

# **Ordynacja podatkowa. Komentarz**

Wydanie 9.

## Przedmowa

W opracowaniu niniejszego komentarza ma udział wielu Autorów z różnych ośrodków uniwersyteckich, doradcy podatkowi oraz eksperci podatkowi. Każdy z nich prezentuje własne poglądy i dzieli się swoimi doświadczeniami. Wykładnia Ordynacji podatkowej zawarta w komentarzu ma jednak pewne dominanty, które wymagają dokładniejszego objaśnienia.

Ordynacja podatkowa jest niewłaściwie zbudowana i niewłaściwie interpretowana. W art. 21 § 1 OrdPU zawiera ona konwencję powstawania zobowiązań z mocy prawa i z mocy decyzji, która nie znajduje potwierdzenia w systemie prawa podatkowego (*H. Dzwonkowski*, *Magia, metafizyka i normy prawa podatkowego*, PiP 2004, Nr 8, poz. 30–47). Grupuje przepisy w sposób, który utrudnia identyfikację charakteru prawnego poszczególnych instytucji prawnych. Instytucje te są unormowane autonomicznie, nie prezentując ciągu zdarzeń oraz uprawnień i obowiązków, które składają się na proces realizacji zobowiązania. Tego zaś dotyczą uprawnienia i obowiązki Ordynacji, a nie zobowiązania dla zobowiązania, nadpłaty dla nadpłaty czy hipoteki dla hipoteki. Podmiot stosujący prawo powinien dowiadywać się z Ordynacji, jakie są kolejne czynności realizacji zobowiązania, począwszy od jego powstania przez wymiar, wykonywanie, egzekucję oraz rolę, jaką odgrywają w tym procesie różne procedury podatkowe. W obecnej postaci Ordynacja podatkowa jest szaradą, której elementy znajdują się – ponadto – w innych licznych aktach prawnych. Ordynacja nie ujawnia w jasny sposób istnienia odrębnych, podatkowych procedur wymiarowych, które są podstawową przesłanką wyłączenia postępowania podatkowego z ogólnego postępowania administracyjnego oraz stworzenia aktu nazywanego Ordynacją podatkową. W Ordynacji nie ma jasnego podziału na prawo materialne i procedury podatkowe. Dlatego konieczne jest dokonywanie wykładni przepisów Ordynacji podatkowej w taki sposób, aby ustalić funkcje poszczególnych instytucji prawnych. Wymaga to innego, niż to się na ogół praktykuje, podejścia do interpretacji Ordynacji podatkowej.

W tym komentarzu podejmujemy próbę zwrócenia większej uwagi na uprawnienia i obowiązki wynikające z przepisów, niż na przypisane im mylące szyldy nazw. Kierujemy się zatem nowoczesną wykładnią systemową i funkcjonalną, a nie tradycyjną – językową. O ile bowiem wykładnia językowa powinna dominować w ustalaniu treści materialnego obowiązku podatkowego, o tyle w Ordynacji podatkowej, gdzie uprawnienia i obowiązki kryją się za mylącymi lub nieposiadającymi żadnej treści normatywnej „terminami – kryptonimami”, należy w szerszym zakresie korzystać z wykładni systemowej i funkcjonalnej.

Czy za powstawaniem zobowiązań „z mocy prawa” oraz terminami „decyzja ustalająca” lub „określająca” kryją się jakiegokolwiek treści prawne?

Powstawanie zobowiązań z mocy prawa to jego zaistnienie w związku ze zdarzeniem, z którym przepisy prawa wiążą powstanie takiego zobowiązania. Z tego by wynikało, że jest to pierwszy akt bytu zobowiązania. W takim razie kiedy powstaje obowiązek podatkowy, o którym stanowi art. 4 OrdPU? Jeśli zobowiązanie powstało pierwsze, to w następnej kolejności powinien powstać obowiązek podatkowy. Ale w piśmiennictwie przyjmuje się powszechnie, że obowiązek poprzedza zobowiązanie. Termin „powstawanie zobowiązania z mocy prawa” budzi więc zasadnicze wątpliwości, a jest to podstawowy – w założeniu – element konstrukcji Ordynacji podatkowej (*H. Dzwonkowski*, *Stosunek prawny – obowiązek podatkowy – zobowiązanie podatkowe*, w: *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych*. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej, Lublin 2005, s. 101–109).

Jeśli już zobowiązanie powstanie „z mocy prawa”, to co się dzieje dalej? Koncepcja powstawania zobowiązań tego nie objaśnia, ponieważ odmawia deklaracji podatkowej znaczenia wymiarowego. Uznaje ją tylko za „informację”. Tymczasem rzeczywistość jest taka, że deklaracje podatkowe z art. 21 § 2 OrdPU to odpowiedniki decyzji wymiarowych (*H. Dzwonkowski*, *Samowymiar zobowiązań podatkowych*, PiP 2004, Nr 12, poz. 40–51). Deklaracje te to następstwo przerzucenia na podatnika obowiązku wymiaru zobowiązania, obarczenie go z tego powodu odpowiedzialnością, możliwość egzekucji zobowiązań wynikających z deklaracji, zabezpieczania na podstawie deklaracji, przenoszenia odpowiedzialności na podstawie deklaracji, konieczność przemian w regulacji dotyczącej wytycznych i indywidualnych interpretacji, czynności sprawdzające, korekta, korekta pod nadzorem itd. (nie dostrzega się tego, jeśli deklaracji przypisuje się charakter informacyjny, por.: *B. Brzeziński*, *Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny*, PiPod 2005, Nr 1, s. 14–19 oraz moja polemika z zawartymi tam poglądami zamieszczona w Nr 3 tego czasopisma z 2006 r.). Deklaracja jest instrumentem, który całkowicie

zastąpił puste i niejasne hasło „powstawania zobowiązania z mocy prawa”, które niczego nie objaśnia. Jeśli koncepcja doktrynalna jest „ślepa” na przemiany, jakim poddane zostały deklaracje podatkowe, to świadczy to o tym, że jest ona przestarzała, niekompleksowa i nie jest w stanie objaśnić zjawisk, które zaszły w systemie prawa podatkowego od 1989 r.

Nie ma zobowiązań powstających „z mocy decyzji”. „Z mocy prawa” powstają wszystkie materialne stosunki prawne prawa podatkowego, we wszystkich podatkach. Świadczy o tym np. regulacja dotycząca podatku od nieruchomości.

Podatek od nieruchomości osób fizycznych powstaje rzekomo „z mocy decyzji”. Jednak zgodnie z art. 6 ust. 1 PLoKU obowiązki w zakresie podatku od nieruchomości **powstają** od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu „w którym powstały okoliczności” uzasadniające powstanie obowiązku podatkowego. Jeżeli przepis mówi o powstaniu obowiązków z chwilą „zaistnienia zdarzeń”, to jakie mogą być inne obowiązki niż stosunek prawnopodatkowy obowiązku podatkowego? Potwierdza to art. 6 ust. 3 PLoKU, który przewiduje, że: „jeżeli w trakcie roku podatkowego zaszło zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, a w szczególności zmiana sposobu wykorzystania przedmiotu opodatkowania lub jego części, podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego **po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie**”. A zatem to „moc prawa”, a nie wydanie decyzji nazywanej ustalającą, powoduje powstanie stosunku prawnego. Gdyby uznać, że zobowiązanie powstaje z mocy decyzji, to powstawałoby po raz drugi, a to nie daje się zaakceptować. Obala zatem tę koncepcję i jej niejasną terminologię pierwszy z brzegu konkretny przepis wprowadzający konkretne uprawnienia i obowiązki.

### **Mit dwóch sposobów powstawania zobowiązań**

Przypisywanie art. 21 § 1 OrdPU konwencji powstawania zobowiązań „z mocy prawa” i „z mocy decyzji” wynika z nieco naciąganej wykładni językowej tego przepisu. Nie potwierdzają istnienia takiego systemu szczegółowe przepisy, które tworzą uprawnienia i obowiązki. Wprawdzie niektóre z nich posługują się zwrotem o „sposobie powstawania zobowiązania w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1” (albo pkt 2) oraz odwołują się do niezdefiniowanych prawnie decyzji „ustalających” i „określających” (*H. Dzwonkowski*, Powstawanie zobowiązań podatkowych a charakter prawny decyzji wymiarowych, *MoPod* 2003, Nr 7, poz. 21–24). Zwroty te to jednak tylko zaklęcia, które usiłują podtrzymać mit o istnieniu systemu powstawania zobowiązań „z mocy prawa” i „z mocy decyzji”.

Konwencję tę dyskwalifikuje błąd metodologiczny, który polega na tym, że terminem „powstawanie zobowiązań” określa się w art. 21 § 1 OrdPU dwa zasadniczo różne procesy, a terminem „zobowiązanie” dwa zasadniczo różne rezultaty. W art. 21 § 1 pkt 1 stanowi się, że zobowiązanie powstaje „z dniem zaistnienia zdarzenia z którym ustawa wiąże powstanie tego zobowiązania”. Rezultatem „powstawania” jest to, co powstaje „z dniem zaistnienia zdarzenia”, a z dniem zaistnienia zdarzenia powstaje, w myśl art. 4 OrdPU, obowiązek podatkowy, a nie zobowiązanie. Cokolwiek jednak w tym dniu nie powstanie, to nie jest to to samo, co powstaje z dniem doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania. Jeżeli zaś mówimy o dwóch sposobach powstawania czegoś, to sposoby powinny być różne (dwa sposoby powstawania zobowiązań), a rezultat taki sam (w obydwu przypadkach zobowiązanie). Jednak w tym przypadku mamy do czynienia z dwoma sposobami powstawania dwóch różnych rezultatów, czemu towarzyszy dowolne żonglowanie pojęciem „zobowiązanie podatkowe”. Twierdzenie, że przepis art. 21 § 1 OrdPU reguluje dwa sposoby powstawania jednego rodzaju rezultatu – zobowiązania – nie może być zatem uznane za prawdziwe.

W istocie mamy tu do czynienia z **powstawaniem** obowiązku podatkowego i **wymiarem** zobowiązania (*H. Dzwonkowski*, Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych, Warszawa 2003), czyli dwoma fazami realizacji stosunku prawnego.

W art. 21 § 1 pkt 1 mówi się o rezultacie tego, co jest efektem „zaistnienia zdarzenia”, a w pkt 2 o wyniku postępowania podatkowego, czyli zupełnie innym rezultacie. Ale z punktu widzenia rezultatu nie są to dwa sposoby, lecz dwie fazy powstawania zobowiązania. Jednak w przepisach są one traktowane, a w piśmiennictwie opisywane, jako dwa sposoby powstawania zobowiązania. W zderzeniu z rzeczywistością koncepcja powstawania zobowiązań „z mocy prawa” i „z mocy decyzji” jest nieprawdziwa, a metodologicznie wadliwa. Mówi bowiem o dwóch sposobach powstawania różnych rezultatów, ale używa terminu zobowiązanie, tak jakby chodziło o jeden rezultat. Ustawodawstwo podatkowe nie przewiduje zaś dwóch różnych desygnatów pojęcia „zobowiązanie”. Nie może być wątpliwości, że nie jest tym samym to, co powstaje w wyniku „zaistnienia zdarzenia” i to, co powstaje z chwilą „doręczenia decyzji”, bo wydając decyzję, przekształca się obowiązek podatkowy, który powstaje z chwilą „zaistnienia zdarzenia”, w zobowiązanie podatkowe, które wynika z decyzji.

Można się oczywiście nad tym przepisem rozwoździć i zastanawiać nad różnymi językowo-logicznymi konsekwencjami. Takie „znięcanie się” nad art. 21 § 1 jest jednak bezcelowe, bo przeciwko tej koncepcji przemawiają konkretne szczegółowe unormowania całego systemu prawa podatkowego: unormowania wszystkich przepisów Ordynacji oraz aktów tzw. prawa materialnego. Logika systemu jest zupełnie inna,

gdyż z przyczyn obiektywnych musi być inna niż powstawanie zobowiązań „z mocy prawa” i „z mocy decyzji”.

Decyzja nie może powodować powstania stosunku prawnego z powodów konstytucyjnych. Oznaczałoby to bowiem przypisanie prawa do kreowania uprawnień i obowiązków organom podatkowym. To zaś byłoby sprzeczne z art. 84 i 217 Konstytucji RP, które za jedyne źródło podatku uznają ustawy. Decyzja jest aktem stosowania prawa, a więc nie może tworzyć zobowiązań [na temat nakładania podatków por.: *T. Dębowska-Romanowska*, Dylematy interpretacyjne art. 217 Konstytucji, w: *A. Gomułowicz, J. Małecki* (red.), *Ex iniuria non oritur ius*. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego, Poznań 2003, s. 216 i nast.; *C. Kosikowski*, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego* (na tle porównawczym), Warszawa 2004, s. 203 i nast.].

Powstawanie stosunku prawnego to pierwotne zaistnienie, pierwszy akt bytu uprawnień i obowiązków. Gdyby przyjąć, że przez wydanie decyzji dochodzi do powstania zobowiązania, to oznaczałoby to, iż przed wydaniem decyzji nie powstały żadne uprawnienia i obowiązki. Tymczasem postępowanie prowadzące do wydania decyzji nie może brać uprawnień i obowiązków „z powietrza”. Muszą one wcześniej istnieć, a decyzja je tylko ujawnia, a nie tworzy. Do przeprowadzenia postępowania konieczne jest wcześniejsze zaistnienie dowodów na potwierdzenie powstania uprawnień i obowiązków. Decyzja nie może być zatem pierwotnym aktem bytu czegoś, co istniało już wcześniej, gdyż jest ona tylko konkretyzującą tego wcześniej powstałego stosunku prawnego. Decyzja wymiarowa jest aktem późniejszym i wtórnym w stosunku do powstania zobowiązania (właściwie obowiązku podatkowego), a więc nie może go tworzyć. Znowu nasuwa się argument, że zobowiązanie nie może powstawać dwa razy.

Wyłącznie doktrynalny i to doktrynalnie błędny charakter ma utożsamianie decyzji ustalających z konstytutywnymi, a określających z deklaratoryjnymi. Przepisy nigdzie tych decyzji nie definiują, a analiza tych decyzji przeczy ich „ustalającemu” i „określającemu” charakterowi (*H. Dżwonkowski*, *Powstawanie zobowiązań podatkowych*, *MoPod* 2003, Nr 7, poz. 21–24).

Koncepcję tę należy zastąpić objaśnieniem Ordynacji podatkowej przez pryzmat założeń o powstawaniu i wymiarze zobowiązań.

### **Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych**

Aby kompleksowo przeanalizować system, należy w pierwszej kolejności uwzględnić wielofazowość procesu powstawania obowiązku i wymiaru zobowiązań. Kreacja materialnego stosunku prawnopodatkowego ma dwie fazy. Pierwszą – obowiązku, czyli nieskonkretyzowanego zobowiązania – które ma właściwość powstawania – i drugą – zobowiązania skonkretyzowanego – które podlega wymiarowi (tamże).

Powstawanie to kreacja uprawnień i obowiązków, a wymiar to ich konkretyzacja, przekształcanie obowiązku w zobowiązanie. Obowiązek podatkowy powstaje samoistnie w tym sensie, że uprawnienia i obowiązki zawiązują się na skutek zaistnienia zdarzeń uzasadniających opodatkowanie, przewidzianych w prawie podatkowym.

Obowiązek podatkowy powstaje zawsze w jeden sposób, samoistnie, a jest wymierzany do postaci zobowiązania przez podatnika (samowymiar deklaracją), płatnika (wymiar płatniczy) lub organ podatkowy (wymiar decyzją podatkową). Procesy te muszą się w prawie podatkowym dokonać, a stanowi o nich obowiązujące prawo całego systemu podatkowego. Koncepcja powstawania zobowiązań z mocy prawa i z mocy decyzji dlatego jest wadliwa, że nie rozróżnia obowiązku od zobowiązania, powstawania od wymiaru oraz samowymiaru od wymiaru przez wydanie decyzji. Paradoksalnie, choć nie są one składnikami tej koncepcji, to oczywiście wynikające z tych podziałów uprawnienia i obowiązki muszą być uwzględniane w interpretacji przepisów.

Sposoby powstawania zobowiązań można wyróżnić ze względu na normatywne rodzaje przedmiotów opodatkowania (odpowiadające podatkowi) z jednej strony i ze względu na kategorie zdarzeń uzasadniających powstanie konkretnego obowiązku podatkowego z drugiej. Z normatywnego punktu widzenia istnieje tyle sposobów powstawania obowiązku podatkowego, ile można w prawie podatkowym wyróżnić kategorii zdarzeń uzasadniających powstanie obowiązku. Faktycznie powstaje zaś tyle obowiązków podatkowych, ile jest zdarzeń prawnopodatkowych odpowiadających wzorcom normatywnym. Natomiast ujawnia się ich tyle, ile istnieje wymiarów indywidualnego zobowiązania podatkowego. Każdy wymiar odpowiada jednemu indywidualnemu wzorcowi uprawnień i obowiązków obowiązku podatkowego, który powstaje na podstawie indywidualnego zdarzenia uzasadniającego jego powstanie. Zdarzenia te mogą mieć charakter jednostkowy (zawarcie umowy podlegającej podatkowi od czynności cywilnoprawnych) lub zbiorczy (czynności i zdarzenia podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych obejmujące cały rok podatkowy).

Każde zobowiązanie, zarówno takie, w sprawie którego wydaje się obligatoryjnie decyzje wymiarowe (np. podatek rolny, leśny, od nieruchomości od osób fizycznych czy podatek od spadków i darowizn), jak i takie, w sprawie którego decyzja nie musi być wydawana, bo zastępuje ją deklaracja podatnika (np. podatki dochodowe, VAT), poprzedza wstąpienie podatnika w pole obowiązku podatkowego

i zaistnienie w ten sposób uprawnień i obowiązków materialnych oraz – co bardzo istotne – obowiązku samowymiaru i prawa wymiaru zobowiązania.

Drugą fazą kreacji zobowiązania jest wymiar, który może polegać na zadeklarowaniu obowiązku podatkowego przez podatnika (samowymiar) albo wymierzeniu zobowiązania decyzją przez organ podatkowy. Wyróżniamy wymiar pierwotny i wtórny. Wymiar może bowiem wielokrotnie ulegać zmianom w ramach różnych procedur. Służy temu wiele instytucji prawnych dotyczących korekt wymiaru dokonywanego w deklaracjach i w decyzjach. Nie oznacza to jednak, że wielokrotnie powstaje lub zmienia się stosunek prawny obowiązku podatkowego. Pozostaje on niezmiennym wzorcem dla zobowiązania od momentu powstania i nie podlega wygaśnięciu (waga i praktyczne znaczenie tej tezy ujawnia się na przykład na gruncie przedawnienia zobowiązań. Por. *H. Dzwonkowski*, Wygasanie zobowiązań podatkowych przez zapłatę i przez przedawnienie, *MoPod* 2004, Nr 4, poz. 20–24).

Następstwem przyjmowania, że zobowiązania powstają w sposób przewidziany w pkt 1 i 2 art. 21 § 1 OrdPU, jest odwoływanie się w wielu przepisach Ordynacji podatkowej do „sposobu powstawania zobowiązania w sposób przewidziany w...” i tu następuje wskazanie pkt 1 albo 2. Postanowienia takie nie pełnią jednak żadnej funkcji normatywnej. Obok tych postanowień musi się bowiem pojawić w tych samych przepisach regulacja wskazująca na rolę deklaracji podatkowej, o której stanowi art. 21 § 2 OrdPU. Jest to deklaracja samowymiarowa, z której płynie powinność zapłaty o takim samym charakterze jak decyzja. I to odwołanie się do tej deklaracji tworzy normę prawną, a nie wprowadzanie postanowienia o „powstawaniu zobowiązania w sposób określony...” Przykładem może być instytucja zastawu skarbowego, w którym zwrotu o sposobie powstawania zobowiązań używa się w art. 41 § 1 OrdPU. Znaczenie prawne ma jednak tylko postanowienie z art. 44 § 2 OrdPU, że: „dla zobowiązań podatkowych powstających w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 podstawę wpisu zastawu skarbowego stanowi również deklaracja, jeżeli wykazane w niej zobowiązanie podatkowe nie zostało wykonane. Wpis zastawu skarbowego nie może być dokonany wcześniej niż po upływie 14 dni od upływu terminu płatności zobowiązania podatkowego”. A termin ten to złożenie deklaracji podatkowej (art. 47 § 3 OrdPU). Przywołanie sposobu powstawania zobowiązania jest tu zatem całkowicie zbędne. To postanowienia o deklaracji i jej skutkach mają znaczenie dla kształtowania uprawnień i obowiązków. Jeśli bowiem na przykład deklaracja nie zostanie złożona, to sposób powstawania zobowiązania jest „martwą literą prawa” i nie pomoże w realizacji zastawu. Wpis jest bowiem możliwy dopiero na podstawie deklaracji. Możliwość dokonania wpisu nie jest zatem uzależniona od tego, jaki jest sposób powstawania zobowiązania, lecz od tego, czy została złożona deklaracja o charakterze określonym w art. 21 § 2 OrdPU albo czy została wydana decyzja wymiarowa. Postanowienia o sposobach powstawania zobowiązania są więc w przepisach Ordynacji podatkowej zbędnym ozdobnikiem – zakłębieniem podtrzymującym mit o nieistniejących sposobach zobowiązań.

Konwencja powstawania zobowiązań z mocy prawa i z mocy decyzji pomija milczeniem ewidentne zmiany normodawstwa, związane z rozwojem instytucji samowymiaru i stworzeniem z niego alternatywnej w stosunku do decyzji formy wymiaru na gruncie wszystkich instytucji ogólnych prawa podatkowego, a nie tylko tych, które się wiążą z powstawaniem i wymiarem zobowiązań.

### **Struktura instytucji Ordynacji podatkowej**

Na proces realizacji zobowiązania, któremu Ordynacja podatkowa ma służyć, składają się:

- 1) rozwiązania dotyczące powstawania obowiązku podatkowego (nie zobowiązania, bo zobowiązanie jest wymierzane) oraz
- 2) regulacje, których celem jest:
  - a) wymiar zobowiązań,
  - b) zabezpieczanie zobowiązań,
  - c) wykonywanie zobowiązań,
  - d) oraz ich egzekucja.

Ordynacja podatkowa nie odzwierciedla tego wzajemnie powiązanego układu zdarzeń i czynności, lecz traktuje poszczególne instytucje autonomicznie. Wskutek tego takie rezultaty wymiaru, jak zobowiązanie czy nadpłata, mają odrębne instytucje procedury i przedawnienia, choć w praktyce mogą być rezultatem tego samego (tożsamego) procesu podatkowego. Oprócz postępowania dowodowego w tzw. postępowaniu podatkowym wyróżnia się kontrolę, która w praktyce jest częścią procesu dowodzenia, podobnie jak czynności sprawdzające. Ustawodawca całkowicie pogubił się w rozdziale nazwanym „powstawanie zobowiązania podatkowego”, w którym uregulował w istocie jego wymiar. Błędy legislacyjne nie zmieniają jednak faktu, że unormowania te dotyczą: powstawania obowiązku podatkowego, wymiaru zobowiązań, ich zabezpieczania, wykonywania i egzekucji. W interpretacji przepisów nie należy zapominać, że celem przepisów o wygasaniu zobowiązań nie jest wygasanie jako takie, lecz wykonanie zobowiązania, celem przepisów o nadpłacie jest jej zwrot, a kontrola nie służy kontroli dla samej kontroli, lecz ustaleniu jej następstw. Przyjęcie takiego punktu widzenia powinno doprowadzić w przyszłości do

zmiany układu Ordynacji podatkowej, która obecnie dlatego m.in. jest trudna do interpretacji, że nie pokazuje poprzez swój układ logiki procesu realizacji zobowiązania.

### Procedury podatkowe

Problematyka postępowania podatkowego ograniczała się dotychczas do przywołania nazw różnych procedur nazwanych przez ustawodawcę w Ordynacji podatkowej, co pozwalało wyróżnić postępowanie jurysdykcyjne (Dział IV OrdPU), postępowanie w zakresie kontroli podatkowej (Dział V OrdPU) oraz postępowanie w zakresie czynności sprawdzających (Dział VI OrdPU) (*B. Brzeziński, W. Nykiel, Uwagi o zakresie i treści pojęcia „procedura podatkowa”*, w: *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności*, Łódź 2004, s. 57). W doktrynie ogólnego postępowania administracyjnego wyróżnia się różne rodzaje, tryby i stadia postępowań (*B. Adamiak, J. Borkowski, Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2005, s. 96 i nast.). Podobnego pogłębienia analiz wymagały procedury podatkowe (*H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, Procedury podatkowe*, Warszawa 2006). Wyróżniając poszczególne działy Ordynacji podatkowej, niczego się przecież nie objaśnia, a jedynie przywołuje treść ustawy. Tymczasem łatwo wskazać, że postępowanie podatkowe nie ogranicza się do Działu IV OrdPU, lecz obejmuje także liczne przepisy, błędnie usytuowane w części dotyczącej zobowiązań podatkowych. Ustawodawca nie podjął bowiem, tworząc Ordynację podatkową, żadnego wysiłku do stworzenia oryginalnego postępowania podatkowego. Przemianował tylko dotychczasowy Kodeks postępowania administracyjnego, nazywając go postępowaniem podatkowym. Przepisy *stricte* podatkowe były początkowo stosunkowo nieliczne. Tymczasem, wbrew niektórym poglądom, istnieje w prawie podatkowym odrębne i bardzo rozbudowane postępowanie podatkowe. Aby je odtworzyć, należy wyodrębnić z różnie nazwanych przepisów normy procedury podatkowej. Brak pogłębionej analizy procedur podatkowych powoduje wysuwanie postulatów powrotu do Kodeksu postępowania administracyjnego z powodu rzekomego braku różnic między postępowaniem podatkowym a administracyjnym. Byłoby to jednak nieuzasadnionym regresem w rozwoju procedur podatkowych. Wskażmy na niektóre rozwiązania Ordynacji podatkowej potwierdzające taką tezę.

Gdyby założyć, że postępowanie podatkowe to tylko Dział IV OrdPU, to nie można by było wszcząć żadnego postępowania wymiarowego. Przesłanki wszczęcia postępowania wymiarowego na zasadach ogólnych zawiera bowiem art. 21 § 3–4 OrdPU. Przesłanki wszczęcia szacowania podstawy opodatkowania i inne reguły tego postępowania zawarte są w art. 23 OrdPU. Przesłanki wszczęcia postępowania w sprawie opodatkowania dochodu przerzuczonego zawierają art. 25 PDOFizU i art. 11 PDOPrU, a reguły proceduralne zawarte są w rozporządzeniach Ministra Finansów z 10.9.2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób fizycznych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r. poz. 1176) oraz z 10.9.2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r. poz. 1186). Opodatkowanie dochodu nieujawnionego możliwe jest tylko, gdy zastosuje się elementy procedury zawarte w przepisach PDOFizU. Aby uzasadnić potrzebę wyodrębnienia tych procedur (nazwanych procedurami choćby w celu odróżnienia ich od postępowania podatkowego, o którym stanowi Dział IV OrdPU), wystarczy wskazać, że nie można dokonać opodatkowania na zasadach ogólnych za pomocą procedur szacunkowych i odwrotnie. Nie można też opodatkować nieujawnionych źródeł przychodów za pomocą procedur mających zastosowanie do opodatkowania dochodu przerzuczonego.

Nie ma zatem jednolitego postępowania podatkowego. Oprócz postępowania podatkowego z Działu IV istnieją także grupy norm, które tworzą szczególne procedury wymiarowe. Na taką procedurę składają się zawsze normy postępowania podatkowego oraz normy procedury szczególnej. Błędem byłoby jednak sądzić, że między tymi grupami przepisów istnieją relacje sumowania się norm, polegające przykładowo na tym, że do postępowania podatkowego z Działu IV dodaje się zawsze jakąś grupę, np. tzw. metody szacunkowe dla *transfer pricing*. Przeciwnie, jest tak, że normy te zastępują albo pewne zasady, albo pewne grupy norm postępowania podatkowego (dawnego administracyjnego). Na przykład w opodatkowaniu dochodu przerzuczonego nie stosuje się w ogóle jednej z podstawowych zasad postępowania dowodowego, jaką jest zasada swobodnej oceny dowodów. Rodzaje i hierarchię dowodów wyznaczają reguły procedury opodatkowania dochodu przerzuczonego. W opodatkowaniu na zasadach ogólnych znacznie większą rolę niż w ogólnym postępowaniu administracyjnym odgrywa formalna teoria dowodów. Decydujące znaczenie mają bowiem dowody z ksiąg i innych dokumentów, których niekiedy nie można zastąpić dowodami przewidzianymi w Dziale IV OrdPU. W wymiarze sankcji podatkowych organy podatkowe są związane dowodami z postępowania wymiarowego zobowiązania podstawowego. Naliczenie sankcji jest praktycznie mechaniczne. Nie do obrony jest więc teza, że istnieje tylko postępowanie podatkowe, a podział na różne procedury podatkowe nie znajduje wsparcia w treści ustawodawstwa podatkowego i nie ma widocznych walorów (*B. Brzeziński, W. Nykiel, Uwagi o zakresie i treści pojęcia*, s. 61).

### **Procedura samowymiaru**

Współczesne ustawodawstwo podatkowe nie mieści się w ramach tradycyjnie pojmowanych pojęć. Na postępowanie trzeba spojrzeć nie jak na jeden „ciąg czynności”, ponieważ to podejście właściwe dla jednostkowego postępowania toczącego się w danej sprawie, lecz z punktu widzenia zakresu i treści regulacji tworzących różne procedury postępowania. W tym takie, które w ogóle nie występują w ogólnym postępowaniu administracyjnym.

Współczesna teoria procedury wymiarowej to nie teoria tradycyjnego postępowania podatkowego, lecz teoria uprawnień i obowiązków podatnika, który dokonuje samowymiaru. Samowymiar podatnika powoduje współcześnie rozwój wielu instytucji prawa podatkowego. To podatnik i deklaracja jest w centrum uwagi teorii i praktyki prawa podatkowego. To podatnik ma obowiązek złożenia deklaracji, ponosi za nią odpowiedzialność, ma uprawnienie do jej skorygowania, złożenia wniosku o stwierdzenie istniejącej w niej nadpłaty itp. Następnym przerzucenia na podatnika obowiązku składania przez niego deklaracji i odpowiedzialności za konsekwencje samowymiaru jest powstanie instytucji indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, procedury postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty, korekty, powstanie i ewolucja czynności sprawdzających itp. Przyjęcie deklaracji jako podstawy rozliczania się podatnika i egzekwowania na jej podstawie należności podatkowych, zastosowanie deklaracji w zabezpieczeniu przed terminem płatności, hipotece, zastawie skarbowym, przenoszeniu odpowiedzialności na osoby trzecie – to wszystko nowe procedury związane z samowymiarem. Przepisy dotyczące tych nowych rozwiązań nie zostały włączone do postępowania podatkowego, bo ich pierwowzory znajdowały się w ustawie o zobowiązaniach podatkowych i zostały włączone do Działu III OrdPU nazywanego „Zobowiązania podatkowe”.

### **Procedury a prawo materialne**

Pod tytułem Działu III OrdPU „Zobowiązania podatkowe” mają się rzekomo mieścić przepisy materialnoprawne. Pogląd taki pokutuje w piśmiennictwie, gdyż nie doczekaliśmy się głębszej analizy znaczenia terminu „prawo materialne” i właściwego rozgraniczenia tej regulacji od procedury. Na gruncie powstawania i wymiaru zobowiązań podatkowych możemy mówić o następujących znaczeniach zwrotu „materialne prawo podatkowe”:

- 1) normy ciężaru opodatkowania (elementy konstrukcyjne podatku, ulgi podatkowe), czyli normy, które mają zastosowanie w opodatkowaniu na zasadach ogólnych, dla zwyczajnych (pierwotnych) metod wymiaru [taki wzorzec rozstrzygnięcia ma zastosowanie także w przypadku wymiaru nadzwyczajnego (por. niżej, pkt 2, gdy mamy do czynienia z decyzyjną korektą samowymiaru na zasadach ogólnych);
- 2) normy, które wyznaczają wzorce podstawy opodatkowania dla nadzwyczajnych procedur wymiarowych (szacunek, majątek i wydatki dla opodatkowania dochodu nieujawnionego, cena rynkowa dla opodatkowania dochodu przerzuconego);
- 3) normy tworzące definicje materialnoprawne (np. zaległości podatkowej, nadpłaty, straty);
- 4) normy wyznaczające zakres odpowiedzialności np. podatnika, płatnika, inkasenta lub członka zarządu.

Inaczej rzecz ujmując, są to normy, które współtworzą wzorzec – rezultat rozstrzygnięcia wymiarowego. Pozostałe przepisy to reguły procedury. Nie ma żadnego naukowego powodu, aby za przepisy materialnoprawne uznawać np. procedurę ustalania i zwrotu wysokości nadpłaty czy procedury szacowania. O wysokości nadpłaty decyduje wysokość wpłaty i wzorzec stosunku prawnego obowiązku podatkowego. Przepisy o nadpłacie to reguły wskazujące, jak dojść do tego ustalenia i jak dokonać ewentualnego zwrotu. W przypadku szacowania celem postępowania jest osiągnięcie takiego rezultatu wymiaru, aby był on jak najbardziej zbliżony do wzorca materialnoprawnego (nie istnieje wzorzec materialnoprawny „szacunku”). Dokonuje się tego za pomocą reguł proceduralnych szacowania. Także takie przepisy, jak stwierdzenie nieważności decyzji, niesłusznie są uznawane w doktrynie podatkowej za prawo materialne. Kryterium oceny, czy naruszenie prawa jest rażące, nie zmienia przecież prawa materialnego ani prawa o procedurze postępowania. Co najwyżej można powiedzieć, że współtworzy ono rozstrzygnięcie i o tyle mówić można o pewnym pierwiastku materialnym. Rezultat w postaci stwierdzenia nieważności czy niestwierdzenia nieważności decyzji wywołuje skutek materialny, lecz nie jest to wynik działania prawa materialnego, ale oceny, czy nie nastąpiło naruszenie (rażące) prawa materialnego. Daleko stąd do uznania przepisów o stwierdzeniu nieważności decyzji za prawo materialne.

W sumie stwierdzić należy, iż ustawodawca nie dokonał właściwego rozdzielenia przepisów prawa materialnego od procedury. Ordynacja podatkowa jest w przeważającej większości zbiorem reguł proceduralnych. Składa się z ogólnego postępowania jurysdykcyjnego oraz wielu procedur szczególnych, mylnie umieszczonych pod szyldem prawa materialnego o zobowiązaniach. Nie oznacza to jednak, że w toku wykładni powinniśmy dać się zwodzić mylnym nazwom i niewłaściwej systematyce. O kwalifikacji danej instytucji prawnej powinny decydować treść i układ uprawnień oraz obowiązków, a nie szyld legislacyjny z ubiegłej epoki podatkowej.

### **Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego**

W grudniu 2014 r. na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z 21.10.2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz.U. poz. 1471) przy Ministrze Finansów powołano do życia Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, w skład której wchodzi eksperci podatkowi i pracownicy naukowcy pod kierownictwem Przewodniczącego Komisji – prof. dr hab. *Leonarda Etela*. W skład Komisji weszło: 5 przedstawicieli nauki prawa podatkowego, 3 sędziów sądu administracyjnego, 3 przedstawicieli organów podatkowych, 3 przedstawicieli firm doradztwa podatkowego i przedstawiciel Prezydenta RP. Głównym zadaniem, jakie zostało postawione przed Komisją – zgodnie z § 8 rozporządzenia – było: opracowanie kierunkowych założeń kompleksowej regulacji rangi ustawowej dotyczącej ogólnego prawa podatkowego, a następnie opracowanie projektu ustawy zawierającego kompleksowe regulacje dotyczące ogólnego prawa podatkowego wraz z przepisami wykonawczymi. Pierwsze kierunkowe założenia nowej Ordynacji podatkowej przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego przedstawione zostały już w marcu 2015 r. Obecnie zakończono prace nad stworzeniem nowej, kompleksowej regulacji Ordynacji podatkowej. Za stworzeniem Ordynacji podatkowej od podstaw przemawiały, zdaniem Komisji następujące argumenty:

- 1) potrzeba stworzenia w Ordynacji takich mechanizmów, które prowadziłyby do wyważenia interesu publicznego i interesu podatników, płatników, inkasentów, następców prawnych, osoby trzeciej;
- 2) konieczność zwiększenia ochrony pozycji podatnika w relacjach z organami podatkowymi;
- 3) brak instytucji charakterystycznych dla dojrzałej kodyfikacji części ogólnej prawa podatkowego (zasady ogólne prawa podatkowego, określenie praw i obowiązków podatnika w formie katalogu zawartego w jednym akcie prawnym rangi ustawowej, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania);
- 4) uwzględnienie dorobku orzeczniczego sądów w sprawach podatkowych;
- 5) sens niektórych rozwiązań, na skutek ich licznych nowelizacji, został zmieniony, co utrudnia stosowanie aktu;
- 6) konieczność harmonizacji przepisów nowej Ordynacji podatkowej z innymi przepisami z zakresu prawa podatkowego oraz z regulacjami spoza tego obszaru (Kierunkowe założenia nowej Ordynacji podatkowej przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego; Warszawa, dnia 24.9.2015 r.).

W doktrynie już jakiś czas temu pojawił się także postulat zastąpienia dotychczasowej Ordynacji podatkowej Kodeksem podatkowym. Komisja jednak przyjęła za cel uporządkowanie i udoskonalenie przepisów bez zmiany formy aktu prawnego uznając, iż stworzenie Kodeksu podatkowego nie jest w tej chwili możliwe z uwagi na trwający w Polsce proces przebudowy systemu podatkowego. „Nie ma sensu tworzenie kodeksu podatkowego w sytuacji, gdy nie został do końca zreformowany obowiązujący model opodatkowania dochodu i majątku. Zakończenie tych reform jest warunkiem podjęcia ewentualnych prac nad skodyfikowaniem całego prawa podatkowego (część ogólna i szczegółowa)” (Kierunkowe założenia nowej Ordynacji podatkowej przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego; Warszawa, dnia 11.3.2015 r.).

W dniu 6.10.2017 r. Komisja przedstawiła gotowy projekt nowej ustawy – Ordynacja podatkowa. Miał on zastąpić obecną OrdPU, która obowiązuje już 20 lat i w ciągu tego czasu była ponad 100 razy nowelizowana. Komisja Kodyfikacyjna wskazała przy tym szereg obiektywnych przesłanek wskazujących na konieczność wprowadzenia zupełnie nowego aktu prawnego, m.in.:

- 1) dynamiczny rozwój prawa podatkowego z uwagi na to, że różnego rodzaju zjawiska i procesy będące przedmiotem jego regulacji podlegają ciągłej ewolucji;
- 2) realizacja wytycznych UE w zakresie wymiany informacji podatkowych, klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, uszczelniania systemu podatkowego, transparentności w przyznawaniu preferencji podatkowych, pomocy publicznej itp.;
- 3) coraz szybciej postępujący proces cyfryzacji postępowań podatkowych;
- 4) postulaty podatników, którzy domagają się ustawowego określenia ich praw oraz gwarancji ich przestrzegania;
- 5) uwzględnienie dorobku orzeczniczego wyjaśniającego istotę poszczególnych regulacji (szczególnie wypracowanych w doktrynie i przecznictwie zasad ogólnych prawa podatkowego);
- 6) wzrastająca liczba indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego;
- 7) potrzeba wprowadzenia konsensualnych metod załatwiania spraw podatkowych.

Proponowane regulacje miały służyć realizacji dwóch podstawowych celów:

- a) ochrony prawa podatnika w jego relacjach z organami podatkowymi oraz
- b) zwiększenia efektywności i skuteczności poboru podatków (uzasadnienie do projektu ustawy – Ordynacja podatkowa z 6.10.2017 r.).

Po kilku zmianach na etapie prac rządowych do Sejmu trafił projekt nowej Ordynacji podatkowej, który zawierał 798 artykułów w nowym układzie. Ustawa podzielona została na sześć działów:

- 1) Dział I – Przepisy ogólne;



- 2) Dział II – Zobowiązania podatkowe;
- 3) Dział III – Postępowanie podatkowe;
- 4) Dział IV – Postępowania szczególne;
- 5) Dział V – Przepisy karne;
- 6) Dział VI – Przepis końcowy.

Najistotniejsze zmiany zawarte były w Dziale I oraz w Dziale IV. Przepisy ogólne miały normować przede wszystkim zasady ogólne prawa podatkowego, klauzulę ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania, zasady zastosowania środków komunikacji elektronicznej, pełnomocnictwa, organy podatkowe i ich właściwość, tajemnicę skarbową oraz terminy.

Zupełnie nowy Dział IV zawierał natomiast regulacje w zakresie identyfikacji i ewidencji podatników, interpretacji i informacji o przepisach prawa podatkowego, konsultacji skutków podatkowych transakcji, postępowanie w przypadku unikania opodatkowania, porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych, procedurę zawierania umowy o współdziałanie, czynności sprawozdających, kontrolę podatkową, ustalanie wartości rzeczy lub praw majątkowych, zabezpieczanie wykonania zobowiązania podatkowego, przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyludzeń skarbowych, wydawanie zaświadczeń i inne.

Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa (druk dejmowy Nr 3517), który do Sejmu został wniesiony w czerwcu 2019 r.– nie został jednak rozpatrzony i uchwalony przed końcem kadencji.

Czy zostaną na nowo podjęte prace nad projektem, nie jest do końca pewne. Zwłaszcza, że niektóre fragmenty zostały wprowadzone do obecnej ustawy w postaciach nowelizacjach.

### Zmiany w przepisach

Nowe wydanie komentarza uwzględni szereg zmian, które częściowo są wzorowane na propozycjach zawartych w projekcie nowej Ordynacji podatkowej (w szczególności w zakresie współdziałania podatników z organami podatkowymi). Przede wszystkim obecne wydanie obejmuje zmiany zawarte w ustawie z 16.10.2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. poz. 2200). Na mocy tej nowelizacji z dniem 29.11.2019 r. uchylono Dział IIA Ordynacji podatkowej w związku z uregulowaniem kwestii dotyczących podwójnego opodatkowania i cen transakcyjnych w odrębnej ustawie.

Nowelizacja stanowi przede wszystkim próbę uporządkowania obecnie obowiązujących polskich regulacji dotyczących rozstrzygnięcia sporów w zakresie unikania podwójnego opodatkowania. Poza tym przewiduje także nową procedurę rozstrzygnięcia sporów w zakresie unikania podwójnego opodatkowania.

Poza wskazanymi zmianami, ustawa wprowadza do polskiego systemu podatkowego nową instytucję, wzorowaną na *co-operative compliance*. Jest to jedna z niewładczych form działania administracji podatkowej. Polega na dobrowolnej współpracy między największymi podatnikami a administracją podatkową.

Ustawodawca przewidział formę umowy o współdziałanie, która ma służyć zapewnieniu przestrzegania przez podatnika prawa podatkowego w warunkach przejrzystości podejmowanych działań oraz wzajemnego zaufania i zrozumienia między organem podatkowym a podatnikiem, przy uwzględnieniu charakteru prowadzonej przez podatnika działalności.

W ramach umowy o współdziałanie Szef KAS może zawrzeć z podatnikiem porozumienie podatkowe w sprawie interpretacji podatkowej, ustalania cen transferowych, braku zasadności zastosowania klauzuli dotyczącej unikania opodatkowania, czy też wysokości prognozowanego na następny rok podatkowy zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych, a także w innej sprawie, która jest niezbędna dla zapewnienia prawidłowej realizacji umowy o współdziałanie. Poza wskazaną ustawą, obecne wydanie omawia także zmiany przewidziane m.in. w:

- 1) ustawie z 9.8.2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1751), która weszła w życie 1.11.2019 r.;
- 2) ustawie z 19.7.2019 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia zatorów płatniczych (Dz.U. poz. 1649); która wchodzi w życie z dniem 1.1.2020 r.;
- 3) ustawie z 4.7.2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1520), która weszła w życie 27.8.2019 r., 1.9.2019 r. i 12.9.2019 r.;
- 4) ustawie z 4.7.2019 r. o zmianie ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1667); która weszła w życie 17.9.2019 r.;
- 5) ustawie z 19.7.2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1655); wejście w życie 1.3.2020 r.;
- 6) ustawie z 19.7.2019 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1556); wejście w życie 21.8.2020 r.;
- 7) ustawie z 4.7.2019 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1553); wejście w życie 20.4.2021r.;

- 8) ustawie z 31.7.2019 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia obciążeń regulacyjnych (Dz.U. poz. 1495); wejście w życie: 9.8.2019 r., 1.1.2020r.;
- 9) ustawie z 12.4.2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1018); wejście w życie 1.1.2020 r.;
- 10) ustawie z 4.4.2019 r. o zmianie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 694); wejście w życie 30.4.2019 r.;
- 11) ustawie 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); wejście w życie 4.5.2019 r.;
- 12) ustawie z 6.12.2018 r. o zmianie ustawy o dowodach osobistych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r. poz. 60 z późn. zm.); wejście w życie: 4.3.2019 r.

Prof. dr hab. *Henryk Dzwonkowski*  
*Jagoda Kondratowska-Muszyńska*

Łódź, grudzień 2019 r.

[Przejdź do księgarni →](#)