

meritum

**PODATKI
2023**

MERITUM

21. WYDANIE

meritum

PODATKI

2023

MERITUM

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

21. WYDANIE

Redaktor merytoryczny:
doradca podatkowy Aleksander Kaźmierski

Wydawca:
Magdalena Stojek-Siwińska

Redaktor prowadzący:
Beata Wawrzyńczak-Jędryka

Opracowanie redakcyjne:
Beata Wawrzyńczak-Jędryka

Projekt okładki i stron tytułowych:
Wojtek Janikowski

Autorzy:

dr hab. Dobrośława Antonów – rozdziały: I, IV, VII, VIII i IX;
doradca podatkowy Agnieszka Bieńkowska (Gekko Taxens Doradztwo Podatkowe Sp. z o.o.) –
rozdział V;
prof. dr hab. Tomasz Grzegorzczak (sędzia SN w st. sp.) – rozdział XIII;
doradca podatkowy Aleksander Kaźmierski – rozdziały: II, III, VI, XI, XIII i XIV;
dr Andrzej Melezini (sędzia WSA w Białymstoku) – rozdział X;
Jarostaw Wiśniewski – rozdział II;
dr Dariusz Zalewski (sędzia WSA w Białymstoku) – rozdział XII

© by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2023

ISBN 978-83-8328-343-2

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 728 313 462
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

| Strona | | Numer |
|--------|---|-------|
| 11 | Wprowadzenie | |
| 13 | Wykaz skrótów | |
| 17 | Wykaz rozporządzeń | |
| 23 | Rozdział I. Zobowiązania podatkowe | |
| 26 | 1. Podstawa prawna i zakres zastosowania | 2 |
| 29 | 2. Zobowiązanie podatkowe – definicja i struktura | 4 |
| 38 | 3. Powstawanie zobowiązań podatkowych | 18 |
| 55 | 4. Wygasanie zobowiązań podatkowych | 29 |
| 77 | 5. Zaległość podatkowa | 42 |
| 85 | 6. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych | 50 |
| 99 | 7. Zaniechanie poboru podatku i zwolnienie płatników z obowiązku pobrania podatku | 58 |
| 106 | 8. Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe | 65 |
| 144 | 9. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych | 85 |
| 161 | 10. Nadpłata | 91 |
| 185 | 11. Przedawnienie | 102 |
| 196 | 12. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe | 106 |
| 199 | 13. Informacje o schematach podatkowych (MDR – <i>Mandatory Disclosure Rules</i>) | 109 |
| 223 | Rozdział II. Podatek dochodowy od osób fizycznych | |
| 230 | 1. Zasady ogólne | 124 |
| 414 | 2. Opodatkowanie dochodów z (pozarolniczej) działalności gospodarczej | 294 |
| 489 | 3. Uproszczone formy opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej | 361 |
| 521 | 4. Opodatkowanie dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej | 401 |
| 530 | 5. Opodatkowanie stron umowy leasingu | 410 |
| 545 | 6. Opodatkowanie dochodów z pracy najemnej | 428 |
| 649 | 7. Opodatkowanie przychodów z działalności wykonywanej osobiście | 499 |
| 672 | 8. Opodatkowanie dochodów z kapitałów pieniężnych | 530 |
| 714 | 9. Opodatkowanie dochodów z praw majątkowych | 606 |

| Strona | | Numer |
|--------|---|------------------|
| 730 | 10. Opodatkowanie dochodów z najmu, dzierżawy oraz umów o podobnym charakterze | 625 |
| 744 | 11. Opodatkowanie przychodów (dochodów) z odpłatnego zbycia rzeczy i praw majątkowych | 643 |
| 771 | 12. Podatek od przychodów z budynków | 667 ¹ |
| 775 | 13. Opodatkowanie przychodów (dochodów) ze źródeł wspólnych | 668 |
| 794 | 14. Opodatkowanie przychodów (dochodów) z innych źródeł | 677 |
| 813 | Rozdział III. Podatek dochodowy od osób prawnych | |
| 817 | 1. Zasady ogólne | 698 |
| 979 | 2. Opodatkowanie dochodów z działalności gospodarczej | 805 |
| 1038 | 3. Wykorzystanie związku gospodarczego | 877 |
| 1060 | 4. Opodatkowanie stron umowy leasingu | 899 |
| 1073 | 5. Opodatkowanie dochodów z tytułu nieodpłatnego korzystania z udostępnionej nieruchomości | 909 |
| 1074 | 6. Opodatkowanie dochodów z odpłatnego zbycia nieruchomości | 912 |
| 1079 | 7. Opodatkowanie dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej (<i>IP Box</i>) | 923 ¹ |
| 1085 | 8. Opodatkowanie dochodów (przychodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych | 924 |
| 1114 | 9. Opodatkowanie przychodów ze wspólnego źródła | 973 |
| 1121 | 10. Opodatkowanie zagranicznej jednostki kontrolowanej | 985 ¹ |
| 1134 | 11. Podatek od przychodów z budynków | 985 ⁸ |
| 1139 | 12. Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków (<i>exit tax</i>) | 985 ⁹ |
| 1146 | 13. Opodatkowanie podatkowej grupy kapitałowej | 986 |
| 1153 | Rozdział IV. Podatek od spadków i darowizn | |
| 1154 | 1. Podstawy prawne | 991 |
| 1154 | 2. Podatek od spadków i darowizn a podatek dochodowy od osób fizycznych | 993 |
| 1155 | 3. Podatek od spadków i darowizn a podatek od czynności cywilnoprawnych | 995 |
| 1156 | 4. Podmiot opodatkowania | 998 |
| 1160 | 5. Przedmiot opodatkowania | 1009 |
| 1164 | 6. Wyłączenia ustawowe | 1017 |
| 1165 | 7. Zwolnienia podatkowe | 1019 |
| 1185 | 8. Podstawa opodatkowania | 1048 |
| 1191 | 9. Ulga mieszkaniowa | 1066 |
| 1196 | 10. Wysokość podatku | 1076 |
| 1200 | 11. Obowiązek podatkowy | 1092 |
| 1205 | 12. Zobowiązanie podatkowe | 1105 |
| 1215 | 13. Obowiązki dłużników | 1117 |
| 1221 | Rozdział V. Podatek od towarów i usług | |
| 1226 | 1. Zagadnienia ogólne | 1119 |
| 1228 | 2. Podatnicy, płatnicy i przedstawiciele podatkowi | 1122 |
| 1255 | 3. Zakres opodatkowania | 1144 |
| 1279 | 4. Miejsce świadczenia | 1171 |
| 1301 | 5. Obowiązek podatkowy | 1195 |
| 1312 | 6. Podstawa opodatkowania | 1204 |
| 1335 | 7. Stawki i zwolnienia z VAT | 1226 |

| Strona | | Numer |
|--------|--|-------------------|
| 1365 | 8. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów | 1267 |
| 1375 | 9. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów | 1281 |
| 1379 | 10. Magazyn konsygnacyjny i procedura magazynu typu call-off stock | 1291 |
| 1383 | 11. Wewnątrzwspólnotowe transakcje trójstronne | 1297 |
| 1387 | 12. Eksport towarów | 1305 |
| 1391 | 13. Import towarów | 1314 |
| 1392 | 14. Sprzedaż towarów na odległość | 1315 |
| 1397 | 15. Opodatkowanie bonów na towary i usługi | 1321 |
| 1402 | 16. Odliczenie podatku naliczonego | 1328 |
| 1431 | 17. Ulga na zle długi | 1376 |
| 1436 | 18. Rejestracja. Deklaracje i ewidencje. Zapłata podatku | 1384 |
| 1464 | 19. Zapłata i zwrot podatku | 1429 |
| 1474 | 20. Mechanizm podzielonej płatności | 1452 |
| 1483 | 21. Dokumentacja | 1461 |
| 1500 | 22. Kasy rejestrujące | 1494 |
| 1510 | 23. Procedury szczególne | 1509 |
| 1537 | Rozdział VI. Podatek od nieruchomości | |
| 1538 | 1. Wprowadzenie | 1565 |
| 1538 | 2. Elementy podatku od nieruchomości | 1566 |
| 1566 | 3. Obowiązki ciążące na podatnikach podatku od nieruchomości | 1590 |
| 1580 | 4. Grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej – specyfika opodatkowania | 1597 |
| 1599 | Rozdział VII. Podatek od czynności cywilnoprawnych | |
| 1601 | 1. Podstawa prawna | 1612 |
| 1601 | 2. Podatek od czynności cywilnoprawnych a podatek od spadków i darowizn i podatek od towarów i usług | 1613 |
| 1602 | 3. Przedmiot opodatkowania | 1614 |
| 1610 | 4. Wyłączenia ustawowe | 1618 |
| 1617 | 5. Zwolnienia przedmiotowe | 1623 |
| 1625 | 6. Podmiot opodatkowania | 1630 |
| 1625 | 7. Zwolnienia podmiotowe | 1631 |
| 1627 | 8. Podstawa opodatkowania | 1632 |
| 1631 | 9. Stawki podatkowe | 1635 ¹ |
| 1635 | 10. Moment powstania obowiązku podatkowego | 1635 ³ |
| 1636 | 11. Zobowiązanie podatkowe | 1635 ⁴ |
| 1654 | 12. Właściwość organów podatkowych | 1635 ⁸ |
| 1661 | Rozdział VIII. Oplata skarbową | |
| 1662 | 1. Zakres przedmiotowy ustawy o opłacie skarbowej | 1636 |
| 1675 | 2. Zakres podmiotowy ustawy o opłacie skarbowej | 1643 |
| 1677 | 3. Procedura związana z zapłatą i zwrotem opłaty skarbowej | 1644 |
| 1689 | Rozdział IX. Czynności sprawdzające | |
| 1690 | 1. Podstawa prawna i charakter czynności sprawdzających | 1648 |
| 1695 | 2. Organy uprawnione do przeprowadzenia czynności sprawdzających | 1654 |
| 1695 | 3. Cel czynności sprawdzających | 1655 |
| 1698 | 4. Podmioty, wobec których są przeprowadzane czynności sprawdzające | 1659 |

| Strona | | Numer |
|--------|---|--------------------|
| 1699 | 5. Formy wykonywania czynności sprawdzających | 1660 |
| 1717 | Rozdział X. Kontrola podatnika | |
| 1719 | 1. Kontrola podatkowa | 1674 |
| 1756 | 2. Kontrola celno-skarbowa i inne instrumenty kontrolne przewidziane w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej | 1699 |
| 1815 | Rozdział XI. Postępowanie podatkowe | |
| 1817 | 1. Zasady ogólne postępowania podatkowego | 1734 |
| 1830 | 2. Strona postępowania podatkowego | 1746 |
| 1848 | 3. Wylączenie funkcjonariusza/pracownika jednostki KAS oraz wylączenie organu podatkowego | 1749 |
| 1852 | 4. Doręczenia i wezwania | 1752 |
| 1863 | 5. Dowody i postępowanie dowodowe | 1758 |
| 1880 | 6. Akty administracyjne wydawane w postępowaniu podatkowym | 1774 |
| 1889 | 7. Środki zaskarżenia decyzji podatkowych i postanowień | 1783 |
| 1896 | 8. Postępowanie odwoławcze | 1793 |
| 1911 | 9. Nadzwyczajne tryby postępowania | 1808 |
| 1925 | 10. Wygaśnięcie decyzji | 1819 |
| 1929 | Rozdział XII. Kontrola sądownoadministracyjna w sprawach podatkowych | |
| 1932 | 1. Uwagi wstępne | 1821 |
| 1985 | 2. Postępowanie przed wojewódzkim sądem administracyjnym | 1854 |
| 2055 | 3. Postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym | 1890 ¹³ |
| 2074 | 4. Nadzwyczajne tryby postępowania sądowego | 1890 ³³ |
| 2081 | Rozdział XIII. Odpowiedzialność karna skarbowa za przestępstwa i wykroczenia podatkowe | |
| 2083 | 1. Zasady ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej | 1891 |
| 2103 | 2. System środków reakcji karnej w prawie karnym skarbowym | 1931 |
| 2122 | 3. Szczególne instytucje prawa karnego skarbowego rzutujące na odpowiedzialność karłą | 1965 |
| 2133 | 4. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkowi podatkowemu | 1973 |
| 2179 | 5. Postępowanie karne w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe (podatkowe) | 2026 |
| 2209 | Rozdział XIV. Konkurencyjność podatkowa i biznesowa niektórych państw członkowskich UE oraz wybranych innych państw | |
| 2210 | 1. Wprowadzenie | 2061 |
| 2213 | 2. Wskaźniki konkurencyjności podatkowej dla poszczególnych jurysdykcji..... | 2068 |
| 2216 | 3. Warunki prowadzenia działalności gospodarczej i aspekty opodatkowania w wybranych krajach świata | 2070 |

| Strona | Numer |
|--|-----------------|
| 2232 4. Ryzyko zarzutu ze strony polskiego fiskusa co do pozornego przeniesienia działalności wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej oraz możliwość powstania obowiązku podatkowego w zakresie <i>exit tax</i> | 2089 |
| 2237 | Indeks rzeczowy |

WPROWADZENIE

Oddajemy do rąk Państwa kolejną edycję praktycznego poradnika podatkowego w serii *Meritum*. Jest to pozycja wyjątkowa na rynku wydawniczym, a jej walory wysoko ocenili Czytelnicy poprzednich wydań (z lat 2004–2022).

W jednej, zwartej publikacji znajdziecie Państwo kompleksową, jednocześnie szczegółową informację na temat polskiego prawa podatkowego w ujęciu poradnikowym – praktycznym: od powstania zobowiązania podatkowego przez podatki dochodowe, VAT, podatek od spadków i darowizn po postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową, sądownoadministracyjną kontrolę decyzji podatkowych czy odpowiedzialność karną skarbową.

W bieżącym wydaniu obszernie omówione zostały nowe, głęboko ingerujące w system podatkowy, regulacje związane z wprowadzoną w połowie 2022 roku kolejną wersją tzw. Polskiego Ładu. Nowością jest też przedstawienie i **porównanie konkurencyjności podatkowej i biznesowej niektórych państw Unii Europejskiej oraz wybranych innych państw** (m.in. USA, Kanady, Chin, Hongkongu i in.). Informacje te – zamieszczone w nowym, osobnym rozdziale – pozwalają porównać otoczenie gospodarcze wpływające na opłacalność prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce i innych krajach.

Prosty i – tam, gdzie to możliwe – **pozbawiony prawniczego „żargonu”** język pozwala na skorzystanie z walerów niniejszego opracowania również nie-specjalistom. Ułatwieniu – podatnikom, płatnikom i inkasentom, ale w szczególności księgowym, prawnikom i doradcom podatkowym – w codziennym właściwym stosowaniu przepisów podatkowych służą następujące elementy dzieła:

- **wyczerpujące ujęcie** omawianych zagadnień;
- układ treści umożliwiający szybkie odszukanie potrzebnej informacji przez podział na niewielkie, zwarte fragmenty;
- zamieszczone **na marginesach numery**, które wskazują ważne pojęcie wraz z jego objaśnieniem;
- **rozbudowany system wewnętrznych odesłań w tekście** umożliwiający w prosty i czytelny sposób odszukanie interesującego zagadnienia, które pojawiło się już w innym miejscu publikacji, dzięki czemu też uniknięto zbędnych powtórzeń i rozpraszających dygresji;
- wyraźnie wyodrębnione w tekście **przykłady** obrazujące **stosowanie** danej instytucji **prawa podatkowego w praktyce**;
- wypuklenie najistotniejszych kwestii poprzez zaznaczenie ich ramką i hasłem **WAŻNE!**;
- liczne **schematy i tabele** pozwalające na usystematyzowanie przedstawionych informacji;
- zamieszczone do praktycznego wykorzystania **wzory umów** czy **pism procesowych**;
- wskazanie **podstawy prawnej** dla omawianego tematu, instytucji;
- na końcu większej jednostki tekstu – czytelne **podsumowanie omawianego tematu** przez podanie reprezentatywnego orzecznictwa z przytoczeniem tezy wyroku, wpływających na stosowanie przepisów przez organy podatkowe interpretacji Ministerstwa

- Finansów, pism organów podatkowych oraz wykazu istotnych pozycji literatury przedmiotu;
- szczegółowy i wyczerpujący **indeks rzeczowy** z odniesieniami do numerów na marginesie tekstu;
 - przyjazna dla Czytelnika **szata graficzna, zakładki**;
 - **wysokiej jakości materiały** zapewniające **trwałość publikacji** i wykorzystanie na co dzień przez cały rok.

Mamy nadzieję, że odnajdą i docenią Państwo wszystkie walory publikacji i stanie się ona niezastąpioną pomocą oraz nieodzownym elementem w Państwa codziennej pracy.

Zespół redakcyjny

Warszawa, grudzień 2022 r.

Zobowiązania podatkowe

Dobrośława Antonów

SPIS TREŚCI

| | | | |
|---|----|--|----|
| 1. Podstawa prawna i zakres zastosowania | 1 | A. Efektywne i nieefektywne wygasanie zobowiązań podatkowych | 29 |
| A. Podstawa prawna | 1 | B. Zapłata podatku | 30 |
| B. Zakres zastosowania | 2 | a. Istota zapłaty | 30 |
| 2. Zobowiązanie podatkowe – definicja i struktura | 4 | b. Sposoby i terminy zapłaty | 31 |
| A. Definicja zobowiązania podatkowego | 4 | c. Kolejność zaliczenia wpłat | 33 |
| B. Struktura zobowiązania podatkowego | 9 | d. Zapłata przez osobę inną niż podatnik | 35 |
| 3. Powstawanie zobowiązań podatkowych | 18 | C. Potrącenie | 36 |
| A. Sposoby powstawania zobowiązań podatkowych | 18 | D. Przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych | 38 |
| B. Zobowiązania powstające z mocy prawa | 19 | 5. Zaległość podatkowa | 42 |
| C. Zobowiązania powstające z chwilą doręczenia decyzji organu podatkowego | 21 | A. Definicja zaległości podatkowej | 42 |
| D. Deklaracje podatkowe | 22 | B. Odsetki za zwłokę | 46 |
| a. Definicja deklaracji | 22 | 6. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych | 50 |
| b. Składanie deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej | 23 | A. Istota i rodzaje ulg w spłacie zobowiązań podatkowych | 50 |
| c. Podpisywanie deklaracji | 24 | B. Ulgi w spłacie zobowiązań stosowane na wniosek podatnika | 52 |
| d. Korekta deklaracji | 25 | C. Umorzenie zaległości podatkowej z urzędu | 56 |
| E. Oszacowanie podstawy opodatkowania | 27 | D. Opłata prolongacyjna | 57 |
| 4. Wygasanie zobowiązań podatkowych | 29 | 7. Zaniechanie poboru podatku i zwolnienie płatników z obowiązku pobrania podatku | 58 |
| | | A. Zaniechanie poboru podatku | 58 |
| | | B. Zwolnienie niektórych grup płatników z obowiązku pobierania podatków lub zaliczek na podatki | 59 |

| | | | |
|---|-----------|--|------------|
| C. Zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania podatku na wniosek podatnika | 60 | A. Istota i cel zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych | 85 |
| 8. Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe | 65 | B. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych przed terminem płatności lub przed wydaniem decyzji | 86 |
| A. Istota i cechy odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe | 65 | C. Zabezpieczenie na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji | 87 |
| B. Odpowiedzialność podatnika | 66 | D. Hipoteka przymusowa | 88 |
| a. Charakter odpowiedzialności | 66 | E. Zastaw skarbowy | 89 |
| b. Odpowiedzialność podatnika pozostającego w związku małżeńskim | 67 | 10. Nadpłata | 91 |
| c. Odpowiedzialność małżonków wspólnie opodatkowujących dochody | 68 | A. Definicja nadpłaty | 91 |
| d. Odpowiedzialność podatnika a nieprawidłowości w działaniach płatnika PIT | 69 | B. Dzień powstania nadpłaty | 92 |
| C. Odpowiedzialność płatnika i inkasenta | 70 | C. Postępowanie w celu odzyskania nadpłaty | 93 |
| a. Zakres odpowiedzialności płatnika i inkasenta | 70 | a. Określenie wysokości nadpłaty przez organ podatkowy | 93 |
| b. Decyzja o odpowiedzialności płatnika lub inkasenta | 71 | b. Stwierdzenie wysokości nadpłaty na wniosek podatnika | 94 |
| c. Odpowiedzialność płatnika lub inkasenta a wina podatnika | 72 | c. Określenie nadpłaty przez podatnika we wniosku o jej zwrot | 95 |
| D. Odpowiedzialność następców prawnych | 74 | D. Zaliczenie nadpłaty i zwrot nadpłaty | 96 |
| a. Następstwo prawne w prawie podatkowym | 74 | E. Nadpłata zaliczek na podatek | 97 |
| b. Odpowiedzialność następców osób prawnych i jednostek organizacyjnych | 75 | F. Oprocentowanie nadpłaty | 98 |
| c. Odpowiedzialność następców prawnych osób fizycznych | 76 | G. Wygaśnięcie prawa do zwrotu nadpłaty | 100 |
| Odpowiedzialność spadkobierców | 76 | H. Zwrot podatku | 101 |
| Odpowiedzialność zapisobiercy | 78 | 11. Przedawnienie | 102 |
| Odpowiedzialność przedsiębiorstwa w spadku | 79 | A. Istota przedawnienia w prawie podatkowym | 102 |
| Decyzja o odpowiedzialności następców prawnych osób fizycznych | 80 | B. Przedawnienie prawa do wydania decyzji podatkowej | 103 |
| E. Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich | 81 | C. Przedawnienie zobowiązania podatkowego | 104 |
| a. Istota odpowiedzialności osób trzecich | 81 | 12. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe | 106 |
| b. Decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej | 83 | 13. Informacje o schematach podatkowych (MDR – Mandatory Disclosure Rules) | 109 |
| c. Kategorie osób trzecich i zakres ich odpowiedzialności | 84 | A. Podstawa prawna i uzasadnienie regulacji prawnych w przedmiocie schematów podatkowych | 109 |
| 9. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych | 85 | | |

| | | | |
|---|-----|--|-----|
| B. Pojęcie schematu podatkowego | 111 | c. Informacje o schemacie podatkowym przekazywane Szefowi KAS przez korzystającego | 118 |
| C. Rodzaje schematów podatkowych .. | 112 | d. Obowiązek informacyjny wspomagającego | 119 |
| D. Obowiązek przekazywania informacji o schemacie podatkowym | 113 | F. Treść informacji o schemacie podatkowym | 120 |
| a. Istota obowiązku informacyjnego dotyczącego schematów podatkowych .. | 113 | G. Sposób przekazania informacji o schemacie | 121 |
| b. Schematy podatkowe, które nie są przedmiotem informowania | 114 | H. Sankcje związane z naruszeniami przepisów dotyczących schematów podatkowych | 122 |
| E. Podmioty zobowiązane do informowania o schemacie podatkowym | 115 | a. Sankcje administracyjne | 122 |
| a. Katalog podmiotów zobowiązanych | 115 | b. Sankcje wymierzone na podstawie Kodeksu karnego skarbowego | 123 |
| b. Obowiązki promotora | 116 | | |
| Obowiązki informacyjne | 116 | | |
| Obowiązek wdrożenia procedury wewnętrznej | 117 | | |

Podstawa prawna: ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.); ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r. poz. 2651); rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 czerwca 2022 r. w sprawie wynagrodzenia płatnika i inkasenta z tytułu terminowego wpłacania podatków na rzecz budżetu państwa (Dz. U. poz. 1377); rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie wzorów pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji oraz wzorów zawiadomień o zmianie lub odwołaniu tych pełnomocnictw (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r. poz. 562); rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r. poz. 565); rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 703); rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 marca 2022 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od dodatkowego rocznego świadczenia pieniężnego (Dz. U. poz. 556); rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2000 r. w sprawie zwolnienia niektórych płatników z obowiązku pobierania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych (Dz. U. poz. 1293); rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 6 czerwca 2019 r. w sprawie sposobu przesyłania informacji o gruntach oraz deklaracji na podatek rolny za pomocą środków komunikacji elektronicznej (Dz. U. poz. 1153); rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 6 czerwca 2019 r. w sprawie sposobu przesyłania informacji o lasach oraz deklaracji na podatek leśny za pomocą środków komunikacji elektronicznej (Dz. U. poz. 1154); rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 czerwca 2019 r. w sprawie sposobu przesyłania informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz deklaracji na podatek od nieruchomości za pomocą środków komunikacji elektronicznej (Dz. U. poz. 1185); rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 grudnia 2015 r. w sprawie deklaracji na podatek od środków transportowych składanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 1353); rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 października 2022 r. w sprawie rodzajów podatków, opłat lub niepodatkowych należności budżetowych, których wpłata jest realizowana przy użyciu mikrorachunku podatkowego (Dz. U. poz. 2272); rozporządzenie ministra finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 703).

1. Podstawa prawna i zakres zastosowania

A. Podstawa prawna

1 Problematyka zobowiązań podatkowych uregulowana jest w **dziale III** („Zobowiązania podatkowe”) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r. poz. 2651) (dalej: o.p.). W dziale tym wyodrębniono 19 rozdziałów, które odpowiadają kolejnym zagadnieniom merytorycznym mieszczącym się w obszarze problematyki zobowiązań podatkowych. Są to zagadnienia związane w głównej mierze z powstawaniem zobowiązań podatkowych i ich wygasaniem, a także z zabezpieczeniem i odpowiedzialnością za nie.

Prawidłowe stosowanie przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa z zakresu zobowiązań podatkowych wymaga **wykładni systemowej przepisów działu III o.p. w kontekście całości tej ustawy**, w tym zwłaszcza kluczowe znaczenie mają **Przepisy ogólne** zawarte w dziale I o.p. Zasadnicze znaczenie mają zawarte tam definicje, w tym przede wszystkim definicja zobowiązania podatkowego.

Zobowiązania podatkowe stanowią podstawowy przedmiot regulacji Ordynacji podatkowej (art. 1 pkt 1 o.p.). O znaczeniu przepisów z zakresu zobowiązań podatkowych decyduje więc miejsce Ordynacji podatkowej w polskim systemie prawa podatkowego. Ustawa stanowi

tw. **ogólne prawo podatkowe**. Ogólne prawo podatkowe jest to materia z zakresu opodatkowania, która może być jednolicie uregulowana dla wszystkich podatków. Są to przede wszystkim regulacje dotyczące zobowiązań podatkowych, a także postępowania podatkowego [R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021, s. 33]. Regulacje w przedmiocie zobowiązań podatkowych mają więc zasadnicze znaczenie dla funkcjonowania systemu podatkowego. Ponadto mają **one powszechny zakres zastosowania w odniesieniu do wszystkich podatków tworzących ten system**.

WAŻNE! Przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa z zakresu zobowiązań podatkowych mają zastosowanie do wszystkich podatków w polskim systemie podatkowym.

PRZYKŁAD: „Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 43), co prawda nie zawiera przepisu wskazującego, iż do postępowania w sprawach wynikających z przepisów tej ustawy stosuje się przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 201), jednak konieczność zastosowania przepisów cyt. ustawy wynika z jej z art. 2 § 1. Stosownie bowiem do treści tego artykułu, ordynacje podatkową stosuje się do podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetu państwa. Pojęcie podatku jest natomiast zdefiniowane w art. 6 cyt. wyżej ustawy. W konsekwencji nie powinno budzić wątpliwości, iż w zakresie opodatkowania podatkiem akcyzowym, mają zastosowanie postanowienia ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 201)” (wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2017 r., I GSK 827/15, Legalis).

B. Zakres zastosowania

Koncepcja zakresu zastosowania ustawy – Ordynacja podatkowa jest szersza – tj. nie ogranicza się jedynie do podatków. Całość przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa, w tym **przepisy z zakresu zobowiązań podatkowych stosuje się również do innych świadczeń publicznoprawnych wymienionych w art. 2 o.p.**

Ponadto istnieje grupa takich świadczeń, do których **zastosowanie w ograniczonym zakresie mają wyłącznie przepisy działu III o.p.**, tj. dotyczące zobowiązań podatkowych. Są to świadczenia, do których ustalenia lub określenia uprawnione są organy inne niż organy podatkowe, wówczas organom tym przysługują jedynie uprawnienia organów podatkowych.

| Przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa (całość ustawy) stosuje się do: | Wyłącznie przepisy działu III ustawy – Ordynacja podatkowa stosuje się do: |
|--|---|
| 1) podatków, 2) opłat, 3) niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalenia lub określenia uprawnione są organy podatkowe, 4) opłaty skarbowej, 5) opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych, 6) spraw z zakresu prawa podatkowego innych niż wymienione, należących do właściwości organów podatkowych. | 1) opłat, do których ustalenia lub określenia uprawnione są organy inne niż organy podatkowe*, ** * dział III o.p. ma zastosowanie, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej ** organom tym (tj. innym niż organy podatkowe) przysługują uprawnienia organów podatkowych . |

WAŻNE! Przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa, a więc również przepisów działu III (Zobowiązania) nie stosuje się do świadczeń pieniężnych wynikających ze stosunków cywilnoprawnych (art. 2 § 4 o.p.).

PRZYKŁAD: „Należności z tytułu abonamentu RTV mają charakter publicznoprawny a nie cywilnoprawny, bowiem obowiązek ich uiszczenia wynika z ustawy, a nie ma charakteru umownego, zatem podlegają egzekucji administracyjnej, przewidzianej dla należności pieniężnych. Tak więc na podstawie art. 2 § 2 o.p., do przedawnienia opłat abonamentowych stosować należy art. 70 § 1 o.p. (...)” (wyrok NSA z dnia 27 maja 2020 r., I GSK 1668/19, LEX nr 3007500).

PRZYKŁAD: „Odpowiednie stosowanie przepisów działu III O.p. do opłaty dodatkowej za nieuiszczenie opłaty w strefie płatnego parkowania, a które może przybierać postać stosowania wprost w całości, stosowania z modyfikacjami lub odmowy ich stosowania, nie daje podstaw z uwagi na treść art. 2 § 2 O.p. do odmowy ich stosowania w ogóle nawet w przypadku uznania, że przepisy działu III O.p. do niepodatkowych należności budżetowych stosuje się tylko odpowiednio, a nie wprost” (wyrok NSA z dnia 29 września 2019 r., I GSK 511/19, LEX nr 2723055).

WAŻNE! Z art. 2 o.p. nie wynika, by przepisy tej ustawy podatkowej znajdowały zastosowanie do cel. Zwraca uwagę wielowiekowa tradycja odrębności tej dziedziny prawa daninowego, która odnosi się do cel stanowiących instrument realizacji wyodrębnionych celów działalności Państwa (wyrok NSA z dnia 20 października 2009 r., I GSK 386/09, LEX nr 570929).

Orzecznictwo:

- wyrok NSA z dnia 27 maja 2020 r., I GSK 1668/19, LEX nr 3007500 („Należności z tytułu abonamentu RTV mają charakter publicznoprawny a nie cywilnoprawny, bowiem obowiązek ich uiszczenia wynika z ustawy, a nie ma charakteru umownego, zatem podlegają egzekucji administracyjnej, przewidzianej dla należności pieniężnych. Tak więc na podstawie art. 2 § 2 o.p., do przedawnienia opłat abonamentowych stosować należy art. 70 § 1 o.p., zgodnie z którym zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności”);
- wyrok NSA z dnia 25 września 2019 r., I GSK 511/19, LEX nr 2723055 („Odpowiednie stosowanie przepisów działu III o.p. do opłaty dodatkowej za nieuiszczenie opłaty w strefie płatnego parkowania, a które może przybierać postać stosowania wprost w całości, stosowania z modyfikacjami lub odmowy ich stosowania, nie daje podstaw z uwagi na treść art. 2 § 2 o.p. do odmowy ich stosowania w ogóle nawet w przypadku uznania, że przepisy działu III o.p. do niepodatkowych należności budżetowych stosuje się tylko odpowiednio, a nie wprost”);
- wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2017 r., I GSK 827/15, Legalis („Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 43), co prawda nie zawiera przepisu wskazującego, iż do postępowań w sprawach wynikających z przepisów tej ustawy stosuje się przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 201), jednak konieczność zastosowania przepisów cyt. ustawy wynika z jej z art. 2 § 1. Stosownie bowiem do treści tego artykułu, ordynację podatkową stosuje się do podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetu państwa. Pojęcie podatku jest natomiast zdefiniowane w art. 6 cyt. wyżej ustawy. W konsekwencji nie powinno budzić wątpliwości, iż w zakresie opodatkowania podatkiem akcyzowym, mają zastosowanie postanowienia ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 201)”);
- wyrok NSA z dnia 20 października 2009 r., I GSK 386/09, LEX nr 570929 („Z art. 2 § 1 i § 2 Ordynacji podatkowej nie wynika, by przepisy tej ustawy podatkowej znajdowały zastosowanie do cel. Zwraca uwagę wielowiekowa tradycja odrębności tej dziedziny prawa daninowego, która odnosi się do cel stanowiących instrument realizacji wyodrębnionych celów działalności Państwa”).

Literatura: R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021.

2. Zobowiązanie podatkowe – definicja i struktura

A. Definicja zobowiązania podatkowego

Zobowiązanie podatkowe zostało zdefiniowane w art. 5 o.p. Jest to podstawowe pojęcie z zakresu ogólnego prawa podatkowego. Ważne jest więc, że ustawodawca zdecydował się na normatywną definicję klasyczną.

4

Zgodnie z art. 5 o.p. **zobowiązaniem podatkowym jest** wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego.

Definicja zobowiązania podatkowego odwołuje się do kolejnych dwóch kluczowych dla prawa podatkowego pojęć, a mianowicie do pojęcia **obowiązku podatkowego i podatku**. Oba pojęcia zostały zdefiniowane odpowiednio w art. 4 i 6 o.p. Ponadto w definicji zobowiązania podatkowego ustawodawca odwołuje się również do pojęcia **przepisów prawa podatkowego**. To pojęcie znalazło się zaś w słowniczku ustawowym Ordynacji podatkowej (art. 3 pkt 2 o.p.), a zatem zostało ono zdefiniowane jedynie na potrzeby tej ustawy.

Zgodnie z art. 6 o.p. **podatkiem jest** publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Pamiętać należy, że zgodnie z art. 3 pkt 3 o.p., **ilekroć w Ordynacji podatkowej mowa jest o podatkach, rozumieć przez to należy również:**

5

- 1) zaliczki na podatki,
- 2) raty podatków, jeżeli przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach,
- 3) opłaty oraz
- 4) niepodatkowe należności budżetowe.

Ustawodawca **pojęcie przepisów prawa podatkowego** zdefiniował jedynie na potrzeby Ordynacji podatkowej. W art. 3 pkt 2 o.p. przyjęto, że ilekroć w Ordynacji podatkowej jest mowa o **przepisach prawa podatkowego**, rozumie się przez to:

6

- 1) przepisy ustaw podatkowych,
- 2) postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także
- 3) przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych.

Dla definicji zobowiązania podatkowego kluczowe znaczenie mają relacje pojęć obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe. Przepisy Ordynacji podatkowej przesądzą, że jeżeli nie powstał obowiązek podatkowy, to również nie może powstać zobowiązanie podatkowe. W orzecznictwie przyjmuje się w związku z tym, że powstanie zobowiązania podatkowego na mocy art. 5 o.p. uzależnione jest od wcześniejszego zaistnienia obowiązku podatkowego. Oznacza to, że stosowanie przepisów podatkowego prawa materialnego z daty powstania zobowiązania podatkowego wskutek wydania przez organ podatkowy decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania na podstawie art. 21 § 1 pkt 2 o.p. nie ma uzasadnienia normatywnego (tak wyrok NSA z dnia 16 listopada 2010 r., II FSK 1158/09, LEX nr 787167).

7

WAŻNE! Jeśli nie istnieje obowiązek podatkowy, to również nie powstanie zobowiązanie podatkowe.

PRZYKŁAD: „Na podstawie art. 71 ust. 1 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 2094) podatnikiem podatku od gier jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która prowadzi działalność w zakresie gier hazardowych na podstawie udzielonego zezwolenia, z wyłączeniem loterii promocyjnych, podmiot zarządzający gry objęte monopolem państwa oraz uczestnik turnieju gry pokera. Jeśli dany podmiot nie posiada koncesji lub zezwolenia, wówczas niweczy to możliwość powstania obowiązku podatkowego i powstanie zobowiązania podatkowego. W takim przypadku nie powstaje obowiązek podatkowy i wystąpi w ogóle podatek od gier” (wyrok NSA z dnia 20 maja 2021 r., II GSK 1168/20, Legalis).

8 W świetle definicji, zobowiązanie podatkowe wynika z obowiązku podatkowego. Zgodnie z art. 4 o.p. **obowiązkiem podatkowym** jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Pojęcie to zaś odwołuje się do pojęcia **ustawy podatkowej**. Zostało ono również, podobnie jak pojęcie przepisów prawa podatkowego, zdefiniowane w słowniczku ustawowym Ordynacji (art. 3 pkt 1 o.p.) na potrzeby tej ustawy. I tak, ilekroć w Ordynacji podatkowej jest mowa o **ustawach podatkowych**, rozumie się przez to ustawy dotyczące:

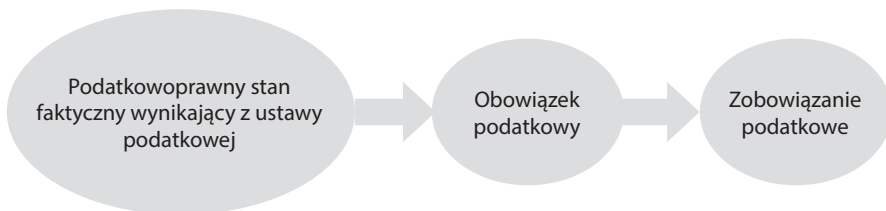
- 1) podatków,
- 2) opłat oraz
- 3) niepodatkowych należności budżetowych określające:
 - a) podmiot,
 - b) przedmiot opodatkowania,
 - c) powstanie obowiązku podatkowego,
 - d) podstawę opodatkowania,
 - e) stawki podatkowe oraz
 - f) regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich.

WAŻNE! „Żadne postanowienia umowne nie mogą modyfikować zawartych w ustawach podatkowych regulacji dotyczących m.in. podmiotu, przedmiotu, podstawy opodatkowania. Zobowiązanie podatkowe ma charakter publicznoprawny, a nie cywilnoprawny i dlatego obowiązku podatkowego jak i zakresu opodatkowania nie można wyprowadzać z postanowień umowy cywilnoprawnej” (wyrok NSA z dnia 26 lipca 2019 r., II FSK 3017/17, LEX nr 2752110).

Wykładnia językowa i systemowa przepisów definiujących wymienione pojęcia kreuje następującą sekwencję zdarzeń. Początek (źródło) obowiązku poniesienia daniny publicznej zgodnie z art. 84 i 217 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, poz. 483) (dalej: Konstytucja RP) stanowi ustawa. Jest to ustawa podatkowa, a więc ustawa określająca elementy konstrukcji prawnej podatku oraz okoliczności powstania obowiązku podatkowego. Z ustawy podatkowej wynika więc **podatkowopravny stan faktyczny**. Wówczas gdy taki – opisany w ustawie podatkowej – podatkowopravny stan faktyczny zrealizuje się (zaistnieje) w rzeczywistości (tj. zdarzenia opisane w ustawie zaistnieją) **powstanie obowiązek podatkowy**. Obowiązek ten ma charakter abstrakcyjny i nieskon-

kretyzowany. Utożsamiać go należy z abstrakcyjną powinnością przymusowego świadczenia pieniężnego, tj. potencjalnej powinności zapłaty podatku. Jego nieskonkretyzowanie wynika z: braku pewności co do tego, czy faktycznie powstanie obowiązek zapłaty podatku, w jakiej wysokości, gdzie i kiedy. Konkretyzacja w tym zakresie następuje dopiero w związku z **przekształceniem obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe**. Zobowiązanie jest już konkretnym zobowiązaniem do zapłacenia znanej kwoty podatku na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy, w terminach i miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego.

Rysunek 1



Źródło: opracowanie własne.

Każde zobowiązanie podatkowe wynika z obowiązku podatkowego. **Nie zawsze jednak obowiązek podatkowy przekształca się w zobowiązanie podatkowe**. Tak np. z obowiązku podatkowego nie wykształci się zobowiązanie podatkowe wówczas, gdy podatnik skorzysta z ulgi lub zwolnienia podatkowego.

PRZYKŁAD: Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 1043 z późn. zm.) obowiązek podatkowy z tytułu nabycia w drodze darowizny powstanie z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia. Jeżeli podatnik należy do tzw. grupy zerowej (małżonek, zstępny, wstępny, pasierb, rodzeństwo, ojczym, macocha) i spełni inne warunki wskazane w art. 4a u.p.s.d. wówczas skorzysta z całkowitego zwolnienia podatkowego. Pomimo więc, że powstał obowiązek podatkowy, to zobowiązanie podatkowe nie powstało.

B. Struktura zobowiązania podatkowego

Koncepcja stosunku zobowiązaniowego w prawie podatkowym jest wzorowana na stosunku zobowiązaniowym w prawie cywilnym. Dla jego opisu zastosowanie znajdują zatem elementy konstrukcji prawnej zobowiązania na gruncie prawa cywilnego, tj.: podmioty (dłużnik i wierzyciel), treść (tj. uprawnienia i obowiązki podmiotów) oraz przedmiot [R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021, s. 160]. Dłużnikiem w podatkowym stosunku zobowiązaniowym jest podatnik, wierzycielem zaś jest beneficjent danego podatku (państwo lub gmina) reprezentowany przez właściwe organy podatkowe. Zespół obowiązków dłużnika to dług, zaś uprawnienia wierzyciela to wierzytelność. Przedmiotem świadczenia jest natomiast podatek.



9788383283432 W21P01

Kup e-book i czytaj
w aplikacji Smarteca



ISBN 978-83-8328-343-2

9 788383 283432

ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA: 801 04 45 45

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL

WWW.PROFINFO.PL



CENA 349 ZŁ (W TYM 5% VAT)

WWW.MERITUM.PL