

# ORDYNACJA PODATKOWA

Komentarz

Stefan Babiarczyk, Bogusław Dauter, Włodzimierz Gurba  
Roman Hauser, Andrzej Kabat, Małgorzata Niezgódka-Medek  
Agnieszka Olesińska, Jan Rudowski

---

---

KOMENTARZE

WYDANIE **12**

---

# ORDYNACJA PODATKOWA

Komentarz

Stefan Babiarez, Bogusław Dauter, Włodzimierz Gurba  
Roman Hauser, Andrzej Kabat, Małgorzata Niezgódka-Medek  
Agnieszka Olesińska, Jan Rudowski

---

---

Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo.pl**  
księgarnia internetowa

KOMENTARZE

WYDANIE **12**

Stan prawny na 1 lutego 2024 r.

Recenzent  
Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

Wydawca  
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący  
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne  
Violet Design

Projekt okładek serii  
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne komentarze do artykułów napisali:

Stefan Babiarz – art. 26–46i, 51–58e, 80a–86, 87–119, 260, 306a–306n, 324–344

Bogusław Dauter – art. 119zfa–199zfo, 180–206, 305p–306

Bogusław Dauter, Włodzimierz Gurba – art. 47–50, 59–66, 144–154c, 239a–239j, 262–271

Bogusław Dauter, Agnieszka Olesińska – art. 67a–67e, 119a–119zf

Włodzimierz Gurba – art. 20s–20zze, 119zg–119zzs

Roman Hauser (aktualizacja Bogusław Dauter) – art. 139–143, 155–171

Andrzej Kabat – art. 13–14, 15–20, 120–138o, 171a–179a, 207–239

Małgorzata Niezgodka-Medek – art. 1–12, 247–259b, 272–305

Jan Rudowski – art. 14a–14s, 21–24, 68–80, 86a–86o, 240–246

prawolubni

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

Szanujmy prawo i własność  
Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)  
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2024

ISBN 978-83-8358-224-5

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.  
Dział Praw Autorskich  
01-208 Warszawa, ul. Przykopowa 33  
tel. +48 728 313 462  
e-mail: [PL-ksiazki@wolterskluwer.com](mailto:PL-ksiazki@wolterskluwer.com)  
księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

# DZIAŁ I

## Przepisy ogólne

### Art. 1. [Zakres przedmiotowy]

Ustawa normuje:

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

1. Artykuł 1, zamieszczony w dziale I „Przepisy ogólne”, w sposób generalny, niejako wprowadzający, określa zakres przedmiotowy ustawy, tzn. przedstawia stosunki, jakie reguluje.

Zgodnie z rozporządzeniem Prezesa Rady Ministrów z 20.06.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2016 r. poz. 283) (por. *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz do rozporządzenia*, red. J. Warylewski, Warszawa 2003, s. 108–114, 118–135) informacja o przedmiocie ustawy powinna w syntetycznej formie wynikać z jej tytułu, a następnie zostać rozwinięta w pierwszych jednostkach redakcyjnych (artykułach) tekstu. W przypadku Ordynacji podatkowej ustawodawca, ze względu na doniosłość społeczną i kompleksowość zawartej w niej regulacji, w tytule nawiązał do istniejącej w tym zakresie tradycji – pierwszej polskiej kodyfikacji prawa podatkowego, dokonanej w ustawie z 15.03.1934 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 1936 r. Nr 14, poz. 134 ze zm.). Nadanie takiego tytułu podkreśliło podstawowe znaczenie obowiązującej Ordynacji podatkowej w systemie prawa, w szczególności prawa podatkowego, i stanowiło sygnał, że w jednym akcie zostały uregulowane zarówno zagadnienia materialnoprawne dotyczące podatków, jak i postępowanie podatkowe. Jednak osłabiło jego walor informacyjny dla odbiorców niemających wiedzy historycznej w zakresie regulacji podatkowych, ponieważ Ordynacja podatkowa z 1934 r. obowiązywała w okresie II Rzeczypospolitej. Miała ona wpływ na późniejsze rozwiązania przyjęte w zakresie, który regulowała. Od wielu jej unormowań jednak, ze względu na zmianę systemu, odstąpiono (por. B. Brzeziński, *Przedwojenna ordynacja podatkowa a współczesne standardy przepisów ogólnych prawa podatkowego*, „Toruński Rocznik Praw Człowieka i Pokoju” 1992/1, s. 179–194).

Po drugiej wojnie światowej nastąpił proces dekodyfikacji prawa podatkowego. W 1946 r. Ordynację podatkową zastąpiono dekretemi z 16.05.1946 r.: o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 27, poz. 173 ze zm.) oraz o postępowaniu podatkowym (wielokrotnie zmieniany, w chwili jego uchylecia w 1980 r. obowiązywał Dz.U. z 1963 r. Nr 11, poz. 60 ze zm.), a także dekretem z 11.04.1947 r. – Prawo karne skarbowe (Dz.U. Nr 32, poz. 140 ze zm.). Regulacja o zobowiązaniach podatkowych

znalazła się następnie w dekreście z 26.10.1950 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 49, poz. 452 ze zm.), który z dniem 1.01.1981 r. został uchylony ustawą z 19.12.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.), obowiązującą do końca 1997 r., tj. do dnia wejścia w życie komentowanej ustawy.

Od 1.01.1981 r. przestał też obowiązywać dekret z 16.05.1946 r. o postępowaniu podatkowym. Na postępowanie podatkowe rozciągnięto przepisy ogólnej procedury administracyjnej. W wyniku zmiany Kodeksu postępowania administracyjnego, dokonanej ustawą z 31.01.1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. Nr 4, poz. 8 ze zm.), Kodeks ten uzupełniono o dział III „Przepisy szczególne postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych oraz ubezpieczeń społecznych”, który w części dotyczącej procedury podatkowej utracił moc obowiązującą, tak jak ustawa z 19.12.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, wraz z wejściem w życie komentowanej ustawy (por. M. Niezgódka-Medek, M. Szubiakowski, *Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo. Piśmiennictwo*, Warszawa 2023, s. 39–44).

- Artykuł 1 potwierdza, że zamierzeniem ustawodawcy był powrót do idei połączenia w jednym akcie ogólnych unormowań prawa podatkowego materialnego i procesowego. Sposób realizacji tej idei spotkał się jednak z krytycznym przyjęciem doktryny (por. C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa – cele i rzeczywistość* [w:] *Studia nad ordynacją podatkową*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź–Toruń 1999, s. 11–28; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe. Dla studentów i praktyków*, Poznań 1998, s. 219–223).

Wyrazem rozwijania tej koncepcji jest rozszerzenie od 1.01.2003 r. zakresu przedmiotowego ustawy o zagadnienia dotyczące wydawania zaświadczeń przez organy podatkowe w wyniku uzupełnienia jej o dział VIIIa, dodany przez art. 1 pkt 201 noweli z 2002 r., i wyłączenie możliwości stosowania do tych zagadnień Kodeksu postępowania administracyjnego przez zmianę – na mocy art. 2 noweli z 2002 r. – art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a. Nowelizacji tej jednak nie towarzyszyła odpowiednia zmiana art. 1 o.p. Także obowiązujące od 15.07.2016 r. przepisy dotyczące przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, zawarte w dziale IIIa, dodanym do Ordynacji podatkowej na podstawie art. 1 pkt 6 noweli z 2016 r., nie znalazły odzwierciedlenia w regulacji przedstawiającej przedmiot Ordynacji podatkowej. Podobnie nie znalazło odzwierciedlenia w treści art. 1 uzupełnienie Ordynacji podatkowej od 13.01.2018 r. na podstawie art. 4 pkt 3 noweli z 24.11.2017 r. o dział IIIb „Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych”. Także dodanie obowiązującego od 1.07.2020 r. działu IIb „Współdziałanie”, na podstawie art. 111 pkt 5 u.r.s., nie znalazło odzwierciedlenia w art. 1 o.p. Podobnie było z wprowadzeniem od 1.01.2022 r. działu IIc „Porozumienie inwestycyjne”, na podstawie art. 7 pkt 7 noweli z 29.10.2021 r.

Zakres przedmiotowy opisany w art. 1 pozostał bez zmian od chwili wejścia w życie Ordynacji podatkowej i obecnie nie oddaje w sposób dokładny zawartej w niej materii. Należy przy tym podkreślić, że oznaczenie zakresu przedmiotowego aktu nie musi się pokrywać z jego jednostkami systematycznymi najwyższego rzędu, którymi w Ordynacji podatkowej są działy. Powinno być jednak kompletne. Tego wymagania art. 1 nie spełnia.

- W czterech punktach art. 1 wymieniono podstawowe kwestie, które obejmuje Ordynacja podatkowa. Osia zawartej w niej regulacji są ogólne zagadnienia materialnego prawa podatkowego, ujęte w ramach zobowiązań podatkowych, o których mowa w pkt 1, oraz przepisy służące realizacji prawa materialnego. Do tej ostatniej kategorii można zaliczyć nie tylko postępowanie podatkowe zarówno

w ścisłym, jak i szerokim ujęciu, które odzwierciedla pkt 3 (postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa i czynności sprawdzające), lecz także informacje podatkowe i tajemnicę skarbową.

4. Pojęcie zobowiązania podatkowego zostało zdefiniowane w art. 5 w dziale I „Przepisy ogólne”. Podstawowa regulacja dotycząca zobowiązań podatkowych została zamieszczona w dziale III „Zobowiązania podatkowe”, podzielonym na 19 rozdziałów, z których 17 (z wyjątkiem rozdziału 11 „Informacje podatkowe” i rozdziału 11a „Informacje o schematach podatkowych”) odnosi się kolejno do powstawania zobowiązania podatkowego, odpowiedzialności podatnika, płatnika i inkasenta, zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych, terminów płatności podatku, zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę i opłaty prolongacyjnej, dodatkowego zobowiązania podatkowego, wygasania zobowiązań podatkowych, ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, przedawnienia, nadpłaty, podpisywania i korekty deklaracji, rachunków, odpowiedzialności solidarnej, praw i obowiązków następców prawnych i podmiotów przekształcanych oraz odpowiedzialności podatkowej osób trzecich.
5. Materia dotycząca informacji podatkowych, jakkolwiek bardziej związana z szeroko rozumianą procedurą niż ze zobowiązaniami podatkowymi, została uregulowana w rozdziale 11 działu III. Przepisy tego rozdziału, z wyjątkiem art. 86 § 1, w którym jest mowa o obowiązkach dokumentacyjnych podatnika, regulują problematykę uzyskiwania przez organy podatkowe danych o zdarzeniach mających wpływ na powstawanie zobowiązań podatkowych, niezbędnych do dokonania oceny, czy podatnicy i inne podmioty w sposób odpowiedni wywiązują się z ciążących na nich obowiązków w sferze prawa podatkowego. Materia ta stanowi więc punkt wyjścia do realizacji przepisów prawa materialnego przez podjęcie odpowiedniego działania, czy to o charakterze sprawdzającym lub kontrolnym, czy też procesowym w postaci wszczęcia postępowania podatkowego. Zamieszczenie tych zagadnień w dziale III „Zobowiązania podatkowe” stanowi błąd legislacyjny. Utrudnia też osobom zainteresowanym przepisami Ordynacji podatkowej szybką orientację w ich treści. Uchybienie to ma zapewne przyczyny historyczne. W przepisach tego działu bowiem przejęto, rozwijając, regulację zawartą w nieobowiązującej już ustawie z 19.12.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, która także normowała zagadnienia dotyczące informacji podatkowych. Podobny charakter mają przepisy zawarte w dodanym od 1.01.2019 r. rozdziale 11a „Informacje o schematach podatkowych” i do nich także można odnieść powyższe uwagi dotyczące zamieszczenia rozdziału 11.
6. Wymienienie w art. 1 pkt 3 obok siebie postępowania podatkowego, kontroli podatkowej i czynności sprawdzających wskazuje na związek treściowy między tymi przedmiotami regulacji, które zawarto w działach IV, V i VI. Taki związek potwierdzają także art. 280, zamieszczony w dziale V „Czynności sprawdzające”, oraz art. 292, zamieszczony w dziale VI „Kontrola podatkowa”, w których odsyła się w zakresie nieuregulowanym w tych działach do odpowiedniego stosowania wskazanych przepisów postępowania podatkowego zawartych w dziale IV. Przepisy zawarte w tych trzech działach dotyczą przede wszystkim kompetencji organów podatkowych służących realizacji prawa materialnego. Zawierają więc normy o charakterze procesowym, tworzące w szerokim tego słowa znaczeniu konstrukcję postępowania podatkowego, która pozwala na zbadanie prawidłowości powstania zobowiązania podatkowego w drodze samoobliczenia przez podatnika lub obliczenia go przez płatnika bądź pobrania przez inkasenta i dokonania ewentualnej korekty przez określenie jego prawidłowej wysokości, jak również na ustalenie zobowiązania podatkowego, a także władcze wypowiedzanie się w sprawie obowiązków i uprawnień podmiotów, stosujących materialne prawo podatkowe, w drodze decyzji podatkowych. Szeroko rozumianą regulację proceduralną uzupełniają przepisy ustrojowe, zawarte w dziale II, dotyczące organów podatkowych i ich właściwości.

Regulacja dotycząca postępowania podatkowego *sensu stricto*, mającego na celu określenie lub ustalenie we władczej formie obowiązków lub uprawnień stron tego postępowania, zawarta jest przede wszystkim w najobszerniejszym w Ordynacji podatkowej dziale IV „Postępowanie podatkowe”. W 26 rozdziałach tego działu unormowano zagadnienia związane z procedurą podatkową w układzie zbliżonym do regulacji administracyjnej procedury ogólnej w dziale I i II Kodeksu postępowania administracyjnego. W dziale IV w kolejnych rozdziałach zawarto przepisy odnoszące się do zasad ogólnych postępowania, wyłączenia pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego, strony, pełnomocnictwa, załatwiania spraw, doręczeń, wezwań, przywrócenia terminów, wszczęcia postępowania, metryk, protokołów i adnotacji, udostępniania akt, dowodów, rozprawy, zawieszenia postępowania, decyzji, postanowień, odwołań, zażaleń, wykonania decyzji, wznowienia postępowania, stwierdzenia nieważności decyzji, uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej, wygaśnięcia decyzji, odpowiedzialności odszkodowawczej, kar porządkowych oraz kosztów postępowania.

Do postępowania podatkowego, na podstawie art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a., będą miały także zastosowanie przepisy działu IV tego Kodeksu dotyczące udziału prokuratora w postępowaniu administracyjnym. Przepisy te, na podstawie art. 14 pkt 6 ustawy z 15.07.1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz.U. z 2023 r. poz. 1058), stosuje się również do udziału w takim postępowaniu Rzecznika Praw Obywatelskich. Od 17.12.2008 r. mają one analogiczne zastosowanie do Rzecznika Praw Dziecka (art. 10 ust. 1 pkt 5 ustawy z 6.01.2000 r. o Rzeczniku Praw Dziecka, Dz.U. z 2023 r. poz. 292). Brak natomiast podstaw do stosowania innych przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego, z wyjątkiem działu VIII tego Kodeksu „Skargi i wnioski”, który także został wskazany w art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a. (odmienny, aczkolwiek odosobniony, pogląd w tej kwestii wyraził J. Borkowski, *Ordynacja podatkowa a kontrola sądu administracyjnego* [w:] *Studia nad ordynacją...*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, s. 220). Istotne znaczenie z punktu widzenia postępowania podatkowego mają art. 233–236 k.p.a., zamieszczone w tym dziale, które odnoszą się do sytuacji wniesienia skargi w sprawie, która może być, jest lub była przedmiotem postępowania jurysdykcyjnego.

Przepisy dotyczące kontroli podatkowej i czynności sprawdzających zostały zamieszczone w działach V i VI Ordynacji podatkowej. Pozwalają one organom podatkowym pierwszej instancji na przeprowadzanie bardziej (kontrola podatkowa) lub mniej (czynności sprawdzające) sformalizowanej oceny wywiązywania się przez podatników, płatników i inkasentów oraz następców prawnych z obowiązków wynikających z prawa podatkowego. Wyposażenie organów podatkowych w prawo do podejmowania tego typu działań i rozbudowa regulacji prawnej w tym zakresie, która nastąpiła w Ordynacji podatkowej w porównaniu z wcześniej obowiązującym stanem prawnym, wynikają z upowszechnienia w prawie materialnym zasady samoobliczania zobowiązania podatkowego przez podatnika lub korzystania przy poborze podatków z pośrednictwa płatników i odejścia od ustalania tych zobowiązań w drodze decyzji podatkowych. W przypadku zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa (w wyniku nastąpienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania; por. uwagi do art. 21 § 1 pkt 1) stwierdzenie w wyniku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej istotnych nieprawidłowości, które nie kwalifikują się do skorygowania przez podatnika, powoduje konieczność wszczęcia postępowania podatkowego, o którym mowa w dziale IV, prowadzącego do określenia tego zobowiązania na podstawie decyzji organu podatkowego.

W drodze odrębnej ustawy o KAS unormowano natomiast działalność kontrolną i orzeczniczą, prowadzoną przez funkcjonującą w sferze prawa podatkowego policję administracyjną – Służbę Celno-Skarbową oraz organy celno-skarbowe (naczelników urzędów celno-skarbowych). Należy jednak zastrzec, że w zakresie nieuregulowanym w tej ustawie, na mocy jej art. 94 ust. 1, odpowiednie

zastosowanie do kontroli celno-skarbowej prowadzonej przez te organy mają wymienione w tym artykule przepisy Ordynacji podatkowej. Natomiast w zakresie nieuregulowanym w ustawie o KAS do postępowania podatkowego, w które w sytuacji określonej w art. 83 ust. 1 ustawy o KAS przekształca się zakończona kontrola celno-skarbowa, stosuje się odpowiednio przepisy działu IV, a więc dotyczące postępowania podatkowego, z wyjątkiem art. 165 o.p. (wszczęcia postępowania podatkowego).

7. Zagadnienia dotyczące tajemnicy skarbowej zostały zamieszczone w dziale VII i VIII, przy czym ujęty w dziale VIII („Przepisy karne”) art. 306 jest przepisem o charakterze sankcjonującym nieprzestrzeganie norm wyprowadzonych z uregulowań działu VII.

Rozbudowana w Ordynacji podatkowej regulacja tajemnicy skarbowej uzupełnia przepisy o charakterze proceduralnym. Normuje bowiem szczególnie reżim zabezpieczania i udostępniania materiałów lub informacji dotyczących indywidualnych danych zawartych w deklaracjach oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów, a także nakłada na organy podatkowe i inne podmioty, które mogą korzystać z takich materiałów, obowiązek przestrzegania w tym zakresie tajemnicy skarbowej. Tajemnicę skarbową wprowadzono w celu zwiększenia standardu ochrony prywatności podatników i innych podmiotów w sferze prawa podatkowego w porównaniu z ochroną strony w ogólnym postępowaniu administracyjnym. Konfidencyjny charakter postępowania podatkowego wynika zresztą z zasady ogólnej wyrażonej w art. 129 o.p., zgodnie z którą jest ono jawne wyłącznie dla stron tego postępowania.

#### **Art. 1a.** [Relacja pomiędzy Ordynacją podatkową a przepisami o ochronie danych osobowych]

**§ 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. Artykuł 1a został dodany do Ordynacji podatkowej na podstawie art. 44 pkt 1 ustawy z 21.02.2019 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z zapewnieniem stosowania 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.U. poz. 730). Zgodnie z art. 173 noweli z 21.02.2019 r. regulacja ta weszła w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia i obowiązuje od 4.05.2019 r.
2. Przepis ten określa, podobnie jak art. 2a k.p.a., dodany na podstawie art. 1 pkt 1 noweli z 21.02.2019 r., relację pomiędzy unormowaniami zawartymi w Ordynacji podatkowej a przepisami o ochronie danych osobowych (por. R. Dowgier, *Nowelizacja ordynacji podatkowej w związku z RODO, a nowe*



# DZIAŁ IIB

## Współdziałanie

### ROZDZIAŁ 1

## Umowa o współdziałanie

#### Art. 20s. [Zawarcie umowy o współdziałanie]

§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zawrzeć z podatnikiem, na jego wniosek, umowę o współdziałanie w zakresie podatków pozostających we właściwości Krajowej Administracji Skarbowej, zwaną dalej „umową o współdziałanie”.

§ 2. Umowa o współdziałanie służy zapewnieniu przestrzegania przez podatnika przepisów prawa podatkowego w warunkach przejrzystości podejmowanych działań oraz wzajemnego zaufania i zrozumienia między organem podatkowym a podatnikiem, przy uwzględnieniu charakteru prowadzonej przez podatnika działalności.

§ 3. Wniosek, o którym mowa w § 1, może złożyć podatnik, u którego wartość przychodu wykazana w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w poprzednim roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 000 000 euro, przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku kalendarzowego poprzedzającego rok złożenia wniosku.

§ 4. Umowa o współdziałanie może być zawarta z podatnikiem, który otrzymał pozytywną opinię z audytu wstępnego.

§ 5. W przypadku odmowy zawarcia umowy o współdziałanie Szef Krajowej Administracji Skarbowej wskazuje przyczyny takiej odmowy wraz z uzasadnieniem.

1. Komentowany dział IIB został wprowadzony w życie z dniem 1.07.2020 r. ustawą z 16.10.2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 948). Podstawą prac legislacyjnych był projekt rządowy (VIII kadencja, druk sejm. nr 3788). Motywacji do wprowadzenia działu IIB należy doszukiwać się w opracowanym przez OECD/G20 w 2013 r. pakiecie BEPS (*base erosion and profit shifting*; zob. OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Paris 2013). Ten dokument rekomenduje w ujęciu globalnym współpracę państw dla zapobiegania erozji bazy podatkowej i przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Co istotne z perspektywy komentowanej regulacji, BEPS wymaga większej transparentności działania biznesu międzynarodowego. Uszczelnianie systemu podatkowego zostało ideowo połączone z oczekiwaniem wobec biznesu, szczególnie dużych

przedsiębiorców, dokładania większej staranności w zakresie przestrzegania prawa podatkowego w kraju, w którym przedsiębiorca działa. Ta koncepcja pociąga za sobą ryzyko narażenia się przedsiębiorcy celującego w agresywne optymalizacje podatkowe na publiczny ostracyzm, przekładający się na społeczne negatywne postrzeganie przedsiębiorcy oraz możliwe pogorszenie się jego wyników finansowych. Obecnie została wypracowana idea tzw. społecznej odpowiedzialności biznesu (*corporate social responsibility*, CSR), obejmująca także obszar podatkowy. Wedle tej idei podatki nie są postrzegane jako koszty, których należy unikać, ale jako sprawiedliwy zwrot części zysku dla społeczności ponoszącej koszty funkcjonowania państwa, w którym przedsiębiorca prosperuje, a która to społeczność stworzyła przedsiębiorcy warunki do wypracowania zysku.

Reakcją dużego biznesu na uszczelnianie systemu podatkowego oraz na koncepcję CSR jest tworzenie wewnętrznych mechanizmów nadzoru i zgodności (*compliance*) zmierzających w kierunku zwiększenia stopnia przestrzegania prawa podatkowego i zapobieganiu ryzyku zakwestionowania działań biznesowych na płaszczyźnie podatkowej. Nie zawsze jednak nawet duży przedsiębiorca jest w stanie kompleksowo upewnić się co do legalności swoich działań podatkowych, szczególnie co do poprawności samoobliczenia podatku w skomplikowanych realiach faktycznych. Przedsiębiorcy poszukują także gwarancji bezpieczeństwa podatkowego ze strony fiskusa. Na problem dynamiki ryzyka podatkowego z perspektywy zarządzających dużym biznesem zwraca uwagę W. Sztuba, *Ramy Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego, czyli Tax CMS w polskim wydaniu*, KPPod. 2019/1.

Globalne uszczelnianie systemu podatkowego wytworzyło nową dziedzinę prawa podatkowego, której istotą jest oferowanie, w zamian za transparentność wobec fiskusa, bezpiecznych podatkowo warunków prowadzenia działalności gospodarczej. Takie instytucje prawne są adresowane do dużych przedsiębiorców, którzy z uwagi na rozległość i stopień skomplikowania swoich działań biznesowych są proporcjonalnie bardziej narażeni na konflikt z fiskusem. Bezpieczeństwo podatkowe stało się elementem globalnej konkurencji ekonomicznej państw OECD. Poziom obciążenia podatkowych przestaje być najważniejszym kryterium oceny atrakcyjności państwa jako miejsca do założenia i rozwijania dużego biznesu. W tym zakresie państwa konkurują między sobą na jakość i obszerność pakietów legislacyjnych oferowanych dużym przedsiębiorcom. Polski prawodawca, uczestnicząc w tej globalnej rywalizacji o zatrzymanie dużych przedsiębiorców, wyłożył więc swoją „ofertę” m.in. w postaci działu IIB Ordynacji podatkowej. Z kolei na przyciągnięcie nowych inwestorów i zapewnienie im bezpieczeństwa podatkowego ze strony fiskusa ukierunkowane jest porozumienie inwestycyjne normowane w dziale IIC.

Jak wyjaśnia projektodawca ustawy o rozstrzygnięciu sporów (VIII kadencja, druk sejm. nr 3788), dział IIB ma na celu wdrożenie na gruncie prawa polskiego programu poprawnego rozliczenia opartego na ścisłej współpracy między największymi podatnikami a administracją podatkową (*co-operative compliance*). Programy tego typu zostały z powodzeniem wprowadzone w kilkudziesięciu państwach na świecie. Umowa współdziałania ma na celu zapewnienie przestrzegania prawa podatkowego poprzez nawiązanie ścisłej i bieżącej współpracy między organami podatkowymi a podatnikami. Współpraca w ramach umowy współdziałania oparta jest na zasadzie dobrowolności oraz wzajemnego zaufania, zrozumienia i transparentności. Największą korzyścią po stronie podatnika jest zwiększenie pewności przestrzegania prawa podatkowego i planowania wydatków, co w konsekwencji wpływa na minimalizację ryzyka podatkowego. W przepisach komentowanego działu prawodawca stara się unikać nadmiernej jurydyzacji umowy o współdziałanie, wyjaśniając w uzasadnieniu projektu, że w innym razie podważono by naturę stosunku opartego na zaufaniu i jego niesformalizowany oraz konsensualny charakter. Komentowany dział IIB można zdefiniować

jako tzw. monitoring horyzontalny, którego istotą jest otwartość relacji fiskusa z przedsiębiorcą oraz obustronna wymiana wątpliwości i informacji istotnych na płaszczyźnie podatkowej przedsiębiorcy.

2. Pierwszy analizowany wyżej problem dostrzegła Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego. Komisja została powołana rozporządzeniem 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.). Przygotowany przez KKOPP projekt nowej Ordynacji podatkowej, datowany na 6.10.2017 r., jest dostępny pod adresem: <https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> (dostęp: 15.12.2023 r.).

Niezależnie od dokumentacji legislacyjnej szeroko w tej materii wypowiedzieli się członkowie Komisji Kodyfikacyjnej (zob. L. Etel [i in.], *Nowa Ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017).

Projekt legislacyjny normujący m.in. umowę współdziałania został przygotowany przez KKOPP i przedłożony Ministrowi Finansów, który skierował go do procesu legislacyjnego. Projekt ten był bazą do opracowania rządowego projektu ustawy – Ordynacja podatkowa, VIII kadencja, druk sejm. nr 3517. Jakkolwiek projekt ten był poddany pierwszemu czytaniu w Sejmie i skierowano go do prac komisyjnych, to jednak finalnie nie został uchwalony przed końcem VIII kadencji Sejmu. Zgodnie z zasadą parlamentarnej dyskontynuacji formalny bieg procesu legislacyjnego został wygaszony.

Nie można jednak zapominać, że to właśnie Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego dała podwaliny teoretyczne i legislacyjne pod obowiązujący dział IIB. Uzasadnienie dla wprowadzenia obecnie obowiązujących przepisów oraz część rozwiązań legislacyjnych zaczerpnięto wprost z dorobku Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego. W ujęciu proponowanym przez Komisję Kodyfikacyjną „program współdziałania” miał na celu zapewnienie przestrzegania prawa podatkowego poprzez nawiązanie ścisłych relacji między organami podatkowymi a podatnikami. Istotą programów poprawnego rozliczenia opartego na współpracy oddaje hasło wskazane w raporcie OECD z 2013 r.: przejrzystość w zamian za pewność. „Przejrzystość”, ponieważ podatnik będący uczestnikiem programu zobowiązuje się do ujawnienia organowi podatkowemu bez zwłoki wszelkich istotnych dla opodatkowania informacji na temat swojej działalności oraz zgłaszania wszelkich materialnych zagadnień podatkowych potencjalnie spornych między nim a organem. „Pewność”, ponieważ organ podatkowy „w czasie rzeczywistym”, tj. również bez zwłoki, udziela – po konsultacji z samym podatnikiem oraz w duchu porozumienia i zrozumienia dla biznesu – odpowiedzi na nurtujące podatnika pytania (zob. OECD, *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, Paris 2013, <https://www.oecd.org/publications/co-operative-compliance-a-framework-9789264200852-en.htm>, dostęp: 15.12.2023 r.; por. także wcześniejszy raport: OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries, Forum on Tax Administration*, 2008, <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>, dostęp: 15.12.2023 r.; International Fiscal Association, *IFA Initiative on the Enhanced Relationship. Key Issues Report*, 2012, [http://www.ifa-jb.com/media/ER\\_Key\\_Issue\\_Report\\_20final.pdf](http://www.ifa-jb.com/media/ER_Key_Issue_Report_20final.pdf), dostęp: 15.12.2023 r.; K. Bronżewska, *Cooperative Compliance. A New Approach to Managing Taxpayer Relations*, Amsterdam 2016; w literaturze polskiej zob. K. Bronżewska, *Nadzór horyzontalny – kontrola najwyższą formą zaufania?*, M. Pod. 2012/5; H. Filipczyk, *Program poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (cooperative compliance) jako instrument zwalczania unikania opodatkowania*, KPPod. 2014/1). W piśmiennictwie

wskazano na filary komentowanej instytucji prawnej. Siedem filarów programu współdziałania to ze strony organów: 1) zrozumienie oparte na znajomości biznesu, 2) bezstronność, 3) proporcjonalność, 4) otwartość (jawność i przejrzystość) oraz 5) szybkie reagowanie, a ze strony podatników: 6) jawność i 7) przejrzystość.

3. Przechodząc do analizy art. 20s, trzeba dostrzec, że § 1 opiera się na założeniu dobrowolności współdziałania, czego istotą jest forma „umowy” o współdziałanie. Każda ze stron umowy, Szef KAS oraz podatek, może swobodnie zdecydować o przystąpieniu oraz ewentualnym wypowiedzeniu umowy. Inicjatywa jej zawarcia może wyjść jedynie od podatnika. Ustawa nie przewiduje jednak roszczenia, żądania podatnika zawarcia umowy, które mogłyby być dochodzone prawnie. Szef KAS nie ma inicjatywy zawierania umowy o współdziałanie, nie może z urzędu inicjować procedury prowadzącej do zawarcia umowy, nie może poddać podatnika audytowi wstępnemu ani w jakikolwiek sposób przymuszać podatnika do zawarcia umowy o współdziałanie.
4. Celem umowy o współdziałanie jest (jak stanowi art. 20s § 2) zapewnienie przestrzegania przez podatnika przepisów prawa podatkowego w warunkach przejrzystości podejmowanych działań oraz wzajemnego zaufania i zrozumienia między organem podatkowym a podatnikiem, przy uwzględnieniu charakteru prowadzonej przez podatnika działalności.

Przepis akcentuje jako naczelny cel umowy o współdziałanie zapewnienie legalności działania podatnika, a więc przestrzegania przez niego prawa podatkowego. Definicję przepisów prawa podatkowego zawiera art. 3 pkt 2 o.p. W tym pojęciu mieszczą się 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.

Warunki przejrzystości podejmowanych działań oraz wzajemnego zaufania i zrozumienia odnoszą się w równej mierze do Szefa KAS oraz do podatnika. Przepis art. 20s § 2 nie stanowi o warunkach przejrzystości podejmowanych działań tylko jednostronnie, w odniesieniu do podatnika (brak tu zwrotu: podejmowanych „przez niego” działań). Przepis należy więc rozumieć w ten sposób, że także działania Szefa KAS powinny być podejmowane w sposób przejrzysty dla podatnika. Obie współdziałające strony mają więc powinność tworzenia warunków wzajemnego zaufania i zrozumienia na etapie zawierania oraz na etapie realizacji umowy o współdziałanie.

W uzasadnieniu projektu ustawy o rozstrzyganiu sporów (VIII kadencja, druk sejm. nr 3788) wyjaśniono, że przez wzajemne zaufanie należy rozumieć uzasadnione zaufanie, co oznacza, że nie może ono być naiwne, lecz musi być oparte na obiektywnych faktach. Uzasadnione zaufanie po stronie KAS wynika z faktu wdrożenia przez podatnika mechanizmów samokontroli zapewniających świadomość podejmowanych decyzji w zakresie zarządzania kwestiami podatkowymi w sposób budzący zaufanie organów podatkowych. Natomiast zaufanie po stronie podatników będzie budowane przez działanie organów KAS, które będzie racjonalne, uzasadnione i adekwatne do specyfiki i potrzeb podatnika. Zrozumienie powinno być obustronne, należy je odnosić do posiadania wiedzy na temat zasad funkcjonowania obu stron oraz ich środowiska – z jednej strony do uznania przez podatnika wymagań stawianych przez KAS jako organizację stojącą na straży przestrzegania przepisów podatkowych, a z drugiej strony do uwzględnienia przez KAS szczególnych uwarunkowań, w jakich funkcjonuje podatek jako podmiot gospodarczy. Z kolei poprzez

transparentność należy rozumieć gotowość i umiejętność otwarcia się podmiotu aplikującego lub objętego umową w zakresie przyjętej strategii podatkowej oraz kwestii podatkowych (w tym zdarzeń przyszłych i potencjalnie spornych). W praktyce oznacza to, że podatnik ujawnia KAS bez zwłoki wszelkie istotne dla opodatkowania informacje, a także wskazuje wszelkie trudne zagadnienia podatkowe, których nie jest w stanie rozstrzygnąć we własnym zakresie. Dzieli się z Szefem KAS spostrzeżeniami o ryzyku podatkowym. Natomiast transparentność ze strony KAS to otwartość w zakresie informowania o okolicznościach, z jakimi są związane pytania kierowane do podatnika, oraz w zakresie ewentualnego wdrażania czynności nadzorczych wobec współdziałającego podatnika.

Istota współdziałania podatnika z Szefem KAS wyraża się w tym, że zasadniczo to podatnik samokontroluje się w obszarze podatków, niejako zastępując w tym organy KAS. Jakość wewnętrznych procedur nadzoru podatkowego u podatnika jest stale monitorowana przez Szefa KAS (audyt monitorujący) jako element współdziałania. Celem audytu jest doprowadzenie do tego, aby ramy wewnętrznego nadzoru podatnika stanowiły jakościowy ekwiwalent funkcji kontrolnych KAS. Dodatkowo podatnik poddaje się niezależnemu audytowi swojej funkcji podatkowej przez podmiot zawodowo tym się zajmujący (art. 20zo).

W praktyce współdziałanie z podatnikiem oznacza, że Szef KAS bierze współodpowiedzialność za poprawność samoobliczania podatków, znosząc ryzyko odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych i ryzyko odpowiedzialności karnej skarbowej podatnika, gdyby ten popełnił jednak błędy mimo współdziałania z KAS (zob. art. 20zm).

5. Zakresem przedmiotowym umowy o współdziałanie objęto tylko podatki pozostające we właściwości KAS. Umowa o współdziałanie nie może więc obejmować podatków pobieranych przez samorządowe organy podatkowe (wójt, burmistrz, prezydenta miasta). Takie zawężenie krytycznie ocenia R. Dowgier, trafnie podnosząc, że także podatki samorządowe mogą być skomplikowane (R. Dowgier [w:] *Ordynacja podatkowa*, t. 1, *Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX 2023, art. 20s). Z drugiej jednak strony zawieranie umowy wielostronnej: Szefa KAS, podatnika i samorządowych organów podatkowych (wielu tych organów, jeżeli np. podatnik ma nieruchomości położone na terenie wielu gmin) mogłoby spowodować nadmierne skomplikowanie i niewydolność procedury zawierania umowy o współdziałanie. Rozwiązaniem byłoby pozostawienie tej kwestii do oceny samorządowych organów podatkowych, które mogłyby niezależnie od umowy podatnika z Szefem KAS zawierać odrębne umowy, przy odpowiednim zastosowaniu przepisów komentowanego działu.
6. Jak wynika z art. 20s § 1 i 2, zakresem umowy o współdziałanie objęty jest obszar prawa podatkowego. Poza zakresem umowy o współdziałanie pozostaje obszar przestrzegania przepisów prawa celnego i innych przepisów związanych z przewozem i wywozem towarów w obrocie między obszarem celnym Unii Europejskiej a państwami trzecimi, w szczególności przepisów dotyczących towarów objętych ograniczeniami lub zakazami, jakkolwiek ten obszar pozostaje w kompetencji organów KAS.

Umowa o współdziałanie nie zajmuje się zapewnianiem przestrzegania przez przedsiębiorcę innych gałęzi prawa niż przepisy prawa podatkowego. Szef KAS zawierający umowę o współdziałanie musi mieć na względzie zasadę legalizmu wyrażoną w art. 120 o.p., stosowaną odpowiednio w związku z art. 20zr. Zasada legalizmu adresowana do Szefa KAS nie ogranicza się jednak tylko do prawa

Komentarz zawiera wyczerpujące omówienie przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa ze szczególnym uwzględnieniem najnowszego orzecznictwa oraz literatury przedmiotu. Autorzy przedstawili zagadnienia dotyczące zobowiązań podatkowych, w tym nadpłaty podatku, odpowiedzialności osób trzecich i następstwa prawnego spadkobierców, a także kwestie odnoszące się do postępowania podatkowego oraz kontroli podatkowej. Szczególny nacisk położyli na regulacje, które wywołują najwięcej wątpliwości w praktyce i są najczęstszym przedmiotem zainteresowania organów podatkowych oraz sądów.

W 12. wydaniu komentarza przeanalizowano m.in. nowe przepisy w zakresie:

- uproszczonych obowiązków podatnika dotyczących raportowania,
- porozumień inwestycyjnych,
- przeciwdziałania nadużyciom w zakresie operacji transgranicznych,
- usprawnienia wykonywania zadań przez Krajową Administrację Skarbową w zakresie prowadzonych rozliczeń z podatnikami.

W książce znajdują się odwołania do konkretnych stanów faktycznych w sprawach zawisłych przed Trybunałem Konstytucyjnym, Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej i sądami administracyjnymi. Zaprezentowano również bogatą literaturę przedmiotu.

Autorami opracowania są wybitni specjaliści z zakresu prawa podatkowego i procedury sądowo-administracyjnej – wieloletni sędziowie Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie.

Publikacja przeznaczona jest dla sędziów, doradców podatkowych, radców prawnych, adwokatów oraz pracowników administracji skarbowej ze względu na praktyczny aspekt komentarza podbudowany wybranymi i istotnymi orzeczeniami NSA. Będzie również cennym źródłem wiedzy dla pracowników samorządowych organów podatkowych oraz regionalnych izb obrachunkowych.



9788383582245 W12P01

Kup e-book i czytaj  
w aplikacji Smarteca



ISBN 978-83-8358-224-5

9 788383 582245

**ZAMÓWIENIA:**

INFOLINIA: +48 801 044 545  
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL  
WWW.PROFINFO.PL

