułu umowy o pracę, której przedmiotem są czynności związane z zarządzaniem, lub umowy o świadczenie usług zarządzania zawartej ze spółką z dominującym udziałem podmiotów publicznych, odpraw lub odszkodowań z tytułu skrócenia okresu wypowiedzenia umowy o pracę, której przedmiotem są czynności związane z zarządzaniem, lub umowy o świadczenie usług zarządzania lub rozwiązania jej przed upływem terminu, na który została zawarta, w części, w której ich wysokość przekracza trzykrotność miesięcznego wynagrodzenia otrzymanego przez podatnika z tytułu umowy o pracę, której przedmiotem są czynności związane z zarządzaniem, lub umowy o świadczenie usług zarządzania wiążącej go ze spółką – w wysokości 70% należnej odprawy lub odszkodowania (art. 30 ust. 1 pkt 16 u.p.d.o.f.);
 - 75% w sytuacji przychodów z tytułu gromadzenia oszczędności na więcej niż jednym indywidualnym koncie emerytalnym, w rozumieniu przepisów o indywidualnych kontach emerytalnych, w takim przypadku (art. 30 ust. 1 pkt 7a u.p.d.o.f.), a także w przypadku dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodu.

Ryczałtowe opodatkowanie dochodów dotyczy również podmiotów objętych tzw. ograniczonym obowiązkiem podatkowym, tj. niemających w Polsce miejsca zamieszkania. Dotyczy ono uzyskanych przez te podmioty na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej m.in. następujących przychodów²⁵⁵. Po pierwsze, podatek w formie ryczałtu pobiera się w wysokości

²⁵⁵ Zob. art. 29 u.p.d.o.f.

20% przychodu od przychodów z opłat za usługi w zakresie działalności widowiskowej, rozrywkowej lub sportowej, organizowanej za pośrednictwem osób fizycznych lub osób prawnych prowadzących działalność w zakresie imprez artystycznych, rozrywkowych lub sportowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Po drugie, pobiera się w formie ryczałtu w wysokości 20% przychodu tę należność z tytułu świadczeń doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze. Po trzecie, podatek w formie ryczałtu w wysokości 10% przychodów w sytuacji przychodów z tytułu należnych opłat za wywóz ładunków i pasażerów przyjętych do przewozu w portach polskich przez zagraniczne przedsiębiorstwa morskiej żeglugi handlowej, z wyjątkiem ładunków i pasażerów tranzytowych, a także od przychodów uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczne przedsiębiorstwa żeglugi powietrznej.

3. Ryczałty o charakterze fakultatywnym

W niektórych przypadkach można spotkać się z rozwiązaniami, w których ustawodawca daje możliwości opodatkowania ryczałtowego. Z takim przypadkiem mamy do czynienia w sytuacji podatników podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą. Podmioty te mogą wybrać sposób opodatkowania dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, w którym ma zastosowanie stawka 19% (tzw. podatek liniowy, art. 9a w zw. z art. 30c u.p.d.o.f.). Są oni obowiązani do złożenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego do 20 stycznia roku podatkowego pisemnego oświadczenia o wyborze tego sposobu opodatkowania. Jeżeli podatek rozpoczyna prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej w trakcie roku podatkowego, pisemne oświadczenie składa właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego nie później niż w dniu uzyskania pierwszego przychodu. Podatnicy, którzy są w ten sposób opodatkowani, tracą prawo do korzystania z większości ulg podatkowych. Nie mogą się także m.in. rozliczać łącznie z małżonkiem.

Formami zryczałtowanymi opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez osoby fizyczne są także: ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, karta podatkowa i zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów osób duchownych²⁵⁶. Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych może dotyczyć osób fizycznych otrzymujących przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej lub najmu, dzierżawy, a także umów o podobnym charakterze. Karta podatkowa ma natomiast zastosowanie wyłącznie w przypadku podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów osób duchownych odnosi się do osób duchownych uznanych w Polsce wyznań, uzyskanych z opłat otrzymywanych w związku z wykonywaniem swoich funkcji duszpasterskich. W przypadku ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych i karty podatkowej podatnicy, aby skorzystać z tych form opodatkowania, powinni złożyć stosowne oświadczenie o wyborze określonej formy zryczałtowanej. Inaczej jest w przypadku ryczałtu dotyczącego osób duchownych.

²⁵⁶ Zob. ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.

Co do zasady osoby duchowne objęte są wyżej wskazanym ryczałtem. Mogą jednak zrzec się tej formy opodatkowania, składając stosowne oświadczenie. W tym przypadku będą opodatkowane na zasadach ogólnych, płacąc podatek dochodowy od osób fizycznych na zasadach uregulowanych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Kolejną formą ryczałtową opłacania podatku dochodowego jest podatek tonażowy. Obejmuje on zarówno osoby fizyczne, jak i prawne, a także jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej będące przedsiębiorcami żegludowi prowadzące działalność polegającą na świadczeniu usług w żegludzie międzynarodowej, z wykorzystaniem statków o pojemności brutto (GT) powyżej 100 jednostek każdy, o ile dokonają wyboru tej formy opodatkowania (art. 3 ust. 1 ustawy z 24.08.2006 r. o podatku tonażowym, Dz.U. z 2014 r. poz. 511 ze zm.).

Z opodatkowaniem ryczałtowym mamy do czynienia także na gruncie podatku od towarów i usług. Podmiot świadczący usługi taksówek osobowych może wybrać opodatkowanie tych usług w formie ryczałtu według stawki 4% po uprzednim pisemnym zawiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca miesiąca poprzedzającego okres, w którym będzie stosował ryczałt (art. 114 u.p.t.u.). W podatku tym występuje także rolnik ryczałtowy, którym może być rolnik dokonujący dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczący usługi rolnicze, korzystający ze zwolnienia od podatku, a także ze zryczałtowanego zwrotu podatku w wysokości 7% kwoty należnej z tytułu dostawy produktów rolnych pomniejszonej o kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku²⁵⁷.

Art. 11. [Rok podatkowy]

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

1. Uwagi ogólne

W analizowanym przepisie wprowadzono zasadę, że rok podatkowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Ilekroć w ustawach szczególnych ustawodawca posługuje się pojęciem roku podatkowego, należy przez nie rozumieć rok kalendarzowy, czyli okres rozpoczynający się 1 stycznia, a kończący się 31 grudnia tego samego roku. W orzecznictwie wskazuje się, że w sytuacji gdy w ustawach podatkowych brak unormowań np. wyjaśniających pojęcie roku podatkowego, uzasadnione jest odwołanie się do art. 11 o.p., który tę definicję zawiera i stanowi, że rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy, chyba że ustawa podatkowa stanowi inaczej²⁵⁸.

Pojęcie roku podatkowego odgrywa istotną rolę zwłaszcza w podatkach rozliczanych w stosunku rocznym. Dotyczy to zatem obu podatków dochodowych. Analizując regula-

²⁵⁷ Zob. art. 2 pkt 19 w zw. z art. 115 u.p.t.u.

²⁵⁸ Wyrok WSA w Lublinie z 5.10.2012 r., I SA/Lu 572/12, LEX nr 1233440.

cje zawarte w tych świadczeniach, można zaobserwować pewną prawidłowość. W podatku dochodowym od osób prawnych ustawodawca raczej posługuje się pojęciem roku podatkowego. W podatku dochodowym od osób fizycznych funkcjonują natomiast oba pojęcia, tj. roku podatkowego i roku kalendarzowego²⁵⁹. Dodatkowo w niektórych przypadkach ustawodawca posługuje się ogólnym pojęciem roku²⁶⁰. Okres roku ma znaczenie przede wszystkim przy ustalaniu:

- przedmiotu opodatkowania, gdyż co do zasady dochodem podlegającym opodatkowaniu jest nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym, a w przypadku gdy w tym okresie koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą²⁶¹;
- podstawy obliczenia podatku, gdyż podatnik ma prawo obniżyć dochód w najbliższych kolejno po sobie następujących 5 latach podatkowych o wysokość straty poniesionej w roku podatkowym, z tym że wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% kwoty tej straty (art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p. oraz art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f.).

Pojęcie to ma także znaczenie, jeśli chodzi o inne elementy dotyczące podatków dochodowych, takie jak: prowadzenie ewidencji rachunkowej²⁶², zasady prowadzenia dokumentacji podatkowej dotyczącej podmiotów powiązanych²⁶³, definiowanie pojęcia przychodu związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej i częstotliwości jego uzyskiwania²⁶⁴, koszty uzyskania przychodów²⁶⁵, definiowanie pojęcia środków trwałych i określenia metod amortyzacji²⁶⁶, warunki skorzystania z określonych zwolnień²⁶⁷ czy wyłączeń podatkowych²⁶⁸, ustalenie zryczałtowanego podatku²⁶⁹, zasady obliczania zaliczki na podatek²⁷⁰, termin złożenia deklaracji rocznego zeznania podatkowego i zapłaty podatku²⁷¹.

²⁵⁹ Jako przykład wskazać można art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. (przy definicji przychodu mowa jest o roku kalendarzowym), a także art. 9a u.p.d.o.f. (przy zasadach wyboru zryczałtowanej formy opodatkowania mowa jest o roku podatkowym).

²⁶⁰ Zob. art. 14 ust. 1e u.p.d.o.f. przy ustaleniu daty powstania przychodu.

²⁶¹ Zob. art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p. i art. 9 ust. 1a i 2 u.p.d.o.f.

²⁶² Zgodnie z art. 9 ust. 1 u.p.d.o.p. podatnicy są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy.

²⁶³ Artykuł 9a ust. 2 i 3 u.p.d.o.p. oraz art. 25a ust. 2 u.p.d.o.f.

²⁶⁴ W art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. wskazuje się, że za przychody związane z działalnością gospodarczą i działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skonta; w ust. 3c wskazuje się, że jeżeli strony ustalą, iż usługa jest rozliczana w okresach rozliczeniowych, za datę powstania przychodu uznaje się ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub na wystawionej fakturze, nie rzadziej niż raz w roku.

²⁶⁵ W art. 15 ust. 4 u.p.d.o.p. wskazuje się, że co do zasady koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącalne w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody; zob. również art. 22 u.p.d.o.f.

²⁶⁶ Artykuł 16e u.p.d.o.p. i art. 22a, 22e u.p.d.o.f.

²⁶⁷ Artykuł 17 ust. 1 pkt 4e, 5a u.p.d.o.p. oraz art. 21 ust. 1 pkt 9a, 23c i 26 u.p.d.o.f.

²⁶⁸ Zob. art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f.

²⁶⁹ Artykuł 22 ust. 1c u.p.d.o.p.

²⁷⁰ Artykuł 25 u.p.d.o.p. oraz art. 31 i 32 u.p.d.o.f.

²⁷¹ Artykuł 26 i 27 u.p.d.o.p. oraz art. 45 u.p.d.o.f.

Okres roku podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych ma znaczenie dla weryfikacji możliwości korzystania z określonych uprawnień, np. tworzenia podatkowej grupy kapitałowej²⁷². Odnosi się to także w podatku dochodowym od osób fizycznych do wspólnie rozliczających się małżonków i osób samotnie wychowujących dzieci²⁷³. Pojęcie to jest także istotne przy wyborze zryczałtowanych form opodatkowania w tym podatku²⁷⁴.

Pojęcie roku podatkowego ma także znaczenie na gruncie innych podatków, np. w VAT przy nabyciu określonego statusu np. małego podatnika²⁷⁵, choć pojęcie to występuje również w podatkach dochodowych²⁷⁶, ale także m.in. przy określaniu zakresu przedmiotowego podatku²⁷⁷. W podatku akcyzowym występuje m.in. przy regulacji dotyczącej procedur uproszczonych²⁷⁸ czy zwolnienia z tego podatku²⁷⁹.

2. Rok podatkowy niebędący rokiem kalendarzowym

W podatku dochodowym od osób prawnych znajduje się podstawa prawna przyjęcia przez podatnika, że rokiem podatkowym będzie inny okres niż rok kalendarzowy. Dotyczy ona wszystkich podatników tego podatku bez względu na to, jakie podmioty będą wchodziły w skład struktury organizacyjnej tych podmiotów, czy jaka będzie struktura właścicielska. W orzecznictwie wskazuje się, iż błędna jest konkluzja, że z art. 11 o.p. wynika, że strona, której akcjonariuszami są osoby fizyczne, musi ustalić swój rok obrotowy tak jak rok podatkowy tych osób (rok kalendarzowy) oraz że skoro spółka komandytowo-akcyjna jest podmiotem odrębnym od wspólników, to brak podstaw do twierdzenia o konieczności dostosowania roku obrotowego spółki do roku wspólników (akcjonariuszy)²⁸⁰. Wskazuje się także, że o ile trzeba się zgodzić z tym, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawiera odrębnych regulacji prawnych co do określenia roku podatkowego osób fizycznych, zatem – stosownie do art. 11 o.p. – rokiem podatkowym w podatku dochodowym od osób fizycznych jest zawsze rok kalendarzowy, oraz że osoby prawne są uprawnione do określenia roku podatkowego niepokrywającego się z rokiem kalendarzowym (art. 8 u.p.d.o.p.) i jest to jedyna „ustawa podatkowa”, do której odnosi się art. 11 o.p., o tyle błędna jest konkluzja, że z powyższego wynika, iż podatnik podatku dochodowego

²⁷² W art. 1a ust. 2 pkt 4 u.p.d.o.p. wskazuje się, że podatkowa grupa kapitałowa będzie podatnikiem w tym podatku, jeśli podatkowa grupa kapitałowa osiągnie za każdy rok podatkowy udział dochodów w przychodach w wysokości co najmniej 3%.

²⁷³ Artykuł 6 i 6a u.p.d.o.f.

²⁷⁴ Artykuł 9a u.p.d.o.f.

²⁷⁵ Artykuł 2 pkt 25 u.p.t.u.

²⁷⁶ Zob. art. 4a pkt 10 u.p.d.o.p., wskazujący, że ilekroć w ustawie jest mowa o małym podatniku, oznacza to podatnika, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro; przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł; podobnie art. 5a pkt 20 u.p.d.o.f.

²⁷⁷ W art. 7 ust. 2 i 3 u.p.t.u., przy definicji prezentów, których dostawa nie podlega opodatkowaniu, a także art. 10 ust. 2 u.p.t.u., w którym określono limit wewnątrzwspólnotowej dostawy towaru.

²⁷⁸ Artykuł 7c ust. 4 u.p.a.

²⁷⁹ Artykuł 31a ust. 7 u.p.a.

²⁸⁰ Wyrok WSA w Poznaniu z 18.11.2015 r., I SA/Po 423/15, LEX nr 1946624.

od osób prawnych, którego współnikami są osoby fizyczne, musi ustalić swój rok obrotowy tak jak rok podatkowy tych osób (rok kalendarzowy)²⁸¹.

Analizowany przepis stanowi podstawę do tego, aby podatnik mógł postanowić w statucie, umowie spółki albo innym dokumencie odpowiednio regulującym zasady ustrojowe, że rokiem podatkowym będzie inny okres niż rok kalendarzowy (art. 8 ust. 1 u.p.d.o.p.). Podatnicy, dokonując wyboru okresu, który będzie w ich przypadku rokiem podatkowym, powinni uwzględniać różne aspekty, w tym charakter prowadzonej przez nie działalności²⁸². Podatnik powinien o wyborze, o którym mowa w art. 11 o.p., poinformować właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie 30 dni od dnia rozpoczęcia działalności, jeśli podatnik ten nie był dotychczas podatnikiem (art. 8 ust. 5 u.p.d.o.p.), a w innym przypadku w terminie 30 dni, licząc od dnia zakończenia ostatniego roku podatkowego (art. 8 ust. 4 u.p.d.o.p.).

Zasadą jest, że rok podatkowy trwa przez kolejnych 12 miesięcy kalendarzowych. Może on np. zaczynać się 1 kwietnia, a kończyć z końcem marca. Ustawodawca uregulował jednak przypadki, w których wybrany rok podatkowy będzie trwał krócej niż 12 miesięcy. W przypadku rozpoczęcia po raz pierwszy działalności pierwszy rok podatkowy trwa od dnia rozpoczęcia działalności do ostatniego dnia wybranego roku podatkowego, nie dłużej jednak niż 12 kolejnych miesięcy kalendarzowych (art. 8 ust. 2 u.p.d.o.p.). Rok podatkowy będzie więc trwał np. niespełna 8 miesięcy w przypadku, gdy podatnik zdecyduje, iż rok podatkowy rozpocznie się u niego 1 kwietnia, i rozpocznie działalność 20 sierpnia. W razie zmiany roku podatkowego za pierwszy po zmianie rok podatkowy uważa się okres od pierwszego miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do końca roku podatkowego nowo przyjętego (art. 8 ust. 3 u.p.d.o.p.). Podkreślić należy, że w takim przypadku okres ten nie może być krótszy niż 12 miesięcy i dłuższy niż 23 kolejne miesiące kalendarzowe. Rok podatkowy będzie trwał np. 14 miesięcy, w przypadku gdy podatnik, u którego do tej pory rokiem podatkowym był rok kalendarzowy wskaże w listopadzie, że rok podatkowy rozpocznie się u niego 1 kwietnia.

W ustawie podkreśla się, że jeżeli z odrębnych przepisów wynika obowiązek zamknięcia ksiąg rachunkowych (sporządzenia bilansu) przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego, za rok podatkowy uważa się okres od pierwszego dnia miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do dnia zamknięcia ksiąg rachunkowych (art. 8 ust. 6 u.p.d.o.p.). W tym przypadku za następny rok podatkowy uważa się okres od dnia otwarcia ksiąg rachunkowych do końca przyjętego przez podatnika roku podatkowego.

Przedstawione wyżej zasady mają odpowiednie zastosowanie do podatkowych grup kapitałowych. Z tym, że dla poszczególnych spółek tworzących grupę:

- 1) dzień poprzedzający początek roku podatkowego przyjętego przez grupę jest dniem kończącym rok podatkowy tych spółek;

²⁸¹ Wyrok WSA we Wrocławiu z 15.07.2015 r., I SA/Wr 1030/15, LEX nr 1948212.

²⁸² M. Jamroz, M. Sobieszek, *Wybór optymalnego roku podatkowego*, Prz. Pod. 2012, nr 4, s. 23 i n.

- 2) dzień następujący po dniu, w którym upłynął okres obowiązywania umowy lub w którym grupa utraciła status podatkowej grupy kapitałowej, jest dniem rozpoczynającym rok podatkowy tych spółek (art. 8 ust. 7 u.p.d.o.p.).

Art. 12. [Obliczanie terminów]

§ 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 w formie dokumentu elektronicznego do organu podatkowego, a nadawca otrzymał urzędowe poświadczenie odbioru;
- 2) nadane w polskiej placówce pocztowej operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (Dz. U. z 2016 r. poz. 1113, 1250, 1823 i 1948) 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. Uwagi ogólne

Przepis ten ma zastosowanie do terminów dotyczących podatnika lub innego podmiotu stosunku podatkowoprawnego. Nie ma natomiast zastosowania do terminów odnoszących się do organu podatkowego, np. na przeprowadzenie postępowania podatkowego, do doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego w ramach przedawnienia wymiaru²⁸³. W pierwszych czterech paragrafach dotyczy on terminów, które są

²⁸³ Zob. art. 68 o.p.

określane w dniach, tygodniach, miesiącach lub latach. Występują one w ordynacji podatkowej (np. termin do złożenia odwołania, o którym mowa szerzej w kolejnych punktach komentarza), ale także w przepisach prawa podatkowego (np. termin określający moment rozpoczynający opodatkowanie ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych²⁸⁴). Mają one przy tym charakter materialnoprawny lub też proceduralny (szerzej zob. rozważania w kolejnym punkcie komentarza). Dwa ostatnie paragrafy natomiast odnoszą się zarówno do terminów określonych w dniach, tygodniach, miesiącach lub latach, jak i do terminów określanych kalendarzowo. W prawie podatkowym występują terminy, w których wskazuje się określony kalendarzowo czas na dokonanie pewnej czynności. Z taką sytuacją mamy do czynienia np. w przypadku terminu do złożenia oświadczenia o zryczałtowanej formie opodatkowania dochodu, które powinno zostać złożone do 20 stycznia roku podatkowego²⁸⁵. W podobny sposób ustawodawca również określa termin do złożenia deklaracji czy zapłaty zaliczki, raty, podatku, np. do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym²⁸⁶. Twierdzenie, iż art. 12 § 5 i 6 o.p. mają zastosowanie do wszystkich terminów występujących w prawie podatkowym, wynika z ogólnego sformułowania „termin”, które zostało użyte w tych przepisach bez jego doprecyzowania. W § 5 uregulowano mechanizm określania momentu, w którym upływa termin, gdy ostatni jego dzień przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy. W § 6 uregulowano natomiast przypadki, których zaistnienie oznaczać będzie, że termin uważa się za dochowany.

2. Terminy materialnoprawne i proceduralne

Ustawodawca na gruncie prawa podatkowego wprowadza liczne terminy, w których podatnik lub inne podmioty stosunku podatkowoprawnego powinny dokonać określonych czynności. Terminy te mają przy tym charakter materialnoprawny lub proceduralny. Artykuł 12 o.p. ma zastosowanie do obu tych rodzajów terminów. Terminy te mogą wynikać z ordynacji podatkowej, lecz także z przepisów ustaw szczególnych. Oba rodzaje terminów występują na gruncie ordynacji podatkowej. Mamy bowiem do czynienia z jednej strony np. z 14-dniowym terminem do złożenia odwołania od decyzji²⁸⁷ (termin proceduralny), ale także z drugiej z terminem na złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty, który wygasa po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego²⁸⁸ (termin materialnoprawny). Terminy proceduralne są jednocześnie terminami przywracalnymi, podczas gdy terminy materialne nie podlegają przywróceniu. Przywracalność terminów polega na tym, że w razie uchybienia terminowi należy go przywrócić na prośbę zainteresowanego, jeżeli uprawdopodobni on, że uchybienie nastąpiło bez jego winy²⁸⁹.

²⁸⁴ W art. 7 ust. 1 u.z.p.d. wskazuje się, że do podatników rozpoczynających działalność w roku podatkowym, którzy w poprzednim roku podatkowym nie prowadzili działalności, opodatkowanie ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych stosuje się od dnia uzyskania pierwszego przychodu.

²⁸⁵ Zob. art. 9a u.p.d.o.f.

²⁸⁶ Zob. np. art. 45 u.p.d.o.f., a także art. 6 i 9 u.p.o.l.

²⁸⁷ Artykuł 223 § 2 o.p.

²⁸⁸ Zob. art. 79 § 2 o.p.

²⁸⁹ Zob. art. 162 § 1 o.p.

Z terminem materialnym mamy do czynienia w przypadku, gdy uchybienie terminowi wyłącza powstanie stosunku materialnoprawnego, natomiast cechą charakterystyczną terminu procesowego jest to, iż uchybienie mu skutkuje bezskutecznością procesowej czynności, co tylko w następstwie może wpłynąć na sytuację materialnoprawną jednostki²⁹⁰. Z terminem materialnoprawnym mamy do czynienia np. w przypadku terminu do złożenia oświadczenia o wyborze uproszczonej formy opodatkowania, które powinno być złożone do 20 stycznia roku podatkowego (art. 9a u.p.d.o.f.). Uchybienie temu terminowi powoduje utratę prawa do zastosowania tej formy rozliczania się z fiskusem i konieczność stosowania ogólnych zasad opodatkowania podatkiem dochodowym²⁹¹. Występuje tu więc wyraźna sankcja przewidziana za uchybienie terminowi do dokonania określonej czynności²⁹². Podobnym terminem materialnoprawnym jest termin do złożenia wniosku o zwrot podatku akcyzowego. Znajduje to potwierdzenie w orzecznictwie²⁹³ oraz w literaturze przedmiotu²⁹⁴. Podkreśla się, że termin prawa materialnego jest terminem, który ogranicza w czasie dochodzenie lub inną realizację praw podmiotowych, a jego skuteczny upływ powoduje wygaśnięcie określonego prawa podmiotowego lub niemożliwość jego realizacji oraz że podlega on przywróceniu tylko wyjątkowo i jedynie wówczas, gdy taką możliwość przewidują przepisy określające dany termin²⁹⁵. Terminy procesowe dotyczą dokonywania czynności procesowych, które stają się aktualne już w toku konkretnego postępowania²⁹⁶. Bezskuteczny upływ takiego terminu pozbawia stronę możliwości skutecznego dokonania określonej czynności procesowej (np. złożenia odwołania od decyzji czy skargi do sądu administracyjnego).

3. Terminy określone w dniach, tygodniach, miesiącach i latach

Zgodnie z art. 12 § 1 o.p. jeżeli początkiem terminu określonego w dniach jest pewne zdarzenie, przy obliczaniu tego terminu nie uwzględnia się dnia, w którym zdarzenie nastąpiło. Upływ ostatniego z wyznaczonej liczby dni uważa się za koniec terminu. Z art. 223 § 1 w zw. z § 2 pkt 1 o.p. wynika, że odwołanie wnosi się do właściwego organu odwoławczego za pośrednictwem organu podatkowego, który wydał decyzję w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji stronie. Z analizy powyższej regulacji wynika, że licząc termin, w któ-

²⁹⁰ Zob. B. Adamiak (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1996, s. 287 i n.

²⁹¹ R. Dowgier, M. Popławski, *Zwrot podatku akcyzowego producentom rolnym. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 58 i n.

²⁹² Zob. również art. 4 ust. 2 ustawy z 12.09.1996 r. o zmianie ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz.U. Nr 127, poz. 593), który stanowi, że w przypadku nieprzedłożenia zezwolenia na obrót hurtowy piwem, winami, miodami pitnymi oraz innymi alkoholami o zawartości do 18% alkoholu w terminie określonym w ust. 1 (tj. 60 dni od dnia wejścia w życie ustawy), zezwolenie wygasa.

²⁹³ Wyrok NSA z 22.12.2009 r., I FSK 1034/08, LEX nr 582414; wyrok WSA w Gdańsku z 9.10.2007 r., I SA/Gd 381/07, LEX nr 303045.

²⁹⁴ Zob. A. Bartosiewicz, *Zwrot podatku akcyzowego od paliwa nabywanego przez rolników*, Fin. Kom. 2006, nr 11; S. Presnarowicz, *Procedury zwrotu podatku akcyzowego producentom rolnym. Komentarz*, Warszawa 2009; R. Dowgier, M. Popławski, *Zwrot podatku akcyzowego...*, s. 58 i n.

²⁹⁵ R. Dowgier, M. Popławski, *Zwrot podatku akcyzowego...*, s. 58 i n.

²⁹⁶ Zob. wyrok NSA w Warszawie z 19.01.1998 r., II SA 1252/97, LEX nr 43199.

rym podatnik może złożyć odwołanie, nie bierzemy pod uwagę dnia, w którym doręczono mu decyzję. Czternastodniowy termin będzie więc upływał w istocie rzeczy od następnego dnia po dniu, w którym doręczono decyzję. Jeśli więc została ona doręczona 10 stycznia, to podatnik może skutecznie złożyć odwołanie najpóźniej 24 stycznia.

Zgodnie z art. 12 § 2 o.p. terminy określone w tygodniach kończą się z upływem tego dnia w ostatnim tygodniu, który odpowiada początkowemu dniowi terminu. W art. 138i § 3 o.p. wskazuje się, że adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy, który wypowiedział pełnomocnictwo, jest obowiązany działać za stronę jeszcze przez 2 tygodnie od wypowiedzenia, chyba że mocodawca zwolni go z tego obowiązku. Jeśli więc adwokat wypowie pełnomocnictwo 17.11.2016 r. (czwartek) będzie musiał, co do zasady, działać za stronę jeszcze przez 2 kolejne tygodnie, tj. łącznie aż do 1.12.2016 r. (czwartek).

Na podstawie art. 12 § 3 o.p. 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. W art. 291b o.p. podnosi się natomiast, że jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości, kontrolowany ma obowiązek zawiadomienia organu podatkowego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej. W razie niedopełnienia tego obowiązku postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego uznaje się za doręczone pod dotychczasowym adresem. W przypadku gdy kontrola podatkowa, w której stwierdzono nieprawidłowości u podatnika, zostanie zakończona 14.12.2016 r. (dzień doręczenia protokołu kontroli²⁹⁷), podatnik będzie musiał zawiadamiać o każdej zmianie swojego adresu dokonanej łącznie aż do 14.04.2017 r.

Na podstawie art. 12 § 4 o.p. 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. Na podstawie art. 68 § 5 o.p. bieg terminu przedawnienia zawiesza się, jeżeli wydanie decyzji jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia trwa do dnia, w którym decyzja innego organu stała się ostateczna lub orzeczenie sądu uprawomocniło się, nie dłużej jednak niż przez 2 lata. W konsekwencji jeśli organ podatkowy prowadzący postępowanie podatkowe nie mógł wydać decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego i zawiesił postępowanie 7.03.2015 z uwagi na fakt, iż jego rozstrzygnięcie było zależne od decyzji innego organu administracji publicznej, to będzie to powodowało również zawieszenie biegu terminu przedawnienia wymiaru, lecz nie dłużej niż do 7.03.2017 r., nawet jeśli organ administracji do tego czasu nie zakończy postępowania, które było przyczyną zawieszenia postępowania podatkowego.

²⁹⁷ Zgodnie z art. 291 § 4 o.p. kontrola zostaje zakończona w dniu doręczenia protokołu kontroli.

4. Terminy na dokonanie pewnej czynności określone kalendarzowo

W pkt 1 komentarza do niniejszego artykułu wskazano, że w prawie podatkowym występują również terminy, w których mamy do czynienia z kalendarzowo określonym czasem na dokonanie określonej czynności, np. 30 kwietnia na złożenie deklaracji lub 20 stycznia na złożenie oświadczenia o wyborze zryczałtowanej formy opodatkowania. W takim przypadku dana czynność powinna być dokonana najpóźniej w ostatnim dniu tego terminu. Reguła ta wynika z charakteru tych terminów i nie ma potrzeby jej doregulowywania w ordynacji podatkowej. Ustawodawca jednak w pewnych przypadkach uczynił wyjątek. Mechanizm ten został bowiem bezpośrednio uregulowany w ordynacji podatkowej przy terminach płatności podatków²⁹⁸.

5. Wydłużenie terminu przypadającego na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy

Reguły zawarte w art. 12 § 1–4 o.p. dotyczące upływu terminu są modyfikowane, w przypadku gdy po zastosowaniu norm w nich zawartych ostatni dzień terminu będzie przypadać w sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy. W takim przypadku ma bowiem zastosowanie art. 12 § 5 o.p. Zgodnie z tym przepisem jeżeli ostatni dzień terminu przypada w 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. Oznacza to, że 14-dniowy termin na złożenie odwołania od decyzji²⁹⁹ będzie upływał, co do zasady, na podstawie art. 12 § 1 o.p. następnego dnia po dniu, w którym doręczono taką decyzję. Jeśli jednak decyzja ta zostałaby doręczona np. 23.12.2016 r., to podatnik mógłby skutecznie złożyć odwołanie 6.01.2017 r. Biorąc jednak pod uwagę, że jest to dzień ustawowo wolny od pracy (Święto Trzech Króli), ostatnim dniem na złożenia odwołania będzie 9.01.2017 r.

Jak wskazano wcześniej (zob. pkt 1 komentarza do niniejszego przepisu), art. 12 § 5 o.p. ma zastosowanie do wszystkich terminów dotyczących prawa podatkowego, w tym również do terminów określonych. W związku z tym, że 30.04.2017 r. (termin do złożenia zeznania w podatku dochodowym od osób fizycznych) przypada w niedzielę, zgodnie z art. 12 § 5 o.p. termin do złożenia zeznania na podatek dochodowy od osób fizycznych i zapłaty wykazanego w niej podatku upływa 2.05.2017 r. Dzień 1 maja jest również dniem ustawowo wolnym od pracy.

Należy podkreślić, że art. 12 § 5 o.p. nie ma zastosowania w przypadkach, gdy istnieje obowiązek składania deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej³⁰⁰. W literaturze wskazuje się również na wyjątki dotyczące stosowania art. 12 § 5, podnosząc, że termin do złożenia deklaracji VAT w formie elektronicznej nie podlega wydłużeniu zgodnie

²⁹⁸ Zgodnie np. z art. 47 § 3 o.p. jeżeli podatnik jest obowiązany sam obliczyć i wpłacić podatek, za termin płatności uważa się ostatni dzień, w którym zgodnie z przepisami prawa podatkowego wpłata powinna nastąpić.

²⁹⁹ Zob. art. 223 § 2 pkt 1 o.p.

³⁰⁰ Zob. np. art. 45ba u.p.d.o.f., gdzie uregulowano obowiązek składania deklaracji, informacji oraz rocznego obliczenia podatku za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

z tym przepisem, co oznacza, że jeśli termin do dokonania tej czynności wypada w dniu wolnym od pracy, to i tak ta deklaracja powinna zostać wysłana w sobotę lub w tym dniu wolnym od pracy³⁰¹.

Przepisy ordynacji podatkowej nie zawierają definicji dni ustawowo wolnych od pracy. Zgodnie z art. 1 ustawy z 18.01.1951 r. o dniach wolnych od pracy (Dz.U. z 2015 r. poz. 90) tymi dniami są wszystkie niedziele, a także dni niżej wymienione:

- a) 1 stycznia – Nowy Rok,
- b) 6 stycznia – Święto Trzech Króli,
- c) pierwszy dzień Wielkiej Nocy,
- d) drugi dzień Wielkiej Nocy,
- e) 1 maja – Święto Państwowe,
- f) 3 maja – Święto Narodowe Trzeciego Maja,
- g) pierwszy dzień Zielonych Świątek,
- h) dzień Bożego Ciała,
- i) 15 sierpnia – Wniebowzięcie Najświętszej Maryi Panny,
- j) 1 listopada – Wszystkich Świętych,
- k) 11 listopada – Narodowe Święto Niepodległości,
- l) 25 grudnia – pierwszy dzień Bożego Narodzenia,
- m) 26 grudnia – drugi dzień Bożego Narodzenia.

Należy zwrócić uwagę, że inny mechanizm dotyczący terminów ustawodawca przewidział w kodeksie postępowania administracyjnego. W art. 57 § 4 k.p.a. wskazuje się, że jeżeli koniec terminu przypada na dzień ustawowo wolny od pracy, za ostatni dzień terminu uważa się najbliższy następny dzień powszedni. Brak jest w tej ustawie mechanizmu przedłużania terminu właściwego dla art. 12 § 5 o.p., gdy ostatni jego dzień przypada w sobotę. Wprawdzie w orzecznictwie można spotkać się z poglądem, że sobotę należy uznać za dzień ustawowo wolny od pracy lub równorzędny z dniem ustawowo wolnym od pracy w rozumieniu art. 57 § 4 k.p.a., jednak Sąd Najwyższy odstąpił od tej tezy w postanowieniu z 4.10.2001 r. (I CZ 116/01, LEX nr 52578), stwierdzając, że „dodatkowe dni wolne od pracy (w tym soboty) wprowadzone do przepisów kodeksu pracy ustawą z 2.02.1996 r. o zmianie ustawy Kodeks pracy oraz o zmianie niektórych ustaw nie są dniami uznanymi ustawowo za wolne od pracy w znaczeniu użytym w art. 115 k.c. i analogicznie także w rozumieniu art. 57 § 4 k.p.a.”³⁰². Oznacza to, że jeżeli ostatni dzień terminu, do którego ma zastosowanie kodeks postępowania administracyjnego, np. terminu składania wniosków o zwrot podatku akcyzowego, przypada na dzień ustawowo wolny od pracy, termin ten ulega przedłużeniu do następnego dnia powszedniego, ale z uwagi na to, że sobota nie jest dniem ustawowo wolnym od pracy, jeżeli ostatni dzień terminu do złożenia wniosku o zwrot podatku akcyzowego wypada w sobotę, wniosek nie może być złożony w późniejszym terminie, np. w najbliższym dniu roboczym³⁰³.

³⁰¹ M. Pogroszewska, *Szczególne terminy nie dla wszystkich*, „Rzeczpospolita” z 26.01.2015 r.

³⁰² R. Dowgier, M. Popławski, *Zwrot podatku akcyzowego...*, s. 58 i n.

³⁰³ R. Dowgier, M. Popławski, *Zwrot podatku akcyzowego...*, s. 58 i n.

6. Czynności, których podjęcie skutkuje uznaniem terminu za zachowany

6.1. Uwagi ogólne

Artykuł 12 § 6 o.p. uzupełnia mechanizmy dotyczące terminów określone w przepisach § 1–5. Oznacza to, że ustalając ostatni dzień terminu występującego w prawie podatkowym, do którego ma zastosowanie ordynacja podatkowa, w pierwszej kolejności należy dokonać analizy § 1–5. W § 6 uregulowano natomiast czynności, których zaistnienie w ostatnim dniu terminu ustalonego na podstawie § 1–5 będzie traktowane jako podjęcie z zachowaniem tego terminu.

W literaturze wskazuje się, że mając na uwadze art. 12 § 6 o.p., należy przyjąć, że nawet w ostatniej sekundzie dnia, który jest końcowym dniem terminu, w którym podatnik miał obowiązek ujawnić przedmiot podatku, podstawę opodatkowania lub złożyć deklarację, istnieje możliwość złożenia deklaracji podatkowej ujawniającej przedmiot i podstawę opodatkowania³⁰⁴. Zastosowanie tego przepisu nie będzie oznaczało, że w dniu, w którym zaistnieje zdarzenie określone w tym przepisie, np. nadanie pisma za pośrednictwem Poczty Polskiej, zaistnieją inne okoliczności, o których mowa w innych przepisach prawa podatkowego, np. nastąpi wszczęcie postępowania podatkowego na wniosek strony. W orzecznictwie podkreśla się również, iż należy odróżnić datę wszczęcia postępowania i doręczenia wniosku strony od zachowania przez stronę terminu. W przypadku wszczęcia postępowania datą wszczęcia jest dzień doręczenia (otrzymania) żądania przez organ podatkowy, a nie dokonanie czynności określonych w art. 12 § 6 o.p.³⁰⁵ Artykuł 12 § 6 o.p. nie dotyczy natomiast organu podatkowego. Oznacza to np., że nie wystarczy nadanie na pocztę decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego przed upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 68 o.p. Znajduje to potwierdzenie w orzecznictwie³⁰⁶.

6.2. Wysłanie do organu podatkowego pisma w formie dokumentu elektronicznego

W świetle art. 12 § 6 pkt 1 o.p. termin uważa się za zachowany, jeżeli przed jego upływem pismo zostało wysłane w formie dokumentu elektronicznego do organu podatkowego, a nadawca otrzymał urzędowe poświadczenie odbioru. W przepisie tym wskazuje się dwa warunki, których spełnienie powoduje możliwość zastosowania ochrony wynikającej z tej regulacji. Zgodnie z pierwszym z nich pismo ma zostać wysłane w formie dokumentu elektronicznego. Drugim warunkiem jest otrzymanie przez nadawcę urzędowego poświadczenia odbioru. Pojęciem dokumentu elektronicznego posługują się liczne przepisy ordynacji

³⁰⁴ K. Buk, *Uchylenie się od opodatkowania w świetle Kodeksu karnego skarbowego*, cz. 2, Dor. Pod. 2007, nr 2, s. 22.

³⁰⁵ Wyrok WSA w Olsztynie z 28.04.2016 r., I SA/Ol 120/16, LEX nr 2054185, a także wyrok WSA w Szczecinie z 25.11.2015 r., I SA/Sz 860/15, LEX nr 1952791.

³⁰⁶ Wyrok WSA w Białymstoku z 4.03.2015 r., I SA/Bk 635/14, LEX nr 1666993, gdzie wskazuje się, że art. 12 § 6 o.p. nie ma zastosowania do działań organu podatkowego.

podatkowej (np. art. 3a³⁰⁷ i 138a³⁰⁸). Biorąc pod uwagę przedmiot analizy, należy zwrócić uwagę na dwa z nich. Z analizy art. 144a § 1 pkt 1 o.p. wynika, że strona może złożyć podanie w formie dokumentu elektronicznego przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy. Zgodnie natomiast z art. 168 § 1 o.p. podania (żądania, wyjaśnienia, odwołania, zażalenia, ponaglenia, wnioski) mogą być wnoszone pisemnie lub ustnie do protokołu, a także za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego utworzoną na podstawie ustawy o informatyzacji lub portal podatkowy. W ostatnim z tych przepisów mowa jest o składaniu podania za pomocą środków komunikacji elektronicznej, nie zaś o piśmie składanym elektronicznie. Mimo to należy uznać, że powyższe pojęcia niosą tożsamą treść. Potwierdzeniem prawidłowości tego twierdzenia jest analiza art. 168 § 3 o.p., w którym mowa jest o podaniu składanym w formie dokumentu elektronicznego. Trudno byłoby uzasadnić, że § 1 art. 168 miałby zastosowanie do innego rodzaju dokumentów niż § 3 tego samego przepisu. Z analizy powyższych przepisów wynika, że pismo, o którym mowa w art. 12 § 6 o.p., może zostać wysłane przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy. Jeśli chodzi o tę skrzynkę, należy wskazać, że jej funkcjonowanie jest oparte na przepisach ustawy o informatyzacji. Zgodnie natomiast z art. 3 pkt 14 o.p. przez pojęcie portalu podatkowego rozumie się system teleinformatyczny administracji podatkowej służący do kontaktu organów podatkowych z podatnikami, płatnikami i inkasentami, a także ich następcami prawnymi oraz osobami trzecimi, w szczególności do wnoszenia podań, składania deklaracji oraz doręczania pism organów podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Ordynacja podatkowa reguluje również sposób uwierzytelniania podania wnoszonego w formie dokumentu elektronicznego, elementy, które powinno ono zawierać, a także zasady postępowania w przypadku stwierdzenia przez organ jego braków. Zgodnie z art. 168 § 3a o.p. podanie wniesione w formie dokumentu elektronicznego powinno być uwierzytelnione przy użyciu mechanizmów określonych w art. 20a ust. 1 albo 2 u.i.d.p., zawierać dane w ustalonym formacie, określonym we wzorze podania zawartym w odrębnych przepisach, jeżeli te przepisy nakazują wnoszenie podań według określonego wzoru, a także zawierać adres elektroniczny wnoszącego podanie. Na podstawie § 3b tego przepisu jeżeli podanie to nie zawiera adresu elektronicznego, organ podatkowy przyjmuje, że właściwy jest adres elektroniczny, z którego nadano podanie wniesione w formie dokumentu elektronicznego, a gdy wniesiono je w innej formie i zawiera ono żądanie komunikowania się z podatnikiem elektronicznie, doręczenie pism następuje na adres elektroniczny podatnika, przy czym w pierwszym piśmie poucza się o warunku podania adresu elektronicznego w żądaniu doręczania pism środkami komunikacji elektronicznej.

³⁰⁷ Zgodnie z art. 3a § 1 o.p. jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, deklaracje mogą być składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej. W § 2 zwraca się natomiast uwagę, że organ podatkowy, elektroniczna skrzynka podawcza systemu teleinformatycznego administracji podatkowej lub portal podatkowy potwierdzają w formie dokumentu elektronicznego złożenie deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

³⁰⁸ Zgodnie z art. 138a § 3 o.p. pełnomocnictwo w formie dokumentu elektronicznego powinno być uwierzytelnione za pomocą mechanizmów określonych w art. 20a ust. 1 albo 2 u.i.d.p.

Zgodnie z art. 12 § 6 pkt 1 o.p. aby termin uznano za zachowany, nadawca powinien otrzymać urzędowe poświadczenie odbioru pisma, które zostało wysłane w formie dokumentu elektronicznego do organu podatkowego. Na podstawie art. 168 § 4 o.p. w przypadku wniesienia podania w formie dokumentu elektronicznego organ obowiązany jest potwierdzić wniesienie podania przez doręczenie urzędowego poświadczenia odbioru na wskazany przez wnoszącego adres elektroniczny. W § 4a tego przepisu wskazuje się natomiast, iż urzędowe poświadczenie odbioru podania wniesionego w formie dokumentu elektronicznego zawiera informację o tym, że pisma w sprawie będą doręczane za pomocą środków komunikacji elektronicznej, a także pouczenie o prawie do rezygnacji z doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, o którym mowa w art. 144a § 1b o.p. W orzecznictwie wskazuje się, że potwierdzeniem złożenia deklaracji podatkowej za pomocą środków komunikacji elektronicznej jest wyłącznie urzędowe poświadczenie odbioru, stanowiące odrębny dokument elektroniczny, wysyłany przez organ bądź elektroniczną skrzynkę oddawczą³⁰⁹.

6.3. Nadanie pisma do organu podatkowego w polskiej placówce pocztowej operatora wyznaczonego lub w placówce pocztowej operatora świadczącego pocztowe usługi powszechne w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej lub nadane w państwie spoza Unii Europejskiej

Zgodnie z art. 12 § 6 pkt 2 o.p. termin uznaje się także za zachowany w przypadku, gdy pismo w terminie zostanie nadane w polskiej placówce pocztowej operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy z 23.11.2012 r. – Prawo pocztowe (Dz.U. z 2016 r. poz. 1113 ze zm.) 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. Istotnym zagadnieniem jest przy tym sposób potwierdzenia, iż pismo zostało przez podatnika nadane zgodnie z treścią analizowanego przepisu. W orzecznictwie wskazuje się, że art. 12 § 6 pkt 2 o.p. nie wymaga, aby strona nadająca pismo posiadała zwrotne poświadczenie odbioru przesyłki, co oznacza, iż oryginalny dowód nadania listu poleconego stanowi dostateczne potwierdzenie nadania pisma w polskiej placówce pocztowej³¹⁰.

Pojęcie operatora wyznaczonego zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 13 pr. poczt. Zgodnie z tym przepisem operatorem wyznaczonym jest operator pocztowy obowiązany do świadczenia usług powszechnych. Na podstawie art. 178 w zw. z art. 192 pr. poczt. do końca 2015 r. Poczta Polska S.A. pełniła obowiązki operatora wyznaczonego. W dniu 20.05.2015 r. przez Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej zostały ogłoszone wyniki dotyczące wyboru operatora pocztowego wyznaczonego do świadczenia usług powszechnych na lata 2016–2025³¹¹, z których wynika, że w tym okresie operatorem wyznaczonym będzie w dal-

³⁰⁹ Wyrok WSA w Łodzi z 2.06.2015 r., I SA/Łd 388/15, LEX nr 1748262.

³¹⁰ Wyrok WSA w Gdańsku z 30.09.2015 r., I SA/Gd 1263/15, LEX nr 1955592.

³¹¹ https://www.uke.gov.pl/files/?id_plik=19737 (dostęp: 4.08.2016)

szym ciągu Poczta Polska SA. Oznacza to, że nadanie listu w placówce Poczty Polskiej SA w ostatnim dniu terminu do złożenia deklaracji, który upływa 30 kwietnia, będzie oznaczało, że deklaracja została złożona w terminie. Nie ma znaczenia, że faktycznie pismo to dotrze do siedziby właściwego organu podatkowego np. 5 maja. Inaczej będzie wyglądała sytuacja, gdy podatnik nada taką deklarację w placówce innej firmy świadczącej usługi pocztowe, np. InPost. Z uwagi na fakt, iż podmiot ten nie jest operatorem wyznaczonym w rozumieniu powyższych przepisów, nie będzie można uznać, że termin na złożenie tego pisma został zachowany w świetle art. 12 § 6 pkt 2 o.p. Znajduje to potwierdzenie w orzecznictwie, gdzie wskazuje się, że nadanie przesyłki w firmie kurierskiej nie korzysta z domniemania określonego w przepisie art. 12 § 6 pkt 2 o.p., który stanowi, iż termin uważa się za zachowany, jeżeli przed jego upływem pismo zostało nadane w polskiej placówce pocztowej operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy z 2012 r. – Prawo pocztowe albo złożone w polskim urzędzie konsularnym³¹². W przypadku nadania odwołania za pośrednictwem operatora publicznego (a zatem niebędącego operatorem wyznaczonym) o zachowaniu terminu będzie decydować data doręczenia organowi odwołania, a nie data jego nadania³¹³.

Brzmienie art. 12 § 6 pkt 2 o.p. zostało zmienione z dniem 1.01.2016 r. przez art. 1 pkt 3 noweli z 10.09.2015 r. W przepisie tym dodano, że zachowanie terminu będzie miało również miejsce w przypadku nadania pisma 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. Do końca 2015 r. w świetle tego przepisu skutek ten następował jedynie przez nadanie w polskiej placówce pocztowej operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy – Prawo pocztowe albo złożenie pisma w polskim urzędzie konsularnym. W uzasadnieniu tej zmiany wskazywano, że brzmienie tego przepisu obowiązujące do końca 2015 r. nie regulowało przypadków, gdy podatnik, przebywając za granicą, nadaje pisma adresowane do polskich organów podatkowych, korzystając z usług zagranicznych placówek pocztowych³¹⁴. Wprowadzona zmiana miała na celu zrównanie skutków złożenia pisma procesowego w placówce pocztowej operatora wyznaczonego w Polsce i placówce pocztowej operatora świadczącego pocztowe usługi powszechne w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej³¹⁵. Podniesiono również, że rozwiązanie to jest analogiczne do wprowadzonego w art. 165 § 2 k.p.c. ustawą z 13.06.2013 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. poz. 880), które dostosowało ten przepis do regulacji art. 18 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej³¹⁶. W odniesieniu do krajów spoza Unii Europejskiej w celu usunięcia wątpliwości i umożliwienia nadawcom zagranicznym właściwego zaplanowania daty nadania przesyłki proponuje się doprecyzowanie przepisu art. 12 § 6 pkt 2 o.p.

³¹² Wyrok WSA w Gdańsku z 15.12.2015 r., I SA/Gd 1053/15, LEX nr 1947517.

³¹³ Wyrok WSA w Rzeszowie z 22.01.2015 r., I SA/Rz 948/14, LEX nr 1629228.

³¹⁴ Zob. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw zgłoszonego 2.06.2015 r., druk sejmowy nr 3462, Sejm VII kadencji.

³¹⁵ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa..., druk sejmowy nr 3462, Sejm VII kadencji.

³¹⁶ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa..., druk sejmowy nr 3462, Sejm VII kadencji.

przez wskazanie, że termin uważa się za zachowany także wówczas, jeżeli przed jego upływem pismo zostało otrzymane przez polską placówkę pocztową operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy – Prawo pocztowe. W związku z powyższym nieaktualne staje się już twierdzenie, że podatnicy mieszkający na stałe poza Polską powinni składać pisma procesowe w placówce konsularnej albo odpowiednio wcześniej wysłać je lokalną pocztą³¹⁷.

6.4. Inne czynności, których podjęcie w terminie skutkuje uznaniem terminu za zachowany

Zgodnie z art. 12 § 6 pkt 2 o.p. wskazuje się, że termin uważa się za zachowany, jeżeli przed jego upływem pismo zostało złożone w polskim urzędzie konsularnym. W art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy z 25.06.2015 r. – Prawo konsularne (Dz.U. poz. 1274 ze zm.) zdefiniowano pojęcie urzędu konsularnego, którym są: konsulat generalny, konsulat, wicekonsulat albo agencja konsularna, wydział konsularny lub inna komórka organizacyjna wyodrębniona w strukturze przedstawicielstwa dyplomatycznego Rzeczypospolitej Polskiej, obsługujące konsula.

W art. 12 § 6 pkt 3 o.p. mowa jest o tym, że termin uważa się za zachowany, jeżeli przed jego upływem pismo zostało złożone przez żołnierza lub członka załogi statku morskiego w dowództwie jednostki wojskowej lub kapitanowi statku. W ustawie z 9.10.2009 r. o dyscyplinie wojskowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 772 ze zm.) w art. 3 pkt 16 wskazuje się, że przez pojęcie dowódcy jednostki wojskowej należy rozumieć dowódcę (dyrektora, szefa, komendanta, prezesa lub inną osobę na równorzędnym stanowisku służbowym) jednostki wojskowej. W pkt 18 tego przepisu stanowi się natomiast, że przez pojęcie jednostki wojskowej należy rozumieć jednostkę wojskową, o której mowa w ustawie z 21.11.1967 r. o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej oraz ustawie z 17.12.1998 r. o zasadach użycia lub pobytu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej poza granicami państwa (Dz.U. z 2014 r. poz. 1510), a także komórkę organizacyjną Ministerstwa Obrony Narodowej, jednostkę organizacyjną podległą Ministrowi Obrony Narodowej lub przez niego nadzorowaną oraz przedsiębiorstwo państwowe, dla którego jest on organem założycielskim. W art. 12 § 6 pkt 4 o.p. podkreśla się, że ten sam skutek nastąpi, gdy pismo zostanie złożone przez osobę pozbawioną wolności w administracji zakładu karnego. W pkt 5 podnosi się natomiast, że pismo będzie uznane za złożone z zachowaniem terminu w przypadku złożenia go przez osobę aresztowaną w administracji aresztu śledczego.

³¹⁷ Wyrok WSA w Gliwicach z 23.07.2014 r., I SA/Gl 1203/13, LEX nr 1493935.

DZIAŁ II

Organy podatkowe i ich właściwość

ROZDZIAŁ 1

Organy podatkowe

Art. 13. [Organy podatkowe]

- § 1. Organem podatkowym, stosownie do swojej właściwości, jest:
- 1) naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa – jako organ pierwszej instancji;
 - 1a) naczelnik urzędu celno-skarbowego jako organ odwoławczy w zakresie decyzji, o których mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1947);
 - 2) dyrektor izby administracji skarbowej – jako:
 - a) organ odwoławczy odpowiednio od decyzji naczelnika urzędu skarbowego albo naczelnika urzędu celno-skarbowego, z zastrzeżeniem pkt 1a,
 - b) organ pierwszej instancji, na podstawie odrębnych przepisów,
 - c) organ odwoławczy od decyzji wydanej przez ten organ w pierwszej instancji;
 - 3) samorządowe kolegium odwoławcze – jako organ odwoławczy od decyzji wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty albo marszałka województwa.
- § 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej jest organem podatkowym – jako:
- 1) organ pierwszej instancji w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylecia decyzji lub stwierdzenia jej wygaśnięcia – z urzędu;
 - 2) organ odwoławczy od decyzji wydanych w sprawach, o których mowa w pkt 1;
 - 3) organ właściwy w sprawach porozumień dotyczących ustalenia cen transakcyjnych;
 - 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 założonych i zlikwidowanych 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.

§ 2a. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej jest organem podatkowym – jako organ właściwy w sprawach dotyczących wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa w art. 14b § 1 i w art. 14e § 1a.

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

§ 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. Pojęcie organu podatkowego i klasyfikacja organów podatkowych

W polskim prawie podatkowym nie ma normatywnej definicji organu podatkowego. Ustawodawca zarówno w regulacjach międzywojennych¹, jak i w ustawodawstwie powojennym konsekwentnie rezygnował z pojęciowego określenia organów podatkowych na rzecz ich enumeratywnego wyliczenia. Organy podatkowe nie zostały więc zdefiniowane z funkcjonalnego punktu widzenia, tj. przez pryzmat czynności związanych z realizacją zobowiązań podatkowych. Brak legalnej definicji organu podatkowego jest uzasadniany różnicowaniem organów podatkowych pod względem ustrojowo-organizacyjnym, odmienną właściwością wynikającą z przepisów szczególnych, a przez to zróżnicowanym zakresem przyznanych tym organom kompetencji². Inne są funkcje organu podatkowego umiejscowionego w strukturze organizacyjnej administracji na szczeblu centralnym i organów terenowych, podobnie jak odmienne czynności kształtują zakres działania organu podatkowego orzekającego w pierwszej instancji w porównaniu z tymi, które zostały przypisane organowi odwoławczemu.

Brak definicji legalnej organu podatkowego nie został wypełniony w doktrynie prawa podatkowego stworzeniem jednolitej definicji tego pojęcia. Proponowane w literaturze określenia uwzględniają przede wszystkim aspekt podmiotowy oraz ogólną kompetencję rozumianą jako całokształt spraw związanych z wymiarem i poborem podatków³. Kompetencje szczególne organów podatkowych słusznie nie są przedmiotem definiowania, jako że wynikają z odmiennie ukształtowanej dla nich właściwości określonej w przepisach prawa materialnego⁴. Jednakże, poza wymiarem i poborem podatków, można przykładowo wskazać także inne zadania organów podatkowych wykonywane stosownie do ich właściwości, np. wymienione w art. 21b, 24, 57, 67a, 108 § 1, art. 272, 281 i n. o.p. Są one m.in. skutkiem

¹ Definicji organu podatkowego nie zawierała również ustawa z 15.03.1934 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 1936 r. Nr 14, poz. 134 ze zm.), w której posługiwano się pojęciem władz skarbowych (por. art. 5 tej ustawy).

² *System organów podatkowych w Polsce*, red. P. Smoleń, Warszawa 2009, s. 53 i n.; K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbową w Polsce*, Warszawa 2012, s. 46.

³ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 1999, s. 60; *Prawo podatkowe*, red. L. Etel, Warszawa 2005, s. 137.

⁴ K. Teszner, *Administracja podatkowa...*, s. 53.

uprawnień weryfikacyjnych i kontrolnych przyznanych tym organom w związku z preferowaną przez ustawodawcę techniką samoobliczenia praktycznie wszędzie tam, gdzie jest możliwa do zastosowania.

Organ podatkowy jest również określany z punktu widzenia podmiotów (stron) stosunku podatkowoprawnego. Występuje w nim z pozycji strony czynnej, reprezentując i działając na rzecz wierzyciela podatkowego, którym jest podmiot prawa publicznego (związek publicznoprawny). Tym samym jest posiadaczem uprawnienia do żądania spełnienia świadczenia przez zobowiązanego (stronę bierną tego stosunku). Terminem „organ podatkowy” określa się więc podmioty uprawnione ze stosunku podatkowoprawnego do podejmowania określonych czynności w celu uzyskania świadczenia podatkowego oraz do przekazywania poszczególnym związkom publicznoprawnym (Skarbowi Państwa, gminom) należnych im kwot z tytułu podatku⁵. Niekiedy pojęcia wierzyciela podatkowego i organu podatkowego są utożsamiane, a jako zasadnicze kompetencje tych organów wskazuje się wymiar i pobór podatku, prawo czerpania dochodów z tytułu podatku, prawo do rozporządzania kwotą uzyskaną z tytułu podatku⁶. Kompetencje są przy tym rozumiane jako środki prawne wynikające z ustawy (obejmujące uprawnienia i obowiązki), przy pomocy których organ podatkowy może realizować swoje zadania⁷. Mogą one mieć postać powtarzalnych czynności prawnych, jak i czynności faktycznych z nimi związanych.

Na pojęcie organu podatkowego składają się również takie elementy, jak właściwość, której organ jest zobowiązany przestrzegać z urzędu; kompetencja, wynikająca z przysługującego mu władztwa podatkowego do podejmowania wiążących rozstrzygnięć wobec podmiotów zobowiązanych, zazwyczaj w postaci decyzji podatkowych, a także reprezentowanie związków publicznoprawnych w stosunkach podatkowoprawnych⁸. Działając w formach władczych, organy podatkowe mogą kształtować treść takich stosunków i ustalać prawne konsekwencje wobec podmiotów, na których ciąży obowiązek podatkowy. Uwzględniając aspekt funkcjonalny, tj. czynności wykonywane przez organy podatkowe w administrowaniu podatkami, określa się je jako podmioty prawne wyposażone przez prawo podatkowe w kompetencje do ustalania (określania) zobowiązań podatkowych oraz ich wysokości, a także organy sprawujące kontrolę instancyjną nad organami wymiarowymi⁹. Podkreśla się tym samym pozycję procesową tych organów w dwuinstancyjnym postępowaniu podatkowym. W pojęciu organu podatkowego należy również uwzględnić, że jest on częścią administracji podatkowej, która z kolei stanowi specjalny segment szeroko rozumianej administracji publicznej. Dlatego powinny być wzięte pod uwagę takie elementy konstrukcyjne, jak osobowy lub kolegialny charakter organu, wyraźnie oddzielony od pojęcia

⁵ A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy, obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999, s. 31.

⁶ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 303.

⁷ A. Borodo, *Władztwo finansowe samorządu terytorialnego – zagadnienia ogólne (w:) Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska. Księga jubileuszowa prof. Marka Mazurkiewicza*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 133.

⁸ B. Brzeziński, M. Kalinowski, W. Morawski, *Ordynacja podatkowa – zobowiązania. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 1999, s. 15; B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 105.

⁹ C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1994, s. 218.

urzędu, wyodrębnienie organizacyjne w strukturze administracji, działanie na podstawie i w granicach prawa oraz wymienione już wyżej kompetencja i właściwość.

W praktyce komplikuje to sytuację w jednolitym określeniu pojęcia organu podatkowego¹⁰ i wskazuje potencjalne problemy z konstrukcją uniwersalnej legalnej definicji organu podatkowego, choć z pewnością nie są to bariery nie do pokonania. Dlatego też w art. 13 o.p. nie przyjęto takiej metody określenia organu podatkowego, jaka została użyta przy definiowaniu podmiotów biernych stosunku podatkowoprawnego – podatnika, płatnika, inkasenta (por. art. 7–9 o.p.). Nie zrezygnowano jednak z jakiegokolwiek ich określenia, gdyż mimo odstąpienia od sformułowania pojęcia normatywnego, odniesiono się do organów podatkowych z zamiarem zamkniętego skatalogowania podmiotów, które pełnią tę funkcję.

W art. 13 możliwe jest wyodrębnienie dwóch elementów określających organy podatkowe, tj. imienne wskazanie podmiotu będącego organem podatkowym oraz wskazanie jego pozycji prawnej w dwuinstancyjnym postępowaniu podatkowym, przez określenie właściwości funkcjonalnej¹¹. Komentowany przepis zawiera więc enumeratywny, zamknięty katalog podmiotów będących organem podatkowym i jednocześnie wierzycielem podatkowym. W konsekwencji przymiotu tego nie można przypisywać innym organom niewymienionym w dyspozycji art. 13 o.p. Takie ujęcie w pewien sposób rekompensuje brak definicji funkcjonalnej organu podatkowego, choć nie usuwa wątpliwości terminologicznych. Wątpliwości te potęgują procesy modernizacyjne zachodzące w ramach szeroko rozumianej administracji skarbowej. Wprowadzane w tym zakresie akty normatywne o charakterze ustrojowo-organizacyjnym nie tylko prowadzą do modyfikacji ugruntowanych już pojęć. Powodują również w efekcie rozszerzenie bądź zawężenie katalogu ustawowego podmiotów będących organami podatkowymi, a tym samym zmianę zakresu ich działania i przyznanych kompetencji. Przejawem pierwszej sytuacji jest rozszerzenie katalogu organów podatkowych o naczelnika urzędu celnego i dyrektora izby celnej, które nastąpiło od 1.09.2003 r., w związku z wejściem w życie noweli ordynacji podatkowej z 27.06.2003 r.¹², i było związane z powierzeniem im kompetencji do wymiaru i poboru podatku akcyzowego, sprawowania szczególnego nadzoru podatkowego oraz wymiaru i poboru podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów. Potwierdzono tym samym przyjętą w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego zasadę, że o statusie organu administracji (także podatkowego) decyduje przyznanie mu kompetencji do sprawowania w określonych sprawach orzecznictwa administracyjnego¹³.

¹⁰ Próby takie zostały podjęte w piśmiennictwie, zob. K. Teszner, *Podstawowe konstrukcje...*, s. 650; K. Teszner, *Administracja podatkowa...*, s. 54.

¹¹ C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 109.

¹² Ustawa z 27.06.2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz.U. Nr 137, poz. 1302 ze zm.).

¹³ Uchwała NSA z 11.05.1998 r., OPK 3/98, ONSA 1998, nr 4, poz. 114.

Istotne jest, że tą samą nowelą ustawy odstąpiono (i słusznie) od niewłaściwej, ale dość powszechnej praktyki, polegającej na uznawaniu w większości przepisów ordynacji podatkowej za organy podatkowe urzędów i izb skarbowych, mimo że w piśmiennictwie wskazywano jako organy podatkowe osoby kierujące tymi jednostkami¹⁴. Aktualnie w art. 13 o.p. organy jednoosobowe są oznaczone prawidłowo, a same urzędy i izby są wyłącznie aparatem administracyjno-wykonawczym tych organów (wyrok NSA z 9.10.2009 r., II FSK 723/08, Jur. Podat. 2009, nr 6, s. 57). Uznawanie za organy podatkowe kierowników tych jednostek jest uzasadnione również w kontekście dowodzenia odpowiedzialności Skarbu Państwa za działania i zaniechania jego funkcjonariuszy. Odpowiedzialność za działalność wykonywaną w ramach jednostki ponosi jej kierownik, nie tylko jako przełożony pracowników tej jednostki, ale również jako funkcjonariusz Skarbu Państwa. Odpowiedzialność kierownika urzędu przekłada się także na wydawanie decyzji i postanowień w sprawach podatkowych przez upoważnionych pracowników na podstawie art. 143 o.p. Ta powszechna praktyka w jednostkach organizacyjnych administracji podatkowej w żaden sposób nie wpływa na kreowanie nowych organów podatkowych i prawnie unormowany tok instancji. W stanie prawnym obowiązującym do końca lutego 2017 r. osoba pełniąca funkcję zastępcy dyrektora izby celnej nie mogła więc być traktowana jako organ podatkowy w rozumieniu art. 13 § 1 pkt 2 o.p. Organem był dyrektor izby celnej, a działanie w jego zastępstwie zastępcy dyrektora było działaniem upoważnionego pracownika w rozumieniu art. 143 § 1 o.p. (wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z 5.03.2014 r., II SA/Go 112/14, LEX nr 1440635).

Zmiana katalogu organów podatkowych określonych w art. 13 o.p. jest również następstwem działań modernizacyjnych zmierzających do utworzenia z dniem 1.03.2017 r. Krajowej Administracji Skarbowej w ramach unifikacji struktur administracji podatkowej, kontroli skarbowej i Służby Celnej. Nowe ustalenie podmiotów będących organami podatkowymi jest bowiem konsekwencją zniesienia organów Służby Celnej oraz organów kontroli skarbowej, a także przekształcenia izby skarbowej w izbę administracji skarbowej, działającą w połączeniu z dotychczas funkcjonującymi, w tym samym województwie, izbą celną i urzędem kontroli skarbowej¹⁵. O niespójności terminologicznej może świadczyć ustanowienie nowych organów Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: organy KAS) oraz ich enumeratywne wyliczenie w art. 11 ustawy o KAS, a jednocześnie uwzględnienie tych organów w zmienionym art. 13 o.p., statuującym podmioty będące organami podatkowymi. Komentowany przepis ma więc szerszy zakres, gdyż wśród organów podatkowych wymienia nie tylko scentralizowane organy KAS, ale także samorządowe organy podatkowe oraz (co jest nowością) podmiot, który korzysta z uprawnień organu podatkowego w zakresie rozstrzygania spraw podatkowych (radca skarbowy).

Na podstawie art. 13 o.p. możliwe jest wyodrębnienie rodzajów organów podatkowych w oparciu o różne kryteria. Przyjmując kryterium rodzaju związku publicznoprawnego,

¹⁴ W. Chróścielewski, *Organ administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2002, s. 65; J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 77; B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, *Ordynacja podatkowa – postępowanie. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 1999, s. 27 i n.

¹⁵ Zob. art. 160 ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej.

jakiemu służą, należy wyodrębnić dwa typy organów podatkowych – **organy państwowe** i **organy samorządowe**. Podział ten wynika również z Konstytucji RP. W jej art. 146 ust. 2 i 3 stwierdza się, że administracją rządową kieruje Rada Ministrów i do organu tego należą sprawy polityki państwa niezastrzeżone dla innych organów państwowych i samorządu terytorialnego. Do państwowych (rządowych) organów podatkowych należy zaliczyć naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych, dyrektorów izb administracji skarbowej, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej oraz Ministra Finansów. Organy te realizują podatki stanowiące dochód budżetu państwa oraz niektóre daniny stanowiące dochód budżetu gminy (karta podatkowa, podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek od spadków i darowizn). Samorządowymi organami podatkowymi są: wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta, marszałek województwa, samorządowe kolegium odwoławcze.

Ze względu na kryterium zasięgu działania przyjmuje się administracyjnoprawny podział organów podatkowych na **organy centralne** i **terenowe**. Organami centralnymi są przede wszystkim Minister Finansów (art. 13 § 2b o.p.), Szef Krajowej Administracji Skarbowej (art. 13 § 2 o.p.) oraz Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (art. 13 § 2a o.p.). Właściwość rzeczowa tych organów obejmuje terytorium całego państwa (zob. art. 17 i 22 ust. 2 ustawy o KAS). Oprócz wyżej wymienionych, od 2007 r. organy centralne wskazane w art. 13a o.p. mogły uzyskać kompetencje organów podatkowych. Terenowe organy podatkowe obejmują właściwością określoną część państwa, zgodnie z podstawowym lub specjalnym podziałem terytorialnym (województwo, powiat, gmina). Z racji podporządkowania Ministrowi Finansów (a nie wojewodzie) są także określone mianem terenowych organów niezespołonej administracji rządowej (specjalnej)¹⁶.

Przyjmując kryterium składu osobowego na podstawie art. 13 o.p., należy wyodrębnić organy podatkowe **monokratyczne** (jednoosobowe) i **kolegialne** (zespołowe). W strukturze aparatu skarbowego w Polsce zdecydowana większość organów podatkowych to organy jednoosobowe. Organami kolegialnymi są wyłącznie samorządowe kolegia odwoławcze, przy czym ich skład jest zawodowy. Wcześniej były nimi także, zlikwidowane od 1.01.1998 r., podatkowe komisje odwoławcze funkcjonujące przy izbach skarbowych.

Ze względu na pełnioną funkcję w dwuinstancyjnym postępowaniu podatkowym należy wyróżnić **organy podatkowe działające w pierwszej instancji** oraz **organy odwoławcze**. Te ostatnie są jednocześnie organami wyższego stopnia. Z istoty dwuinstancyjności wynika zarówno właściwość organu odwoławczego do ponownego rozpoznania sprawy podatkowej rozstrzygniętej decyzją organu pierwszej instancji, jak i odrębność obu instancji. Organ każdej z nich działa odrębnie i jeden nie może zastępować drugiego¹⁷. W przeciwnym razie podział organów dokonanych w art. 13 o.p. i określenie ich pozycji procesowej nie miałyby sensu.

¹⁶ Zob. art. 56 ust. 1 pkt 3 ustawy z 23.01.2009 r. o wojewodzie i administracji rządowej w województwie (Dz.U. z 2015 r. poz. 525 ze zm.).

¹⁷ J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa...*, s. 32.

Odnosnie do zasady dwuinstancyjności – zob. komentarz do art. 127.

Z art. 13 o.p. wynika, że ujęty w nim katalog organów podatkowych jest zamknięty. Obejmuje organy podatkowe działające w pierwszej instancji oraz podatkowe organy odwoławcze. W wyliczeniu tym nie uwzględniono podmiotów, które zgodnie z przepisami odrębnymi mogą realizować funkcje organów podatkowych (zob. komentarz w cz. 5 oraz do art. 13a).

W art. 13 § 2 pkt 1 i 2 o.p. w brzmieniu obowiązującym do końca lutego 2017 r. Ministrowi Finansów została przyznana kompetencja ogólna organu podatkowego. Ograniczono ją wyłącznie do nadzwyczajnych trybów postępowania. W związku z wejściem w życie ustawy o KAS, kompetencje w tym zakresie zostały przejęte z dniem 1.03.2017 r. przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Jest on więc organem podatkowym pierwszej instancji w podejmowanych wyłącznie z urzędu sprawach stwierdzenia nieważności decyzji, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylecia decyzji, stwierdzenia wygaśnięcia decyzji oraz organem odwoławczym w tychże sprawach. Przepisy te stanowią zaprzeczenie zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego wyrażonej w art. 127 o.p. W przypadku rozpoznawania sprawy dwukrotnie przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, kontrola decyzji organu pierwszej instancji w postępowaniu odwoławczym staje się iluzoryczna, można więc mówić wyłącznie o ponownym rozpatrzeniu sprawy według przepisów o postępowaniu odwoławczym.

W efekcie kolejnych nowelizacji art. 13 o.p. w § 2 pkt 3–6 przyznano Ministrowi Finansów dodatkowe kompetencje, które po ich przejściu realizuje obecnie Szef Krajowej Administracji Skarbowej niezależnie od właściwości instancyjnej. Nie odpowiada to pierwotnej konstrukcji przepisu art. 13 o.p., który miał stanowić katalog organów podatkowych i określać pozycję tych organów w dwuinstancyjnym postępowaniu podatkowym. Sukcesywnie dodawano w nim kolejne zadania ministra, rozbudowując zakres spraw, w których pozostawał właściwy, ale – co istotne – realizowanych poza tokiem postępowania podatkowego. Wynika to z użytej w art. 13 § 2 terminologii. „Organ pierwszej instancji (odwoławczy) w sprawach” to nie to samo co „organ właściwy w sprawach”.

Z dniem 1.03.2017 r. Szef Krajowej Administracji Skarbowej przejął także inne kompetencje Ministra Finansów jako organu podatkowego, np. realizowane przez niego od 1.01.2006 r. funkcje organu właściwego w sprawach porozumień dotyczących ustalenia cen transakcyjnych. Uprawnienia w tym kierunku zostały określone w dziale IIa ordynacji podatkowej (art. 20a–20q). Szef Krajowej Administracji Skarbowej stał się również na podstawie art. 13 § 2 pkt 5 o.p. organem właściwym w sprawach informacji przekazywanych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe o założonych i zlikwidowanych rachunkach bankowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Ponowne rozszerzenie kompetencji Ministra Finansów – przejętych następnie przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej – nastąpiło w 2016 r. przez dodanie w § 2 pkt 4a oraz pkt 6 i 7. Te ostatnie wskazują, że Szef KAS jest organem właściwym w sprawach opinii zabezpieczających, a także organem podatkowym pierwszej instancji w sprawach, o których mowa w art. 119g § 1 (postępowań podatkowych w przypadku unikania opodatkowania). Nowy kształt nadano także normie art. 13 § 2 pkt 4 o.p. W związku z powierzeniem spraw dotyczących wyda-

wania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej, Szef KAS stał się organem właściwym w zakresie ich zmiany z urzędu w przypadku stwierdzenia, że są nieprawidłowe (art. 14e § 1). Przepis art. 13 § 2 o.p. w obecnym kształcie nie realizuje pierwotnych funkcji, a jego konstrukcja została zachwiana przez niepotrzebne ujmowanie w nim zadań wykonywanych poza tokiem instancji, chociaż zdanie pierwsze wyliczenia wskazuje, że w każdym z nich Szef KAS jest organem podatkowym. Przejęcie przez ten podmiot większości zadań realizowanych poprzednio przez Ministra Finansów spowodowało, że ten ostatni nie posiada już uprawnień do działania jako organ podatkowy w podatkowym toku instancji. Nie jest też organem wyższego stopnia w stosunku do Szefa KAS, chociaż ten – na podstawie art. 13 ustawy o KAS – formalnie mu podlega. Minister Finansów jako organ podatkowy pozostaje właściwy wyłącznie w sprawach określonych w art. 14a § 1 o.p. (interpretacje ogólne, objaśnienia podatkowe).

Ustalenie właściwości instancyjnej organów podatkowych powinno sprzyjać posługiwaniu się w ordynacji podatkowej jednolitą terminologią. W wielu przepisach tej ustawy, przydzielających organom podatkowym kompetencje do wykonywania poszczególnych czynności, używa się terminologii odmiennej od przyjętej w art. 13 o.p., zgodnie z właściwością instancyjną. Stosuje się np. pojęcia: organ właściwy (art. 243 § 2, art. 252 § 1 o.p.); organ, który wydał decyzję (art. 212, 240 § 1 pkt 5, art. 253, 253a § 1 o.p.); organ wyższego stopnia (art. 244 § 2, art. 248 § 2 o.p.); organ celny (art. 147a o.p.)¹⁸. W wielu przepisach działu III ordynacji podatkowej używa się zwrotu „organ podatkowy” bez sprecyzowania, o jaki organ chodzi, mimo że istnieją unormowania zarezerwowane wyłącznie dla organów pierwszej instancji (np. art. 21 § 1 pkt 2, art. 67a–67d o.p.). Taki problem nie występuje natomiast w przepisach działów V i VI, konsekwentnie odnoszących się do organów pierwszej instancji. Z powyższego wynika, że nazewnictwo organów w art. 13 o.p. nie jest bezwzględnie przyjęte i nie zawsze znajduje zastosowanie w dalszych rozdziałach tego aktu normatywnego, co skutkuje zupełnie niepotrzebnym bałaganem pojęciowym.

2. Organy podatkowe pierwszej instancji

Podstawowymi organami podatkowymi orzekającymi w pierwszej instancji są:

- 1) naczelnik urzędu skarbowego,
- 2) naczelnik urzędu celno-skarbowego,
- 3) wójt, burmistrz (prezydent miasta),
- 4) starosta,
- 5) marszałek województwa.

Zadania naczelnika urzędu skarbowego oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego, w tym jako organu pierwszej instancji, zostały określone w przepisach ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej¹⁹.

¹⁸ C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa...*, s. 111.

¹⁹ Do końca lutego 2017 r. w uchylonej przez ten akt ustawie z 21.06.1996 r. o urządach i izbach skarbowych (Dz.U. z 2015 r. poz. 578).

Samorządowymi organami podatkowymi pierwszej instancji są wójt, burmistrz (prezydent miasta), a także starosta powiatu i marszałek województwa. Kompetencje organu podatkowego nie posiadają natomiast zarząd powiatu i zarząd województwa, które – zgodnie z przepisami ustaw samorządowych – pełnią funkcję organów wykonawczych. Przyznanie kompetencji organów podatkowych starostom powiatów i marszałkom województw było związane z wprowadzeniem w 1998 r. trójstopniowego modelu samorządu terytorialnego. W obecnym stanie prawnym starostowie powiatów i marszałkowie województw nie są czynnymi organami podatkowymi, gdyż powiat i województwo (poza udziałami w podatkach dochodowych) nie mają własnych samoistnych dochodów z tytułu podatków.

Ordynacja podatkowa przewiduje, że organem podatkowym pierwszej instancji może być także dyrektor izby administracji skarbowej na podstawie przepisów odrębnych (art. 13 § 1 pkt 2 lit. b) oraz Szef Krajowej Administracji Skarbowej (art. 13 § 2 pkt 1). Wyjątkowo organem pierwszej instancji może być także samorządowe kolegium odwoławcze, co wynika z art. 221, a nie zostało potwierdzone w komentowanym art. 13. Chodzi o sprawy dotyczące trybów nadzwyczajnych wzruszenia decyzji podatkowej, wydanej z zastrzeżeniem wynikającym z art. 253 § 3 o.p.

W art. 13 § 1 pkt 2 lit. b o.p. określono kompetencje dyrektora izby administracji skarbowej jako organu podatkowego pierwszej instancji, o ile odrębne przepisy tak stanowią (co dodatkowo wskazano wśród zadań tego organu w art. 25 ust. 1 pkt 3 ustawy o KAS). Jest to zbędne unormowanie o charakterze reliktu. Obecnie nie sposób wskazać przepisów szczególnych – z wyjątkiem tych, które wynikają z funkcji nadzoru (np. art. 247 o.p.) – które przyznawałyby kompetencje orzecznicze w pierwszej instancji temu organowi. W przeszłości takie przykłady można było wskazać w odniesieniu do dyrektora izby skarbowej, np. w zakresie umarzania zaległości podatkowych powyżej pewnej określonej kwotowo granicy. Także uznanie dyrektora izby celnej za organ podatkowy jeszcze w poprzednim stanie prawnym skutkowało ujęciem go, przez wzgląd na ten sam poziom w hierarchii organów, w już istniejącej regulacji dotyczącej możliwości występowania dyrektora izby skarbowej w pierwszej instancji, bez rzeczywistego powierzenia kompetencji w tym zakresie²⁰. Przepisy aktów wykonawczych, w tym rozporządzenia Ministra Finansów z 22.08.2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (Dz.U. Nr 165, poz. 1371 ze zm.), nie przewidują jednak szczególnych rozwiązań wpływających na możliwość działania dyrektorów izb administracji skarbowej jako organów pierwszej instancji. Przepisy § 15 i 16 rozporządzenia, określające właściwość rzeczową organów podatkowych w sprawach związanych ze stosowaniem ulg w spłacie zobowiązań podatkowych oraz w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku pobieranego przez płatników, określają kompetencje organów podatkowych *stricte* pierwszej instancji.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej realizuje kompetencje organu podatkowego pierwszej instancji, jeżeli z urzędu działa w sprawach:

- 1) stwierdzenia nieważności decyzji (art. 247–252),
- 2) wznowienia postępowania (art. 240–246),

²⁰ K. Teszner, *Administracja podatkowa...*, s. 255.

- 3) zmiany lub uchylenia decyzji ostatecznej (art. 253–256),
- 4) stwierdzenia wygaśnięcia decyzji (art. 258–259a).

Tak określone uprawnienia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej nie uniemożliwiają zgłaszania w tym zakresie żądań przez inne podmioty (zob. komentarz do art. 240–259).

W wyroku z 3.04.2007 r. (II FSK 519/06, LEX nr 400345) NSA, odnosząc się do uprawnień Ministra Finansów, realizującego uprzednio powyższe kompetencje, podkreślił, że art. 13 § 2 o.p. jedynie wskazanemu wyżej organowi przyznał wprost prawo do rozpatrywania spraw zakończonych decyzjami ostatecznymi w trybie nadzwyczajnym – jako organowi pierwszej instancji, a następnie jako organowi odwoławczemu. Tak skonkretyzowanego unormowania brak w art. 13 § 1 oraz art. 221 o.p., a przepis art. 248 § 2 o.p. określa wyłącznie właściwość rzeczową. Sąd podkreślił, że środek zaskarżenia kierowany do tego samego organu w celu ponownego rozpoznania sprawy, czyli wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy, nie jest odwołaniem, według reguł zawartych w ordynacji podatkowej, bez względu na jego nazwę. Doszedł tym samym do wniosku, że ustawowe „mianowanie” organu pierwszej instancji organem również wyższej instancji w celu przydania mu przymiotu organu odwoławczego jest sprzeczne z zasadą dwuinstancyjności. W efekcie NSA podkreślił, że art. 13 § 1 pkt 2 lit. b i c oraz art. 221 o.p. nie zawierają wprost upoważnienia do rozpatrywania spraw w przedmiocie nieważności, na podobieństwo tych, które posiada mocą art. 13 § 2 pkt 1 i 2 o.p. Minister Finansów, a także naruszają porządek prawny określony w art. 127 i 220 § 2 o.p., jak również pozostają w sprzeczności z art. 2, 32 ust. 1 i art. 78 Konstytucji RP.

3. Odwoławcze organy podatkowe

Koncepcja organów odwoławczych została przyjęta z uwagi na prawo podatnika do zaskarżenia rozstrzygnięcia wydanego przez organ podatkowy pierwszej instancji. Powołanie podatkowych organów odwoławczych jest zatem związane z realizacją, w toku postępowania dwuinstancyjnego, prawa podmiotu biernego stosunku podatkowoprawnego do zaskarzania decyzji i postanowień organów pierwszej instancji wydawanych w indywidualnych sprawach. Wyznaczenie tych organów nastąpiło w odniesieniu do decyzji wydanych przez wprost wskazane organy podatkowe pierwszej instancji, a wyjątkowo – w odniesieniu od wprost wskazanych decyzji.

W art. 13 § 1 o.p. zostały wymienione następujące organy odwoławcze:

- 1) dyrektor izby administracji skarbowej – od decyzji naczelnika urzędu skarbowego,
- 2) dyrektor izby administracji skarbowej – od decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego (z wyjątkiem decyzji, o której mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy o KAS),
- 3) naczelnik urzędu celno-skarbowego – w zakresie decyzji, o których mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy o KAS,
- 4) samorządowe kolegium odwoławcze – od decyzji wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty lub marszałka województwa.

Ponadto organem odwoławczym jest także Szef Krajowej Administracji Skarbowej – od własnych decyzji wydanych w pierwszej instancji w sprawach stwierdzenia nieważności, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylenia decyzji ostatecznej lub stwierdzenia jej wygaśnięcia.

Zadania dyrektorów izb administracji skarbowej zostały określone w art. 25 ust. 1 ustawy o KAS. Jednym ze wskazanych w nich zadań jest rozstrzyganie w drugiej instancji w sprawach należących w pierwszej instancji do naczelników urzędów skarbowych lub naczelników urzędów celno-skarbowych, z wyjątkiem spraw, o których mowa w art. 83 ust. 1. W tych ostatnich bowiem organem rozstrzygającym w drugiej instancji jest właściwy naczelnik urzędu celno-skarbowego (art. 33 ust. 1 pkt 3 ustawy o KAS). Dopóki jednak odwołanie nie zostanie złożone, organ odwoławczy nie ma żadnych kompetencji do orzekania w sprawie, w której zapadła wcześniej decyzja organu pierwszej instancji. Ma jedynie ustawowo określone zadania. Wskazani wyżej dyrektorzy izb administracji skarbowej, z mocy art. 13 § 1 pkt 2 lit. c o.p., są także organami odwoławczymi od decyzji wydanych w pierwszej instancji przez „siebie”. To samo dotyczy naczelników urzędów celno-skarbowych (co do zasady organów pierwszej instancji) jako organów odwoławczych od własnych decyzji określonych w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy o KAS. Jednocześnie w art. 220 § 2 o.p. ustanowiono jako organ właściwy do rozpatrzenia odwołania organ wyższego stopnia. Przyjęte rozwiązanie jest niefortunne i wynika z bezkrytycznego traktowania organów odwoławczych jako organów wyższego stopnia (art. 13 § 3 o.p.).

Samorządowe kolegia odwoławcze są jedynymi organami podatkowymi działającymi jako organy kolegialne. Są to organy wyższego stopnia w rozumieniu przepisów ordynacji podatkowej właściwe do rozpatrywania odwołań od decyzji i zażeń na postanowienia w indywidualnych sprawach należących do właściwości samorządowych organów podatkowych pierwszej instancji. Ponadto ich właściwość obejmuje rozpatrywanie żądań wznowienia postępowania, a także stwierdzania nieważności decyzji²¹. W rzeczywistości kolegia są państwowymi jednostkami budżetowymi, które podlegają nadzorowi administracyjnemu sprawowanemu przez Prezesa Rady Ministrów.

W przedmiocie wstrzymania wykonania decyzji dotyczącej wymiaru łącznego zobowiązania pieniężnego właściwy jest wójt (burmistrz, prezydent miasta), który ustalił to zobowiązanie – chyba że wskutek odwołania podatnika przekazał akta samorządowemu kolegium odwoławczemu jako organowi odwoławczemu (postanowienie NSA z 11.08.2009 r., II FW 2/09, LEX nr 552684).

Z art. 13 § 1 pkt 2 o.p. wynika, że w obecnym stanie prawnym dyrektor izby administracji skarbowej jest co do zasady wspólnym organem odwoławczym od decyzji naczelnika urzędu skarbowego, jak i od decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego. Przyjęte rozwiązanie odbiega od obowiązującego do końca lutego 2017 r., zgodnie z którym na podstawie przepisów odrębnych właściwy odpowiednio dyrektor izby skarbowej

²¹ Por. art. 1 i 2 ustawy z 12.10.1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (Dz.U. z 2015 r. poz. 1659 ze zm.).

bądź dyrektor izby celnej byli organem odwoławczym od decyzji podatkowej wydanej przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej podmiotowi kontrolowanemu. O tym, który z nich był organem odwoławczym, decydowało to, do właściwości rzeczowej którego z nich należał zakres spraw rozstrzyganych w decyzji organu kontroli skarbowej (art. 26 ust. 1 w zw. z art. 24 ust. 1 i 2 u.k.s.). Wierzycielem podatkowym z tej decyzji był organ podatkowy, a nie organ kontroli skarbowej. W związku z tym w przypadku wydania, zamiast naczelnika urzędu celnego, decyzji określającej podatnikowi zobowiązanie w podatku akcyzowym przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej na podstawie upoważnienia wynikającego z art. 24 ust. 1 pkt 1 u.k.s., właściwy dla naczelnika urzędu celnego dyrektor izby celnej miał nie tylko status organu podatkowego w rozumieniu art. 13 o.p., ale również – na podstawie art. 1a pkt 13 i art. 5 § 1 pkt 4 w zw. z art. 19 § 5 u.p.e.a. – status wierzyciela w tym przymusowym postępowaniu administracyjnym oraz status organu egzekucyjnego (wyrok WSA w Poznaniu z 13.03.2008 r., I SA/Po 1317/07, LEX nr 489416). Począwszy od 1.03.2017 r. od decyzji (postanowień) naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celnych oraz dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, jeżeli przed wyżej wskazaną datą nie upłynął termin do wniesienia odwołania (zażalenia), organem odwoławczym jest dyrektor izby administracji skarbowej. Przejmuje on także do prowadzenia na podstawie dotychczasowych przepisów postępowania podatkowe wszczęte i niezakończone, a prowadzone przez dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej jako organy odwoławcze odpowiednio od decyzji naczelnika urzędu skarbowego, dyrektora urzędu kontroli skarbowej lub naczelnika urzędu celnego²².

Zgodnie z obowiązującymi do końca lutego 2017 r. przepisami ustawy o kontroli skarbowej Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej (GIKS) był uprawniony do wydania decyzji podatkowych w zakresie określonym w art. 24 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 u.k.s., ale na podstawie art. 26 ust. 2 u.k.s. od decyzji tych nie służyło odwołanie. Stronie przysługiwał natomiast wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy przez ten sam organ. W tym wypadku środek zaskarżenia nie tylko nie miał charakteru dewolutywnego, pojawiały się istotne wątpliwości co do dwuinstancyjności postępowania, choć art. 26 ust. 3 u.k.s. zawierał dyspozycję o odpowiednim stosowaniu przepisów ordynacji podatkowej dotyczących odwołań. Przepisy dotyczące organizacji kontroli skarbowej i art. 13 § 2 pkt 2 o.p., który przewidywał odwołanie od decyzji wydanej przez Ministra Finansów w pierwszej instancji, wskazywały więc na brak spójnych rozwiązań. W obecnym stanie prawnym utrzymano rodzaj i charakter (niedewolutywny) środka zaskarżenia, jak i tryb rozpatrywania sprawy, powielając dotychczasowe rozwiązania przy jednoczesnej zmianie właściwości organu. Od decyzji wydanych w pierwszej instancji przez GIKS przysługuje więc wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. W art. 205 ust. 3 ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o KAS wskazano, że do wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy stosuje się odpowiednio przepisy ordynacji podatkowej dotyczące odwołań. Szef KAS nie staje się przez to organem odwoławczym, ponieważ w tym zakresie jego kompetencje są regulowane przez art. 13 § 2 pkt 2 o.p.

²² Por. art. 208 ust. 1 pkt 2 oraz art. 205 ust. 1 i 2 ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o KAS.

4. Podatkowe organy wyższego stopnia

Przyjęta w ordynacji podatkowej koncepcja organu odwoławczego różni się od metody zastosowanej w kodeksie postępowania administracyjnego (art. 17) i w obowiązującej do końca lutego 2017 r. ustawie o kontroli skarbowej (art. 8), gdzie ustawodawca posłużył się wyłącznie określeniem organu wyższego stopnia”. Konstrukcja art. 13 o.p. jest błędna. Nie definiując pojęcia „organ odwoławczego, ustawodawca przyjął je jako element pozwalający na określenie właściwości instancyjnej organów podatkowych. W art. 13 § 1 i 2 o.p. użył terminu „organ odwoławczy”, wymieniając *expressis verbis* organy, które należy uznać za odwoławcze. W § 3 posłużył się natomiast określeniem „organ wyższego stopnia”, stwierdzając, że są nim organy odwoławcze. Redakcja tej części art. 13 o.p. jest kontrowersyjna, gdyż wydaje się, że prawidłowe jest używanie jedynie terminu „organ wyższego stopnia”, tak jak to zrobiono w kodeksie postępowania administracyjnego i ustawie o kontroli skarbowej. Ponadto przepis ten nie zawiera zastrzeżeń, pozwalających uwzględnić wprowadzenie przez ustawodawcę rozwiązania o charakterze wyjątkowym.

Organ wyższego stopnia nie może być z góry traktowany w postępowaniu podatkowym jako organ odwoławczy. Może występować w tej roli dopiero wówczas, gdy zostanie wniesione odwołanie od decyzji lub zażalenie na postanowienie organu pierwszej instancji. Organ odwoławczy może działać z urzędu w trybie nadzoru, gdy prowadzi postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji lub rozstrzyga o wznowieniu postępowania, gdy przyczyną wznowienia postępowania była działalność organu, który wydał decyzję w ostatniej instancji. W tej sytuacji posługiwanie się przez ustawodawcę pojęciem organu odwoławczego przy określaniu pozycji organów wyższego stopnia należy uznać za niewłaściwe. Jego skutkiem może być błędne stosowanie przez organ wyższego stopnia w postępowaniu odwoławczym kompetencji przysługujących w postępowaniu prowadzonym w trybie nadzoru²³.

Konsekwencje używania niespójnej terminologii są aż nadto widoczne w przepisach dotyczących odwołań. Artykuł 220 § 2 o.p. stanowi, że właściwy do rozpatrzenia odwołania jest organ podatkowy wyższego stopnia, podczas gdy w art. 223 § 1 o.p. stwierdza się, że odwołanie wnosi się do właściwego organu odwoławczego za pośrednictwem organu podatkowego, który wydał decyzję. Łączna analiza tych przepisów prowadzi do paradoksalnego wniosku, że odwołanie należy wnieść do organu odwoławczego, ale już rozpatruje je organ wyższego stopnia, co potwierdza wynikające z art. 13 § 3 o.p. utożsamianie przez ustawodawcę tych pojęć. W pozostałych przepisach regulujących postępowanie odwoławcze posługuje się on już pojęciem organu odwoławczego. Trafny jest pogląd wyrażony przez NSA w wyroku z 26.02.2001 r. (III SA 19/00, LEX nr 527292), zgodnie z którym organem właściwym do rozpoznania odwołania jest organ wyższego stopnia niż organ rozpoznający sprawę w pierwszej instancji, czyli w rozpatrywanej sprawie izba skarbową (art. 220 § 2 o.p.). Sąd stwierdził, że przy pomocy odwołania sprawa podatkowa jest przenoszona

²³ Zob. W. Chróścielewski, *Organ administracji publicznej...*, s. 146; podobnie W. Chróścielewski, J.P. Tarno, *Postępowanie administracyjne. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 2002, s. 194.

w obręb kompetencji organu wyższego stopnia, zgodnie z zasadą dewolutywności postępowania podatkowego. Konsekwencją tego jest konieczność aktualnego umocowania do występowania do organu odwoławczego. Wnoszenie odwołania za pośrednictwem organu podatkowego, który wydał decyzję w pierwszej instancji (art. 223 § 1 o.p.), na co powoływała się skarżąca spółka, ma tu tylko znaczenie techniczne.

Za jednoznaczną oceną niefortunności rozwiązania przewidzianego w art. 13 § 3 o.p., polegającego na bezkrytycznym traktowaniu organów odwoławczych jako organów wyższego stopnia, przemawiają przypadki, w których przyznaje się kompetencje organów odwoławczych organom wydającym decyzje podatkowe w pierwszej instancji. Zgodnie z art. 13 § 1 pkt 2 lit. c o.p. dyrektor izby administracji skarbowej jest organem odwoławczym od decyzji wydanych przez siebie w pierwszej instancji. Z reguły tej korzysta również Szef KAS, a nawet, choć nie zostało to wyraźnie wskazane w art. 13 o.p., samorządowe kolegium odwoławcze. Niezrozumiałym rozwiązaniem, całkowicie przy tym niespójnym z art. 13 § 3 o.p., jest uznanie naczelnika urzędu celno-skarbowego za organ odwoławczy w zakresie decyzji, o których mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy o KAS, stanowiących zwieńczenie postępowania podatkowego wszczętego po zakończeniu kontroli celno-skarbowej. W myśl art. 25 ust. 3 ustawy o KAS dyrektor izby administracji skarbowej jest organem wyższego stopnia w stosunku do naczelnika urzędu celno-skarbowego. Jednocześnie nie jest organem odwoławczym od decyzji podatkowej wydanej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego wskazanej w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy o KAS, ponieważ w art. 83 ust. 6 tej ustawy wyraźnie podkreślono, że od decyzji, o której mowa w ust. 4 i 5, stronie przysługuje odwołanie, o którym mowa w art. 221 o.p., do naczelnika urzędu celno-skarbowego, który wydał decyzję. W tym ostatnim przepisie nie został wymieniony naczelnik urzędu celno-skarbowego, zatem odesłanie do art. 221 o.p. dotyczy rodzaju (typu) odwołania niedewolutywnego (niehierarchicznego)²⁴, bo rozpatrywanego przez ten sam organ podatkowy. Żeby nie było wątpliwości, przez dodanie w art. 13 § 1 o.p. nowego pkt 1a, a także art. 221a o.p. podkreśla się, że w zakresie wyżej wymienionych decyzji wydanych przez naczelnika urzędu celno-skarbowego jest on również organem odwoławczym rozpatrującym odwołanie, stosując przy tym odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym.

Przyjęte rozwiązanie, uzasadniane złożonością zadań powierzonych do realizacji naczelnikom urzędów celno-skarbowych oraz rozstrzygnianiem spraw o dużym ciężarze gatunkowym wpływającym na zachowanie bezpieczeństwa finansowego państwa²⁵, pomija jednak organ wyższego stopnia występujący w strukturze Krajowej Administracji Skarbowej. Wskazuje się wprawdzie, że rozpatrzenie odwołania przez organ, który wydał zaskarżoną decyzję (niekoniecznie przez organ wyższego stopnia), jest rozwiązaniem funkcjonującym obecnie w systemie prawa podatkowego. Powoływany tu jako przykład art. 221 o.p. odnosi się jednak przede wszystkim do organów podatkowych orzekających w pierwszej instancji w tzw. trybach nadzwyczajnych. Dotychczas trudno było wskazać w systemie prawa po-

²⁴ Szerzej Z. Kmiecik, *Odwołania w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011, s. 139 i n.

²⁵ Zob. uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejmowy nr 826, Sejm VIII kadencji, opubl. <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=826> (dostęp: 12.12.2016 r.).

datkowego rozwiązania, które organ pierwszej instancji, prowadzący postępowanie podatkowe w przedmiocie określenia (albo ustalenia) wysokości zobowiązania podatkowego, ustanawiałyby jednocześnie organem odwoławczym od własnej decyzji. Dodanie art. 13 § 1 pkt 1a i art. 221a o.p. może wskazywać na wprowadzenie w przypadku decyzji wskazanych w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy o KAS innego rodzaju odwołania typu „wewnętrznego”²⁶ i to w sprawach, w których dewolucja kompetencji jest możliwa, a nawet uzasadniona. Nowe rozwiązania związane z połączeniem administracji celnej i kontroli skarbowej w ramach nowych struktur KAS ukierunkowane na zapewnienie odpowiedniego, wysokiego i sprawniejszego poziomu realizowanych zadań przez funkcjonariuszy i pracowników urzędów celno-skarbowych budzą jednak poważne zastrzeżenia w kontekście uprawnienia strony postępowania podatkowego do dwukrotnego rozstrzygnięcia sprawy przez dwa niezależne od siebie organy. Wprowadzają bowiem zróżnicowane standardy ochrony prawnej strony postępowania, znacznie bardziej niekorzystne w sytuacji, gdy sprawę ponownie prowadzi ten sam organ pierwszej instancji jako organ odwoławczy, zamiast nominalnego organu wyższego stopnia. Pozycji procesowej strony nie równoważą w wystarczającym stopniu instrumenty prawne przewidziane w art. 130–130a o.p. Sprawowanie przez dyrektora izby administracji skarbowej nadzoru nad działalnością naczelników urzędów celno-skarbowych na podstawie art. 25 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS, w zakresie decyzji wskazanych w art. 83 ust. 4 i 5 tej ustawy, wydaje się czysto iluzoryczne.

Dostrzegalny obecnie na gruncie przepisów ustawy o KAS i ordynacji podatkowej brak zgodności w nazewnictwie organów odwoławczych istniał także przed konsolidacją Służby Celnej i kontroli skarbowej. Do końca lutego 2017 r. na podstawie art. 8 ust. 1 pkt 2 u.k.s. Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej był organem wyższego stopnia nad dyrektorem urzędu kontroli skarbowej i jednocześnie nie był organem odwoławczym od decyzji podatkowej wydanej przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej. Zgodnie z art. 26 ust. 1 u.k.s. organem odwoławczym był dyrektor izby skarbowej albo dyrektor izby celnej (w zależności od właściwości rzeczowej). W orzecznictwie podkreślano przy tym, że również zażalenie na postanowienie organu kontroli skarbowej wydane w toku postępowania w sprawie podatków i innych należności budżetowych rozpoznawał, podobnie jak odwołanie, dyrektor izby skarbowej (odpowiednio dyrektor izby celnej). Przepis art. 26 u.k.s., jako norma szczególna, miał zastosowanie przed regułą ogólną wynikającą z art. 220 § 2 o.p. w zw. z art. 8 ust. 1 pkt 2 u.k.s. (wyrok NSA z 7.06.2001 r., III SA 878/00, Biul. Skarb. 2002, nr 5, poz. 29).

5. Podmioty korzystające z niektórych uprawnień organu podatkowego na mocy rozwiązań szczególnych

Katalog organów podatkowych zawarty w art. 13 o.p. nie zawiera wszystkich podmiotów, które w znaczeniu funkcjonalnym są organami podatkowymi. Chodzi tu przede wszystkim o podmioty uprawnione do wydawania decyzji podatkowych w rozumieniu ordynacji

²⁶ Zob. Z. Kmiecik, *Konstytucyjne podstawy prawa do odwołania w postępowaniu administracyjnym*, ZNSA 2013, nr 2, s. 18.

podatkowej. Wyliczenie organów w tym przepisie nie może być uznane za wyczerpujące. Co więcej, oznacza wkroczenie w kompetencje i osłabienie pozycji rzeczywistych organów podatkowych oraz skomplikowanie struktury administracji podatkowej. Wśród podmiotów z uprawnieniami organów podatkowych można wymienić:

- 1) podmioty wymienione w art. 13a o.p. (zob. komentarz do art. 13a),
- 2) radcę skarbowego (art. 13 § 2c),
- 3) organy kontroli skarbowej – do końca lutego 2017 r. z mocy art. 31 u.k.s.,
- 4) organy pobierające na podstawie przepisów szczególnych opłaty i niepodatkowe należności budżetowe, do których stosuje się przepisy ordynacji podatkowej.

Przepis art. 13 § 2c o.p. został dodany z dniem 1.03.2017 r. Wynika z niego, że w jednostkach organizacyjnych KAS takich jak urzędy skarbowe, urzędy celno-skarbowe oraz izby administracji skarbowej będzie funkcjonował tzw. radca skarbowy, wykonujący czynności urzędnicze i posiadający uprawnienia przysługujące kierownikom tych jednostek jako organów podatkowych (uprawnienia odpowiednio: organu pierwszej instancji albo organu odwoławczego). Rozwiązanie to, w moim przekonaniu, jest zbędne. Nie tylko niepotrzebnie powoduje mnożenie stanowisk urzędniczych w urzędach administracji, ale również powoduje wątpliwości co do zakresu uprawnień radcy skarbowego. W wyjątkowych przypadkach, określonych w art. 13 § 1 pkt 1a, a także wynikających z art. 13 § 1 pkt 2 lit. b i c o.p., może dochodzić do sytuacji, w których radca skarbowy będzie rozstrzygał odwołania od decyzji wydanych przez naczelnika urzędu celno-skarbowego albo dyrektora izby administracji skarbowej, tj. kierownika jednostki, w której jest zatrudniony. Taka sytuacja nie zabezpiecza realizacji zasady dwuinstancyjnego postępowania podatkowego (art. 127 o.p.). Nie można również wykluczyć przypadków, że w tym samym urzędzie (izbie) będą funkcjonowali radcy skarbowi wykonujący inne uprawnienia tego samego organu podatkowego – jedni wykonujący czynności orzecznicze w ramach uprawnień organu pierwszej instancji, inni – jako wykonujący czynności orzecznicze w ramach uprawnień organu odwoławczego. Dodany art. 13 § 2c o.p. może wprawdzie przyczynić się do szybszego załatwiania spraw podatkowych, stwarza jednak ryzyko niepożądanego, nieformalnego uzgadniania rozstrzygnięć w ramach tej samej jednostki organizacyjnej KAS.

Z powołanego wyżej przepisu wynika, że radca skarbowy wykonuje czynności orzecznicze w organie podatkowym i uprawnienia tego organu przysługują mu wyłącznie w zakresie rozstrzygania spraw podatkowych. Za wykonywanie czynności organu przysługuje mu dodatek kontrolerski w ustalonej wysokości (art. 148 ust. 1 pkt 3 ustawy o KAS). Radca skarbowy nie może więc korzystać z uprawnień organu podatkowego w fazach wstępnej oraz wyjaśniania sprawy, a wyłącznie w fazie podejmowania rozstrzygnięcia. Analizując relacje między art. 13 § 2c a art. 143 o.p., należy stwierdzić, że radca skarbowy, korzystając z uprawnień organu podatkowego, nie jest legitymowany do udzielenia upoważnienia innym funkcjonariuszom lub pracownikom do wydawania decyzji i postanowień w trybie art. 143 § 1 o.p. Korzystałby wówczas z uprawnień kierowniczych, wkraczając w kompetencje przysługujące kierownikowi jednostki organizacyjnej, na co wskazany wyżej przepis mu nie zezwala.

W kwestii upoważnień – zob. komentarz do art. 143.

Konsolidacja Służby Celnej i kontroli skarbowej w ramach tworzonej od 1.03.2017 r. Krajowej Administracji Skarbowej powoduje w praktyce wyeliminowanie wątpliwości związanych z niewymienieniem dyrektora urzędu kontroli skarbowej oraz Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej wśród organów podatkowych wskazanych w art. 13 o.p. Oznaczałoby to, że odmówiono im statusu organów podatkowych. W praktyce do końca lutego 2017 r. dyrektor urzędu kontroli skarbowej na podstawie art. 11 ust. 2 pkt 3a u.k.s. był uprawniony do wydania decyzji podatkowej, jeżeli przedmiotem ustaleń kontroli skarbowej były podatki, opłaty, inne należności budżetowe, których ustalanie lub określanie należało do właściwości naczelników urzędów skarbowych, podatku akcyzowego oraz podatku od wydobycia niektórych kopalin. Za organ podatkowy uznawał go także art. 31 ust. 2 pkt 1 u.k.s. Nie bez znaczenia był również zakres kontroli skarbowej, w którym mieściła się kontrola rzetelności deklarowania podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa.

Status prawny organu kontrolującego został określony na podstawie art. 8 ust. 1 u.k.s., zgodnie z którym organem kontroli skarbowej był dyrektor urzędu kontroli skarbowej, a także Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej jako organ wyższego stopnia. W efekcie dyrektor urzędu kontroli skarbowej nie był organem podatkowym, a przysługiwały mu wyłącznie uprawnienia organu podatkowego wskazane w ustawie o kontroli skarbowej. Kompetencje dyrektora urzędu kontroli skarbowej nie obejmowały także wszystkich czynności wykonywanych przez organ podatkowy pierwszej instancji i nie dotyczyły wszystkich podatków²⁷. Wydawane przez niego na podstawie art. 24 ust. 1 pkt 1 lit. a u.k.s. decyzje podatkowe miały związek z przeprowadzoną u podatnika kontrolą skarbową. Były to wprawdzie decyzje podatkowe w rozumieniu art. 207 o.p., ale wierzycielem obowiązków wynikających z tych decyzji był właściwy państwowy organ podatkowy, któremu doręczano decyzję dyrektora urzędu kontroli skarbowej (zob. wyrok WSA w Warszawie z 26.10.2004 r., III SA 1830/03, CBOŚA). W innym z orzeczeń potwierdzono, że w przypadku wydania decyzji określającej podatnikowi zobowiązanie w podatku akcyzowym przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej na podstawie upoważnienia wynikającego z art. 24 ust. 1 pkt 1 u.k.s., właściwy dla naczelnika urzędu celnego dyrektor izby celnej posiadał nie tylko status organu podatkowego w rozumieniu art. 13 o.p., ale również – na podstawie art. 5 § 1 pkt 4 w zw. z art. 19 § 5 u.p.e.a. – status wierzyciela w tym przymusowym postępowaniu administracyjnym oraz status organu egzekucyjnego (wyrok WSA w Poznaniu z 17.01.2008 r., I SA/Po 1326/07, LEX nr 491804).

W obecnym stanie prawnym należy przyjąć, że decyzje podatkowe wydawane przez naczelników urzędów celno-skarbowych są związane z rezultatami przeprowadzonej kontroli celno-skarbowej w zakresie określonym w art. 54 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o KAS. Do prowadzonego postępowania podatkowego, o którym mowa w art. 83 ust. 1 ustawy o KAS, stosuje

²⁷ Zob. szerzej E. Ruśkowski, W. Stachurski, J. Stankiewicz, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz*, Warszawa 2000, s. 124 i n.

się odpowiednio przepisy ordynacji podatkowej. Usunięcie wątpliwości związanych z niewskazaniem w art. 13 o.p. organów kontroli skarbowej jako organów podatkowych nie wpłynęło zatem jednocześnie na wyeliminowanie dualizmu kontroli oraz trybu ich prowadzenia.

W katalogu organów podatkowych ujętych w art. 13 o.p. nie zostały wymienione podmioty występujące w roli organów podatkowych w zakresie należności, do których stosuje się przepisy ordynacji podatkowej. Funkcje te pełnią kierownicy jednostek organizacyjnych, na rzecz których pobierane są określone środki publiczne. Przykładowo można wymienić:

- 1) Prezesa Zarządu Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych – w odniesieniu do wpłat na ten fundusz;
- 2) Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, który administruje Funduszem Ubezpieczeń Społecznych;
- 3) Dyrektora Instytutu Sztuki Filmowej – w odniesieniu do należności publicznoprawnych różnych podmiotów na rzecz Instytutu;
- 4) wojewodę – w odniesieniu do opłat eksploatacyjnych za wydobywanie kopalin pobieranych na podstawie prawa geologicznego i górniczego;
- 5) marszałka województwa – w odniesieniu do opłat za korzystanie ze środowiska.

W komentowanym przepisie został uwzględniony podział kompetencji między podmiotami będącymi organami podatkowymi w zakresie spraw dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego. Jest to związane z utworzeniem nowych organów podatkowych w strukturze KAS – Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, a także centralizacji wydawania interpretacji indywidualnych, które od 1.03.2017 r. realizuje drugi z wymienionych organów. Kompetencje związane z interpretacjami przepisów prawa podatkowego aktualnie realizują:

- 1) Szef Krajowej Administracji Skarbowej – na podstawie art. 13 § 2 pkt 4 – w zakresie zmiany interpretacji indywidualnych w trybie art. 14e § 1 o.p.;
- 2) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej – na podstawie art. 13 § 2a – w zakresie wydawania interpretacji indywidualnych, o których mowa w art. 14b § 1, oraz ich zmiany, wygaszania i uchylania w trybie art. 14e § 1a o.p.;
- 3) Minister Finansów – na podstawie art. 13 § 2c – w zakresie wydawania interpretacji ogólnych i objaśnień podatkowych, o których mowa w art. 14a § 1 o.p., oraz ich zmiany (art. 14da).

W kwestii wydawania interpretacji podatkowych – zob. komentarz do art. 14a–14b.

Art. 13a. [Nadawanie uprawnień organów podatkowych w szczególnych sprawach]

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. Zakres upoważnienia ustawowego do nadania uprawnienia organów podatkowych

Przepis art. 13a o.p. umożliwia Radzie Ministrów nadanie uprawnień organów podatkowych niektórym podmiotom w drodze rozporządzenia, jeżeli uzna, że jest to uzasadnione ochroną informacji niejawnych (w pierwotnym brzmieniu – ochroną tajemnicy państwowej) i wymogami bezpieczeństwa państwa. Uprawnienia organów podatkowych mogą być przyznane pięciu centralnym organom administracji rządowej, tj. Szefowi Agencji Wywiadu (AW), Szefowi Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego (ABW), Szefowi Centralnego Biura Antykorupcyjnego (CBA), Szefowi Służby Wywiadu Wojskowego (SWW), Szefowi Służby Kontrwywiadu Wojskowego (SKW). Zadania tych podmiotów są rozległe i określono je w trzech ustawach:

- 1) z 24.05.2002 r. o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz Agencji Wywiadu (Dz.U. z 2016 r. poz. 1897),
- 2) z 9.06.2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym (Dz.U. z 2016 r. poz. 1310),
- 3) z 9.06.2006 r. o Służbie Kontrwywiadu Wojskowego oraz o Służbie Wywiadu Wojskowego (Dz.U. z 2016 r. poz. 1318).

Zadania te dotyczą m.in. rozpoznawania i wykrywania przestępstw i wykroczeń w sprawach gospodarczych i finansowych oraz przestępstw przeciwko obowiązkowi podatkowemu i rozliczeniom z tytułu dotacji i subwencji określonych w kodeksie karnym skarbowym, o ile są związane z korupcją. Organy te mogą wykonywać czynności operacyjno-rozpoznawcze oraz dochodzeniowo-śledcze.

Delegacja z art. 13a, upoważniająca Radę Ministrów do tworzenia nowej kategorii organów podatkowych w szczególnym trybie, zasługuje na krytykę. Zakres spraw przekazanych do uregulowania w rozporządzeniu jest niejasny, a wytyczne do jego wydania zawierają nieostro określone kryteria „ochrony informacji niejawnych” oraz „wymogów bezpieczeństwa państwa” wynikające z innych aktów prawnych o szczególnym charakterze.

2. Regulacje rozporządzenia wykonawczego Rady Ministrów

Przez 5 lat, tj. do 4.04.2012 r., art. 13a o.p. był regulacją martwą, a wymienione w nim centralne organy administracji rządowej nie były organami podatkowymi i nie miały takich uprawnień. Dopiero z dniem 5.04.2012 r. Rada Ministrów nadała w drodze rozporządzenia²⁸

²⁸ Rozporządzenie Rady Ministrów z 23.03.2012 r. w sprawie nadania uprawnień organów podatkowych (Dz.U. poz. 363).

uprawnienia organów podatkowych szefom poszczególnych służb, tj. ABW, AW, CBA, SKW, SWW. Odnoszą się one do uzyskanych od tych organów przychodów podatnika wykonującego czynności objęte ochroną informacji niejawnych lub związane z bezpieczeństwem państwa ze stosunku służbowego, stosunku pracy lub działalności wykonywanej osobiście, o których mowa w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, opodatkowanych według skali podatkowej.

W rozumieniu ustawy z 5.08.2010 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1167) informacja niejawna jest informacją, której nieuprawnione ujawnienie spowodowałoby lub może spowodować szkodę dla Rzeczypospolitej albo byłoby z punktu widzenia jej interesów niekorzystne, także w trakcie ich opracowywania oraz niezależnie od formy i sposobu ich wyrażania. Informacje niejawne oznacza się klauzulami tajności: „ściśle tajne”, „tajne”, „zastrzeżone” lub „poufne”.

Uprawnienia organów wskazanych w art. 13a obejmują uprawnienia naczelnika urzędu skarbowego oraz dyrektora izby administracji skarbowej określone w ordynacji podatkowej oraz przepisach odrębnych, ale – co należy podkreślić – tylko i wyłącznie w wyżej wskazanym zakresie. Przyznanie szefowi określonej służby jednocześnie uprawnień organu pierwszej instancji i organu odwoławczego w rozumieniu art. 13 o.p. budzi największe wątpliwości w kontekście realizacji zasady dwuinstancyjności postępowania.

W § 2 rozporządzenia w sprawie nadania uprawnień organów podatkowych w sposób niekonsekwentny terminologicznie określono właściwość organu podatkowego, a nie organu o uprawnieniach organu podatkowego. Wskazano, że właściwym organem podatkowym 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 które składane jest zeznanie podatkowe w rozumieniu art. 45 ust. 1 u.p.d.o.f. Szef odpowiedniej służby staje się także właściwym organem w przypadku osiągnięcia przez podatnika dodatkowych przychodów deklarowanych w urzędzie skarbowym stosownie do miejsca jego zamieszkania oraz w przypadku łącznego opodatkowania małżonków.

Art. 14. [Ogólny nadzór w sprawach podatkowych]

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

§ 2. W ramach nadzoru, o którym mowa w § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej w celu wykonywania ustawowych zadań, w szczególności zadań analityczno-sprawozdawczych, może przetwarzać dane wynikające z deklaracji podatkowych składanych do naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów celno-skarbowych.

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

§ 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych zapewnia funkcjonowanie portalu podatkowego i jest administratorem danych podatników, płatników, inkasentów,

ich następców prawnych oraz osób trzecich korzystających z tego portalu w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 922).

1. Pojęcie ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych

Artykuł 14 o.p. w treści obowiązującej od 1.07.2007 r.²⁹ do końca lutego 2017 r. stanowił, że „minister właściwy do spraw finansów publicznych sprawuje ogólny nadzór w sprawach podatkowych”. Poprzednio przepis ten regulował, poza uprawnieniami nadzorczymi, także zagadnienie wydawania przez Ministra Finansów interpretacji prawa podatkowego w celu jego jednolitego stosowania przez organy podatkowe. Materia ta została na nowo uregulowana w rozdziale 1a ordynacji podatkowej „Interpretacje przepisów prawa podatkowego”. Od 1.03.2017 r. sprawowanie ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych przejął Szef Krajowej Administracji Skarbowej. Minister Finansów nie wyzbył się jednak zupełnie kompetencji nadzorczych, skoro, kierując się zapewnieniem skutecznej i efektywnej realizacji zadań Krajowej Administracji Skarbowej, określa w drodze zarządzenia 4-letnie kierunki działania KAS, cele do osiągnięcia, mierniki ich weryfikacji oraz zasady składania raportów z działalności (art. 7 ust. 1 ustawy o KAS), a Szef KAS jest mu bezpośrednio podporządkowany (art. 13 ustawy o KAS).

Powierzenie Szefowi KAS sprawowania ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych spowodowało, że pojawiły się wątpliwości odnośnie do zakresu i charakteru tego nadzoru. Ustawodawca nie zdobył się na zdefiniowanie pojęcia nadzoru administracyjnego (w tym podatkowego), posłużył się natomiast pojęciem ogólnego nadzoru. Nie wykazał się przy tym konsekwencją, wskazując wśród zadań Szefa KAS nadzór nad działalnością innych wyszczególnionych organów oraz dyrektorów właściwych w sprawach KAS komórek organizacyjnych w Ministerstwie Finansów (art. 14 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS). Trafnie zauważono w literaturze, że pojęcie ogólnego nadzoru niewiele znaczy, gdyż nie odpowiada jurydycznemu rozumieniu nadzoru ani też nie oznacza nadzoru judykacyjnego nad orzecznictwem podatkowym organów podatkowych³⁰. Pojęcie ogólnego nadzoru jest na tyle mylące, że sugeruje możliwość sprawowania przez bliżej nieokreślony organ także nadzoru szczególnego – należałoby więc posługiwać się wyłącznie pojęciem nadzoru. Termin ten jest funkcjonalnie związany z zapewnieniem prawidłowego działania administracji. Elementem kształtującym ogólny wymiar funkcji nadzoru jest nie tylko obserwacja działalności podporządkowanych podmiotów, ale także przewidziana prawem możliwość podejmowania w ramach określonego układu organizacyjnego – przez podmiot nadzorujący – sprawdzenia i oceny podmiotu podporządkowanego oraz prawo stosowania wiążącej ingerencji w jego działalność z możliwością jej kory-

²⁹ W brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 4 ustawy z 16.11.2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1590), z mocą obowiązującą od 1.07.2007 r.

³⁰ C. Kosikowski (w:) C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa...*, s. 119.

gowania do stanu pożądanego³¹. Nadzór wpisuje się w szersze pojęcie kierownictwa, w ramach którego organ nadrzędny może wykorzystywać środki oddziaływania, takie jak polecenia służbowe czy wiążące wytyczne, za pomocą których może wyznaczać treści działania jednostce kierowanej³². Przejawy takiego oddziaływania na podmioty podporządkowane można dostrzec w ogólnych kompetencjach ministrów (także Ministra Finansów) wynikających z art. 34 i 34a ustawy o Radzie Ministrów (Dz.U. z 2012 r. poz. 392 ze zm.). W odniesieniu do uprawnień Szefa KAS takim instrumentem oddziaływania w celu zapewnienia sprawnego i efektywnego wykonywania zadań są zarządzenia (art. 14 ust. 3 ustawy o KAS).

Dalece nieprecyzyjne jest także posłużenie się w art. 14 § 1 określeniem „sprawy podatkowe”, które można raczej odnosić do skonkretyzowanych stosunków podatkowoprawnych. Należy przyjąć, że chodzi tu raczej o dziedzinę (sferę) podatków³³ jako element dochodów publicznych i odpowiedzialność Szefa KAS za ich realizację, w tym sprawowanie nadzoru nad organizacją wymiaru, poboru i egzekucji tych dochodów. Pojęcie spraw podatkowych należy więc rozumieć w znaczeniu ogólnym, bez zawężania tego terminu do jurysdykcyjnego postępowania podatkowego.

2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej jako organ nadzoru ogólnego

Szefowi KAS podlegają lub są przez niego nadzorowane następujące organy: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, dyrektorzy izb administracji skarbowej, naczelnicy urzędów skarbowych, naczelnicy urzędów celno-skarbowych, Dyrektor Krajowej Szkoły Skarbowości, Dyrektor Centrum Informatyki KAS oraz dyrektorzy właściwych w sprawach KAS komórek organizacyjnych w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych (art. 14 ust. 1 pkt 1 i 3 ustawy o KAS).

Z treści art. 14 nie wynika jednak wprost, by uprawnienie Szefa KAS (a w poprzednim stanie prawnym – Ministra Finansów) w ramach ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych wiązało się z uprawnieniami kontrolnymi wykonywanymi wobec podporządkowanych mu podmiotów administracji podatkowej z możliwością władczego ingerowania w ich działalność za pomocą środków nadzorczych³⁴. Nie o taki nadzór, w znaczeniu jurysdykcyjnym, chodzi w komentowanym przepisie. Nie byłby on zresztą możliwy. W ramach sprawowania ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych Szef KAS nie może wkraczać w merytoryczne rozstrzyganie indywidualnych spraw obywateli. Może natomiast stosować elementy ogólnego nadzoru, kształtując politykę stosowania prawa podatkowego³⁵. Należy

³¹ J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2007, s. 21; E. Ochendowski, *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Toruń 1999, s. 362; J. Starościak, *Zarys nauki administracji*, Warszawa 1971, s. 356.

³² J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2008, s. 136.

³³ C. Kosikowski (w:) C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa...*, s. 119.

³⁴ B. Kucia-Guściora, *Minister Finansów (w:) System organów podatkowych w Polsce*, red. P. Smoleń, Warszawa 2009, s. 96.

³⁵ J. Brolik, *Kontrowersyjne kompetencje Ministra Finansów w dziedzinie stosowania prawa podatkowego*, Prz. Pod. 1999, nr 7, s. 4.

do nich zapewnienie szybkiego, prawidłowego i skutecznego stosowania procedur podatkowych i kontrolnych, dbałość o wysoki poziom kadr aparatu skarbowego, wskazywanie na popełniane błędy w zakresie stosowania prawa przez podporządkowane służby i dążenie do ich wyeliminowania, zwiększenie efektywności realizacji zobowiązań podatkowych.

Szef KAS, jako organ nadzoru ogólnego, poza możliwością wydawania zarządzeń posiada również uprawnienia w zakresie nadzoru i koordynacji niektórych czynności oraz wykonywanych kontroli celno-skarbowych (art. 14 ust. 1 pkt 4 i 9). Nie jest natomiast upoważniony do stosowania innych instrumentów prawnych, co wydaje się istotne w kontekście zmiany podejścia do zakresu nadzoru ogólnego. Jeszcze do końca lutego 2017 r. uprawnione było przyjęcie, że realizacja kompetencji Ministra Finansów do sprawowania ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych odbywa się przez podejmowanie działań służących zapewnieniu jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej³⁶. Stanowisko takie mogło budzić wątpliwości, gdyż w poprzedniej konstrukcji art. 14 o.p. były to odrębnie wymienione kompetencje Ministra Finansów. Wprawdzie kompetencje te określono w sposób zbliżony w późniejszym art. 14a § 1, jednak należało także dostrzec, że Minister Finansów – w ramach zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego – był nie tylko uprawniony do wydawania interpretacji ogólnych i indywidualnych. Mógł również z urzędu korzystać z instrumentów określonych w art. 14e i korygować już wydane interpretacje ogólne i indywidualne, w tym także zmieniać interpretacje indywidualne wydane w jego imieniu z upoważnienia przez dyrektorów izb skarbowych. Taka forma oddziaływania z pewnością może być traktowana w kategoriach ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych. Jest bowiem instrumentem zapewniającym jednolitość stosowania prawa podatkowego. Tymczasem kompetencji w tym zakresie nie uzyskał od 1.03.2017 r. Szef KAS. Jest on wprawdzie uprawniony z urzędu do zmiany wydanej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej interpretacji indywidualnej, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, jednak w zakresie wydawania i zmiany z urzędu interpretacji ogólnych kompetencje zachował Minister Finansów. Skoro wydawanie tych ostatnich jest ukierunkowane na zapewnienie, przez dokonanie urzędowej interpretacji, jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, należy stwierdzić, że w zakresie sprawowania ogólnego nadzoru doszło do wyraźnego podziału kompetencji pomiędzy Ministra Finansów i Szefa KAS.

Jako instrumenty nadzorcze mogą być również traktowane akty wewnętrznego kierownictwa resortu finansów wydawane przez ministra bądź za jego przyzwoleniem przez wyższych urzędników ministerstwa (tzw. „prawo powielaczowe”). Jeżeli tego rodzaju pisma i wyjaśnienia są elementem nadzoru, stanowiącym w istocie realizowanie polityki stosowania prawa i to w trybie kierowniczym, to czynności te nie mogą władczo ingerować w indywidualne sprawy podatkowe obywateli³⁷. Jeżeli taka ingerencja nastąpiłaby, byłoby

³⁶ R. Mastalski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, 2003, s. 101; E. Ruśkowski, *Stosowanie przepisów o urzędowych interpretacjach prawa podatkowego w Polsce – w świetle przeprowadzonych badań* (w:) *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Polsce i innych krajach Europy Środkowej i Wschodniej*, red. E. Ruśkowski, Białystok 2006, s. 23.

³⁷ J. Brolik, *Kontrowersyjne kompetencje Ministra Finansów...*, s. 4.

to działania *contra legem*. W literaturze podkreślano, że regulowanie praw i obowiązków podatkowych drogą tzw. prawa powielaczowego stanowi zagrożenie dla demokratycznego państwa prawnego³⁸. Dlatego akty wewnętrznego kierownictwa wydawane przez ministra czy Szefa KAS bądź z jego upoważnienia nie mogą zastępować ani modyfikować sensu i znaczenia przepisów powszechnie obowiązujących ustaw podatkowych. Jeżeli w ramach czynności nadzorczych, np. pism z art. 14 § 1 o.p., Minister Finansów dokona wykładni przepisu prawa, jej wynik nie będzie interpretacją prawa podatkowego w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, gdyż interpretacjami prawa podatkowego są wyłącznie interpretacje ogólne i interpretacje indywidualne, o których dosłownie mowa w art. 14a i art. 14b § 1³⁹.

3. Przetwarzanie danych wynikających z deklaracji podatkowych i administrowanie danymi

W art. 14 § 2–3 zostały wskazane niektóre uprawnienia Szefa KAS wykonywane w ramach tzw. ogólnego nadzoru. Do istotnych uprawnień należy przetwarzanie danych zawartych w deklaracjach podatkowych składanych do naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów celno-skarbowych. Dane te mogą być przetwarzane głównie w celach analityczno-sprawozdawczych i wyłącznie na podstawie przepisów o ochronie danych osobowych oraz tajemnicy ustawowo chronionej.

Uprawnieniem Ministra Finansów, wynikającym z § 4 komentowanego przepisu, jest zapewnienie funkcjonowania portalu podatkowego, czyli systemu teleinformatycznego administracji skarbowej służącego do kontaktu organów podatkowych z podatnikami, płatnikami i inkasentami, a także ich następcami prawnymi oraz osobami trzecimi, w szczególności do wnoszenia podań, składania deklaracji oraz doręczania pism organów podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 3 pkt 14). Minister Finansów jest administratorem danych osób korzystających z tego portalu. Decyduje tym samym nie tylko o celach i środkach przetwarzania danych osobowych, ale powinien zadbać, by przetwarzanie danych było prowadzone zgodnie z prawem, oraz o odpowiednie ich zabezpieczenie – por. art. 7 pkt 4 oraz art. 26 ustawy z 29.08.1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz.U. z 2016 r. poz. 922).

ROZDZIAŁ 1A

Interpretacje przepisów prawa podatkowego

Art. 14a. [Ogólne interpretacje prawa podatkowego]

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

³⁸ A. Gomulowicz, *Prawo powszechnie obowiązujące jako podstawa decyzji podatkowej*, Mon. Pod. 1997, nr 10.

³⁹ J. Brolik, *Interpretacje ogólne przepisów prawa podatkowego*, ZNSA 2013, nr 1, s. 22 i n.

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 pisemne 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. Istota, funkcje oraz treść interpretacji ogólnych

Minister Finansów realizuje kompetencje w zakresie sprawowania ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych przez podejmowanie czynności służących zapewnieniu jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe. Utrzymanie jednolitego stosowania prawa podatkowego nie jest łatwe, zważywszy, że interpretacja i stosowanie prawa podatkowego w odniesieniu do konkretnych stanów faktycznych należy do kompetencji organów podatkowych, do niedawna także organów kontroli skarbowej, oraz sądów krajowych i wspólnotowych. Instrumentem prawnym służącym zapewnieniu jednolitości stosowania prawa podatkowego przez organy administracji skarbowej jest interpretacja ogólna. Jest to jednocześnie prawna forma działania Ministra Finansów o swoistej nazwie, niepodjęmowana jednakże w ramach załatwienia określonej sprawy, a w ramach wykładni przepisów prawa podatkowego. Takie wąskie rozumienie interpretacji ogólnej obowiązuje w art. 14a o.p. w odróżnieniu od wykładni prawa dokonywanej przez organy ochrony prawnej (w szczególności przez Sąd Najwyższy oraz Naczelny Sąd Administracyjny).

Przyznanie Ministrowi Finansów kompetencji do wydawania ogólnych interpretacji podatkowych ma charakter wyjątkowy, ale wydaje się, że uzasadniony, mimo że takich kompetencji nie przyznano żadnemu innemu organowi administracji publicznej. W doktrynie interpretacje te kwalifikuje się do procedur przedwymiarowych (realizowanych poza postępowaniem podatkowym)⁴⁰ oraz dostrzega ich istotne znaczenie w systemach prawa, w których technika realizacji należności podatkowych opiera się na samoobliczeniu podatkowym oraz obliczeniu płatniczym⁴¹. Interpretacja ogólna jest więc cenną wskazówką postępowania dla podmiotów zobowiązanych, a jednocześnie instytucją umożliwiającą im ochronę prawną, o ile działając w zaufaniu do wykładni organu, zastosowali się do niej (zob. komentarz do art. 14k § 2). Z drugiej strony skoro realizowanie kompetencji

⁴⁰ H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, s. 128.

⁴¹ R. Mastalski, *Charakter prawny interpretacji prawa podatkowego dokonywanej przez Ministra Finansów*, Jur. Pod. 2007, nr 1, s. 5.

w zakresie wydawania interpretacji ogólnych należy wywodzić ze sprawowania nadzoru ogólnego w sprawach podatkowych (zob. komentarz do art. 14), to można oczekiwać od Ministra Finansów działań prowadzących do prawidłowego stosowania przepisów prawa podatkowego.

Istota ogólnych interpretacji podatkowych tkwi w tym, że ich zasadniczym celem jest zapewnienie jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe (art. 14a). Nie jest to jednakże wykładnia realizowana w procesie stosowania prawa podatkowego, chociaż niewątpliwie zmierza do ujednolicenia jego stosowania przez podległe organy. Interpretacje ogólne nie są również źródłem prawa wewnętrznego, które mogłyby służyć organom podatkowym jako podstawy rozstrzygnięcia indywidualnych spraw podatkowych. Zawierają natomiast pewne elementy wykładni doktrynalnej, a nawet legalnej, ale jedynie przy zestawieniu jej z wykładnią operatywną⁴². Przedmiotowe interpretacje mogą jedynie pośrednio wpływać na stosowanie prawa podatkowego i z formalnego punktu widzenia nie wiążą organu podatkowego. Ogólne interpretacje prawa podatkowego będą miały także wpływ na ujednolicenie praktyki stosowania prawa podatkowego przez samorządowe organy podatkowe, wobec których Minister Finansów również realizuje swoje uprawnienia nadzorcze⁴³.

Kształt instytucji interpretacji prawa podatkowego kierowanych przez Ministra Finansów do organów podatkowych od początku obowiązywania ordynacji podatkowej ewoluował, przybierając postać różnych wersji. Pierwotnie określano je mianem „urzędowych interpretacji prawa podatkowego”, w dalszym etapie zrezygnowano ze słowa „urzędowy”. Od 1.01.2003 r. została przyjęta w art. 14 § 4 o.p. zasada, że minister nie dokonuje interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach podatników, płatników i inkasentów, co podkreślało abstrakcyjny charakter tych interpretacji. Wskutek zmian wprowadzonych z dniem 1.07.2007 r.⁴⁴ Minister Finansów wydawał dwa rodzaje interpretacji – ogólne oraz indywidualne. Od tego czasu art. 14a § 1 o.p., określający kompetencje Ministra Finansów w zakresie wydawania interpretacji ogólnych, pomijając nieznaczne zmiany redakcyjne i uwzględniając wprowadzenie od dnia 1.01.2012 r. obowiązku wydawania interpretacji także na wniosek⁴⁵, zachował co do istoty swój kształt i swoje znaczenie. W 2017 r. zakres tych kompetencji uległ nawet rozszerzeniu o możliwość wydania z urzędu tzw. objaśnień podatkowych (art. 14a § 1 pkt 2 o.p.). Aktywność Ministra Finansów w wydawaniu interpretacji ogólnych w porównaniu z liczbą wydawanych interpretacji indywidualnych nadal nie jest zbyt wielka również po wprowadzeniu możliwości wydawania ich na wniosek. W 2012 r. Minister Finansów wydał 14 interpretacji ogólnych, w 2013 r. – 16, w 2014 r. – 11, w 2015 r. – 11, a w 2016 r. – 8. Ich liczba utrzymuje się na w miarę stabilnym

⁴² R. Mastalski, *Charakter prawny interpretacji...*, s. 8.

⁴³ Zob. R. Dowgier, *Ordynacja podatkowa w praktyce gminnych organów podatkowych – stan obecny i kierunki zmian*, Warszawa 2014, s. 45.

⁴⁴ Ustawa o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1590).

⁴⁵ Por. art. 9 ustawy z 16.09.2011 r. o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców (Dz.U. Nr 232, poz. 1378), nowelizujący z dniem 1.01.2012 r. art. 14a o.p.

poziomie. Wydaje się, że problem tkwi we wprowadzeniu regulacji zawierających wręcz zaporowe warunki ich uzyskania.

Nie bez znaczenia jest w tym również konieczność bieżącej i wnikliwej analizy orzecznictwa sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i jego uwzględnienie w interpretacji ogólnej w kontekście stwierdzenia braku jednolitości stosowania prawa przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej. „Uwzględnianie” orzecznictwa sądów na etapie wykładni wątpliwego przepisu prawa podatkowego i dokonywania jego ogólnej interpretacji z uwzględnieniem reguł wykładni językowej oznacza, że Minister Finansów powinien zebrać i przeprowadzić analizę wydanych prawomocnych orzeczeń sądów, nie tylko milcząco przyjmując ich istnienie, ale także w sposób aktywny wziąć pod uwagę zapadłe rozstrzygnięcia, doprowadzając dokonaną interpretację przepisów do jednolitości, tj. zgodności między ich rozbieżnym stosowaniem przez podległe organy a poglądami wyrażonymi w orzecznictwie sądów⁴⁶.

Przedmiotem interpretacji ogólnych Ministra Finansów są przepisy prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p. Chodzi tu o przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez RP umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez RP innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych. Wskazuje się jednak na potrzebę szerszego, systemowego rozumienia przepisów prawa podatkowego, do których należy zaliczyć nie tylko przepisy ustaw podatkowych, lecz wszystkie przepisy, niezależnie od tego, do jakiej gałęzi prawa przynależą, jeżeli kształtują normatywne opodatkowanie, zwłaszcza zakres przedmiotowy, podmiotowy i wysokość podatku⁴⁷.

Treść interpretacji ogólnych została określona w art. 14a § 1a o.p. Przepis ten został wprowadzony nowelą z 10.09.2015 r. z mocą obowiązującą od 1.01.2016 r. *Ratio legis* przyjętego rozwiązania wydaje się oczywiste. Skoro ustawodawca wprowadził możliwość ubiegania się o wydanie interpretacji ogólnej na wniosek, to wydana interpretacja powinna ściśle korespondować z zagadnieniami przedstawionymi we wniosku (§ 2). To samo dotyczy interpretacji indywidualnych, które będą podlegały stwierdzeniu wygaśnięcia, jeżeli zostały wydane w takim stanie prawnym, jak funkcjonująca w obrocie prawnym interpretacja ogólna (art. 14e § 1 pkt 3 o.p.). W związku z powyższym kwalifikowanymi elementami interpretacji ogólnej są:

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

⁴⁶ K. Teszner, *Wykładnia prowsólnotowa w interpretacjach przepisów prawa podatkowego dokonywanych przez krajową administrację publiczną* (w:): *Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym. Zjazd Katedr i Zakładów Prawa Finansowego i Podatkowego*, Warszawa, 10–11 czerwca 2010, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2011, s. 424.

⁴⁷ R. Mastalski (w:): B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, 2013, s. 126.

Pierwszy element wyraźnie nawiązuje do zagadnienia przedstawionego we wniosku. Drugi natomiast jest odniesieniem do ujętego we wniosku niejednolitego stosowania prawa podatkowego we wskazanych przez wnioskodawcę aktach wydanych przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej oraz przedstawieniem pożądanego, jednolitego trybu postępowania w opisanej sytuacji wraz z uzasadnieniem prawnym.

Interpretacja podatkowa nie jest rozstrzygnięciem władczym i nie ma charakteru aktu stosowania prawa. Zawiera jedynie pogląd o sposobie rozumienia treści przepisów podatkowych poddanych ocenie oraz ich zastosowania w odniesieniu do określonego we wniosku stanu faktycznego. Tym samym nie może stanowić zagadnienia wstępnego dla toczącego się postępowania podatkowego, w rozumieniu art. 201 § 1 pkt 2 o.p. (wyrok NSA z 21.06.2011 r., I GSK 404/10, LEX nr 1082424).

2. Podmioty uprawnione do złożenia wniosku o wydanie interpretacji ogólnej

Komentowany przepis nie wskazuje jednoznacznie, kto jest legitymowany do złożenia wniosku o wydanie interpretacji ogólnej. Zastrzega jedynie wyraźnie, że wnioskodawcą nie może być organ administracji publicznej. Oznacza to, że uprawniony do złożenia wniosku o wydanie interpretacji ogólnej jest w zasadzie każdy podmiot (osoba fizyczna, osoba prawna, jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej), któremu nie przyznano statusu organu administracji publicznej. Enumeratywny katalog takich podmiotów określono wprawdzie w art. 5 § 2 pkt 3 k.p.a., jednak (co należy podkreślić) wyłącznie na potrzeby ogólnego postępowania administracyjnego. Wobec braku stosownego odesłania nie ma zatem podstaw do stosowania quasi-definicji z art. 5 § 2 pkt 3 k.p.a.

Organ administracji publicznej może być natomiast identyfikowany przez pryzmat posiadanych cech takich organów (m.in. osoba bądź grupa osób wyodrębnionych organizacyjnie, kompetencje, właściwość, możliwość posługiwania się środkami władczymi w rozstrzyganiu indywidualnych spraw). Wylimitowanie organów administracji publicznej z kręgu podmiotów wnioskujących o wydanie interpretacji indywidualnej jest jednak niezasadne. Z przepisów materialnego prawa podatkowego wynika, że mogą być zainteresowane ich uzyskaniem. Tym samym nie może składać wniosku o wydanie interpretacji organ władzy publicznej, chociaż jest podatnikiem podatku od towarów i usług z tytułu czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych (art. 15 ust. 6 u.p.t.u.). Podobnie do jego złożenia nie są uprawnione organy lokalnej administracji podatkowej w przypadku braku jednolitości w decyzjach, postanowieniach oraz interpretacjach indywidualnych w zakresie podatków samorządowych. Z sobie tylko znanych powodów ustawodawca nie posłużył się w art. 14a pojęciem „zainteresowanego”, jakie zostało wykorzystane w art. 14b § 1 przy określeniu wnioskodawcy przy interpretacji indywidualnej.

Przepis art. 14a § 3 wskazuje, że ustawodawca świadomie wyeliminował z grupy osób uprawnionych do złożenia wniosku o wydanie interpretacji niektóre podmioty. Możliwości tej zostali pozbawieni potencjalnie zainteresowani wnioskodawcy w sprawach, w których

w dniu złożenia wniosku w stosunku do nich toczy się postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa lub kontrola celno-skarbowa, albo w sprawach, w których zostało przez wnioskodawcę wniesione odwołanie od decyzji lub zażalenie na postanowienie. Jeżeli wnioskodawca nie jest uczestnikiem takich postępowań i adresatem aktów administracyjnych wydanych w postępowaniu przez właściwe organy, jest uprawniony do złożenia wniosku o wydanie interpretacji ogólnej, nie wykazując motywów oraz celu wydania interpretacji ogólnej, co wydaje się rozwiązaniem zasadnym⁴⁸.

3. Wymogi stawiane wnioskowi o wydanie interpretacji ogólnej

Wniosek o wydanie interpretacji ogólnej powinien być złożony przez wnioskodawcę według ustalonego przez Ministra Finansów wzoru (zob. rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 17.02.2017 r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie interpretacji ogólnej oraz sposobu uiszczenia opłaty za wniosek, Dz.U. z 2017 r. poz. 352). Wydaje się, że niezachowanie wymogu złożenia wniosku w formie ustalonej w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 14a § 11 o.p. nie powinno być wyłącznym powodem odmowy podjęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji ogólnej, jeżeli spełnione zostały wszystkie ustawowe wymogi formalne wniosku, skierowany on został do właściwego organu interpretującego oraz został należycie opłacony. Nie ma bowiem powodów, by pozostawić go bez rozpatrzenia z powodu przesłanek ujętych w art. 14a § 4. Zasadne jest jednak skorzystanie z urzędowego wzoru wniosku z powodu nazbyt rygorystycznych wymogów ustawowych stawianych wnioskowi.

Na podstawie odesłania zawartego w art. 14a § 9 o.p. pismo skierowane do Ministra Finansów o wydanie interpretacji ogólnej jest podaniem, ze wszystkimi tego konsekwencjami. Chodzi głównie o tryb uzupełniania braków formalnych podania na wezwanie organu podatkowego, pod rygorem pozostawienia podania bez rozpatrzenia. Żeby uniknąć tej sytuacji, wniosek o wydanie interpretacji ogólnej powinien zawierać uzasadnienie konieczności jej wydania, w szczególności należy w nim:

- 1) przedstawić zagadnienie;
- 2) wskazać przepisy prawa podatkowego wymagające wydania interpretacji ogólnej (art. 14a § 2 pkt 1 o.p.);
- 3) 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 (art. 14a § 2 pkt 2 o.p.);
- 4) wypełnić inne wymogi podania wskazane w art. 168 § 2 i 3 o.p. (treść żądania, wskazać osobę wnioskodawcy, jej adres oraz podpis).

Ponadto, jak już wskazano wyżej, wniosek o wydanie interpretacji ogólnej powinien być złożony według wzoru ustalonego rozporządzeniem Ministra Finansów oraz opłacony. Opłata za wniosek podlega zwrotowi wyłącznie w przypadku wydania interpretacji ogólnej.

⁴⁸ C. Kosikowski (w:) C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa...*, s. 126.