

# Ordynacja podatkowa. Komentarz

Przejdź do produktu na [ksiegarnia.beck.pl](https://ksiegarnia.beck.pl)

# **Ordynacja podatkowa**

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

Tekst jednolity z dnia 7 lipca 2020 r. (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325)

(zm.: Dz.U. 2019, poz. 1520, poz. 1553, 1655, poz. 2020; 2020, poz. 1423, poz. 2122 i 2123, 2320;  
2021, poz. 72; Druk sejmowy Nr 833, 860)



## Dział I. Przepisy ogólne

**Literatura:** K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski, W. Nykiel, Polskie prawo podatkowe, Warszawa 2006; A. Mariański (red.), Opodatkowanie spółek osobowych i ich wspólników, Warszawa 2018; A. Mariański, Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe – podstawy i wyłączenia, Gdańsk 2004; A. Mariański, Odpowiedzialność za zobowiązania podatnika, płatnika, inkasenta w prawie polskim, Warszawa 1999; A. Mariański (red.), Planowanie sukcesyjne. Prawne i podatkowe aspekty zarządu sukcesyjnego przedsiębiorstwem osoby fizycznej, Warszawa 2019; A. Mariański, Połączenia, przekształcenia i podziały spółek prawa handlowego. Zagadnienia prawne i podatkowe. Komentarz praktyczny, Warszawa 2021; A. Mariański, Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego, Warszawa 2011; A. Mariański, Zasada in dubio pro tributario w orzecznictwie NSA oraz Trybunału Konstytucyjnego, w: Z. Ofiarski (red.), XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość, Szczecin 2014; A. Mariański, A. Pardej, Podatkowe konsekwencje zarządu sukcesyjnego, Przegl. Pod. 2018, Nr 6; W. Nykiel, A. Mariański (red.), Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Gdańsk 2007, 2011; M. Saffjan, L. Bosek (red.), Konstytucja RP. Komentarz do art. 87–243, t. 2, Warszawa 2016.

### 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
1. Uwagi wstępne . . . . .	1
2. Zakres przedmiotowy OrdPU . . . . .	2

1. **Uwagi wstępne.** Ewolucja stanu prawnego w zakresie ogólnego prawa podatkowego 1  
w Polsce przebiegała w kilku etapach. Pierwsza kodyfikacja ogólnego prawa podatkowego miała miejsce przed II wojną światową. W dniu 15.3.1934 r. uchwalono ustawę – Ordynację podatkową (Dz.U. z 1936 r. Nr 14, poz. 134 ze zm.), która stanowiła pierwszy zbiór przepisów ogólnego prawa podatkowego, które stosowano przy wymiarze podatków. Regulacje dotyczyły także organizacji władz skarbowych, tajemnicy urzędniczej, postępowania podatkowego prowadzonego w obu instancjach oraz przepisów porządkowych i karnych. Po II wojnie światowej nastąpiła dekodyfikacja prawa podatkowego w Polsce. W 1946 r. uchylono ordynację podatkową i wydano dekrety o zobowiązaniach podatkowych, o postępowaniu podatkowym i o egzekucji świadczeń pieniężnych. Następnie w 1980 r. uchwalono ustawę z dnia 19.12.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 27, poz. 111), która swym zakresem obejmowała ogólne materialne prawo podatkowe. Natomiast wszystkie kwestie związane z postępowaniem podatkowym włączono

do ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego. Na początku lat 90. rozpoczęto pracę nad nowym projektem ustawy, która kompleksowo uregulowałaby zagadnienia ogólnego prawa podatkowego. W konsekwencji w dniu 29.8.1997 r. uchwalono Ordynację podatkową w kształcie obecnie obowiązującym.

- 2 2. Zakres przedmiotowy OrdPU.** Ordynacja podatkowa zawiera przepisy regulujące ogólne prawo podatkowe, odnoszące się do wszystkich podatków obowiązujących w kraju. Komentowany przepis wskazuje instytucje ogólnego prawa podatkowego, jakie zostały objęte zakresem ustawy. Ich katalog nie ma jednak charakteru zamkniętego. Stanowi raczej przykładowe wyliczenie najistotniejszych kwestii uregulowanych OrdPU. Dla przykładu ustawodawca wskazując na zakres przedmiotowy OrdPU, pominął przepisy dotyczące przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, odpowiedzialności solidarnej, praw i obowiązków następców prawnych, zasad wystawiania i przechowywania rachunków oraz wydawania zaświadczeń.

Ordynacja podatkowa jest rozbudowanym aktem prawnym i aktualnie składającym się z 13 obowiązujących działów, tj.:

- 1) Przepisy ogólne (dział I);
- 2) Organy podatkowe i ich właściwość (dział II);
- 3) Współdziałanie (dział IIB OrdPU);
- 4) Zobowiązania podatkowe (dział III OrdPU);
- 5) Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania (dział IIIA OrdPU);
- 6) Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyludzeń skarbowych (dział IIIB OrdPU);
- 7) Postępowanie podatkowe (dział IV OrdPU);
- 8) Czynności sprawdzające (dział V OrdPU);
- 9) Kontrola podatkowa (dział VI OrdPU);
- 10) Tajemnica skarbowa (dział VII OrdPU);
- 11) Przepisy karne (dział VIII OrdPU);
- 12) Zaświadczenia (dział VIIIA OrdPU);
- 13) Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe i końcowe (dział IX OrdPU).

Najobszerniej uregulowane zostały kwestie odnoszące się do zobowiązań podatkowych i postępowania podatkowego. Przepisy zawarte w OrdPU można umownie podzielić na pięć grup. **Pierwsza grupa**, zawiera unormowania o charakterze definicji i wyjaśnień, została zamieszczona przede wszystkim w art. 3 (definicje legalne) oraz art. 21 i 59 OrdPU wskazującym na sposoby powstawania i wygasania zobowiązań podatkowych.

**Druga grupa**, reguluje przepisy prawa materialnego nakładające na uczestników stosunku podatkowoprawnego (podatników, płatników, inkasentów, następców prawnych i osoby trzecie oraz organy podatkowe), określone obowiązki. W szczególności obowiązki zapłaty podatku w prawidłowej wysokości i ustalonym terminie oraz zapłaty odsetek za zwłokę w przypadku przekroczenia terminu płatności podatku. Z kolei na organy podatkowe został nałożony m.in. obowiązek przestrzegania z urzędu właściwości miejscowej, rzeczowej i instancyjnej (zob. komentarz do art. 15–20 OrdPU). **Trzecia grupa** przepisów obejmuje uprawnienia przyznane stronom stosunków podatkowoprawnych, podatnikom (płatnikom, inkasentom) i organom podatkowym. Dla przykładu należą do nich prawo do zwrotu nadpłaty podatku, prawo do skorzystania z ulg w spłacie zobowiązań podatkowych oraz prawo organu podatkowego do zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych. Do **czwartej grupy** przepisów można zaliczyć regulacje zawarte w dziale IV OrdPU, dotyczące postępowania podatkowego. Zawierają one zasady prowadzenia postępowania podatkowego od momentu jego wszczęcia, poprzez przeprowadzenie postępowania dowodowego, do wydania i doręczenia decyzji podatkowej. Obejmują zarówno postępowanie podatkowe prowadzone przed organem podatkowym I oraz I instancji, a także podejmo-

wane w tzw. trybach nadzwyczajnych, wznowienie postępowania i stwierdzenie nieważności decyzji [zob. komentarz do art. 240–246 OrdPU (rozdział 17 działu IV OrdPU) oraz 247–252 OrdPU (rozdział 18 działu IV OrdPU)]. Do tej grupy przepisów można zaliczyć również przepisy dotyczące procedur poprzedzających postępowanie podatkowe, czyli odnoszące się do czynności sprawdzających (zob. komentarz do art. 272–280 OrdPU – dział V OrdPU) i kontroli podatkowej (zob. komentarz do art. 281–292 OrdPU – dział VI OrdPU). Pozostałe regulacje OrdPU umownie zaliczone do **ostatniej grupy** przepisów obejmują kwestie dotyczące tajemnicy skarbowej (art. 293–305 OrdPU), odpowiedzialności karnej (art. 305p–306 OrdPU) oraz zasad wydawania zaświadczeń (art. 306a–306n OrdPU).

### **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.), 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. Wykonywanie obowiązków wynikających z RODO.** Komentowany przepis został 1 wprowadzony na mocy WprowRODOU i wszedł w życie 4.5.2019 r.

Artykuł 1a OrdPU uzupełnia nałożony na organy podatkowe obowiązek informacyjny, o którym mowa w art. 13 ust. 1 i 2 RODO. Rozszerza także zakres przedmiotowy OrdPU o sposób wykonywania tego obowiązku, ale także określa wpływ na prowadzone procedury podatkowe w związku z żądaniem, o którym mowa w art. 18 ust. 1 RODO.

Zgodnie z art. 13 ust. 1 lit. a–c oraz e RODO, jeżeli dane osobowe osoby, której dane dotyczą, zbierane są od tej osoby, administrator podczas pozyskiwania danych osobowych podaje jej wszystkie następujące informacje:

- 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) informacje o odbiorcach danych osobowych lub o kategoriach odbiorców, jeżeli istnieją.

Ponadto podczas pozyskiwania danych osobowych administrator podaje osobie, której dane dotyczą, następujące inne informacje niezbędne do zapewnienia rzetelności i przejrzystości przetwarzania (art. 13 ust. 2 RODO).

Stosownie natomiast do 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.

W art. 1a § 3 OrdPU wskazano, że wystąpienie z żądaniem, o którym mowa w art. 18 ust. 1 RODO, nie wpływa na tok i wynik procedur podatkowych. Z art. 18 ust. 1 RODO wynika, że osoba, której dane dotyczą ma prawo w określonych przypadkach, zażądania od administratora ograniczenia przetwarzania tych danych. Wystąpienie z takim żądaniem do organu podatkowego nie ogranicza jednak tego organu co do zakresu podejmowanych czynności, czy wydawanych rozstrzygnięć podatkowych wydawanych na podstawie OrdPU.

W świetle powyższego organy podatkowe są zobowiązane do wykonywania obowiązku dotyczącego ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych.

Z § 2 komentowanego przepisu wynika jednocześnie, że wykonywanie obowiązku, o którym mowa w art. 13 ust. 1 i 2 RODO, odbywa się niezależnie od obowiązków organów podatkowych przewidzianych w ustawie i nie wpływa na tok i wynik procedur podatkowych.

W konsekwencji, z regulacji zawartej w art. 1a § 1 OrdPU wynika zatem, że organ podatkowy stosujący przepisy OrdPU ma obowiązek w określonych przypadkach doręczyć osobom fizycznym klauzulę informacyjną dotyczącą ochrony danych osobowych. Przypadki, w których organ podatkowy powinien doręczyć klauzule informacyjne wynikają z następujących przepisów zawartych w OrdPU: art. 159 § 1b, art. 165 § 9, art. 165a § 1, art. 170 § 1a, art. 171 § 1, 283 § 2 pkt 9 i art. 306aa.

Dane osobowe zawarte w aktach spraw podatkowych mogą być przetwarzane wyłącznie w celu wykonywania kompetencji organów podatkowych oraz do wykonywania zadań realizowanych w interesie publicznym oraz w ramach sprawowania powierzonej im władzy publicznej.

## **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 ustalenia 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
1. Zakres stosowania OrdPU . . . . .	1
2. Podatki, opłaty oraz niepodatkowe należności budżetu państwa oraz budżety jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe . . . . .	2
3. Niepodatkowe należności budżetu państwa . . . . .	3
4. Opłaty stanowiące budżet państwa oraz budżety jednostek samorządu terytorialnego, opłata skarbową oraz opłaty, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych . . . . .	4
5. Wyłączenie stosowania OrdPU do świadczeń pieniężnych wynikających ze stosunków cywilnoprawnych . . . . .	5

**1. Zakres stosowania OrdPU.** Komentowany przepis określa zakres spraw, do jakich 1 stosuje się przepisy OrdPU. Stanowi on uszczegółowienie zakresu przedmiotowego OrdPU wskazanego w art. 1 OrdPU.

**2. Podatki, opłaty oraz niepodatkowe należności budżetu państwa oraz budżety 2 jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe.** Zgodnie z § 1 pkt 1 komentowanego przepisu, przepisy OrdPU mają zastosowanie do podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe. Przez podatek rozumie się publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej (zob. komentarz do art. 6 OrdPU). Za podatek uznaje się również zaliczki na podatki, raty podatków, jeżeli przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach, a także opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe (zob. komentarz do art. 3 OrdPU).

Ordynacja podatkowa będzie miała więc zastosowanie do podatków, które zasilają budżet państwa, w szczególności: podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy, podatek dochodowy od osób prawnych, podatek dochodowy od osób fizycznych, w tym uiszczany w formie ryczałtowej (podatek tonażowy, ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, ryczałt od osób duchownych), podatek od wydobycia niektórych kopalin, podatek od gier, podatek od niektórych instytucji finansowych. Przepisy OrdPU stosujemy także do podatków stanowiących dochody jednostek samorządu terytorialnego, do których zaliczamy podatki: od nieruchomości, rolny, leśny, od środków transportowych, dochodowy od osób fizycznych, opłacany w formie karty podatkowej, od spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych (art. 4 ust. 1 pkt 1 DochSamTerytU).

**3. Niepodatkowe należności budżetu państwa.** Przepisy OrdPU stosuje się również 3 do niepodatkowych należności budżetu państwa. Niepodatkowe należności budżetowe można podzielić na dwie kategorie, państwowe i samorządowe. Państwowe należności są wskazane w FinPubU (art. 60 i 111 FinPubU), natomiast niepodatkowe należności samorządowe budżetowe wynikają z DochSamTerytU. Do niepodatkowych należności budżetowych możemy zaliczyć m.in.:

- 1) cła;
- 2) wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych;
- 3) wpłaty z tytułu dywidendy;
- 4) wpłaty z zysku Narodowego Banku Polskiego;
- 5) dochody pobierane przez państwowe jednostki budżetowe, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej;
- 6) grzywny, mandaty i inne kary pieniężne, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej (np. kara porządkowa z art. 262 OrdPU);



7) inne dochody określone w odrębnych ustawach lub umowach międzynarodowych (np. koszty postępowania podatkowego, o których mowa w art. 267 OrdPU).

**4 4. Opłaty stanowiące budżet państwa oraz budżety jednostek samorządu terytorialnego, opłata skarbową oraz opłaty, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych.** Przepisy OrdPU stosuje się do opłat, przez które możemy rozumieć świadczenie odpłatne i wzajemne. Oznacza to, że podmiot, który je uiszcza w zamian otrzymuje określone świadczenie. Opłata publicznoprawna, do której mają zastosowanie przepisy OrdPU, musi posiadać charakter świadczenia przymusowego, w szczególności, że opłaty stanowią dochód podmiotów prawa publicznego lub innych organów i instytucji publicznych. Z drugiej strony, podmioty, na rzecz których uiszcza jest opłata, dysponują obowiązkiem wyegzekwowania należnej opłaty.

Opłaty, do których stosuje się komentowany przepis, wynikają wprost z OrdPU (np. opłata prolongacyjna wynikająca z art. 57 OrdPU), najczęściej jednak uregulowane są w ustawach szczególnych. W szczególności należy wymienić takie opłaty, jak: paszportową i konsularną, związane z ochroną środowiska, za akredytację i autoryzację wyrobów, za czynności organów administracji miar, opłaty stosowane w obrocie z zagranicą towarami i usługami, pobierane w związku z reglamentacją, regulacją oraz regulowaniem działalności gospodarczej na podstawie stosownych ustaw.

Do źródeł dochodów własnych gminy należą także opłaty: targowa, miejscowa, uzdrowiskowa, reklamowa i od posiadania psów (art. 4 ust. 1 pkt 2 lit. b–c DochSamTerytU).

Opłatą jest również opłata skarbową (art. 4 ust. 1 pkt 2 lit. a DochSamTerytU) oraz opłata eksploatacyjna (w zakresie określonym w PrGeolGórn), stanowiące dochód gminy.

Zgodnie z art. 2 § 1 przepisy OrdPU stosuje się do podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określenia uprawnione są organy podatkowe (zob. komentarz do art. 13 OrdPU).

**5 5. Wyłączenie stosowania OrdPU do świadczeń pieniężnych wynikających ze stosunków cywilnoprawnych.** Przepisów OrdPU nie stosuje się do świadczeń pieniężnych wynikających ze stosunków cywilnoprawnych (art. 2 § 4 OrdPU). Oznacza to, że jeśli do określonej należności mają zastosowanie przepisy KC, przepisy OrdPU nie będą do nich miały zastosowania. Stosownie do art. 1 KC stosunki cywilnoprawne regulują wzajemne relacje między osobami fizycznymi i osobami prawnymi. Ich przedmiotem jest zależność społeczna, z zasady dobrowolna, pomiędzy dwoma autonomicznymi, równorzędnymi podmiotami prawa cywilnego. Wynika z tego, że świadczenia pieniężne wynikające ze stosunków cywilnoprawnych posiadają zupełnie odrębny charakter od stosunków prawa podatkowego. W konsekwencji przepisów OrdPU nie stosuje się, jeżeli należność będzie co prawda stanowiła dochód budżetu państwa lub gminy, ale będzie ona związana z wykonaniem określonego świadczenia przez podmiot publiczny, a do jej określenia nie będzie właściwą formą administracyjnoprawną, np. decyzja czy postanowienie.

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

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

### Spis treści

	Nb
1. <i>In dubio pro tributario</i> jako zasada konstytucyjna . . . . .	1
2. Zasada <i>in dubio pro tributario</i> ustanowiona w OrdPU . . . . .	2
3. Rola zasady <i>in dubio pro tributario</i> w procesie wykładni . . . . .	3
4. Rola zasady <i>in dubio pro tributario</i> w postępowaniu podatkowym . . . . .	4
5. Aspekty praktyczne . . . . .	5

1. ***In dubio pro tributario* jako zasada konstytucyjna.** Zasady konstytucyjne są 1 normami, które powinny być uwzględniane w procesie stosowania prawa podatkowego, a zatem nie ma potrzeby ich powtarzania w przepisach ogólnych tej gałęzi prawa. Większość przedstawicieli doktryny podziela pogląd, że zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*) jest *quasi*-logiczną konsekwencją zasad konstytucyjnych:

- 1) demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP);
- 2) ustawowej regulacji opodatkowania (art. 84 Konstytucji RP);
- 3) wolności gospodarczej oraz ochrony własności.

Wskazuje się także na ogólne zasady postępowania podatkowego, takie jak prawda obiektywna, pogłębianie zaufania obywateli do organów państwa czy też czynny udział strony w postępowaniu. Zatem zgodnie z powyższym zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika powinna znajdować zastosowanie we wszystkich postępowaniach prowadzonych przez organy (A. Mariański, Rozstrzygnięcie).

Ta zasada ma być przede wszystkim gwarancją zapłaty przez podatnika właściwej kwoty daniny, ponieważ nakazuje rozstrzygnięcie wszelkich wątpliwości na jego korzyść w procesie gromadzenia, a następnie oceny dowodów. Dzięki temu realizowana jest zasada pewności prawa. *In dubio pro tributario* realizuje zatem konstytucyjne zasady, zgodnie z którymi podatnik ma obowiązek zapłacić nie więcej, niż wymaga prawo podatkowe. Każdy jest bowiem zobowiązany do ponoszenia ciężarów publicznoprawnych, w tym podatków, tylko w takim zakresie, w jakim wynika to z ustawy (art. 84 Konstytucji RP).

Zasada *in dubio pro tributario* była jednak często naruszana przez organy podatkowe w procesie stosowania prawa oraz pomijana w orzecznictwie sądów administracyjnych, dlatego postulowano konieczność jej wprowadzenia do przepisów prawa podatkowego (A. Mariański, Zasada, s. 501–508.).

2. **Zasada *in dubio pro tributario* ustanowiona w OrdPU.** W dniu 1.1.2016 r. weszła 2 w życie ZmOrdPU15(2) dodająca art. 2a do OrdPU, zgodnie z którym niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. Jego wprowadzenie było elementem prezydenckiej kampanii wyborczej. Należy przypuszczać, że pośpiech spowodował uchwalenie przepisu, który zamiast pomagać w rozstrzygnięciu wątpliwości, sam budzi takie wątpliwości. Spowodowało to wydanie, jeszcze przed wejściem w życie, interpretacji ogólnej Ministra Finansów, z dnia 29.12.2015 r. (PK4.8022.44.2015, Legalis).

Minister Finansów wskazał, że wprowadzona regulacja wprost obejmuje rozstrzygnięcie na korzyść podatnika, dotyczy tylko wątpliwości co do treści przepisów prawa, a nie wątpliwości co do stanu faktycznego. Jednak z treści tej normy nie wynika, aby w zakresie usuwania wątpliwości dotyczących stanu faktycznego obowiązywała norma odwrotna. Należyte stosowanie przepisów OrdPU odnoszących się do postępowania podatkowego, a w szczególności przepisów normujących przeprowadzanie dowodów, powinno zapewnić taki stopień wnikliwości badania stanu faktycznego, który prowadzi do ustalenia, jakie fakty w sprawie miały miejsce, a jakie nie. Jest to o tyle istotne, że z norm konstytucyjnych wynika również obowiązek rozstrzygnięcia wątpliwości faktycznych na korzyść podatnika.

Organ podatkowy rozstrzygający sprawę podatkową, w ramach której przyjmuje określone znaczenie przepisów prawa mających zastosowanie w sprawie, jest bezpośrednim adresatem normy wynikającej z art. 2a OrdPU. Minister Finansów w interpretacji ogólnej wskazuje także na podatnika, który może powoływać się na ten przepis i żądać jego zastosowania przez organ podatkowy w sytuacji, gdy – jego zdaniem – w sprawie zaistniały niedające się usunąć wątpliwości interpretacyjne, a organ podatkowy nie zastosował art. 2a OrdPU. Ponadto nie ma żadnych uzasadnionych powodów, które uniemożliwiałyby stosowanie tego przepisu także w sprawach innych podmiotów

obciążanych obowiązkami wynikającymi z przepisów prawa podatkowego – płatników, inkasentów, następców prawnych podatnika czy osób trzecich odpowiedzialnych za cudze zobowiązania podatkowe.

Kolejna wątpliwość dotyczyła zastosowania zasady wyłącznie do postępowania podatkowego. W interpretacji wskazano, że już z samego umiejscowienia art. 2a OrdPU w przepisach ogólnych OrdPU wynika jego szersze zastosowanie, a zatem rozstrzygnięcie spraw przez organy podatkowe następuje w drodze aktów władczych, jakimi są decyzje (postanowienia). Dotyczy to również interpretacji przepisów prawa podatkowego. Zatem sporne kwestie związane z zastosowaniem art. 2a OrdPU lub wskazaniem braku przesłanek jego zastosowania powinny stanowić przedmiot tych aktów administracyjnych.

Niefortunne określenie „korzyść podatnika” także może budzić w praktyce duże wątpliwości, zwłaszcza jaka wykładnia jest korzystana dla konkretnego podatnika. Dlatego podatnik powinien wskazywać najbardziej dla niego optymalną wykładnię, do której ma obowiązek ustosunkować się organ podatkowy. W szczególności w uzasadnieniu musi wskazać, czy stosowany przepis budzi wątpliwości, a jeżeli tak, to w jaki sposób je rozstrzygnął. Brak odniesienia się do argumentacji podatnika będzie stanowił samoistną przesłankę odwoławczą, podobnie jak nierozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Jeżeli organ naruszy powyższe reguły, to powinno to stać się samodzielną podstawą do uchylecia rozstrzygnięcia przez sąd administracyjny.

Co istotne, sam Minister Finansów wskazał, że w sytuacji gdy będzie można zastosować więcej niż jedną, równorzędną i korzystną dla podatnika interpretację przepisu, to organ powinien ją wybrać. Jeśli organ nie będzie w stanie tego ustalić, to powinien uzyskać stanowisko podatnika co do wyboru najkorzystniejszej dla niego interpretacji. Chodzi o sytuacje, gdy obie interpretacje są korzystne, ale na innym polu działania prawa podatkowego. Wybór jednej spowoduje utratę korzyści płynących z drugiej.

**3 3. Rola zasady *in dubio pro tributario* w procesie wykładni.** Do zasady *in dubio pro tributario* należy sięgnąć dopiero wtedy, gdy w wyniku dokonanej wykładni nie można jednoznacznie ustalić znaczenia dekodowanej normy prawnej. Trzeba wskazać, że ma ona, w zakresie dotyczącym wątpliwości prawnych, dwa podstawowe zadania:

- 1) uniemożliwia wydawanie rozstrzygnięć sprzecznych z wynikami prawidłowo przeprowadzonej wykładni przepisów prawa podatkowego (zakaz poszukiwania innego znaczenia niż wynikające z kontekstu językowego, jeżeli miałyby to prowadzić do rezultatów niekorzystnych dla podatnika);
- 2) w sytuacji gdy rezultaty wykładni językowej są niejednoznaczne, zobowiązuje podmioty stosujące prawo do podjęcia rozstrzygnięcia najkorzystniejszego dla podatnika, a tym samym uniemożliwia poszukiwanie takiej wykładni, która byłaby niekorzystna dla podatnika (nakaz przyjęcia rezultatów korzystniejszych dla podatnika, a zatem zakaz poszukiwania takiej wykładni, która byłaby niekorzystna dla podatnika).

W sytuacji gdy interpretacja językowa pozwala na ustalenie znaczenia przepisu prawa podatkowego, ta zasada ogranicza tylko pokusy interpretatora do sięgnięcia po inne rodzaje wykładni, zwłaszcza celowościowej, których wyniki mogłyby prowadzić do rezultatów niekorzystnych dla podatnika. Jest ona swego rodzaju ograniczeniem, a nie tylko dyrektywą interpretacyjną nakazującą wybór jednego z rodzajów wykładni.

Wykładnia językowa to nie tylko punkt wyjścia wykładni przepisów prawa – ona także określa jej granice. Jeżeli kontekst językowy jest jednoznaczny, to nie ma potrzeby do sięgnięcia po inne rodzaje wykładni oraz nie jest konieczne rozstrzygnięcie na podstawie dyrektywy wykładni drugiego stopnia, za jaką można uznać zasadę *in dubio pro tributario*. Podmiot dokonujący wykładni nie może zatem pomijać wykładni literalnej i stosować tej dyrektywy interpretacyjnej, nawet gdyby miało to prowadzić do korzystniejszych rezultatów interpretacyjnych. Ta dyrektywa nie może bowiem ani polepszać sytuacji podatnika wbrew jednoznacznemu unormowaniu ustawy, ani kształtować

zakresu obowiązku podatkowego. Prowadziłyby to do zniekształcenia celów i funkcji prawa podatkowego. Może ona jedynie ograniczać zakres ingerencji norm podatkowych, zwłaszcza gdy ustalenie możliwego znaczenia tych norm jest problematyczne, czyli dyrektywy wykładni pierwszego stopnia prowadzą do wątpliwych rezultatów.

Zasada ta nie ma na celu przełamywanie wyników wykładni, celem uzyskania korzystniejszego dla podatnika rezultatu. Zgodnie ze stanowiskiem NSA wyrażonym w wyr. z 4.6.2020 r. (II FSK 2131/19, Legalis):

„Stosowanie przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej wchodzi w grę w sytuacji «niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego», przy czym wątpliwości te muszą mieć charakter obiektywny. Do wątpliwości, których nie dałoby się usunąć w drodze wykładni, nie można zaliczyć sytuacji, gdy sąd pierwszej instancji dokonuje wykładni przepisu ustalając sposób jego rozumienia, ale wynik tego procesu nie jest dla skarżącego korzystny. Naruszenie zasady *in dubio pro tributario* byłoby natomiast aktualne wówczas, gdyby wyniki wykładni doprowadziły do wyłonienia kilku hipotez interpretacyjnych, z których żadna nie byłaby przekonująca, a mimo to sąd wybrałby opcję niekorzystną dla podatnika. Innymi słowy, naruszenie wspomnianej zasady to nierespektowanie w takich warunkach wyboru przez podatnika hipotezy interpretacyjnej (spośród kilku możliwych) najbardziej dla niego korzystnej”.

Wątpliwości prawne mogą zostać wyeliminowane poprzez podjęcie uchwały NSA, która wiąże inne składy orzekające. W wyr. z 13.12.2019 r. (I FSK 1371/17, Legalis) NSA wskazał, że:

„Skoro w dacie orzekania przez organ w sprawie nie istnieją już żadne niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego, albowiem zostały one wyeliminowane uchwałą Naczelnego Sądu Administracyjnego, to nie może mieć zastosowania art. 2a Ordynacji podatkowej czy ogólnie mówiąc – zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika. (...) podjęcie przedmiotowej uchwały miało taki skutek, że w jej drodze została odkodowana prawidłowa wykładnia przepisu prawa, która powinna była być stosowana od samego początku obowiązywania spornego przepisu”.

**4. Rola zasady *in dubio pro tributario* w postępowaniu podatkowym.** W art. 2a 4 OrdPU ograniczono zasadę do rozstrzygnięcia wątpliwości co do treści przepisów prawnych. Jednak zasada ta stanowiąc *quasi*-logiczną konsekwencję zasad konstytucyjnych, dotyczy także rozstrzygnięcia wątpliwości faktycznych. Niestety taki sposób regulacji umożliwił niektórym składom orzekającym na jej pominięcie w procesie kontroli rozstrzygnięć organów podatkowych. W wyr. z 16.5.2019 r. (I FSK 2146/16, Legalis) NSA wskazał, że:

„Zarzuty odnoszą się do odmiennej, wadliwej zdaniem strony oceny materiału dowodowego, dotyczą nieprawidłowego zdaniem skarżącego przeprowadzenia procesu analizy materiału dowodowego i wyciągnięcia nietrafnych wniosków co do wykonania spornych prac budowlanych. Nie są to zatem wątpliwości odnoszące się do wykładni przepisów prawa, a tylko takie objęte są dyspozycją przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej. Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika dotyczy tylko wątpliwości co do treści przepisów prawa, a nie wątpliwości co do stanu faktycznego”.

Co więcej w niektórych orzeczeniach razi wręcz nieznajomość zakresu jej obowiązywania, nawet sprzed wprowadzenia art. 2a OrdPU. Tak wyr. NSA z 17.4.2018 r. (I FSK 1002/16, Legalis):

„Zasada *in dubio pro tributario* obowiązywała w systemie prawa podatkowego, mimo że do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 800) wpisano ją dopiero z dniem 1 stycznia 2016 r. Jednakże zawsze tyczyła się wątpliwości prawnych, nie faktycznych. W związku z tym przywoływanie jej w celu kwestionowania faktów nie może odnieść skutku prawnego.”

Na szczęście niektóre składy orzecznicze prawidłowo rozpoznają zakres stosowania tej podstawowej zasady prawa podatkowego. Tak np. wyr. NSA z 28.2.2018 r. (II FSK 627/16, Legalis):

„Nie można zawężyć rozumienia zasady *in dubio pro tributario* jedynie do wykładni prawa, ale poprzez treść reguły *in dubio pro reo* należy ją odnosić także do wątpliwości faktycznych”.

Zasada *in dubio pro tributario* nie jest samoistnym wyznacznikiem prowadzącym do ustalenia prawdy obiektywnej. Takie obowiązki dla organów podatkowych wynikają z innych reguł postępowania podatkowego – i to zarówno z zasad ogólnych postępowania, jak i wielu postanowień szczególnych OrdPU. Ta zasada to wskazówka pozwalająca na realizację zasad gwarancyjnych. W szczególności dotyczy to zasad prawdy obiektywnej oraz swobodnej oceny dowodów.

Nie budzi wątpliwości, że obowiązek ustalenia wszelkich okoliczności faktycznych istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy obciąża wyłącznie organ podatkowy (zob. komentarz do art. 122 OrdPU). Jeżeli zatem organ podatkowy nie przeprowadzi zupełnego postępowania dowodowego, to niedopuszczalne jest wywodzenie negatywnych konsekwencji dla podatnika, ponieważ w takim przypadku nie doszło do udowodnienia okoliczności faktycznych istotnych dla sprawy.

Tym samym organy podatkowe są zobowiązane ustalić prawdę obiektywną, ponieważ tylko prawidłowo ustalony stan faktyczny pozwala na wydanie rozstrzygnięcia. Co istotne, organ nie może tego obowiązku przerzucać na stronę, a nawet powinien dążyć do wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy, nie bacząc na postawę strony. Organ podatkowy ma obowiązek zgromadzić materiał dowodowy zarówno z urzędu, jak i na wniosek strony.

Obowiązek ustalenia prawdy obiektywnej nie oznacza bezpośredniego stosowania zasady *in dubio pro tributario*. Wszelkie luki dowodowe powstałe na skutek naruszenia obowiązków ciężących na organie podatkowym nie mogą być jednak interpretowane na niekorzyść podatnika. W tym sensie omawiana zasada nakazuje organom zebranie pełnego materiału dowodowego, którego braki nie mogą być rozstrzygane na niekorzyść podatnika. Jest ona swego rodzaju uzupełnieniem zasady prawdy obiektywnej, gdyż przesądza, że naruszenie obowiązku ustalenia pełnego stanu faktycznego przez organ podatkowy nie może prowadzić do negatywnych konsekwencji dla podatnika.

Zasada *in dubio pro tributario* znajduje zastosowanie bezpośrednie dopiero wtedy, gdy organ podatkowy przeprowadzi postępowanie podatkowe zgodne z regułami określonymi w OrdPU i w wyniku tego postępowania nie zostaną rozstrzygnięte istotne dla sprawy okoliczności. W takiej sytuacji wszelkie istniejące wątpliwości muszą być rozstrzygnięte na korzyść podatnika. Gdy możliwe jest przyjęcie dwóch równoważnych wersji zdarzeń, należy wybrać wersję korzystniejszą dla podatnika.

Ponadto zasada *in dubio pro tributario* ma znaczenie w procesie oceny dowodów, gdzie zakreśla granice swobodnej oceny dowodów. Nie pozwala ona na dowolną ocenę dowodów na niekorzyść podatnika. Nie jest dopuszczalne wydanie negatywnego rozstrzygnięcia na podstawie wybranych dowodów niekorzystnych dla podatnika. Dopiero w sytuacji, gdy organ podatkowy wykaże na podstawie wszystkich dowodów, które z nich uznał za wiarygodne, a które takich walorów pozbawił, i odpowiednio to uzasadni, można będzie uznać taką ocenę za dokonaną w ramach swobodnej oceny dowodów. Ma to szczególne znaczenie w postępowaniu podatkowym cechującym się inkwizycyjnością postępowania.

Organ podatkowy musi zatem wykazać ponad wszelką wątpliwość, że obalił dwa domniemania w zakresie stanu faktycznego:

- 1) domniemanie zgodności stanu faktycznego z twierdzeniami podatnika;
- 2) domniemanie prawidłowości subsumcji stanu faktycznego do odpowiedniej normy prawa podatkowego, które wynikają z domniemania prawidłowości rozliczenia podatkowego (zob. komentarz do art. 21 OrdPU).

Zatem zasada *in dubio pro tributario* w odniesieniu do faktów ma za zadanie podwyższać wymagania, które powinny być spełnione, aby dana okoliczność mogła być uznana za udowodnioną przez organy podatkowe.

5. **Aspekty praktyczne.** Organy podatkowe wyjątkowo rzadko opierają się na zasadzie *in dubio pro tributario* i rozstrzygają wątpliwości na korzyść podatnika. Tym samym trudno oprzeć odwołanie tylko na zarzucie naruszenia tej zasady.

Sądy administracyjne częściej odwołują się do tej zasady niż w stanie prawnym obowiązującym przed dodaniem komentowanego artykułu. Zwykle dotyczy to wykładni przepisów. W zakresie naruszenia przepisów postępowania, niezwykle rzadko można spotkać rozstrzygnięcia sądowe oparte wyłącznie na naruszeniu tej zasady. Dlatego zwykle skarżący wskazują równocześnie naruszenie innych reguł postępowania podatkowego (np. prawdy obiektywnej, swobodnej oceny dowodów).

### **Art. 3.** [Definicje ogólne]

Ilekrót w ustawie jest mowa o:

- 1) **ustawach podatkowych** – rozumie się przez to ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich;
- 2) **przepisach prawa podatkowego** – rozumie się przez to przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych;
- 3) **podatkach** – rozumie się przez to również:
  - a) zaliczki na podatki,
  - b) raty podatków, jeżeli przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach,
  - c) opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe;
- 4) **księgach podatkowych** – rozumie się przez to księgi rachunkowe, podatkową księgę przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci;
- 5) **deklaracjach** – rozumie się przez to również zeznania, wykazy, zestawienia, sprawozdania oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci;
- 6) **ulgach podatkowych** – rozumie się przez to przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku;
- 7) **zwrocie podatku** – rozumie się przez to zwrot różnicy podatku lub zwrot podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, a także inne formy zwrotu podatku przewidziane w przepisach prawa podatkowego;
- 8) **niepodatkowych należnościach budżetowych** – rozumie się przez to niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznonprawnych;
- 9) **działalności gospodarczej** – rozumie się przez to każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębior-

- ców (Dz.U. z 2019 r. poz. 1292 i 1495 oraz z 2020 r. poz. 424 i 1086), w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność – do przedsiębiorców;
- 10) cenie transferowej – rozumie się przez to cenę transferową w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1387, z późn. zm.) oraz art. 11a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 865, z późn. zm.);
  - 11) (*uchylony*)
  - 12) (*uchylony*)
  - 13) dokumencie elektronicznym – rozumie się przez to dokument elektroniczny, o którym mowa w art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. z 2020 r. poz. 346, 568 i 695);
  - 14) portalu podatkowym – rozumie się przez to system teleinformatyczny administracji skarbowej służący do kontaktu organów podatkowych z podatnikami, płatnikami i inkasentami, a także ich następcami prawnymi oraz osobami trzecimi, w szczególności do wnoszenia podań, składania deklaracji oraz doręczania pism organów podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej;
  - 15) podaniu lub deklaracji odwzorowanych cyfrowo – rozumie się przez to dokument elektroniczny będący kopią elektroniczną podania lub deklaracji, złożonych w jednostkach organizacyjnych administracji skarbowej w postaci innej niż elektroniczna, który został wprowadzony do systemu teleinformatycznego Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w sposób zapewniający niezaprzeczalność i integralność odwzorowanych danych;
  - 16) przedsiębiorstwie w spadku – rozumie się przez to przedsiębiorstwo w spadku w rozumieniu ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz.U. poz. 1629 oraz z 2019 r. poz. 1495);
  - 17) zarządzie sukcesyjnym – rozumie się przez to zarząd sukcesyjny w rozumieniu ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw;
  - 18) korzyści podatkowej – rozumie się przez to:
    - a) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości,
    - b) powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
    - c) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku,
    - d) brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika, jeżeli wynika on z okoliczności wskazanych w lit. a;
  - 19) środkach ograniczających umowne korzyści – rozumie się przez to postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej lub inne środki ograniczające lub odmawiające korzyści wynikających z tych umów.

## Spis treści

	Nb
1. Uwagi ogólne . . . . .	1
2. Ustawa podatkowa . . . . .	2
3. Przepisy prawa podatkowego . . . . .	3
4. Podatki . . . . .	4
5. Księgi podatkowe . . . . .	5
6. Deklaracje . . . . .	6
7. Ulgi podatkowe . . . . .	7
8. Zwrot podatku . . . . .	8
9. Niepodatkowe należności budżetowe . . . . .	9
10. Działalność gospodarcza . . . . .	10
11. Cena transferowa . . . . .	11
12. Dokument elektroniczny . . . . .	12
13. Portal podatkowy . . . . .	13
14. Podanie lub deklaracja odwzorowana cyfrowo . . . . .	14
15. Przedsiębiorstwo w spadku i zarząd sukcesyjny . . . . .	15
16. Korzyść podatkowa . . . . .	16
17. Środki ograniczające umowne korzyści . . . . .	17
18. Aspekty praktyczne . . . . .	18

**1. Uwagi ogólne.** Komentowany przepis zawiera tzw. słowniczek ustawowy. Definiuje on pojęcia, które są użyte w OrdPU. Definicje legalne zawarte w analizowanym przepisie mają charakter syntetyczny i generalny.

Wprowadzone są w celu wyłączenia możliwości ustalenia norm prawnych na podstawie zasad języka powszechnego – kluczowe znaczenie ma definicja wynikająca z normy art. 3 OrdPU.

**2. Ustawa podatkowa.** Zgodnie z art. 3 pkt 1 OrdPU przez ustawy podatkowe rozumie się ustawy dotyczące:

- 1) podatków;
- 2) opłat;
- 3) niepodatkowych należności budżetowych
  - jeśli w ustawach tych określone zostają:
    - a) podmiot podlegający opodatkowaniu,
    - b) przedmiot opodatkowania,
    - c) zasady powstania obowiązku podatkowego,
    - d) podstawa opodatkowania,
    - e) stawki podatkowe,
    - f) regulacje w zakresie praw i obowiązków:
      - organów podatkowych,
      - podatników,
      - płatników i inkasentów,
      - ich następców prawnych oraz osób trzecich.

Powyższy przepis potwierdza konstytucyjną zasadę wyłączności ustawowej w zakresie danin, zgodnie z którą tylko w akcie tej rangi mogą być określone obowiązki nakładane na jednostkę. Przepis definiuje ustawy podatkowe poprzez kryteria o charakterze merytorycznym, nie zaś formalne (w szczególności nie ma znaczenia tytuł ustawy), jednocześnie nie rozróżniając ustaw podatkowych na te proceduralne i materialnoprawne.

**3. Przepisy prawa podatkowego.** Kolejna definicja określona w OrdPU reguluje jedno z podstawowych pojęć w sferze podatkowej, ustalając, że przez przepisy prawa podatkowego rozumie się:

- 1) przepisy ustaw podatkowych;



[Przejdź do księgarni →](#)