

DORADCA PODATKOWY

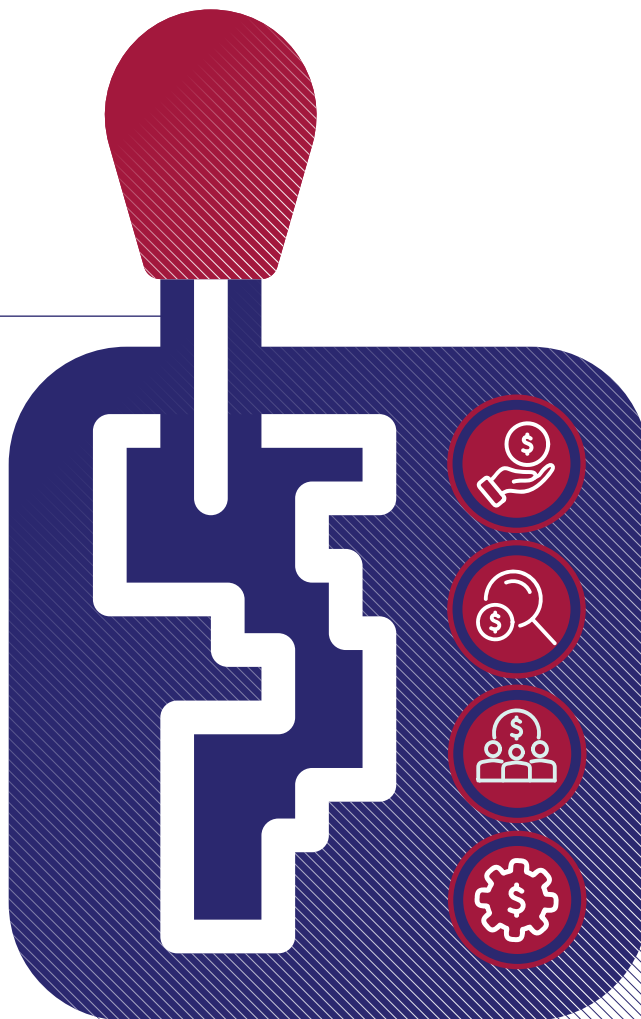
www.kidp.pl

2

Kodyfikacja

ogólnego prawa
podatkowego
(wybrane zagadnienia)

PROF. DR HAB., DR H.C.
BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI



8

O stosowaniu i odpowiednim stosowaniu

przepisów Ordynacji
podatkowej

DR ŁUKASZ PRESNAROWICZ

16

Zasada *in dubio pro tributario*

w świetle nowelizacji Ordynacji
podatkowej z 2025 roku –
konstytucyjna gwarancja
czy pozór ochrony podatnika?

PROF. DR HAB. ADAM MARIAŃSKI

24

Udzielanie ulg

w spłacie zobowiązań
podatkowych jako formy
pomocy publicznej
(zagadnienia proceduralne)

PROF. DR HAB. RAFAŁ DOWGIER

SPIS TREŚCI

- 2** Kodyfikacja ogólnego prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)
PROF. DR HAB., DR H.C. **BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI**
- 8** O stosowaniu i odpowiednim stosowaniu przepisów Ordynacji podatkowej
DR **ŁUKASZ PRESNAROWICZ**
- 16** Zasada in dubio pro tributario w świetle nowelizacji Ordynacji podatkowej z 2025 roku – konstytucyjna gwarancja czy pozór ochrony podatnika?
PROF. DR HAB. **ADAM MARIAŃSKI**
- 24** Udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych jako formy pomocy publicznej (zagadnienia proceduralne)
PROF. DR HAB. **RAFAŁ DOWGIER**
- 30** Wydłużenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego
ANNA JĘCEK
- 34** Kilka uwag o działaniu zasady zaufania zobowiązującej organ do zrekompensowania podatnikowi skutków błędnej decyzji
IWONA SKROK
- 48** Powództwo o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa w sprawach podatkowych w orzecznictwie sądowym
DR **ADAM BOJARSKI**
- 58** Doręczanie elektroniczne w praktyce wnoszenia skargi do WSA
JUSTYNA ZAJĄC-WYSOCKA



Szanowni Państwo, Drodzy Czytelnicy,

Oddajemy w Państwa ręce czwarty numer „Kwartalnika Doradca Podatkowy”. Wydanie to – zgodnie z potrzebami praktyki i temperaturą sporów podatkowych – w dużej mierze koncentruje się na fundamentach ogólnego prawa podatkowego: jego kodyfikacji, wykładni oraz proceduralnych gwarancjach ochrony podatnika.

Tekstem, który wyznacza ton całemu numerowi, jest artykuł prof. Bogumiła Brzezińskiego poświęcony kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego. Autor przypomina, że dyskusja o „nowej ordynacji” nie jest akademickim ćwiczeniem, lecz rozmową o tym, jak mają wyglądać relacje państwo–podatnik oraz jakie instrumenty – w warunkach zmienności prawa – rzeczywiście budują pewność i przewidywalność stosowania przepisów.

W tym samym nurcie pozostają dwa teksty „ordynacyjne”, ale bardzo różne w perspektywie. Dr Łukasz Presnarowicz porządkuje praktycznie ważny problem stosowania i odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej w sytuacji odesłań ustawowych – a więc tam, gdzie najłatwiej o błędy interpretacyjne. Z kolei prof. Adam Mariański analizuje zasadę in dubio pro tributario po nowelizacji z 2025 r., stawiając pytanie, czy mamy do czynienia z realnym wzmocnieniem ochrony podatnika, czy raczej z rozwiązaniem „pozornym”, zależnym od granic wyznaczonych przez praktykę organów.

Numer uzupełniają opracowania, które dotykają bardzo konkretnych „punktów zapalnych”

postępowania podatkowego. Prof. Rafał Dowgier omawia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych udzielane przedsiębiorcom jako potencjalną formę pomocy publicznej – wraz z wynikającymi z tego konsekwencjami proceduralnymi. Anna Jęcek przygląda się projektowanemu mechanizmowi wydłużania terminu przedawnienia w związku z korektą deklaracji dokonywaną krótko przed upływem terminu, a więc rozwiązaniu, które może istotnie zmienić praktykę sporów „na końcu” biegu przedawnienia.

Ważnym dopełnieniem tej problematyki są teksty pokazujące ochronę podatnika „w działaniu”. Iwona Skrok analizuje konsekwencje zasady zaufania – w tym sytuacje, w których organ powinien zrekompensować podatnikowi skutki błędnej decyzji. Justyna Zając-Wysocka podejmuje natomiast temat, z którym coraz częściej mierzymy się na co dzień: doręczania elektronicznego i praktyki wnoszenia skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego, gdzie formalne detale potrafią przesądzić o biegu sprawy. Na zakończenie numeru dr Adam Bojarski przypomina o mniej oczywistych, a czasem bardzo użytecznych narzędziach ochrony prawnej, analizując powództwo o ustalenie w sprawach podatkowych i jego znaczenie w świetle orzecznictwa.

Mam nadzieję, że tak ułożony numer będzie dla Państwa jednocześnie inspiracją do refleksji i praktycznym wsparciem w codziennej pracy.

Życzę dobrej lektury.

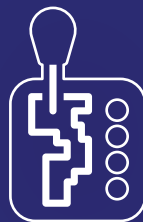
**DR IWONA BIERNAT-BARAN,
REDAKTOR NACZELNY KIDP
PRZEWODNICZĄCA KOLEGIUM
REDAKCYJNEGO
WYDAWNICTW KIDP**

RADA NAUKOWA „KWARTALNIKA DORADCA PODATKOWY”:

**PROF. DR HAB. HANNA LITWIŃCZUK – PRZEWODNICZĄCA, PROF. DR HAB. BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI,
PROF. DR HAB. WŁODZIMIERZ NYKIEL, PROF. DR HAB. JAN PAWEŁ TARNO, PROF. DR HAB. ADAM MARIAŃSKI**

Kodyfikacja

ogólnego prawa podatkowego
(wybrane zagadnienia)



*Nieudana próba wprowadzenia w życie
nowej ordynacji podatkowej nie unieważniła pytań,
jakie wiążą się z potrzebą kodyfikacji polskiego
prawa podatkowego.*

PROF. DR HAB., DR H.C. BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI

I. Wprowadzenie

Struktura pozioma systemu źródeł (odpowiednio – norm) prawa podatkowego opiera się o wyodrębnienie czterech funkcjonalnie zorientowanych dziedzin prawa, tj. prawa materialnego, prawa procedury podatkowej, prawa ustrojowego oraz prawa karnego podatkowego.

Przepisy prawa materialnego zawierają normy prawne, które w sposób niejako pierwotny regulują prawa i obowiązki podmiotów stosunków objętych daną dziedziną prawa. Przepisy proceduralne regulują zasady postępowania organów państwa (gminy), w których gestii leży załatwianie spraw z danej dziedziny życia społecznego. Przepisy ustrojowe określają zasady ukształtowania systemu organów państwowych (gminy) oraz ich wewnętrznej organizacji i funkcjonowania. Wreszcie przepisy karne, grożąc sankcjami za opisane w ich hipotezach działania, stwarzają mechanizm przymuszający do takich zachowań, które prowadzą do realizacji prawa materialnego, a niekiedy także sprawnej realizacji procedury. Te ostatnie są merytorycznie składnikiem prawa karnego, ale funkcjonalnie w sposób oczywisty są powiązane z prawem podatkowym.

Materialne prawo podatkowe w Polsce – podobnie resztą jak w wielu innych państwach na świecie – nie jest ujęte w formie kodeksowej. Składa się na to wiele przyczyn, spośród których dwie wydają się być najważniejsze. Pierwsza to wielkie zróżnicowanie norm z punktu widzenia ich znaczenia i szczegółowości. Obok norm o bardzo ogólnym,

fundamentalnym charakterze, spotyka się też normy bardzo szczegółowe, o charakterze nieomalże technicznym, bądź też dotyczące kwestii incydentalnych. Druga to fakt, że prawo podatkowe powiązane jest i uwarunkowane zjawiskami i stosunkami ekonomicznymi. Te ostatnie – jak wiadomo – to najbardziej chyba dynamiczna obecnie dziedzina stosunków społecznych; ten zaś fakt nie pozostaje bez wpływu na zmniejszoną trwałość regulacji podatkowopravných, ograniczając siłą rzeczy możliwości kodeksowego ujęcia przepisów podatkowych.

II. O kodyfikacji prawa podatkowego

Jednym z warunków efektywności systemu prawa jest uporządkowanie jego źródeł. Dotyczy to zarówno uporządkowania treści poszczególnych aktów prawnych, jak i – szerzej – systemu aktów prawnych regulujących poszczególne rodzaje stosunków społecznych. Porządkowanie źródeł prawa w jego aspekcie zewnętrznym nosi nazwę kodyfikacji prawa.

Słowo „kodyfikacja” łączy się w oczywisty sposób z pojęciem kodeksu, rozumianego jako całościowy i jednocześnie uporządkowany zbiór przepisów dotyczących określonej dziedziny życia społecznego. Zbiór ten – aby nazwać go kodeksem – musi stanowić całość pod względem legislacyjnym i być zgodnym z założeniami istniejącego w danym państwie systemu prawnego ustawą, dekretem etc.

Powstanie kodeksu niesie za

sobą wiele korzyści praktycznych, takich chociażby jak inkorporacja przepisów zamieszczanych wcześniej w wielu aktach prawnych. Ułatwia to zarówno praktyczne posługiwanie się aktem prawnym, jak i interpretację przepisów prawa. Niewątpliwą korzyścią jest też to, że objęcie regulowanej materii jednym aktem prawnym umożliwia ujednoczenie zestawu pojęć i stosownej terminologii używanej w danej dziedzinie prawa. Kodeks pozwala także na wyodrębnienie grupy przepisów zawierających normy o charakterze ogólnym, znajdujące zastosowanie do wszystkich instytucji szczególnych kodeksem tym objętych. Jest to wyraz ekonomii legislacyjnej, a przepisy tego rodzaju znajdują się w tzw. części ogólnej kodeksu.

W tym miejscu niezbędne jest poczynienie takiej oto uwagi, że kodyfikacja niekoniecznie musi mieć postać kodeksu. Na miano kodyfikacji zasługuje każdy sposób uporządkowania przepisów jakiejś dziedziny prawa. W naszym systemie prawa najczęściej spotykanym modelem kodyfikacji jest zespół aktów prawnych: ustawa i zespół rozporządzeń wykonawczych (o ile jest ich większa liczba niż jedno).

Jeszcze inna koncepcja kodyfikacyjna realizowana jest w polskim prawie podatkowym. Tutaj kodyfikacja ma postać zespołu ustaw (i towarzyszących im aktów wykonawczych). Jeśli chodzi o materialne prawo podatkowe, to przepisy ogólne tego prawa zawiera ustawa – Ordynacja podatkowa¹, a przepisy dotyczące poszczególnych podatków ulokowane zostały w odrębnych ustawach (niekiedy jedna ustawa

normuje kilka podatków).

W obszarze legislacji związanej z prawem podatkowym spotkać można rozmaite opracowania zawierające bądź to wskazówki co do sposobów tworzenia racjonalnego i funkcjonalnego prawa podatkowego, bądź to wręcz wzorce aktów normatywnych z zakresu prawa podatkowego – czy to kodeksów podatkowych, czy to ordynacji podatkowych. Istnieją też wzorce umów międzynarodowych (modeli konwencji) w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu. Rolę swoistych wzorców uregulowań ustawowych dla państw Unii Europejskiej pełni dyrektywa Rady. Trzeba jednak wyraźnie zaznaczyć, że tylko modele konwencji (z przekonania) oraz dyrektywa Rady (z obowiązku) pełnią faktycznie rolę wzorców aktów normatywnych. Inne, wskazane wyżej wzorce ustaw podatkowych są współcześnie raczej wyrazem ewolucji i aktualnego stanu myśli podatkowej niż praktycznym narzędziem poprawnej legislacji².

Jeśli chodzi o wzorce kodeksów podatkowych, to szczególną uwagę zwracają dwa spośród nich. Pierwszy z nich to *Basic World Tax Code and Commentary*, opracowany w ramach The International Tax Program na Uniwersytecie Harvarda³. Drugi to przygotowany przez Departament Prawny Międzynarodowego Funduszu Walutowego w 2000 r. *Tax Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law*⁴.

Z punktu widzenia perspektyw legislacji w Polsce bardziej interesujące są nie tyle modele kodeksów podatkowych, co raczej modele ordynacji podatkowych. Praca nad tymi modelami została wykonana przede wszystkim w Ameryce Łacińskiej, gdzie powstały dwa znaczące projekty ordynacji podatkowych. Są to rekomendowane wzorce takiego aktu prawnego (mające przy tym w nazwie słowo: *codigo*, sugerujące

kodeksowy charakter tych dokumentów), opracowywane zarówno przez poszczególne autorytety podatkowe (zwykle profesorów prawa), jak i organizacje zajmujące się badaniem funkcjonowania prawa podatkowego i systemów podatkowych⁵. Mowa tu o Modelu OEA/BID (1967) – obecnie znanego jako model ILADT oraz o modelu CIAT (1997), którego pierwszą wersję opracowała organizacja zrzeszająca administracje podatkowe krajów Ameryki Łacińskiej – *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*. Aktualna wersja modelu nosi tytuł *Modelo de Código Tributario del CIAT* (2015).

III. Dylematy legislacyjne

Racjonalny ustawodawca, dążący do stworzenia uporządkowanego systemu źródeł prawa podatkowego, powinien *a priori* rozstrzygnąć szereg dylematów z dziedziny polityki legislacyjnej. Wiążą się one zarówno z grupowaniem norm prawnych w poszczególnych aktach normatywnych oraz nadaniem struktury wewnętrznej tym aktom, jak i z kwestiami szczegółowymi, które można określić łącznie manierą legislacyjną. Jeśli przyjąć, że we współczesnych realiach kodyfikacja typu: ordynacja podatkowa – ustawy dotyczące poszczególnych podatków jest rozwiązaniem optymalnym, to w dalszych rozważaniach uwagę można skoncentrować na ordynacji podatkowej. Nie można przy tym jednak tracić zupełnie z pola widzenia innych ustaw podatkowych, chociażby ze względu na niezbędne rozgraniczenie regulowanej materii między te dwie kategorie aktów normatywnych.

Jeśli model ordynacyjny kodyfikacji zakłada, że przepisy dotyczące poszczególnych podatków powinny znaleźć się w ustawach podatkowych, to pojawia się pytanie,

jak zaprojektować pomieszczenie unormowań ogólnych materialnego prawa podatkowego. Inaczej – czy należy dążyć do tego, aby znalazły się one w całości w ordynacji podatkowej, czy raczej należy pogodzić się z tym, że część z nich – z uzasadnionych powodów – znajdzie swoje miejsce w innych ustawach podatkowych? W szczególności dotyczy to przypadków, w których ordynacja podatkowa zawiera przepis-regułę ogólną, a wyjątek od niej dotyczy jednego tylko podatku.

Warto teraz skupić się na materialnym prawie podatkowym i tego dotyczą nieomal bez reszty dalsze rozważania.

Z dyskusji nad projektem, a później ustawą Ordynacja podatkowa z 1997 r. można przypomnieć postulaty włączenia do tego aktu prawnego przepisów dotyczących identyfikacji oraz ewidencji podatników⁶ oraz przepisów dotyczących egzekucji należności podatkowych⁷. Przepisy dotyczące wspomnianych wyżej kwestii nie znalazły się w Ordynacji podatkowej, ale przez ćwierćwiecze swojego istnienia została ona „zamulona” całymi blokami regulacji prawnych, które mają luźny niekiedy związek ze zobowiązaniami podatkowymi (choć, trzeba przyznać, nie są tego związku całkowicie pozbawione). Można tu przykładowo wskazać przepisy dotyczące raportowania schematów podatkowych, przepisy o rozmaitych formach współdziałania podatników z administracją podatkową, Radzie do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, cofaniu skutków unikania opodatkowania, przeciwdziałaniu wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych⁸ etc.

Nie sposób nie dostrzec i tego, że ab initio w Ordynacji podatkowej tkwią przepisy dotyczące urzędowych interpretacji przepisów prawa podatkowego – ważne, ale

powiązane z kwestią zobowiązań podatkowych w bardzo okrężny sposób. To samo dotyczy przepisów o przekazywaniu informacji podatkowych. Ulokowanie przepisów o informacjach podatkowych w Dziale III Ordynacji podatkowej – w sytuacji, gdy ze zobowiązaniami podatkowymi nie mają one żadnej bezpośredniej relacji – pokazuje nieporadność ustawodawcy w wobec problemu prawidłowej struktury przepisów ogólnych prawa podatkowego. Brakuje za to przepisów odzwierciedlających zasady ogólne prawa podatkowego czy zasady wykładni prawa podatkowego (gdyby uznać, że te ostatnie są potrzebne).

Efekt tej destrukcyjnej – dla formy i struktury źródeł prawa – aktywności legislacyjnej jest taki, że Ordynacja podatkowa w swojej rdzeniowej problematyce zobowiązań podatkowych przypomina stare drzewo dotknięte wyraźnie dostrzegalnymi objawami próchnicy, którego pień został dobrze ozdobiony hubą, a gałęzie – obfitymi i dobrze odżywionymi krzakami jemioly. Można powiedzieć, że w ustawie poświęconej zobowiązaniom podatkowym tych zobowiązań jest coraz mniej... W przyrodzie nie jest to zjawisko odosobnione – przykładowo, z filmu „Poszukiwany, poszukiwana” można było dowiedzieć się, że wartość „cukru w cukrze” może być, w różnych przypadkach, różna...

IV. Co można zaproponować

Wracając do meritum – jeżeli mamy do czynienia z taką obfitością materii z zakresu zobowiązań podatkowych oraz materii w różnym stopniu powiązanej (podkreślam – niekiedy nadzwyczaj luźno) ze zobowiązaniami podatkowymi, to należałoby zastanowić się nad uporządkowaniem tej materii w ramach

Wydaje się, że zasadny byłby podział ordynacji podatkowej na cztery księgi:

Księga I

„Zasady ogólne opodatkowania”

Księga II

„Zobowiązania podatkowe”

Księga III

„Procedury podatkowe”

Księga IV

„Przepisy dotyczące funkcjonowania systemu podatkowego”.

(nowej) ordynacji podatkowej. Optymalna struktura ordynacji podatkowej we współczesnych warunkach, z poszanowaniem tradycji oraz doświadczeń praktycznych z funkcjonowania prawa podatkowego w jego aktualnej postaci, może wyglądać w sposób niżej opisany. Wydaje się, że zasadny byłby podział ordynacji podatkowej na cztery księgi:

- Księga I „Zasady ogólne opodatkowania”
- Księga II „Zobowiązania podatkowe”
- Księga III „Procedury podatkowe”
- Księga IV „Przepisy dotyczące funkcjonowania systemu podatkowego”.

Księga pierwsza „Zasady ogólne opodatkowania” powinna zawierać przepisy, które dotyczą podstaw

prawa podatkowego, a nawet szerzej – systemu podatkowego⁹. Zmieściłaby się tu zapewne materia objęta obecnie treścią Działu I i II Ordynacji podatkowej, zasady ogólne prawa podatkowego, zasady wykładni prawa podatkowego¹⁰, prawne umocowanie Karty Praw Podatnika (a może nawet taką kartę in extenso) etc. Być może należałoby rozbudować zestaw definicji o zasięgu ogólnosystemowym, obowiązujących na obszarze całego prawa podatkowego¹¹. Takie definicje intrajęzykowe już zresztą istnieją w obowiązującej Ordynacji podatkowej (art. 4 o.p. – obowiązek podatkowy, art. 5 o.p. – zobowiązanie podatkowe, art. 6 o.p. – podatek, art. 7 o.p. – podatnik, art. 8 o.p. – płatnik, art. 9 o.p. – inkasent etc.). Skatalogowanie tych i podob

Przeformowanie przepisów prowadzące do podwyższenia klarowności przepisów ordynacji podatkowej jest możliwe także przez porządkowanie treści poszczególnych jej rozdziałów.

nej kategorii definicji nie eliminuje potrzeby utrzymania zawartego obecnie w art. 3 o.p. zestawu definicji metajęzykowych, mających znaczenie wyłącznie przy interpretacji przepisów Ordynacji podatkowej.

Księga druga „Zobowiązania podatkowe” powinna zawierać przepisy dotyczące powstawania, realizacji i wygasania zobowiązań podatkowych. Treściowo byłaby ona odpowiednikiem obecnego Działu III Ordynacji podatkowej.

Księga trzecia „Procedury podatkowe” obejmowałaby uregulowania zawarte obecnie w Ordynacji podatkowej w działach poświęconych postępowaniu podatkowemu, kontroli podatkowej i czynnościom sprawdzającym. Kompleksowego rozwiązania wymaga też istniejący obecnie dualizm proceduralny kontroli prowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych oraz kontroli prowadzonych na podstawie ustawy o Krajowej administracji podatkowej. Być może zasadne byłoby całkowite wyłączenie z ordynacji podatkowej kwestii prowadzenie kontroli i rozmaitych procedur parakontrolnych i kompleksowe uregulowanie tych kwestii w ustawie o Krajowej Administracji Skarbo-

wej¹² (skoro i tak wszystkie te postępowania prowadzą jednostki KAS). Przyjęcie tej koncepcji oznaczałoby pominięcie w nowej ordynacji podatkowej problematyki proceduralnej. Ta kwestia wymagałaby jednak gruntownego przemyślenia.

Księga czwarta „Przepisy dotyczące funkcjonowania systemu podatkowego” powinna zawierać przepisy – o których incydentalnie była już mowa wyżej – powiązane luźno z problematyką zobowiązań podatkowych. Należy do nich większość „dodatków”, jakie przez lata pojawiły się, czasami w nieoczekiwanych miejscach, w treści Ordynacji podatkowej.

V. Ordynacja podatkowa – ogólne prawo podatkowe czy składowisko różności?

Do przemyślenia i rozwiązania pozostaje jeszcze jeden problem z zakresu strategii legislacyjnej. Nie budzi wątpliwości to, że w ordynacji podatkowej powinny znaleźć się przepisy znajdujące powszechnie zastosowanie, tj. potencjalnie wykorzystywane bądź mogące być

wykorzystywane w odniesieniu do wszystkich podatków. Do takich należą przykładowo przepisy dotyczące sposobu obliczania terminów w prawie podatkowym (art. 12 o.p.) czy też przepisy dotyczące wygasania zobowiązań podatkowych (art. 59 o.p.). Twórcy Ordynacji podatkowej poddali się jednak wątpliwej z rozmaitych względów manierze umieszczania w tej ustawie zarówno przepisów stanowiących jednostkowe, incydentalne wręcz wyjątki od zasad ogólnych rządzących określoną instytucją prawną, bądź to przepisów nie mających co prawda charakteru incydentalnego, ale które mogą znaleźć zastosowanie w odniesieniu np. do dwóch podatków z całego katalogu podatków obowiązujących w Polsce.

Przykładem takiej sytuacji jest przepis art. 73 §2 pkt 3o, w myśl którego nadpłata podatku, w wypadku jednoosobowych spółek Skarbu Państwa powstaje z dniem złożenia deklaracji o wpłatach z zysku za rok obrotowy. Nasuwa się tu pytanie – czy to jest przepis o g ó ł n e g o p r a w a p o d a t k o w e g o? Czy tego rodzaju przepisy w Ordynacji podatkowej oznaczają rezygnację z kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego, czy też może takie technika powinny znaleźć się w ustawie regulującej funkcjonowanie jednoosobowych spółek Skarbu Państwa i rozliczenia tego typu jednostek organizacyjnych z budżetem?

Przeformowanie przepisów prowadzące do podwyższenia klarowności przepisów ordynacji podatkowej jest możliwe także przez porządkowanie treści poszczególnych jej rozdziałów. Pierwszym z brzegu przykładem jest umieszczenie zasady rozstrzygnięcia wątpliwości w zakresie wykładni przepisów prawa podatkowego w jednostce redakcyjnej oznaczonej jako artykuł 2a, podczas gdy logicznie biorąc, powinien to być art. 12a.


VI. Uwagi końcowe

Ordynacja podatkowa z 1997 r. po ćwierćwieczu jej funkcjonowania utraciła w znaczącym zakresie cechy rozwiązania systemowe, a stała się zbiorem przepisów o różnym stopniu szczegółowości oraz różnym stopniu powiązania z problematyką zobowiązań podatkowych, z myślą o których została stworzona. Mankamenty Ordynacji podatkowej są znane, gdyż ich występowanie było dostrzegalne już po upływie pierwszego dziesięciolecia jej obowiązywania¹³. Tempo i zakres zmian, jakie miały miejsce w latach następnych, tego stanu rzeczy nie poprawiły – historia prawa nie zna bowiem przypadku, aby kolejne zmiany wprowadzane

do treści przepisów aktu prawnego poprawiły jego jakość (funkcjonalność, respektowanie zasad i wartości konstytucyjnych itp.).

Potrzeba stworzenia nowej ordynacji podatkowej jest oczywista od wielu lat. Prowadzone w tym kierunku prace nie przyniosły jak dotąd żadnych rezultatów legislacyjnych¹⁴. Przyniosła jednak sporo refleksji nad ogólnym prawem podatkowym i pozwoliła sformułować postulaty dotyczące kierunków jego rozwoju, spośród których na uwagę zasługują koncepcje wzbogacenia przepisów ogólnych prawa podatkowego o zasady ogólne prawa podatkowego, spetryfikowane w jego przepisach¹⁵.

Wyzwaniem dla odpowiedzialnego ustawodawcy, projektującego nową ordynację podatkową, będzie

wyważenie interesu fiskalnego, którego ochrona wymaga zbudowania sprawnych narzędzi działania administracji podatkowej oraz interesu podatnika, wymagającego stworzenia efektywnych narzędzi ochrony jego praw, co wymaga wcześniejszego ustalenia tych praw na przyzwoitym poziomie¹⁶. Jest to zadanie trudne, co jednak nie oznacza, że niewykonalne. 



PROF. DR HAB., DR H.C.
BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI

Słowa kluczowe

Prawo podatkowe, kodyfikacja prawa podatkowego, ordynacja podatkowa.

1_Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.).

2_B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 332.

3_W.M. Hussey, D.C. Lubick, *Basic World Tax Code and Commentary*, Tax Analysts, Arlington 1996.

4_<https://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2000/eng/stan.htm>.

5_Zob. B. Brzeziński, *Problemy kodyfikacji prawa podatkowego w krajach Ameryki Łacińskiej*, Toruński Rocznik Podatkowy 2016.

6_Obecnie ustawa z 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. 2020 r. poz. 170).

7_Obecnie kwestię egzekucji zaległości podatkowych reguluje ustawa z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2025 r., poz. 132 ze zm.).

8_Te przepisy powinny – logicznie – znaleźć się w znakomitej większości w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej, a ich ulokowanie w Ordynacji podatkowej są dowodem na traktowanie

tego aktu prawnego jako czegoś w rodzaju skrzynki roboczej majstra-hydraulika, do której wkłada się wszystko, na co nie można znaleźć miejsca gdzie indziej.

9_B. Brzeziński, *Podstawowe pojęcia Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Studia*, (red. B. Brzeziński i C. Kosikowski), Łódź-Toruń 1999.

10_B. Brzeziński, *Reformy prawa podatkowego a kwestia wykładni prawa* [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego Polsce* (red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki), Warszawa 2016.

11_Zob. Brzeziński, *O zasięgu definicji zawartych w Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, (red. L. Etel), Białystok 2008.

12_Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz. U. z 2025 r., poz. 131 ze zm.

13_Zob. B. Brzeziński, *Ordynacja podatkowa w świetle kryteriów oceny jakości aktów normatywnych*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji* (red. R. Dowgier), Białystok 2009.

14_B. Brzeziński, *O treści raportu końcowego zespołu osób zaproszonych*

do prac przygotowawczych dla stworzenia projektu ordynacji podatkowej, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2014, nr 1; tenże, *Reforma ogólnego prawa podatkowego w Polsce – od idei po konkretne działania* [w:] *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian* (R. Dowgier red.), Białystok 2015. Zob. też B. Brzeziński, A. Olesińska, *Toward a New General Tax Law in Poland*, *European Taxation* 2015, No 12.

15_Zob. B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego a założenia nowej Ordynacji podatkowej*, *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego* 2016, nr 3; tenże, *Zasady ogólne prawa podatkowego w projekcie nowej ordynacji podatkowej*, *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego* 2018; tenże, *Zasady ogólne prawa podatkowego (próba inwentaryzacji)*, *Kwartalnik Prawno-Finansowy* 2018, nr 1.

16_B. Brzeziński, *O idei równoważenia praw i obowiązków podatników oraz administracji podatkowej w projekcie nowej ordynacji podatkowej* [w:] *Prawo i administracja dla regionu*, nr 4. *Zagadnienia prawnofinansowe* (red. M. Salachna, K. Stelmaszczyk, P. Borszowski, Wałbrzych 2016).

O stosowaniu

i odpowiednim stosowaniu

przepisów Ordynacji podatkowej



Popularną techniką legislacyjną jest stosowanie w aktach prawnych odesłań do przepisów Ordynacji podatkowej. Ustawodawca konstruuje przepisy odsyłające, stanowiąc, że przepisy Ordynacji podatkowej mogą być „stosowane” lub „odpowiednio stosowane”. Zasadne wydaje się spojrzenie i analiza obu tych konstrukcji na przykładzie odesłań w ustawach szczegółowych, w tym w szczególności w świetle projektowanych zmian w ustawie o doradztwie podatkowym (druk 1729).

DR ŁUKASZ PRESNAROWICZ

1. Wprowadzenie

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹ stanowi fundament polskiego systemu prawa podatkowego, o który należy (z najwyższą starannością!) dbać, utrzymując go w takim kształcie, aby odpowiadał potrzebom swoich czasów. Dostrzegalne są niejednokrotnie nie tylko potrzeby modernizacji, ale również naprawy spowodowanej ewentualną erozją legislacyjną. Oba te przypadki wymagają odbudowy dokonywanej przez ustawodawcę w drodze nowelizacji. Dostrzegając znaczenie i potrzebę wprowadzenia kompleksowej zmiany w postaci skonstruowania od podstaw przepisów Ordynacji podatkowej, powołano w 2014 r. Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego². Komisja ta przygotowała projekt nowej Ordynacji, który jednak nie doczekał się niestety wprowadzenia do polskiego porządku prawnego. W uzasadnieniu Komisji wskazano jednak, że: „Prawo podatkowe rozwija się bardzo dynamicznie z uwagi na to, że różnego rodzaju zjawiska i procesy będące przedmiotem jego regulacji podlegają ciągłej ewolucji. Ordynacja podatkowa musi za nimi podążać”³. Prawo podatkowe nie tylko charakteryzuje się interdyscyplinarnością, ale również wspomaga swoimi przepisami inne regulacje, czego przykładem jest instytucja stosowania oraz odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej w ramach innych przepisów.

Zagadnienia stosowania oraz odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej wydają

Prawo podatkowe nie tylko charakteryzuje się interdyscyplinarnością, ale również wspomaga swoimi przepisami inne regulacje, czego przykładem jest instytucja stosowania oraz odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej.

się być szczególnie ważne, patrząc przez pryzmat procedowanego w chwili obecnej legislacyjnie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o doradztwie podatkowym oraz ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁴, w ramach którego proponuje się rozszerzenie katalogu czynności doradztwa podatkowego również o czynności z zakresu udzielania podatnikom, płatnikom i inkasentom oraz innym podmiotom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich obowiązków dotyczących opłat, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111, z późn. zm.)⁵.

W niniejszym artykule zostanie przeprowadzona analiza dotycząca instytucji stosowania oraz odpowiedniego stosowania przepi-

sów Ordynacji podatkowej, w szczególności poprzez analizę przepisów ustaw szczególnych, w tym zwłaszcza w świetle proponowanych zmian w u.d.p.

2. „Stosowanie przepisów” i „odpowiednie stosowanie przepisów”

Analizując zagadnienie „stosowania przepisów” oraz „odpowiedniego stosowania przepisów”, należy zwrócić szczególną uwagę na rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”⁶. Stanowią one „dyrektywy regulujące celowy, racjonalny, oparty na wiedzy sposób formułowania aktów normatywnych”⁷. Przepisy z.t.p. dotyczące odesłań zostały uregulowane w dziale VIII z.t.p. zatytułowanym „Typowe

środki techniki prawodawczej, dlatego mając na uwadze *argument a rubrica*, należy nadać im ten tytułowy przymiot, traktując ich występowanie w aktach prawnych jako normalną technikę legislacyjną. Niekiedy podnosi się jednak, że skutkiem

osiągnięcia skrótowości tekstu – w przepisie odsyłającym jednoznacznie wskazuje się przepis lub przepisy prawne, do których się odsyła (§ 157 ust. 2 z.t.p.),

2. Jeżeli odesłanie służy przede wszystkim zapewnieniu spójno-

sów, jeżeli sam ustawodawca odróżnia te dwie konstrukcje w tekstach prawnych, używając w jednej grupie przepisów sformułowania „stosuje się”, natomiast w drugiej grupie przepisów sformułowania „stosuje się odpowiednio”¹¹.

Odesłania mogą być stosowane w tekście prawnym przez projektodawcę w dwojakim celu: osiągnięcia skrótowości tekstu lub zapewnienia spójności regulowanych instytucji prawnych.

ubocznym stosowania odesłań może być negatywny wpływ na czytelność tekstu⁸. Zgodnie z § 156 ust. 1 z.t.p.: „Jeżeli zachodzi potrzeba osiągnięcia skrótowości tekstu lub zapewnienia spójności regulowanych instytucji prawnych, w akcie normatywnym można posłużyć się odesłaniami”. Z powyższego przepisu wynika, że odesłania mogą być stosowane w tekście prawnym przez projektodawcę w dwojakim celu: osiągnięcia skrótowości tekstu lub zapewnienia spójności regulowanych instytucji prawnych. Należy jednak podkreślić, że choć nie powinno się odsyłać do przepisów, które już zawierają odesłania (§ 157 z.t.p.), to praktyka ta dostrzegalna jest niezmiernie często. W literaturze wskazuje się, że są to tzw. odesłania kaskadowe⁹. W dalszej części analizowanego § 157 z.t.p. zawarte zostały wskazówki techniczne dla każdego z tych celów odesłania, co może okazać się pomocne przy późniejszej wykładni przepisów:

1. Jeżeli odesłanie stosuje się tylko ze względu na potrzebę

osiągnięcia skrótowości tekstu – w przepisie odsyłającym wskazuje się zakres spraw, dla których następuje odesłanie, oraz jednoznacznie wskazuje się przepis lub przepisy prawne, do których się odsyła (§ 157 ust. 3 z.t.p.).

Jak wskazuje J. Nowak: „Sformułowania typu <<nie stosuje się>> stanowiłyby wyraźny zakaz stosowania pewnych przepisów do drugiego zakresu odniesienia; przepisy typu <<stosuje się>> – stanowiłyby wyraźny nakaz stosowania pewnych przepisów do drugiego zakresu odniesienia (można by dodać – nakaz stosowania bez żadnych zmian); przepisy mówiące o <<odpowiednim>> stosowaniu nakazywałyby więc stosowanie wymienionych przepisów, ale zarazem upoważniałyby stosującego je do <<modyfikacji>> ich treści celem dostosowania ich do zachowań objętych drugim zakresem odniesienia tychże przepisów”¹⁰. Nie można utożsamiać przepisów o stosowaniu przepisów wprost oraz przepisów o odpowiednim stosowaniu przepi-

Należy również zwrócić uwagę na zebrane przez M. Hauser pojawiające się w piśmiennictwie typy przepisów odsyłających¹²:

1. Przepisy odsyłające (odsyłają w całości do innych przepisów zawierających rozwiązania merytoryczne) oraz przepisy odsyłająco-przywołujące (wskazanie na przepis mający na celu uzupełnienie rozwiązania merytorycznego),
2. Przepisy odsyłające dla pozy-skania rozwiązania merytorycznego (wskazują, jakie inne przepisy należy wziąć pod uwagę przy ustalaniu treści normy wynikającej z przepisu podstawowego) oraz przepisy odsyłające rozszerzające zakres zastosowania danych przepisów,
3. Przepisy odsyłające wewnątrznie (przepis odsyła do innego przepisu/przepisów zawartych w tym samym akcie prawnym) oraz przepisy odsyłające zewnętrznie (przepis odsyła do innego przepisu/przepisów zawartych w innym akcie prawnym),

4. Odesłania dynamiczne (przepis odsyła do innego przepisu w jego każdorazowej wersji) oraz odesłania statyczne (przepis odsyła do innego przepisu w jego określonej wersji),
 1. Zastosowanie przepisów wprost (bez żadnej zmiany – oprócz tego, że część hipotezy w tych przepisach ulega zmianie),
 2. Zastosowanie przepisów z pewnymi zmianami wynikającymi z właściwości konsekwencji prawnych,
- przykładu można wskazać poniższe przepisy:
1. Art. 14h o.p.: „W sprawach dotyczących interpretacji indywidualnej stosuje się odpowiednio przepisy art. 120, art. 121 § 1, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 §

Sama Ordynacja podatkowa zawiera w swojej treści normatywnej **przepisy odsyłające bezpośrednio lub w sposób odpowiedni do jej innych przepisów (odesłania wewnętrzne).**

5. Przepisy odsyłające o charakterze omownym (mają postać omówień tematycznych), przepisy odsyłające o charakterze numerycznym (odesłanie przez wskazanie określonych numerów/liter jednostek redakcyjnych) oraz przepisy odsyłające o charakterze omowno-numerycznym (łączy dwie powyższe metody),
 6. Odesłania o charakterze szczegółowym (wskazują fragment odniesienia przez wymienienie konkretnych przepisów odniesienia) oraz odesłania o charakterze ogólnym (odesłanie przez podanie nazwy ustawy),
 7. Przepisy odsyłające pozytywnie (wskazują uzupełnienie treści przepisu podstawowego) oraz przepisy odsyłające negatywnie (zakazują uzupełnienia treści przepisu podstawowego o treści wyrażone we fragmencie odniesienia).
W zakresie przypadków odpowiedniego stosowania prawa wyróżniamy trzy podstawowe sytuacje¹³:
 3. Zastosowanie przepisów w sposób odpowiedni jest niemożliwe.
Uświadomienie sobie występowania trzech powyższych sytuacji stanowi podstawę pracy z aktem prawnym zawierającym odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej i pozwala na ich prawidłowe zastosowanie w praktyce.
-
- ### 3. Przykładowe regulacje odnoszące się do stosowania odpowiedniego stosowania Ordynacji podatkowej
- W pierwszej kolejności należy wskazać, że sama Ordynacja podatkowa zawiera w swojej treści normatywnej przepisy odsyłające bezpośrednio lub w sposób odpowiedni do jej innych przepisów (odesłania wewnętrzne). Fraza „stosuje się” pojawia się w Ordynacji podatkowej ok. 300 razy, w tym ok. 190 razy jako „stosuje się odpowiednio”. Tytułem
- 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1–2 i 4, art. 170, art. 171, art. 208, art. 213 w zakresie uzupełniania lub sprostowania co do skargi do sądu administracyjnego, art. 214, art. 215 § 1 i 3 oraz przepisy rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 10, 14, 16 i 23 działu IV”.
 2. Art. 239 o.p.: „W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale do zażeń mają odpowiednie zastosowanie przepisy dotyczące odwołań”.
 3. Art. 263 § 4 o.p.: „Przepisy art. 68 § 1 i art. 70 stosuje się odpowiednio do kar porządkowych”.
 4. Art. 280 o.p.: „W sprawach nieuregulowanych w niniejszym dziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 143, art. 193a oraz rozdziałów 1–3a, 5, 6, 9, z wyłączeniem art. 171a, rozdziałów 10, 14, 16, 22 i 23 działu IV”.
- Z powyższych przykładów widać, jak zróżnicowane mogą być techniki zapisu odesłań. Zauważalne są: odesłania o charakterze omownym (przykład z pkt. 2), odesłania o charakterze pozytywnym

(przykład z pkt. 1, 2 oraz w części 4), odesłania o charakterze negatywnym (przykład z pkt. 4, który, można stwierdzić, stanowi przykład innej dającej się wyodrębnić grupy odesłań pozytywno-negatywnych) oraz odesłania dla pozyskania rozwiązania merytorycznego (w praktyce wszystkie powyższe przykłady). Przykłady z pkt. 1, 3 oraz 4 stanowią odesłania o charakterze numerycznym, odsyłając nie tylko do konkretnych artykułów, ale również rozdziałów Ordynacji podatkowej. Dodatkowo jako przykład przepisu odsyłającego rozszerzającego zakres zastosowania danych przepisów można wskazać art. 2 o.p., w szczególności stanowiący generalne odesłanie § 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”.

Odesłania do Ordynacji podatkowej zawarte są również w szeregu innych ustaw. Poniżej zaprezentowane zostały wybrane przykłady z opisem odesłań w nich uregulowanych:

1. Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej¹⁴

Art. 94 1. W zakresie nieuregulowanym do kontroli celno-skarbowej przepisy:

- 1)** art. 3e, art. 12, art. 102 § 3, art. 135, art. 138, art. 139 § 4, art. 140 § 2, art. 141–143, art. 165b, art. 165c, art. 175–177,
- 2)** działu IV rozdziałów 1, 2, 3a, 5, 6, 10, 11, z wyjątkiem art. 182–185, art. 189 § 3, art. 190 § 1, art. 193 § 6–8, art. 198 i art. 200, oraz rozdziałów 12, 14, 16, 22 i 23,
- 3)** art. 281, art. 282a, art. 283 § 4 i 5, art. 284a § 5–6, art. 284ab § 1–3, art. 286 § 3, art. 286a § 1 i 2, art. 289, art. 290 § 4–6, art. 291a, art. 291d oraz działu VII
 - Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio.

2. W zakresie nieuregulowanym do postępowania podatkowego, o którym mowa w art. 83 ust. 1, przepisy Ordynacji podatkowej, z wyjątkiem art. 165, stosuje się odpowiednio.

Powyższy przykład zawiera odesłania pozytywne, np. art. 94 ust. 1 pkt 1 u.k.a.s. oraz odesłania pozytywne z pewnymi wyłączeniami (odesłanie negatywne), np. art. 94 ust. 1 pkt 2 u.k.a.s. Co więcej, zauważalne jest odpowiednie odesłanie całościowe od Ordynacji podatkowej w zakresie nieuregulowanym do postępowania podatkowego, o którym mowa w art. 83 ust. 1 u.k.a.s.

2. Prawo geologiczne i górnicze¹⁵

Art. 142 ust. 1 ustawy – Do opłat, o których mowa w niniejszym dziale, stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 i 2760 oraz z 2024 r. poz. 879) dotyczące zobowiązań podatkowych. Określone tymi przepisami uprawnienia organów podatkowych przysługują wierzycielom.

Powyższy przykład obrazuje odesłanie opisowe – do opłat uregulowanych w dziale VII stosuje się w sposób odpowiedni przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące zobowiązań podatkowych. Co więcej – przepis ten stanowi wprost, komu przysługują w takiej sytuacji uprawnienia organów podatkowych.

3. Prawo wodne¹⁶

Art. 300 ustawy

1. Do ponoszenia opłat za usługi wodne oraz opłat podwyższonych stosuje się odpowiednio przepisy działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, z tym że uprawnienia organów podatkowych przysługują Wodom Polskim, właściwym organom Inspekcji Ochrony Środowiska oraz gminom.
- 1a. Uprawnienia organu podatkowego, o których mowa w ust. 1,

przysługujące Wodom Polskim wykonują dyrektorzy zarządów zlewni Wód Polskich.

- 1b. W sprawach uprawnień organu podatkowego, o których mowa w ust. 1, właściwy dyrektor regionalnego zarządu gospodarki wodnej Wód Polskich pełni funkcję organu wyższego stopnia w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego w stosunku do dyrektorów zarządów zlewni Wód Polskich.
2. Do ponoszenia opłat za usługi wodne oraz opłat podwyższonych nie stosuje się przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa dotyczących ustalania opłaty prolongacyjnej, z zastrzeżeniem art. 296 ust. 11 i 12.
3. Do ponoszenia opłat podwyższonych nie stosuje się przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa dotyczących terminu płatności należności, odroczenia tego terminu oraz umarzania zaległych zobowiązań i odsetek za zwłokę.
4. W razie odroczenia terminu płatności opłat podwyższonych stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa w zakresie zawieszenia biegu terminu przedawnienia.
5. Do opłat podwyższonych, o których mowa w art. 280 pkt 2, nie stosuje się art. 68 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.

Przykład odesłania z Prawa wodnego stanowi rozbudowany przepis odnoszący się do Ordynacji podatkowej. Zauważamy w nim na początku odesłanie pozytywne numeratywne do przepisów działu III o.p. przy jednoczesnym omownym pozytywnym odesłaniu z art. 300 ust. 4 p.w. oraz omownym nega-

tywnym odesłaniu z art. 300 ust. 2 oraz 3 p.w.

4. Ustawa o utrzymaniu czystości i porządku w gminach¹⁷

Art. 6 ust. 12 ustawy

Do opłat stosuje się przepisy działu III ustawy z dnia 29 sierpnia

14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2024 r. poz. 572 oraz z 2025 r. poz. 769) i odpowiednio przepisy działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111, z późn. zm.).”

i jej adresata (art. 2 u.d.p.) oraz podmiotu ją wykonującego (art. 2 ust. 2 w zw. z art. 3 u.d.p.)²⁰. Zastrzeżoną czynność doradztwa podatkowego stanowi wobec tego jedynie taka czynność, która została wymieniona w ustawowym katalogu.

**Należy zwrócić szczególną uwagę,
że niejednokrotnie proces odpowiedniego
stosowania przepisów Ordynacji podatkowej będzie
zawierał w sobie dodatkowy etap – **ustalenie
charakteru konkretnej należności.****

1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111, 497, 621 i 622), z tym że uprawnienia organów podatkowych przysługują wójtowi, burmistrzowi lub prezydentowi miasta.

Powyższy przykład stanowi wprost o stosowaniu przepisów Ordynacji podatkowej bez modyfikacji wynikających z jej odpowiedniego stosowania. Stosowanie ustawodawca ogranicza jedynie w sposób numeratywny do przepisów działu III Ordynacji podatkowej.

Należy zwrócić szczególną uwagę, że niejednokrotnie proces odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej będzie zawierał w sobie dodatkowy etap – ustalenie charakteru konkretnej należności¹⁸, ponieważ zgodnie z art. 67 ust. 1 ustawy o finansach publicznych¹⁹: „Do spraw dotyczących należności, o których mowa w art. 60, nieuregulowanych niniejszą ustawą stosuje się przepisy ustawy z dnia

Dopiero ustalenie, czy konkretna należność zawiera się w katalogu wskazanym w art. 60 u.f.p. pozwoli na przeprowadzenie procesu odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej.

4. Odpowiednie stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej a proponowane zmiany w u.d.p.

Artykuł 2 u.d.p. przewiduje zamknięty katalog czynności, które stanowią czynności doradztwa podatkowego. Są to tzw. zastrzeżone czynności doradztwa podatkowego. Jak wskazuje A. Michalak: „O uznaniu danego rodzaju prowadzonej zawodowo działalności za czynność doradztwa podatkowego decyduje bowiem spełnienie trzech przesłanek odnoszących się do formy czynności

W świetle powyższych rozważań pojawia się zasadnicze pytanie: czy w sytuacji, gdy proponowany nowy art. 2 ust. 1 pkt 1 lit. a u.d.p. stanowi, że czynności doradztwa podatkowego obejmują udzielanie podatnikom, płatnikom i inkasentom oraz innym podmiotom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich obowiązków dotyczących opłat, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, to uprawnienie to obejmuje również opłaty, do których przepisy Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio? Moim zdaniem jak najbardziej tak.

Należy zwrócić uwagę, jaki cel przyświecał ustawodawcy przedmiotowej ustawy poprzez dokonanie wykładni celowościowej przez pryzmat uzasadnienia do projektu, w którym czytamy, że: „W następstwie zmian w przepisach wprowa-

dzających na przestrzeni ostatnich kilkunastu lat nowe daniny o tym charakterze (opłata za zezwolenie na obrót hurtowy napojami alkoholowymi w opakowaniach do 300 ml, opłata od środków spożywczych), zaproponowaną w art. 2 ust. 1 pkt 1 zmianą uregulowano kwestię wykonywania przez doradców podatkowych pomocy również w ich zakresie, co przyczyni się do zwiększenia bezpieczeństwa podatników korzystających z usług doradców podatkowych także w sprawach tych opłat (...). W tym miejscu należy przytoczyć regulacje prawne dotyczące ww. opłat zawarte w ustawach szczegółowych:

Art. 92 ust. 23 ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi²¹

Do opłat, o których mowa w ust. 11 i 21, stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2651, z późn. zm.), przy czym uprawnienia organów podatkowych przysługują odpowiednio naczelnikowi urzędu skarbowego, dyrektorowi izby administracji skarbowej, Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej, Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej i ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.

Art. 12j ustawy o zdrowiu publicznym²²

1. Do opłaty i dodatkowej opłaty, o której mowa w art. 12i ust. 1, stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 i 2760 oraz z 2024 r. poz. 879), przy czym uprawnienia organów podatkowych przysługują odpowiednio naczelnikowi urzędu skarbowego, dyrektorowi izby administracji skarbowej, Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej, Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej i ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.

Wobec powyższego, jeżeli z woli twórcy projektu ustawy zmiana art. 2 u.d.p. miała objąć również (przykładowo) opłaty wskazane w uzasadnieniu, a w sytuacji, gdy do tych opłat przepisy Ordynacji podatkowej stosuje się w sposób odpowiedni, to należy przyjąć, że doradcy podatkowi uprawnieni są do wykonywania swoich czynności nie tylko w zakresie opłat, do których stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej, ale również do tych opłat, do których przepisy Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio. Zakładamy przecież, że twórca projektu zna regulacje, które podaje jako przykłady.

Wzmocnieniem tej tezy jest wnioskowanie *a maiori ad minus* (z większego w mniejsze²³), ponieważ jeżeli doradcy podatkowi mogą wykonywać czynności w zakresie opłat, do których stosuje się całościowo przepisy Ordynacji podatkowej, to wydaje się uzasadnione przyjęcie, że tym bardziej mogą wykonywać czynności w zakresie opłat, do których przepisy stosuje się odpowiednio.

Wydaje się, że powyższemu rozumieniu nie sprzeciwia się również dyrektywa racjonalnego ustawodawcy. Jak wskazuje J. Wróblewski: „Prawodawca taki <<chce>> nie tylko tego, co sformułował, lecz również tego, czego nie wyraził, co mógł i powinien przewidzieć oraz nawet tego czasem, czego przewidzieć nie mógł; prawodawca nie popełnia błędów, lecz co najwyżej niewłaściwie czasem formułuje swą wolę, doprowadzając do powstania pozornych sprzeczności (...)”²⁴. Oczywiście te „pozorne sprzeczności” czy niejasności można usunąć w drodze dokonanej wykładni, w tym w szczególności wskazanej wykładni celowościowej oraz możliwych do zastosowania wnioskowań. Fakt, że pojęcie „stosowanie przepisów” oraz „odpowiednie stosowanie przepisów” nie


są pojęciami synonimicznymi, nie może nas prowadzić do mylnych wniosków, że zakres jednego zbioru nie może stanowić części drugiego z nich.

5. Wnioski

Mając na uwadze powyżej poczynione rozważania dotyczące stosowania oraz odpowiedniego stosowania przepisów, należy stwierdzić, że przepisy Ordynacji podatkowej stanowią przepisy merytoryczne, do których bezpośrednio nawiązują przepisy odsyłające zarówno poprzez sformułowanie „stosuje się przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa”, jak również „stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa”.

Przepisy odsyłające do Ordynacji podatkowej można zakwalifikować do różnych kategorii odesłań, jednak przede wszystkim są to odesłania dynamiczne (odsyłają do aktualnego brzmienia Ordynacji podatkowej), zewnętrzne, numeryczne (rzadziej omowne lub omowno-numeryczne), o charakterze zarówno ogólnym (odesłanie do całego aktu prawnego), jak i szczegółowym (odesłanie do konkretnego działu lub artykułu z Ordynacji podatkowej). W większości przypadków stanowią one odesłania o charakterze pozytywnym. Charakter i cel odesłania należy jednak każdorazowo analizować względem konkretnego przepisu zawartego w ustawie szczegółowej, jednak dostrzegalne jest dążenie do zapewnienia spójności konkretnych regulacji.

Pojęcia „stosowanie” i „odpowiednie stosowanie” nie są pojęciami synonimicznymi, jednak nie można z tego tytułu wyprowadzić wniosku, że mają zupełnie inny zakres, czego przykładem jest projektowana zmiana przepisów u.d.p.

Przeprowadzona analiza z wykorzystaniem wykładni celowościowej oraz podstawowych wnioskowań logicznych pozwala na potwierdzenie tej tezy i w dalszej kolejności przyjęcie, że projektowana regulacja art. 2 ust. 1 pkt 1 lit. a u.d.p. obejmuje swoim zakresem nie tylko opłaty, do których stosuje się przepisy ordynacji podatkowej, ale również opłaty, do których przepisy Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio. 



DR ŁUKASZ

PRESNAROWICZ

specjalista ds. prawno-legislacyjnych w Krajowej Izbie Doradców Podatkowych; asystent badawczo-dydaktyczny w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, e-mail: lukasz.presnarowicz@kidp.pl

Słowa kluczowe

Ordynacja podatkowa, stosowanie przepisów, odpowiednie stosowanie przepisów, ustawa o doradztwie podatkowym.

1_T.j. Dz. U. z 2025 r., poz. 111 ze zm. – dalej jako: o.p.

2_Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz.U. oz. 1471).

3_L. Etel (at. al.), Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, Białystok 2017, s. 20.

4_Druk nr 1729.

5_Zmiana dotycząca art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (t.j. Dz. U. 2021 r., poz. 2117 ze zm.) – dalej jako: u.d.p.

6_T.j. Dz. U. 2016 r., poz. 283 ze zm. – dalej jako: z.t.p.

7_G. Wierczyński, Komentarz do § 1 z.t.p. [w:] J. Warylewski (red.), Zasady techniki prawodawczej. Komentarz do rozporządzenia, Warszawa 2003, s. 16.

8_M. Kokoszczński, Komentarz do § 157 z.t.p. [w:] J. Warylewski (red.), Zasady techniki prawodawczej. Komentarz do rozporządzenia, Warszawa 2003, s. 502.

9_S. Wronkowska, Komentarz do § 157 z.t.p. [w:] S. Wronkowska, M. Zieliński, Komentarz do zasad techniki prawodawczej z dnia 20 czerwca 2002 r., Warszawa 2021, s. 264.

10_J. Nowacki, „Odpowiednie” stosowanie przepisów prawa, Państwo i Prawo, z. 3/1964, s. 373–374.

11_Tak również: W. Patryas, Przepisy o odpowiednim stosowaniu przepisów, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, Rok LXXXIV, z. 3/2022, s. 17.

12_M. Hauser, Przepisy odsyłające. Zagadnienia ogólne, Przegląd Legislacyjny, z. 4/2003, s. 80–84 (oraz przywołana tam literatura).

13_Patrz: J. Nowacki, op. cit., s. 370–371; K. Opałek, J. Wróblewski, Zagadnienia teorii prawa, Warszawa 1969, s. 321.

14_Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz. U. 2025 r., poz. 1131 ze zm. – dalej jako: u.k.a.s.).

15_Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. Prawo geologiczne i górnicze (t.j. Dz. U. z 2024 r., poz. 1290 ze zm.)

16_Ustawa z dnia 20 lipca 2017 r. Prawo wodne (t.j. Dz. U. 2025 r., poz. 960 ze zm. – dalej jako: p.w.).

17_Ustawa z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (t.j. Dz. U. 2025 r., poz. 733 ze zm.).

18_Patrz więcej: Ł. Presnarowicz, Odpowiednie stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej do opłaty za udostępnianie materiałów z zasobu geodezyjnego i kartograficznego, Finanse Komunalne 6/2024.

19_Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. 2025 r., poz. 1483 ze zm. – dalej jako: u.f.p.).

20_A. Michalak, Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz, Warszawa 2012, dostęp LEX.

21_Ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (t.j. Dz. U. 2023 r., poz. 2151 ze zm.).

22_Ustawa z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym (t.j. Dz. U. z 2024 r., poz. 1670 ze zm.).

23_W. Gromski, Hasło „A maiori ad minus wnioskowanie lub argumentacja” [w:] A. Bator (red.), Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny, Warszawa 2008, s. 215.

24_J. Wróblewski, Zasady tworzenia prawa, Warszawa 1989, s. 45.

Zasada

in dubio pro tributario

**w świetle nowelizacji Ordynacji
podatkowej z 2025 roku –
konstytucyjna gwarancja czy pozór
ochrony podatnika?**



*Celem artykułu jest przedstawienie
znaczenia i ewolucji zasady in dubio pro tributario
w prawie podatkowym oraz analiza wprowadzonych
z dniem 28 września 2025 r. zmian Ordynacji
podatkowej¹.*

PROF. DR HAB. ADAM MARIAŃSKI

Streszczenie

W artykule wykazano, że zasada ta – wynikająca wprost z Konstytucji RP – przez wiele lat nie była stosowana w praktyce przez organy podatkowe ani sądy administracyjne, co wymusiło jej wyraźne unormowanie ustawowe. Mimo formalnego rozszerzenia jej zakresu na wątpliwości faktyczne, nowelizacja z 2025 r. nie usuwa dotychczasowych problemów interpretacyjnych. Szeroko ujęte wyjątki ustawowe, w szczególności „ważny interes publiczny”, pozostawiają realną możliwość arbitralnego wyłączenia gwarancji podatnika, co musi prowadzić do uznania tych regulacji za sprzeczne z Konstytucją RP.

Słowa kluczowe: Ordynacja podatkowa, *in dubio pro tributario*, Konstytucja RP, zasada zaufania, interes publiczny, ochrona podatnika.

Abstract

The article discusses the constitutional foundations and practical evolution of the *in dubio pro tributario* principle in Polish tax law, analysing the amendment to the Tax Ordinance effective from 28 September 2025. It argues that although the principle stems directly from the Constitution, its inconsistent application by tax authorities and courts prompted the need for explicit statutory regulation. Despite its codification, broad exceptions, particularly the “public interest” clause, continue to undermine its protective function.

Keywords: Tax Ordinance, *in dubio pro tributario*, legal certainty, public interest, taxpayer protection.

Zasada ta – wynikająca wprost z Konstytucji RP – przez wiele lat nie była stosowana w praktyce.

1. Wprowadzenie

Ustawą z dnia 12 września 2025 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2025 poz. 1417) ustawodawca wprowadził do art. 122 nowy § 2, przewidujący, że w postępowaniu podatkowym wszczętym z urzędu niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego rozstrzyga się na korzyść strony, z zastrzeżeniem trzech wyjątków. Nowelizacja weszła w życie 4 listopada 2025 r., co stanowi kolejny etap ewolucji regulacji zasady *in dubio pro tributario* w polskim systemie prawa podatkowego.

W założeniu art. 122 § 2 o.p. miał uzupełnić już obowiązujący art. 2a, który dotyczy rozstrzygnięcia wątpliwości prawnych na korzyść podatnika. W założeniach projektu nowelizacji miało to poprawić sytuację podatnika.

2. Konstytucyjne podstawy zasady *in dubio pro tributario*

Zasada *in dubio pro tributario* znajduje swoje źródło w kilku fundamentalnych normach konstytucyjnych: art. 2, 84 i 217 Konstytucji RP².

Zasady konstytucyjne są 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 własności³.

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 organy⁴.

Omawiana zasada ma być przede wszystkim gwarancją zapłaty przez podatnika właściwej kwoty daniny (art. 21 § 3 o.p.)⁵, 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

jednak często naruszana przez organy podatkowe oraz pomijana w orzecznictwie sądów administracyjnych. Organy podatkowe i sądy administracyjne przez wiele lat odmawiały jej stosowania, uznając, że nie wynika ona z obowiązujących

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,

Zasada *in dubio pro tributario* znajduje swoje źródło w kilku fundamentalnych normach konstytucyjnych: art. 2, 84 i 217 Konstytucji RP.

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).

Konstytucyjna zasada *in dubio pro tributario* dotyczy zarówno wątpliwości co do prawa, jak i stanu faktycznego. Podobnie jak w przypadku zasady *in dubio pro reo* w postępowaniu karnym, zasada konstytucyjna nie musiałaby być przeniesiona do ustawy, aby można podnosić zarzut jej naruszenia.

3. Geneza ustawowego ujęcia zasady

Konstytucyjna podstawa zasady *in dubio pro tributario* nie budziła wątpliwości w doktrynie prawa podatkowego. Jednak zasada ta była

przepisów proceduralnych. Z tych względów postulowano konieczność jej wprowadzenia do przepisów prawa podatkowego⁶. Nowelizacja z 2016 r. wprowadziła art. 2a, przewidujący stosowanie zasady w przypadku nieusuwalnych wątpliwości co do treści prawa.

Wprowadzenie regulacji dotyczących zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika do Ordynacji miało na celu powtórzenie konstytucyjnej zasady *in dubio pro tributario*. Podstawa ustawowa uniemożliwiłaby organom podatkowym jej pomijanie, a tym samym skutkowałaby koniecznością kontroli jej stosowania przez sądy administracyjne.

W dniu 1.01.2016 r. weszła w życie nowela dodająca art. 2a do Ordynacji, zgodnie z którym niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. Jego wprowadzenie było elementem

interpretacji ogólnej Ministra Finansów z dnia 29.12.2015 r.⁷

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 Ordynacji 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. 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. Ponadto nie ma żadnych uzasadnionych powodów, które uniemożliwiłyby 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 w przepisach ogólnych Ordynacji wynika jego szersze zastosowanie, a zatem rozstrzyganie 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 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 korzystna 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 sytuację, gdy obie interpretacje są korzystne, ale na innym polu działania prawa podatkowego. Wybór jednej spowoduje utratę korzyści płynących z drugiej.

4. Rola zasady *in dubio pro tributario* w procesie wykładni

Zasada konstytucyjna, która została powtórzona w art. 2a Ordynacji, będzie miała zastosowanie, gdy spełnione są łącznie trzy warunki. Po pierwsze, istnieją wątpliwości dotyczące treści przepisów prawa podatkowego. Po drugie, nie jest możliwe rozstrzygnięcie tych wątpliwości. Po trzecie, eliminacja wątpliwości winna prowadzić do przyjęcia najkorzystniejszej dla podatnika interpretacji.

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 sięgania 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 jednoznaczniemu 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 przełamania wyników wykładni, celem uzyskania korzystniejszego dla podatnika rezultatu. Zgodnie ze stanowiskiem NSA wyrażonym w wyr. z 4.06.2020 r.⁸

„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 nieszanowanie 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 sądy orzekające.

Zasada ta winna być stosowana tylko wtedy, gdy wątpliwości są obiektywne. Nie chodzi o wątpliwości interpretatora w konkretnym stanie faktycznym⁹. Jednak wskazanie, jaka interpretacja będzie korzystniejsza dla podatnika, może mieć charakter subiektywny. Powinien on opowiedzieć się za rozwiązaniem, które w jego ocenie jest korzystniejsze, zwłaszcza gdy możliwa jest więcej niż jedna korzystniejsza interpretacja¹⁰.

5. Rozstrzygnięcie wątpliwości faktycznych – wzorzec konstytucyjny

Niestety sposób regulacji zasady w art. 2a Ordynacji umożliwia niektórym składom orzekającym jej pomijanie w procesie kontroli rozstrzygnięć organów podatkowych w zakresie wątpliwości faktycznych. W wyr. z 16.05.2019r.¹¹ 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 niezajomość zakresu jej obowiązywania, nawet

sprzed wprowadzenia art. 2a Ordynacji podatkowej. Tak wyr. NSA z 17.04.2018 r.¹²:

„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 sądy orzecznicze prawidłowo rozpoznają zakres stosowania tej podstawowej zasady prawa podatkowego. Tak np. wyr. NSA z 28.02.2018 r.¹³: „Nie można zawęzić 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 Ordynacji. 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 podatkowy¹⁴. Jeżeli zatem organ podatkowy nie przeprowadzi pełnego postępowania dowodowego, to niedopuszczalne jest wywodzenie negatywnych konsekwencji dla podatnika, ponieważ w takim przypadku nie doszło do udowodnienia okoliczności faktycznych istotnych dla sprawy.

Organy podatkowe są zobowiązane zatem ustalić prawdę obiektywną, ponieważ tylko prawidłowo ustalony stan faktyczny pozwala na wydanie rozstrzygnięcia. Co istotne, organ nie może tego obowiązku przerzucić na stronę,

datkowy przeprowadzi postępowanie podatkowe zgodne z regułami określonymi w Ordynacji i w wyniku tego postępowania nie zostaną rozstrzygnięte istotne dla sprawy okoliczności. W takiej sytuacji wszelkie istniejące wątpliwości mu-

- 1) domniemanie zgodności stanu faktycznego z twierdzeniami podatnika;
- 2) domniemanie prawidłowości subsumcji stanu faktycznego do odpowiedniej normy prawa podatkowego, które wynikają

Obowiązek ustalenia wszelkich okoliczności faktycznych istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy obciąża wyłącznie organ podatkowy.

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 ciążących 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* znajdzie zastosowanie bezpośrednio dopiero wtedy, gdy organ po-

szą 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:

z domniemania prawidłowości rozliczenia podatkowego (art. 21 Ordynacji).

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.

Należy zwrócić uwagę, że uzasadnienie prawne decyzji podatkowej winno zawierać wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji z przytoczeniem przepisów prawa (art. 210 § 4 o.p.). W tym uzasadnieniu organ podatkowy jest zobowiązany przedstawić dokonaną wykładnię przepisów, w tym także w jaki sposób rozstrzygnął wątpliwości. Jest to bardzo istotne w sytuacji, gdy podatnik podnosi kwestię istniejących wątpliwości i konieczności dokonania wykładni uwzględniającej omawianą zasadę. Uzasadnienie faktyczne także powinno odnosić się do rozstrzygnięcia wątpliwości co do oceny stanu faktycznego, dokonywanej po przeprowadzeniu pełnego postępowania dowodowego. Tylko

w sytuacji gdy uzasadnienie decyzji wskazuje na istniejące wątpliwości i sposób ich rozstrzygnięcia, zostanie zrealizowana wyrażona w art. 124 o.p. zasada przekonywania.

(i inne strony). Jak zatem należy rozumieć ten wyjątek, aby nie doszło do niemożliwości stosowania reguły? Uznać trzeba, że chodzi o sytuację, gdy istnieją dwa podmioty

kreowania obowiązku podatkowego. Tym samym na organach stosujących prawo spoczywa obowiązek dokonania wykładni realizującej zasady konstytucyjne¹⁵.

Organ podatkowy jest zobowiązany przedstawić dokonaną wykładnię przepisów, w tym także w jaki sposób rozstrzygnął wątpliwości.

6. Aktualny kształt normatywny

Nowelizacja z 2025 r. stanowiła odpowiedź na długoletni problem nies stosowania zasady w sferze ustaleń faktycznych, gdzie w praktyce powstaje większość sporów. Zgodnie z obowiązującym art. 122 § 2 Ordynacji podatkowej, w postępowaniu wszczętym z urzędu niedające się usunąć wątpliwości faktyczne rozstrzyga się na korzyść strony, z wyjątkiem sytuacji udziału stron o spornych interesach, obowiązku dowodowego strony lub sprzeczności z ważnym interesem publicznym. Jak należy rozumieć obowiązek rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, wskazałem w poprzednim punkcie artykułu.

Zasadnicze wątpliwości budzą wprowadzone wyjątki od tej zasady. Jeżeli chodzi o pierwszy wyjątek, to należy wskazać, że w postępowaniu podatkowym co do zasady mamy dwie strony o spornych interesach: podmiot bierny – organ podatkowy oraz podmiot czynny – podatnika

czynne o sprzecznych interesach, np. dwie osoby trzecie czy współwłaściciele nieruchomości. W takiej sytuacji organ nie może rozstrzygać wątpliwości na korzyść jednej z nich. Jednak i taka interpretacja nie rozwiązuje problemu, bowiem nie wiadomo dalej, jak rozstrzygnąć wątpliwości faktyczne. Na niekorzyść obydwu stron?

Najwięcej wątpliwości budzi przesłanka „ważnego interesu publicznego”. Pojęcie to nie zostało zdefiniowane ustawowo i obejmuje bardzo szeroki zakres. W przypadku przyjęcia literalnej wykładni przepisu, organy podatkowe mogłyby w każdej sytuacji uzasadnić odmowę zastosowania zasady *in dubio pro tributario*, powołując się na ochronę wpływów budżetowych. Jednak taka wykładnia musiałaby prowadzić do uznania nowej normy za sprzeczną z konstytucyjnymi wzorcami tej zasady. Prowadziłoby to do uznania tak określonej zasady za sprzeczną z Konstytucją RP, bowiem pozwalałoby to na dowolne ustalanie stanu faktycznego w celu

Nowelizacja z 2025 r. wymaga zatem takiej wykładni, która przywróci zasadzie jej konstytucyjny sens. W szczególności pojęcie „ważnego interesu publicznego” powinno być interpretowane wąsko – jedynie w przypadkach, gdy zagrożone są dobra nadrzędne, a nie interes fiskalny. Trzeba zatem uznać, że przez „ważny interes publiczny” należy rozumieć wyjątkowe sytuacje, gdy nie jest możliwe ujawnienie dowodów, które pozwalają ustalić nie budzący wątpliwości stan faktyczny. Powstaje jednak pytanie, kto miałby kontrolować podstawę dla takiego odstępstwa od obowiązku zgromadzenia całego materiału dowodowego niezbędnego dla rozstrzygnięcia.

Jeżeli zostałyby zgromadzone wszystkie dowody niezbędne dla ustalenia prawdy obiektywnej, a powstają wątpliwości co do stanu faktycznego, to zawsze je należy rozstrzygnąć na korzyść podatnika. Samo powołanie się na „ważny interes publiczny” nie stanowi podstawy do rozstrzygnięcia na korzyść fiskusa.

7. Konstytucyjna ocena obowiązującej regulacji

Zasada *in dubio pro tributario* stanowi materializację zasady demokratycznego państwa prawnego. Jej ograniczanie poprzez nieostre wyjątki należy uznać za sprzeczne z art. 2 Konstytucji RP. Brak precyzji regulacji podatkowych prowadzi do naruszenia równowagi między państwem a podatnikiem.

Zasada *in dubio pro tributario* jest jedną z podstawowych gwarancji ochrony jednostki w demokratycznym państwie prawnym. Choć obecnie została wyraźnie

przeniesiona do Ordynacji podatkowej, a jej modyfikacje budzą zastrzeżenia, to jej skuteczność zależy przede wszystkim od praktyki jej stosowania. Nowelizacja z 2025 r. powinna być traktowana nie jako finał reformy, lecz jako etap procesu urzeczywistniania konstytucyjnych wartości.

Na zakończenie należy wskazać na typowe konsekwencje takiej „politycznej zabawy” z zasadami konstytucyjnymi. Po raz pierwszy zasada *in dubio pro tributario* została wykorzystana w kampanii prezydenckiej, a drugi raz w tzw. kampanii deregulacyjnej 2025 r.

Takie projekty zwykle nie kończą się dobrym prawem. Zamiast poprawiać sytuację podatnika tylko pogłębiają niejasności co do treści zasady. Sytuacja jest tym bardziej nieakceptowalna, gdy wątpliwości dotyczą zasady rozstrzygania wątpliwości. 📌



**PROF. DR HAB.
ADAM MARIĄŃSKI,
DORADCA PODATKOWY,
ADWOKAT**

Dyrektor Centrum Myśli Podatkowej Uczelni Łazarskiego

Bibliografia

- 1_Brzeziński, B., Nykiel, W. „Zasady ogólne prawa podatkowego”. Przegląd Podatkowy 3 (2002).
- 2_Mariański, A. „Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika, cz. I”. Przegląd Podatkowy 8 (2009).
- 3_Mariański, A. „Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika, cz. II”. Przegląd Podatkowy 10 (2009).
- 4_Mariański, A. Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego. Wydanie II. Warszawa, 2011.
- 5_Mariański, A., red. Ordynacja podatkowa. Komentarz. Warszawa, 2023.
- 6_Mariański A., Nykiel W., Komentarz do art. 217, (w:) M. Safjan, L. Bosek (red.) Konstytucja RP. Tom II, Komentarz do art. 87–243, Warszawa 2016.
- 7_Mączyński, D. „Artykuł 2a OrdPU (in dubio pro tributario) – wzmocnienie czy osłabienie praw podatnika” (w:) Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania, red. A. Gorgol, Warszawa, 2020.
- 1_Dz.U. 2025, poz. 1417.
- 2_A. Mariański, Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika, cz. I, „Przegląd Podatkowy” 2009, Nr 8, s. 22–27 oraz cz. II, „Przegląd Podatkowy” 2009, Nr 10, s. 37–43.
- 3_B. Brzeziński, W. Nykiel, Zasady ogólne prawa podatkowego, „Przegląd podatkowy” 2002, nr 3, s. 10 i n.
- 4_A. Mariański, Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego, Warszawa 2011, Wolters Kluwer, Wydanie II.
- 5_D. Mączyński, Artykuł 2a OrdPU (in dubio pro tributario) – wzmocnienie czy osłabienie praw podatnika (w:) Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania, red. A. Gorgol, Warszawa 2020.
- 6_A. Mariański, op. cit., s. 501–508.
- 7_PK4.8022.44.2015, Legalis.
- 8_II FSK 2131/19, Legalis.
- 9_wyr. NSA z 25.02.2020 r., II FSK 2418/18, Legalis.
- 10_wyr. WSA w Szczecinie z 12.01.2017 r., I SA/Sz 1147/16, Legalis.
- 11_I FSK 2146/16, Legalis.
- 12_I FSK 1002/16, Legalis.
- 13_II FSK 627/16, Legalis.
- 14_Ordynacja podatkowa. Komentarz., red. A. Mariański, Warszawa 2023, s. 747 i n.
- 15_A. Mariański, W. Nykiel, Komentarz do art. 217, (w:) M. Safjan, L. Bosek (red.) Konstytucja RP. Tom II, Komentarz do art. 87–243, Warszawa 2016, s. 1492.

Udzielanie ulg

**w spłacie zobowiązań
podatkowych jako formy
pomocy publicznej
(zagadnienia proceduralne)**



*Przewidziane w ustawie –
Ordynacja podatkowa ulgi w spłacie zobowiązań
podatkowych mogą stanowić formę pomocy
publicznej. Gdy są one adresowane do podmiotów
prowadzących działalność gospodarczą i
dodatkowo spełniają kryteria określone w art.
107 ust. 1 TFUE, ich udzielanie ma miejsce na
szczególnych zasadach.*

PROF. DR HAB. RAFAŁ DOWGIER

Streszczenie

Przewidziane w ustawie – Ordynacja podatkowa ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych mogą stanowić formę pomocy publicznej. Gdy są one adresowane do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą i dodatkowo spełniają kryteria określone w art. 107 ust. 1 TFUE, ich udzielanie ma miejsce na szczególnych zasadach. Celem opracowania jest przedstawienie specyfiki przyznawania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych z uwzględnieniem pewnych ograniczeń wynikających z ogólnego zakazu udzielania pomocy publicznej. Odrębności w tym zakresie prowadzą się przede wszystkim do kwestii proceduralnych zarówno na etapie złożenia wniosku o ulgę, jak i procedowania z nim. Można postawić tezę, że regulacje dotyczące pomocy publicznej stanowią pewne ograniczenie w udzielaniu ulg w spłacie zobowiązań podatkowych przedsiębiorcom.

Wprowadzenie

Uregulowane w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹ ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych są instytucją prawa podatkowego o dużym znaczeniu praktycznym. Stanowią one instrument optymalizacji spłaty zobowiązań (odroczenie, rozłożenie na raty) lub oddłużenia podatnika (umorzenie). Nabierają one szczególnego znaczenia w warunkach pogorszącej się koniunktury gospodarczej, która przekłada się na sytuację

ekonomiczną podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. W tym kontekście należy jednak zastrzec, że udzielanie wskazanych ulg dla tej kategorii podmiotów odbywa się na nieco innych zasadach niż dla ogółu podatników. Związane jest to z pewnymi ograniczeniami wynikającymi z regulacji dotyczących pomocy publicznej.

Powołana zasada wyraża się w treści art. 67b o.p. odnoszącego się do udzielania ulg w spłacie dla podatników prowadzących działalność gospodarczą oraz w przepisach szczególnych, zarówno krajowych, jak i unijnych. Istota tych rozwiązań sprowadza się do realizacji w krajowym porządku prawnym wynikającego z art. 107 ust. 1 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej² generalnego zakazu udzielania pomocy publicznej. Formą takiej pomocy o charakterze negatywnym mogą być preferencje podatkowe, w tym ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, które sprowadzają się do zmniejszenia ciężarów publicznych (prede wszystkim umorzenie)³.

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie wybranych proceduralnych aspektów stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w odniesieniu do podatników, którzy prowadzą działalność gospodarczą.

1. Ulgi w spłacie jako forma pomocy publicznej

Zgodnie z art. 107 ust. 1 TFUE, z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w Traktatach, wszelka pomoc przyznawana przez

państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Z pomocą państwa (publiczną), w rozumieniu tego przepisu mamy więc do czynienia wtedy, gdy:

- a) beneficjentem pomocy jest przedsiębiorca;
- b) jest ona udzielana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów publicznych;
- c) przedsiębiorca uzyskuje korzyść;
- d) korzyść ma charakter selektywny;
- e) pomoc zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji i wymiany handlowej między państwami członkowskimi.

Spełnienie wskazanych wyżej przesłanek oznacza, że mamy do czynienia z pomocą publiczną, której udzielenie, poza pewnymi wyjątkami, jest co do zasady zakazane. Podstawowym celem wskazanego zakazu jest ochrona wolnej konkurencji na rynku unijnym poprzez eliminowanie działań państw członkowskich, które zakłócają lub nawet potencjalnie mogą grozić jej naruszeniem. Istotą konkurencji jest współzawodnictwo niezależnych podmiotów w celu uzyskania przewagi pozwalającej na osiągnięcie maksymalnych korzyści ekonomicznych ze sprzedaży towarów i usług⁴. Analiza art. 107 ust. 1 TFUE opiera się w tym kontekście na badaniu zgodności danego środka pomocy co do jego skutku, a nie formy.

W odniesieniu do preferencji podatkowych, za jakie należy uznać ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych uregulowane w rozdziale 7a działu III o.p., za spełnione należy uznać kryteria wskazane wyżej pod lit. b–c. W każdym indywidualnym przypadku należy natomiast anali-

wodu, 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. W istocie więc

istnienie zakłócenia konkurencji w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, jeżeli państwo przyznaje korzyść finansową przedsiębiorstwu w sektorze zliberalizowanym, gdzie istnieje lub mogłaby istnieć konkurencja. W konsekwencji brak wystąpienia wskazanej przesłanki będzie odno-

Podstawowym celem wskazanego zakazu jest **ochrona wolnej konkurencji** na rynku unijnym poprzez eliminowanie działań państw członkowskich, które zakłócają lub nawet potencjalnie mogą grozić jej naruszeniem.

zować, jaka kategoria podatnika występuje o ulgę – czy jest to podmiot prowadzący działalność gospodarczą oraz czy udzielona ulga może faktycznie lub nawet potencjalnie zakłócać konkurencję i wymianę handlową w ramach UE.

W odniesieniu do tego pierwszego problemu podkreślić należy, że w art. 67b o.p. ustawodawca posługuje się zwrotem „podatnik prowadzący działalność gospodarczą” i jest to pojęcie szersze niż przedsiębiorca w rozumieniu polskiej ustawy systemowej, jaką jest Prawo przedsiębiorców⁵. Wynika to z odmiennej definicji działalności gospodarczej przyjmowanej na potrzeby o.p. oraz Prawa przedsiębiorców. Ta pierwsza ustawa definiuje działalność gospodarczą w szeroki sposób, w istocie spójny z regulacjami unijnymi. Stosownie do art. 3 pkt 9 o.p. rozumie się przez nią każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów ustawy – Prawo przedsiębiorców, w tym wykonywanie wolnego za-

działalność gospodarczą to oferowanie produktów i usług na rynku⁶. Obejmuje ona również działalność rolniczą czy leśną, które w polskim porządku prawnym generalnie wyłączone z regulacji dotyczących działalności gospodarczej.

Odnosząc się z kolei do przesłanki zakłócenia konkurencji i wymiany handlowej między państwami członkowskimi, stwierdzić należy, że stan taki w przypadku oferowania towarów i usług na konkurencyjnym rynku jest standardem. Zgodnie z pkt. 187 Zawiadomienia Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej⁷ uznaje się, że środek przyznany przez państwo zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji, jeżeli może on powodować poprawę pozycji konkurencyjnej beneficjenta w porównaniu z pozycją innych przedsiębiorstw, z którymi beneficjent konkuruje. Ze względów praktycznych zasadniczo uznaje się

sił się w zasadzie jedynie do sytuacji istnienia monopolu prawnego lub naturalnego, a więc przypadków, gdy ze względów prawnych lub faktycznych nie występuje w danym obszarze świadczenia usług czy sprzedaży towarów konkurencja. Jako przykład takiej sytuacji (monopol naturalny) można wskazać prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie usług wodno-ściekowych z wykorzystaniem infrastruktury sieciowej, której zdublowanie przez innego przedsiębiorcę byłoby ekonomicznie nieuzasadnione⁸.

2. Wniosek o udzielenie ulgi

Poza opisanym w art. 67d o.p. przypadkiem stosowania z urzędu umorzenia zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, podstawą prowadzenia postępowania w sprawie ulg w spłacie jest wniosek podatnika.

Wynika to wprost z treści art. 67a o.p. Wniosek taki inicjuje postępowanie pod warunkiem, że spełnia określone prawem wymogi formalne. Określa je przede wszystkim art. 168 § 2 o.p. W końcowej części tego przepisu ustawodawca wskazał na to, że podanie (wniosek) musi czynić zadość innym wymogom ustalonym w przepisach szczególnych. Kwestia ta ma zasadnicze znaczenie w przypadku ubiegania się przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą o ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych.

Podstawą prawną udzielania ulg w spłacie dla wskazanej kategorii podmiotów jest zarówno art. 67a, jak i art. 67b o.p. Są to przepisy wzajemnie się uzupełniające. Pierwszy z nich wskazuje na rodzaje ulg (odroczenie, rozłożenie na raty, umorzenie), tryb (wniosek) oraz przesłanki ich udzielenia (ważny interes podatnika, interes publiczny). Drugi odsyła do ulg określonych w art. 67a o.p., jednocześnie precyzując, że w przypadku podatnika prowadzącego działalność gospodarczą ulgi te mogą:

- a) nie stanowić pomocy publicznej,
- b) stanowić pomoc *de minimis*,
- c) stanowić inny rodzaj pomocy publicznej udzielanej na enumeratywnie określone cele.

Nie są kluczowe w kontekście prowadzonych rozważań szczegółowe kwestie związane z kryteriami, jakie spełnia pomoc *de minimis* lub na jakich mogą być udzielane inne rodzaje pomocy⁹. Wskazana konstrukcja prawna powoduje natomiast to, że w świetle przywołanego art. 168 § 2 o.p. podatnik prowadzący działalność gospodarczą występując o ulgę, musi we wniosku odnieść się bezpośrednio do treści art. 67b o.p. W praktyce oznacza to, że musi on zadeklarować, czy ubiega się o pomoc publiczną, a jeżeli tak, to jakiego rodzaju¹⁰. Brak takiego wskazania powoduje, że wniosek zawiera brak

formalny polegający na niewskazaniu istoty żądania, co kwalifikuje go do objęcia procedurą z art. 169 o.p., a więc wezwaniem do usunięcia braków w terminie 7 dni pod rygorem pozostawienia go bez rozpatrzenia.

Niezależnie od powyższego wskazanie w podaniu, że podatnik ubiega się o pomoc *de minimis* lub inny rodzaj pomocy publicznej skutkuje tym, że powinny być do niego dołączone dodatkowe dokumenty, co wynika z przepisów szczególnych w rozumieniu art. 168 § 2 o.p., jakimi są regulacje ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej¹¹. Stosownie do art. 37 ust. 1 i 2 tej ustawy podmiot ubiegający się o pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie jest zobowiązany do przedstawienia podmiotowi udzielającemu pomocy, wraz z wnioskiem o udzielenie pomocy:

- a) wszystkich zaświadczeń o pomocy *de minimis* oraz pomocy *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie, jakie otrzymał w okresie 3 lat poprzedzających dzień złożenia wniosku o udzielenie pomocy, albo oświadczenia o wielkości tej pomocy otrzymanej w tym okresie, albo oświadczenia o nieotrzymaniu takiej pomocy w tym okresie;
- b) informacji niezbędnych do udzielenia pomocy *de minimis*, dotyczących w szczególności wnioskodawcy i prowadzonej przez niego działalności gospodarczej oraz wielkości i przeznaczenia pomocy publicznej otrzymanej w odniesieniu do tych samych kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą, na pokrycie których ma być przeznaczona pomoc *de minimis*.

Wzory informacji, o których mowa wyżej, określono w stosownych rozporządzeniach Rady Ministrów¹².

Jeżeli podatnik ubiega się o ulgę stanowiącą inny rodzaj pomocy, o którym mowa w art. 67b § 1 pkt 3 o.p., również jest zobowiązany do załączenia do wniosku odpowiednich dokumentów, co wynika wprost z art. 37 ust. 5 p.p.p.p. Są to informacje dotyczące wnioskodawcy i prowadzonej przez niego działalności gospodarczej oraz informacje o otrzymanej pomocy publicznej, zawierające w szczególności wskazanie dnia i podstawy prawnej jej udzielenia, formy i przeznaczenia, albo oświadczenia o nieotrzymaniu pomocy. Wzory tych informacji określiła Rada Ministrów w rozporządzeniu z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż pomoc *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie¹³.

Z art. 37 ust. 7 p.p.p.p. wynika, że do czasu przekazania przez podmiot ubiegający się o pomoc zaświadczeń, oświadczeń lub informacji, o których mowa wyżej, pomoc nie może być udzielona temu podmiotowi. Regulacja ta prowadzi do wniosku, że brak tych dokumentów stanowi przeszkodę w udzieleniu pomocy. Jednakże jak już wskazano, i co znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych, na gruncie regulacji podatkowej przyjmuje się, że ich brak stanowi formalną przeszkodę w nadaniu wnioskowi dalszego biegu. W szczególności, zgodnie z poglądem prawnym wyrażonym w wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 17 grudnia 2019 r.¹⁴, w sytuacji gdy przepisy prawa wymagają dołączenia do wniosku ściśle określonych w formie lub treści załączników, które mają na celu potwierdzenie zasadności tego wniosku, wówczas braki tych załączników – co do formy lub co do treści – należy traktować na równi z brakami formalnymi samego wniosku.

3. Weryfikacja przesłanek udzielenia ulgi

Generalnie przesłanki udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych określa art. 67a o.p. Zgodnie z nim, w przypadku ulg stosowanych z wniosku, są to ważny inte-

ro jeżeli organ stwierdzi istnienie ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, w kolejnym etapie ustala, czy wnioskodawca jest podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą. Ustalenie, że wniosek pochodzi od takiego podmiotu, skutkuje tym, że dalsze po-

Odnosząc się do powołanych wyżej orzeczeń, stwierdzić należy, że art. 67b o.p. nie wprowadza odrębnej kategorii ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Wprost odsyła on do ulg, określonych w art. 67a o.p. Przepis ten wskazuje, o czym już wspomniano, na kategorie ulg, ale

Udzielenie pomocy zawsze warunkuje wystąpienie ważnego interesu publicznego lub interesu podatnika, gdyż w przeciwnym przypadku do zastosowania ulgi nie dojdzie.

res podatnika lub interes publiczny. Te niedookreślone pojęcia zostały wypełnione bogatym orzecznictwem sądów administracyjnych¹⁵. W przypadku wniosku o ulgę składanego przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą wskazane przesłanki jej udzielenia nie zmieniają się, przy czym za dodatkowe kryterium należy uznać wymogi związane z dopuszczalnością udzielenia pomocy publicznej. Na tym tle w orzecznictwie sądów administracyjnych zaistniał problem, który można sprawdzić do pytania, czy organ podatkowy powinien weryfikować dopuszczalność udzielenia ulgi w świetle przepisów o pomocy publicznej w przypadku, gdy nie zachodzi przesłanka ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego? W tym kontekście można wskazać na dominującą linię orzeczniczą, w świetle której skoro organ nie może udzielić ulgi ze względu na brak wymienionych w art. 67a § 1 o.p. przesłanek, to nie ma podstaw do zastosowania przepisów regulujących pomoc publiczną. Dope-

stępowanie w sprawie udzielenia ulgi w spłacie powinno być prowadzone z uwzględnieniem przepisów regulujących pomoc publiczną¹⁶.

Jednak można spotkać się i z takim poglądem, wedle którego analiza regulacji z zakresu pomocy publicznej powinna poprzedzać weryfikację ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. Jak wskazano w wyroku NSA z dnia 5 marca 2024 r.¹⁷, „Ustawodawca podzielił ulgi dla przedsiębiorcy na dwie grupy: niestanowiące pomocy publicznej i stanowiące pomoc publiczną, te ostatnie zaś podzielił na takie, które: stanowią pomoc de minimis i są inną pomocą publiczną. Taki podział obciążuje organ podatkowy do ustalenia w pierwszej kolejności, jakiego charakteru dotyczy wnioski, w dalszej kolejności zaś, czy ewentualna pomoc jest dopuszczalna w świetle wspólnotowych i krajowych przepisów regulujących dopuszczalność udzielania pomocy publicznej, a następnie dopiero, czy ten konkretny wnioskodawca spełnia warunki do zastosowania określonej ulgi”.

także tryb ich przyznawania (wnioski) oraz przesłanki ich udzielania (ważny interes podatnika lub interes publiczny). Art. 67b nie stanowi więc samodzielnej podstawy udzielania ulg wobec podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, lecz jedynie wprowadza dodatkowe warunki, które w tym zakresie muszą być spełnione, wynikające z regulacji dotyczących pomocy publicznej. Udzielenie pomocy zawsze warunkuje wystąpienie ważnego interesu publicznego lub interesu podatnika, gdyż w przeciwnym przypadku do zastosowania ulgi nie dojdzie. Brak przesłanki udzielenia ulgi z art. 67a o.p. powoduje, że ulga nie może być udzielona, co czyni bezprzedmiotowym analizę jej dopuszczalności w świetle regulacji dotyczących pomocy publicznej.

Wnioski

Zaprezentowane w niniejszym opracowaniu rozważania prowadzą do wniosku, że w przypadku wniosków

o ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych składanych przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą istotną rolę odgrywają regulacje z zakresu pomocy publicznej. Ich źródłem są zarówno przepisy krajowe – podatkowe (art. 67b o.p.) oraz z zakresu pomocy publicznej (art. 37 p.p.p.p.), jak i unijne – art. 107 TFUE i stosowne rozporządzenia Komisji dotyczące poszczególnych rodzajów pomocy. Zastosowanie tych regulacji powoduje, że już na etapie składania wniosku o ulgę podmiot prowadzący działalność gospodarczą zobowiązany jest do uwzględnienia w nim dodatkowych informacji związanych z tym, czy ubiega się o pomoc publiczną, a jeżeli tak, to jakiego rodzaju. Elementem wniosku przy ubieganiu się o pomoc publiczną są też określone prawem formularze informacji, a także zaświadczenia i oświadczenia. Należy je traktować jak integralną część wniosku, a zatem braki w tym zakresie powinny być klasyfikowane jako braki formalne podania w rozumieniu art. 169 § 1 w zw. z art. 168 § 2 o.p.

Złożenie prawidłowego wniosku inicjuje postępowanie, którego przedmiotem jest przede wszystkim analiza przesłanek udzielenia ulgi. Przesłanki te w podstawowym zakresie wskazano w art. 67a o.p. Są to więc ważny interes podatnika lub interes publiczny. Dopiero ich zaistnienie, w ramach uznania administracyjnego, umożliwia wydanie pozytywnej decyzji w przedmiocie ulgi. Gdy jej adresatem jest podmiot prowadzący działalność gospodarczą, wymaga to dodatkowej analizy dopuszczalności udzielenia ulgi w świetle regulacji dotyczących pomocy publicznej, do których nawiązano w art. 67b o.p. Brak wystąpienia przesłanek do zastosowania ulgi w postaci ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego czyni bezprzedmiotowym analizę regulacji z zakresu pomocy publicz-

nej. Pomoc publiczna nie może być bowiem udzielona, gdy te podstawowe przesłanki nie zachodzą. 📌



**PROF. DR HAB.
RAFAŁ DOWGIER**

Autor jest dr. hab. nauk prawnych, profesorem w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Słowa kluczowe

podatki, ulgi w spłacie, pomoc publiczna, przedsiębiorca

Bibliografia

- 1_Brzeziński, B., Nykiel, W. „Zasady ogólne prawa podatkowego”. Przegląd Podatkowy 3 (2002).
- 2_Mariański, A. „Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika, cz. I”. Przegląd Podatkowy 8 (2009).
- 3_Mariański, A. „Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika, cz. II”. Przegląd Podatkowy 10 (2009).
- 4_Mariański, A. „Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego”. Wydanie II. Warszawa, 2011.
- 5_Mariański, A., red. „Ordynacja podatkowa. Komentarz”. Warszawa, 2023.
- 6_Mariański A., Nykiel W., „Komentarz do art. 217”, (w:) M. Safjan, L. Bosek (red.) Konstytucja RP. Tom II, Komentarz do art. 87–243, Warszawa 2016.
- 7_Mączyński, D. „Artykuł 2a OrdPU (in dubio pro tributario) – wzmocnienie czy osłabienie praw podatnika” (w:) Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania, red. A. Gorgol. Warszawa, 2020.

1_Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm. – dalej zwana o.p.

2_Dz. Urz. UE z 7.06.2016 r., C 202.

3_Szerzej zob. P. Marquardt, Pomoc publiczna dla małych i średnich przedsiębiorców, Warszawa 2007, s. 39.

4_R. Dowgier, Wpływ regulacji dotyczących pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego, Białystok 2015, s.33.

5_Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2025 r. poz. 1480 ze zm.).

6_Wyrok ETS z dnia 11 lipca 2006 r., C-205/03, Federación Española de Empresas de Tecnología Sanitaria (FENIN) przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich, EU:C:2006:453, pkt 26.

7_Dz. Urz. UE z 2016 r., C 262.

8_Szerzej zob. Finansowanie działalności wodno-kanalizacyjnej a pomoc publiczna, <https://uokik.gov.pl/wyjasnienia-wzory-oraz-pomocne-pliki> (dostęp z 17.11.2025 r.).

9_Szerzej w tym zakresie zob. L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, W. Stachurski, K. Teszner, Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119 zsk, Warszawa 2022, s. 766–777.

10_Por. wyrok NSA z dnia 8 sierpnia 2023 r. (sygn. akt III FSK 1321/22), LEX nr 3615974.

11_Dz.U. z 2025 r. poz. 468 ze zm. – dalej powoływana jako p.p.p.p.

12_Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc de minimis (Dz.U. z 2024 r. poz. 40 ze zm.) oraz rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 czerwca 2010 r. w sprawie informacji składanych przez podmioty ubiegające się o pomoc de minimis w rolnictwie lub rybołówstwie (Dz.U. z 2010 r. Nr 21, poz. 810 ze zm.).

13_Dz.U. z 2010 r. Nr 53, poz. 312.

14_Sygn. akt I SA/Bd 448/19, LEX nr 2768221.

15_Szerzej zob. L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, W. Stachurski, K. Teszner, Ordynacja ..., op. cit., s. 516–520.

16_Zob. np. wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2024 r. (sygn. akt III FSK 93/22), LEX nr 3734369 oraz wyrok NSA z dnia 20 czerwca 2024 r. (sygn. akt III FSK 1148/22), LEX nr 3749974.

17_Sygn. akt III FSK 4790/21, LEX nr 3734544.

Wydłużenie terminu

przedawnienia

zobowiązania podatkowego



Wprowadzenie możliwości wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku ze skorygowaniem deklaracji w niedługim okresie przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego skutkować będzie skuteczną weryfikacją rozliczenia przez organ podatkowy czy wydłużeniem czasu na wydanie decyzji wymiarowej?

ANNA JĘCEK

Wprowadzenie

Istota przedawnienia zobowiązania podatkowego sprowadza się co do zasady do czasookresu, jaki został wskazany w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, tj. 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Funkcjonuje on w niezmienionej formie od 27 lat, chociaż niejednokrotnie stanowił zainteresowanie ustawodawcy w kierunku jego zmiany. Oprócz podstawowego okresu przedawnienia ustawa określa inny moment liczenia przedawnienia zobowiązania podatkowego:

- w przypadku podatnika podatku dochodowego od osób prawnych powstałego w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek (§ 1a ww. artykułu) oraz
- w przypadku podatnika podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego opodatkowaniu wyrównawczemu na podstawie przepisów ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym (§ 1b ww. artykułu).

Z powyższej normy prawnej wynika, że podatnikowi do momentu przedawnienia zobowiązania podatkowego przysługuje ustawowe uprawnienie do korygowania uprzednio złożonej deklaracji, co wynika wprost z art. 3 pkt 5 Ordynacji podatkowej. A zatem to podatnik decyduje, w którym momencie i ile razy w ciągu 5-letniego okresu zamierza skorzystać z rzeczowego prawa. Niemniej warunkiem *sine qua non* są księgi podatkowe prowadzone w sposób rzetelny i niewadliwy, dopóki organ podatkowy nie przedstawi dowodu przeciwnego.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 25 maja 2023 r., sygn. akt I FSK 227/19, zasadnie uznał, że

z postanowień zawartych w art. 193 Ordynacji podatkowej wynika *domniemanie, zgodnie z którym księgi podatkowe stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. Chroni ono podatnika do czasu zakwestionowania ich rzetelności lub niewadliwości. Wniośki płynące z domniemań prawnych mogą być kwestionowane tylko poprzez przeprowadzenie przeciwdowodu. Komentowany przepis daje zatem podatnikowi bardzo poważny przywilej w postaci zagwarantowania, iż określenie zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy nie zostanie dokonane odmiennie, niż wynika to z rzetelnej i niewadliwej księgi podatkowej. Wyłącznie uprzednie wzruszenie domniemania zgodności księgi z prawdą otwiera organowi podatkowemu możliwość dokonania swobodnej oceny księgi. Samo zaś podawanie przez organ podatkowy w wątpliwość księgi podatkowej, np. na podstawie sprzeczności ekonomicznych, nie wystarczy do obalenia domniemania. Wzruszenie domniemania związane z księgami podatkowymi następuje poprzez zakwestionowanie podstawy domniemania, czyli niewadliwości lub rzetelności.*

Z art. 35 ust. 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2025 r. poz. 1131, z późn. zm.) wynika, że organy KAS wykonują swoje zadania w szczególności przy wykorzystaniu następujących baz danych:

- 1) Centralnego Rejestru Danych Podatkowych (CRDP);
- 2) Platformy Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (PUESC);
- 3) e-Urzędu Skarbowego.

Należy podkreślić, że *Nie są to systemy stosowane wyłącznie, na co wskazuje użycie w art. 35 ust. 1 zwrotu „w szczególności”, aczkolwiek są preferowane przez prawodawcę¹, bowiem służą organom*

KAS do realizacji ich strategicznych zadań (związanych z rozpoznawaniem, zapobieganiem, wykrywaniem i zwalczaniem czynów zabronionych). Pomimo dostępnych systemów informatycznych prawodawca decyduje się na wprowadzenie nowej regulacji mającej „charakter wspierający pobór podatków”².

Zgodnie z projektem ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (wpisanym do Wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów pod nr UD196) projektodawca dodał artykuł 70f Ordynacji podatkowej skutkujący wydłużeniem terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych w związku ze złożeniem korekty deklaracji w okresie krótszym niż 12 miesięcy przed upływem terminu przedawnienia.

Zarówno w formularzu „Ocena Skutków Regulacji” z dnia 4.08.2025 r. w pkt 15, jak i w uzasadnieniu „Autopoprawka do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (UD196)” z dnia 22 października 2025 r. wskazano, że W przypadku korygowania przez podatników deklaracji w ostatniej fazie biegu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, organy podatkowe są pozbawione możliwości dokonania skutecznej weryfikacji rozliczenia i wydania decyzji wymiarowej w przypadku zakwestionowania prawidłowości złożonej korekty.

Czy zatem za nadrzędny cel projektowanej zmiany legislacyjnej można uznać poprawę relacji między podatnikami i organami podatkowymi w sytuacji, gdy termin egzekwowania należności publicznoprawnej wydłuża się o kolejny rok?

Prawodawca argumentuje, że jest to środek do ograniczenia nierównej sytuacji podatników, którzy w ustawowych terminach składają prawidłowe i kompletne deklaracje podatkowe w stosunku do tych, którzy dokonują tej czynności w krótkim okresie przed upływem przedawnienia (stosując mechanizm agresywnej optymalizacji podatkowej).

PRZYKŁAD³

Podatnik zwleka ze złożeniem korekty do końca okresu przedawnienia celem uniemożliwienia zweryfikowania przez organ podatkowy rozliczenia. W sytuacji, gdy w wyniku złożonej korekty powstaje nadpłata, zgodnie z obowiązującymi przepisami (art. 79 § 3 Ordynacji podatkowej) organ podatkowy może wydać decyzję w sprawie stwierdzenia nadpłaty po upływie terminu przedawnienia na wniosek złożony przed upływem terminu przedawnienia, jednak organ podatkowy nie ma prawa do weryfikacji zobowiązania podatkowego.

W związku z zapobieżeniem nadużyciom ze strony podatników, wprowadzana instytucja ma być ograniczona do ściśle wymienionych przypadków:

1. zmniejszenie wysokości podatku,
2. wykazanie lub zwiększenie wysokości zwrotu podatku lub podatku naliczonego albo nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych,
3. wykazanie lub zwiększenie wysokości straty.

W zasadzie oznacza to, że do 5 lat, o których mowa w art. 70 § 1, dodaje się 12 miesięcy, w wyniku czego wydłużony okres przedawnienia wyniesie 6 lat. Jednakże reguła ta nie będzie „sztywna”, ponieważ w sytuacji, gdy podatnik złoży każdą kolejną korektę w trakcie biegu „dodatkowego” roku przedawnienia, to termin ten ponownie wydłuży się o rok (wówczas

może dochodzić do tzw. mechanizmu wielokrotnego przedłużania terminu przedawnienia). Nadto, w wydłużonym okresie będą mogły mieć zastosowanie przesłanki zawieszające lub przerywające bieg, wskazane w przepisach Ordynacji podatkowej.

Czy zatem uzasadniona jest teza, że wydłużenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego niesie ze sobą zagrożenie związane z pozornością i automatyzacją działania organu podatkowego wobec podatnika, bowiem każda kolejna korekta może stanowić podstawę do „dodatkowego” roku przedawnienia. Jakie znaczenie ma w tej sytuacji zasada zaufania do organów podatkowych, wynikająca z art. 121 Ordynacji podatkowej?

W tym też zakresie wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 14 września 2018 r., sygn. akt I FSK 1141/16, podkreślając, że *Jeżeli czynności podatnika nie stanowią nadużycia prawa, lecz są wynikiem błędnej wykładni, czy też omyłki, (...) zasada proporcjonalności sprzeciwia się pozbawieniu podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego. Zasada ta jest bowiem jedną z głównych zasad prawa wspólnotowego. Do zasady tej odwołuje się też Dyrektywa 112 w pkt 65 Preambuły. Wynika ona też z art. 32 Konstytucji RP.*

Z definicji legalnej, określonej w art. 5 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług⁴, wynika, że „nadużycie prawa” ma miejsce w sytuacjach, gdy strona podejmuje prawnie dozwolone działania dla celów innych, niż przewidziane przez ustawodawcę. Każde prawo podmiotowe, w tym prawo do sądu, przyznane jest przez normę prawną w celu ochrony interesów uprawnionego. Prawo to winno być jednak wykonywane zgodnie z celem, na który zostało przyznane. W konsekwencji zachowanie, które formalnie zgodne jest z literą prawa, lecz sprzeciwia się jej sensowi, nie może zasługiwać na ochronę (por. postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 października 2025 r., sygn. akt III FZ 532/25).

Nadużyciem prawa jest zatem wykorzystywanie instytucji procesowej wbrew jej funkcji i celowi. Funkcją i celem postępowania sądownoadministracyjnego jest rozstrzygnięcie sporu między stronami co do legalności działania lub bezczynności (przewlekłości) organu administracji publicznej, rzutujących na prawa lub obowiązki strony (postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 maja 2025 r., sygn. akt III FZ 236/25).

W konsekwencji nie można w sposób automatyczny stwierdzić, że w każdym przypadku podatnik będzie działał w „złej wierze” bądź dopuścił się oszustwa podatkowego. Natomiast musi mieć na względzie zasadę rzymską, że *Male nostro iure uti non debemus*.

Prawo do złożenia korekty deklaracji na poziomie unijnym

Niewątpliwie zasadność złożenia korekty deklaracji oraz jej wpływ na przedawnienie zobowiązania podatkowego była przedmiotem wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 8 maja 2008 r. o sygn. C-95/07 i C-96/07 w połączonych sprawach: *Ecotrade SpA v. Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3*. Pytania prejudycjalne skierowane przez sąd włoski (przeformułowane przez Trybunał Sprawiedliwości) dotyczyły zgodności:

- 1) czy art. 17, 18 ust. 2 i 3 oraz art. 21 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy sprzeciwiają się wprowadzeniu terminu zawitego na wykonanie prawa do odliczenia podatku VAT, takiego jak przewidziany w przepisach krajowych, których dotyczy sprawa przed sądem krajowym, w przypadku stosowania systemu odwrotnego obciążenia (zwanego dalej „terminem zawitym”),
- 2) czy art. 18 ust. 1 lit. d) i art. 22 tej dyrektywy sprzeciwiają się praktyce korygowania deklaracji i odzyskiwania podatku VAT, w ramach której sankcją z tytułu nieprawidłowości w księgach

rachunkowych i w deklaracjach, takich jak występujące w sprawach przed sądem krajowym, jest odmowa przyznania prawa do odliczenia w przypadku stosowania wspomnianego systemu odwrotnego obciążenia (zwanego dalej „praktyką korygowania i odzyskiwania”)⁵.

W granicach pierwszego zagadnienia Trybunał Sprawiedliwości odniósł się do trzech podstawowych zasad:

- 1) zasady równoważności,
- 2) zasady skuteczności,
- 3) zasady pewności prawa.

Wedle zasady równoważności terminy lub jakiegokolwiek inne wymogi formalne powinny mieć zastosowanie w taki sam sposób do analogicznych praw w zakresie podatków wynikających z prawa krajowego i z prawa wspólnotowego.

Natomiast zgodnie z zasadą skuteczności termin na odliczenie nie może praktycznie uniemożliwiać lub nadmiernie utrudniać wykonywania prawa do odliczenia. W ocenie Trybunału dwuletni termin zawity sam w sobie nie jest bowiem w stanie praktycznie uniemożliwić lub nadmiernie utrudnić wykonywania prawa do odliczenia. Fakt, że termin, który przysługuje organowi podatkowemu na przystąpienie do odzyskania niezapłaconego podatku VAT, przekracza termin przyznany podatnikowi na wykonanie prawa do odliczenia, tego również nie zmienia. Trybunał wskazał, że możliwość wykonywania prawa do odliczenia bez żadnego ograniczenia w czasie byłaby sprzeczna z zasadą pewności prawa (sama teza forsowana przez Ecotrade, iż prawo do odliczenia nie może być ograniczone żadnym terminem zawitym, jest nie do przyjęcia).

W kwestii drugiej Trybunał Sprawiedliwości uznał, że chociaż art. 18 ust. 1 lit. d) „szóstej dyrektywy”⁶ rzeczywiście pozwala państwowym członkowskim na określenie formalności dotyczących wykonywania prawa do odliczenia w przypadku odwrotnego

obciążenia, to jednak ich naruszenie przez podatnika nie może pozbawić go tego prawa.

Powołane orzeczenie unijne chociaż zapadło na kanwie uprzednio obowiązującej „szóstej dyrektywy”, to Naczelny Sąd Administracyjny wielokrotnie prezentował je w orzeczeniach krajowych, rozstrzygających prawne możliwości odliczenia podatku VAT oraz jego utraty ze względu na niedopełnienie przez podatnika obowiązków o charakterze formalno-prawnym (m.in. wyroki: z dnia 24 stycznia 2023 r., sygn. akt I FSK 1812/18; z dnia 15 grudnia 2021 r., sygn. akt I FSK 1035/18; z dnia 21 września 2015 r., sygn. akt I FSK 849/14; z dnia 19 grudnia 2014 r., sygn. akt I FSK 1832/13).

Wymaga podkreślenia, że w wielu krajach podstawowy okres przedawnienia zobowiązania podatkowego (określony w odpowiedniku polskiej Ordynacji podatkowej) jest niższy w porównaniu do Polski, np. we Włoszech okres przedawnienia zobowiązania podatkowego wynosi 4 lata, w Czechach to 3 lata (§ 148 ust. 1 *Zákon* z dnia 22 lipca 2009 r. *daňový řád*), a w Estonii wynosi 3 lata/maksymalnie 5 lat (ten ostatni ma zastosowanie w przypadku umyślnego niezapłacenia lub potrącenia kwoty podatku, w tym w przypadku popełnienia przestępstwa, co wynika z art. 98 ust. 1 *Maksukorralduse seadus* z dnia 20 lutego 2002 r.).

Nie ulega wątpliwości, że polskie organy podatkowe w zakresie weryfikacji i rozliczenia złożonej „korekty deklaracji” zobowiązane są do respektowania konstytucyjnych zasad prawa, takich jak zasada proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP), demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP), w tym zasady zaufania, a także zasady efektywności prawa unijnego (art. 91 ust. 3 Konstytucji RP).

Zatem w przypadku analizy skorygowanej deklaracji nie mogą wyłącznie przemawiać względy fiskalne, tj. konieczności zapewnienia organom

podatkowym możliwości kontroli prawidłowości rozliczeń podatku poprzez wydłużenie dodatkowego okresu. Wpływ na skuteczną weryfikację rozliczenia będzie zależeć przede wszystkim od dochowania należytej staranności przez podatnika przy sporządzaniu korekty deklaracji oraz dążenia organu podatkowego do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej (art. 122 Ordynacji podatkowej).

Pierwotnie ustalony termin wejścia w życie zmienionej ustawy przewidziano na 1 lipca 2026 r. Tymczasem, za pismem nr DTS3.8010.2.2024 z dnia 23 października 2025 r. Minister Finansów i Gospodarki zgłosił autopoprawkę do ww. projektu polegającą na zapewnieniu dodatkowego 6-miesięcznego *vacatio legis*. Tym samym moment obowiązywania art. 70f Ordynacji podatkowej przesunięto o kolejne pół roku, tj. od dnia 1 stycznia 2027 r. ↪



ANNA JĘCEK
DORADCA PODATKOWY

1_A. Melenzini (red.), K. Teszner (red.), Ustawa o Krajowej Administracji. Komentarz, WKP 2024.

2_Pismo nr DTS3.8010.2.2024 z dnia 23 października 2025 r., Projekt z dnia 22 października 2025 r. Autopoprawka do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (UD196).

3_Uzasadnienie – I. Część ogólna/ Potrzeba i cel wydania ustawy, pkt 15, s. 29.

4_Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2025 poz. 775, z późn. zm.).

5_Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 8 maja 2008 r., sygn. akt: C-95/07 i C-96/07, LEX nr 420564.

6_Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej.

**Kilka uwag o działaniu
zasady zaufania zobowiązującej
organ do zrekompensowania
podatnikowi**

skutków błędnej decyzji



*Jest rzeczą oczywistą, że działanie zasady
zaufania do organu nakazuje organowi
doprowadzić do zrekompensowania własnego
błędu spowodowanego niewłaściwym
zastosowaniem prawa materialnego. Czy jednak
w praktyce jest to takie oczywiste?*

IWONA SKROK

**NSA uznał, że organ
podatkowy był zainteresowany
wyłącznie pobraniem jak
największego podatku, a nie liczył
się zupełnie z obowiązującymi
przepisami prawa. Jednocześnie
Sąd orzekł, że organ administracji
publicznej naruszył zasadę
z art. 121 Ordynacji podatkowej
przez dokonanie nieżycziwej
dla podatnika interpretacji.**

Jest rzeczą oczywistą, że działanie zasady zaufania do organu nakazuje organowi doprowadzić do zrekompensowania własnego błędu spowodowanego niewłaściwym zastosowaniem prawa materialnego. Czy jednak w praktyce jest to takie oczywiste? Przedmiotem moich rozważań jest problem, jaki napotkał podatnik w odzyskaniu nadpłaty podatku VAT powstałej w związku z błędnym określeniem zobowiązania podatkowego przez organ oraz związanym z tym żądaniem organu skorygowania deklaracji następujących po okresie objętym decyzją.

„W zetknięciu z bezduszną machiną administracji to właśnie sądy administracyjne, na czele z Naczelnym Sądem Administracyjnym, powinny stać na straży praworządności i korygować błędne działania administracji”¹. NSA uznał, że organ podatkowy był zainteresowany wyłącznie pobraniem jak największego podatku, a nie liczył się zupełnie z obowiązującymi przepisami prawa. Jednocześnie Sąd orzekł, że organ administracji publicznej naruszył zasadę z art. 121 Ordynacji podatkowej przez dokonanie nieżycziwej dla podatnika interpretacji. Czy podatnik, który wnioskuje o zwrot nadpłaty, do powstania której przyczynił się organ, może liczyć na działanie organu w przedmiocie zwrotu bez konieczności prowadzenia kolejnego sporu sądowego? Czy w demokratycznym państwie prawa dopuszczalne jest przerzucenie konsekwencji błędów organów na podatnika? W mojej opinii utrudnianie zwrotu nadpłaty w takich sytuacjach wraz z jej

oprocetowaniem jest co najmniej nieżycziwością, na którą wskazuje NSA. Nadpłata w sprawie, którą rozważam w niniejszym artykule, powinna w mojej opinii zostać zwrócona z urzędu, bowiem organ ma obowiązek zwrócić podatek, który wymierzył bezprawnie.

Sprawa dotyczy podatnika VAT, który odliczył podatek naliczony w deklaracji VAT za miesiąc styczeń 2018 roku, co w rozliczeniu z budżetem spowodowało powstanie znacznej nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Podatnik zadysponował w pierwotnej deklaracji podatkowej za miesiące od stycznia do kwietnia 2018 roku tę nadwyżkę jako nadwyżkę do rozliczenia w następnych okresach rozliczeniowych (dalej określam tę nadwyżkę jako „nadwyżkę do przeniesienia”).

Organ kontroli skarbowej wszczął kontrolę celno-skarbową za wy-

brany okres od stycznia do kwietnia 2018 roku, w której zakwestionował odliczenie VAT ujęte w rozliczeniu m-ca stycznia 2018 roku i w konsekwencji zmienił rozliczenie deklaratoryjne do miesiąca kwietnia 2018 roku w ten sposób, że w miejsce deklarowanych nadwyżek do przeniesienia określił zobowiązania podatkowe. Rozliczenie miesiąca kwietnia 2018 eliminowało zadeklarowaną uprzednio nadwyżkę do przeniesienia.

Odwołanie od decyzji nie przyniosło zakończenia sporu, w jego wyniku doszło do wydania ostatecznej decyzji (utrzymującej decyzję organu instancji), o której został powiadomiony właściwy miejscowo urząd skarbowy w zakresie VAT, który wezwał podatnika do dokonania korekt w trybie czynności sprawdzających następnych okresów rozliczeniowych, nieobjętych

decyzją. W treści wezwania organ powołał się wprost na to, że żądanie wiąże się z wykonaniem decyzji ostatecznej.

Pouczenia o konsekwencjach dla podatnika niezłożenia korekt sprawiły, że podatnik obawiając się owych konsekwencji, skorygował deklaracje nieobjęte decyzją poczynawszy od maja 2018 roku, wyłączając z rozliczeń nadwyżkę do przeniesienia wynikającą z pierwotnej deklaracji za miesiąc kwiecień

okres złożonych na żądanie organu podatkowego korekt deklaracji okoliczności zawieszenia czy przerwania biegu terminu przedawnienia nie wystąpiły i do okresu tego co do zasady obowiązywał 5-letni okres przedawnienia, który upływał wraz z 31.12.2023 roku.

Gdy po wieloletnim sporze przed sądami administracyjnymi zakończonym w 2025 roku uchYLENIEM decyzji obu instancji (sąd nie zakończył postępowania jego

że kwoty zapłacone przez podatnika wiązały się z wykonaniem decyzji, która została uchylona.

Organ podatkowy zakwestionował możliwość powrotnego skorygowania deklaracji i wskazał na to, iż korekty są bezskuteczne z uwagi na przedawnienie zobowiązań podatkowych, jakie zostały zadeklarowane w pierwszej deklaracji korygującej, złożonej w toku sporu na żądanie organu. Nie zaproponował żadnego rozwiązania.

Wydaje się, że przy okazji przebudowy instytucji czynności sprawdzających, nad którą pracuje Ministerstwo Finansów, sytuacja podatnika wystarczająco starannego, **powinna wprost z przepisów wykluczać takie negatywne następstwa i tworzyć zachętę do zastosowania się do wezwania i złożenia żądanych korekt bez obawy o utratę uprawnień podatnika.**

2018 roku, bowiem tej nadwyżki nie określała wydana decyzja ostateczna (rozliczenie miesiąca kwietnia 2018 roku zamykało zobowiązanie podatkowe). Ze skorygowanych deklaracji od maja 2018 r. wynikały zobowiązania podatkowe, które podatnik uregulował wraz z należnymi od powstałych zaległości odsetkami.

Nie może umknąć uwadze to, że o ile za okresy objęte decyzją wobec złożenia na nią skargi do sądu administracyjnego doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania, o tyle za

umorzeniem) sprawa powróciła do organu podatkowego, pojawiły się pytania o procedurę odzyskania kwot zapłaconych przez niego w związku z uchYLENIEM decyzji. Zakończenie sporu decyzją, jak się wydaje, powinno prowadzić do zwrotu zapłaconych nienależnie kwot podatku niezależnie od tego, czy mowa o wpłatach na poczet uchylonej decyzji czy o wpłatach z tytułu skorygowanych deklaracji podatkowych, które, co oczywiste, wiązały się z rozliczeniem stanu, jaki pojawił się w związku z decyzją ostateczną. Krótko mówiąc, należy zgodzić się,

Przy tak nakreślonym stanie faktycznym sprawy spróbuję udzielić odpowiedzi na pytanie, czy sytuacja złożenia korekt deklaracji na żądanie organu podatkowego powinna doczekać się ochrony. Innymi słowy czy działania organu żądające korekt, do których dostosował się podatnik, mogą doprowadzić do negatywnych następstw, których skutkami może być obarczony podatnik. Wydaje się, że przy okazji przebudowy instytucji czynności sprawdzających, nad którą pracuje Ministerstwo Finansów, sytuacja podatnika wystarczająco

starannego powinna wprost z przepisów wykluczać takie negatywne następstwa i tworzyć zachętę do zastosowania się do wezwania i złożenia żądanych korekt bez obawy o utratę uprawnień podatnika. Stawiam więc postulat o to, by przy okazji nowelizacji, która obejmie i tę instytucję, podatkowici zagwarantować, że dokonanie przez podatnika korekt deklaracji na żądanie organu wystosowane w czynnościach sprawdzających nie może mu szkodzić.

Przechodząc na grunt analizowanej sprawy, należy wskazać, że gdy sąd administracyjny uchylił decyzje organów obu instancji, sprawa wróciła do jej zakończenia we wszczętym postępowaniu podatkowym. Podatnikowi pozostaje możliwość zmiany dyspozycji z nadwyżki do przeniesienia na nadwyżkę do zwrotu na rachunek bankowy. Ale pozostaje także pytanie o dopuszczalność korekt deklaracji w takiej sytuacji i prawa do realnego odliczenia podatku naliczonego. Sprawa zakończona decyzją z nadwyżką do przeniesienia, gdy założymy, że organ ma rację co do niemożności rozliczenia tej nadwyżki technicznie poprzez złożenie korekt również za okres przedawniony, by doprowadzić do realnego rozliczenia nadwyżki w okresach już nieprzedawnionych, oznacza pozbawienie prawa do odliczenia wbrew wyrokowi sądu, który to prawo przyznaje.

W sytuacji gdy sąd administracyjny uchylił, jak w tej sprawie, decyzje organów i sprawa wróciła do jej zakończenia we wszczętym postępowaniu podatkowym, podatnikowi pozostawała możliwość zmiany dyspozycji z nadwyżki do przeniesienia na nadwyżkę do zwrotu na rachunek bankowy. Jest to właściwie, przy uznaniu, że wyrażona przez organ oceną o bezskuteczności korekt jest poprawna, jedyne rozwiązanie dla realizacji zasady neutralności.

Podstawę do odliczenia podatku naliczonego stanowi art. 86 ust. 1 ustawy o podatku VAT, ustanawiającej jako zasadę prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony w zakresie, w jakim nabywane przez podatnika towary lub usługi są wykorzystywane do wykonania czynności opodatkowanych. Przy czym zgodnie z art. 86 ust. 2 pkt 1 tej ustawy kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku wynikających z dokumentów wskazanych w tym przepisie, w tym w szczególności z otrzymanych przez podatnika faktur. Zasada neutralności wyrażona w art. 1 ust. 2 Dyrektywy VAT 2006/112/WE jest jedną z podstawowych zasad, na których zbudowany jest unijny system podatku od wartości dodanej. Neutralność podatku VAT zarezerwowana jest dla podatników, którzy nabywają towary i usługi wykorzystywane do celów działalności opodatkowanej. Przejawia się ona w możliwości obniżenia podatku należnego od sprzedaży towarów i usług o podatek naliczony przy zakupach oraz możliwości uzyskania zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Zatem podatek ten powinien być dla podatników prowadzących działalność opodatkowaną VAT neutralny, tj. nie powinien stanowić dla nich obciążenia kosztowego. Prawo do odliczenia podatku naliczonego i zwrotu ewentualnej nadwyżki tego podatku jest prawem, a nie przywilejem podatnika VAT. Z orzecznictwa ETS wynika, że wszelkie ograniczenia tego prawa, które ze swej strony niweczą neutralność, mogą mieć charakter wyjątkowy i muszą mieć wyraźne oparcie w przepisach art. 167-192 Dyrektywy VAT 2006/112/WE.

Nadto z zasady neutralności podatkowej wynika, że jeżeli organ podatkowy posiada informacje niezbędne do ustalenia, że zostały spełnione wymogi materialne, to

nie może on nakładać dodatkowych warunków, które mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie prawa do odliczenia.

Z akt sprawy, która jest przedmiotem rozważań, podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o podatek zawarty w otrzymanych fakturach zakupu. Kwoty zarówno podatku należnego, jak i podatku naliczonego do odliczenia Podatnik wykazał w deklaracji VAT-7 za kwiecień 2018 r. Zgodnie z art. 87 ust. 1 ustawy o podatku VAT w przypadku gdy kwota podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2, jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy.

NSA w wyroku z 6.04.2022 r., sygn. akt I FSK 6/22 podkreślił, że ustawodawca przewidział, iż zwrot podatku naliczonego następuje w dwóch formach, tj. bezpośredniej – na rachunek bankowy podatnika lub pośredniej – poprzez obniżenie podatku należnego o kwotę nadwyżki w następnych okresach rozliczeniowych. Wymagające podkreślenia jest to, że wybór formy zwrotu należy do podatnika, a wyborem tym organ jest związany. Poprzez złożenie korekty deklaracji podatnik oświadcza, że jego wiedza w zakresie skonkretyzowania zobowiązania podatkowego uległa zmianie, a zarazem, że jego wolą jest, aby uprzednio oświadczenie woli w tym przedmiocie uwzględniło ową zmianę. Korekta deklaracji podatkowej, która zmienia treść uprzednio złożonej deklaracji, stanowi w swojej istocie rozliczenie o nowym brzmieniu.

Z powyższego wyroku wynika, że w gestii podatnika, nie organu podatkowego, leży decyzja co do formy rozliczenia nadwyżki podatku naliczonego nad należ-

nym, tj. czy ma być mu zwrócona w formie zwrotu bezpośredniego czy pośredniego. Wskazać należy, że w żadnym przepisie nie znajduje ograniczenia zasada dokonywania zwrotu zgodnie z wolą podatnika. Z akt sprawy wynika, że podatnik za kwiecień 2018 r. wyraził wolę, ażeby nadwyżka podatku naliczonego nad należnym podlegała rozliczeniu w następnych okresach rozliczeniowych oraz że kwotę tę uwzględnił w deklaracji VAT-7 za maj 2018 r. jako nadwyżkę z przeniesienia. Następnie, uwzględniając stanowisko organu podatkowego, wyrażone w ostatecznej decyzji organu, złożył m.in. korektę deklaracji VAT-7 za maj 2018 r., w której nie wykazał kwoty z przeniesienia (Organ bowiem w ww. decyzji określił podatnikowi za kwiecień 2018 r. zobowiązanie podatkowe w podatku VAT). Podatnik po wyroku NSA zapadłym w lipcu 2025 roku ponownie złożył m.in. korektę deklaracji VAT-7 za maj 2018 r., w której wykazał nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym z kwietnia 2018 r. jako nadwyżkę z przeniesienia. Czy podatnik w dacie składania ponownej korekty deklaracji VAT-7 za maj 2018 r. utracił prawo do jej złożenia z uwagi na przedawnienie zobowiązania podatku VAT (art. 70 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa)? W praktyce organów odpowiedź jest jednoznaczna, choć brak w przepisach prawa normy, która zakazywałaby korekt w takiej jak ta sytuacji. Czy w Ordynacji podatkowej nie powinien znaleźć się zapis regulujący wprost działanie organu w takiej sytuacji?

Podatnik nie powinien utracić prawa do realnego odliczenia podatku i organ powinien mu wskazać sposób powrotu do jego deklaratoryjnego poprawnego rozliczenia. NSA w wyroku z 19.09.2023 r., sygn. akt III FSK 245/23, stwierdził, że „W ocenie NSA należy skupić się na

tym, że na skutek uchylenia przez organ odwoławczy decyzji wymiarowej organu pierwszej instancji (i umorzenia postępowania) powstała sytuacja, w której następczo odpadła podstawa świadczenia spełnionego już przez podatnika. Mamy zatem do czynienia z nadpłatą, o której mowa w art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej „Za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku”. Po uchyleniu decyzji wymiarowej organu pierwszej instancji wystąpił brak podstawy prawnej do spełnienia świadczenia w kwocie przewyższającej wysokość zobowiązania podatkowego ujawnionego w deklaracji podatkowej. Taka właśnie sytuacja nie pozostawiła wątpliwości co do tego, że zamknięta jest droga do wydania ewentualnej kolejnej decyzji wymiarowej przez organ pierwszej instancji.”

W toku prowadzonego postępowania podatnik wyraził wolę, żeby nadwyżka podatku naliczonego nad należnym za kwiecień 2018 r., podlegała zwrotowi na jego rachunek bankowy, wskutek niemożności jej rozliczenia w następnym miesiącu (maj 2018 r.), z uwagi na wskazywane przez organ przedawnienie zobowiązania za ten miesiąc. Zatem podatnik dokonał zmiany formy rozliczenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za kwiecień 2018 r. z pośredniej na formę bezpośrednią. Organ taką zmianę zaakceptował.

W rozdziale 1 działu IV Ordynacji podatkowej ustawodawca uregulował ogólne zasady postępowania, jakim ma obowiązek kierować się organ podatkowy prowadzący postępowanie podatkowe.

Przepis art. 121 § 1 ww. ustawy zawiera klauzulę generalną odsyłającą do oceny działania organu podatkowego. Zgodnie z tym przepisem postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w spo-

sób budzący zaufanie do organów podatkowych. Ustawodawca omawianą zasadę umieścił jako drugą z kolei w Ordynacji podatkowej, zaraz za zasadą legalizmu i praworządności. W ten sposób zwrócił uwagę na takie wartości, jak sprawiedliwość, równość podmiotów czy poszanowanie reguł zachowań międzyludzkich.

Zasada ta może stanowić przesłankę do uchylenia decyzji administracyjnej, nawet jeśli w trakcie postępowania nie doszło do naruszenia innego przepisu Ordynacji podatkowej (wyrok NSA z 27.08.2014 r., sygn. akt II FSK 2068/12).

Warunek prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie oznacza również obowiązek pełnego wyjaśnienia treści żądania strony przez organ. Organ powinien bowiem działać w taki sposób, aby podatnik miał przekonanie, że w czasie postępowania każdy jego wniosek zostanie prawidłowo zrozumiany i odczytany zgodnie z przepisami. Organy podatkowe są bowiem zobowiązane dokonywać czynności w taki sposób, aby zagwarantować podatnikowi przysługujące mu uprawnienia.

W orzecznictwie NSA zwraca się ponadto uwagę na to, że realizację zasady ochrony zaufania można rozumieć jako ochronę abstrakcyjną, urzeczywistnianą całościowo przez zapewnienie jednostce dostępu do informacji, przejrzystości legislacji i stabilności prawa, bądź jako ochronę konkretną, zorientowaną na eliminowanie następstw dysfunkcji prawa, w tym zapobieganie skutkom niekorzystnych dla jednostki zmian w stosowaniu prawa (wyrok NSA z 31.03.2022 r., sygn. akt II FSK 1727/19).

W odwołaniu do zasady zaufania NSA wskazuje, że organy podatkowe powinny prowadzić postępowanie zgodnie z przepisami

prawa procesowego oraz prawidłowo stosować przy tym przepisy prawa materialnego (wyrok NSA z 16.11.2021 r., sygn. akt II FSK 574/19). Nie ulega wątpliwości, że w opisywanej sprawie sytuacja, w jakiej znalazł się podatnik, jest sytuacją, będącą wynikiem błędnego stosowania prawa przez organ, a zatem na organie spoczywa obowiązek naprawy takiego stanu rzeczy. Rola organu nie powinna się kończyć stwierdzeniem o przedawnieniu, tylko powinien podejmować działania w porozumieniu z podatnikiem

nad należnym za kwiecień 2018 r. na rachunek bankowy Podatnika, zamiast orzeczenia o przeniesieniu tej nadwyżki na następny okres rozliczeniowy (maj 2018 r., który to okres już uległ przedawnieniu). Takie działanie uchronia bowiem Podatnika przed niemożliwością uzyskania nadwyżki podatku, a co więcej – cofnięcia skutków nadpłaconego podatku za kolejne miesiące rozliczeniowe, kiedy to uwzględniając decyzję organu przed jej uchyleniem, Podatnik dokonał korekt deklaracji VAT za maj-październik

deklaracji za ten miesiąc, Podatnik utraciłby możliwość rozliczenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wykazanej w pierwotnej deklaracji VAT-7 za kwiecień 2018 r. jako zwrot pośredni. Dodatkowo nastąpiłaby rozbieżność pomiędzy kwotą nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy, wykazanej w pierwotnej deklaracji VAT-7 za kwiecień 2018r., a kwotą z przeniesienia wykazaną w pierwszej korekcie deklaracji VAT-7 za maj 2018 r. Zatem, mimo uchylenia

Stawiam więc postulat o to by przy okazji nowelizacji, która obejmie i tę instytucję podatnikowi zagwarantować, że dokonanie przez niego korekt deklaracji na żądanie organu wystosowane w czynnościach sprawdzających nie może mu szkodzić.

w celu naprawy powstałego w rozliczeniach z budżetem błędu, który był wynikiem nieprawidłowego zastosowania prawa materialnego.

Zasada prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych wiąże się z koniecznością zagwarantowania podatnikowi, że jego sprawa zostanie załatwiona w profesjonalny, obiektywny i w pełni uczciwy sposób.

Zatem już z samej zasady zaufania podatnika do organu prowadzącego postępowanie można wywieść obowiązek uwzględnienia woli Podatnika w zakresie zwrotu nadwyżki podatku naliczonego

2018, które to po uchyleniu decyzji organu powodują, że należy wrócić do pierwotnego rozliczenia podatnika i wykazać nadwyżkę podatku z poprzedniego okresu rozliczeniowego. Jednak nie mogą być one cofnięte w formie samoobliczenia przez podatnika, gdyż ze względu na przedawnienie rozliczeń za okresy, gdzie zostały złożone korekty, został on pozbawiony możliwości prawidłowego i sprawiedliwego rozliczenia podatku VAT.

W konsekwencji, gdyby organ wydał decyzję umarzającą postępowanie w podatku VAT za kwiecień 2018 r., a więc aktywowałby tym samym zwrot pośredni z pierwotnej

decyzji przez Sąd, podatnik i tak nadal ponosiłby konsekwencje podatkowe niekorzystnej dla niego decyzji podatkowej.

Nadto należy zauważyć, że z innej zasady legalizmu i praworządności, wskazanej przez ustawodawcę w art. 120 Ordynacji podatkowej wynika, że organy działają nie tylko na podstawie prawa, ale stoją też na straży prawa. Zatem wykonywane przez nie działania powinny prowadzić do sytuacji, która całościowo zostanie uznana za spełniającą kryteria zgodności z prawem. Powyższe zasady zostały skonkretyzowane w wyrokach sądów administracyjnych. I tak np.

NSA w wyroku z 7.08.2014 r., sygn. akt I FSK 1323/13, Sąd zanegował postępowanie organu, który tę nadwyżkę określił jako zwrot pośredni, gdyż w dacie wydania przez organ odwoławczy decyzji podatkowej zwrot na rachunek bankowy był jedynym możliwym sposobem faktycznego odzyskania przez podatnika dodatkowej kwoty nadwyżki (gdyż kolejny okres rozliczeniowy był już wówczas objęty przedawnieniem). NSA w wyroku tym wskazał,

ku, wykazać go w deklaracji oraz wpłacić do urzędu skarbowego w odpowiednim terminie — bez wcześniejszego wezwania lub decyzji organu podatkowego. Z zasady tej wynika, że ciężar poprawnego rozliczenia spoczywa na podatniku, a nie na organie podatkowym, a jeśli popełni błąd, konsekwencje tego błędu ponosi sam. Jednak system prawa podatkowego opiera się też na zasadzie ochrony zaufania do państwa i prawa (art. 2 Konstytucji),

informacji lub pouczenia, prowadzenie podatnika w przekonaniu, że działa prawidłowo, zmianę praktyki organów w sposób nieprzewidywalny lub z mocą wsteczną. Państwo ma obowiązek działać rzetelnie i przewidywalnie, a jego błędy nie mogą obciążać obywatela w stopniu nadmiernym. To nie jest zniesienie zasady samoobliczenia, ale jej konstytucyjne ograniczenie, gdy fiskus narusza własne obowiązki informacyjne i lojalnościowe.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji działań organu, które naruszały zasadę zaufania, w szczególności poprzez udzielenie błędnej informacji lub pouczenia, prowadzenie podatnika w przekonaniu, że działa prawidłowo, zmianę praktyki organów w sposób nieprzewidywalny lub z mocą wsteczną.

iż organ odwoławczy zobowiązany był określić w wydanej decyzji wyższą kwotę do zwrotu na rachunek bankowy, niż zadeklarowana przez skarżącą w ostatniej korekcie deklaracji, lub przynajmniej w ramach prowadzonego postępowania był zobowiązany umożliwić skarżącej wypowiedzenie się co do sposobu zadysponowania dodatkową kwotą nadwyżki podatku naliczonego.

Trzeba zauważyć, że zasada samoobliczenia podatku oznacza, że sam podatnik ma obowiązek ustalić (obliczyć) wysokość podat-

ku, wykazać go w deklaracji oraz wpłacić do urzędu skarbowego w odpowiednim terminie — bez wcześniejszego wezwania lub decyzji organu podatkowego. Z zasady tej wynika, że ciężar poprawnego rozliczenia spoczywa na podatniku, a nie na organie podatkowym, a jeśli popełni błąd, konsekwencje tego błędu ponosi sam. Jednak system prawa podatkowego opiera się też na zasadzie ochrony zaufania do państwa i prawa (art. 2 Konstytucji),

lojalności organów wobec obywatela, informowania i niewprowadzania w błąd (ogólna zasada demokratycznego państwa prawnego). Dlatego gdy podatnik popełnia błąd na skutek błędnej informacji organu, ciężar konsekwencji nie może być oceniany tak samo, jak w przypadku błędu „własnego”.

Z tego też powodu pojawia się pytanie o konsekwencje błędnego stanowiska organu wyrażonego w decyzji oraz będącego następstwem decyzji żądania korekt deklaracji, które okazały się niezgodne z prawem.

Pytania w tej sprawie, jakie trzeba postawić, odnoszą się do zasadniczej kwestii dotyczącej czasu realizacji prawa do odliczenia w sytuacji, gdy jest ono niemożliwe do wykonania w ustawowym terminie z powodu błędnego rozstrzygnięcia. W sytuacji długiego

procesu dochodzenia swoich racji przed sądem istnienie tego prawa mogłoby być uzależnione od czynników niezależnych od podatnika, jakim jest długość trwania postępowania (podatkowego czy kontroli sądowo-administracyjnej).

Trzeba podkreślić, że w tej sprawie w rozliczeniu za kwiecień 2018 roku wykazano w deklaracji nadwyżkę do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy, a więc zwrot pośredni. W art. 70 § 1 o.p. ustawodawca nie stanowi o przedawnieniu obowiązku podatkowego, lecz tylko o takiej jego konkretyzacji, która przyjmuje postać zobowiązania podatkowego. Pomimo to w orzecznictwie ugruntowany jest pogląd o możliwości stosowania tego przepisu także do nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny miesiąc, określanej często jako tzw. zwrot pośredni podatku. Pogląd ten wyrażony został w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 czerwca 2009 r, sygn. akt I FPS 9/08, ONSAiWSA 2009, nr 5, poz. 87, a także w późniejszych orzeczeniach tego sądu, np. w wyroku z 6 marca 2013 r., sygn. akt I FSK 1786/12.

Zgadając się z takim stanowiskiem, należy zastanowić się, w jaki sposób powinno dojść do liczenia pięcioletniego okresu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 o.p., w odniesieniu do nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy.

W przywoływanej już uchwale z 29 czerwca 2009 r., sygn. akt I FPS 9/08, Naczelny Sąd Administracyjny w sposób wiążący dla innych składów orzekających rozstrzygnął jedynie, że przepis art. 70 § 1 o.p. ma zastosowanie do należności z tytułu nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług. Jednak w tezie 9.13. uzasadnienia tej uchwały wyrażony został szerszy pogląd, że „(...) prze-

pis art. 70 § 1 o.p. ma zastosowanie również do rozliczeń, w których obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług przekształcił się w kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 21 ust. 1 ustawy o VAT. Termin przedawnienia takiej kwoty zaczyna biec od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin zwrotu podatku, czyli z pierwszym dniem następnego roku, a kończy się z upływem 5 lat”. Tezę tę zinterpretował Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 14 marca 2013 r., I FSK 437/13, w którym stwierdził, że kiedy w uchwale tej mowa o „terminie zwrotu podatku”, stwierdzenie to odnosi się również do zwrotu różnicy podatku – mającego charakter bezpośredni, jak i pośredni.

Pojawia się jednak zasadnicza wątpliwość, a mianowicie w jaki sposób określić użyty w art. 70 § 1 „termin zwrotu” kwoty nadwyżki do przeniesienia. Wszak nadwyżka podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia nie podlega zwrotowi sensu stricto. Jest ona rozliczana w kolejnych okresach, przy czym w wyniku takiego rozliczenia może powstać zobowiązanie podatkowe, nadwyżka podatku do zwrotu bezpośredniego, bądź też kolejna nadwyżka podatku naliczonego do przeniesienia. Zatem nie w każdym przypadku nadwyżka podatku naliczonego przeniesiona z poprzedniego okresu przekształci się w kwotę do zwrotu bezpośredniego. Nie można więc przyjąć, że „termin zwrotu” nadwyżki podatku do przeniesienia to moment, w którym nadwyżka do przeniesienia materializuje się w postaci nadwyżki do zwrotu na rachunek podatnika. W rozliczeniu nadwyżki do przeniesienia taki zwrot może w ogóle nie wystąpić.

W przypadku nadwyżki podatku naliczonego do przeniesienia

na następny okres rozliczeniowy mamy do czynienia z tzw. zwrotem pośrednim. Zwrot ten „materializuje się” w rozliczeniu tej nadwyżki w kolejnych okresach rozliczeniowych, bez względu na wynik tego rozliczenia – zobowiązanie podatkowe, nadwyżka do zwrotu czy też nadwyżka do przeniesienia.

Podzielając więc co do zasady pogląd, że kiedy w uchwale z dnia 29 czerwca 2009 r., I FPS 9/08, mowa o „terminie zwrotu” podatku, stwierdzenie to odnosi się również do zwrotu mającego charakter pośredni, terminem tzw. zwrotu pośredniego jest termin, w którym przeniesiona nadwyżka została rozliczona, bez względu na wynik tego rozliczenia. Konsekwentnie należy więc stwierdzić, że pięcioletni okres przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 o.p., w odniesieniu do nadwyżki podatku naliczonego do przeniesienia powinien być liczony od końca roku z uwzględnieniem miesiąca, w którym nadwyżka ta została rozliczona, niezależnie od wyniku tego rozliczenia.²

Przyjmując zatem powyższe, należy stwierdzić, że podatnik jest pozbawiony rozliczenia nadwyżki w deklaracji podatkowej tylko z tego powodu, że mająca znaczenie dla rozliczenia podatku kwestia występowania nadwyżki do przeniesienia w kolejnych miesiącach została poddana kontroli sądowej, której długość trwania nie pozwala na faktyczne rozliczenie tylko z tego powodu, że weryfikacja jej zasadności trwała w dłuższej perspektywie czasowej. Na długość jednak czasu rozpoznawania sprawy nie miał wpływu podatnik. I to jego rozliczenie, jak ostatecznie uznał sąd, było niesłusznie zakwestionowane przez organ podatkowy. Jak zatem rozumieć przywołaną wyżej uchwałę w zakresie realizacji prawa do odliczenia poprzez faktyczne rozliczenie powstałej nadwyżki?

Wydaje się, że są rozwiązania, w krajowej ustawie podatkowej.

Podatek od towarów i usług ma charakter kaskadowy. Oznacza to, że rozliczenie tego podatku za dany okres rozliczeniowy może rzutować na następne miesiące. W szczególności ma to miejsce w przypadku, gdy podatnik wykaże w deklaracji nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następne okresy. W niniejszej sprawie sąd uchylił decyzję, a tym samym elementem rozliczenia za miesiąc maj 2018 roku w tej sytuacji powinna być nadwyżka do przeniesienia z deklaracji pierwotnej, jaką podatnik złożył za kwiecień i taką nadwyżkę jako poprawną zaakceptował sąd. Inne podejście narusza art. 87 ust. 1 ustawy o VAT.

Jeżeli podatnik został wprowadzony w błąd przez organ podatkowy (bezpośrednio bądź też pośrednio, działaniem osób wypełniających zlecenie organu podatkowego lub w wyniku żądania złożenia korekt deklaracji z pouczeniem o karze porządkowej za ich brak), to brak jest jakichkolwiek podstaw do przerzucania na podatnika negatywnych konsekwencji owego błędu (tj. odmowy zwrotu kwot zatrzymanych przez organ nienależnie wraz z ich oprocentowaniem).

Żądanie zwrotu kwot nienależnych, do których wpłaty przyczynił się organ, wymaga zwrotu kwot wpłaconych wraz z oprocentowaniem, a wypłata znajduje uzasadnienie w treści art. 78 § 1 i § 2 Ordynacji. TSUE wskazuje, że wnioski o zwrot nadpłat oraz ich oprocentowanie podlegają krajowym przepisom proceduralnym, które mogą wymagać od wnioskodawców działania z należytą starannością w celu uniknięcia szkody lub ograniczenia jej zakresu, niemniej jednak przepisy takie nie mogą naruszać unijnych zasad równoważności i skuteczności. Wyroki TSUE pozwalają na pełniejszą

realizację zasady rekompensowania szkód związanych z ograniczeniem możliwości dysponowania środkami pieniężnymi przez podatników. Należna z tego tytułu rekompensata na rzecz podatnika obejmuje cały okres od dnia, w którym zapłacił on daną kwotę pieniężną, do dnia, w którym została ona mu zwrócona (np. wyrok TSUE z dnia 8 czerwca 2023 roku, C-322/22). Z utrwalonego orzecznictwa TSUE wynika, iż państwa członkowskie, które pobrały podatki niezgodnie z prawem unijnym, zasadniczo zobowiązane są zarówno do zwrotu kwot podatków pobranych z naruszeniem prawa unijnego, jak i do zapłaty odsetek w celu wyrównania braku dostępności pobranych kwot. Inaczej mówiąc, podatnikowi przysługuje prawo do zwrotu kwoty podatku, a także prawo do zapłaty odsetek. Te prawa podatnika mają podstawę w przepisach prawa unijnego, zakazujących pobierania tych podatków, a obowiązek ich zwrotu podniesiony został do rangi zasady³.

„(...) 5 Wobec braku przepisów wspólnotowych dotyczących zwrotu niesłusznie pobranych podatków do wewnętrznego porządku prawnego każdego państwa członkowskiego należy wyznaczenie właściwych sądów oraz uregulowanie trybów postępowania mających zapewnić ochronę praw jednostek wynikających z prawa wspólnotowego w taki sposób, aby po pierwsze, zasady te nie były mniej korzystne od zasad dotyczących podobnych środków prawnych w prawie krajowym (zasada równoważności), a po drugie, aby nie czyniły one wykonywania praw przyznanych przez wspólnotowy porządek prawny praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym (zasada skuteczności)” (zob. w szczególności wyroki z dnia 15 września 1998 r.: w sprawie C-231/96 Edis, Rec. str. I-4951 pkt 19 i 34; w sprawie C-260/96 Spac, Rec.

str. I-4997, pkt 18; z dnia 17 listopada 1998 r. w sprawie C-228/96 Aprile, Rec. str. I-7141, pkt 18, i ww. wyrok w sprawie Dilexport, pkt 25).

Również do prawa krajowego należy uregulowanie, z poszanowaniem przywołanych wyżej zasad, wszelkich kwestii akcesoryjnych dotyczących zwrotu nienależnie pobranych podatków, takich jak ewentualna zapłata odsetek, w tym od dnia, od którego powinny być one naliczane, oraz ich stopy (wyroki: z dnia 21 maja 1976 r. w sprawie 26/74 Roquette frères przeciwko Komisji, Rec. str. 677, pkt 11 i 12, i z dnia 12 czerwca 1980 r. w sprawie 130/79 Express Dairy Foods, Rec. str. 1887, pkt 16 i 17”).

Z utrwalonej linii orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości UE, np. wyroki z 26 kwietnia 2017 r. (sygn. C-564/15), z 11 kwietnia 2019 r. (C-691/17) i z 13 października 2022 r. (sygn. C-397/21), z 13 marca 2025 r., sygn. C-640/23 – wynika, że organ podatkowy ma obowiązek zwrotu nienależnie zapłaconego podatku VAT, nawet gdyby dotyczyło to okresu przedawnionego.

Brak prawa do korekt deklaracji po upływie okresu przedawnienia można oczywiście wyprowadzić z systemu VAT, ale w mojej ocenie nie w każdej sytuacji. Odmienne, bowiem należy ocenić sytuację podatnika wystarczająco starannego, którego działanie w dobrej wierze w tej sprawie jest bezsporne. Bezspornie takim podatnikiem z perspektywy przedmiotu niniejszego wniosku pozostaje Wnioskodawca. Bezskuteczności korekt deklaracji w kontekście realizacji prawa do odliczenia podatku i jego zwrotu – bo w celu tego rozliczenia zostały skorygowane – nie można zaakceptować w świetle prawa Unii.

Z wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 marca 2018 r., C-533/16, wynika, że prawo Unii należy interpretować w ten sposób,

że stoi ono na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, na mocy, którego w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, w których podatek od wartości dodanej (VAT) został wykazany na fakturze wystawionej na rzecz podatnika i zapłacony przez tego podatnika wiele lat po rozpatrywanej dostawie towarów,

ne przez Sąd rozstrzygnięcie przyznające uprawnienie do odliczenia będzie respektowane przez organ I instancji i wykonane w poszanowaniu praw podatnika.

Zasada legalizmu wynikająca z art. 120 O.p. nie oznacza bowiem domniemania legalności działania organów, ale zakaz działania organów wbrew przepisom prawa.

wyżej wyroku w sprawie C-533/16, w odpowiedzi na pytania:

1. Czy zgodne jest z zasadą proporcjonalności lub neutralności podatkowej VAT, by termin do zwrotu podatku obliczać od dnia, w którym nie są spełnione wszystkie materialne przesłanki wykonania prawa do zwrotu podatku?

**Państwo ma obowiązek działać rzetelnie
i przewidywalnie, a jego błędy nie mogą
obciążać obywatela w stopniu nadmiernym.
To nie jest zniesienie zasady samoobliczenia, ale jej
konstytucyjne ograniczenie, gdy fiskus narusza
własne obowiązki informacyjne i lojalnościowe.**

odmawia się skorzystania z prawa do zwrotu VAT ze względu na to, że przewidziany w rzeczonym uregulowaniu termin zawity na wykonanie tego uprawnienia upłynął.

Czynnik czasu w tej sprawie jest bez znaczenia, bowiem zwrot należy się podatnikowi starannie, który nie może być ograniczony terminem zawitym, którego nie mógł dotrzymać. Podatnik nie może ponosić negatywnych następstw kontroli organu, która niesłusznie pozbawiła go prawa do odliczenia podatku (prawo zostało zaakceptowane w kontroli sądowej).

Czynnik czasu nie jest nadrzędny, zdecydowanie priorytetowe pozostają tu zasady neutralności i zaufania do organów. Pewność prawa obejmuje brak możliwości procedowania, co do okresów przedawnionych, ale także i to, że wyda-

Naruszenie tego zakazu powoduje konieczność usunięcia wszystkich skutków spowodowanych bezprawnym działaniem organu, w tym skutków pozbawienia podatnika możliwości dysponowania należnymi mu środkami. A zatem zwrot nadpłat w tej sprawie organ powinien postrzegać jako naprawienie własnych, oczywistych w tej sprawie błędów. Dla porządku trzeba też wskazać, że prawo do zwrotu nadpłaty w tej sprawie nie wygasło (vide: art. 80 Ordynacji).

Przechodząc do kwestii oczywistego uprawnienia do zwrotu nadpłat podatku w realiach tej sprawy, należy odwołać się do licznego orzecznictwa TSUE w zakresie realizacji prawa do odliczenia podatku, które jest poza ramami czasowymi wyznaczonymi przez prawo krajowe. Trybunał we wskazanym

2. Czy w świetle zasady neutralności podatkowej przepisy art. 167 i art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach sprawy takich jak w postępowaniu głównym i z zastrzeżeniem spełnienia pozostałych materialnych i proceduralnych przesłanek koniecznych do wykonania prawa do odliczenia podatku sprzeciwiają się one wydaniu przez organy podatkowe odmowy przyznania podatnikowi prawa do zwrotu podatku wykonanego w terminie przewidzianym przez dyrektywę 2008/9, który to podatek został mu wykazany przez dostawcę na fakturze i zapłacony przez tego ostatniego przed upływem terminu zawitego przewidzianego przez prawo krajowe?

3. Czy w świetle zasady neutralności i zasady proporcjonalności, które są fundamentalnymi zasadami wspólnego systemu VAT, słowackie organy podatkowe przekroczyły granice tego, co jest niezbędne do osiągnięcia celu określonego przez dyrektywę 2006/112, jeżeli odmówiły podatnikowi prawa do zwrotu zapłaconego podatku z tego względu, że upłynął termin zawity przewidziany przez prawo krajowe do zwrotu podatku, mimo iż w terminie tym podatnik nie mógł wykonać prawa do odliczenia podatku i mimo iż podatek został prawidłowo zapłacony, a ryzyko oszustwa podatkowego lub braku zapłaty podatku zostało całkowicie wykluczone?
4. Czy zasadę pewności prawa, zasadę uzasadnionych oczekiwań oraz prawo do dobrej administracji należy na podstawie art. 41 karty interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one takiej wykładni przepisów prawa krajowego, zgodnie z którą dla dochowania terminu do zwrotu VAT decydujący jest moment wydania przez organ podatkowy decyzji w przedmiocie zwrotu podatku, a nie moment wykonania przez podatnika prawa do zwrotu tego podatku?
- stwierdził:

pkt 37

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego z tytułu otrzymanych przez nich towarów i usług powodujących naliczenie podatku – stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawo Unii (wyrok z dnia 15 września 2016 r., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

pkt 38

System odliczeń i w konsekwencji zwrotów ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia zatem neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem, że działalność ta, co do zasady, sama podlega opodatkowaniu VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 września 2016 r., Senatex, C-518/14, EU: C: 2016: 691, pkt 27; z dnia 21 września 2017 r., SMS group, C-441/16, EU: C: 2017: 712, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

pkt 39

Jak wielokrotnie podkreślał Trybunał, prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112 stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. W szczególności prawo to przysługuje w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcję powodującą naliczenie podatku (wyroki: z dnia 15 września 2016 r., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 37; z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

pkt 40

Prawo do odliczenia VAT podlega jednak wymogom lub przesłankom o charakterze zarówno materialnym, jak i formalnym (wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU: C:2017:775, pkt 38).

pkt 41

Jeżeli chodzi o wymogi lub przesłanki materialne, z brzmienia art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 wynika,

że w celu skorzystania z rzeczzonego prawa, po pierwsze, dany podmiot musi być 'podatnikiem' w rozumieniu wspomnianej dyrektywy, oraz po drugie, towary lub usługi, które są wskazywane jako podstawa prawa do odliczenia VAT, powinny być wykorzystywane przez podatnika na późniejszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary lub usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 września 2016 r., Senatex, C-518/14, EU: C:2016:691, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 39).

pkt 42

Jeżeli chodzi o zasady wykonywania prawa do odliczenia VAT, które odpowiadają wymogom lub przesłankom o charakterze formalnym, art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 stanowi, że podatnik w celu dokonania odliczenia musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220-236 oraz 238-240 tej dyrektywy (wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 40).

pkt 43

Z powyższego wynika, że jak wskazał rzecznik generalny w pkt 58 opinii, choć zgodnie z art. 167 dyrektywy 2006/112 prawo do odliczenia VAT powstaje w momencie, gdy podatek staje się wymagalny, wykonanie rzeczzonego prawa możliwe jest zasadniczo, zgodnie z art. 178 tej dyrektywy, dopiero wtedy, gdy podatnik wejdzie w posiadanie faktury (zob. podobnie wyrok z dnia 15 września 2016 r., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

pkt 46

Jednakże możliwość wykonywania prawa do odliczenia VAT bez ograniczenia w czasie byłaby sprzeczna z zasadą pewności prawa, zgodnie z którą podatnik nie może być w nieskończoność narażony na kwestionowanie jego sytuacji podatkowej w zakresie jego praw i obowiązków względem organów podatkowych (wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

pkt 47

Trybunał Sprawiedliwości orzekł już, że termin zawity, którego upływ wiąże się dla niewystarczająco starannego podatnika, który nie zgłosił odliczenia podatku naliczonego, z sankcją w postaci utraty prawa do odliczenia VAT, nie może być uznany za niezgodny z systemem ustanowionym na mocy dyrektywy 2006/112, o ile, po pierwsze, termin ten ma zastosowanie w taki sam sposób do analogicznych praw w zakresie podatków wynikających z prawa krajowego i z prawa Unii (zasada równoważności), a po drugie, praktycznie nie uniemożliwia lub nadmiernie nie utrudnia wykonywania prawa do odliczenia VAT (zasada skuteczności) (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

50

Otóż dopiero w wyniku tej korekty przesłanki materialne i formalne dające prawo do odliczenia VAT zostały spełnione i w konsekwencji spółka Volkswagen mogła, zgodnie z dyrektywą 2006/112 i zasadą neutralności podatkowej, wnieść o uwolnienie od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego. W konsekwencji ze względu na to, że spółka Volkswagen nie wykazała braku staranności, oraz wobec braku nadużycia lub zмовы ze spółkami Hel-

la o znamionach oszustwa termin zawity, który rozpoczął bieg od dnia dostawy towarów i który dla niektórych okresów upłynął przed dokonaniem tej korekty, nie może zostać skutecznie przeciwstawiony prawu do zwrotu VAT.

51

W konsekwencji na pytania od pierwszego do czwartego należy udzielić odpowiedzi, iż prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że stoi ono na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, na mocy którego w okolicznościach takich, jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, w których VAT został wykazany na fakturze wystawionej na rzecz podatnika i zapłacony przez tego podatnika wiele lat po rozpatrywanej dostawie towarów, odmawia się skorzystania z prawa do zwrotu VAT ze względu na to, że przewidziany w rzeczonym uregulowaniu termin zawity na wykonanie tego prawa rozpoczął bieg od dnia dostawy, a upłynął przed złożeniem wniosku o zwrot. Za opinią Rzecznika Generalnego w tej sprawie należy wskazać, że system odliczeń [...] pozwala pośrednim szczeblom łańcucha dystrybucji odliczyć od podstawy własnego podatku kwoty zapłacone przez każdy z nich swojemu dostawcy tytułem VAT od danej transakcji i przekazać w ten sposób do urzędu skarbowego część VAT wynoszącą różnicę między ceną, po jakiej każdy z nich sprzedał towary swojemu nabywcy, a ceną, którą zapłacił swojemu dostawcy. Schemat ten odzwierciedla zasadę neutralności podatkowej, którą zapewnia wspólny system VAT w odniesieniu do obciążenia podatkowego wszelkiej działalności gospodarczej, bez względu na jej cel czy rezultaty, pod warunkiem, że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu VAT. W systemie tym system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przed-

siębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego bądź zapłaconego. W centrum prawa do odliczenia znajduje się więc zapłata podatku dostawcy przez podatnika. Odliczenie nie da się bowiem oddzielić od zapłaty podatku: jeżeli podatnik nie uiszcza VAT, co powinno być zwykle wykazane na fakturze, nie ma żadnych prawnych i gospodarczych podstaw do skorzystania z prawa do odliczenia. W dyrektywie 2006/112, a zwłaszcza w art. 167, prawodawca Unii opisał zwykłą sytuację, w której dostawa towarów, zapłata za nie i faktura wskazująca kwotę VAT pojawiają się praktycznie równocześnie. W takich przypadkach jest logiczne, że wymagalność podatku i prawo do odliczenia powstają w tym samym czasie.

Mając na uwadze powyższe, sytuację taką, jak zaistniała w przedstawionym przeze mnie stanie faktycznym, należy zakwalifikować jako wyjątkową lub niecodzienną, z punktu widzenia wymagalnego VAT, ponieważ przyznane prawo do odliczenia podatku zostało prawomocnie zaakceptowane przez NSA w Warszawie w dacie 15-07-2025 roku. Brak możliwości realnego odliczenia jest nie do zaakceptowania w świetle prezentowanego orzecznictwa TSUE w kontekście braku związania się terminem zawitym przy rozliczeniu z budżetem z tytułu VAT obejmującym odliczenie podatku dokonane we właściwym terminie przez podatnika wystarczająco starannego. W tej sytuacji podatnik nie mógł, terminach wskazanych w prawie krajowym co logiczne, do czasu rozstrzygnięcia prawomocnym wyrokiem dobrać prawo do zwrotu kwoty VAT, zakwestionowane w ostatecznej decyzji, której wykonania domagał się organ. Dopiero od dnia wydania prawomocnego wyroku uchylającego tę decyzję uruchomiła się możliwość złożenia korekt w celu ponownego wykazania przysługującego od

początku sporu prawa, zrealizowanego w pierwotnie złożonych przez podatnika deklaracjach. Ponowne korekty deklaracji, przywracające stan sprzed korekt złożonych na wezwanie organu, mogły się pojawić w momencie wydania wyroku NSA, organ, co należy podkreślić,

da ta powinna mieć pierwszeństwo i że prawo do odliczenia jest częścią składową mechanizmu VAT, przez co, co do zasady, nie może podlegać ograniczeniu. Zasada neutralności wymaga, by prawo do odliczenia naliczonego VAT zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek mate-

nienie po stronie podatnika dobrej wiary, wykluczy zamiar oszustwa lub uzyskania korzyści podatkowej i weźmie pod uwagę fakt, że dla transakcji zostały dokonane korekty, pozbawienie tego podatnika prawa do odliczenia tylko dlatego, że organ dokonał błędnej interpretacji,

Co do terminu zawitego złożenia korekt deklaracji (z systemu prawa można wyprowadzić, że jest on ograniczony do upływu terminu przedawnienia) należy zauważyć, że **taki termin nie może ograniczać podatnika, który jest wystarczająco staranny.**

domagał się wykonania wydanej decyzji, wykorzystując swoje władztwo i przymus państwowy, skierował żądanie do złożenia korekt. Dopiero od daty wyroku może być liczony czas na realizację prawa do domagania się zwrotu nienależnie zapłaconego podatku, co uprawnia do twierdzenia, że żądanie zwrotu nie następuje z uchybieniem możliwego i rozsądnego terminu dla podatnika wystarczająco starannego.

W drugiej kolejności art. 167 dyrektywy 2006/112 można interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on w okolicznościach takich jak w niniejszej sprawie, by działający w dobrej wierze podatnik nie został całkowicie pozbawiony prawa do odliczenia VAT. Wykładnia krajowych przepisów nie może prowadzić do pozbawienia przez organ możliwości skorzystania z tego prawa, bo to niezgodne z zasadą neutralności podatkowej VAT. Trybunał Sprawiedliwości podkreślał, że zasa-

rialnych, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych wymagań formalnych. Trybunał Sprawiedliwości wypowiedział się jasno za przestrzeganiem, tak dalece jak to możliwe, prawa do odliczenia. Skoro ograniczenie tego prawa zostało uznane za niezgodne z dyrektywą 2006/112, z tego samego powodu należy zaakceptować wykonanie prawa do odliczenia w zaistniałym stanie przy uwzględnieniu złożonych korekt deklaracji.

Wprawdzie art. 273 dyrektywy 2006/112 pozwala państwu członkowskim na przyjmowanie środków zmierzających do zapewnienia prawidłowego poboru podatku i zapobieżenia oszustwom, jednak środki te – do których ze względów pewności prawa zalicza się ustanowienie terminów do wykonania prawa do odliczenia – nie powinny wykraczać poza to, co niezbędne do osiągnięcia tych celów, ani podważać neutralności VAT. Jeśli zaś uzna się ist-

iz transakcje nie podlegają opodatkowaniu VAT, a czas, który upłynął do ich korekty ograniczający się do podstawowego okresu przedawnienia zobowiązań i tym samym niewyczuł prawo do złożenia wniosku o zwrot nadpłaty, nie jest proporcjonalne. Okres przekraczający pięć lat w tej wyjątkowej sprawie nie może stanowić przeszkody dla wypłaty nadpłaty wraz z oprocentowaniem związanej z wykonaniem prawa do odliczenia, którego organ bezpodstawnie pozbawił.

W mojej ocenie w okolicznościach, gdy błędnie, lecz w dobrej wierze (w wyniku żądania organu I instancji) skorygowano deklarację wyłączając sporne odliczenie, odmowy zwrotu podatku nie może uzasadniać fakt dokonania korekty zapłaty tego podatku po upływie okresu przedawnienia. Podatnik ma prawo do odliczenia (a zatem uzyskania zwrotu) kwoty VAT naliczonego z tytułu transakcji, których

odliczenie ostatecznie zostało zaakceptowane. Nie można tracić z pola widzenia, że nadpłata powstała z winy organu podatkowego. To nie podatnik nie dochował terminu (co mogłoby mieć miejsce tylko gdy podatnik składałby korekty deklaracji z własnej inicjatywy, realizując „zapomniane” odliczenie, którego w wyznaczonym terminem nie dokonał), tylko organ wprowadził podatnika w błąd, co do poprawności jego rozliczeń, w których pierwotnie podatnik rozliczył podatek naliczony w terminie ustawowym.

Upływ okresu przedawniania w związku z zaistniałą koniecznością wykonania prawomocnego wyroku Sądu nie stanowi przeszkody do złożenia korekt deklaracji w celu technicznego rozliczenia kwot należnych do organu. Mają one na celu cofnięcie skutków decyzji organów i powrotu do pierwotnego rozliczenia, a tym samym odzyskania kwot, których zwrot podatnikowi znajduje uzasadnienie w świetle obowiązującego prawa.

Co do terminu zawitego złożenia korekt deklaracji (z systemu prawa można wyprowadzić, że jest on ograniczony do upływu terminu przedawnienia), należy zauważyć, że taki termin nie może ograniczać podatnika, który jest wystarczająco staranny. Takiemu podatnikowi należy przyznać termin rozsądny. W tym przypadku korekty takie powinny być możliwe do stanu zadeklarowanego przez podatnika w pierwotnej deklaracji, bo jego rozliczenie okazało się być poprawne, a dalsze działania zainicjowane przez organ niepoprawne, co nie powinno prowadzić do negatywnych następstw.

Choć w Ordynacji podatkowej nie ma przyznanej wprost zasady, że działanie organu w zakresie, w jakim żąda złożenia korekty deklaracji podatkowej, która po uchyleniu decyzji nie jest poprawna, nie może

szkodzić, wydaje się że powinna być ona przyznana, biorąc pod uwagę przyznaną ochronę z interpretacji indywidualnej czy też z utrwalonej praktyki informacyjnej. Taka ochrona powinna być przyznana na podstawie art. 2 Konstytucji i zasady lojalności oraz zasady zaufania informowania (art. 121 § 1 i 2 Ordynacji), organy podatkowe powinny działać, by zaufanie wzbudzać, tj. by podatnik nie poniósł szkody z powodu niezajomości prawa. Błędy administracji nie mogą nieproporcjonalnie szkodzić obywatelowi.

Wprowadzenie podatnika w błąd przez organ podatkowy nie znosi zasady samoobliczenia podatku (art. 21 OP), lecz modyfikuje zakres jego odpowiedzialności sankcyjnej. Zgodnie z orzecznictwem TK (m.in. K 33/96, P 41/10) oraz NSA i WSA (np. II FSK 409/22, II OSK 466/23, VII SA/Wa 215/23, III SA/Kr 1001/23) organy podatkowe i administracyjne mają obowiązek działania w zgodzie z zasadą zaufania i lojalności państwa wobec obywatela. Jeżeli strona zastosowała się do błędnego pouczenia lub oficjalnej informacji, nie powinna ponosić represyjnych skutków w postaci kar, sankcji czy odpowiedzialności karnej skarbowej w zakresie winy, a sądowa kontrola działania organów obejmuje również zakaz rozszerzającej, nieprzewidywalnej wykładni wyjątków podatkowych na niekorzyść podatnika.

W podsumowaniu, za wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 września 2023 r., III FSK 245/23, chciałabym wskazać, że po uchyleniu decyzji wymiarowej wystąpił w tej sprawie brak podstawy prawnej do spełnienia świadczenia w kwocie przewyższającej wysokość zobowiązania podatkowego ujawnionego w pierwotnych deklaracjach podatkowych. Ten brak podstawy prawnej do spełnienia świadczenia ujawnił się co prawda

następczo, ex post, taka sytuacja nie należy do rzadkości w praktyce podatkowej i jest objęta regulacją z art. 77 § 1 pkt 3 o.p. Nie zachodziła więc potrzeba składania wniosku o stwierdzenie ani o zwrot nadpłaty, gdyż nadpłata powinna być zwrócona z urzędu, ponieważ obowiązek zwrotu nadpłaty podatku ciąży na organie z mocy samego prawa na podstawie art. 77 § 1 pkt 3 o.p. Kwota zapłacona przez podatnika w realiach sprawy powinna być zwrócona, a sposób zaksięgowania na karcie kontowej jest jedynie kwestią techniczną. Czy powinno to nastąpić z wykorzystaniem korekt deklaracji czy w inny sposób to kwestia, która leży po stronie organu, który ma obowiązek podjąć działania zmierzające do załatwienia sprawy w sposób merytoryczny i w celu naprawienia błędu, który sam popełnił, kwestionując rozliczenie podatnika i nakazując mu w toku sporu dokonanie korekt deklaracji za następne miesiące. ↪



IWONA SKROK,
DORADCA PODATKOWY

1_Wyrok NSA z dnia 4 stycznia 2006 r., I FSK 401/05.

2_Wyrok NSA z 20-03-3,024, sygn. Akt I FSK 329/20.

3_Zob. m.in. wyroki TSUE: z dnia 19 lipca 2012 r., Littlewoods Retail Ltd i in., C-591/10, EU:C:2012:478, pkt 26; z dnia 18 kwietnia 2013 r., Mariane Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, pkt 22; z dnia 15 października 2014 r., Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285, pkt 29; z dnia 24 października 2013 r., Rafinãria Steaua Romãna, C-431/12, EU:C:2013:686, pkt 23; z dnia 6 lipca 2017 r., Glencore Agriculture Hungary Kft., C-254/16, EU:C:2017:522, pkt 22). Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 8 marca 2001 r. C-397/98.

Powództwo o ustalenie
istnienia
lub
nieistnienia
stosunku prawnego
lub prawa w sprawach podatkowych
w orzecznictwie sądowym



Celem artykułu jest analiza powództwa o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa w sprawach podatkowych w orzecznictwie sądów powszechnych, sądów administracyjnych, Sądu Najwyższego i Trybunału Konstytucyjnego.

Powództwo o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa¹ przez organy podatkowe.

DR ADAM BOJARSKI

Kwalifikacja przez organ podatkowy treści umów cywilnoprawnych w kontekście zobowiązań podatkowych jest jedną z bardziej istotnych i problematycznych kwestii prawa podatkowego². Powództwo wniesione przez organy podatkowe zostało wprowadzone przez przepisy art. 1 pkt 76 i art. 2 ustawy z 30.06.2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw³.

Problematyka podstaw prawnych tegoż powództwa była przedmiotem wyroku TK z 14.06.2006 r., sygn. K 53/05⁴. W tej sprawie TK orzekł, że:

1. Art. 199a § 3 ustawy z 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa⁵ jest zgodny z art. 2 i art. 22 ustawy z 2.04.1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej⁶,
2. Art. 189¹ ustawy z 17.11.1964 r. Kodeks postępowania cywilnego⁷ jest zgodny z art. 2 i art. 22 Konstytucji RP.

Zdaniem przedstawicieli doktryny art. 189¹ kpc to przykład „nieprawnej i niedbałej legislacji”⁸. Przepisy art. 189¹ kpc stanowią „szczególny i odrębny środek procesowy”⁹.

Problem stosowania art. 189¹ kpc został dostrzeżony w literaturze¹⁰, przy czym nie jest to temat często poruszany w tejże literaturze¹¹. Konieczność analizy orzecznictwa sądów powszechnych w zakresie powództwa jest podkreślana w literaturze¹².

Rozstrzygnięcie sprawy następuje częściowo w drodze procesu cywilnego, a częściowo w drodze procedury podatkowej¹³, a jeśli sprawa będzie rozstrzygana przez

sądy administracyjne, to także na gruncie procedury sądowo-administracyjnej, przy czym rozstrzygnięcie na gruncie procedury cywilnej ma charakter zagadnienia wstępnego (pomocniczego)¹⁴.

Pod pojęciem „zagadnienia wstępnego” należy rozumieć sytuację, w której wydanie orzeczenia merytorycznego w sprawie będącej przedmiotem postępowania przed właściwym organem uwarunkowane jest uprzednim rozstrzygnięciem wstępnego zagadnienia prawnego, zaś ocena tego zagadnienia wstępnego, gdyby ono samo w sobie mogło być przedmiotem odrębnego postępowania, należy ze względu na jego przedmiot do kompetencji innego organu państwowego niż ten, przed którym toczy się postępowanie w głównej sprawie¹⁵.

Konkludując, bez wyroku sądu powszechnego nie jest możliwe rozstrzygnięcie sprawy podatkowej, a wyrok sądu powszechnego ma charakter cząstkowy względem sprawy podatkowej rozstrzyganej przez organ podatkowy. Uzależnienie rozstrzygnięcia od zagadnienia wstępnego oznacza, że rozstrzygnięcie tego zagadnienia jest warunkiem rozstrzygnięcia sprawy podatkowej w ogóle, a nie warunkiem wydania decyzji o określonej treści.

Jakich spraw dotyczą „skutki podatkowe”?

Z pierwszym rodzajem spraw mamy do czynienia wtedy, gdy występuje ustawa podatkowa, np. ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług¹⁶.

Z drugim rodzajem spraw mamy do czynienia wtedy, gdy nie występuje ustawa stricte podatkowa, ale ustawodawca nakazuje odpowiednie stosowanie przepisów op¹⁷ (np. opłata od środków spożywczych¹⁸) lub stosowanie przepisów op w sprawach nieuregulowanych¹⁹ (np. opłata od reklamowania napojów alkoholowych²⁰).

Przepisy art. 189 kpc, art. 189¹ kpc i art. 199a § 3 op

Zgodnie z art. 189 kpc:

„Powód może żądać ustalenia przez sąd istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, gdy ma w tym interes prawny”.

Zgodnie z art. 189¹ kpc:

„Uprawnienie, o którym mowa w art. 189, przysługuje również, w toku prowadzonego postępowania, organowi podatkowemu, jeżeli ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa jest niezbędne dla oceny skutków podatkowych”.

W przeszłości powództwo takie miały także organy kontroli skarbowej w trakcie czynności kontroli, jednakże w wyniku powstania Krajowej Administracji Skarbowej poprzez wprowadzenie przepisów ustawy z dnia 16.11.2016 r. przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej²¹ i związanej z nią likwidacją urzędów kontroli skarbowej konieczna była zmiana przepisów art. 189¹ kpc. Przepisy art. 189 kpc i 189¹ kpc mogą mieć charakter pozytywny lub negatywny²².

Zgodnie z art. 199a § 3 op:

„§ 3. Jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności zeznań strony, chyba że strona odmawia składania zeznań, wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa”.

Mechanizm art. 199a § 3 op dotyczy ustalenia, czy istniał bądź nie istniał stosunek prawny, z którym związane są skutki podatkowe²³.

Relacja pomiędzy art. 189¹ kpc a art. 199a § 3 op

Przepisy art. 189¹ kpc pozostają w ścisłym związku z przepisami art. 199a § 3 op²⁴.

Zdaniem autora relacja pomiędzy art. 199a § 3 op a art. 189¹ kpc wskazuje na pewną niekonsekwencję polegającą na różnicy postępowania cywilnego i postępowania podatkowego.

Aby organ podatkowy mógł wystąpić do sądu powszechnego z powództwem, musi powziąć wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa i jednocześnie wątpliwość ta nie może zostać rozstrzygnięta w innym sposób niż poprzez wystąpienie do sądu powszechnego. Oznacza to, że organ ten musi oprzeć się na jakichś dowodach. A zatem tenże organ musi określić, które dowody są wiarygodne, a które dowody nie są wiarygodne.

Zgodnie z art. 199a § 3 op aby wystąpić do sądu powszechnego z powództwem, organ podatkowy musi powziąć wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe. Stosowanie art. 199 § 3 op jest obowiązkiem organu podatkowego²⁵.

Natomiast art. 187 kpc określa minimalne wymagania treści pozwu, w tym wskazanie faktów, na których powód opiera swoje żądanie, a w miarę potrzeby uzasadniających również właściwość sądu. Z art. 187 § 1 pkt 2 kpc wynika, że pozew powinien zawierać „wskazanie faktów, na których powód opiera swoje żądanie, a w miarę potrzeby uzasadniających również właściwość sądu”.

Oznacza to, że w przypadku postępowania podatkowego organ podatkowy musi mieć wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, aby spełnić przesłankę wystąpienia do sądu powszechnego. Natomiast w sprawie toczącej się przed sądem powszechnym będzie musiał sformułować swoje zdanie w sposób „niebudzący wątpliwości” oraz jest zobligowany do wskazania faktów, na podstawie których opiera swoje żądanie²⁶. Wynika to z przepisów art. 232 kpc.

Zdaniem autora sprzeczność polega na tym, że w przypadku art. 199a § 3 op musi „wynikać wątpliwość” organu podatkowego, ale już przed sądem powszechnym tego typu „wątpliwości” nie mają miejsca, gdyż organ podatkowy jest zobligowany do wskazania faktów, na podstawie których opiera swoje żądanie.

Skoro organ podatkowy ma „wątpliwości”, to nasuwa się pytanie, czy można na podstawie „wątpliwości” przedstawiać fakty na gruncie przepisów kpc? Zdaniem autora nie, gdyż zgodnie z art. 187 § 1 pkt 2 kpc konieczne jest wskazanie faktów.

Powództwo wniesione przez podatnika, płatnika, inkasenta, osoby trzeciej

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na krytykę dotyczącą interesu prawnego odnośnie do zastosowania art. 189 kpc i art. 189¹ kpc.

Zdaniem C. Kosikowskiego: „Przepis art. 199a § 3 op spełniałby swoją rolę, gdyby uprawnienie do wniesienia powództwa do sądu powszechnego przysługiwało nie tylko organowi podatkowemu i organowi kontroli skarbowej, lecz także podatnikowi (płatnikowi, inkasentowi, osobie trzeciej)”²⁷.

Niestety art. 199a § 3 op nie dopuszcza możliwości, aby podatnik, płatnik, inkasent lub osoba trzecia mogli wystąpić do sądu powszechnego z powództwem.

Natomiast przyjęcie, że brak uregulowania uprawnień przysługujących podatnikom, płatnikom, inkasentom czy osobom trzecim do wystąpienia do sądu powszechnego z powództwem wyłącznie na podstawie art. 199a § 3 op jest zdaniem autora poglądem błędnym.

Brak skorzystania przez organ podatkowy z kompetencji przewidzianej w art. 199a § 3 op nie oznacza, że podatnik, płatnik, inkasent czy osoba trzecia nie mogą wystąpić do sądu powszechnego z powództwem.

Możliwość skorzystania z art. 189 kpc, kiedy to podatnik, płatnik, inkasent lub osoba trzecia występują do sądu powszechnego z powództwem w sprawach podatkowych w przypadku wykazania interesu prawnego, ma w doktrynie swoich zwolenników²⁸ jak i przeciwników²⁹, aczkolwiek takie powództwo jest aprobowane w orzecznictwie³⁰.

Zdaniem O. Piaskowskiej pojęcie interesu prawnego należy rozumieć szeroko, a zatem uwzględnić dostęp do sądu w celu zapewnienia należytej ochrony prawnej, której nie można domagać się na drodze innego powództwa³¹. Gdy przedmiotem prawnopodatkowej oceny jest sama treść istniejącego już stosunku prawnego i kształtujących go oświadczeń woli, wtedy takie powództwo jest niedopuszczalne³².

Powództwo wniesione przez prokuratora

Skoro zatem istnieje możliwość skorzystania z przepisów art. 189 kpc, to zdaniem autora nic nie stoi na przeszkodzie, aby podatnik, płatnik inkasent czy osoba trzecia mogli wystąpić do sądu powszechnego z takim powództwem, to również takie uprawnienia posiada prokurator zgodnie z art. 7 kpc. W takim przypadku wystąpienie do sądu z powództwem w sprawach podatkowych będzie opierać się na art. 7 kpc w zw. z art. 189 kpc, a interes prawny będzie związany z ochroną praworządności, praw obywateli lub interesu społecznego. Możliwość zastosowania art. 7 kpc w zw. z art. 189 kpc jest aprobowana w orzecznictwie³³.

Czy organy podatkowe mają interes prawny?

W orzecznictwie uznaje się, że interes prawny w rozumieniu art. 189 kpc nie jest przesłanką powództwa o ustalenie opartego na art. 189¹ kpc³⁴.

Kluczowa jest interpretacja przepisów odnoszących się do relacji pomiędzy art. 189 kpc a art. 189¹ kpc. Art. 189¹ kpc dotyczy uprawnienia odnoszącego się do art. 189 kpc. Art. 189¹ kpc modyfikuje przepisy art. 189 kpc w ten sposób, że słowo „powód” zastępuje słowem „organ podatkowy”, natomiast „interes prawny” modyfikuje zwrotem „jest niezbędne dla oceny skutków podatkowych”. Oznacza to, że nie jest potrzebny interes prawny w przypadku zastosowania przepisów art. 189¹ kpc³⁵.

Wątpliwości budzi natomiast zakres. Czy możliwe jest zawężanie postępowania wyłącznie do postępowania podatkowego powiązanego bezpośrednio z czynnością, która jest przedmiotem sporu sądowego,

czy też nie? W tej materii istnieją rozbieżności w orzecznictwie.

W pierwszym przypadku został zaprezentowany pogląd, że nie można zawężać postępowania wyłącznie do postępowania podatkowego powiązanego bezpośrednio z czynnością, która jest przedmiotem sporu sądowego³⁶.

W drugim przypadku przedstawiono pogląd, że należy zawężać postępowanie wyłącznie do postępowania podatkowego powiązanego bezpośrednio z czynnością, która jest przedmiotem sporu sądowego³⁷.

Zdaniem autora pogląd nr 2 zasługuje na aprobatę. Organ podatkowy może wystąpić tylko w toku prowadzonego postępowania podatkowego, które jest bezpośrednio powiązane z czynnością prawną będącą przedmiotem sporu sądowego, jeżeli jest to niezbędne dla oceny jej skutków podatkowych. Ustawodawca w sposób niebudzący wątpliwości uregulował zakres tego powództwa. Powyższy pogląd jest aprobowany w doktrynie³⁸.

Interes podatnika, płatnika, inkasenta, osoby trzeciej czy Skarbu Państwa?

Zdaniem autora wystąpienie do sądu powszechnego z powództwem ma na celu ochronę zarówno interesów podatnika, płatnika, inkasenta lub osoby trzeciej, jak i interesu Skarbu Państwa (dalej: SP).

Przez ochronę podatnika, płatnika, inkasenta lub osoby trzeciej możemy rozumieć ograniczenie możliwości ingerowania w postępowanie podatkowe w zakresie ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. Organ podatkowy ma obowiązek wystąpić do sądu powszechnego z powództwem, jeśli uzna, że wątpliwości takie występują, przy czym może

tego dokonać po zebraniu materiału dowodowego.

Ponadto jeśli organ podatkowy nie wystąpi do sądu powszechnego z powództwem, podatnik, płatnik, inkasent lub osoba trzecia mogą podnieść zarzut naruszenia przepisów art. 145 § 1 pkt 1 lit. c ustawy z 30.08.2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi³⁹, jeżeli możliwe jest wykazanie, że brak wystąpienia do sądu powszechnego z powództwem miało istotny wpływ na wynik sprawy w stopniu dającym podstawę do uwzględnienia skargi⁴⁰.

Oznacza to, że zaniechanie wystąpienia przez organ podatkowy do sądu powszechnego z powództwem może stanowić zarzut naruszenia prawa procesowego z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c ppsa, o ile miało to istotny wpływ na wynik sprawy⁴¹.

Z drugiej jednak strony przepisy regulujące powództwo chronią SP przed uszczupleniem wpływów z podatków i opłat. W takim przypadku celem postępowania uregulowanego w art. 199a § 3 op jest ochrona interesów fiskalnych państwa⁴². Gdyby nie było możliwości wystąpienia do sądu powszechnego z powództwem przez organ podatkowy, wtedy istniałoby ryzyko utraty wpływów na rzecz SP⁴³.

Podsumowując, zdaniem autora wskazane powództwo ma chronić zarówno interesy podatnika, płatnika, inkasenta lub osoby trzeciej, jak i interes SP.

Organ podatkowy występuje we własnym imieniu czy w imieniu SP?

Temat, czy organ podatkowy wnosząc do sądu powszechnego powództwo z art. 199a § 3 op i art. 189¹ kpc, występuje we własnym imieniu czy może jednak jako SP, jest przedmiotem sporu w doktrynie.

Zdaniem T. Erecińskiego w takim wypadku organ podatkowy działa w imieniu SP⁴⁴. Według T. Szanciło organ podatkowy występuje we własnym imieniu⁴⁵.

Pogląd T. Szanciło zasługuje częściowo na aprobatę. Autor zgadza się z poglądem, że art. 189¹ kpc przyznaje zdolność sądową organowi podatkowemu, jednakże zdaniem autora kluczowa jest ocena, czy organ podatkowy zawsze musi reprezentować interesy SP.

Zgodnie z art. 67 § 2 kpc za SP podejmuje czynności procesowe organ państwowej jednostki organizacyjnej⁴⁶, z której działalnością wiąże się dochodzone roszczenie, lub organ jednostki nadrzędnej. Art. 67 § 2 kpc nie ma zastosowania do organu podatkowego⁴⁷.

Ustawodawca w art. 189¹ kpc używa pojęcia „organ podatkowy”. W związku z tym, że pojęcie „organ podatkowy” nie zostało uregulowane w przepisach kpc, to należy stosując wykładnię celowościową, korzystać z definicji uregulowanej w przepisach odrębnych ustaw.

W tej sytuacji istotna jest analiza przepisów op, ustawy z 15.11.1984 r. o podatku rolnym⁴⁸, ustawy z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych⁴⁹, ustawy z 30.11.2002 r. o podatku leśnym⁵⁰ oraz ustawy z 1.10.2024 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego⁵¹.

Zgodnie z przepisami art. 13 op, art. 1c PodatkiLokalnejU, art. 6a ust. 4a PodatekRolnyU, art. 6 ust. 1 PodatekLeśnyU organem podatkowym jest wójt, burmistrz, prezydent miasta.

Przepisy DochodyU regulują, że 100% podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych, podatku rolnego i podatku leśnego stanowi dochód gminy lub miasta na prawach powiatu.

W takim przypadku wójt, burmistrz lub prezydent miasta reprezentują jednostkę samorzą-

du terytorialnego, a nie SP. W tym bowiem wypadku SP nie jest stroną zakwestionowanej umowy cywilnoprawnej⁵². Zgodnie z art. 26 ustawy z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym organem wykonawczym gminy jest wójt, burmistrz lub prezydent miasta⁵³. Zdolność sądową na podstawie art. 189¹ kpc ma zatem konkretny organ podatkowy występujący we własnym imieniu, choć w orzecznictwie znajdują się wyroki błędnie oznaczające sprawę z „powództwa Skarbu Państwa – Naczelnika Urzędu Skarbowego”⁵⁴.

Legitymacja czynna i legitymacja bierna do wytoczenia powództwa

W przypadku legitymacji czynnej należy zwrócić uwagę, że niektóre organy, które są zobligowane do stosowania przepisów op, nie posiadają legitymacji czynnej do wytoczenia powództwa.

Przepisy art. 189¹ kpc i art. 199a § 3 op nie mają zastosowania do przepisów odnoszących się do spraw dotyczących ubezpieczeń społecznych⁵⁵. Zgodnie z art. 31 ustawy z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych⁵⁶ w sprawach należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne zastosowanie mają przepisy op. Przepis art. 199a § 3 op nie jest enumeratywnie wymieniony w art. 31 usus⁵⁷.

Przepisy art. 189¹ kpc nie odnoszą się do spraw publicznych dotyczących składek na ubezpieczenia społeczne⁵⁸. Ponadto przepisy art. 189¹ kpc nie dotyczą także stosunków publicznych, które nie są objęte kognicją sądów powszechnych⁵⁹.

W związku z powyższym w sprawach z tytułu ubezpieczeń społecznych przepisy art. 189¹ kpc nie przysługują, wobec czego Zakład Ubezpieczeń Społecznych (dalej:

ZUS) nie może wystąpić do sądu powszechnego z powództwem.

Kolejny wątek dotyczy pojęcia „organu podatkowego”: czy w każdej sprawie, w której to stroną jest organ podatkowy, może on wystąpić do sądu powszechnego z powództwem?

Jak podkreślił SN w wyroku z 9.05.2019 r., I PK 245/17, przepis art. 189¹ kpc nie ma zastosowania w sprawach roszczeń funkcjonariuszy Służby Celnej⁶⁰ dotyczących równoważników pieniężnych za brak mieszkania służbowego⁶¹.

Pogląd ten w pełni zasługuje na aprobatę. Sprawy służbowe, których stroną są organy podatkowe, nie mogą korzystać z powództwa.

Istotny jest także zwrot niezbędności skierowania powództwa z art. 189¹ kpc. Co prawda z takim powództwem wystąpił ZUS, jednakże zdaniem autora jest to cenna wskazówka w zakresie oceny zastosowania art. 189x kpc.

Ponadto jeśli organ posiada pewne kompetencje wynikające z przepisów prawa, to wystąpienie do sądu z powództwem kpc staje się bezprzedmiotowe⁶².

Oznacza to, że jeśli w trakcie postępowania podatkowego organ podatkowy będzie miał kompetencje do dokonania czynności, a czynności tych zaniecha i wniesie powództwo, wtedy takie powództwo podlega oddaleniu. Aby posiadać legitymację czynną i wystąpić do sądu powszechnego z powództwem, należy być organem podatkowym oraz wykazać niezbędność żadanego ustalenia do rozstrzygnięcia sprawy w toku prowadzonego postępowania podatkowego. Powyższe przesłanki muszą być spełnione łącznie. W przypadku braku którejkolwiek z przesłanek następuje oddalenie powództwa⁶³.

Przez pojęcie „postępowania podatkowego w toku” należy rozumieć postępowanie, które zostało wszczęte⁶⁴. Oznacza to przesłankę

negatywną w postaci, że sam art. 199a § 3 op lub art. 189¹ kpc nie może stanowić podstawy wszczęcia postępowania podatkowego⁶⁵. Pogląd ten również zasługuje na aprobatę. Nie można zatem określić tej przesłanki bez wszczęcia postępowania podatkowego.

W przypadku legitymacji biernej należy zwrócić uwagę, że jeśli treść stosunku prawnego dotyczy dwóch stron umowy, to organ podatkowy jest zobligowany skierować roszczenie przeciwko obu stronom umowy.

Jeśli powództwo zostanie skierowane tylko po jednej z dwóch stron umowy, wtedy zachodzi brak łącznej legitymacji biernej, czyli brak współuczestnictwa koniecznego po biernej stronie procesu i powództwo takie podlega oddaleniu⁶⁶.

Wpływ art. 199a § 3 op na postępowanie podatkowe

Przepisy art. 199a § 3 op są dopełnieniem przepisów regulujących postępowanie podatkowe, które determinują kierunek oraz sposób prowadzenia przez organ podatkowy postępowania dowodowego. Dotyczą takich przepisów jak: art. 122 op, art. 187 § 1 op i art. 191 op. W orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się, że pomimo wprowadzenia przepisów art. 199a § 3 op organ podatkowy nie został jednak zwolniony z obowiązku kwalifikowania zdarzeń na gruncie prawa podatkowego oraz oceny skutków prawnopodatkowych, jakie one wywierają⁶⁷.

Pogląd ten zasługuje na aprobatę. Należy podkreślić, że może pojawić się chęć ze strony organów podatkowych do wniesienia powództwa w sytuacji, w której to taka czynność jest zbyteczna i może posłużyć do przedłużenia postępowania podatkowego.

Kolejna sprawa dotyczy „wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa” wynikających z przepisów art. 199a § 3 op. Jest to obligatoryjna przesłanka wniesienia powództwa.

W orzecznictwie podkreśla się, że wskazane wątpliwości dotyczą sytuacji, gdy zebrany przez organ podatkowy materiał nie pozwala na:

- 1) dokonanie niebudzącej wątpliwości wykładni oświadczeń woli stron czynności prawnej,
- 2) ustalenie jej rzeczywistej treści, a tym samym nie jest możliwe jednoznaczne ustalenie stanu faktycznego sprawy⁶⁸.

Oznacza to, że wątpliwości organu muszą mieć charakter „nieusuwalny”, to znaczy nie można tych wątpliwości usunąć poprzez postępowanie podatkowe. Organ podatkowy nie może także wykraczać poza postępowanie podatkowe poprzez stwierdzenie np. nieważności konkretnej umowy cywilnoprawnej⁶⁹.

Skutki wywołujące wniesienie powództwa na gruncie przepisów op

Wystąpienie przez organ podatkowy do sądu z powództwem skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z dniem wniesienia żądania ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. Wynika to z art. 70 § 6 pkt 3 op. W związku z powyższym organ podatkowy obligatoryjnie zawiesza postępowanie zgodnie z przepisami art. 201 § 1 pkt 2 op.

Zgodnie z art. 70 § 7 pkt 3 op termin przedawnienia biegnie dalej dopiero od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się orzeczenia sądu powszechnego w sprawie ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. Ma

to wpływ także na odsetki. Zgodnie z art. 54 § 1 pkt 4 op nie nalicza się odsetek za zwłokę od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu postępowania do dnia doręczenia postanowienia o podjęciu zawieszzonego postępowania.

Zawieszenie postępowania

Co się stanie, gdy inny organ podatkowy wystąpił do sądu powszechnego z powództwem w zakresie tego samego stosunku prawnego?

W doktrynie wyrażony jest pogląd, że wystąpienie przez inny organ podatkowy do sądu powszechnego z powództwem ma wpływ na zawieszenie biegu terminu przedawnienia przedmiotowego zobowiązania podatkowego⁷⁰. W orzecznictwie sądów administracyjnych dominuje pogląd odmienny⁷¹.

Pogląd wyrażony w orzecznictwie zasługuje na aprobatę. Wystąpienie do sądu powszechnego z powództwem w zakresie tego samego stosunku prawnego przez inny organ podatkowy nie może oznaczać zawieszenia postępowania. Poprzedni organ podatkowy, który jako pierwszy wystąpił do sądu powszechnego z powództwem, zawiesił to postępowanie podatkowe.

Oznacza to, że nawet jeśli w tym samym stosunku prawnym co najmniej dwa różne organy podatkowe (np. burmistrz miasta X oraz prezydent miasta Y) wystąpiły do sądu powszechnego z powództwem dotyczącym tego samego stosunku prawnego, to tylko wniesienie pierwszego powództwa skutkuje zawieszeniem postępowania podatkowego. Tym samym wystąpienie do sądu powszechnego z powództwem przez inny organ podatkowy nie ma wpływu na bieg terminu przedawnienia przedmiotowego zobowiązania podatkowego.

Warto także podkreślić, że wystąpienie do sądu powszechnego z powództwem było także przedmiotem uchylenia zawieszenia postępowania podatkowego przed wydaniem wyroku przez sąd powszechny.

W orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się, że gdyby SKO chciało uchylić decyzję o zawieszeniu, to wtedy taka czynność jest niedopuszczalna w przypadku, gdy organ podatkowy wystąpił do sądu powszechnego z powództwem.

Tylko sąd powszechny lub SN ma kompetencję do oceny, czy dana sprawa podlega rozpoznaniu w trybie art. 199a § 3 op. Dopiero gdy sąd powszechny prawomocnie rozstrzygnie sprawę lub prawomocnie odrzuci pozew, organ będzie mógł podjąć zawieszony postępowanie⁷².

Ponadto SKO nie mogą uchylić decyzji o zawieszeniu postępowania podatkowego, jeśli zostało ono dokonane przez organ podatkowy występujący do sądu powszechnego z powództwem, jeżeli nastąpiło przez ten sam organ i w ramach tego samego postępowania.

W przypadku zawieszenia postępowania podatkowego zgodnie z art. 201 § 2 op mają zastosowanie przepisy art. 139 § 4 op, zgodnie z którym okresu zawieszenia nie wlicza się do terminów, jakie ma organ podatkowy na załatwienie sprawy. Jednak powództwo z art. 199a § 3 op nie jest sprawą podatkową – oznacza to, że nie mają zastosowania przepisy z art. 139 § 1 op ustalające termin rozpoznania sprawy.

Wpływ wyroku sądu powszechnego na organy podatkowe na gruncie art. 365–366 kpc

Kolejna kwestia dotyczy zastosowania przepisów art. 365 § 1 kpc i art. 366 kpc. Zgodnie z art. 365 § 1 kpc orzeczenie prawomocne wiąże nie

tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy oraz inne organy państwowe i organy administracji publicznej, a w wypadkach w ustawie przewidzianych także inne osoby. Z kolei art. 366 kpc stanowi, że wyrok prawomocny ma powagę rzeczy osądzonej tylko co do tego, co w związku z podstawą sporu stanowiło przedmiot rozstrzygnięcia, a ponadto tylko między tymi samymi stronami.

Zatem związanie sądu prawomocnym orzeczeniem, zapadłym w innej sprawie, na podstawie art. 365 § 1 kpc występuje w zasadzie przy tożsamości nie tylko przedmiotowej, ale i podmiotowej obu tych spraw. Oznacza to, że wyrok nie korzysta z prawomocności rozszerzonej⁷³. Analogiczna sytuacja miałaby miejsce w przypadku podatnika korzystającego z art. 189 kpc. W przypadku zastosowania art. 189 kpc wyrok nie korzysta z prawomocności rozszerzonej⁷⁴.

Organ podatkowy w sprawie nie ma podstaw do przyjęcia, że wyroki, które zapadną z powództwa innych organów podatkowych, stanowią zagadnienie wstępne w toczącym się postępowaniu podatkowym i bez tych wyroków organ nie może prowadzić samodzielnie postępowania, w tym w zakresie oceny skutków dla określenia np. podatku od nieruchomości za dany rok.

Ze względu na konstrukcję powództwa i brak wyznaczenia rozsądnego terminu rozstrzygnięcia sprawy pojawia się pytanie, czy na gruncie orzecznictwa mamy do czynienia z możliwością weryfikacji konieczności złożenia powództwa. Może tak się zdarzyć, że organ podatkowy chcąc „przedłużyć” postępowanie podatkowe, wystąpi do sądu powszechnego z powództwem.

W orzecznictwie nie wypracowano modelu weryfikacji powództwa. Przesłanką wytoczenia powództwa nie może być wyłącz-

nie brak możliwości przesłuchania świadka będącego stroną tego stosunku⁷⁵.

Właściwość miejscowa

Przepisy art. 189¹ kpc i art. 199a § 3 op nie regulują, czy powództwo powinno być rozpatrywane przez sąd właściwy ze względu na siedzibę organu podatkowego, czy sąd właściwy ze względu na siedzibę lub miejsce zamieszkania podatnika, płatnika, inkasenta czy osoby trzeciej.

Zgodnie z art. 16 kpc właściwym sądem, do którego organ podatkowy występuje z powództwem o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, jest sąd rejonowy. Jednakże nie można wykluczyć zastosowania przepisów art. 18 § 1 kpc, jeżeli przy rozpoznawaniu sprawy w sądzie rejonowym powstanie zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, sąd ten może przekazać sprawę do rozpoznania sądowi okręgowemu, co może prowadzić do przewlekłości postępowania.

Podstawowym przepisem jest art. 27 § 1 kpc, tj. powództwo wytacza się przed sąd pierwszej instancji, w którego okręgu pozwany ma miejsce zamieszkania. Natomiast nie mają zastosowania przepisy art. 29 kpc, gdyż powodem nie jest SP ani art. 33 kpc, skoro powództwo to nie jest roszczeniem majątkowym.

W powództwie, którego stroną jest treść umowy, może zastosowanie mieć art. 34 kpc, z którego wynika, że powództwo może, choć nie musi być wyznaczone ze względu na miejsce wykonania umowy.

Jeśli celem powództwa jest ustalenie treści np. umowy najmu, która dotyczy nieruchomości położonej w Jarocinie, a wynajmujący ma miejsce zamieszkania w Środzie Wielkopolskiej, to właściwym sądem może być SR w Jarocinie albo SR w Środzie Wielkopolskiej. SR

w Jarocinie znajduje się we własności SO w Kaliszu, a SR w Środzie Wielkopolskiej znajduje się we własności SO w Poznaniu. SO w Kaliszu znajduje się we własności SA w Łodzi, a SO w Poznaniu znajduje się we własności SA w Poznaniu⁷⁶.

Oznacza to, że własność miejscowa sądu I instancji może dotyczyć sądów znajdujących się w dwóch różnych okręgach sądowych znajdujących się w dwóch różnych apelacjach sądowych, nawet jeśli własność miejscowa w sprawach podatkowych dotyczy jednej izby administracji skarbowej (Izba Administracji Skarbowej w Poznaniu)⁷⁷.

Dlatego zdaniem autora własność miejscowa w przypadku powództwa powinna być uregulowana osobno w przepisach kpc.

Tematyka i zakres powództwa

W orzecznictwie sądów powszechnych możemy wyróżnić tematykę, z jaką organ podatkowy wnoszą powództwo. Powództwo dotyczy umów zawartych w formie ustnej (np. umowa darowizny⁷⁸) czy umów warunkowych (np. umowa warunkowa przeniesienia prawa użytkownika wieczystego i własności nieruchomości)⁷⁹. Może ono dotyczyć tego, kiedy najpóźniej została zawarta umowa (np. zawarta została najpóźniej w dniu)⁸⁰. Ponadto organ podatkowy nie może uznawać, że art. 58 § 1 ustawy z 23.04.1964 r. Kodeks cywilny⁸¹ w zakresie „obejścia prawa” dotyczy przepisów prawa podatkowego⁸². Jednym wyrokiem sąd powszechny może orzec o więcej niż jednym stosunku prawnym (np. dwie umowy darowizny)⁸³, różnych stosunkach prawnych (np. umowy darowizny i umowy dożywocia)⁸⁴. Stosunek prawny może dotyczyć daty rozwiązania⁸⁵ czy nieistnienia spółki cywilnej⁸⁶. Umowa może dotyczyć także części udziałów⁸⁷.

Wystąpienie z powództwem może dotyczyć sytuacji, kiedy np.:

1. Zawarcie np. umowy sprzedaży zostało „ukryte” przez inny stosunek zobowiązaniowy, np. umowę pożyczki⁸⁸,
2. Zachodzi nieważność czynności prawnej⁸⁹,
3. Zachodzi bezskuteczność czynności prawnej⁹⁰,
4. Zachodzi nieistnienie czynności prawnej⁹¹,
5. Zachodzi istnienie czynności prawnej⁹².

Spośród czynności prawnych, w których powództwo wytoczył organ podatkowy, możemy wyróżnić m.in. umowy:

1. Darowizny⁹³,
2. Sprzedaży⁹⁴,
3. Sprzedaży z bezpłatną służebnością mieszkania⁹⁵,
4. Leasingu⁹⁶,
5. Dzierżawy⁹⁷,
6. Komisu⁹⁸,
7. Nienazwane⁹⁹,
8. Ustanowienia służebności osobistej¹⁰⁰,
9. Przeniesienia prawa użytkownika wieczystego¹⁰¹,
10. Dożywocia¹⁰²,
11. Pożyczki¹⁰³,
12. Zlecenia¹⁰⁴,
13. Przewłaszczenia na zabezpieczenie nieruchomości¹⁰⁵,
14. Zbycia udziałów¹⁰⁶,
15. „Czynność procesowa w postaci zgodnego wniosku”¹⁰⁷,
16. O współpracę¹⁰⁸,
17. O ustalenie stosunku pracy¹⁰⁹,
18. O podział majątku wspólnego¹¹⁰.

Podsumowanie

Nie ma wątpliwości, że gdyby nie wprowadzono przepisów art. 189¹ kpc, nie istniałaby możliwość dokonywania – dla celów podatkowych – oceny istnienia lub nieistnienia stosunków cywilnoprawnych przez

sądy powszechne lub SN¹¹¹. W doktrynie podkreśla się, że słuszną jest tendencja do zwiększania udziału sądów powszechnych w rozstrzyganiu kwestii związanych z postępowaniem podatkowym¹¹².

Zgodnie z art. 189 kpc podatnik, płatnik, inkasent lub osoba trzecia mogą zwrócić się do sądu powszechnego z powództwem w sprawie podatkowej.

Kluczowa jest analiza różnic pomiędzy przepisami op a kpc. W przypadku art. 199a § 3 op musi „wynikać wątpliwość”, ale już przed sądem powszechnym tego typu „wątpliwości” nie mogą mieć miejsca, gdyż organ podatkowy jest zobligowany do wskazania faktów, na podstawie których opiera swoje żądanie (art. 232 kpc). Oznacza to, że ustawodawca uchwalił obowiązek na gruncie przepisów art. 199a § 3 op, który koliduje z zasadami wyrażonymi w art. 232 kpc.

Zmiany powinny zmierzać w kierunku ustalenia maksymalnego czasu, w którym powództwo powinno być rozstrzygnięte przez sąd. Brak przyjęcia maksymalnego czasu na rozstrzygnięcie tego powództwa może doprowadzić do sytuacji, w której to zawieszenie postępowania podatkowego będzie trwać miesiącami lub latami.

Może to w skrajnym przypadku wiązać się z instrumentalnym wykorzystaniem powództwa z art. 199 § 3 op i z art. 189¹ kpc celem wydłużenia postępowania podatkowego przez organ podatkowy. Zdaniem autora organem I instancji rozpatrującym opisywane powództwo powinien być SO. W ten sposób nie będzie możliwe zastosowanie przepisów art. 18 § 1 kpc dotyczących ewentualnego przekazania spraw przez SR do SO. ↪



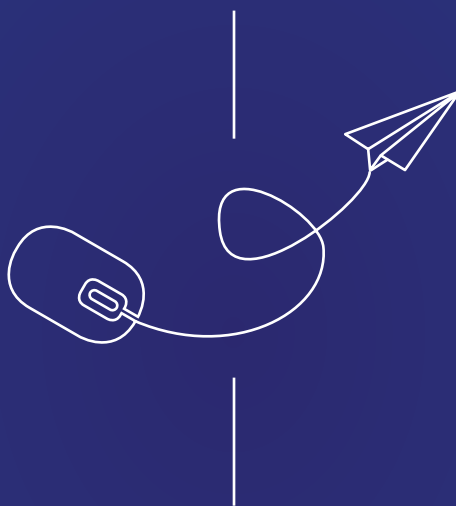
DR ADAM BOJARSKI,
DORADCA PODATKOWY,
RADCA PRAWNY

- 1_** W dalszej części tekstu autor zamiast słów „powództwo o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa” będzie używał słowa „powództwo”.
- 2_** R. Rycielski, Wpływ oceny czynności opodatkowanych przez przyzmat prawa cywilnego na odpowiedzialność podatkową, *Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych*, 2024/1, s. 5.
- 3_** Dz. U. z 2005 r. nr 143 poz. 1199.
- 4_** Wyrok TK z 14.06.2006 r., K 53/05, Lex 197893.
- 5_** T.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111 – dalej: op.
- 6_** Dz. U. z 1997 r. nr 78 poz. 483 – dalej: Konstytucja RP.
- 7_** T.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1568 – dalej: kpc.
- 8_** B. Czech, Kodeks postępowania cywilnego Tom I Komentarz Art. 1–205 pod red. A. Marciniaka, 2019, s. 1327.
- 9_** Wyrok SO w Bydgoszczy z 16.01.2009 r., I ACa 672/08, Lex 1713154.
- 10_** A. Franusz, A. Goettel, Powództwo organów skarbowych o ustalenie, 2012/9, s. 76–86.
- 11_** J. Gudowski, Kodeks postępowania cywilnego. Orzecznictwo. Piśmiennictwo. Tom II, Art. 189¹, Lex/el 2025.
- 12_** P. Kowalski, Powództwo organów podatkowych o ustalenie w świetle badań empirycznych, *Prawo w działaniu, sprawy cywilne t. 48*, 2021, s. 185–187.
- 13_** D. Łukawska, Instytucja stanowiąca wykonanie art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej, *Prawo i Podatki*, 2008/6, s. 25–30.
- 14_** Wyrok SO w Warszawie z 9.04.2021 r., IV C 701/17, Lex 3833280.
- 15_** Wyrok NSA z 29.05.2018 r., II FSK 1175/16, CBOSA.
- 16_** T.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 775.
- 17_** A. Bojarski, Opłata cukrowa. Komentarz, wyd. II, Art. 12j, Lex/el 2025.
- 18_** T.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1670.
- 19_** A. Bojarski, Opłata od reklamowania napojów alkoholowych, *Zeszyty Naukowe Radca Prawny*, 2025/2, s. 129.
- 20_** T.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2151.
- 21_** Dz. U. z 2016 r. poz. 1948 – dalej: KASU.
- 22_** Postanowienie SA w Katowicach z 6.06.2014 r., I ACz 446/14, Lex 1477092.
- 23_** Wyrok WSA w Poznaniu z 11.05.2023 r., I SA/Po 1009/22, CBOSA.
- 24_** Wyrok SN z 18.01.2013 r., IV CSK 322/12, Lex 1350202.
- 25_** M. Mroziński, Zakres zastosowania przepisów art. 199a Ordynacji podatkowej w świetle orzecznictwa i literatury przedmiotu, *Doradztwo Podatkowe – BISP*, 2019/8, s. 36.
- 26_** A. Mariański, M. Miśkiewicz, M. Wolska-Bryńska, Ordynacja podatkowa. Komentarz pod red. A. Mariańskiego, wyd. 2, Art. 199a, *Legalis* 2023.
- 27_** C. Kosikowski, Konstytucyjność przepisu art. 199a § 3 ustawy z 29 VIII 1997 – Ordynacja podatkowa. Głosa do wyroku TK z dnia 14 czerwca 2006 r., K 53/05, *Państwo i Prawo*, 2006/10, s. 119–123.
- 28_** R. Biernat, Wykładnia logiczna artykułu 199A ustawy Ordynacja Podatkowa, *Acta Iuris Stetinensis*, 2016/2, s. 47–48.
- 29_** H. Filipczyk, Kwalifikacja cywilnoprawna czynności art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej, *Prawo i Podatki*, 2007/12, s. 19–23.
- 30_** Wyrok NSA z 29.11.2012 r., II FSK 786/11, CBOSA.
- 31_** O. Piaskowska, Kodeks postępowania cywilnego. Postępowanie procesowe, komentarz pod red. O. Piaskowskiej, 2020, s. 559.
- 32_** Wyrok NSA z 20.01.2009 r., II FSK 1509/07, CBOSA.
- 33_** Wyrok SN z 2.08.2007 r., V CSK 109/07, Lex 325649.
- 34_** Wyrok SN z 18.01.2013 r., IV CSK 322/12, Lex 1350202.
- 35_** M. Kopyściański, Dokumenty elektroniczne gromadzone w toku postępowania podatkowego a powództwo o ustalenie istnienia bądź nieistnienia stosunku prawnego lub prawa na podstawie art. 189 (1) K.P.C (powództwo organu podatkowego), *Przegląd Prawa i Administracji t. 133*, 2023, s. 93–95.
- 36_** Wyrok SA w Białymstoku z 19.05.2010 r., I ACa 253/09, Lex 610008.
- 37_** Wyrok SA w Białymstoku z 12.10.2006 r., I ACa 395/06, Lex 208147.
- 38_** T. Żyżnowski, Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz Tom I, Artykuły 1–366 pod red. T. Wiśniewskiego, 2021, s. 932.
- 39_** T.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 935 – dalej: ppsa.
- 40_** Wyrok WSA w Gdańsku z 25.11.2015 r., I SA/Gd 1166/15, CBOSA.
- 41_** S. Cekała, Skutki dokonania pozornej czynności prawnej na mocy Ordynacji Podatkowej, *Doradztwo Podatkowe* 2012/9, s. 48.
- 42_** A. Zieliński, K. Flaga-Gieruszyńska, Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz, wyd. 11, 2022, s. 452.
- 43_** Wyrok NSA z 17.11.2010 r., II FSK 957/09, CBOSA.
- 44_** T. Ereciński, Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz, Tom II Postępowanie rozpoznawcze, pod red. T. Erecińskiego, wyd. 5, 2016, s. 110.
- 45_** T. Szanciło, Kodeks postępowania cywilnego, Tom I Komentarz art. 1–505⁹⁹, pod red. T. Szanciło, 2019, s. 714.
- 46_** Uchwała SN z 27.04.2001 r., III CZP 12/01, Lex 46550.
- 47_** Wyrok SA w Warszawie z 6.12.2019 r., V ACa 109/19, Lex 2784511.
- 48_** T.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1176 – dalej: PodatekRolnyU.
- 49_** T.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 707 – dalej: PodatkiLokalneU.
- 50_** T.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 176 – dalej: PodatekLeśnyU.
- 51_** Dz. U. z 2024 r. poz. 1572 – dalej: DochodyU.
- 52_** Wyrok SN z 28.01.2010 r., IV CSK 261/09, Lex 655210.
- 53_** T.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1465.
- 54_** Wyrok SO w Łodzi z 24.06.2010 r., I C 807/08, Lex 1425266.
- 55_** Postanowienie SN z 12.01.2021 r., II USK 15/21, Lex 3114659.

- 56_**T.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 497 – dalej: *usus*.
- 57_**Postanowienie SN z 5.12.2019 r., II UK 383/18, Lex 3583828.
- 58_**Postanowienie SN z 29.09.2020 r., II USK 220/19, Lex 3083016.
- 59_**B. Dauter, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, r. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 12, Art. 199a, Lex/el 2024.
- 60_**Dotyczy sprawy przed wejściem w życie KASU. Przepisy ustawy z 27.08.2009 r. o Służbie Celnej (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1799) zostały uchylone przez art. 159 pkt 3 KASU.
- 61_**Wyrok SN z 9.05.2019 r., I PK 245/17, Lex 2659383.
- 62_**Wyrok SN z 13.11.2018 r., II UK 350/18, Lex 2577456.
- 63_**Postanowienie SN z 6.11.2019 r., II UK 318/18, Lex 3583980.
- 64_**Postanowienie SA w Katowicach z 16.01.2009 r., I ACa 672/09, Lex 491170.
- 65_**Wyrok NSA z 17.10.2010 r., II FSK 534/09, CBOSA.
- 66_**Wyrok SO we Wrocławiu z 1.07.2014 r., I C 1802/12, Lex 1848355.
- 67_**Wyrok NSA z 2.02.2017 r., II FSK 4071/14, CBOSA.
- 68_**Wyrok NSA z 18.11.2009 r., I FSK 113/08, CBOSA.
- 69_**Wyrok WSA w Poznaniu z 28.09.2023 r., I SA/Po 426/23, CBOSA.
- 70_**L. Etel, M. Popławski, *Uprawnienie organów podatkowych do samodzielnej oceny treści czynności prawnych, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2014/8*, s. 22–28.
- 71_**Wyrok NSA z 10.03.2020 r., II FSK 841/18, CBOSA.
- 72_**Wyrok WSA w Gliwicach z 9.12.2020 r., I SA/GI 944/20, CBOSA.
- 73_**Wyrok NSA z 10.05.2018 r., II FSK 1231/16, CBOSA.
- 74_**M. Romańska, *Wykorzystanie powództwa o ustalenie (Art. 189 K.P.C.) w stosunkach umownych*, *Palestra*, 2015/5–6, s. 105.
- 75_**Wyrok NSA z 27.03.2012 r., II FSK 1847/10, CBOSA.
- 76_**T.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2462.
- 77_**T.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 361.
- 78_**Wyrok SA w Katowicach z 8.09.2017 r., I ACa 242/17, Lex 2379805.
- 79_**Wyrok SA w Katowicach z 20.02.2015 r., I ACa 930/14, Lex 1661159.
- 80_**Wyrok SA w Katowicach z 14.01.2014 r., I ACa 949/13, Lex 1428074.
- 81_**T.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1061.
- 82_**Wyrok SO w Koninie z 29.12.2017 r., I C 828/14, Lex 2581272.
- 83_**Wyrok SO w Siedlcach z 17.12.2013 r., I C 1237/12, Lex 1717838.
- 84_**Wyrok SA w Łodzi z 9.06.2017 r., I ACa 1616/16, Lex 2365578.
- 85_**Wyrok SA we Wrocławiu z 25.09.2012 r., I ACa 926/12, Lex 1283513.
- 86_**Wyrok SO w Łodzi z 30.01.2020 r., XIII Ga 1100/19, Lex 2780780.
- 87_**Wyrok SO w Świdnicy z 26.11.2013 r., I C 1785/13, Lex 1847210.
- 88_**Wyrok SA w Krakowie z 2.06.2014 r., I ACa 358/14, Lex 1548475.
- 89_**Wyrok SA w Katowicach z 18.06.2015 r., I ACa 171/15, Lex 1781917.
- 90_**Wyrok SO w Radomiu z 13.12.2016 r., I C 1104/16, Lex 2479399.
- 91_**Wyrok SO w Lublinie z 21.05.2010 r., I C 746/10, Lex 1720853.
- 92_**Wyrok SO w Płocku z 17.09.2013 r., I C 342/11, Lex 1717218.
- 93_**Wyrok SA w Krakowie z 14.06.2017 r., I ACa 1713/16, Lex 2484216.
- 94_**Wyrok SO w Radomiu z 23.08.2013 r., I C 1014/12, Lex 1916805.
- 95_**Wyrok SO w Świdnicy z 13.02.2014 r., I C 1836/13, Lex 1847214.
- 96_**Wyrok SA w Warszawie z 10.04.2017 r., VI ACa 1901/15, Lex 2361900.
- 97_**Wyrok SO w Elblągu z 23.12.2015 r., I Ca 403/15, Lex 2018015.
- 98_**Wyrok SO we Wrocławiu z 1.07.2014 r., I C 1802/12, Lex 1848355.
- 99_**Wyrok SO w Poznaniu z 27.02.2017 r., XIV C 440/15, Lex 2245775.
- 100_**Wyrok SO w Olsztynie z 10.05.2019 r., I C 347/18, Lex 2691717.
- 101_**Wyrok SA w Warszawie z 28.02.2019 r., VI ACa 573/16, Lex 2728634.
- 102_**Wyrok SO w Łomży z 14.07.2017 r., I C 165/17, Lex 2362048.
- 103_**Wyrok SO w Poznaniu z 27.02.2017 r., XIV C 440/15, Lex 2257995.
- 104_**Wyrok SR dla Warszawy Pragi-Południe w Warszawie z 13.06.2014 r., I C 1747/12, Lex 1908631.
- 105_**Wyrok SA w Warszawie z 13.11.2015 r., VI ACa 635/14, Lex 1997483.
- 106_**Wyrok SA w Poznaniu z 29.05.2019 r., I ACa 662/18, Lex 3050342.
- 107_**Wyrok SA w Białymstoku z 21.12.2016 r., I ACa 641/16, Lex 2191495.
- 108_**Wyrok SR dla Warszawy-Mokotowa w Warszawie z 10.06.2016 r., XVI C 1197/13, Lex 2147763.
- 109_**Wyrok SR w Sandomierzu z 15.01.2018 r., IV P 120/17, Lex 2474475.
- 110_**Wyrok SO w Częstochowie z 25.02.2016 r., I C 431/12, Lex 2361961.
- 111_**Wyrok SA w Szczecinie z 15.01.2015 r., III AUa 363/14, Lex 1814829.
- 112_**M. Lewandowski, *Powództwo o ustalenie w toku postępowania podatkowego [w:] Postępowanie cywilne w dobie przemian*, red. I. Gil, 2017, s. 320–329.

Doręczanie elektroniczne

w praktyce wnoszenia skargi do WSA



Instytucja skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego stanowi podstawowy mechanizm sądowej kontroli działalności administracji publicznej, służący urzeczywistnieniu konstytucyjnego prawa do sądu, o którym mowa w art. 45 ust. 1 Konstytucji RP. Postępowanie przed sądami administracyjnymi uregulowane jest w ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r.

JUSTYNA ZAJĄC-WYSOCKA

Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2024 r. poz. 935) opiera się na zasadzie pośrednictwa organu administracji publicznej w przekazywaniu skargi do sądu. Zgodnie z art. 54 § 1 p.p.s.a. skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłość są przedmiotem zaskarżenia. Rozwiązanie to ma charakter funkcjonalny – zapewnia organowi możliwość dokonania autokontroli rozstrzygnięcia, a jednocześnie porządkuje obieg akt i dokumentacji administracyjnej przekazywanej do sądu.

W wyniku nowelizacji z 2019 r. do art. 54 dodano § 1a, umożliwiający wniesienie skargi w formie dokumentu elektronicznego do elektronicznej skrzynki podawczej organu, którego działanie jest przedmiotem skargi. Celem wprowadzenia tej regulacji było usprawnienie obiegu dokumentów i zwiększenie dostępności sądów administracyjnych poprzez wykorzystanie narzędzi teleinformatycznych w komunikacji z uczestnikami postępowania.

Dotychczasowe orzecznictwo sądów administracyjnych wskazywało jednak konsekwentnie, że pojęcie „elektronicznej skrzynki podawczej organu”, o którym mowa w art. 54 § 1a p.p.s.a., należy utożsamiać wyłącznie z platformą ePUAP. Takie stanowisko zajął m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w postanowieniu z 22 sierpnia 2025 r. (II SA/Wr 475/25, LEX nr 3903624). Sąd, odwołując się do literalnego brzmienia art. 54 § 1a zd. pierwsze p.p.s.a., wskazał, że wniesienie skargi w formie dokumentu elektronicz-

Wniesienie skargi w formie dokumentu elektronicznego przez system teleinformatyczny zintegrowany z administracją podatkową, lecz niewykorzystujący platformy ePUAP, może zostać uznane za skuteczne w świetle obowiązujących przepisów.

nego jest możliwe jedynie za pośrednictwem elektronicznej skrzynki podawczej organu. W uzasadnieniu przywołano definicję tego pojęcia z art. 3 pkt 17 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1557), zgodnie z którą jest to „dostępny publicznie środek komunikacji elektronicznej służący do przekazywania dokumentu elektronicznego do podmiotu publicznego przy wykorzystaniu powszechnie dostępnego systemu teleinformatycznego”. Następnie powołano się na definicję elektronicznej platformy usług administracji publicznej (art. 3 pkt 13 tej ustawy), stanowiącej „system teleinformatyczny, w którym instytucje publiczne udostępniają usługi przez pojedynczy punkt dostępowy w sieci Internet”. W ocenie sądu, takim właśnie punktem jest plat-

forma ePUAP. WSA we Wrocławiu odwołał się również do przepisów ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1045), wskazując, że dopiero od 2029 r. możliwe będzie pełne wykorzystanie adresów do doręczeń elektronicznych w komunikacji procesowej z sądami administracyjnymi. Do tego czasu – jak stwierdził sąd – jedyną dopuszczalną drogą skutecznego wniesienia skargi w formie dokumentu elektronicznego pozostaje platforma ePUAP.

Analogiczne stanowisko prezentowały również inne sądy administracyjne, m.in. Naczelny Sąd Administracyjny w postanowieniach z 12.06.2025 r., III OZ 294/25, LEX nr 3902854 oraz z 24.06.2025 r., II FSK 672/25, LEX nr 3887919. Z kolei Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w postano-

wieniu z 3 września 2025 r. (VII SA/Wa 1413/25, LEX nr 3921309) wyraził wprost pogląd, że „w aktualnie obowiązującym stanie prawnym skarga do sądu administracyjnego w formie dokumentu elektronicznego może zostać wniesiona jedynie za pomocą środków komunikacji elektronicznej (platforma ePUAP), a skorzystanie z innego kanału komunikacji elektronicznej jest nieskuteczne (w tym systemu e-Doręczenia)”.

Takie ujęcie prowadziło w praktyce do znacznego formalizmu postępowania i odrzucania skarg składanych za pośrednictwem innych, urzędowych kanałów komunikacji elektronicznej, mimo że pozwalały one na skuteczne doręczenie dokumentu organowi.

W praktyce zdarzały się również przypadki kierowania skarg w formie pisma elektronicznego na adres e-mail sądu administracyjnego. Taki sposób złożenia skargi był przez sądy uznawany za niedopuszczalny (zob. Postanowienie WSA w Gliwicach z 23.09.2025 r., III SA/Gl 747/25, LEX nr 3916935; Postanowienie NSA z 15.06.2021 r., III OSK 4856/21, LEX nr 3191293).

Na tym tle szczególnego znaczenia nabiera sprawa rozpoznana przez Naczelny Sąd Administracyjny pod sygnaturą I FSK 1176/25, w której poddano ocenie skuteczność wniesienia skargi za pośrednictwem systemu teleinformatycznego innego niż platforma ePUAP. Sprawa ta unaocznia praktyczny problem funkcjonowania art. 54 § 1a p.p.s.a. w kontekście rozwoju narzędzi elektronicznej komunikacji z organami administracji publicznej, w tym przede wszystkim systemów resortowych, takich jak e-Urząd Skarbowy. W orzeczeniu tym NSA zmierzył się z pytaniem, czy wniesienie skargi w formie dokumentu elektronicznego przez system teleinformatyczny zintegrowany z administracją podatkową,

lecz niewykorzystujący platformy ePUAP, może zostać uznane za skuteczne w świetle obowiązujących przepisów.

Rozstrzygnięcie to ma charakter precedensowy, gdyż podważa dotychczasową jednolitość orzecznictwa i otwiera dyskusję nad koniecznością dostosowania przepisów procedury sądownoadministracyjnej do realiów cyfrowej administracji publicznej.

W sprawie rozpoznanej przez Naczelny Sąd Administracyjny pod sygnaturą I FSK 1176/25 przedmiotem sporu była kwestia skuteczności wniesienia skargi za pośrednictwem systemu e-Urząd Skarbowy, tj. platformy obsługiwanej przez Krajową Administrację Skarbową, umożliwiającej składanie pism i wniosków w formie elektronicznej. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu (I SA/Op 210/25) odrzucił skargę, uznając, że została ona wniesiona w sposób niespełniający wymogów określonych w art. 54 § 1a p.p.s.a. W ocenie tego sądu e-Urząd Skarbowy nie stanowi „elektronicznej skrzynki podawczej organu”, o której mowa w tym przepisie, a tym samym nie może być uznany za dopuszczalny środek komunikacji elektronicznej w postępowaniu sądownoadministracyjnym.

Skarżący wniósł skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, zarzucając naruszenie m.in. art. 54 § 1a p.p.s.a. przez jego błędną wykładnię i przyjęcie, że pojęcie „elektronicznej skrzynki podawczej” należy rozumieć w sposób zawężający, ograniczający się wyłącznie do platformy ePUAP. Argumentowano, że e-Urząd Skarbowy jest systemem teleinformatycznym utworzonym przez organ administracji publicznej, spełniającym definicję środka komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 3 pkt 17 ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących

zadania publiczne, a więc powinien umożliwiać skuteczne złożenie skargi w formie elektronicznej.

Naczelny Sąd Administracyjny przyznał rację skarżącemu i uchylił zaskarżone postanowienie WSA w Opolu. W uzasadnieniu wskazano, że do przesłanek, których brak skutkuje odrzuceniem skargi na podstawie art. 58 § 1 pkt 6 p.p.s.a., nie należy przewidziany w art. 54 § 1 p.p.s.a. tryb jej wniesienia „za pośrednictwem organu” ani wymóg, aby skarga w formie elektronicznej była wniesiona wyłącznie przez ePUAP. NSA podkreślił, że o niedopuszczalności skargi nie może zdecydować fakt złożenia jej przez inny kanał niż ePUAP, jeśli organ przekazał ją wraz z dokumentacją na elektroniczną skrzynkę podawczą sądu, który następnie potwierdził jej odbiór urzędowym poświadczeniem odbioru.

Sąd zauważył również, że art. 54 § 1a PPSA nie definiuje pojęcia „elektronicznej skrzynki podawczej” i nie ogranicza go w żaden sposób wyłącznie do ePUAP.

Rozstrzygnięcie NSA w sprawie I FSK 1176/25 należy ocenić jako istotny krok w kierunku odejścia od nadmiernego formalizmu proceduralnego na rzecz wykładni funkcjonalnej, respektującej konstytucyjne prawo jednostki do sądu oraz zasady proporcjonalności i zaufania do państwa. Orzeczenie to może wyznaczać nowy kierunek interpretacyjny w zakresie stosowania art. 54 § 1a p.p.s.a., a jednocześnie stać się impulsem do przyspieszenia prac nad pełną integracją elektronicznych form komunikacji w postępowaniu sądownoadministracyjnym. ↪



**JUSTYNA
ZAJĄC-WYSOCKA,
DORADCA PODATKOWY,
RADCA PRAWNY**

Krajowa
Izba
Doradców
Podatkowych

K W A R T A L N I K

DORADCA PODATKOWY

KOLEGIUM REDAKCYJNE

Przewodnicząca kolegium redakcyjnego:
DR IWONA BIERNAT-BARAN

Członkowie kolegium redakcyjnego:
**DR AGNIESZKA FRANCAK, DR ANNA LESZCZYŃSKA,
WANDA NOWAK, KRYSZYNA WAGA**

Redaktor naczelny:
DR IWONA BIERNAT-BARAN,
e-mail: redakcja@kidp.pl

Korekta:
AGNIESZKA ROGOWSKA

Projekt graficzny, skład i łamanie:
AGNIESZKA WARDa,
paninagrochowicz@gmail.com

WYDAWCA:

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH
ul. Grzybowska 85 lok. U7
00-844 Warszawa
tel.: 693 920 360
e-mail: biuro@kidp.pl | www.kidp.pl

ISSN **1898-9926**

Wydawca nie odpowiada za treści zamieszczonych reklam.
Artykuły publikowane w dziale „Prawo Podatkowe” „Kwartalnika Doradca Podatkowy” nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko Krajowej Izby Doradców Podatkowych ani żadnego z jej organów. Artykuły prezentują jedynie osobiste poglądy i interpretacje dokonane przez Autorów. Krajowa Izba Doradców Podatkowych ani Redakcja nie ponoszą żadnej odpowiedzialności za wykorzystanie treści przedstawionych w artykułach w jakiegokolwiek sprawie podatkowej Czytelników.

Krajowa
Izba

Doradców
Podatkowych

PODATKIBEZRYZYKA.pl

**Dołącz do katalogu
DORADCÓW PODATKOWYCH**