

Ordynacja podatkowa. Komentarz

Wydanie 9.

Ordynacja podatkowa

z dnia 29 sierpnia 1997 r. (Dz.U. Nr 137, poz. 926)

Tekst jednolity z dnia 25 kwietnia 2019 r. (Dz.U. 2019, poz. 900)

(zm.: Dz.U. 2018, poz. 1499, poz. 1544; 2019, poz. 924, poz. 1018, poz. 1495, poz. 1520, poz. 1556, poz. 1649,
poz. 1667, poz. 1751, poz. 1818, poz. 1978, poz. 2200;
M.P. 2019, poz. 746 i 747)

Dział I. Przepisy ogólne

Literatura: *L. Adam*, Podstawowe instrumenty redystrybucji, w: *M. Weralski*, System instytucji prawno-finansowych PRL, t. I, Instytucje ogólne, Wrocław 1982; *L. Adam, M. Mazurkiewicz*, Oplaty, w: *M. Weralski*, System instytucji prawno-finansowych PRL, t. III, Prawo budżetowe, Wrocław 1985; *B. Adamiak*, Trwałość czynności prawnych w prawie podatkowym, w: *W. Miemieć* (red.), Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego, Wrocław 2009; *B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki*, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2003, 2005, 2009; *S. Babiarsz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek*, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2009; *M. Banasik*, Nowe zasady rozliczania zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych, DorPod 1999, Nr 5; *D. Bańczyk*, Zwrot opłaty skarbowej, PrP 1994, Nr 23; *A. Bartosiewicz*, Pojęcie podatnika w świetle przepisów Ordynacji podatkowej, KPPod 2009, Nr 3–4; *J. Białobrzeski*, Ustawa o zobowiązaniach podatkowych. Przepisy i komentarz, Warszawa 1984; *A. Bielska-Brodziak, Z. Tobor*, Dysonans interpretacyjny podatnika, PP 2016, Nr 6; *J. Boć* (red.), Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku, Wrocław 1998; *M. Bogucka*, Charakter prawny obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych, GI. 2001, Nr 2; *J. Borkowski*, Decyzja administracyjna, Łódź–Zielona Góra 1998; *B. Brachet*, Manuel de droit fiscal, Paris 1972; *S. Brzeszczyńska*, Oplata skarbową od czynności cywilno-prawnych, MoPod 1997, Nr 10; *T. Brzeźicki, W. Morawski*, Wyznaczanie inkasentów w podatku od nieruchomości, FK 2010, Nr 4; *ciż*, Zakres przedmiotowy Ordynacji podatkowej w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych, POP 2009, Nr 6; *B. Brzeziński*, Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny, PiPod 2005, Nr 1; *tenże*, Dyskusyjne elementy statusu prawnego płatnika podatków, cz. 1, MoPod 1999, Nr 2; cz. II, MoPod 1999, Nr 3; *tenże*, Kierunki zmian przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej, KPPod 2001, Nr 3–4; *tenże*, Nowelizacja Ordynacji podatkowej, Warszawa 2016; *tenże*, O zmianach w Ordynacji podatkowej, PP 2015, Nr 11; *tenże*, Ordynacja podatkowa – uwagi o projekcie ustawy, MoPod 1996, Nr 2; *tenże*, Podstawowe pojęcia Ordynacji podatkowej, w: *B. Brzeziński, C. Kosikowski* (red.), Studia nad Ordynacją podatkową, Łódź–Toruń 1999; *tenże*, Pozycja prawna płatnika w świetle przepisów Ordynacji podatkowej, w: Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu Ordynacji podatkowej, Toruń 1998; *tenże*, Prawo podatkowe, Toruń 1999, 2000; *tenże*, Przedwojenna Ordynacja podatkowa a współczesne standardy przepisów ogólnych prawa podatkowego, w: Toruński rocznik praw człowieka i pokoju 1992, z. 1, Toruń 1993; *tenże*, Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym, w: *R. Mastalski* (red.), Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza, Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska, Wrocław 2001; *B. Brzeziński, J. Jezierski*, Przepisy ogólne prawa podatkowego, NP 1989, Nr 7–8; *B. Brzeziński, M. Kalinowski*, Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, Toruń 1997; *B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska*, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń 2002; *B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska*, Ustawa o zobowiązaniach podatkowych, Toruń 1993; *B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski*, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń 2007; *B. Brzeziński, W. Nykiel*, Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2000, KPPod 2000, Nr 1; *M. Brzostowski*, Oplata skarbową, PrP 1997, Nr 10; *M. Budziarek*, Charakter prawny poboru podatku przez płatnika, KPPod 2010, Nr 3–4; *W. Chrościelewski, W. Nykiel*, Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej, Warszawa 2000; *K. Chustecka*, Instytucja płatnika w świetle przepisów i orzecznictwa, Rej. 2009, Nr 6; *taż*, Oplata skarbową, Vademecum Podatnika 1994, Nr 31; *taż*, Sposób uiszczania i zwrotu opłaty skarbowej, PrP 1995, Nr 4; *taż*, Zasady zwrotu opłaty skarbowej, DorPod 1996, Nr 35; *M. Dawidziuk*, Straty, zaliczki i deklaracje po zmianach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, PrP 1999, Nr 22; *tenże*, Straty i zaliczki w deklaracjach podatkowych, Koszty 1999, Nr 8; *T. Dębowska-Romanowska*, Istota

i treść władztwa finansowego – samowola finansowa (samowola podatkowa), restrykcje finansowe – zagadnienia pojęciowe, w: *T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz* (red.), *Konstytucja – ustrój, system finansowy państwa*. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Natalii Gajl, Warszawa 1999; *taż*, *Odpowiedzialność notariusza za prawidłowe obliczenie, pobranie i odprowadzenie opłaty skarbowej*, GI. 1995, Nr 4; *taż*, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010; *taż*, *Ryczałt jako instytucja formalnego i materialnego prawa podatkowego*, AUL Folia Iuridica 1992, Nr 54; *B. Draniewicz*, *Ordynacja podatkowa a opłata produktowa w ustawie o zużytych sprzęcie elektrycznym i elektronicznym*, PP 2008, Nr 4; *tenże*, *Problem konstytucyjności opłat za korzystanie ze środowiska*, PiP 2007, Nr 7; *G. Dudar*, *Głosa do wyroku NSA z 11.1.2008 r., II FSK 1526/06, PPLiFS 2009, Nr 3*; *H. Dzwonkowski*, *Elementy konstrukcyjne podatku w świetle art. 217 Konstytucji*, GI. 1999, Nr 2; *tenże*, *Karta podatkowa (hasło)*, w: *Encyklopedia Podatkowa*, Warszawa 1998; *tenże*, *Magia, metafizyka i normy prawa podatkowego*, PiP 2004, Nr 8; *tenże*, *Obowiązek podatkowy a zobowiązanie podatkowe (analiza instytucji)*, PiP 1999, Nr 2; *tenże*, *Płatniczy stosunek podatkowoprawy (ujęcie funkcjonalne)*, w: *W. Miemieć, K. Sawicka* (red.), *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, Warszawa 2014; *tenże*, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003; *tenże* (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2010; *tenże*, *Stosunek prawny – obowiązek podatkowy – zobowiązanie podatkowe*, w: *H. Dzwonkowski* (red.), *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin 2005; *H. Dzwonkowski, Z. Zgierski*, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006; *L. Etel*, *O potrzebie reformy systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce*, KPPod 2000, Nr 1; *tenże*, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Białystok 1998; *E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski*, *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym*, w: *T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz* (red.), *Konstytucja – ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Natalii Gajl*, Warszawa 1999; *ciż*, *Źródła prawa podatkowego w świetle przepisów Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r.*, w: *B. Brzeziński* (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998; *J. Gach, A. Gomułowicz, J. Matecki*, *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 1998; *N. Gajl*, *Konstytucyjne gwarancje systemu podatkowego*, GI. 1996, Nr 9; *J. Gliniecka*, *Opłaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz–Gdańsk 2007; *J. Głuchowski*, *Ordynacja podatkowa: oczekiwania, treść, ocena*, w: *Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu Ordynacji podatkowej*, Toruń 1998; *A. Gomułowicz*, *Aspekty ustrojowe opodatkowania*, w: *T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz* (red.), *Konstytucja – ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Natalii Gajl*, Warszawa 1999; *tenże*, *Podstawowe konstrukcje prawne Ordynacji podatkowej*, MoPod 1994, Nr 8; *A. Gomułowicz, J. Matecki*, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002; *ciż*, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1998; *B. Hasfeld*, *Orzecznictwo podatkowe*, Warszawa 1937; *tenże*, *Orzecznictwo podatkowe NTA i SN*, Warszawa 1939; *A. Huchla*, *Ciężary i świadczenia publiczne a podatki w świetle art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, w: *P.J. Lewkowicz*, *Rozliczanie w czasie podatku dochodowego od osób prawnych*, KPPod 1999, Nr 2; *tenże*, *Podstawa opodatkowania jako element konstrukcji podatku*, w: *I. Czaja-Hliniak* (red.), *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, Kraków 2012; *tenże*, *Świadczenia, do których stosuje się Ordynację podatkową*, w: *R. Mastalski* (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001; *K. Jandy-Jendrośka*, *Progresja w prawie podatkowym i jej zastosowanie przy opodatkowaniu dochodów w Polsce*, Wrocław 1973; *M. Kalinowski*, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001; *tenże*, *Podmiotowość podatkowoprawy*, w: *B. Brzeziński* (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009; *tenże*, *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999; *T. Kielkowski*, *Sprawa administracyjna*, Kraków 2004; *I. Korczyński*, *Podatkowo-prawny stan faktyczny*, w: *B. Brzeziński* (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009; *E. Kornberger-Sokolowska*, *Problemy dotyczące zakresu podmiotowego i przedmiotowego podatku od nieruchomości*, w: *I. Czaja-Hliniak* (red.), *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi*

Kosteckiemu, Kraków 2012; C. Kosikowski, Akty wykonawcze organów państwowych jako źródła prawa podatkowego w Polsce, w: B. Brzeziński (red.), Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego, Toruń 1998; *tenże*, Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym), Warszawa 2004; *tenże*, Gospodarka i finanse publiczne w nowej Konstytucji, PiP 1997, Nr 11–12; *tenże*, Legislacja finansowa, Warszawa 1998; *tenże*, O niezrealizowanej koncepcji polskiego kodeksu podatkowego, w: E. Chojna-Duch, W. Gradowski (red.), Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989–1997. Księga jubileuszowa profesora dr. Leona Kurowskiego, Warszawa 1998; *tenże*, Ordynacja podatkowa – cele i rzeczywistość, w: B. Brzeziński, C. Kosikowski (red.), Ordynacja podatkowa. Studia, Łódź–Toruń 1999; *tenże*, Podatek jako instytucja ustrojowoprawna. System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne, AUL Folia Iuridica 1992, Nr 54; *tenże*, Prawnofinansowe uprawnienia i obowiązki, stosunki i zobowiązania, w: M. Weralski, System instytucji prawnofinansowych PRL, t. I, Instytucje ogólne, Wrocław 1982; *tenże*, Stan ustawodawstwa w zakresie opodatkowania gospodarki nieuspołecznionej i ludności, PiP 1972, Nr 8–9; *tenże*, Wpływ reformy gospodarczej na stan prawa finansowego PRL, PiP 1983, Nr 6; *tenże*, Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji, Gl. 1999, Nr 7; C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, Ustawa – Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2000, 2004; C. Kosikowski, L. Eitel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2006; C. Kosikowski, R. Tomala, Dochody budżetowe w socjalizmie, Łódź 1982; A. Kostecki, Elementy konstrukcji podatku objęte hipotezą normy prawnopodatkowej, w: System instytucji prawnofinansowych PRL, t. III, Instytucje budżetowe, Wrocław 1985; W. Kubiak, Zobowiązania podatkowe, Warszawa 1952; J. Kubik, Rok podatkowy i rok obrotowy, PP 1996, Nr 1; J. Kulicki, Obowiązek podatkowy i zobowiązania podatkowe, PrSpółek 1999, Nr 7–8; *tenże*, Podatek dochodowy od osób fizycznych. Przepisy, przykłady, komentarze wraz z orzecznictwem NSA, Warszawa 1999; *tenże*, Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz, Warszawa 1999; *tenże*, Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku, w: B. Brzeziński (red.), Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego, Toruń 1998; J. Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Bonn 1993; P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego, Białystok 2010; M. Liszewski, Charakter prawny obowiązków instrumentalnych, KPPod 2000, Nr 2; H. Litwińczuk, Podatkowe grupy kapitałowe, w: Księga pamiątkowa ku czci Profesora Eugeniusza Teglera, Poznań 1997; K. Łuszczak, Moment powstania obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej – wybrane zagadnienia, MoPod 1998, Nr 2; L.S. Marguiles, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Kraków 1935; R. Mastalski, Kierunki zmian ogólnego prawa podatkowego, Gl. 1995, Nr 1; *tenże*, Niektóre problemy stosunku prawnego w prawie podatkowym, RPEiS 1978, Nr 1; *tenże*, Prawo podatkowe, Warszawa 2000; *tenże*, Prawo podatkowe I. Część ogólna, Warszawa 1998; *tenże*, Prawo podatkowe II. Część szczegółowa, Warszawa 1998; *tenże*, Ustalanie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym, Wrocław 1973; W. Modzelewski, Problem podmiotowości prawnopodatkowej niektórych grup podmiotów gospodarczych, w: E. Chojna-Duch, W. Gronowski (red.), Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989–1997. Księga jubileuszowa profesora dr. Leona Kurowskiego, Warszawa 1998; M. Mucha, Notariusz jako płatnik, PP 1998, Nr 1; M. Münnich, Wybrane organy posiadające uprawnienia organów podatkowych. Kwestie kontrowersyjne, PUG 2015, Nr 7; A. Nita, Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe, Kraków 1999; *tenże*, Wariantowe kształtowanie stosunku podatkowoprawnego, w: I. Czaja-Hliniak (red.), Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu, Kraków 2012; W. Nykiel, O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych, PP 2005, Nr 12; *tenże*, Podmiotowość podatkowoprawna (wybrane zagadnienia), PiP 2000, Nr 3; *tenże*, Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku, Warszawa 2002; *tenże*, Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz, Warszawa 1999; *tenże*, Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia), w: B. Brzeziński (red.), Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego, Toruń 1998; *tenże*, Zwolnienia podatkowe (wybrane zagadnienia teoretyczne), w: R. Mastalski (red.), Księga

jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza: studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska, Wrocław 2001; Z. *Ofiarski*, Istota, zakres i przeznaczenie opłaty ostrożnościowej, Monitor Prawa Bankowego 2015, Nr 6; *tenże*, Ustawy: o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych, Warszawa 2001; W. *Olszowy*, Decyzja podatkowa. Podejmowanie i kontrola, Warszawa 1997; *tenże*, Niektóre zagadnienia prawne podmiotowości podatkowej, AUL 1978, Nr 31; J. *Oniszczyk*, Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2001; K. *Ostrowski*, Prawo finansowe. Zarys ogólny, Warszawa 1970; I. *Ożóg*, Wynagrodzenia płatników i inkasentów a pobór podatków u źródła, PP 1998, Nr 4; M. *Paczocho*, Granice władztwa podatkowego gmin (wybrane zagadnienia), FK 2000, Nr 6; P. *Panfil*, Zabezpieczenie realizacji obowiązków ciążących na płatniku, GSP 2008, Nr 19; S. *Polanowski*, Definicja ksiąg podatkowych, Gl. 1998, Nr 11; A. *Rakower*, Księgi handlowe. Komentarz, Warszawa 1935; B. *Rogalska*, Powstanie obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług, Warszawa 2003; A. *Rosenkranz*, Ordynacja podatkowa, opracowanie systematyczne, Warszawa 1937; S. *Rosmarin*, Obowiązek podatkowy. Studium krytyczne z zakresu ordynacji podatkowej, Głos Prawa 1935, Nr 3–4; W. *Runcewicz*, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 1935; J. *Rusek*, Instytucja płatnika w prawie polskim, Warszawa 2007; M. *Szczechowicz*, Zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych w 1999 roku, PiP 1999, Nr 2; J. *Szczepaniak*, Obowiązek podatkowy – próba systematyzacji, Gl. 1999, Nr 1; *tenże*, Ordynacja podatkowa. Komentarz porównawczy, Kraków 1999; J. *Szczęsny*, Rozporządzenie jako źródło prawa podatkowego, Gl. 2002, Nr 12; M. *Szubiakowski*, Obliczanie terminów, cz. 4, PP 2001, Nr 7; *tenże*, Zmiany w sądowej kontroli w sprawach z zakresu prawa podatkowego, PP 2002, Nr 12; M. *Szusteck-Janowska*, Podstawowe założenia projektu Ordynacji podatkowej, w: Roczniki Nauk Prawnych, Lublin 1998, t. VIII; M. *Uśák*, Niepodatkowe należności budżetowe, w nowej ustawie o finansach publicznych, FK 2010, Nr 4; I. *Weinfeld*, Daniny, podatki, opłaty, cła i akcyzy skarbowości polskiej, Warszawa 1937; A. *Wolter*, Prawo cywilne. Zarys części ogólnej, Warszawa 1967; J. *Woźniak*, Zmiany w 1999 r. w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, cz. 2, Serwis Finansowo-Księgowy 1999, Nr 2; Zaliczki na podatek dochodowy, Biuletyn Informacyjny Dla Służb Ekonomiczno-Finansowych 1999, Nr 6(293); Zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych w 1999 roku, Biuletyn Informacyjny Dla Służb Ekonomiczno-Finansowych 1999, Nr 9(296); R. *Zelwiański*, Dlaczego rzecznik zaskarżył ryczałt, PP 1994, Nr 8; M. *Zirk-Sadowski*, Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA, KPPod 2001, Nr 2; Zwrot opłaty skarbowej. Zanim Zapłacisz, Forum Fiskus 1996, Nr 3; E. *Żuk*, Uproszczony sposób wpłat zaliczek, DorPod 1999, Nr 2; R. *Żurawski*, Zwrot opłaty skarbowej, PrP 1996, Nr 13.

Art. 1. [Zakres przedmiotowy]

Ustawa normuje:

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

Spis treści

	Nb
I. Uwagi ogólne	1
II. Zakres przedmiotowy i podmiotowy	4
III. Charakterystyka prawa podatkowego	7

I. Uwagi ogólne

- 1 1. **Ewolucja stanu prawnego** w zakresie ogólnego prawa podatkowego w Polsce składała się z kilku etapów. W ustawie z 15.3.1934 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 1936 r. Nr 14, poz. 134 ze zm.) było 216 artykułów, które obejmowały pięć następujących części:
 - 1) przepisy ogólne (postanowienia wstępne, władze i ich właściwość, tajemnica urzędowa i wyłączenie urzędników, komisje i sekcje odwoławcze, orzeczenia i postanowienia, obowiązek podatkowy, płatnicy i ich zastępcy);

- 2) postępowanie przy wymiarze podatków (postępowanie wymiarowe, odwoławcze, szczególne);
- 3) przepisy porządkowe (podania i inne pisma, terminy, doręczenia);
- 4) przepisy karne (postanowienia karne i postępowanie karne);
- 5) przepisy przejściowe i końcowe.

Jest to zatem całkowicie inny układ, niewątpliwie bardziej logiczny i zbliżony do przedstawionej wyżej idei normatywnej (*B. Brzeziński*, Przedwojenna Ordynacja podatkowa a współczesne standardy przepisów ogólnych prawa podatkowego, w: Toruński rocznik).

2. Po II wojnie światowej nastąpiła **dekodyfikacja** polskiego prawa podatkowego. Uchylono Ordynację podatkową (1946 r.) i wydano dekrety o zobowiązaniach podatkowych, o postępowaniu podatkowym i o egzekucji świadczeń pieniężnych w administracji. Odrębnie uregulowano prawo karne skarbowe (1947 r.). Po 1950 r. dokonano podziału zasad wymiaru i poboru podatków dla jednostek gospodarki społecznej oraz nieuspołecznionej i ludności. W 1980 r. uchwalono nową ustawę o zobowiązaniach podatkowych, a postępowanie podatkowe objęto Kodeksem postępowania administracyjnego. Decyzje podatkowe poddano kontroli NSA (*W. Olszowy*, Decyzja podatkowa). Nowa Ordynacja podatkowa z 1997 r. nie powróciła jak dotąd do prawidłowych wzorców Ordynacji podatkowej z 1934 r.

3. Rozpoczęte w 1993 r. prace nad projektem Ordynacji podatkowej trwały dość długo i uwieńczone zostały uchwaleniem w 1997 r. obecnie obowiązującej ustawy – Ordynacja podatkowa. Ustawa ta miała realizować następujące cele:

- 1) kodyfikować ogólne prawo podatkowe;
- 2) unowocześnić i zsynchronizować ogólne prawo podatkowe z ustawami podatkowymi;
- 3) usprawnić skuteczność poboru podatków;
- 4) zwiększyć zakres ustawowej ochrony uczestników postępowania podatkowego (*B. Brzeziński*, Ordynacja podatkowa i *M. Szustek-Janowska*, Podstawowe założenia projektu Ordynacji podatkowej, w: Roczniki Nauk Prawnych).

Jak wskazuje się na to w piśmiennictwie, Ordynacja nie zrealizowała żadnego z tych celów [*C. Kosikowski*, Ordynacja podatkowa – cele i rzeczywistość, w: *B. Brzeziński, C. Kosikowski* (red.), Ordynacja podatkowa, s. 11–28; *J. Gluchowski*, Ordynacja podatkowa: oczekiwania, treść, ocena, w: Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa, s. 43–53].

II. Zakres przedmiotowy i podmiotowy

1. Zasady techniki prawodawczej wymagają, aby ustawa określała swój zakres podmiotowy i przedmiotowy (rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 20.6.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”; tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 283). Przepis art. 1 nie spełnia tego warunku w sposób prawidłowy. Wykaz zagadnień Ordynacji podatkowej nie jest bowiem kompletny, a przyjęta metoda prezentacji zakresu i treści Ordynacji podatkowej jest wadliwa metodologicznie.

Przede wszystkim dlatego, że zagadnienia wymienione w tym przepisie nie odpowiadają w pełni podziałowi wewnętrznemu przepisów Ordynacji podatkowej. Obejmuje ona bowiem trzynaście działów:

- 1) Przepisy ogólne (art. 1–12);
- 2) Organy podatkowe i ich właściwość (art. 13–20);
- 3) Porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych (art. 20a–20r). Dział obowiązujący do 29.11.2019 r., a następnie uchylony w związku z wejściem w życie ustawy z 16.10.2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych;
- 4) Zobowiązania podatkowe (art. 21–119);
- 5) Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania (art. 119a–119zfn);
- 6) Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (art. 119zg–119zzk);
- 7) Postępowanie podatkowe (art. 120–271);
- 8) Czynności sprawdzające (art. 272–280);
- 9) Kontrola podatkowa (art. 281–292);
- 10) Tajemnica skarbowa (art. 293–305);
- 11) Przepisy karne (art. 305p–306);
- 12) Zaświadczenia (art. 306a–306n);
- 13) Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe i końcowe (art. 307–344).

2. Postanowienia art. 1 nie odpowiadały treści Ordynacji podatkowej od czasu jej uchwalenia. Dotyczyło to grupy przepisów Działu II „Organy podatkowe i ich właściwość” oraz Działu VIII

„Przepisy karne”. Poza Ordynacją znalazły się także regulacje, które dotyczą ewidencji i identyfikacji podatkowej, kontroli celno-skarbowej, szczególnego nadzoru podatkowego. Ordynacja podatkowa nie zrealizowała więc idei kodyfikacji prawa podatkowego. Zawiera ona także zbyt wiele przepisów upoważniających do wydania rozporządzeń wykonawczych. Przepisy te mają **charakter blankietowy**, co ogranicza rolę Ordynacji – jako ustawy – w regulowaniu zagadnień podatkowych. Wyrazem słabości tego aktu są liczne – dokonywane w nim – zmiany oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego, który krytycznie odniósł się do przepisów Ordynacji (C. Kosikowski, Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP). Także późniejsze zmiany zakresu przedmiotowego Ordynacji podatkowej nie wpłynęły na treść art. 1. Ani dodany Dział VIIa, który dotyczy wymiany informacji podatkowych, ani Dział VIIIa o wydawaniu zaświadczeń nie spowodowały zmiany art. 1.

- 6 3. Wyeksponowanie przez normodawcę w art. 1 jednych, a pominięcie innych zagadnień jest całkowicie niezrozumiałe i błędne pod względem merytorycznym oraz legislacyjnym. Przyjęta w Ordynacji **systematyka przepisów** jest wadliwa (A. Gomułowicz, J. Matecki, Podatki i prawo podatkowe, s. 267 i nast.). Regulacje dotyczące czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i tajemnicy skarbowej stanowią ewidentnie materię postępowania podatkowego. Teoria i praktyka wymuszają zresztą na ustawodawcy włączenie tych przepisów do procedury przez postanowienia art. 280 i 292 OrdPU, w których powiększa się zakres stosowania przepisów o postępowaniu podatkowym o coraz szerszą gamę instytucji czynności sprawdzających i kontroli podatkowej. Jeżeli wyodrębnienie czynności sprawdzających i kontroli podatkowej ma uzasadnienie, to tylko w ramach postępowania podatkowego.

Przyjęta zarówno w art. 1, jak i w całej ustawie, materia prawna nie jest podzielona prawidłowo pod względem metodologicznym. Przedstawiony w Ordynacji podatkowej podział regulowanej materii wskazuje na podział formalny aktu prawnego, a nie na charakter prawny instytucji Ordynacji podatkowej. Konsekwencją przyjęcia takiej metody określania zakresu Ordynacji podatkowej jest niemożność weryfikacji prawidłowości zakresu ustawy.

III. Charakterystyka prawa podatkowego

- 7 1. **Ogólne prawo podatkowe** to regulacje, które odnoszą się do tych przepisów prawa podatkowego, które stosuje się do wszystkich lub do większości podatków (B. Brzeziński, J. Jezierski, Przepisy ogólne prawa podatkowego, s. 71; R. Mastalski, Kierunki zmian, s. 3; A. Gomułowicz, J. Matecki, Podatki i prawo podatkowe, s. 218 i nast.; B. Brzeziński, W. Nykiel, Stan prawa podatkowego w Polsce, s. 111–123; B. Brzeziński, Kierunki zmian, s. 33–43). Jeśli chodzi o zasady ogólne prawa podatkowego, to powinny one regulować m.in. podstawowe zasady stosowania i wykładni prawa podatkowego, stanowiąc w ten sposób rozwinięcie konstytucyjnych zasad podatkowych. Wymaga to odwołania się do orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego i Naczelnego Sądu Administracyjnego w tej dziedzinie. Rolą zasad ogólnych powinno być także ujednoczenie terminologii przepisów prawa podatkowego przez stworzenie licznych definicji terminów stosowanych w OrdPU.
- 8 2. Z tego punktu widzenia na ogólne prawo podatkowe, które służy **realizacji zobowiązań podatkowych**, powinny się składać normy dotyczące:
- 1) zasad ogólnych prawa podatkowego;
 - 2) organizacji, kompetencji (w tym prawo ustrojowe) i procedur obowiązujących podmioty stosujące prawo podatkowe;
 - 3) zobowiązań i ich powstawania;
 - 4) wymiaru;
 - 5) dobrowolnego wykonywania zobowiązań;
 - 6) egzekucji zobowiązań;
 - 7) kontroli;
 - 8) stosowania sankcji karnych i podatkowych.
- 9 3. Takie wyznaczenie **zakresu i treści** Ordynacji pokazuje cały mechanizm organizacyjny oraz reguły realizacji zobowiązań podatkowych we wszystkich ich fazach, od powstania do ustania uprawnień i obowiązków. Takie podejście pozwala na weryfikację stopnia kompleksowości uregulowań Ordynacji. Konfrontacja tych założeń z rzeczywistością nakazuje stwierdzić, że Ordynacja podatkowa nie normuje tych zagadnień kompleksowo. Znaczna część przepisów pozostaje poza materią tego aktu prawnego, a stopień unormowania poszczególnych zagadnień jest zróżnicowany. Brak kompleksowości Ordynacji podatkowej jest jedną z podstawowych wad tego aktu. Można wprawdzie poddawać dyskusji zasadność normowania w Ordynacji np. instytucji prawa

karnego skarbowego – jest to jedyna dziedzina z całego prawa podatkowego, która jest ewidentnie dyskusyjna. Pozostałe powinny być objęte Ordynacją w całości.

4. Warto wskazać, jakie są w tym zakresie standardy w Europie [cyt. za C. Kosikowski, O niezrealizowanej koncepcji polskiego kodeksu podatkowego, w: E. Chojna-Duch, W. Gradowski (red.), Podstawowe zagadnienia prawa finansowego, s. 96 i nast.]. W Hiszpanii ogólna ustawa podatkowa (*General Tributaria*) pochodzi z 28.12.1963 r. i normuje kolejno: zasady ogólne ustroju podatkowego, normy podatkowe, sytuację podatników i administracji podatkowej. Obok niej równolegle obowiązuje dekret z 14.11.1968 r. stanowiący Ordynację ogólną poboru podatków (*Reglamento General de Recaudacion*). Normuje on następujące zagadnienia: przepisy ogólne, pobór należności, postępowanie w zakresie dobrowolnego wykonania zobowiązań podatkowych, postępowanie w zakresie egzekucji podatkowej, postępowanie w sprawie dochodów niepodatkowych.

5. Niemiecka Ordynacja podatkowa z 1976 r. składa się z 9 części i obejmuje: przepisy ogólne, prawo o zobowiązaniach podatkowych, ogólne przepisy proceduralne, realizację opodatkowania, procedurę poboru podatków, egzekucję podatkową, pozasądowe postępowanie odwoławcze, przepisy o grzywnach i karach pieniężnych, postanowienia końcowe. Jest to więc bardzo szerokie ujęcie przepisów podatkowych. Poza ramami niemieckiej Ordynacji podatkowej pozostają bowiem jedynie przepisy odrębnych ustaw o konstrukcjach poszczególnych podatków (materialne prawo podatkowe).

6. We Francji obowiązuje przede wszystkim Ogólny kodeks podatkowy z 17.8.1948 r., który ze względu na zawarte w nim materialne prawo podatkowe był wielokrotnie nowelizowany. Akt ten normuje także wymiar podatków (księga I) i ich ściąganie (księga II). Obok tego równolegle obowiązuje Kodeks postępowania podatkowego (*Le Livre des procedures fiscales*) z 15.9.1981 r. Normuje on następujące zagadnienia: procedury określania podstawy opodatkowania w formie ryczałtu i poprzez urzędowe oszacowanie, kontrolę podatkową, postępowanie podatkowe, pobór podatku.

7. Jak widać, we wszystkich tych regulacjach wyodrębnia się, choć w różnym układzie, grupy norm, które odnoszą się do tego, co robi ich adresat, z jakim działaniem mamy do czynienia. Czy dokonuje się wymiaru, poboru czy egzekucji zobowiązań. Ani przepis art. 1, ani cała Ordynacja podatkowa nie odpowiadają tym standardom. W konsekwencji przepis art. 1 OrdPU nie określa przedmiotowego charakteru regulacji podatkowej, co powinno być jego treścią, lecz jest w istocie niekompletnym spisem treści ustawy. Jest oczywiste, że gdyby był skonstruowany prawidłowo, to pokazałby nieprawidłowości i ułomność tej regulacji, szczególnie gdy chodzi o jej kompleksowość. Trudno oczekiwać, aby projektodawcy i ustawodawca w tak oczywisty sposób pokazywali niedoskonałość swojej pracy. Nie znajduje jednak usprawiedliwienia to, że art. 1 nie jest nawet tym, czym miał być w wersji projektowanej, tzn. pełnym spisem treści ustawy.

8. Jedną z przyczyn takiej treści Ordynacji podatkowej jest to, że jest ona prymitywną sklejką dwóch ustaw, które poprzednio regulowały zagadnienia ogólne prawa podatkowego, czyli ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz ogólnego postępowania administracyjnego zaadaptowanego na potrzeby Ordynacji.

9. Mimo że art. 1 OrdPU jest tylko spisem treści ustawy, to jednak Ordynacja podatkowa musi zawierać wyżej wskazane unormowania funkcjonalne. Jest to bowiem uniwersalny mechanizm prawa podatkowego, który rządzi powstawaniem, wymiarem i poborem zobowiązań podatkowych. Jeśli przyjąć ten wzorzec z jednej strony i jego realizację w Ordynacji podatkowej z drugiej strony, to ocena tych unormowań wypada następująco.

10. Ordynacja podatkowa **nie jest kodyfikacją prawa podatkowego**, która zawiera zbiór zasad i ich rozwinięcie. Przepisy ogólne są dość przypadkowo dobranym konglomeratem norm różnej rangi i o różnym charakterze prawnym. Do grupy przepisów ogólnych należałoby włączyć przede wszystkim zasady postępowania podatkowego, które w Ordynacji podatkowej ulokowano przed przepisami Działu IV o postępowaniu podatkowym, choć mają one zastosowanie do procedur, o których stanowi 119 przepisów poprzedzających tzw. postępowanie podatkowe.

11. Unormowania dotyczące **organizacji i kompetencji organów podatkowych** oraz stosowanych przez nie **procedur** są uregulowane w Ordynacji w dwóch miejscach w sposób nieczytelny. Organy podatkowe i właściwość organów są bowiem przedmiotem Rozdziału 1 i 2 w Dziale II pt. „Organy podatkowe i ich właściwość”, ale problematyka wyłączenia organu i pracownika organu podatkowego znalazła miejsce w Rozdziale 2 Działu IV, czyli w postępowaniu podatkowym. Z kolei przepisy art. 14a i nast. dotyczące interpretacji, choć ich natura jest proceduralna, unormowano w Rozdziale 1a Działu II (Organy podatkowe i ich właściwość). Całkowicie poza ustawą znajdują się unormowania dotyczące organów Krajowej Administracji Skarbowej i ich kompetencji. Wszystkie

te regulacje powinny być skumulowane w jednym miejscu i stanowić spójną sekwencję przepisów o organach podatkowych i ich kompetencjach. Z kolei procedury są rozproszone w wielu miejscach samej Ordynacji i całego prawa podatkowego. Przepisy dotyczące zobowiązań podatkowych, zgromadzone w Dziale III, zawierają także materię proceduralną, która nie została połączona z przepisami Działu IV o postępowaniu podatkowym. Tworząc Ordynację, nie uchylono ani jednego przepisu dotyczącego wymiaru i poboru podatków z licznych przepisów tzw. materialnego prawa podatkowego.

- 18** 12. Przepisy dotyczące **zobowiązań podatkowych** (ich definicji oraz uprawnień i obowiązków o charakterze materialnoprawnym) to przepisy o: obowiązku podatkowym (art. 4 OrdPU), zobowiązaniu podatkowym (art. 5 OrdPU), podatku (art. 6 OrdPU), podatniku (art. 7 OrdPU), płatniku (art. 8 OrdPU), inkasencie (art. 9 OrdPU), roku podatkowym (art. 11 OrdPU), odpowiedzialności podatnika, płatnika i inkasenta (tylko przepisy art. 26–30 OrdPU), zaległości podatkowej (art. 51 i 52 OrdPU), odsetkach za zwłokę i opłacie prolongacyjnej (art. 53–58 OrdPU), przedawnieniu (art. 68, art. 70 § 1 OrdPU), nadpłacie (art. 72 OrdPU), odpowiedzialności solidarnej (art. 91–92 OrdPU), prawach i obowiązkach następców prawnych oraz podmiotów przekształconych (art. 93–106 OrdPU), odpowiedzialności podatkowej osób trzecich (art. 107, 110–117 OrdPU). Nie wszystkie zatem przepisy określone jako zobowiązania podatkowe normują w rzeczywistości materialne uprawnienia i obowiązki podatkowe. Na przykład cały rozdział o nadpłacie dotyczy procedur jej odzyskiwania, a materialny charakter ma tylko definicja nadpłaty. Wbrew pozorom także umorzenie zaległości to regulacja proceduralna.
- 19** 13. Nie mają również materialnoprawnego charakteru przepisy o powstawaniu zobowiązań. Powstawanie zobowiązań ma być rzekomo unormowane w przepisach rozdziału pod tym tytułem (ściśle Powstawanie zobowiązania podatkowego). W rzeczywistości jednak powstawania zobowiązań dotyczy art. 4 o obowiązku podatkowym, art. 5 o zobowiązaniu podatkowym oraz art. 21 § 1 pkt 1 OrdPU, który – podobnie jak art. 4 – odwołuje się do zdarzeń powodujących powstanie zobowiązania podatkowego. Tylko zaistnienie zdarzeń objętych podmiotowo-prawnym stanem faktycznym jest powstawaniem zobowiązań (ściślej obowiązku podatkowego – por. kom. do art. 4, 5 i 21 § 1 OrdPU). Pozostałe przepisy rozdziału pt. Powstawanie zobowiązania dotyczą w istocie wymiaru zobowiązań (por. kom. do art. 21 i nast. OrdPU). Ordynacja podatkowa nie rozróżnia niestety dwóch różnych – co do charakteru prawnego – instytucji, jakimi są powstawanie stosunku prawnego obowiązku podatkowego oraz wymiaru, który przekształca stosunek prawny obowiązku podatkowego w stosunek prawny zobowiązania podatkowego. Wszystkie zobowiązania powstają z mocy prawa materialnego o poszczególnych podatkach. **Mechanizm powstawania zobowiązań** odzwierciedla art. 4 OrdPU. Każde z nich może być także wymierzone, zarówno przez podatnika (samowymiar), jak i przez organ podatkowy (wymiar przez decyzję). Regulacja prawna OrdPU jest niestety wynikiem przyjęcia błędnej koncepcji teoretycznej, tzw. powstawania zobowiązań podatkowych z mocy prawa i powstawania zobowiązań z mocy decyzji oraz stosowania na potrzeby wymiarowe jeszcze bardziej nielogicznej konstrukcji decyzji ustalających i określających (por. krytykę tej koncepcji: *H. Dzwonkowski*, *Magia, metafizyka*; por. także *B. Brzeziński*, *Deklaracja podatkowa*, s. 14–19 oraz moją polemikę z zawartymi tam tezami w kolejnych numerach). Powoduje to, że konieczna jest reinterpretacja tych przepisów w stosunku do dotychczas funkcjonujących w piśmiennictwie koncepcji prawnych. Następstwem tej rekonstrukcji jest m.in. przyjęcie, że rozdział o powstawaniu zobowiązań (Rozdział 1 Działu III OrdPU) nie dotyczy powstawania, lecz wymiaru zobowiązań.
- 20** 14. **Wymiaru zobowiązań podatkowych** dokonuje się nie tylko na podstawie procedury przewidzianej w Dziale IV OrdPU „Postępowanie podatkowe”, ale także przez złożenie deklaracji samowymiarowej, o której stanowi art. 21 § 2 OrdPU. Regulacja Ordynacji podatkowej tak właśnie kształtują uprawnienia i obowiązki podatników i organów podatkowych, choć nie posługują się adekwatną do stanowionych norm prawnych terminologią ani nie tworzą właściwej dla tych rozwiązań struktury przepisów prawa. Samowymiar powinien być przeciwstawiony wymiarowi decyzyjnemu tak, jak obecnie przeciwstawia się powstawanie zobowiązań z mocy prawa powstawaniu zobowiązań z mocy decyzji, ponieważ uprawnieniami i obowiązkami rządu w Ordynacji podatkowej opozycja: deklaracja – decyzja. Deklaracja jest bowiem instrumentem wymiaru równorzędnym decyzji. Na podstawie deklaracji zarówno podatnik, jak i organy podatkowe wiążą analogiczne uprawnienia i obowiązki. Jedyna w zasadzie istotna różnica prawna, jaka zachodzi między deklaracją a decyzją, to prawo do zmiany deklaracji decyzją, co nie jest możliwe w kierunku odwrotnym. Biorąc to pod uwagę, procedury podatkowe nie są prawidłowo unormowane w Ordynacji. O ile opozycję: deklaracja – decyzja widać wyraźnie w uprawnieniach i obowiązkach, o tyle nie znajduje to odzwierciedlenia w metodzie regulacji. O postępowaniu podatkowym, a zatem także o wymiarze, mówi się jak o swoiście zamkniętej sekwencji działań,

która rozpoczyna się wszczęciem postępowania i wydaniem decyzji. Powyższe zagadnienia unormowane są w Dziale IV OrdPU. Tymczasem unormowania te powinny ujawniać to, że korekta deklaracji decyzyjną wymiarową jest swoistą kontynuacją działań prowadzących do tego samego celu co samowymiar, czyli do konkretyzacji zobowiązania. Niestety, niedostrzeżenie tego problemu przez twórców Ordynacji spowodowało, że zagadnienia wymiarowe zostały uregulowane odrębnie w Rozdziale 1 pt. „Powstawanie zobowiązania podatkowego”, a pozostałe elementy procedury – w Dziale IV pt. „Postępowanie podatkowe”. Tymczasem w przepisach nazwanych powstawaniem zobowiązania unormowane są w istocie przesłanki wszczęcia postępowania i wydania decyzji. Również i w tym zakresie struktura Ordynacji jest nielogiczna, co jest następstwem przyjęcia wadliwej koncepcji powstawania zobowiązań z mocy prawa i z mocy decyzji.

15. Nie rozróżnia się także w Ordynacji podatkowej specyficznych dla postępowania podatkowego 21 różnicowanych form wymiaru. Przepisy znają bowiem zwyczajne, pierwotne formy wymiaru, jakimi są **samowymiar i wymiar decyzją podatkową** oraz wymiary nadzwyczajne, takie jak **selektywna korekta wymiaru, opodatkowanie dochodu nieujawnionego, opodatkowanie dochodu przerzuczonego, szacowanie i sankcje podatkowe**. Bałagan legislacyjny, jaki w tym zakresie panuje, obrazują następujące przykłady. Niektóre przesłanki szacowania przewidziane są w art. 23 OrdPU i traktowane są jako powstawanie zobowiązania, a przesłanka podstawowa, czyli nierzetelność, znajduje się w art. 193 OrdPU. Artykuł 254 OrdPU to unormowanie dotyczące tzw. wymiaru aktualizującego wysokość zobowiązania w podatku rolnym, leśnym i od nieruchomości osób fizycznych oraz w podatku od spadków i darowizn. Znajduje się ono w przepisach o postępowaniu podatkowym i jest traktowane jako nadzwyczajny tryb wzruszenia decyzji. Procedury korekt deklaracji, stwierdzenia nadpłaty i inne szczególne postępowania podatkowe odnajdujemy w przepisach określanych jako zobowiązania podatkowe. Wreszcie należy wskazać, że zasady postępowania podatkowego umieszczone są dopiero w art. 120, mimo iż mają zastosowanie do większości przepisów, które je poprzedzają.

16. Dobrowolne wykonywanie zobowiązań regulują przede wszystkim przepisy o terminach 22 płatności, zaległości podatkowej, odsetkach za zwłokę i opłacie prolongacyjnej, zapłacie i formach zapłaty oraz wygaśnięciu zobowiązań. Regulacje te umieszczone są w Dziale III pt. „Zobowiązania podatkowe” bez żadnego wskazania, że dotyczą wykonywania należności podatkowych. Ponadto, przez wygaśnięcie bezzasadnie rozumie się przedawnienie zobowiązań, które ma naturę dwoistą: przedawnienia prawa do wymiaru i przedawnienia wykonania zobowiązań.

17. Egzekucję zobowiązań realizuje się na podstawie przepisów ustawy z 17.6.1966 r. 23 o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 1438 ze zm.). Tymczasem zabezpieczenia przedwymiarowe (hipoteka, zastaw skarbowy) unormowane są w Ordynacji podatkowej. Zasady działania tych zabezpieczeń są bardzo trudne do zsynchronizowania z zabezpieczeniem egzekucyjnym. Najdziwniejsza zaś jest okoliczność, że charakter samowymiaru zobowiązań podatkowych wynika przede wszystkim z ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ściśle z jej art. 3a § 1 pkt 1, a nie z Ordynacji podatkowej. To w art. 3a EgzAdmU znajdujemy bowiem postanowienie, że egzekucję administracyjną stosuje się na podstawie deklaracji lub zeznania złożonego przez podatnika lub płatnika. Droga do pełnego poznania charakteru prawnego deklaracji samowymiarowej jest więc taka, że musimy się odwołać do art. 21 § 2 OrdPU, który stanowi o wynikającym z takiej deklaracji obowiązku zapłaty, do art. 3a § 1 pkt 1 EgzAdmU, a następnie do przepisów o hipotece i zastawie skarbowym, które bardzo enigmatycznie wskazują na deklarację, jako na podstawę zabezpieczeń (por. kom. do art. 35 § 2 pkt 2 i art. 44 § 2 OrdPU). Oznacza to, że cechy konstytutywne jednej instytucji prawnej – samowymiaru zobowiązań podatkowych – zasadniczej dla całego systemu unormowane są w dwóch aktach prawnych, w kilku miejscach. Nie ułatwia to z pewnością ani poznania, ani stosowania tej instytucji. To dlatego właśnie, że została ona w swoisty sposób ukryta od początku jej istnienia, nie jest wyraźnie postrzegana jako alternatywa dla decyzji i sposobu wymiaru zobowiązań.

18. **Postępowanie karne skarbowe** stanowi część ogólnego prawa podatkowego w takim znaczeniu, że może mieć zastosowanie do wszystkich podatków, a przestępstwo podatkowe można popełnić tylko naruszając przepisy prawa karnego skarbowego. Stosowanie prawa karnego skarbowego to zarazem stosowanie prawa podatkowego, chyba że sądy orzekają, uchylając się od rozpoznania charakteru prawnego czynu z punktu widzenia prawa podatkowego. Jest więc problematyczne, czy prawo karne skarbowe powinno być częścią Ordynacji podatkowej, czy wyodrębnionych ustaw prawa karnego. Obecnie spór wydaje się legislacyjnie przesądzony. Jednak to stosowanie prawa karnego skarbowego przesądzi, czy i w jakim zakresie będzie się ono odwoływało do regulacji prawa podatkowego. Z legislacyjnego punktu widzenia byłoby pożądane, aby OrdPU wskazywała, że naruszenie prawa podatkowego jest sankcjonowane przepisami karnymi odrębnych ustaw.

- 25 19. Wszystko to skłania do uznania potrzeby rekonstrukcji przepisów Ordynacji podatkowej w taki sposób, aby o położeniu danej instytucji prawnej decydował jej charakter prawny, a nie nazwa. Obecnie bowiem musimy dokonywać tego, wyluskując przepisy o powstawaniu lub wykonywaniu zobowiązań w najmniej oczekiwanych miejscach. Niestety nie pomaga nam w tym art. 1 OrdPU. Gdybyśmy komentowali w niniejszym opracowaniu słowa i zwroty w nim zawarte, to nie uzyskamy w istocie pełnej informacji o zawartości Ordynacji podatkowej. Dopiero analiza charakteru prawnego poszczególnych instytucji pozwala na ustalenie rzeczywistej treści tego aktu. Nie dajmy się więc oszukać ustawodawcy, który za spisem treści, jakim jest art. 1 OrdPU, ukrywa swoją nieudolność i brak koncepcji normatywnej.

Art. 1a. [Obowiązek wynikający z rozporządzenia 2016/679]

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

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

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

- 1 1. Ustawa z 21.2.2019 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z zapewnieniem stosowania rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27.4.2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz.U. poz. 730) wprowadziła do OrdPU regulacje dotyczące obowiązków organów podatkowych w zakresie ochrony danych osobowych.

W Ordynacji podatkowej uregulowano sposób wykonywania przez organy podatkowe (jako administratorów danych osobowych) obowiązku informacyjnego w przypadku zbierania danych od osoby, której dane dotyczą. Administrator oznacza osobę fizyczną lub prawną, organ publiczny, jednostkę lub inny podmiot, który samodzielnie lub wspólnie z innymi ustala cele i sposoby przetwarzania danych osobowych.

Jeżeli dane osobowe osoby, której dane dotyczą, zbierane są od tej osoby, administrator podczas pozyskiwania danych osobowych zobowiązany jest podać następujące dane:

- a) swoją tożsamość i dane kontaktowe oraz, gdy ma to zastosowanie, tożsamość i dane kontaktowe swojego przedstawiciela;
 - b) gdy ma to zastosowanie – dane kontaktowe inspektora ochrony danych;
 - c) cele przetwarzania danych osobowych oraz podstawę prawną przetwarzania;
 - d) jeżeli przetwarzanie odbywa się na podstawie art. 6 ust. 1 lit. f – prawnie uzasadnione interesy realizowane przez administratora lub przez stronę trzecią;
 - e) informacje o odbiorcach danych osobowych lub o kategoriach odbiorców, jeżeli istnieją;
 - f) gdy ma to zastosowanie – informacje o zamiarze przekazania danych osobowych do państwa trzeciego lub organizacji międzynarodowej oraz o stwierdzeniu lub braku stwierdzenia przez Komisję odpowiedniego stopnia ochrony lub w przypadku przekazania, o którym mowa w art. 46, art. 47 lub art. 49 ust. 1 akapit drugi, wzmiankę o odpowiednich lub właściwych zabezpieczeniach oraz informację o sposobach uzyskania kopii tych zabezpieczeń lub o miejscu ich udostępnienia.
- 2 2. Poza powyższymi informacjami, podczas pozyskiwania danych osobowych administrator podaje osobie, której dane dotyczą, następujące inne informacje niezbędne do zapewnienia rzetelności i przejrzystości przetwarzania:
- a) okres, przez który dane osobowe będą przechowywane, a gdy nie jest to możliwe, kryteria ustalania tego okresu;
 - b) informacje o prawie do żądania od administratora dostępu do danych osobowych dotyczących osoby, której dane dotyczą, ich sprostowania, usunięcia lub ograniczenia przetwarzania lub

¹ Zmiana wymienionego rozporządzenia została ogłoszona w Dz.Urz. UE L 127 z 23.05.2018, str. 2.

- o prawie do wniesienia sprzeciwu wobec przetwarzania, a także o prawie do przenoszenia danych;
- c) jeżeli przetwarzanie odbywa się na podstawie art. 6 ust. 1 lit. a lub art. 9 ust. 2 lit. a – informacje o prawie do cofnięcia zgody w dowolnym momencie bez wpływu na zgodność z prawem przetwarzania, którego dokonano na podstawie zgody przed jej cofnięciem;
 - d) informacje o prawie wniesienia skargi do organu nadzorczego;
 - e) informację, czy podanie danych osobowych jest wymogiem ustawowym lub umownym lub warunkiem zawarcia umowy oraz czy osoba, której dane dotyczą, jest zobowiązana do ich podania i jakie są ewentualne konsekwencje niepodania danych;
 - f) informacje o zautomatyzowanym podejmowaniu decyzji, w tym o profilowaniu, o którym mowa w art. 22 ust. 1 i 4, oraz – przynajmniej w tych przypadkach – istotne informacje o zasadach ich podejmowania, a także o znaczeniu i przewidywanych konsekwencjach takiego przetwarzania dla osoby, której dane dotyczą.

3. Administratorem danych osobowych stron postępowania i innych podmiotów jest organ 3 prowadzący sprawę. Współadministratorami danych osobowych są Minister właściwy do spraw Finansów Publicznych oraz Szef Krajowej Administracji Skarbowej.

Podstawę prawną przetwarzania danych osobowych stanowią przepisy art. 6 ust. 1 lit. c i e oraz art. 9 ust. 2 lit. g RODO. Przetwarzanie jest zgodne z prawem wyłącznie w przypadkach, gdy – i w takim zakresie, w jakim – spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków:

- a) osoba, której dane dotyczą, wyraziła zgodę na przetwarzanie swoich danych osobowych w jednym lub większej liczbie określonych celów;
- b) przetwarzanie jest niezbędne do wykonania umowy, której stroną jest osoba, której dane dotyczą, lub do podjęcia działań na żądanie osoby, której dane dotyczą, przed zawarciem umowy;
- c) przetwarzanie jest niezbędne do wypełnienia obowiązku prawnego ciążącego na administratorze;
- d) przetwarzanie jest niezbędne do ochrony żywotnych interesów osoby, której dane dotyczą, lub innej osoby fizycznej;
- e) przetwarzanie jest niezbędne do wykonania zadania realizowanego w interesie publicznym lub w ramach sprawowania władzy publicznej powierzonej administratorowi;
- f) przetwarzanie jest niezbędne do celów wynikających z prawnie uzasadnionych interesów realizowanych przez administratora lub przez stronę trzecią, z wyjątkiem sytuacji, w których nadrzędny charakter wobec tych interesów mają interesy lub podstawowe prawa i wolności osoby, której dane dotyczą, wymagające ochrony danych osobowych, w szczególności gdy osoba, której dane dotyczą, jest dzieckiem (warunek nie ma zastosowania do przetwarzania, którego dokonują organy publiczne w ramach realizacji swoich zadań).

4. Przetwarzanie danych osobowych odbywa się w szczególności w celu realizacji zadań 4 określonych w art. 2 KASU.

W związku z przetwarzaniem danych w celach ustawowych dane osobowe mogą być udostępniane innym odbiorcom danych osobowych. Odbiorcami danych osobowych mogą być tylko podmioty uprawnione do odbioru danych, w tym państwa trzecie, w uzasadnionych przypadkach i tylko na podstawie przepisów prawa.

Dane osobowe podatników są przetwarzane przez okres niezbędny do realizacji celów przetwarzania, lecz nie krócej niż okres wskazany w przepisach o archiwizacji.

W związku z przetwarzaniem danych osobowych podmiotom uprawnionym przysługuje też prawo 5 do:

- a) dostępu do danych oraz otrzymania ich kopii, z zastrzeżeniem, że przekazywane dane osobowe nie mogą ujawniać informacji niejawnych, ani naruszać tajemnic prawnie chronionych;
- b) sprostowania danych nieprawidłowych lub uzupełnienia danych niekompletnych;
- c) ograniczenia przetwarzania danych, w przypadkach wskazanych w art. 18 RODO.

Osoba, której dane dotyczą, ma prawo żądania od administratora ograniczenia przetwarzania w następujących przypadkach:

- a) osoba, której dane dotyczą, kwestionuje prawidłowość danych osobowych – na okres pozwalający administratorowi sprawdzić prawidłowość tych danych;
- b) przetwarzanie jest niezgodne z prawem, a osoba, której dane dotyczą, sprzeciwia się usunięciu danych osobowych, żądając w zamian ograniczenia ich wykorzystywania;
- c) administrator nie potrzebuje już danych osobowych do celów przetwarzania, ale są one potrzebne osobie, której dane dotyczą, do ustalenia, dochodzenia lub obrony roszczeń;
- d) osoba, której dane dotyczą, wniosła sprzeciw na mocy art. 21 ust. 1 RODO wobec przetwarzania – do czasu stwierdzenia, czy prawnie uzasadnione podstawy po stronie administratora są nadrzędne wobec podstaw sprzeciwu osoby, której dane dotyczą (art. 18 ust. 1 RODO).

Art. 2. [Uszczegółowienie zakresu przedmiotowego]**§ 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.

Spis treści

	Nb
I. Uwagi ogólne	1
II. Wyłączenie świadczeń o charakterze cywilnoprawnym z zakresu zastosowania Ordynacji podatkowej	3
III. Świadczenia, do których stosuje się Ordynację podatkową	4
IV. Świadczenia, do których stosuje się Dział III Ordynacji podatkowej	14

I. Uwagi ogólne

1 1. Przepis określa zakres spraw, do których stosuje się Ordynację podatkową. Do spraw tych zalicza się sprawy z zakresu świadczeń wymienionych w tym przepisie (art. 2 § 1 pkt 1 i 3, § 2 w zw. z § 4) oraz inne sprawy z zakresu prawa podatkowego, należące do właściwości organów podatkowych (art. 2 § 1 pkt 4). Nie wyłącza to możliwości zastosowania Ordynacji podatkowej do innych świadczeń niż wymienione w art. 2 § 1 i 2, ale na podstawie przepisów szczególnych. Przepis sformułowany w sposób bardzo zawyły i jego interpretacja w praktyce wielokrotnie okazuje się trudna (o czym świadczy niejednolite orzecznictwo sądów administracyjnych, którego obszernie omówienie zostało przedstawione w: *T. Brzezicki, W. Morawski, Zakres przedmiotowy Ordynacji podatkowej*, s. 513–527). Spośród świadczeń, o których mowa w art. 2, zdefiniowano w OrdPUs tylko podatek (art. 6). Nie zdefiniowano natomiast opłaty. Zawarta w art. 3 pkt 8 definicja niepodatkowych należności budżetowych ma charakter pozorny, gdyż odwołuje się do niezdefiniowanego pojęcia opłaty, jednak nie powoduje niemożliwości kwalifikacji świadczenia z punktu widzenia wypełnienia przesłanek zastosowania Ordynacji podatkowej.

2 2. Zakresu przedmiotowego Ordynacji nie domniemywa się, gdyż w ramach wynikających z jej przepisów stosunków prawnych organy władzy publicznej mają uprzywilejowaną pozycję (*R. Mastalski*, w: *B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa*, s. 20) polegającą na możliwości zastosowania instrumentów właściwych prawu publicznemu [*A. Huchla, Świadczenia, do których stosuje się Ordynację podatkową*, w: *R. Mastalski* (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza*, s. 257]. Zatem:

„katalog określony w art. 1 i 2 OrdPUs ma charakter zamknięty o taksatywnie wymienionych warunkach i nie jest możliwe rozciągnięcie zakresu obowiązywania Ordynacji podatkowej na niewymienione w niej świadczenia pieniężne. Tak więc rozstrzygnięcie kwestii, czy do określonego świadczenia pieniężnego bądź żądania dokonania wzajemnych rozliczeń będzie można zastosować przepisy Ordynacji podatkowej, czy też nie, musi wynikać jednoznacznie z konkretnego przepisu w niej zamieszczonego” (wyr. WSA w Gliwicach z 6.3.2009 r., III SA/GI 688/08, Legalis).

Katalog świadczeń, do których stosuje się Ordynację podatkową, został określony:

- 1) w sposób negatywny, tj. przez wyłączenie z tego katalogu świadczeń wynikających ze stosunków cywilnoprawnych (§ 4) oraz

2) w sposób pozytywny, tj. przez wymienienie rodzajów świadczeń zaliczanych do tego katalogu (§ 1 pkt 1 i 3, § 2).

Zastosowanie Ordynacji podatkowej wymaga, aby świadczenie nie spełniało przesłanki negatywnej, a jednocześnie wypełniało przesłankę pozytywną.

Niewypełnienie przesłanki negatywnej nie jest równoznaczne z wypełnieniem przesłanki pozytywnej. Istnieją świadczenia, które nie są świadczeniami wynikającymi ze stosunków cywilnoprawnych, do których nie znajduje zastosowania Ordynacja podatkowa (np. kary i sankcje).

Nie występuje natomiast sytuacja, aby świadczenie wypełniało jednocześnie przesłankę negatywną i przesłankę pozytywną. Wynika to z treści art. 3 pkt 8 OrdPU, zgodnie z którym niepodatkowymi należnościami budżetowymi są wyłącznie świadczenia wynikające ze stosunków publicznoprawnych; świadczenia te nie mogą być zatem jednocześnie świadczeniami o charakterze cywilnoprawnym.

II. Wyłączenie świadczeń o charakterze cywilnoprawnym z zakresu zastosowania Ordynacji podatkowej

1. Kwalifikacja świadczenia jako wynikającego ze stosunków cywilnoprawnych przesądza, że do spraw z zakresu tego świadczenia nie stosuje się przepisów Ordynacji podatkowej. Kwalifikacja taka czyni bezużytecznym rozpatrywanie przesłanek pozytywnych.

O stosunku cywilnoprawnym mówi art. 1 KC. Stosunkiem cywilnoprawnym jest taki złożony stosunek prawny, w którym podmioty zachowują **autonomiczną względem siebie pozycję**; nie występuje zatem w tym układzie uprawnień i obowiązków zjawisko władczego określania przez jedną ze stron sytuacji prawnej drugiej strony (zob. A. Stelmachowski, Zarys teorii, s. 35 i nast.).

Niestosowanie Ordynacji podatkowej do świadczeń pieniężnych wynikających ze stosunków cywilnoprawnych jest uzasadnione odrębnym charakterem materialnym stosunków cywilnoprawnych oraz procedurami ich realizacji, które w istotny sposób różnią się od stosunków materialnych prawa podatkowego.

Stosunki prawa cywilnego (zobowiązanie cywilne) powstają najczęściej na zasadzie umowy (wyrażenia woli przez strony) bądź *ex delicto*. Gdy strony stosunku cywilnoprawnego tworzą między sobą zobowiązanie zawierając np. umowę, to jedynie przestrzegają prawa, ale go nie stosują. Strony kształtują stosunki prawa cywilnego przed wszczęciem jakiegokolwiek postępowania. Nie istnieją żadne procedury zawierania umów, choć niekiedy ich prawidłowe i skuteczne zawarcie musi mieć określoną formę prawną (np. pisemną *ad probationem* albo formę aktu notarialnego). Stosowanie prawa cywilnego następuje dopiero w **procesie cywilnym**. Materialne prawo cywilne nie kreuje procesowej sprawy cywilnej. Powstaje ona tylko w przypadku zaistnienia sporu co do bytu, treści czy sposobu wykonania stosunku prawnego. Proces cywilny jest pod względem organizacyjnym i przebiegu sprawy cywilnej względnie niezależny od prawa materialnego. **Postępowanie cywilne** uruchamiane jest dopiero przed sądem z chwilą zaistnienia sporu. Do rozstrzygnięcia tych sporów służy wyodrębniony aparat sądowniczy, który nie bierze udziału w pierwotnym kształtowaniu zobowiązania. Aparat ten pełni rolę arbitra, a nie swoistej strony postępowania, jaką jest **administracja podatkowa**.

W przypadku **zobowiązań podatkowych** procedura jest bardzo ściśle powiązana z prawem materialnym. W prawie podatkowym procedura stanowi warunek *sine qua non* realizacji prawa materialnego. Sprawa podatkowa jest emanacją zawiązanego *ex lege* stosunku podatkowoprawnego (T. Kiełkowski, Sprawa administracyjna, s. 110). Zadaniem procedury podatkowej jest w pierwszej kolejności konkretyzacja normy materialnej. Jest ona niezbędnym narzędziem do zastosowania prawa materialnego. O ile w postępowaniu cywilnym sąd dokonuje wtórnej konkretyzacji roszczenia odpowiadającego w całości lub w części treści stosunku cywilnoprawnego, o tyle w postępowaniu podatkowym procedura jest pierwotnym sposobem konkretyzacji roszczenia podatkowego. Dlatego wyrok sądu w sprawie cywilnej jest zorientowany retrospektywnie, a normy indywidualne prawa podatkowego dotyczą zachowań, które zajdą w przyszłości (T. Kiełkowski, Sprawa administracyjna, s. 91–95).

Realizacja zobowiązania podatkowego następuje w dwóch fazach. Stosunek prawnopodatkowy powstaje zawsze samoistnie, z mocy prawa, w związku z zaistnieniem zdarzeń będących przedmiotem opodatkowania (por. komentarz do art. 4, 5 i 21 OrdPU). Zdarzenia te stanowią w konstrukcji każdego podatku przedmiot opodatkowania. W tej pierwszej fazie **stosunek prawnopodatkowy** przybiera postać obowiązku podatkowego, czyli poprzednika zobowiązania. Ma charakter idealny i potencjalnie służyć może do wykreowania zobowiązania. Jego wiążąca moc prawna nie jest jednak jeszcze uwolniona (T. Kiełkowski, Sprawa administracyjna, s. 44). Druga faza ma charakter proceduralny. Wdrożenie i przeprowadzenie procedury wymiarowej prowadzi

do przekształcenia stosunku prawnego obowiązku podatkowego w skonkretyzowane zobowiązanie [por. szerzej: *H. Dzwonkowski*, Stosunek prawny – obowiązek podatkowy – zobowiązanie podatkowe, w: *H. Dzwonkowski* (red.), *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych*, s. 101–109]. Przy czym w pierwszej kolejności o uprawnieniach i obowiązkach rozstrzyga podatnik, a jeśli on nie wykona swoich obowiązków, to są one z mocy prawa przerzucane na organ podatkowy. Wreszcie następuje realizacja zobowiązania, która polega bądź to na dobrowolnej zapłacie należności podatkowej, bądź to na jego wyegzekwowaniu przez organy podatkowe.

Jeżeli już doszło do **wymiaru** (przez wydanie decyzji albo samowymiaru w deklaracji przez podatnika), to obowiązek, który powstaje, dotyczy zapłaty, czyli wykonania zobowiązania. Towarzyszy mu po stronie organu podatkowego prawo poboru zobowiązania. Jeżeli podatnik nie dokona zapłaty dobrowolnie, prawo poboru zamienia się w prawo egzekucji. A zatem w tej fazie realizacji zobowiązania przedawnienie może dotyczyć wykonania zobowiązania, które ma formę **zapłaty dobrowolnej i poboru albo egzekucji**. Należy podkreślić, że prawo poboru i egzekucji dotyczyć może zarówno zobowiązań z wymiaru decyzyjnego, jak i z deklaracji (art. 70 OrdPU).

Jak widać, różnice między obydwoma rodzajami stosunków w pełni uzasadniają niestosowanie ustawy Ordynacja podatkowa do świadczeń wynikających ze stosunków prawa cywilnego.

III. Świadczenia, do których stosuje się Ordynację podatkową

- 4 1. Świadczeniami, o których mowa w art. 2 § 1, tj. świadczeniami, do których stosuje się Ordynację podatkową w całości, są świadczenia spełniające następujące cechy:
- 1) będące podatkami, opłatami lub niepodatkowymi należnościami budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego;
 - 2) organami właściwymi w sprawach określania lub ustalania tych świadczeń są organy podatkowe.
- 5 2. **Podatkiem** jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej (por. kom. do art. 6 OrdPU).

„Podatkiem będzie więc i to, co podatkiem nie zostało nazwane, ale spełnia podane w art. 6 kryteria” [A. *Huchla*, Świadczenia, do których stosuje się Ordynację podatkową, w: *R. Mastalski* (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza*, s. 258].

- 6 3. Ordynacja podatkowa nie zawiera legalnej definicji **opłaty**. W doktrynie przyjmuje się, że opłatą publiczną jest – będące formą władczego dochodu publicznego:

„świadczenie pieniężne pobierane przez podmiot publicznoprawny na rzecz gospodarki budżetowej w związku z jego wzajemnym świadczeniem polegającym na czynności urzędowej lub świadczeniem usług jednostek sektora publicznego, oparte na określonej podstawie i pobierane w określonej wysokości z zachowaniem warunków płatności” (zob. *J. Gliniecka*, *Opłaty publiczne w Polsce*, s. 12).

W innym ujęciu – zbliżającym się do pojęcia opłaty w rozumieniu art. 2 § 1 i 2 OrdPU – opłata to:

„rodzaj daniny publicznej, świadczenie pieniężne, powszechne, przymusowe, bezzwrotne, ustalone jednostronnie, pobierane na rzecz Skarbu Państwa lub gminy, na ogół związane z czynnościami organu administracji państwowej lub gminnej, w zakresie jego właściwości” (zob. *B. Draniewicz*, *Problem konstytucyjności opłat*, s. 77).

Zauważyć należy, że Autor wskazuje jednak następnie na przykłady opłat nieodpowiadające podanej definicji, tj. opłaty rekompensujące część lub całość kosztów usług niematerialnych (np. opłaty za wstęp do zoo, przedszkola). Opłaty te – ze względu na treść art. 2 § 4 OrdPU – nie są opłatami, do których stosuje się Ordynację podatkową.

Niekiedy wskazuje się, że opłatami są również opłaty za prawo do korzystania z dóbr objętych w interesie publicznych szczególną ochroną (*L. Adam*, *M. Mazurkiewicz*, *Opłaty*, w: *M. Weralski*, *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, s. 465–479; zob. również: *B. Draniewicz*, *Problem konstytucyjności opłat*, s. 78). Niekiedy jednak podnosi się, że opłaty te są w istocie podatkami (szerzej na temat tego sporu: *B. Draniewicz*, *Problem konstytucyjności opłat*, s. 77–79). W zakresie niezbędnym do wyznaczenia zakresu przedmiotowego Ordynacji podatkowej jednoznaczna kwalifikacja świadczenia jako podatku lub opłaty nie jest konieczna, gdyż oba rodzaje świadczeń są wymienione w art. 2 § 1 OrdPU.

W praktyce ustawodawca posługuje się pojęciem opłaty nie tylko w odniesieniu do świadczeń, które spełniają doktrynalne cechy opłaty (w obu ujęciach), ale również do innych świadczeń

(np. opłata telekomunikacyjna, która pomimo swojej nazwy jest podatkiem pobieranym przez inny organ).

Nie każde świadczenie nazwane w przepisach szczególnych opłatą jest opłatą, o której mowa w art. 2 § 1 OrdPU, tj. opłatą, do której stosuje się przepisy tej ustawy [zob. *A. Huchla*, Świadczenia, do których stosuje się Ordynację podatkową, w: *R. Mastalski* (red.), Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza, s. 260]. Są to tylko te opłaty, które:

- wynikają ze stosunków publicznoprawnych;
- nie wynikają ze stosunków cywilnoprawnych (art. 2 § 4 OrdPU).

Opłatami w rozumieniu art. 2 § 1 i 2 OrdPU nie mogą być zatem świadczenia pobierane w związku ze świadczeniem usług jednostek sektora publicznego.

4. Świadczenia, do których stosuje się Ordynację podatkową z mocy jej art. 2, stanowią **7 dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego** (niekiedy pomija się kwalifikację świadczenia jako podatku, opłaty lub niepodatkowej należności budżetowej uznając, że najistotniejsze jest kryterium należności budżetowej, tj. beneficjenta wpływu; por. *R. Mastalski*, w: *B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki*, Ordynacja podatkowa, 2009, s. 20). Wynika to wyraźnie z definicji podatku (art. 6 OrdPU) oraz z definicji niepodatkowych należności budżetowych (art. 3 pkt 8 OrdPU), ale warunek ten należy odnieść również do opłat (zob. *R. Mastalski*, w: *B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki*, Ordynacja podatkowa, 2009, s. 261). W przeciwnym razie wyłączenie opłat z zakresu przedmiotowego niepodatkowych należności budżetowych nie byłoby zabiegiem racjonalnym.

5. Zgodnie z art. 3 pkt 8 OrdPU, przez **niepodatkowe należności budżetowe** rozumie się **8** niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych.

Niepodatkowe należności budżetowe są kategorią świadczeń, które dopełniają zakres świadczeń wynikających ze stosunków publicznoprawnych. Świadczeniami takimi niewątpliwie są podatki. Mogą być nimi świadczenia określone w przepisach szczególnych jako opłaty. Istnieją jednak również inne świadczenia, które nie są podatkami ani opłatami, lecz z uwagi na ich publicznoprawny charakter, tj. zbliżony do podatków i opłat, zasadne jest objęcie ich reżimem prawnym właściwym dla podatków. Z tego względu objęto je zastosowaniem Ordynacji podatkowej, ustanawiając odrębną kategorię – niepodatkowych należności budżetowych.

Niepodatkowe należności budżetowe stanowią dochód budżetu państwa lub dochód budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Dochody budżetu państwa są określone w art. 111 FinPubU. Natomiast dochody budżetu jednostek samorządu terytorialnego wymieniają art. 4–8 ustawy z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1530 ze zm.).

Należnościami budżetu państwa, do których znajdują zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej, są zatem:

- 1) wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych oraz jednoosobowych spółek Skarbu Państwa [zdaniem *A. Huchli* stanowią one podatek z niewiadomych powodów w ogóle podatkiem nienazwany, por. *A. Huchla*, Świadczenia, do których stosuje się Ordynację podatkową, w: *R. Mastalski* (red.), Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza, s. 258];
- 2) wpłaty z tytułu dywidendy;
- 3) wpłaty z zysku Narodowego Banku Polskiego;
- 4) wpłaty nadwyżki środków finansowych agencji wykonawczych.

Nie ma natomiast należności budżetów jednostek samorządu terytorialnego, które nie są podatkami lub opłatami, a do których znajdowałyby zastosowanie Ordynacja podatkowa.

6. Drugą przesłanką zastosowania Ordynacji podatkowej do podatków, opłat i niepodatkowych **9** należności budżetowych jest ich ustalanie lub określanie przez organy podatkowe; ewentualnie – w przypadku świadczeń, do których stosuje się wyłącznie przepisy Działu III OrdPU (art. 2 § 2 OrdPU) – ich określanie lub ustalanie przez inne organy.

Pojęcia ustalania i określania odnoszą się do treści decyzji wymiarowych, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 2 i art. 21 § 3 OrdPU [*A. Huchla*, Świadczenia, do których stosuje się Ordynację podatkową, w: *R. Mastalski* (red.), Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza, s. 264]. Treścią tą jest ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania podatkowego, tj. wymiar zobowiązania podatkowego (wadliwość podziału na decyzje ustalające i decyzje określające nie prowadzi do zniekształcenia przesłanki ustalania lub określania na gruncie art. 2 OrdPU. W obu przypadkach chodzi po prostu o wymiar). Wymiar zobowiązania podatkowego stanowi konkretyzację obowiązku podatkowego powstałego w następstwie zaistnienia przedmiotu opodatkowania u podmiotu podatkowego. Ustalanie lub określanie świadczeń to zatem ich konkretyzacja w następstwie zaistnienia

zdarzeń, które u podmiotów zobowiązanych do ich poniesienia powodują obowiązek poniesienia tego świadczenia. Konstrukcja tych świadczeń musi zatem umożliwiać wymiar przy wykorzystaniu instrumentów przewidzianych w Ordynacji podatkowej lub – w odniesieniu do świadczeń, o których mowa w art. 2 § 2 OrdPU – jej Działu III (w tym przede wszystkim art. 21 § 1 pkt 2, § 3 i 4 OrdPU). W konstrukcji tych świadczeń niezbędne jest zatem uwzględnienie obligatoryjnych elementów konstrukcji podatku, tj. podmiotu, przedmiotu, podstawy opodatkowania i stawki podatkowej.

- 10** 7. Cechy świadczenia zdefiniowanego w art. 2 § 1 pkt 1 OrdPU spełniają również:
- opłata pobierana od osób wchodzących do kasyna gry lub salonu gry bingo na podstawie przepisów ustawy z 19.11.2009 r. o grach hazardowych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 847);
 - opłata paszportowa w rozumieniu ustawy z 13.7.2006 r. o dokumentach paszportowych (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1919 ze zm.).
- 11** 8. W wyroku z 3.9.2004 r. (OSK 520/04, OSP 2005, Nr 7–8, poz. 91) Naczelny Sąd Administracyjny wskazał na jeszcze jeden warunek objęcia świadczenia zakresem zastosowania Ordynacji podatkowej. Zdaniem NSA, warunkiem tym jest **fiskalny charakter świadczeń** (zob. również wyr. NSA z 15.11.2006 r., II OSK 1370/05, Legalis). Jak wynika z uzasadnienia tego wyroku, fiskalny charakter świadczenia należy wiązać z tym, że obowiązek tego świadczenia jest powiązany z aktywnością podmiotu zobowiązanego czy też zdarzeniem rodzącym obowiązkiem podatkowy i nie jest niezależny od podmiotu zobowiązanego z tego tytułu. Nie wystarczy, że świadczenie spełnia cechy podatku w świetle art. 6 OrdPU.

Należy podzielić pogląd, zgodnie z którym Ordynację podatkową stosuje się wyłącznie do świadczeń o charakterze fiskalnym, tj. nakładanych w celu zapewnienia państwu dochodów niezbędnych do wypełniania jego funkcji (zob. *T. Dębowska-Romanowska*, *Prawo finansowe*, s. 59). Jako akt prawny z zakresu prawa podatkowego nie może być właściwy dla świadczeń nakładanych w innych celach, np. w celu represji.

Jednocześnie jednak budzi istotne wątpliwości pogląd NSA o tym, że tzw. **opłata planistyczna** nie jest świadczeniem, do którego stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej. Sąd wyjaśnił, że obowiązek opłaty, o której mowa, powstaje jako wynik prowadzenia przez gminę określonej polityki przestrzennej. Uszło jednak uwadze Sądu, że świadczenie to jest wprawdzie następstwem określonych działań gminy w zakresie polityki przestrzennej, jednak bezpośrednio obowiązek uiszczenia tej opłaty wywołany jest aktywnością właściciela, który decyduje się na zbycie nieruchomości. Niezrozumiałe są wywody Sądu, wyjaśniające, że celem opłaty nie jest wywieranie wpływu na zachowania zobowiązanych, zaś zobowiązania z tytułu opłaty planistycznej powstają jako wynik polityki przestrzennej gminy, w centrum której leży nie bezpośrednie pomnażanie wpływów do budżetu gminy, a racjonalna gospodarka przestrzeni. Nie wyłącza to jednocześnie możliwości uznania świadczenia za podatek. Jako przykład takiego podatku można wskazać opłatę miejscową, która jest właśnie wynikiem prowadzenia określonej polityki, w tym także przestrzennej, przez gminę (por. szerzej: *B. Brzeziński*, *Głosa do wyroku NSA z 3.9.2004 r.*, OSK 520/04, POP 2005, Nr 3, poz. 207). Fiskalny charakter nie musi być jedynym celem daniny publicznej, zaś jej ustanowienie nie musi zmierzać – i w przypadku podatków najczęściej nie zmierza – do wywierania wpływu na zachowania zobowiązanych (por. głosę krytyczną do tego wyroku autorstwa *B. Brzezińskiego* oraz głosę aprobującą *J. Stelmasiaka* i *W. Falczyńskiego*, OSP 2005, Nr 7–8, poz. 394–395). Ponadto, zdaniem Sądu nie można uznać opłaty planistycznej za podatek, gdyż nie wynika z ustawy podatkowej, którą nie jest ustawa o zagospodarowaniu przestrzennym. Jednak, wbrew stanowisku Sądu, ustawa ta była ustawą podatkową w tym sensie, że zawierała przepisy określające podstawowe elementy konstrukcji daniny publicznej mającej cechy podatku w rozumieniu Ordynacji podatkowej (*B. Brzeziński*, *Głosa do wyroku NSA z 3.9.2004 r.*, OSK 520/04, s. 207).

Wbrew stanowisku NSA, ustawa regulująca obowiązek ponoszenia świadczenia nie musi zawierać wyraźnego zastrzeżenia, że w stosunku do niej znajdują zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej. Wystarczającą podstawą zastosowania przepisów Ordynacji podatkowej jest jej art. 2.

Charakter zbliżony do opłaty planistycznej ma **opłata adiacencka** ustalana na podstawie art. 144 ust. 1 ustawy z 21.8.1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 2204 ze zm.). Jest to świadczenie ponoszone na rzecz gminy przez właściciela nieruchomości jako partycypacja w kosztach budowy urządzeń infrastruktury technicznej. Zgodnie z art. 146 ust. 2 GospNierU:

„wysokość opłaty adiacenckiej wynosi nie więcej niż 50% różnicy między wartością, jaką nieruchomość miała przed wybudowaniem urządzeń infrastruktury technicznej, a wartością, jaką nieruchomość ma po ich wybudowaniu. Wysokość stawki procentowej opłaty adiacenckiej ustala rada gminy w drodze uchwały”.

[Przejdź do księgarni →](#)