

ORDYNACJA PODATKOWA

Komentarz

Tom I

Zobowiązania podatkowe
Art. 1–119zzk

redakcja naukowa Leonard Etel

Rafał Dowgier, Leonard Etel, Grzegorz Liszewski, Bogumił Pahl
Piotr Pietrasz, Mariusz Popławski, Wojciech Stachurski, Krzysztof Teszner

KOMENTARZE

ORDYNACJA PODATKOWA

Komentarz

Tom I

Zobowiązania podatkowe
Art. 1–119zzk

redakcja naukowa Leonard Etel

Rafał Dowgier, Leonard Etel, Grzegorz Liszewski, Bogumił Pahl
Piotr Pietrasz, Mariusz Popławski, Wojciech Stachurski, Krzysztof Teszner

KOMENTARZE

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 marca 2022 r.

Recenzent

Dr hab. Andrzej Gorgol, prof. UZ

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Violet Design Wioletta Kowalska

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne komentarze do artykułów napisali:

Rafał Dowgier – art. 20s–20zze, 91–119

Leonard Etel – art. 21–22, 24–32, 47–58, 59–86, 87, 88

Grzegorz Liszewski – art. 58a–58e, 119e, 119g–119gd, 119n, 119o, 119q, 119t,
119zd–119zea, 119zfa–119zfo

Grzegorz Liszewski, Leonard Etel – art. 119a–119d, 119f, 119h–119m, 119p, 119r,
119s, 119u–119zc, 119zf

Bogumił Pahl – art. 86a–86o

Piotr Pietrasz – art. 3a–3f, 23–23a

Mariusz Popławski – art. 1–3, 4–12

Wojciech Stachurski – art. 33–46i

Krzysztof Teszner – art. 13–20, 119zg–119zzk

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2022

ISBN 978-83-8246-578-5

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

WPROWADZENIE

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

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

W komentarzu zostało zaprezentowane i poddane analizie orzecznictwo sądowe oraz Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej mające znaczenie z uwagi na omawianą problematykę. Dodatkowo jest przytaczana literatura (glosy, artykuły, komentarze). Ma to na celu wszechstronne przedstawienie analizowanych zagadnień,

tak aby czytelnik mógł poznać istotne argumenty formułowane w sporach interpretacyjnych powstałych na gruncie Ordynacji podatkowej.

Trudne instytucje są dodatkowo przybliżane poprzez podanie przykładów praktycznych. Dotyczy to zwłaszcza regulacji procesowych znajdujących zastosowanie przede wszystkim w relacjach podmiot – organy podatkowe na etapie kontroli podatkowej, czynności sprawdzających i postępowania podatkowego. Dobry przykład znakomicie ułatwia zrozumienie nawet najbardziej skomplikowanych instytucji.

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

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

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

DZIAŁ I

Przepisy ogólne

Art. 1. [Przedmiot regulacji]

Ustawa normuje:

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

1. Uwagi ogólne

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

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

W literaturze zwraca się uwagę, że nowa Ordynacja podatkowa, nad którą były prowadzone prace, powinna regulować także takie kwestie, które obecnie znajdują się poza regulacją tej ustawy, jak m.in. zasady ewidencji i identyfikacji podatników¹. Wskazuje się także,

¹ L. Etel, S. Babiarz, R. Dowgier, H. Filipczyk, W. Gurba, I. Krawczyk, W. Kuśnierz, M. Łoboda, A. Nikończyk, A. Nita, A. Olesińska, P. Pietrasz, M. Popławski, J. Rudowski, D. Strzelec, *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015, s. 26 i n.

jakie kwestie w dalszym ciągu powinny zostać poza zakresem tej ustawy, w tym m.in. kwestie dotyczące: egzekucji należności publicznoprawnych, odpowiedzialności karnej za popełnione wykroczenia i przestępstwa podatkowe, organizacji organów podatkowych i organów kontroli skarbowej². Uznano także, że nie ma potrzeby wprowadzać do tego aktu m.in. instytucji Rzecznika Praw Podatnika, autoryzowanego lub rzetelnego podatnika, a także katalogu uprawnień i obowiązków organów podatkowych³.

Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego (KKOPP)⁴, która została powołana w 2014 r. w celu opracowania projektu nowej Ordynacji podatkowej, przekazała 9.10.2017 r. Ministrowi Finansów projekt nowej Ordynacji podatkowej⁵. Projekt ten był w trakcie uzgodnień resortowych. Następnie, po dokonaniu odpowiednich zmian, już jako wspólny projekt KKOPP i Ministra Finansów, został przedstawiony do konsultacji społecznych⁶. Po uwzględnieniu zgłoszonych uwag, projekt ten został skierowany do Sejmu w czerwcu 2019 r. (VIII kadencja, druk sejm. nr 3517), gdzie odbyło się pierwsze czytanie (3.07.2019 r.)⁷. Następnie projektem tym zajęła się Komisja Finansów Publicznych, powołując w tym celu podkomisję, której posiedzenie miało miejsce w lipcu 2019 r.⁸ Koniec kadencji Sejmu spowodował, że prace nad projektem – zgodnie z zasadą dyskontynuacji prac parlamentarnych – zostały przerwane⁹.

2. Systematyka Ordynacji podatkowej

Ordynacja podatkowa składa się z kilkunastu działów. W 7 z nich wprowadzono wewnętrzny podział na mniejsze jednostki redakcyjne, tj. rozdziały. Najbardziej rozbudowanymi są w tym zakresie działy: zobowiązanie podatkowe i postępowanie podatkowe¹⁰. Pierwszy z nich składa się z 17 rozdziałów, a drugi – z 26 rozdziałów. Poniżej przedstawiono tytuły i numerację działów i rozdziałów Ordynacji podatkowej:

² L. Etel, S. Babiarz, R. Dowgier, H. Filipczyk, W. Gurba, I. Krawczyk, W. Kuśnierz, M. Łoboda, A. Nikończyk, A. Nita, A. Olesińska, P. Pietrasz, M. Popławski, J. Rudowski, D. Strzelec, *Ordynacja...*

³ L. Etel, S. Babiarz, R. Dowgier, H. Filipczyk, W. Gurba, I. Krawczyk, W. Kuśnierz, M. Łoboda, A. Nikończyk, A. Nita, A. Olesińska, P. Pietrasz, M. Popławski, J. Rudowski, D. Strzelec, *Ordynacja...*

⁴ Zob. rozporządzenie Rady Ministrów z 21.10.2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz.U. poz. 1471 ze zm.).

⁵ Zob. projekt ustawy z 6.10.2017 r. – Ordynacja podatkowa <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> (dostęp: 1.01.2018 r.).

⁶ Zob. K. Jędrzejewska, P. Dudek, *Będzie wspólny projekt ordynacji podatkowej*, DGP z 30.10.2017 r., gdzie w wywiadzie Filip Światała, dyrektor departamentu systemu podatkowego w Ministerstwie Finansów, wskazuje m.in., że za ten wspólny projekt Ministerstwo Finansów też weźmie odpowiedzialność.

⁷ L. Etel, *Co dalej z projektem nowej ordynacji podatkowej?*, „Zeszyty Prawnicze BAS” 2019/4.

⁸ L. Etel, *Co dalej...*

⁹ L. Etel, *Co dalej...*

¹⁰ P. Pietrasz, *Realizacja zobowiązań podatkowych w ramach jurysdykcyjnego postępowania podatkowego* [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 706 i n.

Dział I. Przepisy ogólne

Dział II. Organy podatkowe i ich właściwość

Rozdział 1. Organy podatkowe

Rozdział 1a. Interpretacje przepisów prawa podatkowego

Rozdział 2. Właściwość organów podatkowych

Dział IIa. Porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych (obecnie uchylony)

Dział IIb. Współdziałanie

Rozdział 1. Umowa o współdziałanie

Rozdział 2. Porozumienia podatkowe

Rozdział 3. Audyt podatkowy

Rozdział 4. Przepisy wspólne

Dział III. Zobowiązania podatkowe

Rozdział 1. Powstawanie zobowiązania podatkowego

Rozdział 2. Odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta

Rozdział 3. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych

Rozdział 4. Terminy płatności

Rozdział 5. Zaległość podatkowa

Rozdział 6. Odsetki za zwłokę i opłata prolongacyjna

Rozdział 6a. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe

Rozdział 7. Wygaśnięcie zobowiązań podatkowych

Rozdział 7a. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych

Rozdział 8. Przedawnienie

Rozdział 9. Nadpłata

Rozdział 9a. Podpisywanie deklaracji

Rozdział 10. Korekta deklaracji

Rozdział 11. Informacje podatkowe

Rozdział 11a. Informacje o schematach podatkowych

Rozdział 12. Rachunki

Rozdział 13. Odpowiedzialność solidarna

Rozdział 14. Prawa i obowiązki następców prawnych oraz podmiotów przekształconych

Rozdział 15. Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich

Dział IIIa. Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania

Rozdział 1. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

Rozdział 2. Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania

Rozdział 3. Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

Rozdział 4. Opinie zabezpieczające

Rozdział 5. Cofnięcie skutków unikania opodatkowania

Dział IIIb. Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych

Rozdział 1. Przepisy ogólne

Rozdział 2. Analiza ryzyka

Rozdział 3. Blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego

Rozdział 4. Kontrola

Rozdział 5. Kary pieniężne

Dział IV. Postępowanie podatkowe

Rozdział 1. Zasady ogólne

Rozdział 2. Wyłączenie pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego

Rozdział 3. Strona

Rozdział 3a. Pełnomocnictwo

Rozdział 4. Załatwianie spraw

Rozdział 5. Doręczenia

Rozdział 6. Wezwania

Rozdział 7. Przywrócenie terminu

Rozdział 8. Wszczęcie postępowania

Rozdział 9. Metryki, protokoły i adnotacje

Rozdział 10. Udostępnianie akt

Rozdział 11. Dowody

Rozdział 11a. Rozprawa

Rozdział 12. Zawieszenie postępowania

Rozdział 13. Decyzje

Rozdział 14. Postanowienia

Rozdział 15. Odwołania

Rozdział 16. Zażalenia

Rozdział 16a. Wykonanie decyzji

Rozdział 17. Wznowienie postępowania

Rozdział 18. Stwierdzenie nieważności decyzji

Rozdział 19. Uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej

Rozdział 20. Wygaśnięcie decyzji

Rozdział 21. Odpowiedzialność odszkodowawcza

Rozdział 22. Kary porządkowe

Rozdział 23. Koszty postępowania

Dział V. Czynności sprawdzające

Dział VI. Kontrola podatkowa

Dział VII. Tajemnica skarbowa

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

Rozdział 1. Zasady ogólne wymiany informacji podatkowych

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

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

Dział VIII. Przepisy karne

Dział VIIIa. Zaświadczenia

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

Rozdział 1. Zmiany w przepisach obowiązujących

Rozdział 2. Przepisy przejściowe

Rozdział 3. Przepisy końcowe

3. Rodzaje przepisów zawartych w Ordynacji podatkowej

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

Drugą grupę przepisów zawartych w Ordynacji podatkowej tworzą regulacje prawa materialnego. Wynikają z nich określone obowiązki, ciężące przede wszystkim na podatnikach, choć dotyczą one także innych podmiotów stosunków podatkowoprawnych, takich jak płatnicy, inkasenci, osoby trzecie, następcy prawni, w tym spadkobiercy¹¹. Obowiązkiem tym jest konieczność zapłaty odsetek za zwłokę (zob. komentarz do art. 53). Uzupełnia on podstawową powinność podatnika, wynikającą z ustaw szczególnych, jaką jest konieczność zapłaty podatku we właściwym terminie. W ramach tej części mieszczą się także przepisy nakładające obowiązki na inne podmioty prawa podatkowego, o których była mowa wyżej.

Trzecią grupę przepisów znajdujących się w Ordynacji podatkowej tworzą regulacje odnoszące się do instytucji przyznających określone uprawnienia. Dotyczą one podatnika – m.in. prawo do odzyskania nadpłaty¹² (zob. komentarz do art. 72–80), prawo do uzyskania odroczenia terminu płatności (zob. komentarz do art. 48), prawo do zastosowania różnych sposobów zapłaty podatku (zob. komentarz do art. 59), ale także kompetencji organu podatkowego, np. w kontekście możliwości zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych (zob. komentarz do art. 33 i n.).

Czwarta grupa przepisów obejmuje regulacje proceduralne dotyczące przede wszystkim postępowania podatkowego. W jej skład wchodzi regulacje dotyczące działań podejmowanych od wszczęcia postępowania podatkowego, aż do wydania i doręczenia decyzji podatkowej, ale także odnoszące się do tzw. nadzwyczajnych sposobów weryfikacji decyzji ostatecznych (zob. komentarz do art. 120–271) oraz czynności sprawdzających (art. 272–280) i kontroli podatkowej (art. 281–292).

¹¹ B. Pahl, *Następstwo prawnopodatkowe* [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 3, red. L. Etel, s. 607 i n.

¹² M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe stanowiące podstawę dochodzenia należności od podmiotów publicznych* [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 3, red. L. Etel, s. 618 i n.

W komentarzu omówiono problemy dotyczące stosowania przepisów Ordynacji podatkowej, z uwzględnieniem zarówno poglądów nauki, jak i orzecznictwa. Szczególny nacisk położono na regulacje, które wywołują najwięcej wątpliwości w praktyce i są najczęstszym przedmiotem zainteresowania organów podatkowych oraz sądów.

W tomie I, obejmującym art. 1–119zzk, uwzględniono regulacje związane z „Polskim Ładem” – największą w ostatnich latach reformą systemu podatkowo-składkowego w Polsce. Zaprezentowano w nim m.in. następujące zagadnienia:

- zawarcie między inwestorem a organem podatkowym umowy w sprawie skutków podatkowych planowanej inwestycji na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (porozumienie inwestycyjne),
- modyfikacje zasad wydawania interpretacji podatkowych,
- zmiany w zasadach przedawnienia zobowiązań podatkowych,
- zmiany w nadpłacie podatku,
- nowe regulacje dotyczące klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Opracowanie przeznaczone jest przede wszystkim dla doradców podatkowych, radców prawnych, adwokatów i pracowników organów skarbowych. Zainteresuje również sędziów sądów administracyjnych, asesorów sądowych, prokuratorów, notariuszy oraz księgowych i pracowników biur rachunkowych.

Leonard Etel – profesor doktor habilitowany nauk prawnych; zatrudniony na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, gdzie kieruje Katedrą Prawa Podatkowego; specjalizuje się w Ordynacji podatkowej i podatkach samorządowych, a szczególnie w opodatkowaniu nieruchomości; kierował Komisją Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, która przygotowała projekt nowej Ordynacji podatkowej; autor wielu prac naukowych z zakresu prawa finansowego i podatkowego.



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA: 801 04 45 45
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL
WWW.PROFINFO.PL



Kup e-book i czytaj
w aplikacji Smarteca