

**meritum**

**PODATKI**  
**2024**

**MERITUM**

**22. WYDANIE**

Materiały uzupełniające na stronie:  
<https://www.profinfo.pl/materiały-dodatkowe>  
będą dostępne do 31 grudnia 2024 r.

Jeżeli w książce nie ma zdrapki  
z kodem aktywacyjnym,  
prosimy o kontakt  
**tel. +48 801 044 545**

# meritum

# PODATKI

# 2024

---

**MERITUM**

**22. 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. Dobroslawa Antonów* – rozdziały: I, IV, VII, VIII i IX;  
*doradca podatkowy Agnieszka Bieńkowska (ABJP Doradztwo Podatkowe Sp. z o.o.)* – rozdział V;  
*prof. dr hab. Tomasz Grzegorzcyk (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;  
*Jarosław Wiśniewski* – rozdział II;  
*dr Dariusz Zalewski (sędzia WSA w Białymstoku)* – rozdział XII

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

ISBN 978-83-8358-376-1

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](http://www.profinfo.pl)

# SPIS TREŚCI

Strona		Numer
9	Wprowadzenie	
11	Wykaz skrótów	
15	Wykaz rozporządzeń	
19	Rozdział I. Zobowiązania podatkowe	
21	1. Podstawa prawna i zakres zastosowania .....	1
24	2. Zobowiązanie podatkowe – definicja i struktura .....	4
32	3. Powstawanie zobowiązań podatkowych .....	18
48	4. Wygasanie zobowiązań podatkowych .....	29
68	5. Zaległość podatkowa .....	42
75	6. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych .....	50
88	7. Zaniechanie poboru podatku i zwolnienie płatników z obowiązku pobrania podatku ..	58
94	8. Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe .....	65
126	9. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych .....	85
142	10. Nadpłata .....	91
163	11. Przedawnienie .....	102
173	12. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe .....	106
177	13. Informacje o schematach podatkowych (MDR – <i>Mandatory Disclosure Rules</i> ) .....	109
199	Rozdział II. Podatek dochodowy od osób fizycznych	
205	1. Zasady ogólne .....	124
368	2. Opodatkowanie dochodów z (pozarolniczej) działalności gospodarczej .....	294
435	3. Uproszczone formy opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej .....	361
460	4. Opodatkowanie dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej .....	401
468	5. Opodatkowanie stron umowy leasingu .....	410
482	6. Opodatkowanie dochodów z pracy najemnej .....	428
575	7. Opodatkowanie przychodów z działalności wykonywanej osobiście .....	499
596	8. Opodatkowanie dochodów z kapitałów pieniężnych .....	530
633	9. Opodatkowanie dochodów z praw majątkowych .....	606
647	10. Opodatkowanie dochodów z najmu, dzierżawy oraz umów o podobnym charakterze	625
658	11. Opodatkowanie przychodów (dochodów) z odpłatnego zbycia rzeczy i praw majątkowych .....	643
681	12. Podatek od przychodów z budynków .....	667 <sup>1</sup>





Strona	Numer
1619	Rozdział XI. Postępowanie podatkowe
1621	1. Zasady ogólne postępowania podatkowego ..... 1734
1631	2. Strona postępowania podatkowego ..... 1746
1652	3. Wylączenie funkcjonariusza/pracownika jednostki KAS oraz wylączenie organu podatkowego ..... 1749
1656	4. Doreczenia i wezwania ..... 1752
1666	5. Dowody i postępowanie dowodowe ..... 1758
1681	6. Akty administracyjne wydawane w postępowaniu podatkowym ..... 1774
1688	7. Środki zaskarżenia decyzji podatkowych i postanowień ..... 1783
1694	8. Postępowanie odwoławcze ..... 1793
1707	9. Nadzwyczajne tryby postępowania ..... 1808
1719	10. Wygaśnięcie decyzji ..... 1819
1725	Rozdział XII. Kontrola sądownoadministracyjna w sprawach podatkowych
1727	1. Uwagi wstępne ..... 1821
1774	2. Postępowanie przed wojewódzkim sądem administracyjnym ..... 1854
1838	3. Postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym ..... 1890 <sup>13</sup>
1854	4. Nadzwyczajne tryby postępowania sądowego ..... 1890 <sup>33</sup>
1861	Rozdział XIII. Odpowiedzialność karna skarbowa za przestępstwa i wykroczenia podatkowe
1863	1. Zasady ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej ..... 1891
1879	2. System środków reakcji karnej w prawie karnym skarbowym ..... 1931
1895	3. Szczególne instytucje prawa karnego skarbowego rzutujące na odpowiedzialność karną ..... 1965
1905	4. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym ..... 1973
1945	5. Postępowanie karne w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe (podatkowe) ..... 2026
1967	Rozdział XIV. Konkurencyjność podatkowa i biznesowa niektórych państw członkowskich UE oraz wybranych innych państw
1968	1. Wprowadzenie ..... 2061
1973	2. Wskaźniki konkurencyjności podatkowej dla poszczególnych jurysdykcji ..... 2068
1975	3. Warunki prowadzenia działalności gospodarczej i aspekty opodatkowania w wybranych krajach świata ..... 2070
1992	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
1997	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 2004–2023).

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 m.in. obszernie omówiony został nałożony na podatników w połowie roku 2023 ustawą zmieniającą ustawę o podatku VAT **obowiązek wystawiania faktur za pośrednictwem platformy – Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF)**. Zaktualizowano dane pozwalające na rzetelne 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 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 walorów 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;
- zamieszczane **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**;
- uwypuklenie 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 wykażu 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 korzystanie 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 2023 r.

# WYKAZ SKRÓTÓW

<b>1. Źródła prawa</b>	
k.c.	ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1610 z późn. zm.)
p.cel.	ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1590)
k.k.	ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (tekst jedn.: Dz. U. z 2024 r. poz. 17)
k.k.s.	ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 654 z późn. zm.)
k.k.w.	ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny wykonawczy (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 127 z późn. zm.)
Konstytucja RP	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
k.p.	ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1465)
k.p.a.	ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 775 z późn. zm.)
k.p.c.	ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1550 z późn. zm.)
k.p.k.	ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r. poz. 1375 z późn. zm.)
k.r.o.	ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 2809)
k.s.h.	ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2024 r. poz. 18)
k.w.	ustawa z dnia 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 2119)
nowelizacja p.p.s.a.	ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. poz. 658)
o.p.	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 2383)
p.p.	ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 221 z późn. zm.)
p.p.s.a.	ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1634 z późn. zm.)
p.u.s.p.	ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 217 z późn. zm.)

## WYKAZ SKRÓTÓW

reg. WSA	rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 5 sierpnia 2015 r. – Regulamin wewnętrznego urzędowania wojewódzkich sądów administracyjnych (Dz. U. poz. 1177 z późn. zm.)
u.d.i.p.	ustawa z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r. poz. 902)
u.d.j.s.t.	ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r. poz. 2267 z późn. zm.)
u.d.p.	ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 2117)
u.f.p.	ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1270 z późn. zm.)
u.j.p.	ustawa z dnia 7 października 1999 r. o języku polskim (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 672)
u.k.s.	ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 720 z późn. zm.) – ustawa uchylona z dniem 1 marca 2017 r. (Dz. U. z 2016 r. poz. 1948)
u.o.s.	ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 2111)
u.p.a.	ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1542 z późn. zm.)
u.p.c.c.	ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 170 z późn. zm.)
u.p.d.o.f.	ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 z późn. zm.)
u.p.d.o.p.	ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 2805)
u.p.e.a.	ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 2505 z późn. zm.)
u.p.l.	ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r. poz. 888 z późn. zm.)
u.p.o.l.	ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 70)
u.p.r.	ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 333)
u.p.s.d.	ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1774 z późn. zm.)
u.p.t.u.	ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1570 z późn. zm.)
u.rach.	ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.)
u.s.d.g.	ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1829 z późn. zm.) – ustawa uchylona z dniem 30 kwietnia 2018 r. (Dz. U. z 2018 r. poz. 650)
ustawa o KAS	ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 615 z późn. zm.)
u.z.e.p.	ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r. poz. 2500 z późn. zm.)
u.z.p.d.	ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r. poz. 2540 z późn. zm.)
<b>2. Organy orzekające</b>	
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny

SA	sąd apelacyjny
SN	Sąd Najwyższy
TK	Trybunał Konstytucyjny
TSUE	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
WSA	wojewódzki sąd administracyjny
<b>3. Czasopisma</b>	
Biul.Skarb.	Biuletyn Skarbowy
Dz. U.	Dziennik Ustaw
JP	Jurysdykcja Podatkowa
KPP	Kwartalnik Prawa Prywatnego
Mon.Pod.	Monitor Podatkowy
M.Prawn.	Monitor Prawniczy
M.P.	Monitor Polski
NP	Nowe Prawo
ONSA	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSAiWSA	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
OSA	Orzecznictwo Sądów Apelacyjnych
OSN	Orzecznictwo Sądu Najwyższego
OSNAPiUS	Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Administracyjna Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
OSNKW	Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Karna i Wojskowa
OSNPG	Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Prokuratura Generalna
OSNPiPr	Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Prokuratura i Prawo
OSP	Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
Pal.	Palestra
PiP	Państwo i Prawo
Prok. i Pr.	Prokuratura i Prawo
POP	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PPH	Przegląd Prawa Handlowego
Prz. Pod.	Przegląd Podatkowy
PUG	Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
Rej.	Rejent
Wok.	Wokanda
<b>4. Inne</b>	
art.	artykuł
cyt.	cytat, cytowane (-a, -y)
GUS	Główny Urząd Statystyczny
JPK	Jednolity Plik Kontrolny
KSeF	Krajowy System e-Faktur

## WYKAZ SKRÓTÓW

lit.	litera
MF	Minister Finansów, Ministerstwo Finansów
n.	następne (-a, -y)
niepubl.	niepublikowany (-e)
OECD	Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (Organization for Economic Co-operation and Development)
orz.	orzeczenie
PFRON	Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych
p.g.k.	podatkowa grupa kapitałowa
pkt	punkt
por.	porównaj
post.	postanowienie
poz.	pozycja
ppkt	podpunkt
r.	rok
RM	Rada Ministrów
rozp.	rozporządzenie
RP	Rzeczpospolita Polska
s.	strona
tj.	to jest
tekst jedn.	tekst jednolity
tzn.	to znaczy
tzw.	tak zwane (-a, -y)
uchw.	uchwała
UE	Unia Europejska
ust.	ustęp
VAT	podatek od towarów i usług (Value Added Tax)
WIS	wiążąca informacja stawkowa
wyr.	wyrok
w zw.	w związku
zał.	załącznik
zarz.	zarządzenie
zm.	zmiana (-y)
zob.	zobacz
z późn. zm.	z późniejszymi zmianami
ZUS	Zakład Ubezpieczeń Społecznych

# WYKAZ ROZPORZĄDZEŃ

<b>Zagadnienia ogólne</b>	
1.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 lutego 2003 r. w sprawie informacji podatkowych przekazywanych przez organy lub jednostki podległe Ministrowi Obrony Narodowej, ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych oraz ministrowi właściwemu do spraw administracji publicznej (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r. poz. 834)
2.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r. poz. 565)
3.	Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 28 czerwca 2017 r. r. w sprawie Rejestru Zastawów Skarbowych (Dz. U. poz. 1287)
4.	Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 28 czerwca 2017 r. r. w sprawie określenia wzoru zaświadczenia o miejscu zamieszkania lub siedzibie dla celów podatkowych wydawanego przez organy podatkowe (Dz. U. poz. 1315)
5.	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)
6.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie zaświadczeń wydawanych przez organy podatkowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 730 z późn. zm.)
7.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2002 r. w sprawie informacji podatkowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 68)
8.	Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 19 września 2017 r. w sprawie sposobu przesyłania deklaracji i podań oraz rodzajów podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 2351 z późn. zm.)
9.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie wzorów pełnomocnictw do podpisywania deklaracji oraz wzorów zawiadomień o zmianie lub tych pełnomocnictw (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r. poz. 562)
10.	Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 2 grudnia 2022 r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej (Dz. U. poz. 2548)
11.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 czerwca 2023 r. w sprawie korzystania z e-Urzędu Skarbowego (Dz. U. poz. 1178)
12.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 lutego 2023 r. w sprawie wzoru imiennego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej (Dz. U. poz. 522)
13.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 lipca 2019 r. w sprawie wzoru zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej (Dz. U. poz. 1380)
14.	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)

<b>Podatki dochodowe</b>	
1.	Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 2190)
2.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 września 2023 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od niektórych przychodów uzyskanych przez ekspertów narodowych z tytułu oddelegowania do pracy w instytucjach Unii Europejskiej (Dz. U. poz. 2091)
3.	Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy (Dz. U. Nr 27, poz. 271 z późn. zm.)
4.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2003 r. w sprawie przedłużenia bankom, realizującym program związany z udzielaniem pożyczek (kredytów) na cele budownictwa mieszkaniowego ze środków Funduszu Hipotecznego, terminów wpłat zaliczek i podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. Nr 58, poz. 511)
5.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 czerwca 2022 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od osób prawnych od niektórych dochodów (przychodów) osiągniętych przez uczelnie medyczne (Dz. U. poz. 1239)
6.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2002 r. w sprawie prowadzenia kart przychodów (Dz. U. Nr 219, poz. 1839)
7.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2021 r. w sprawie prowadzenia ewidencji przychodów i wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 2414)
8.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 listopada 2021 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej (Dz. U. poz. 2335)
9.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 listopada 2014 r. w sprawie wzoru oświadczenia o wysokości wydatków związanych z inwestycją służącą zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych (Dz. U. poz. 1597)
10.	Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 16 lipca 2021 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od dochodów (przychodów) z tytułu umorzenia subwencji finansowej lub finansowania preferencyjnego udzielonych przez Polski Fundusz Rozwoju (Dz. U. poz. 1316 z późn. zm.)
11.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 października 2013 r. w sprawie wzoru informacji sporządzanej przez spółdzielnie mieszkaniowe oraz banki prowadzące kasy mieszkaniowe (Dz. U. poz. 1266)
12.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 listopada 2011 r. w sprawie określenia wzoru deklaracji obowiązującej w zakresie zryczałtowanego podatku od przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych (Dz. U. Nr 251, poz. 1504)
13.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 stycznia 2001 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od wynagrodzeń pracowników polskich placówek dyplomatycznych i urzędów konsularnych (Dz. U. Nr 4, poz. 34)
14.	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. Nr 121, poz. 1293)
15.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. poz. 2544 z późn. zm.)
16.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. poz. 599)
17.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową dla celów podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. poz. 600)
18.	Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2022 r. w sprawie wysokości ogólnej kwoty odliczeń wydatków na cele mieszkaniowe w roku 2023 (M.P. poz. 1217)



19.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. poz. 2499)
20.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. poz. 2474)
21.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1129)
22.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1349 z późn. zm.)
23.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1783)
24.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1813)
25.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 listopada 2011 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych rodzajów dochodów (przychodów) podatników podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 1147)
26.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 października 2006 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych rodzajów dochodów nierezydentów (Dz. U. Nr 192, poz. 1420)
27.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2022 r. w sprawie wyłączenia obowiązku poboru zryczałtowanego podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. poz. 2834 z późn. zm.)
28.	Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 948 z późn. zm.)
<b>Podatek od spadków i darowizn</b>	
1.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie pobierania przez płatników podatku od spadków i darowizn (poz. 2004 z późn. zm.)
2.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 listopada 2015 r. w sprawie zeznania podatkowego składanego przez podatników podatku od spadków i darowizn (Dz. U. poz. 2068)
3.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 czerwca 2023 r. w sprawie ustalenia kwot wartości rzeczy i praw majątkowych zwolnionych od podatku od spadków i darowizn i niepodlegających opodatkowaniu tym podatkiem oraz skal podatkowych, według których oblicza się ten podatek (Dz. U. poz. 1226)
<b>Podatek od towarów i usług</b>	
1.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2013 r. w sprawie miejsca świadczenia usług oraz zwrotu kwoty podatku naliczonego jednostce dokonującej nabycia (importu) towarów lub usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1008 z późn. zm.)
2.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 listopada 2014 r. w sprawie określenia podatników niemających obowiązku składania zgłoszenia rejestracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r. poz. 1525)
3.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2021 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. poz. 2442 z późn. zm.)
4.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 września 2020 r. w sprawie wzorów deklaracji dla podatku od towarów i usług od podmiotów innych niż zarejestrowane jako podatnicy VAT czynni (Dz. U. poz. 1626)
5.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 marca 2020 r. w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją podatników w zakresie podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 55 z późn. zm.)
6.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 czerwca 2020 r. w sprawie informacji podsumowującej o dokonanych wewnątrzwspólnotowych transakcjach i przemieszczeniach towarów w procedurze magazynu typu call-off stock (tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r. poz. 332)

## WYKAZ ROZPORZĄDZEŃ

7.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 kwietnia 2019 r. w sprawie kas rejestrujących (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 1625 z późn. zm.)
8.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2020 r. w sprawie wzorów deklaracji dla podatku od towarów i usług dotyczących transakcji wewnątrzspółnotowych w zakresie nowych środków transportu (Dz. U. poz. 803)
9.	Rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 28 czerwca 2023 r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie wiążącej informacji stawkowej (Dz. U. poz. 1249)
10.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 2014 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz. U. poz. 1860)
11.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 października 2021 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz. U. poz. 1979)
12.	Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 12 września 2021 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące z elektronicznym zapisem kopii (Dz. U. poz. 1753)
13.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 kwietnia 2019 r. w sprawie odliczania lub zwrotu kwot wydanych na zakup kas rejestrujących oraz zwrotu tych kwot przez podatnika (Dz. U. poz. 820)
14.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 955)
15.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 maja 2020 r. w sprawie deklaracji importowej o podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 907)
16.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2021 r. w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur (Dz. U. poz. 2481 z późn. zm.)
<b>Podatki i opłaty samorządowe</b>	
1.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie ewidencji podatkowej nieruchomości (Dz. U. Nr 107, poz. 1138)
2.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 listopada 2023 r. r. w sprawie sposobu pobierania i zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. poz. 2542)
3.	Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień od podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną, pomoc na kulturę i zachowanie dziedzictwa kulturowego, pomoc na infrastrukturę sportową i wielofunkcyjną infrastrukturę rekreacyjną, pomoc na infrastrukturę lokalną, pomoc na rzecz regionalnych portów lotniczych oraz pomoc na rzecz portów (tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r. poz. 1387)
4.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 września 2007 r. w sprawie zapłaty opłaty skarbowej (Dz. U. Nr 187, poz. 1330)
<b>Odpowiedzialność karna skarbowa</b>	
1.	Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie wysokości zryczałtowanych kosztów postępowania związanych ze zgłoszeniem wniosku o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe (Dz. U. Nr 244, poz. 2074)
2.	Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 kwietnia 2011 r. w sprawie nakładania kary grzywny w drodze mandatu karnego za wykroczenia skarbowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1331)

# Zobowiązania podatkowe

*Dobrosława Antonów*

## SPIS TREŚCI

<b>1. Podstawa prawna i zakres zastosowania</b> .....	1	C. Potrącenie .....	36
A. Podstawa prawna .....	1	D. Przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych .....	38
B. Zakres zastosowania .....	2	<b>5. Zaległość podatkowa</b> .....	42
<b>2. Zobowiązanie podatkowe – definicja i struktura</b> .....	4	A. Definicja zaległości podatkowej .....	42
A. Definicja zobowiązania podatkowego .....	4	B. Odsetki za zwłokę .....	52
B. Struktura zobowiązania podatkowego .....	9	<b>6. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych</b> .....	50
<b>3. Powstawanie zobowiązań podatkowych</b> .....	18	A. Istota i rodzaje ulg w spłacie zobowiązań podatkowych .....	50
A. Sposoby powstawania zobowiązań podatkowych .....	18	B. Ulgi w spłacie zobowiązań stosowane na wniosek podatnika .....	52
B. Zobowiązania powstające z mocy prawa .....	19	C. Umorzenie zaległości podatkowej z urzędu ....	56
C. Zobowiązania powstające z chwilą doręczenia decyzji organu podatkowego .....	21	D. Oplata prolongacyjna .....	57
D. Deklaracje podatkowe .....	22	<b>7. Zaniechanie poboru podatku i zwolnienie płatników z obowiązku pobrania podatku</b> .....	58
a. Definicja deklaracji .....	22	A. Zaniechanie poboru podatku .....	58
b. Składanie deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej .....	23	B. Zwolnienie niektórych grup płatników z obowiązku pobierania podatków lub zaliczek na podatki .....	59
c. Podpisywanie deklaracji .....	24	C. Zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania podatku na wniosek podatnika .....	60
d. Korekta deklaracji .....	25	<b>8. Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe</b> .....	65
E. Oszacowanie podstawy opodatkowania .....	27	A. Istota i cechy odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe .....	65
<b>4. Wygasanie zobowiązań podatkowych</b> .....	29	B. Odpowiedzialność podatnika .....	66
A. Efektywne i nieefektywne wygasanie zobowiązań podatkowych .....	29	a. Charakter odpowiedzialności .....	66
B. Zapłata podatku .....	30		
a. Istota zapłaty .....	30		
b. Sposoby i terminy zapłaty .....	31		
c. Kolejność zaliczenia wpłat .....	33		
d. Zapłata przez osobę inną niż podatnik .....	35		

b. Odpowiedzialność podatnika pozostającego w związku małżeńskim .....	67	c. Określenie nadpłaty przez podatnika we wniosku o jej zwrot .....	95
c. Odpowiedzialność małżonków wspólnie opodatkowujących dochody .....	68	D. Zaliczenie nadpłaty i zwrot nadpłaty .....	96
d. Odpowiedzialność podatnika a nieprawidłowości w działaniach płatnika PIT .....	69	E. Nadpłata zaliczek na podatek .....	97
C. Odpowiedzialność płatnika i inkasenta .....	70	F. Oprocentowanie nadpłaty .....	98
a. Zakres odpowiedzialności płatnika i inkasenta .....	70	G. Wygaśnięcie prawa do zwrotu nadpłaty .....	100
b. Decyzja o odpowiedzialności płatnika lub inkasenta .....	71	H. Zwrot podatku .....	101
c. Odpowiedzialność płatnika lub inkasenta a wina podatnika .....	72	<b>11. Przedawnienie</b> .....	102
D. Odpowiedzialność następców prawnych .....	74	A. Istota przedawnienia w prawie podatkowym .....	102
a. Następstwo prawne w prawie podatkowym .....	74	B. Przedawnienie prawa do wydania decyzji podatkowej .....	103
b. Odpowiedzialność następców osób prawnych i jednostek organizacyjnych .....	75	C. Przedawnienie zobowiązania podatkowego ...	104
c. Odpowiedzialność następców prawnych osób fizycznych .....	76	<b>12. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe</b> .....	106
Odpowiedzialność spadkobierców .....	76	<b>13. Informacje o schematach podatkowych (MDR – Mandatory Disclosure Rules)</b> .....	109
Odpowiedzialność zapisobiercy .....	78	A. Podstawa prawna i uzasadnienie regulacji prawnych w przedmiocie schematów podatkowych .....	109
Odpowiedzialność przedsiębiorstwa w spadku .....	79	B. Pojęcie schematu podatkowego .....	111
Decyzja o odpowiedzialności następców prawnych osób fizycznych .....	80	C. Rodzaje schematów podatkowych .....	112
E. Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich .....	81	D. Obowiązek przekazywania informacji o schemacie podatkowym .....	113
a. Istota odpowiedzialności osób trzecich .....	81	a. Istota obowiązku informacyjnego dotyczącego schematów podatkowych .....	113
b. Decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej .....	83	b. Schematy podatkowe, które nie są przedmiotem informowania .....	114
c. Kategorie osób trzecich i zakres ich odpowiedzialności .....	84	E. Podmioty zobowiązane do informowania o schemacie podatkowym .....	115
<b>9. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych</b> .....	85	a. Katalog podmiotów zobowiązanych .....	115
A. Istota i cel zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych .....	85	b. Obowiązki promotora .....	116
B. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych przed terminem płatności lub przed wydaniem decyzji .....	86	Obowiązki informacyjne .....	116
C. Zabezpieczenie na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji .....	87	Obowiązek wdrożenia procedury wewnętrznej .....	117
D. Hipoteka przymusowa .....	88	c. Informacje o schemacie podatkowym przekazywane Szefowi KAS przez korzystającego ...	118
E. Zastaw skarbowy .....	89	d. Obowiązek informacyjny wspomagającego .....	119
<b>10. Nadpłata</b> .....	91	F. Treść informacji o schemacie podatkowym ...	120
A. Definicja nadpłaty .....	91	G. Sposób przekazania informacji o schemacie ...	121
B. Dzień powstania nadpłaty .....	92	H. Sankcje związane z naruszeniami przepisów dotyczących schematów podatkowych .....	122
C. Postępowanie w celu odzyskania nadpłaty ...	93	a. Sankcje administracyjne .....	122
a. Określenie wysokości nadpłaty przez organ podatkowy .....	93	b. Sankcje wymierzone na podstawie Kodeksu karnego skarbowego .....	123
b. Stwierdzenie wysokości nadpłaty na wniosek podatnika .....	94		

**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 2023 r. poz. 2383 z późn. zm.); 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 27 stycznia 2023 r. w sprawie zaniechania poboru podatku od niektórych instytucji finansowych (Dz. U. poz. 213); 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 przysyłania 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 przysyłania 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 przysyłania 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

Problematyka zobowiązań podatkowych uregulowana jest w **dziale III** („Zobowiązania podatkowe”) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 z późn. zm.) (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 tzw. **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 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, 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

**2** 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.

**3**

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 <b>uprawnienia</b> organów podatkowych.

Źródło: opracowanie własne.

**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

- 4 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. 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 pojęcia znalazło się zaś w słowniczku Ordynacji podatkowej (art. 3 pkt 2 o.p.), a zatem zostało ono zdefiniowane jedynie na potrzeby tej ustawy.

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

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

- 6 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:

- 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.

- 7 Dla definicji zobowiązania podatkowego **kluczowe znaczenie mają relacje pojęć obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe**. Przepisy Ordynacji podatkowej przesadzają, 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).

**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).

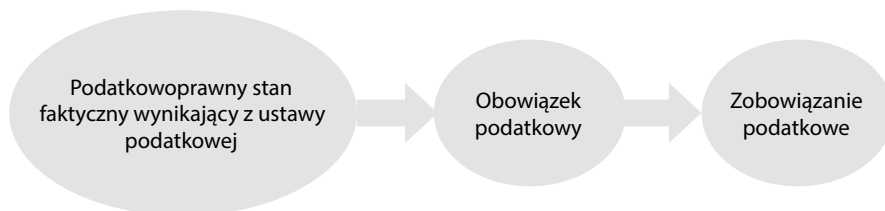
W świetle definicji, zobowiązanie podatkowe wynika z obowiązku podatkowego. Zgodnie z art. 4 o.p. **obowiązkiem podatkowym** jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Pojęcie to 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 **podatkowoprawny stan faktyczny**. Wówczas gdy taki – opisany w ustawie podatkowej – podatkowoprawny stan faktyczny zrealizuje się (zaistnieje) w rzeczywistości (tj. zdarzenia opisane w ustawie zaistnieją) **powstanie obowiązek podatkowy**. Obowiązek ten ma charakter abstrakcyjny i nieskonkretyzowany. 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.

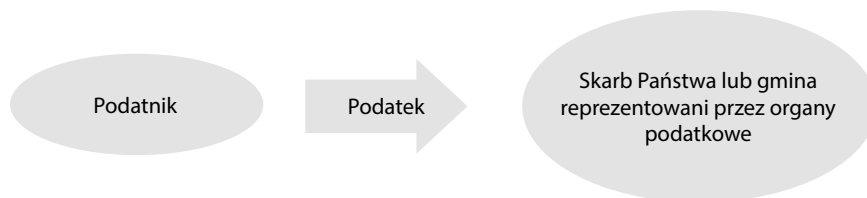
**PRZYKŁAD:** Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1774 z późn. zm.) obowiązek podatkowy z tytułu nabycia w drodze darowizny powstanie z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia. Jeżeli podatnik należy do tzw. grupy zerovej (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

9

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.

## Rysunek 2



Źródło: opracowanie własne.

O specyfice zobowiązania podatkowego przesądza jego przedmiot, czyli **podatek**. Definicja normatywna podatku znajduje się w 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. Z racji szerokiego zakresu zastosowania Ordynacji podatkowej należy pamiętać, że ilekroć

w Ordynacji jest mowa o podatku, to na podstawie art. 3 pkt 3 o.p. rozumie się przez to również **zaliczki na podatki, raty podatków oraz opłaty i niepodatkowe należności budżetowe**.

Definicja podatnika znajduje się w art. 7 o.p. Zgodnie z tym przepisem **podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Ponadto ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione kategorie podmiotów**. W świetle powyższej definicji, podatnikiem może być każda jednostka życia społecznego: osoba fizyczna, osoba prawna, jednostka życia społecznego niemająca osobowości prawnej, a także podmiot inny – o ile odrębna ustawa tak stanowi.

10

**PRZYKŁAD:** Na podstawie art. 1a u.p.d.o.p. podatnikiem może być również podatkowa grupa kapitałowa, będąca grupą co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną pozostających w więzkach opisanych w przedmiotowym artykule.

Wymienione kategorie podmiotów uzyskują status podatnika na mocy ustaw podatkowych. To ustawodawca decyduje, czy i które (ewentualnie wszystkie) kategorie podmiotów są podatnikami danego podatku. Dany podmiot staje się podatnikiem z tytułu określonego podatku wówczas, gdy ciąży na nim obowiązek podatkowy. A zatem od momentu, gdy w stanie faktycznym dotyczącym danego podmiotu zaistnieje (zrealizuje się) podatkowopravny stan faktyczny opisany w ustawie podatkowej, wówczas podmiot ten staje się podatnikiem danego podatku. W orzecznictwie podkreśla się, że „nie można uznać, aby jakkolwiek podmiot pozostający poza węzłem wynikającym z obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego, który wyznacza rolę wierzyciela podatkowego (organu podatkowego) i dłużnika podatkowego (podatnika), uzyskiwał status «rzekomego», czy też «pozornego» podatnika uprawnionego do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Nawet gdy to on jest tym podmiotem, który faktycznie dokonał wpłaty na rachunek organu podatkowego” (wyrok NSA z dnia 28 października 2021 r., II FSK 96/19, Legalis).

**PRZYKŁAD:** Status danego podmiotu jako podatnika, który zamierza skorzystać z prawa, o którym mowa w art. 81 § 1 o.p., do dokonania korekty uprzednio zadeklarowanego zobowiązania podatkowego, czyli wynikającego z obowiązku podatkowego zobowiązania do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa lub właściwej jednostki samorządu terytorialnego podatku (art. 5 o.p.), należy ustalać według momentu powstania obowiązku podatkowego, a nie czasu składania korekty deklaracji, w której wcześniej skonkretyzował ten obowiązek, dokonując samoobliczenia zobowiązania podatkowego (wyrok NSA z dnia 6 marca 2019 r., I FSK 209/17, ONSAiWSA 2020, nr 3, poz. 31).

**Wierzycielem** w podatkowym stosunku zobowiązaniowym może być Skarb Państwa, województwo, powiat lub gmina. Takich bowiem beneficjentów podatku ustawodawca wymienia w definicji podatku zawartej w art. 6 o.p. Faktycznie jednak podatki w polskim systemie podatkowym zasilają jedynie budżet państwa lub budżet gminy.

11

W podatkowym stosunku zobowiązaniowym wierzyciel jest reprezentowany przez właściwe **organy podatkowe**. Organom tym poświęcony jest dział II o.p. („Organy podatkowe i ich właściwość”). Organy podatkowe są to organy administracji publicznej powołane na podstawie przepisów prawa podatkowego do ustalania lub określania zobowiązań podatkowych. Ich katalog (wraz ze wskazaniem właściwości instancyjnej) zawiera art. 13 o.p.

12

Instancja	Państwowe organy podatkowe	Samorządowe organy podatkowe
<b>I instancja</b>	1) naczelnik urzędu skarbowego 2) naczelnik urzędu celno-skarbowego 3) dyrektor Izby administracji skarbowej – organ pierwszej instancji na podstawie odrębnych przepisów	1) wójt, burmistrz (prezydent miasta) 2) starosta 3) marszałek województwa
<b>II instancja</b>	dyrektor izby administracji skarbowej – jako: a) organ odwoławczy odpowiednio od decyzji naczelnika urzędu skarbowego albo naczelnika urzędu celno-skarbowego, b) organ odwoławczy od decyzji wydanej przez ten organ w pierwszej instancji	1) samorządowe kolegium odwoławcze – jako organ odwoławczy od decyzji wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty albo marszałka województwa

Źródło: opracowanie własne.

## 13

**Szczególny status i zakres uprawnień jako organu podatkowego posiadają:**

- 1) na podstawie art. 13 § 2 o.p. Szef Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: Szef KAS),
- 2) podstawie art. 13 § 2a o.p. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS) oraz
- 3) na podstawie art. 13 § 2b o.p. Minister właściwy do spraw finansów publicznych.

Ogólny nadzór w sprawach podatkowych sprawuje Szef KAS (art. 14 o.p.). Nad prawidłowością stosowania przepisów prawa podatkowego czuwa Minister właściwy do spraw finansów publicznych. Na podstawie art. 14a o.p. Minister dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, w szczególności dokonując ich interpretacji ogólnych i wydając objaśnienia podatkowe.

Kompetencje Szefa KAS	Kompetencje Dyrektora KIS	Kompetencje Ministra właściwego do spraw finansów publicznych
<ol style="list-style-type: none"> <li>1) organ pierwszej instancji w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylecia decyzji lub stwierdzenia jej wygaśnięcia – z urzędu;</li> <li>2) organ odwoławczy od decyzji wydanych w sprawach, o których mowa w pkt 1, 7 i 9;</li> <li>3) organ właściwy w sprawach uprzednich porozumień cenowych, o których mowa w dziale III ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 948);</li> <li>4) organ właściwy w sprawach dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa w art. 14b § 1, w zakresie określonym w art. 14e § 1;</li> <li>5) organ właściwy w sprawach informacji przekazywanych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe o otwartych i zamkniętych rachunkach bankowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej;</li> <li>6) organ właściwy w sprawach opinii zabezpieczających;</li> <li>7) organ pierwszej instancji w sprawach, o których mowa w art. 119g § 1 i 8;</li> <li>8) organ właściwy w sprawach dotyczących informacji o schematach podatkowych;</li> <li>9) organ pierwszej instancji właściwy w sprawach zmiany albo uchylecia: <ol style="list-style-type: none"> <li>a) wiążącej informacji stawkowej, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1570, 1598, 1852), w przypadkach, o których mowa w art. 42h ust. 4 tej ustawy,</li> <li>b) wiążącej informacji akcyzowej, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1542, 1598 i 1723), w przypadkach, o których mowa w art. 7ha ust. 6 tej ustawy;</li> </ol> </li> <li>10) organ właściwy w sprawach dotyczących realizacji współdziałania, o którym mowa w dziale II B;</li> <li>11) organ właściwy w sprawach opinii, o której mowa w art. 119zł § 1.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) organ właściwy w sprawach dotyczących wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa w art. 14b § 1 i art. 14e § 1a;</li> <li>2) organ pierwszej instancji właściwy w sprawach wydawania: <ol style="list-style-type: none"> <li>a) wiążącej informacji stawkowej, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług,</li> <li>b) wiążącej informacji akcyzowej, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym;</li> </ol> </li> <li>3) organ odwoławczy od decyzji i postanowień wydawanych w sprawach, o których mowa w pkt 2 i 4;</li> <li>4) organ pierwszej instancji właściwy w sprawach zmiany albo uchylecia: <ol style="list-style-type: none"> <li>a) wiążącej informacji stawkowej, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług,</li> <li>b) wiążącej informacji akcyzowej, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym.</li> </ol> </li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) organ właściwy w sprawach, o których mowa w art. 14a § 1 i dziale II C.</li> </ol>

Źródło: opracowanie własne.

Od organów podatkowych odróżnić należy organy, którym na podstawie art. 13a o.p. w drodze rozporządzenia Rady Ministrów nadane zostały jedynie uprawnienia organów podatkowych. Uprawnienia takie nadane mogą być:

- 1) Szefowi Agencji Wywiadu,
- 2) Szefowi Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego,
- 3) Szefowi Centralnego Biura Antykorupcyjnego,
- 4) Szefowi Służby Wywiadu Wojskowego,
- 5) Szefowi Służby Kontrwywiadu Wojskowego

– wyłącznie jeżeli jest to uzasadnione ochroną informacji niejawnych i wymogami bezpieczeństwa państwa.

Organy podatkowe działają zgodnie ze swoją właściwością rzeczową, miejscową (rozdział 2 dział II o.p.) i instancyjną (art. 13 o.p.). Zgodnie z art. 15 o.p. organy przestrzegają z urzędu swoje właściwości rzeczowej i miejscowej. Adresatami powyższych przepisów są organy podatkowe i sąd administracyjny mogą dokonywać oceny w tym zakresie, gdy organom podatkowym stawia się zarzut działania niezgodnie z ich właściwością miejscową lub rzeczową (wyrok NSA z dnia 23 października 2019 r., I FSK 1511/19, LEX nr 2744597). NSA podkreśla, że niedopuszczalne jest „domniemanie właściwości” organu do rozstrzygnięcia sprawy, jak też wywodzenie właściwości organu podatkowego poprzez analogię (wyrok NSA z dnia 9 grudnia 2020 r., II FSK 1598/20, LEX nr 3121944). Ponadto, jak przyjmuje np. WSA w Opolu, przepisy Ordynacji podatkowej nie przewidują możliwości manipulowania właściwością rzeczową lub miejscową ze względu na określony interes prawny podatnika lub brak zaufania podatnika do określonego organu podatkowego (wyrok WSA w Opolu z dnia 28 marca 2008 r., I SA/Op 395/07, LEX nr 477475).

**WAŻNE!** Naruszenie każdego rodzaju właściwości przez organ podatkowy przy wydawaniu decyzji powoduje nieważność decyzji, bez względu na trafność merytorycznego rozstrzygnięcia (wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2021 r., II FSK 710/19, LEX nr 3288594).

W relacjach pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym występują w rolach nadanych im przez przepisy Ordynacji podatkowej (art. 8 i 9 o.p.) **płatnik i inkasent**. Podmioty te pełnią rolę pośredników pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym. Aдекватnie do nadanych im kompetencji podmioty te ponoszą również odpowiedzialność. **Płatnikiem zgodnie z art. 8 o.p. jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.** Obowiązek płatnika nakładany jest ustawowo, obowiązek ten nie może więc być przedmiotem cesji pomiędzy jakimikolwiek podmiotami (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 23 lutego 2021 r., I SA/Wr 569/20, LEX nr 3195716), przepisy prawa podatkowego nie przewidują również wydania decyzji nadającej podmiotowi status płatnika lub pozbawiającej go tego statusu (wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2020 r., II FSK 2125/18, LEX nr 3113451).

**WAŻNE!** „Jeżeli inny podmiot (który cech tych nie posiada), spełnia obowiązki płatnika, jego wpłaty, nawet jeżeli wskaże jako ich tytuł «podatek» czy «zaliczka na podatek», nie stanowią tych świadczeń i są nienależne” (tak wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2020 r., II FSK 2125/18, LEX nr 3113451).

Ustawodawca w konstrukcji poszczególnych podatków decyduje o tym, czy realizacja obowiązku podatkowego będzie z udziałem płatnika. Płatnikami ustanawia takie podmioty, które w momencie powstania zobowiązania podatkowego dysponują środkami finansowymi podatnika lub dokonują czynności związanych z operacjami na jego majątku (wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 maja 2022 r., I SA/Łd 170/22, LEX nr 3348194). Płatnikiem jest:

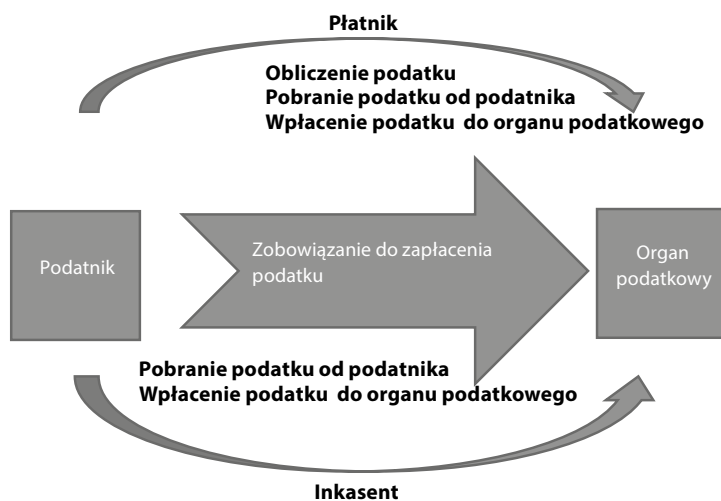
- 1) zakład pracy i inni płatnicy wymienieni w rozdziale 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,
- 2) osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami w okolicznościach wskazanych w art. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,

- 3) notariusz na podstawie art. 18 ustawy o podatku od spadków i darowizn,
- 4) notariusz na podstawie art. 10 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych,
- 5) podmiot zarządzający turniej gry pokera na podstawie art. 75 ust 6 ustawy o grach hazardowych,
- 6) zarejestrowany odbiorca lub podmiot prowadzący skład podatkowy w okolicznościach wskazanych w art. 17 a ustawy o podatku od towarów i usług,
- 7) organy egzekucyjne określone w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 2505 z późn. zm.) oraz komornicy sądowi na podstawie art. 18 ustawy o podatku od towarów i usług,
- 8) organy egzekucyjne, określone w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, oraz komornicy sądowi na podstawie art. 103 ustawy o podatku akcyzowym.

**16** Zgodnie z art. 9 o.p. inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Nadanie statusu inkasenta nie wynika z art. 9 o.p. i samego faktu wykonywania takich czynności (wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 18 kwietnia 2019 r., II SA/Go 135/19, LEX nr 2649590). Przepisy art. 9 o.p. muszą być interpretowane i stosowane w powiązaniu z przepisami szczegółowego prawa podatkowego, z których wynika upoważnienie dla rady gminy do zdecydowania o pborze podatku lub opłaty lokalnej przez inkasenta oraz wyznaczenie inkasenta. Inaczej niż w odniesieniu do płatnika, ustawodawca nie przyjął w ustawie jako zasady poboru podatku przez inkasenta. Obowiązki inkasenta wynikają z przepisów dotyczących poszczególnych rodzajów podatków, które przewidują taką możliwość pobierania danego podatku w drodze inkasa i procedury ustanawiania podmiotów inkasentami. Nadanie statusu inkasenta nie wynika, zatem z art. 9 o.p. i samego faktu wykonywania takich czynności (wyrok NSA z dnia 16 kwietnia 2008 r., I FSK 622/07, LEX nr 368585). Przepisy ustaw szczegółowych wprowadzają uprawnienie dla rady gminy do zarządzenia w drodze uchwały poboru podatku lub opłaty w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów i określenia wysokości wynagrodzenia za inkaso. Uprawnienie takie dotyczy:

- 1) podatku od nieruchomości od osób fizycznych (art. 6 ust. 12 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych),
- 2) opłat lokalnych: opłaty targowej, miejscowej, uzdrowskiej, od posiadania psów, reklamowej (art. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych),
- 3) podatku rolnego od osób fizycznych (art. 6b ustawy o podatku rolnym),
- 4) podatku leśnego od osób fizycznych (art. 6 ust. 8 ustawy o podatku leśnym),
- 5) opłaty skarbowej (art. 8 ust. 2 ustawy o opłacie skarbowej).

**Rysunek 3**



Źródło: opracowanie własne.

**W związku z rolami pełnionymi przez płatnika i inkasenta ponoszą oni odpowiedzialność, a także posiadają inne obowiązki i uprawnienia.**

Do pozostałych (obok odpowiedzialności) obowiązków płatnika i inkasenta należą obowiązki formalne związane z obliczeniem, pobraniem i wpłaceniem podatku.

Po pierwsze, na podstawie art. 31 o.p. płatnicy i inkasenci, będący osobami prawnymi oraz jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej są obowiązani **wyznaczyć osoby, do których obowiązków należy obliczanie i pobieranie podatków oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot**, a także zgłosić właściwemu miejscowo organowi podatkowemu imiona, nazwiska i adresy tych osób. Zgłoszenia należy dokonać w terminie wyznaczonym do dokonania pierwszej wpłaty, a w razie zmiany osoby wyznaczonej – w terminie 14 dni od dnia, w którym wyznaczono inną osobę.

Po drugie, na podstawie art. 32 o.p. płatnicy i inkasenci obowiązani są **przechowywać dokumenty** związane z poborem lub inkasem podatków **do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania płatnika lub inkasenta**. Po upływie tego okresu są oni obowiązani **przekazać podatnikom dokumenty** związane z poborem lub inkasem podatku. Jeżeli przekazanie ich podatnikowi jest niemożliwe, dokumenty podlegają zniszczeniu (art. 32 § 1 i 2 o.p.). Ponadto w razie likwidacji lub rozwiązania osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej podmiot dokonujący likwidacji lub rozwiązania zawiadamia na piśmie właściwy organ podatkowy, nie później niż w ostatnim dniu istnienia osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, o miejscu przechowywania dokumentów związanych z poborem lub inkasem podatku (art. 32 § 1a o.p.).

**Zasadniczym uprawnieniem płatnika i inkasenta jest uprawnienie do wynagrodzenia.** Zgodnie z art. 28 o.p. płatnikom i inkasentom przysługuje zryczałtowane wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania podatków pobranych na rzecz budżetu państwa. Na podstawie § 1 rozporządzenia 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) wydanego na podstawie upoważnienia zawartego w art. 28 § 3 o.p., płatnikom i inkasentom przysługuje wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania podatków na rzecz budżetu państwa wynoszące 0,3% kwoty podatków pobranych przez płatników, oraz 0,1% kwoty podatków pobranych przez inkasentów. Kwota należnego wynagrodzenia jest potrącana z kwoty podatków pobranych przez płatników lub inkasentów. Wynagrodzenie dla płatników lub inkasentów z tytułu poboru podatków stanowiących dochody, odpowiednio, budżetu gminy, powiatu lub województwa może ustalać rada gminy, rada powiatu oraz sejmik województwa (art. 28 § 4 o.p.).

#### Orzecznictwo:

- wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 maja 2022 r., I SA/Łd 170/22, LEX nr 3348194 („Płatnikami w ustawach podatkowych ustanawia się takie podmioty, które w momencie powstania zobowiązania podatkowego dysponują środkami finansowymi podatnika lub dokonują czynności związanych z operacjami na jego majątku”);
- wyrok NSA z dnia 28 października 2021 r., II FSK 96/19, Legalis („Nie można uznać, aby jakkolwiek podmiot pozostający poza węzłem wynikającym z obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego, który wyznacza rolę wierzyciela podatkowego (organu podatkowego) i dłużnika podatkowego (podatnika), uzyskiwał status «rzekomego», czy też «pozornego» podatnika uprawnionego do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Nawet gdy to on jest tym podmiotem, który faktycznie dokonał wpłaty na rachunek organu podatkowego”);
- wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 23 lutego 2021 r., I SA/Wr 569/20, LEX nr 3195716 („Skoro ustawa wskazuje, że obowiązek płatnika nakładany jest ustawowo, nie może być przedmiotem jakiegokolwiek cesji między podmiotami”);
- wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2021 r., II FSK 710/19, LEX nr 3288594 („Organ niewłaściwy, to taki organ, któremu przepisy prawa nie zezwalają na prowadzenie danego postępowania. Naruszenie każdego rodzaju właściwości przez organ podatkowy przy wydawaniu decyzji powoduje nieważność decyzji, bez względu na trafność merytorycznego rozstrzygnięcia. Konsekwencje wydania decyzji przez organ niewłaściwy w sprawie zostały przewidziane w art. 247 § 1 pkt 1 O.p.”);
- wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2020 r., II FSK 2125/18, LEX nr 3113451 („Przepisy prawa podatkowego nie przewidują wydania decyzji nadającej podmiotowi status płatnika lub pozbawiającej go tego statusu. Płatnikiem jest się, jak wynika z art. 8 o.p., na podstawie przepisu ustawy. Podmiot, spełniający warunki wskazane w ustawie ma obowiązki płatnika z mocy prawa. Jeżeli inny podmiot (który cech tych nie posiada), spełnia obowiązki płatnika, jego wpłaty, nawet jeżeli wskaże jako ich tytuł jako «podatek» czy «zaliczka na podatek», nie stanowią tych świadczeń i są nienależne. Nie ma też podstaw prawnych, aby wydać decyzję o odpowiedzialności podatkowej takiego podmiotu jako płatnika, skoro płatnikiem nie jest i egzekwowania od podmiotu niebędącego płatnikiem niewpłaconych zaliczek czy podatku”);

- wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2020 r., II FSK 2125/18, LEX nr 3113451 („Jeżeli inny podmiot (który cech tych nie posiada), spełnia obowiązki płatnika, jego wpłaty, nawet jeżeli wskaże jako ich tytuł jako «podatek» czy «zaliczka na podatek», nie stanowią tych świadczeń i są nienależne”);
- wyrok NSA z dnia 9 grudnia 2020 r., II FSK 1598/20, LEX nr 3121944 („Niedopuszczalne jest w świetle art. 15 w zw. z art. 120 o.p. «domniemanie właściwości» organu do rozstrzygnięcia sprawy, jak też wywodzenie właściwości organu podatkowego poprzez analogię”);
- wyrok NSA z dnia 26 lipca 2019 r., II FSK 3017/17, LEX nr 2752110 („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 6 marca 2019 r., I FSK 209/17, ONSAiWSA 2020, nr 3, poz. 31 („Status danego podmiotu jako podatnika, który zamierza skorzystać z prawa, o którym mowa w art. 81 § 1 Ordynacji podatkowej, do dokonania korekty uprzednio zadeklarowanego zobowiązania podatkowego, czyli wynikającego z obowiązku podatkowego zobowiązania do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa lub właściwej jednostki samorządu terytorialnego podatku (art. 5 Ordynacji podatkowej), należy ustalać według momentu powstania obowiązku podatkowego, a nie czasu składania korekty deklaracji, w której wcześniej skonkretyzował ten obowiązek dokonując samoobliczenia zobowiązania podatkowego”);
- wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 18 kwietnia 2019 r., II SA/Go 135/19, LEX nr 2649590 („Nadanie statusu inkasenta nie wynika z art. 9 o.p. i samego faktu wykonywania takich czynności”);
- wyrok NSA z dnia 23 października 2019 r., I FSK 1511/19, LEX nr 2744597 („Adresatem art. 15 § 1 oraz art. 17 § 1 o.p. są organy podatkowe i sąd może dokonywać oceny w tym zakresie, gdy organom podatkowym stawia się zarzut działania niezgodnie z ich właściwością miejscową lub rzeczową”);
- wyrok NSA z dnia 16 listopada 2010 r., II FSK 1158/09, LEX nr 787167 („Powstanie zobowiązania podatkowego na mocy art. 5 O.p. uzależnione jest od wcześniejszego zaistnienia obowiązku podatkowego, 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”);
- wyrok WSA w Opolu z dnia 28 marca 2008 r., I SA/Op 395/07, LEX nr 477475 („W przepisach Ordynacji podatkowej nie przewidziano możliwości manipulowania właściwością rzeczową lub miejscową ze względu na określony interes prawny podatnika lub brak zaufania podatnika do określonego organu podatkowego”);
- wyrok NSA z dnia 16 kwietnia 2008 r., I FSK 622/07, LEX nr 368585 („Obowiązek inkasenta do pobrania podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organu podatkowego, wynika z przepisów dotyczących poszczególnych rodzajów podatków, które przewidują taką możliwość pobierania danego podatku w drodze inkasa i procedury ustanawiania podmiotów inkasentami. Nadanie statusu inkasenta nie wynika, zatem z art. 9 Ordynacji podatkowej i samego faktu wykonywania takich czynności”).

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

### 3. Powstawanie zobowiązań podatkowych

#### A. Sposoby powstawania zobowiązań podatkowych

18

Stosunek zobowiązaniowy w prawie podatkowym powstaje – inaczej niż w prawie prywatnym – **bez względu na wolę stron tego stosunku**. Ma on swoje źródło w obowiązku podatkowy, a ten wynika z woli prawodawcy. Sposoby powstawania zobowiązań podatkowych to metody przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe.

Ustawodawca przewidział w art. 21 o.p. dwa sposoby powstawania zobowiązań podatkowych:

- 1) **tzw. zobowiązanie powstające z mocy prawa i**
- 2) **zobowiązanie powstające z mocy decyzji organu podatkowego.**

Sposoby te odpowiadają dwóm technikom podatkowym: technice opartej na samoobliczeniu i technice opartej na klasycznym postępowaniu podatkowym.

Dominująca w polskim systemie podatkowym jest technika podatkowa oparta na samoobliczeniu. Ma ona zastosowanie w podatkach, w których zobowiązanie powstaje **z mocy prawa**. Na podstawie art. 21 § 1 pkt 1 o.p. zobowiązanie podatkowe powstaje **z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa**



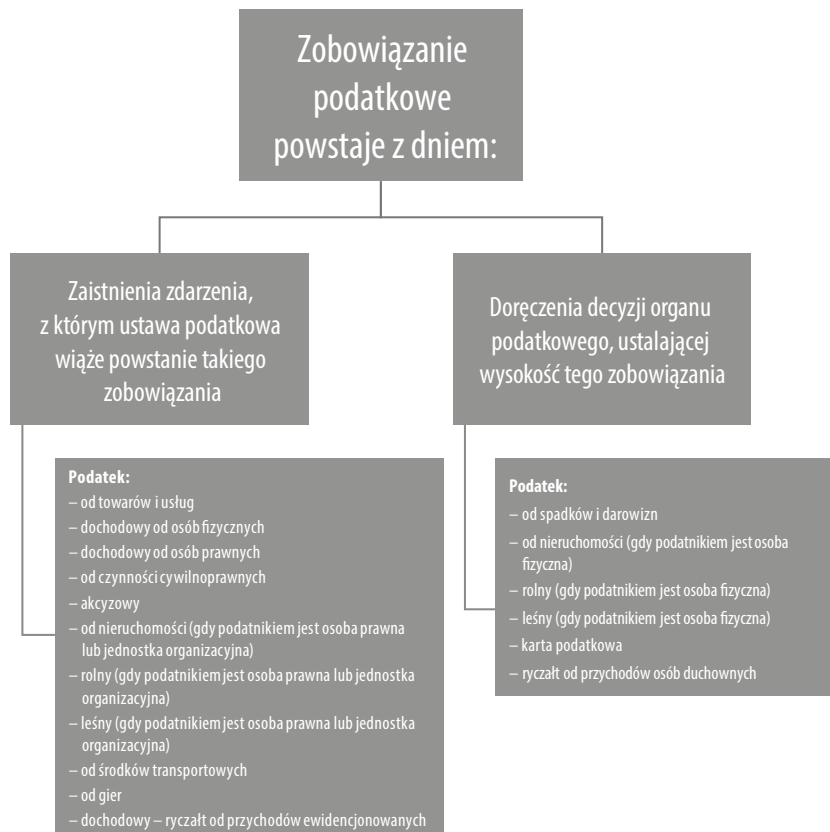
**wiąże powstanie takiego zobowiązania.** Jak podkreśla orzecznictwo, „związanie powstania zobowiązania z chwilą zaistnienia określonego stanu faktycznego; dokonuje się na mocy ustawy, bez konieczności dokonywania jakichkolwiek czynności dodatkowych przez strony stosunku prawnopodatkowego” (wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2022 r., III OSK 4881/21, LEX nr 3334929). W taki sposób zobowiązanie podatkowe powstaje z tytułu większości podatków, np. podatku od towarów i usług i w podatku dochodowym od osób fizycznych.

*PRZYKŁAD:* „Zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług powstaje w sposób wskazany w art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem, zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustaw podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania. To zaś oznacza, że skonkretyzowana powinność podatkowa powstaje jednocześnie z zaistnieniem jej nieskonkretyzowanej postaci, czyli obowiązku podatkowego (w tym samym punkcie czasu). W podatku od towarów i usług ma to miejsce na koniec każdego miesiąca, ewentualnie kwartału kalendarzowego” (wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 marca 2022 r., I SA/Po 1030/21, Legalis).

Na podstawie art. 21 § 1 pkt 2 o.p. zobowiązanie podatkowe powstaje zaś **z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania.** Dotyczy to nielicznych podatków w polskim systemie podatkowym, tj. podatku od spadków i darowizn, podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego (gdy podatnikiem jest osoba fizyczna) oraz karty podatkowej.

*PRZYKŁAD:* Na podstawie art. 6 ust. 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jeżeli podatnikiem jest osoba fizyczna, to zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku od nieruchomości powstaje z mocy decyzji ustalającej to zobowiązanie, czyli w sposób wskazany w art. 21 § 1 pkt 2 o.p. W konsekwencji obowiązek podatkowy przekształca się w zobowiązanie podatkowe w wyniku doręczenia decyzji organu podatkowemu. Decyzja ta ma charakter konstytutywny, co oznacza, że dopiero jej wydanie kreuje powstanie zobowiązania podatkowego. W przypadku natomiast podatników niebędących osobami fizycznymi zobowiązanie w podatku od nieruchomości powstaje z mocy prawa (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.), a podatnik zgodnie z art. 6 ust. 9 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zobowiązany jest do jego samoobliczenia w deklaracji podatkowej (wyrok NSA z dnia 17 marca 2021 r., III FSK 2783/21, Legalis).

Rysunek 4



Źródło: opracowanie własne.

W obu koncepcjach powstawania zobowiązań podatkowych ustawodawca posługuje się instytucją deklaracji i decyzji podatkowej. Deklaracje i decyzje, o których mowa w art. 21 o.p., w odniesieniu do zobowiązań powstających z mocy prawa i z mocy decyzji mają odmienny charakter prawny i pełnią inną rolę.

	Deklaracja	Decyzja
<b>Zobowiązanie powstające z mocy prawa</b>	Podatek wskazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty.	Określająca Deklaratoryjna
<b>Zobowiązanie powstające z mocy decyzji organu podatkowego</b>	Organ podatkowy ustala wysokość zobowiązania podatkowego zgodnie z danymi zawartymi w deklaracji.	Ustalająca Konstytytywna

Źródło: opracowanie własne.

## B. Zobowiązania powstające z mocy prawa

Gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, ustawa ta może nakładać na podatnika obowiązek złożenia deklaracji. Na podstawie art. 21 § 2 o.p., jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób określony w § 1 pkt 1 tego artykułu, **podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty**.

19

**WAŻNE!** Gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, na podstawie art. 21 § 1 pkt 1 o.p. i nie została wydana decyzja określająca zobowiązanie w innej wysokości niż deklarowane, to wysokość podatku do zapłaty wynika ze złożonej deklaracji (tak również np. wyrok NSA z dnia 20 lipca 2021 r., III FSK 3737/21, LEX nr 3229564).

**Deklaracja podatkowa**, o której mowa w przedmiotowym przepisie, jest deklaracją w rozumieniu art. 3 pkt 5 o.p. Jej złożenie wiąże się z domniemaniem, że podatek w niej wykazany jest podatkiem do zapłaty.

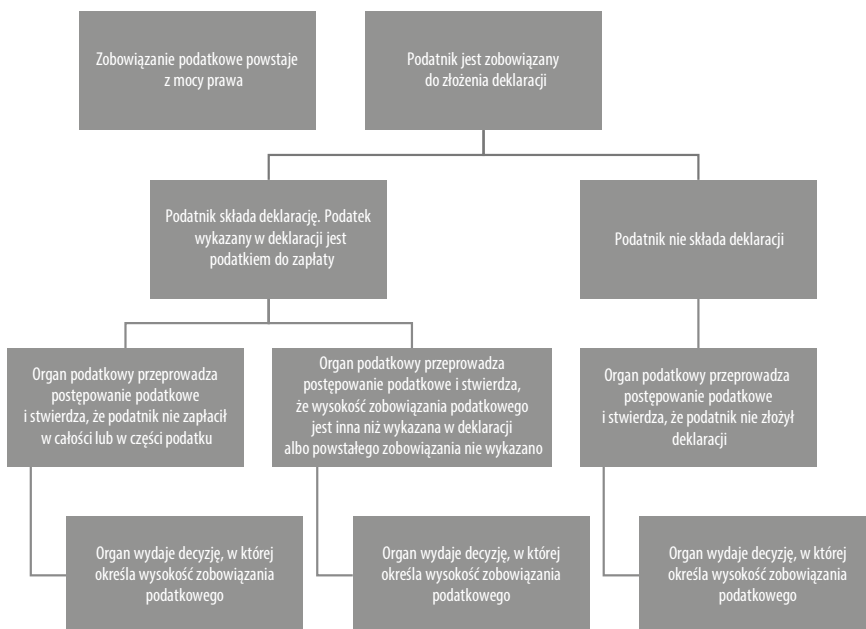
20

Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że:

- 1) podatnik mimo ciążącego na nim obowiązku nie zapłacił w całości lub w części podatku,
- 2) podatnik nie złożył deklaracji,
- 3) wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji albo
- 4) powstałego zobowiązania nie wykazano,

organ podatkowy wydaje **decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 3 o.p.)**.

Rysunek 5



Źródło: opracowanie własne.

Decyzja, o której mowa w art. 21 § 3 o.p. – decyzja określająca – jest to decyzja deklaratoryjna (tak np. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 maja 2021 r., I SA/GI 398/21, LEX nr 3197532, wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 29 kwietnia 2021 r., I SA/Go 64/21, LEX nr 3175444). Wydanie takiej decyzji oznacza, że organ podatkowy zakwestionował samoobliczenie podatku dokonane przez podatnika i określił wysokość zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa. Decyzja podatkowa nie tworzy więc nowego zobowiązania podatkowego, a jedynie precyzuje jego prawidłową wysokość (wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2020 r., II FSK 765/20, LEX nr 3050457). Decyzja deklaratoryjna eliminuje z obrotu prawnego złożoną przez podatnika deklarację. **Oznacza to, że podatnik jest zobowiązany do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z decyzji, nie zaś ze złożonej deklaracji** (wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2020 r., II FSK 1603/19, LEX nr 3052036).

**PRZYKŁAD:** Weryfikacja samoobliczenia na podstawie art. 21 § 3 o.p. obejmuje np. błędne zadeklarowanie przedmiotu opodatkowania jako objętego zwolnieniem (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 25 lutego 2019 r., I SA/Wr 1160/18, LEX nr 2634459).

Należy podkreślić, że organ podatkowy działa na podstawie art. 21 § 3 o.p. w sytuacji, gdy podatnik zadeklarował zobowiązanie podatkowe w wysokości nieprawidłowej (tj. innej niż wynikająca ze stanu faktycznego i obowiązujących przepisów prawa). Organ nie jest zaś upoważniony do wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe powstające z mocy prawa w tej samej wysokości co zobowiązanie zadeklarowane przez podatnika (tak wyrok WSA w Gliwicach z dnia 2 czerwca 2015 r., III SA/GI 654/15, LEX nr 1763080).

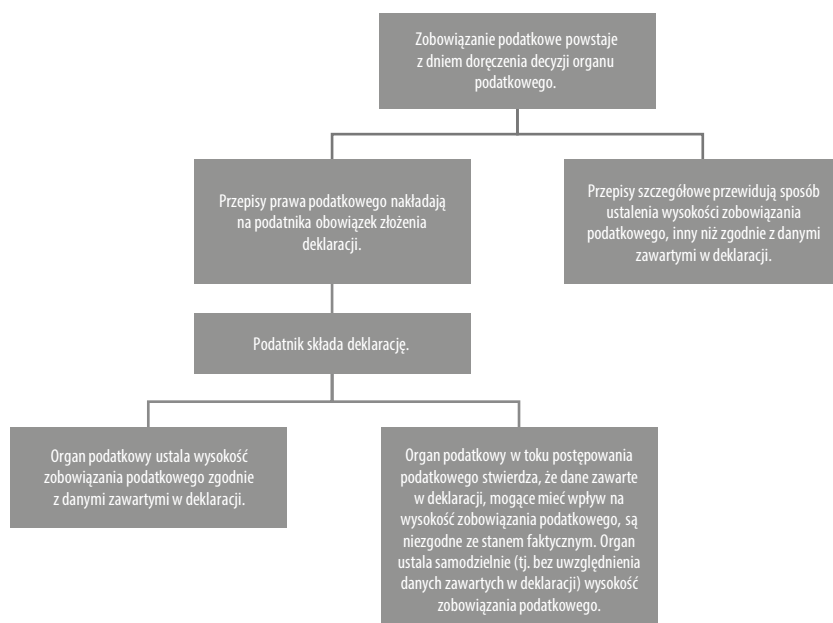
### C. Zobowiązania powstające z chwilą doręczenia decyzji organu podatkowego

21 Drugi sposób powstawania zobowiązań podatkowych wiąże się z klasycznym postępowaniem podatkowym. Wówczas zobowiązanie powstaje z chwilą doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązanie.

Kluczowe znaczenie w przypadku tego sposobu powstawania zobowiązań podatkowych ma dzień doręczenia decyzji podatkowej stronie. Jest to decyzja konstytutywna, więc z dniem jej doręczenia ustawa wiąże moment powstania zobowiązania podatkowego. Od tego dnia bieg rozpoczyna termin płatności podatku (wyrok WSA w Opolu z dnia 7 maja 2014 r., I SA/Op 264/14, LEX nr 1473749).

W przypadku tych podatków, ustawa może nakładać na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, **wysokość zobowiązania podatkowego ustala się zgodnie z danymi zawartymi w deklaracji**, chyba że przepisy szczególnie przewidują inny sposób ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego albo w toku postępowania podatkowego stwierdzono, że dane zawarte w deklaracji, mogące mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, są niezgodne ze stanem faktycznym. W orzecznictwie przyjmuje się, że „**skuteczność** («**moc wiążąca**») **deklaracji podatkowej (lub jej korekty) jest warunkowa**”, co oznacza, że deklaracja ta jest wiążąca, o ile organ podatkowy nie określi innej wysokości zobowiązania (wyrok WSA w Szczecinie z dnia 2 października 2019 r., I SA/Sz 443/19, LEX nr 2730828).

Rysunek 6



Źródło: opracowanie własne.

## D. Deklaracje podatkowe

### a. Definicja deklaracji

Istotne dla powstawania zobowiązań podatkowych są deklaracje podatkowe. Ordynacja podatkowa ani żadna inna ustawa nie zawiera klasycznej definicji opisowej deklaracji podatkowej. W art. 3 pkt 5 o.p. uregulowana została **definicja porządkująca** na potrzeby tej ustawy.

Zgodnie z art. 3 pkt 5 o.p., ilekroć w ustawie jest mowa o deklaracjach, rozumie się przez to również **zeznania, wykazy, zestawienia, sprawozdania oraz informacje**, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci. A zatem przez pojęcie deklaracji, o której mowa w przepisach Ordynacji podatkowej, rozumieć należy wszelkiego rodzaju dokumenty, niezależnie od ich nazwy, których obowiązek składania przewidują przepisy prawa podatkowego. Słusznie w orzecznictwie przyjmuje się, że definicja deklaracji z art. 3 pkt 5 o.p. nie jest definicją legalną, lecz „skrótowo terminologicznym, wprowadzony na jej użytek. Jest to zbiorcze pojęcie obejmujące wszelkie dokumenty składane przez wymieniony w tym przepisie osoby, obejmujące ich oświadczenia w takich płaszczyznach, które decydują o powstaniu zobowiązania podatkowego. Dane te, bądź umożliwiają organom podatkowym kontrolę prawidłowości wywiązania się przez te osoby z ciężących na nich obowiązków (w przypadku powstania zobowiązania w drodze samoobliczenia), bądź dostarczają tym organom informacje konieczne do wymierzenia im podatku (w przypadku zobowiązań podatkowych ustalanych w drodze decyzji). Stanowią one zatem przede wszystkim oświadczenia wiedzy. Niemniej niekiedy mogą one zawierać również składniki wskazujące na wolę podatnika, płatnika czy inkasenta” (wyrok NSA z dnia 11 lutego 2009 r., I FSK 1551/07, LEX nr 593629).

22

**PRZYKŁAD:** Deklaracją jest zeznanie podatkowe o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych składane na podstawie art. 45 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 z późn. zm.).

Deklaracje, o których mowa w art. 21 o.p., dzielą się na:

- deklaracje, z których wynika podatek do zapłaty, oraz
- deklaracje, które zawierają informacje niezbędne do wydania decyzji podatkowej, na podstawie której powstaje zobowiązanie podatkowe.

Przepisy Ordynacji podatkowej regulują również kilka kwestii wspólnych związanych z deklaracjami, tj. mających zastosowanie do wszystkich deklaracji, o którym mowa w przepisach szczegółowego prawa podatkowego. Są to przepisy dotyczące:

- 1) zasad składania deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej,
- 2) podpisywania deklaracji oraz
- 3) korekty deklaracji.

---

## b. Składanie deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej

23

Przepisy Ordynacji podatkowej dopuszczają możliwość (jest to uprawnienie, a nie obowiązek) **składania deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej**. Zgodnie z przepisem art. 3a o.p. możliwość taka zachodzi, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej. Wówczas, złożenie deklaracji jest również potwierdzane elektronicznie. Treść deklaracji jest **ustrukturyzowana** zgodnie z art. 3b o.p.

Odrębnie uregulowana jest kwestia składania deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej z tytułu podatków lokalnych. Zgodnie z art. 3d o.p. składanie deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej wójtowi, burmistrzowi (prezydentowi miasta), staroście, marszałkowi województwa regulują odrębne przepisy. Są to:

- 1) w odniesieniu do podatku rolnego – art. 6a ust. 12–14 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 333) oraz 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);
- 2) w odniesieniu do podatku leśnego – art. 6 ust. 10–12 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r. poz. 888 z późn. zm.) oraz 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);
- 3) w odniesieniu do podatku od nieruchomości – art. 6 ust. 14 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 70) oraz 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);
- 4) w odniesieniu do podatku od środków transportowych – art. 9 ust. 9 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 70) oraz 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).

### c. Podpisywanie deklaracji

Drugą kwestią natury ogólnej dotyczącą deklaracji jest **kwestia jej podpisu**. Zgodnie z art. 80a § 1 o.p., jeżeli odrębne ustawy nie stanowią inaczej, deklaracja, w tym deklaracja składana za pomocą środków komunikacji elektronicznej, może być **podpisana także przez pełnomocnika** podatnika, płatnika lub inkasenta. Jeżeli odrębne ustawy nie stanowią inaczej, podpisanie deklaracji przez pełnomocnika zwalnia podatnika, płatnika lub inkasenta z obowiązku podpisania deklaracji (art. 80b o.p.).

Zarówno pełnomocnictwo, jak i osoba pełnomocnika powinna odpowiadać wymogom rozdziału 3a („Pełnomocnictwo”) działu IV o.p. Wzór pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji reguluje 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).

**Pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji podatkowej ma charakter pełnomocnictwa szczególnego.** Regulacja art. 80a o.p. jest szczególna wobec art. 138d o.p. (pełnomocnictwo ogólne nie uprawnia zatem do podpisywania deklaracji podatkowych) (wyrok WSA w Lublinie z dnia 20 lutego 2018 r., I SA/Lu 1047/17, LEX nr 2450438). W orzecznictwie przyjmuje się również, że umocowanie do podpisania deklaracji upoważnia pełnomocnika jedynie do złożenia podpisu na deklaracji podatkowej, z wyłączeniem innych działań na rzecz podatnika (tak wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2018 r., II FSK 1554/16, LEX nr 2509991). Oznacza to, że nie uprawnia ono jednocześnie np. do sporządzenia deklaracji, lub dokonywania poprawek w treści deklaracji (tak wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2018 r., II FSK 1554/16, LEX nr 2509991).

Mimo że przepisy Ordynacji podatkowej przewidują możliwość podpisywania deklaracji przez pełnomocnika, to wszelkie skutki prawnopodatkowe wynikające z danych ujawnionych w deklaracji obciążają wyłącznie podatnika, płatnika lub inkasenta, a nie ich pełnomocnika (wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2009 r., I FSK 1303/08, LEX nr 593570).

**WAŻNE!** Skutki wynikające z danych zawartych w deklaracji podpisanej przez pełnomocnika obciążają podatnika, płatnika lub inkasenta, a nie ich pełnomocnika.

### d. Korekta deklaracji

Trzecia, bardzo istotna kwestia dotycząca deklaracji to **uprawnienie do jej korekty**. W orzecznictwie przyjmuje się, że korekta deklaracji poprzez złożenie kolejnej deklaracji o treści odmiennej od deklaracji złożonej wcześniej jest jedyną formą skorygowania danych zawartych w deklaracji. Inne formy takiej weryfikacji (np. cofnięcie lub anulowanie) nie zostało przewidziane w przepisach prawa podatkowego (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 3 kwietnia 2014 r., I SA/Wr 1186/13, LEX nr 1490186).

Na podstawie art. 81 § 1 i 2 o.p., jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci **mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację**. Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji.

Powyższe przepisy regulują trzy zasadnicze kwestie dotyczące korekty deklaracji. Po pierwsze, **zasadą jest prawo do skorygowania deklaracji**. To uprawnienie doznaje ograniczeń jedynie wówczas i w takim zakresie, w jakim przewidują to odrębne przepisy. Po drugie, przepis wskazuje, jakie podmioty posiadają uprawnienie do korekty. Jest to podatnik, płatnik i inkasent. Ponadto na podstawie art. 81 § 1a o.p. uprawnienie takie posiadają osoby, które były współnikami spółki cywilnej. W ich przypadku uprawnienie do korekty ograniczone jest zakresem art. 75 § 3a o.p. Zgodnie z tym przepisem osoba, która była współnikiem spółki cywilnej w momencie rozwiązania spółki, jest obowiązana złożyć równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty skorygowane zeznanie (deklarację) w zakresie zobowiązań spółki oraz umowę spółki aktualną na dzień rozwiązania spółki. W literaturze obecny jest pogląd, zgodnie z którym należy się zgodzić, że uprawnienie do korekty

przysługuje również następcom prawnym [*Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2022, LEX]. Trzecią kwestią, którą reguluje art. 81 o.p., jest tryb korygowania deklaracji – skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji.

Uprawnienie do korekty deklaracji **odnosi się do podatków, w których zobowiązania powstają z mocy samego prawa**. Podatnicy podatków powstających w drodze doręczenia decyzji nie mają prawa do korygowania deklaracji, których skutkiem byłaby zmiana wysokości zobowiązania podatkowego. Przepisy ustaw podatkowych regulujących konstrukcję takich podatków (np. podatek od nieruchomości) przewidują obowiązek złożenia stosownych informacji i obowiązek ich aktualizowania. Dane w nich zawarte są podstawą do wydania decyzji podatkowej [*Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2022, LEX].

**PRZYKŁAD:** Na gruncie podatku od towarów i usług korekta deklaracji polega na poprawnym wypełnieniu złożonego wcześniej nieprawidłowo formularza (np. deklaracji VAT-7), takiego charakteru nieprawidłowości nie ma natomiast rezygnacja z odliczenia podatku naliczonego za dany okres, na rzecz innego okresu, podczas gdy odliczenie to było możliwe i podatnik z niego skorzystał, zgodnie z przepisami (wyrok WSA w Kielcach z dnia 20 lutego 2020 r., I SA/Ke 18/20, LEX nr 2895453).

Przepisy nie ograniczają liczby dopuszczalnych korekt (tak np. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 8 kwietnia 2021 r., I SA/Ol 1/21, LEX nr 3172426). Oznacza to, że korygowana może być również deklaracja korygująca.

Na podstawie art. 81b o.p. **uprawnienie do skorygowania deklaracji ulega zawieszeniu** na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą, a przysługuje nadal po zakończeniu kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego – w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Powyższy przepis odnosi się wprost do postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej dotyczących podatków i okresów, których dotyczy deklaracja. Oznacza to, że jeżeli przedmiotem postępowania jest podatek za inny okres rozliczeniowy, uprawnienie do skorygowania wcześniejszych deklaracji przysługuje w odniesieniu do innych okresów lub innych podatków płaconych przez podatnika (wyrok WSA w Łodzi z dnia 17 marca 2021 r., I SA/Łd 152/21, LEX nr 3161337).

Na gruncie przedmiotowego przepisu istotne znaczenie ma ustalenie zakresu rozumienia pojęcia „postępowanie podatkowe”. W orzecznictwie przyjmuje się, że „wykładnia systemowa wewnętrzna art. 81b § 1 pkt 1 w związku z art. 81b § 2 o.p. przesądza o tym, że przepisy te dotyczą postępowania podatkowego, które jest prowadzone na podstawie art. 21 § 3 o.p., a więc postępowania, w którym organ podatkowy wydaje decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Zakresem obu tych przepisów nie jest natomiast objęte postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty, prowadzone na podstawie art. 75 § 1 o.p.” (wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2022 r., I FSK 1320/21, Legalis).

**WAŻNE!** Postępowaniem podatkowym, o którym mowa w art. 81b o.p., jest postępowanie prowadzone na podstawie art. 21 § 3 o.p.

Przyjąć należy, że kontrolą podatkową, o której mowa w art. 81b o.p., jest kontrola w rozumieniu działu V o.p. Ze względu na to, że wszczęcie kontroli podatkowej następuje zgodnie z art. 284 § 1 o.p. z dniem doręczenia upoważnienia do kontroli i okazania legitymacji, oznacza to, że również z tym dniem ulega zawieszeniu uprawnienie do skorygowania deklaracji. Korekta złożona w tym okresie będzie bezskuteczna (wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 czerwca 2016 r., I SA/Kr 278/16, LEX nr 2094295). Odpowiednio, uprawnienie do korekty deklaracji jest wyłączone od momentu wszczęcia postępowania podatkowego, tj. od dnia doręczenia żądania organowi podatkowemu (w przypadku wszczęcia postępowania na żądanie strony) lub od dnia doręczenia stronie postanowienia o wszczęciu postępowania (w przypadku wszczęcia postępowania z urzędu).

Zgodnie z art. 81b § 2 o.p. korekta złożona w okresie, gdy uprawnienie do korekty jest zawieszona nie wywołuje skutków prawnych. Organ podatkowy zawiadamia na piśmie składającego korektę o jej bezskuteczności. Rozstrzygnięcie organu podatkowego w zakresie bezskuteczności złożonej przez podatnika korekty deklaracji



(wydane poza właściwym postępowaniem wymiarowym) ma charakter deklaratoryjny (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 7 grudnia 2016 r., I SA/Gd 1183/16, LEX nr 2172884).

Zgodnie z art. 81b § 2a o.p. korekta złożona wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty nie wywołuje skutków prawnych w razie odmowy stwierdzenia nadpłaty w całości lub w części oraz w razie umorzenia postępowania w związku z wycofaniem wniosku. W uzasadnieniu wydanej decyzji organ podatkowy wskazuje bezskuteczność takiej korekty.

**WAŻNE!** „W przypadkach, w których zobowiązanie podatkowe, tak jak w podatku od towarów i usług, powstaje z mocy prawa, prawo podatnika do skorygowania uprzednio złożonej deklaracji, wynikające z art. 81 § 1 o.p., może być przez niego realizowane do momentu przedawnienia tego zobowiązania. Okoliczność wykreślenia takiego podatnika z rejestru jako podatnika VAT nie ma znaczenia dla realizacji prawa do dokonania korekty deklaracji złożonej w czasie, gdy dany podmiot był zarejestrowanym podatnikiem” (wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2023 r., I FSK 1908/19, LEX nr 3552992).

**Odrębne uregulowania dotyczące korekty deklaracji zostały przewidziane w kontekście postępowania w sprawie unikania opodatkowania (art. 81b § 1a–1f o.p.). Wówczas uprawnienie do korekty przysługuje tylko jeden raz i tylko w konkretnym terminie.** Przepisy powyższe dotyczą sytuacji, w której skorygowanie deklaracji wiąże się z cofnięciem skutków unikania opodatkowania. Prawo do skorygowania deklaracji oraz cofnięcia skutków unikania opodatkowania przysługuje podatnikowi lub płatnikowi **jednokrotnie**, z zastrzeżeniem art. 200 § 4 o.p. Uprawnienie to przysługuje **w toku postępowania podatkowego**, o którym mowa w art. 119g o.p. (tj. postępowania, w którym może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a o.p. – klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania), przed wydaniem decyzji w pierwszej instancji, w terminie 14 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o wyznaczeniu terminu, o którym mowa w art. 200 § 3 o.p., na zasadach określonych w tym zawiadomieniu. Zgodnie z art. 200 § 3 o.p. przed wydaniem decyzji z zastosowaniem art. 119a o.p. lub środków ograniczających umowne korzyści Szef KAS wyznacza stronie czternastodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, przedstawiając ocenę prawną sprawy, w tym kwotę korzyści podatkowej, i pouczając o prawie skorygowania deklaracji. Pamiętać należy przy tym o zastrzeżeniu z art. 200 § 4 o.p., zgodnie z którym, jeżeli po doręczeniu powyższego zawiadomienia organ podatkowy zmienił ocenę prawną sprawy lub wysokość korzyści podatkowej, a strona nie skorzystała skutecznie z uprawnienia do złożenia korekty w zakresie cofnięcia skutków unikania opodatkowania, organ podatkowy ponownie doręcza wskazane zawiadomienie, uwzględniając zmienioną ocenę prawną.

Korekta składana jest **wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty**. O złożeniu korekty organ podatkowy informuje w ciągu 3 dni roboczych Szefa KAS.

Ponowne skorygowanie deklaracji po zakończeniu postępowania podatkowego nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim wcześniej dokonana korekta przewidywała cofnięcie skutków unikania opodatkowania.

Złożona korekta nie wywołuje skutków prawnych w zakresie cofnięcia skutków unikania opodatkowania, jeżeli tylko częściowo uwzględni ocenę prawną związaną z unikaniem opodatkowania, zawartą w zawiadomieniu, o którym mowa w art. 200 § 3 o.p., lub nie uwzględni tej oceny w ogóle.

**Uprawnienie do korekty deklaracji w toku postępowania w sprawie unikania opodatkowania nie przysługuje, jeżeli:**

- 1) postępowanie podatkowe prowadzone jest w wyniku uchylenia przez organ odwoławczy lub sąd administracyjny decyzji organu podatkowego wydanej w pierwszej instancji;
- 2) nie upłynęło 10 lat od końca roku kalendarzowego, w którym podatnikowi lub płatnikowi doręczono ostateczną decyzję wydaną z zastosowaniem przepisu art. 119a § 1 lub 7 o.p. albo środków ograniczających umowne korzyści.

## E. Oszacowanie podstawy opodatkowania

- 27 Z samoobliczeniem podatku przez podatnika wiąże się instytucja oszacowania podstawy opodatkowania. Jest to nadzwyczajna instytucja, która ma na celu zastąpienie i skorygowanie samoobliczenia przez podatnika [P. Pietrasz (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2022, LEX, oraz literatura tam powołana]. Oszacowanie polega na przybliżonym określeniu wartości podstawy opodatkowania [J. Rudawski (w:) S. Babiarczy i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, LEX]. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu podkreśla, że:

„Instytucja oszacowania jest ostatnią deską ratunku, pozwalającą organom podatkowym ustalić podstawę opodatkowania w sytuacjach, gdy z przyczyn zależnych bądź niezależnych od podatnika prawidłowe jej odtworzenie na podstawie norm materialnego prawa podatkowego oraz «zwykłych» instrumentów procedury podatkowej stało się niemożliwe” (wyrok WSA w Poznaniu z dnia 2 marca 2022 r., I SA/Po 607/21, LEX nr 3333598).

**Instytucja oszacowania** jest uregulowana w art. 23 i 23a o.p. W przepisach tych ustawodawca wskazuje:

- 1) kto jest uprawniony do oszacowania,
- 2) co jest przedmiotem oszacowania,
- 3) jakie są przesłanki oszacowania,
- 4) jakie są przesłanki odstąpienia od oszacowania,
- 5) jakie są metody oszacowania,
- 6) co jest celem oszacowania.

Na podstawie art. 23 § 1 o.p. **organ podatkowy określa podstawę opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli:**

- 1) brak jest ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do jej określenia lub
- 2) dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania, lub
- 3) podatnik naruszył warunki uprawniające do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania.

Z powyższych przepisów wynika, że **oszacowanie należy wyłącznie do kompetencji organów podatkowych**. Przepis stanowi, że „organ podatkowy określa”, a nie może określić. Oznacza to, że oszacowanie podstawy opodatkowania stanowi obowiązek organu podatkowego w sytuacji zaistnienia jednej z przesłanek wskazanych w tym przepisie. Przedmiotem oszacowania jest zaś **podstawa opodatkowania**. W przypadku podatków płaconych w formie zaliczek, oszacowanie podstawy opodatkowania pociąga za sobą konsekwencje wskazane w art. 23a o.p. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli podstawa opodatkowania została określona w drodze oszacowania, a podatnik jest zobowiązany do wpłaty zaliczek na podatek, **organ podatkowy określa wysokość zaliczek**, za okres, za który podstawa opodatkowania została oszacowana, proporcjonalnie do wysokości zobowiązania podatkowego za cały rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy.

- 28 Organ podatkowy określa **podstawę opodatkowania w drodze oszacowania** wówczas, gdy spełniona jest jedna z trzech przesłanek:

- 1) brak jest ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do jej określenia lub
- 2) dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania, lub
- 3) podatnik naruszył warunki uprawniające do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania.

**WAŻNE!** Katalog przesłanek określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania jest zamknięty.

Ustawodawca wskazuje **metody oszacowania**.

Metody oszacowania podstawy opodatkowania	
<b>Porównawcza wewnętrzna</b>	Polega na porównaniu wysokości obrotów w tym samym przedsiębiorstwie za poprzednie okresy, w których znana jest wysokość obrotu
<b>Porównawcza zewnętrzna</b>	Polega na porównaniu wysokości obrotów w innych przedsiębiorstwach prowadzących działalność o podobnym zakresie i w podobnych warunkach
<b>Remanentowa</b>	Polega na porównaniu wartości majątku przedsiębiorstwa na początku i na końcu okresu, z uwzględnieniem wskaźnika szybkości obrotu
<b>Produkcyjna</b>	Polega na ustaleniu zdolności produkcyjnej przedsiębiorstwa
<b>Kosztowa</b>	Polega na ustaleniu wysokości obrotu na podstawie wysokości kosztów poniesionych przez przedsiębiorstwo, z uwzględnieniem wskaźnika udziałów tych kosztów w obrocie
<b>Udziału dochodu w obrocie</b>	Polega na ustaleniu wysokości dochodów ze sprzedaży określonych towarów i wykonywania określonych usług, z uwzględnieniem wysokości udziału tej sprzedaży (wykonanych usług) w całym obrocie

Źródło: opracowanie własne.

**Jest to wyliczenie przykładowe.** Żadna z wymienionych metod nie ma pierwszeństwa względem pozostałych (wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 sierpnia 2020 r., I SA/Łd 60/20, LEX nr 3048377). Ustawodawca posłużył się słowem „w szczególności”, a więc nie jest to katalog zamknięty. Jak przyjmuje się w orzecznictwie, metody szacowania wskazane w przepisach o.p. odnoszą się do najbardziej typowych rodzajów działalności i nie znajdują zastosowania przy specyficznym rodzaju działalności gospodarczej (tak wyrok WSA w Łodzi z dnia 2 grudnia 2021 r., I SA/Łd 693/21, LEX nr 3281879). **Organ podatkowy może zastosować również inne metody.** To od decyzji organu podatkowego zależy wybór metody oszacowania – jednej ze wskazanych w art. 23 o.p., lub innej (tak również wyrok WSA w Białymstoku z dnia 9 marca 2022 r., I SA/Bk 34/22, LEX nr 3327756, podobnie wyrok WSA w Olsztynie z dnia 11 maja 2021 r., I SA/OI 131/21, LEX nr 3188303, wyrok NSA z dnia 1 lutego 2023 r., II FSK 1366/22, LEX nr 3519892). Jest on jednak na podstawie art. 23 § 5 o.p. zobowiązany do uzasadnienia wyboru metody oszacowania. Wybór ten powinien być podporządkowany generalnej wytycznej wskazanej w art. 23 § 5 o.p., zgodnie z którą określenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania powinno zmierzać do określenia jej w **wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania**. Przyjąć więc należy, że organ powinien wybrać taką metodę oszacowania, która pozwoli na oszacowanie podstawy opodatkowania w wysokości **zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania**. Naczelny Sąd Administracyjny podkreśla, że „żadna z metod szacowania nie ma cech metody doskonałej, ale jej stosowanie to konieczność i konsekwencja wynikająca z nierzetelnego prowadzenia księgi podatkowej. Ustalenie podstawy obliczenia podatku w drodze szacunku polega zatem na **dokonywaniu ustaleń przybliżonych do stanu rzeczywistego, ale nie tożsamego**. Szacowanie jest przy tym zawsze obciążone ryzykiem mniejszego lub większego błędu” (wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2022 r., II FSK 2189/19, LEX nr 3356878). Podobnie WSA w Białymstoku przyjmuje, że:

„wyrażenia «zbliżonej wysokości» nie pozostawia wątpliwości, że nie chodzi tu o w pełni dokładne i odpowiadające rzeczywistości ustalenie podstawy opodatkowania. Zastosowanie instytucji określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania zawsze zatem wiąże się z ryzykiem, że wskazany przez organ przychód nie będzie taki sam jak rzeczywisty. Niewątpliwie jednak organ podatkowy powinien dokonać wyboru metody najbardziej odpowiedniej w realiach danej sprawy” (wyrok WSA w Białymstoku z dnia 9 marca 2022 r., I SA/Bk 34/22, LEX nr 3327756).

**PRZYKŁAD:** Dokonując oszacowania, organ podatkowy powinien mieć na uwadze specyfikę prowadzonej działalności gospodarczej, którą w konkretnym przypadku determinuje charakter produkcji, zużycie surowców, ale także powstanie strat i ubytków na różnych etapach procesów produkcyjnych i postprodukcyjnych (wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 grudnia 2021 r., I SA/Kr 891/21, LEX nr 3304603).

**PRZYKŁAD:** Posłużenie się wartością zakupu samochodów wskazanych przez nabywców (wyjaśnienia i zeznania świadków) daje możliwość oszacowania wartości zaniżonego przychodu w wysokości najbardziej zbliżonej do stanu rzeczywistego (wyrok WSA w Łodzi z dnia 5 maja 2021 r., I SA/Łd 169/21, LEX nr 3188283).

**PRZYKŁAD:** Wartość zaniżonego obrotu ustalono jako różnicę pomiędzy sumą wydatków kosztowych a kwotą uzyskanego w danym okresie przychodu, z uwzględnieniem wpłaty własnej i wpłaty od kontrahenta nie mającej pokrycia w wystawionych na jego rzecz fakturach (wyrok WSA w Lublinie z dnia 17 lipca 2020 r., I SA/Lu 285/20, LEX nr 3042604).

**WAŻNE!** W Ordynacji podatkowej wymienione są jedynie przykładowe metody oszacowania.

Na podstawie art. 23 § 2 o.p. organ podatkowy odstąpi od określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli:

- 1) pomimo braku ksiąg podatkowych dowody uzyskane w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania;
- 2) dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania.

#### Orzecznictwo:

- wyrok WSA w Łodzi z dnia 11 lipca 2023 r., I SA/Łd 344/23, LEX nr 3595471 („Fakt złożenia pełnomocnictwa nie na formularzu (ale jednak według wzoru) określonym przez Ministra Finansów nie ma znaczenia, jeżeli pełnomocnictwo zawiera wszystkie istotne elementy dla takiego dokumentu i nie budzi wątpliwości jego zakres”);
- wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2023 r., II FSK 2120/20, LEX nr 3479633 („Przepis art. 23 § 2 pkt 2 o.p. zakazuje szacowania podstawy opodatkowania bez ustalenia, czy nie można jej określić na podstawie wiarygodnych dowodów i danych z tej części ksiąg podatkowych, których rzetelności nie podważył organ podatkowy. Pamiętać należy, że szacowanie nie może dotyczyć samego faktu poniesienia wydatku, którego nie można domniemywać. Niezbędne jest bowiem wykazanie faktycznego poniesienia wydatku. Brak udokumentowania wydatków podatniczką wiarygodnymi dowodami nie pozwala na przyjęcie, że wykonanie zakwestionowanych czynności nastąpiło przez inne podmioty lub w innym zakresie niż wynikający z faktur”);
- wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2022 r., III OSK 4881/21, LEX nr 3334929 („Związanie powstania zobowiązania z chwilą zaistnienia określonego stanu faktycznego; dokonuje się na mocy ustawy, bez konieczności dokonywania jakichkolwiek czynności dodatkowych przez strony stosunku prawnopodatkowego”);
- wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 marca 2022 r., I SA/Po 1030/21, Legalis („Zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług powstaje w sposób wskazany w art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem, zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustaw podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania. To zaś oznacza, że skonkretyzowana powinność podatkowa powstaje jednocześnie z zaistnieniem jej nieskonkretyzowanej postaci, czyli obowiązku podatkowego (w tym samym punkcie czasu). W podatku od towarów i usług ma to miejsce na koniec każdego miesiąca, ewentualnie kwartału kalendarzowego”);
- wyrok NSA z dnia 20 lipca 2021 r., III FSK 3737/21, LEX nr 3229564 („W sytuacji, gdy deklarowane zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, na podstawie art. 21 § 1 pkt 1 o.p. i nie została wydana decyzja określająca zobowiązanie w innej wysokości niż deklarowane, to wysokość podatku do zapłaty wynika ze złożonej deklaracji”);
- wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 maja 2021 r., I SA/Gl 398/21, LEX nr 3197532 („Jeżeli w przepisach prawa podatkowego nakłada się na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, czyli w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1 O.p., podatek wykazany w deklaracji jest daniną do zapłaty. Jednocześnie, organ podatkowy jest władny wydać deklaratoryjną decyzję podatkową, w której w prawidłowej wysokości określi wysokość skonkretyzowanej powinności podatkowej (por. art. 21 § 3 O.p.). Czyniąc to powinien od przestrzegać pryncypiów postępowania podatkowego, w tym zasady prawdy obiektywnej (por. art. 122 i art. 187 § 1 O.p.). Tym samym, ciężar usunięcia wcześniej wskazanego domniemania prawnego i ustalenia prawdy materialnej spoczywa na administracji podatkowej”);
- wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 29 kwietnia 2021 r., I SA/Go 64/21, LEX nr 3175444 („Decyzja określająca osobie prawnej zobowiązanie w podatku od nieruchomości jest decyzją deklaratoryjną (art. 6 ust. 9 u.p.o.l. w zw. z art. 21 § 1 pkt 1 i § 3 o.p.), a nie konstytutywną (art. 6 ust. 7 u.p.o.l. w zw. z art. 21 § 1 pkt 2 o.p.). Aby decyzja ostateczna organu podatkowego wywołała wyrażony w niej skutek określenia zobowiązania podatkowego w kwocie innej niż zadeklarowana przez podatnika, musi zostać wydana i doręczona przed upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 o.p. Dotyczy to – w przypadku decyzji określającej – zarówno decyzji organu pierwszej, jak i drugiej instancji, w odróżnieniu od decyzji ustalającej,

- gdzie obowiązek jej doręczenia przed upływem terminu przedawnienia dotyczy w zasadzie decyzji organu pierwszej instancji”);
- wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2020 r., II FSK 765/20, LEX nr 3050457 („Wydanie decyzji na podstawie art. 21 § 3 o.p. oznacza jedynie, że organ podatkowy zakwestionował samoobliczenie podatku dokonane przez podatnika i w ramach przysługujących mu uprawnień i obowiązków – określił wysokość zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa, zgodnie z dyspozycją przepisu, który ma zastosowanie w woli ustawodawcy w określonym stanie faktycznym. Decyzja podatkowa nie tworzy więc nowego zobowiązania podatkowego, a jedynie precyzuje jego prawidłową wysokość”);
  - wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2020 r., II FSK 1603/19, LEX nr 3052036 („Wydanie decyzji deklaratoryjnej na podstawie art. 21 § 3 o.p. określającej wysokość zobowiązania podatkowego w sytuacji, gdy podatnik złożył deklarację z wykazaną kwotą podatku do zapłaty oznacza, że organ kwestionuje wyliczoną przez podatnika kwotę i w decyzji wskazuje kwotę prawidłową, którą powinien podatnik uiścić w celu należytego wywiązania się ze zobowiązania podatkowego. Decyzja taka «eliminuje» z obrotu prawnego złożoną przez podatnika deklarację w takim znaczeniu, że podatnik jest zobowiązany do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z decyzji nie zaś ze złożonej deklaracji”);
  - wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 25 lutego 2019 r., I SA/Wr 1160/18, LEX nr 2634459 („W toku postępowania podatkowego organ dokonuje weryfikacji deklaracji z wykazanym finalnym zobowiązaniem (w przypadku gdy deklaracja obejmuje więcej niż jeden przedmiot opodatkowania) lub inaczej: z deklaracji zawsze wynika jedno całościowe zobowiązanie. (...) Drugi wskazany w art. 21 § 3 o.p. przypadek obejmuje również błędne zadeklarowanie przedmiotu opodatkowania (w deklaracji) jako objęte zwolnieniem”);
  - wyrok WSA w Szczecinie z dnia 2 października 2019 r., I SA/Sz 443/19, LEX nr 2730828 („W sytuacji prawnej wskazanej w ww. art. 21 § 2 i 3 O.p. «podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty», chyba że organ podatkowy w postępowaniu podatkowym stwierdzi (np.), że «wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji» – wtedy organ podatkowy «wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego». Skuteczność («moc wiążąca») deklaracji podatkowej (lub jej korekty) jest więc warunkowa – o ile organ podatkowy nie określi innej wysokości zobowiązania. Zatem jeżeli organ podatkowy wszczął postępowanie podatkowe w celu prawidłowego określenia wysokości zobowiązania podatkowego, to zobowiązany jest do uwzględnienia wszelkich dowodów, w szczególności przedkładanych przez podatnika, dokumentujących jego przychody i koszty (wydatki). Na tym etapie, na którym to organ podatkowy uprawniony jest do wiążącego określenia zobowiązania podatkowego, nie może więc pominąć dowodów, których podatnik (z różnych powodów) nie uwzględnił przy sporządzaniu deklaracji, bowiem to nie kwoty wykazane w deklaracji i potwierdzające je dokumenty stanowią podstawę do określenia przez organ wysokości zobowiązania podatkowego lecz wszelkie (wiarygodne) dowody zebrane w postępowaniu podatkowym. Zatem także dokumenty (np. faktury) pominięte przez podatnika przy sporządzaniu deklaracji. Organ obowiązany jest bowiem do ustalenia stanu faktycznego sprawy i jej rozstrzygnięcia, odpowiadającego stanowi rzeczywistości (obiektywnemu) – zasada prawdy materialnej. Wynika z tego, że określona w ten sposób przez organ wysokość zobowiązania podatkowego może być wyższa albo niższa niż wykazana w deklaracji”);
  - wyrok WSA w Gliwicach z dnia 2 czerwca 2015 r., III SA/GI 654/15, LEX nr 1763080 („Wśród przepisów Ordynacji podatkowej brak jest normy prawnej upoważniającej organ podatkowy do wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe powstające z mocy prawa, w tej samej wysokości co zobowiązanie zadeklarowane przez podatnika. Rodzaje decyzji wymiarowych występujących w postępowaniu podatkowym określają przepisy art. 21 § 1 pkt 2 i § 3 O.p.”);
  - wyrok WSA w Opolu z dnia 7 maja 2014 r., I SA/Op 264/14, LEX nr 1473749 („Dzień doręczenia decyzji podatkowej stronie ma rozstrzygające znaczenie w przypadku decyzji konstytutywnych, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p., gdyż z tym dniem ustawa wiąże moment powstania zobowiązania podatkowego, a dla podatnika rozpoczyna bieg termin płatności ustalonego nią podatku. W odniesieniu do zobowiązań podatkowych powstających z mocy samego prawa, w skutek zaistnienia określonego przepisami prawa zdarzenia – art. 21 § 1 pkt 1 o.p., sam upływ terminu przedawnienia powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego bez względu na to czy postępowanie podatkowe się toczy, czy też nie, czy znajduje się w fazie przed organem pierwszej, czy drugiej instancji, czy wreszcie decyzja stała się ostateczna. Upływ terminu przedawnienia może bowiem skutkować także na etapie postępowania egzekucyjnego. Zachodzi wówczas konieczność umorzenia tego postępowania”);
  - wyrok NSA z dnia 11 lutego 2009 r., I FSK 1551/07, LEX nr 593629 („Ordynacja podatkowa w art. 3 pkt 5 wprawdzie zawiera sformułowanie «deklaracja», jednakże nie jest to definicja legalna, lecz skrót terminologiczny, wprowadzony na jej użytek. Jest to zbiorcze pojęcie obejmujące wszelkie dokumenty składane przez wymieniony w tym przepisie osoby, obejmujące ich oświadczenia w takich płaszczyznach, które decydują o powstaniu zobowiązania podatkowego. Dane te, bądź umożliwiają organom podatkowym kontrolę prawidłowości wywiązania się przez te osoby z ciężących na nich obowiązków (w przypadku powstania zobowiązania w drodze samoobliczenia), bądź dostarczają tym organom informacje konieczne do wymierzenia im podatku (w przypadku zobowiązań podatkowych ustalanych w drodze decyzji). Stanowią one zatem przede wszystkim oświadczenia wiedzy. Niemniej niekiedy mogą one zawierać również składniki wskazujące na wolę podatnika, płatnika czy inkasenta”);
  - wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2018 r., II FSK 1554/16, LEX nr 2509991 („Umocowanie do podpisania deklaracji, o którym mowa w art. 80a § 1 o.p. jest pełnomocnictwem szczególnego rodzaju, upoważniające pełnomocnika jedynie do złożenia podpisu na deklaracji podatkowej, z wyłączeniem innych działań na rzecz podatnika. Pełnomocnictwo to nie uprawnia np. do sporządzenia deklaracji, co musi wynikać z innego tytułu prawnego. Osoba ustanowiona jedynie do podpisywania deklaracji nie może też «poprawiać» danych zawartych w deklaracji. Wszelkie skutki prawno-podatkowe związane z danymi ujawnionymi w deklaracji obciążają podatnika, płatnika lub inkasenta”);
  - wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2009 r., I FSK 1303/08, LEX nr 593570 („Wszelkie skutki prawno-podatkowe związane z danymi ujawnionymi w deklaracji obciążają podatnika, płatnika lub inkasenta. Pełnomocnik nie ponosi z tego tytułu żadnej odpowiedzialności”);

- wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 3 kwietnia 2014 r., I SA/Wr 1186/13, LEX nr 1490186 („Jedyną możliwością weryfikacji danych zawartych w deklaracji (korekcie), stanowiącej swoiste oświadczenie wiedzy podatnika, jest złożenie kolejnej deklaracji, odmiennej w swej treści od deklaracji poprzednio złożonej. Żadna inna forma skorygowania danych zawartych w deklaracji w przepisach prawa podatkowego nie została przewidziana – czy to w postaci «cofnięcia», czy «anulowania» deklaracji”);
- wyrok WSA w Kielcach z dnia 20 lutego 2020 r., I SA/Ke 18/20, LEX nr 2895453 („Korekta deklaracji podatkowej, o której mowa w art. 81 o.p., nie może służyć swobodnemu wyborowi terminu odliczenia podatku naliczonego. Prawo do skorzystania z odliczenia, jak wyżej wskazano, wprawdzie pozostaje całkowicie w gestii podatnika, to jednak nie obejmuje terminów dokonania tej czynności, które zostały sformalizowane w ustawie podatkowej. Korekta deklaracji służy poprawieniu błędów, które popełniono przy wcześniejszym sporządzaniu deklaracji, polega na poprawnym wypełnieniu złożonego wcześniej nieprawidłowo formularza (np. deklaracji VAT-7). Takiego charakteru nieprawidłowości nie ma natomiast rezygnacja z odliczenia podatku naliczonego za dany okres, na rzecz innego okresu, podczas gdy odliczenie to było możliwe i podatnik z niego skorzystał, zgodnie z przepisami”);
- wyrok WSA w Olsztynie z dnia 8 kwietnia 2021 r., I SA/OI 1/21, LEX nr 3172426 („Przyjmuje się, że deklaracja podatkowa stanowi oświadczenie podatnika co do tego, że za dany okres powstało zobowiązanie podatkowe wraz z kwotą zobowiązania podatkowego do zapłaty w określonym terminie. Oświadczenie to podatnik może zmodyfikować, składając korektę, na co pozwala konstrukcja podatku VAT jako zobowiązania powstającego ex lege. Do korekt deklaracji stosuje się art. 81 o.p., zgodnie z którym, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację (§ 1) zaś skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji (§ 2). Korekta może polegać na zadeklarowaniu innych wysokości zobowiązania podatkowego, wykazaniu kwoty zwrotu różnicy podatku, kwoty zwrotu podatku naliczonego czy różnicy podatku zamiast kwot wskazanych w deklaracji pierwotnej. Przepisy nie ograniczają ilości dopuszczalnych korekt”);
- wyrok WSA w Łodzi z dnia 17 marca 2021 r., I SA/Łd 152/21, LEX nr 3161337 („Zawieszenie, o którym mowa w art. 81b § 1 pkt 1 o.p., odnosi się tylko deklaracji dotyczących podatków i okresów, które są objęte postępowaniem lub kontrolą. Jeżeli zatem przedmiotem tych postępowań jest podatek za inny okres rozliczeniowy, uprawnienie do skorygowania wcześniejszych deklaracji przysługuje w odniesieniu do innych okresów lub innych podatków płaconych przez podatnika”);
- wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2022 r., I FSK 1320/21, Legalis („Wykładnia systemowa wewnętrzna art. 81b § 1 pkt 1 w związku z art. 81b § 2 o.p. przesądza o tym, że przepisy te dotyczą postępowania podatkowego, które jest prowadzone na podstawie art. 21 § 3 o.p., a więc postępowania, w którym organ podatkowy wydaje decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Zakresem obu tych przepisów nie jest natomiast objęte postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty, prowadzone na podstawie art. 75 § 1 o.p.”);
- wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 czerwca 2016 r., I SA/Kr 278/16, LEX nr 2094295 („Możliwość dokonania korekty deklaracji, w ramach samoobliczenia zobowiązania podatkowego ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej (art. 81b § 1 pkt 1 o.p.). Organy podatkowe złożoną przez podatnika korektę deklaracji (rozliczenia podatkowego) mogą uznać za bezskuteczną jedynie w zasadzie w jednym przypadku – w sytuacji kiedy w czasie toczącego się postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej podatnik składa skorygowaną deklarację podatkową w zakresie zobowiązania podatkowego, którego dotyczyło postępowanie. W takim przypadku z uwagi na normę prawną wyrażoną w art. 81b § 2 o.p. czynność taka jest bezskuteczna z mocy prawa. Organ podatkowy po otrzymaniu korekty deklaracji podatkowej przed wszczęciem postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej musi potraktować nową deklarację jako oświadczenie podatnika co do rozliczenia danego zobowiązania podatkowego zastępujące poprzednie oświadczenie złożone w uprzednio przedłożonej temuż organowi deklaracji. W ten sposób podatnik bowiem realizuje w dalszym ciągu swoje obowiązki oraz uprawnienia wynikające z zasady samoobliczenia podatku. Organ natomiast jest uprawniony oraz obowiązany do weryfikacji tegoż samoobliczenia, w następstwie czego albo je akceptuje i nie wydaje decyzji podatkowej w inny sposób kształtującej to rozliczenie, albo nie zgadza się z tym rozliczeniem, co wymaga wydania decyzji w trybie przewidzianym przepisami prawa. Dopóki jednak decyzja taka nie zostanie wydana, wysokość zobowiązania podatkowego wynika ze skutecznie złożonej przez podatnika korekty deklaracji (art. 21 § 2 o.p. i art. 81 § 1 i § 2 o.p.)”);
- wyrok WSA w Gdańsku z dnia 7 grudnia 2016 r., I SA/Gd 1183/16, LEX nr 2172884 („Rozstrzygnięcie organu podatkowego w zakresie bezskuteczności złożonej przez podatnika korekty deklaracji (wydane poza właściwym postępowaniem wymiarowym) ma charakter deklaratoryjny”);
- wyrok WSA w Poznaniu z dnia 2 marca 2022 r., I SA/Po 607/21, LEX nr 3333598 („Instytucja oszacowania jest ostatnią deską ratunku, pozwalającą organom podatkowym ustalić podstawę opodatkowania w sytuacjach, gdy z przyczyn zależnych bądź niezależnych od podatnika prawidłowe jej odтворzenie na podstawie norm materialnego prawa podatkowego oraz «zwykłych» instrumentów procedury podatkowej stało się niemożliwe”);
- wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 sierpnia 2020 r., I SA/Łd 60/20, LEX nr 3048377 („Wskazane w ustawie metody szacowania nie mają pierwszeństwa w stosunku do innych metod szacowania. Wybór metody oszacowania niezawinionego obrotu należy zatem do organu podatkowego, który w uzasadnieniu decyzji wskazuje w oparciu o jaką metodę dokonuje oszacowania oraz argumentuje swój wybór, bez konieczności uzasadniania przyczyn niezastosowania metod wyszczególnionych w art. 23 § 3 pkt 1–6 O.p.”);
- wyrok WSA w Łodzi z dnia 2 grudnia 2021 r., I SA/Łd 693/21, LEX nr 3281879 („Przy specyficznym rodzaju działalności gospodarczej, niezasadne byłoby stosowanie metod oszacowania podstawy opodatkowania wymienionych w art. 23 § 3 o.p. Odnoszą się one do najbardziej typowych, uchwytnych rodzajów działalności gospodarczej”);
- wyrok WSA w Białymstoku z dnia 9 marca 2022 r., I SA/Bk 34/22, LEX nr 3327756 („Organ podatkowy, dokonując oszacowania, może skorzystać z jednej z metod wskazanych w art. 23 § 3 o.p., jednakże wybór metody określonej w tym przepisie

nie jest obligatoryjny. Organ może zastosować także inną metodę, na co wskazuje użyty w przepisie zwrot «w szczególności». Jednocześnie nie można stracić z pola widzenia, że w myśl art. 23 § 5 określenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania powinno zmierzać do określenia jej w wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania. Użycie przez ustawodawcę wyrażenia «zbliżonej wysokości» nie pozostawia wątpliwości, że nie chodzi tu o w pełni dokładne i odpowiadające rzeczywistości ustalenie podstawy opodatkowania. Zastosowanie instytucji określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania zawsze zatem wiąże się z ryzykiem, że wskazany przez organ przychód nie będzie taki sam jak rzeczywisty. Niewątpliwie jednak organ podatkowy powinien dokonać wyboru metody najbardziej odpowiedniej w realiach danej sprawy”);

- wyrok WSA w Olsztynie z dnia 11 maja 2021 r., I SA/OI 131/21, LEX nr 3188303 („Organ podatkowy, na gruncie każdej rozpatrywanej przez siebie sprawy, jest uprawniony do skorzystania z innej metody, która w świetle jej okoliczności faktycznych będzie bardziej odpowiednia”);
- wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2022 r., II FSK 2189/19, LEX nr 3356878 („Żadna z metod szacowania nie ma cech metody doskonałej, ale jej stosowanie to konieczność i konsekwencja wynikająca z nierzetelnego prowadzenia księgi podatkowej. Ustalenie podstawy obliczenia podatku w drodze szacunku polega zatem na dokonywaniu ustaleń przybliżonych do stanu rzeczywistego, ale nie tożsamesgo. Szacowanie jest przy tym zawsze obarczone ryzykiem mniejszego lub większego błędu”);
- wyrok WSA w Białymstoku z dnia 9 marca 2022 r., I SA/Bk 34/22, LEX nr 3327756 („Wyrażenia «zbliżonej wysokości» nie pozostawia wątpliwości, że nie chodzi tu o w pełni dokładne i odpowiadające rzeczywistości ustalenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania w drodze oszacowania zawsze zatem wiąże się z ryzykiem, że wskazany przez organ przychód nie będzie taki sam jak rzeczywisty. Niewątpliwie jednak organ podatkowy powinien dokonać wyboru metody najbardziej odpowiedniej w realiach danej sprawy”);
- wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 grudnia 2021 r., I SA/Kr 891/21, LEX nr 3304603 („W świetle art. 23 § 5 O.p. określenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania powinno umożliwić jej odtworzenie w sposób możliwie najbardziej odpowiedni przez organ i w konsekwencji w wysokości zbliżonej do podstawy rzeczywistej, przy założeniu jednak, iż podstawa rzeczywista jest niepoznawalna wobec braku danych. Organy winny mieć na uwadze specyfikę prowadzonej działalności gospodarczej, którą w konkretnym przypadku determinuje charakter produkcji, zużycie surowców ale także powstanie strat i ubytków na różnych etapach procesów produkcyjnych i postprodukcyjnych”);
- wyrok WSA w Łodzi z dnia 5 maja 2021 r., I SA/Łd 169/21, LEX nr 3188283 („Szacunku dokonano na podstawie danych wynikających z wyjaśnień i zeznań świadków – nabywców samochodów sprzedanych przez skarżącego. Należy podzielić pogląd organu, że posłużenie się wartością zakupu samochodów wskazanych przez nabywców daje możliwość oszacowania wartości zaniżonego przychodu w wysokości najbardziej zbliżonej do stanu rzeczywistego”);
- wyrok WSA w Lublinie z dnia 17 lipca 2020 r., I SA/Lu 285/20, LEX nr 3042604 („W rozpatrywanej sprawie zastosowano metodę określenia podstawy opodatkowania w drodze zastosowania metody indywidualnej. W decyzji organu pierwszej instancji została ona szczegółowo opisana, a jej wyniki przedstawiono w ujęciu tabelarycznym. Biorąc pod uwagę znaczną dysproporcję pomiędzy wielkością przychodów z usług budowlano–transportowych a wielkością ponoszonych na te cele wydatków, podstawę opodatkowania oszacowano jako różnicę pomiędzy kwotą wydatków a wartością przychodów w ujęciu miesięcznym, tj. dla poszczególnych okresów rozliczeniowych, uwzględniając przy tym wpłatę pieniężną od kontrahenta nie znajdującą odzwierciedlenia w wystawionych na jego rzecz fakturach za usługi oraz dokonaną przez podatnika wpłatę własną. Zastosowana metoda jest zbieżna z wnioskami organu o zaniżeniu przez skarżącego wartości sprzedanych usług, a co za tym idzie podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług oraz należnego podatku. Zasadnie dokonując wyboru metody szacowania, uwzględniono materiał dowodowy zebrany w sprawie dotyczący bezpośrednio działalności gospodarczej skarżącego, tj. poniesione przez niego wydatki na paliwo do samochodów ciężarowych, opłaty rat leasingowych, wynagrodzenia i diety kierowców. W związku z powyższym prawidłowym było zastosowanie metody indywidualnej, polegającej na oszacowaniu wartości zaniżonego obrotu jako różnicy pomiędzy sumą wydatków kosztowych a kwotą uzyskanego w danym okresie przychodu, z uwzględnieniem wpłaty własnej i wpłaty od kontrahenta nie mającej pokrycia w wystawionych na jego rzecz fakturach”).

**Literatura:** S. Babiarsz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, LEX; *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Eteł, Warszawa 2022, LEX.

## 4. Wygasanie zobowiązań podatkowych

### A. Efektywne i nieefektywne wygasanie zobowiązań podatkowych

29

Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego oznacza definitywne ustanie jego bytu prawnego, zakończenie stosunku prawnego łączącego podatnika i państwo lub gminę.

Zobowiązanie podatkowe kończy byt prawny na dwa sposoby. Pierwszy sposób wiąże się zaspokojeniem wierzyciela, jest to tzw. **efektywne wygaśnięcie**. Drugi sposób wiąże się z ustaniem bytu prawnego zobowiązania bez zaspokojenia wierzyciela. Jest to tzw. **nieefektywne wygaśnięcie** zobowiązania podatkowego.

Sposoby wygasania zobowiązań podatkowych określa art. 59 § 1 o.p. Wymienione tam 11 sposobów wygasania zobowiązań stanowi katalog zamknięty. Przepisy Ordynacji podatkowej nie przewidują innego sposobu ustania bytu prawnego zobowiązania podatkowego niż wymienione w przedmiotowym przepisie.

**WAŻNE!** Zobowiązanie podatkowe wygasa wyłącznie w sposób określony w art. 59 o.p. (wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2023 r., III FSK 1825/21, LEX nr 3550607).

**PRZYKŁAD:** „Wśród zdarzeń prawnych wymienionych w art. 59 o.p. nie ma utraty bytu prawnego podatnika (np. śmierć osoby fizycznej czy likwidacja osoby prawnej)” (wyrok NSA z dnia 6 września 2022 r., III FSK 901/21, LEX nr 3509186).

Efektywne sposoby wygaśnięcia zobowiązania podatkowego	Nieefektywne sposoby wygaśnięcia zobowiązania podatkowego
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zapłata</li> <li>2. Pobranie podatku przez płatnika lub inkasenta</li> <li>3. Potrącenie</li> <li>4. Zaliczenie nadpłaty lub zaliczenie zwrotu podatku</li> <li>5. Przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych</li> <li>6. Przejęcie własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym</li> <li>7. Nabycie spadku w całości przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego stwierdzonego przez prawomocne postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku – ze skutkiem na dzień otwarcia spadku.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zaniechanie poboru</li> <li>2. Umorzenie zaległości</li> <li>3. Przedawnienie</li> <li>4. Zwolnienie z obowiązku zapłaty na podstawie art. 14m o.p.</li> </ol>

Źródło: opracowanie własne.

Podobnie jak w przypadku zobowiązania podatkowego, ustawodawca wskazał również katalog sposobów wygasania **zobowiązania płatnika i inkasenta**. W art. 59 § 2 o.p. wymieniono siedem takich sposobów. Mogą one również prowadzić do zaspokojenia wierzyciela podatkowego, jak również mogą się wiązać z brakiem takiego zaspokojenia. Są to więc **zarówno sposoby efektywne, jak i nieefektywne**. W większości, dalsze przepisy doprecyzowujące poszczególne sposoby wygasania zobowiązania podatnika mają odpowiednie zastosowanie również do zobowiązania płatnika i inkasenta.



Effektywne sposoby wygasania zobowiązań płatnika i inkasenta	Nieefektywne sposoby wygasania zobowiązań płatnika i inkasenta
1. Wpłata 2. Zaliczenie nadpłaty lub zaliczenie zwrotu podatku 3. Przejęcie własności nieruchomości lub przejęcie prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym 4. Nabycie spadku w całości przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego stwierdzonego przez prawomocne postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku – ze skutkiem na dzień otwarcia spadku	1. Umorzenie, w przypadkach przewidzianych w art. 67d § 3 o.p. 2. Przedawnienie 3. Zwolnienie z obowiązku zapłaty na podstawie art. 14m o.p.

Źródło: opracowanie własne.

**WAŻNE!** Każdy ze sposobów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego określony w art. 59 o.p. ma charakter samistny i wzajemnie się wykluczający (wyrok NSA z dnia 19 lutego 2009 r., I FSK 1621/08, LEX nr 1084537).

**PRZYKŁAD:** Ustawodawca odróżnia zapłatę podatku (art. 59 § 1 pkt 1 o.p.) od potrącenia (art. 59 § 1 pkt 3 o.p.) (wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 stycznia 2022 r., I SA/Po 806/21, LEX nr 3292352).

Poszczególne sposoby wygasania zobowiązań – zarówno zobowiązań podatników, jak i zobowiązań płatników oraz inkasentów, są uregulowane szczegółowo w przepisach Ordynacji podatkowej, a także poza nią. Ustawodawca w art. 59 o.p. dokonuje więc pewnej syntezy różnych instytucji rozporoszonych w ogólnym prawie podatkowym (a także częściowo poza nim), z którymi wiąże skutek w postaci ustania bytu prawnego zobowiązania podatkowego. W rozdziale 7 działu III o.p. zatytułowanym „Wygaśnięcie zobowiązań podatkowych”, poza katalogiem sposobów wygasania zobowiązań (art. 59 o.p.) znajdują się również regulacje szczegółowe dotyczące jedynie trzech sposobów wygaśnięcia zobowiązania, tj.:

- 1) zapłaty,
- 2) potrącenia oraz
- 3) przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych w zamian za zaległość podatkową.

Pozostałe sposoby wygasania zobowiązań są uregulowane w innych przepisach (poza rozdziałem 7). Tak np., w rozdziale 8 działu II o.p. „Przedawnienie”, uregulowana jest instytucja przedawnienia. Z przepisu art. 59 § 1 pkt 9 o.p. wynika zaś wprost, że przedawnienie skutkuje ustaniem bytu prawnego zobowiązania podatkowego, tj. jego wygaśnięciem. Odpowiednio w niniejszym opracowaniu przyjęto również zasadę omówienia poszczególnych form wygasania uregulowanych poza rozdziałem 7 działu III o.p. we fragmentach poświęconych omówieniu instytucji, z którą dana forma jest związana.

Forma wygasania zobowiązań podatnika	Podstawa prawna
Zapłata	Art. 60–63 o.p.
Pobranie podatku przez płatnika lub inkasenta	Wynika z zakresu obowiązków płatnika i inkasenta – art. 8 i 9 o.p.
Potrącenie	Art. 64–65 o.p.
Zaliczenia nadpłaty lub zaliczenia zwrotu podatku	Art. 76 o.p.
Zaniechania poboru	Art. 22 o.p.
Przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych	Art. 66 o.p.
Przejęcia własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym	Zasady egzekucji należności pieniężnych reguluj dział II ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r. poz. 479 z późn. zm.).
Umorzenia zaległości	Art. 67a o.p.
Przedawnienia	Art. 68–71 o.p.

Forma wygasania zobowiązań podatnika	Podstawa prawna
Zwolnienia z obowiązku zapłaty na podstawie art. 14m o.p.	Na podstawie art. 14m o.p. zastosowanie się do interpretacji, która następnie została zmieniona, której wygaśnięcie stwierdzono lub która nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, powoduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie i na zasadach wskazanych w tym przepisie.
Nabycia spadku w całości przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego stwierdzonego przez prawomocne postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku – ze skutkiem na dzień otwarcia spadku.	Jeśli na zasadach prawa cywilnego (art. 935 k.c.) Skarb Państwa lub (w trybie dziedziczenia na podstawie testamentu) jednostka samorządu terytorialnego nabeździe spadek po podatniku, wówczas staje się zarówno wierzycielem, jak i dłużnikiem z tytułu zobowiązań podatkowych podatnika.

Źródło: opracowanie własne.

Forma wygasania zobowiązań płatnika i inkasenta	Podstawa prawna
Wpłata	Wynika z zakresu obowiązków płatnika i inkasenta – art. 8 i 9 o.p.
Zaliczenia nadpłaty lub zaliczenia zwrotu podatku	Art. 76 § 1 o.p. w związku z art. 76 § 3 o.p.
Umorzenia w przypadkach przewidzianych w art. 67d § 3 o.p.	Art. 67d § 1 pkt 3 i 4 i § 2 o.p. w związku z art. 67d § 3 o.p.
Przejęcia własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym	Zasady egzekucji należności pieniężnych reguluje dział II ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r. poz. 479 z późn. zm.).
Przedawnienia	Art. 68–71 o.p.
Zwolnienia z obowiązku zapłaty na podstawie art. 14m o.p.	Na podstawie art. 14m o.p. zastosowanie się do interpretacji, która następnie została zmieniona, której wygaśnięcie stwierdzono lub która nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, powoduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie i na zasadach wskazanych w tym przepisie.
Nabycia spadku w całości przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego stwierdzonego przez prawomocne postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku – ze skutkiem na dzień otwarcia spadku.	Jeśli na zasadach prawa cywilnego (art. 935 k.c.) Skarb Państwa lub (w trybie dziedziczenia na podstawie testamentu) jednostka samorządu terytorialnego nabeździe spadek po podatniku, wówczas staje się zarówno wierzycielem, jak i dłużnikiem z tytułu zobowiązań podatkowych podatnika.

Źródło: opracowanie własne.

## B. Zapłata podatku

### a. Istota zapłaty

**30** Zapłata podatku jest podstawową formą efektywnego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego (tak np. wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2023 r., III FSK 1825/21, LEX nr 3550607). Zapłatę należy odróżnić od wpłaty, w tym od wpłaty dokonanej przez płatnika lub inkasenta. W orzecznictwie przyjmuje się, że:

„Termin «zapłata» należy rozumieć poprzez jego znaczenie w języku etnicznym, i mając na uwadze, że ustawową zasadą jest, że zapłaty dokonuje podatnik, to uprawnione jest stwierdzenie, że «zapłata» dotyczy innego zdarzenia, niż «wpłata», to znaczy techniczna czynność uiszczenia gotówką lub w obrocie bezgotówkowym kwoty podatku przez inny podmiot niż podatnik” (wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 25 lipca 2018 r., I SA/Rz 441/18, LEX nr 2529853).

W orzecznictwie podkreśla się, że przepisy normujące kwestię zapłaty podatku, nie wprowadzają rozróżnienia między zapłatą dokonaną w związku z treścią złożonej deklaracji a zapłatą dokonaną na skutek decyzji wydanej przez organ podatkowy. **Każda zapłata podatku wywołuje ten sam skutek prawny, czyli wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, w związku z którym jest dokonywana** (wyrok NSA z dnia 19 lutego 2009 r., I FSK 1621/08, LEX nr 1084537). Jest tak niezależnie od tego, czy zobowiązanie to powstało z mocy prawa, czy na mocy decyzji organu podatkowego.

Aby zapłata skutkowałą wygaśnięciem zobowiązania podatkowego – całkowitym ustaniem stosunku zobowiązaniowego pomiędzy podatnikiem a państwem lub gminą, to podatek musi wpłacić kwotę w pełni zaspokajającą wierzyciela. Tak np. Naczelny Sąd Administracyjny przyjmuje, że:

„Zobowiązanie podatkowe, stosownie do art. 59 § 1 pkt 1 o.p., **wygasa w całości tylko wówczas, gdy podatnik wpłaci podatek w takiej samej lub w wyższej kwocie, niż wynikająca ze zobowiązania podatkowego** powstałego z mocy prawa. W takiej sytuacji zobowiązanie podatkowe ustaje; termin przedawnienia zobowiązania podatkowego nie biegnie dalej. Odmienna sytuacja zachodzi, gdy podatnik wpłaca kwotę podatku mniejszą niż rzeczywista wysokość zobowiązania podatkowego. W tym wypadku następuje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w części uregulowanej, natomiast w pozostałym zakresie zobowiązanie nadal trwa” (wyrok NSA z dnia 30 listopada 2017 r., I FSK 1399/17, LEX nr 2422766).

**WAŻNE!** Całkowite wygaśnięcie zobowiązania podatkowego powoduje wyłącznie zapłata podatku w takiej samej lub w wyższej kwocie, niż wynikająca ze zobowiązania podatkowego.

### b. Sposoby i terminy zapłaty

Przepisy art. 60 § 1 o.p. regulują szczegółowo zasady dokonywania zapłaty podatku, tj. **sposoby i terminu zapłaty** (tak również wyrok WSA w Poznaniu z dnia 4 sierpnia 2010 r., III SA/Po 118/10, LEX nr 737837).

Na podstawie art. 60 § 2 o.p. przepisy dotyczące sposobów i terminów zapłaty podatku uregulowane w art. 60 § 1–1c o.p. **stosuje się również do wpłat dokonywanych przez płatnika lub inkasenta.**

Przepisy Ordynacji podatkowej przewidują następujące sposoby **zapłaty podatku:**

- 1) zapłatę gotówką, oraz
- 2) zapłatę bezgotówkową.

Na podstawie art. 60 § 4–6 o.p. zlecenia płatnicze na rzecz organów podatkowych **mogą być składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej** przy użyciu oprogramowania udostępnionego przez banki lub innego dostawcę usług płatniczych w rozumieniu ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych, uprawnionego do przyjmowania zleceń płatniczych albo w inny sposób uzgodniony z bankiem lub innym dostawcą usług płatniczych przyjmującym zlecenie. Zlecenie płatnicze powinno zawierać dane identyfikujące wpłacającego, w tym identyfikator podatkowy, oraz powinno wskazywać tytuł wpłaty, przy czym niepodanie lub błędne podanie tych informacji stanowi podstawę do odmowy realizacji wpłaty gotówkowej lub polecenia przelewu. Rozliczanie płatności na rzecz organów podatkowych następuje poprzez międzybankowy system rozliczeń elektronicznych w krajowej organizacji rozliczeniowej lub poprzez system elektronicznych rozrachunków międzyoddziałowych Narodowego Banku Polskiego.

Wskazane w art. 60 o.p. sposoby zapłaty nie mogą być ograniczane w żaden sposób. **Podatnik dysponuje przewidzianymi w tym przepisie sposobami zapłaty w sposób nieograniczony.** Tak np. RIO w Olsztynie stwierdziło, że:

„Radzie gminy nie przyznano uprawnień do regulowania kwestii rozliczania przez inkasentów pobranej opłaty miejscowej, czy też określania sposobu jej wpłaty. Formy dokonania zapłaty podatków i opłat zostały uregulowane w art. 60 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U z 2015 r. poz. 613 ze zm.)” (uchwała RIO w Olsztynie z dnia 21 marca 2016 r., 0102–184/16, Legalis).

Regionalna Izba Obrachunkowa w Bydgoszczy przyjęła zaś, że:

„Zapis w uchwale, iż opłatę targową można uiszczać również w kasie urzędu miejskiego kategorięcznie nie wskazuje, że zapłata opłaty w kasie jest jedynym rozwiązaniem proponowanym w tym zakresie wykluczającym inne formy zapłaty proponowane ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2015 r. poz. 613)” (uchwała RIO w Bydgoszczy z dnia 2 marca 2016 r., VI/20/2016, Legalis).

W zależności od zastosowanej formy zapłaty ustalony został **termin dokonania zapłaty** (art. 60 o.p.).

Sposób zapłaty podatku	Termin dokonania zapłaty
Zapłata gotówką	1) dzień wpłacenia kwoty podatku w kasie organu podatkowego, 2) dzień wpłacenia kwoty w kasie podmiotu obsługującego organ podatkowy, 3) dzień wpłacenia kwoty na rachunek organu podatkowego w banku, w placówce pocztowej w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe, w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, w biurze usług płatniczych, w instytucji płatniczej, w małej instytucji płatniczej lub w instytucji pieniądza elektronicznego, 4) dzień pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta.
Zapłata bezgotówkowa	1) dzień obciążenia rachunku bankowego podatnika, rachunku podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub rachunku płatniczego podatnika w instytucji płatniczej, w małej instytucji płatniczej lub instytucji pieniądza elektronicznego na podstawie polecenia przelewu, 2) w przypadku zapłaty za pomocą instrumentu płatniczego innego niż polecenie przelewu – dzień uzyskania potwierdzenia autoryzacji transakcji płatniczej, o której mowa w art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r. poz. 2360), 3) w przypadku polecenia przelewu z rachunku bankowego podatnika w banku lub instytucji kredytowej lub rachunku płatniczego podatnika w unijnej instytucji płatniczej w rozumieniu art. 2 pkt 32 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych lub unijnej instytucji pieniądza elektronicznego, niemających siedziby lub oddziału na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej za termin zapłaty podatku uważa się dzień złożenia zlecenia płatniczego przez podatnika, jeżeli wpłacana kwota zostanie uznana na rachunku bankowym organu podatkowego w terminie wskazanym w art. 54 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych. W razie przekroczenia tego terminu za termin zapłaty uważa się dzień uznania kwoty na rachunku bankowym organu podatkowego.

Źródło: opracowanie własne.

Dokonując uogólnienia, można przyjąć, że dzień zapłaty to dzień, w którym następuje pomniejszenie środków podatnika – w zależności od sposobu zapłaty – poprzez wpłatę tych środków gotówką lub poprzez obciążenie rachunku podatnika. W orzecznictwie przyjmuje się, że:

„W obrocie bezgotówkowym dniem zapłaty jest **dzień obciążenia rachunku podatnika** (płatnika, inkasenta). Jest to dzień, w którym dokonano zmniejszenia stanu rachunku zobowiązanego o przekazywaną kwotę. **Nie ma tu znaczenia ani dzień zwiększenia stanu rachunku organu podatkowego, ani dzień wystawienia polecenia przelewu**” (wyrok WSA w Łodzi z dnia 26 lutego 2016 r., III AUa 825/15, LEX nr 2025600, podobnie wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 maja 2014 r., III SA/GI 1986/13, LEX nr 1522837).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach podkreśla, że:

„Wierzyciel mając dostęp do własnego rachunku bankowego jest w stanie ustalić kiedy nastąpiło obciążenie rachunku bankowego dłużnika, albowiem w przelewach widnieje **data «obciążenia/wpłaty»**, która to data jest **decydującą przy ustaleniu terminowości wpłaty**. Bez wątplenia nie jest nią przy tym data autoryzacji, która świadczy jedynie o dacie księgowania w banku” (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 stycznia 2019 r., I SA/GI 951/18, Legalis).

**WAŻNE!** W obrocie bezgotówkowym dniem zapłaty podatku jest dzień obciążenia rachunku podatnika (płatnika, inkasenta).

**WAŻNE!** Dniem zapłaty podatku nie jest:

- 1) dzień zwiększenia stanu rachunku organu podatkowego,
- 2) dzień wystawienia polecenia przelewu,
- 3) data autoryzacji (ta świadczy jedynie o dacie księgowania w banku).

W orzecznictwie podkreśla się, że:

„brak jest ustawowo uregulowanej **definicji momentu obciążenia rachunku bankowego**. Zgodnie z definicją zawartą w Słowniku Języka Polskiego PWN za obciążenie uważa się nałożenie na kogoś zobowiązania, zlecenie komuś wykonania czegoś natomiast **obciążeniem konta jest zapisanie transakcji na danym koncie (oczywiście posiadacz rachunku winien posiadać na nim środki finansowe w niezbędnej wysokości w tym dniu)**” (wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 czerwca 2014 r., V SA/Wa 2313/13, LEX nr 1548278).

Podobnie również Naczelny Sąd Administracyjny warunkuje przyjęcia tak ustalonego dnia jako terminu zapłaty pod warunkiem posiadania w tym czasie na rachunku bankowym środków pozwalających na jej realizację (postanowienie NSA z dnia 5 listopada 2012 r., II FSK 2243/12, LEX nr 1312337).

Co do zasady, przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa przewidują możliwość zapłaty podatku zarówno gotówką, jak i bezgotówkowo. Szczególne zasady dotyczą jednak **podatników prowadzących działalność gospodarczą** obowiązanych do prowadzenia księgi rachunkowej lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Ta grupa podatników, na podstawie art. 61 o.p., jest **zobowiązana do zapłaty podatku w formie polecenia przelewu lub za pomocą innego instrumentu płatniczego – w przypadku gdy zapłata jest dokonywana za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym**. Obowiązek ten dotyczy również wpłat kwot podatków pobranych przez płatników spełniających powyższe warunki (tj. prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą i obowiązanych do prowadzenia księgi rachunkowej lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów (art. 61 § 2 o.p.)).

W kontekście obowiązku zapłaty podatku w formie polecenia przelewu przez przedsiębiorców w orzecznictwie przyjmuje się, że „skoro ustawodawca dopuszcza, a wręcz nakazuje podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą dokonywanie zapłaty podatków w sposób bezgotówkowy, nie regulując w sposób szczególny zasad obrotu bezgotówkowego w przypadku dokonywania przelewów, **to ocena, czy zobowiązanie podatnika wygaśnię w wyniku zapłaty, nie może być dokonana bez analizy przepisów regulujących kwestie związane z prowadzeniem rachunków bankowych i możliwością dysponowania środkami na tych rachunkach**” (wyrok NSA z dnia 4 czerwca 2013 r., II FSK 1533/12, LEX nr 1328790).

Powyższy obowiązek **nie dotyczy zgodnie z art. 61 § 1a, 1b i 3 o.p.:**

- 1) zapłaty opłaty skarbowej;
- 2) zapłaty podatków przez mikroprzedsiębiorców w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców;
- 3) zapłaty podatków niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą;
- 4) sytuacji gdy zapłata podatku, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, jest dokonywana papierami wartościowymi lub znakami akcyzy;
- 5) pobierania podatków przez płatników lub inkasentów.

Niezależnie od powyższego, minister właściwy do spraw finansów publicznych może na podstawie art. 60 § 4 o.p., w drodze rozporządzenia, dopuścić **zapłatę niektórych podatków papierami wartościowymi**, określając szczególne zasady stosowania tej formy zapłaty podatku, termin i sposób dokonania zapłaty, rodzaj papieru wartościowego oraz sposób obliczenia jego wartości dla potrzeb zapłaty podatku. Dotychczas minister nie skorzystał z tego uprawnienia.

W zakresie dopuszczalnych form zapłaty podatków ustawodawca przewidział **szczególne uprawnienia dla jednostek samorządu terytorialnego w odniesieniu do podatków stanowiących i dochodów**. Na podstawie art. 61a o.p. rada gminy, rada powiatu oraz sejmik województwa mogą, w drodze uchwały, dopuścić zapłatę podatków, stanowiących dochody odpowiednio budżetu gminy, powiatu lub województwa, **za pomocą innego instrumentu płatniczego, w tym instrumentu płatniczego, na którym przechowywany jest**

**pieniądz elektroniczny.** W przypadku przyjęcia takiego rozwiązania za termin dokonania zapłaty podatku uważa się dzień obciążenia rachunku płatniczego podatnika, płatnika lub inkasenta lub jego rachunku w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, innego niż płatniczy, albo dzień pobrania wartości pieniężnej z pieniądza elektronicznego.

- 32** Rozwiązaniem istotnym dla mechanizmu zapłaty podatku jest wprowadzony z dniem 1 stycznia 2020 r. na podstawie ustawy z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1520) **indywidualny rachunek podatkowy (mikrorachunek podatkowy).** Zgodnie z art. 61b o.p. wpłata podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych dokonywana na rachunek urzędu skarbowego jest realizowana przy użyciu rachunku bankowego urzędu skarbowego albo identyfikującego podatnika, płatnika lub urząd skarbowy indywidualnego rachunku podatkowego (mikrorachunek podatkowy). Przyjęte rozwiązanie eliminuje uciążliwości związane z dokonywaniem zapłaty podatków na różne rachunki bankowe, oraz zmiany numerów rachunków wynikające ze zmiany właściwości miejscowej lub rzeczowej podatnika lub płatnika. Sprzyjać to powinno eliminacji ryzyka nieprawidłowego przekazania wpłat (uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, druk Sejmu RP VIII nr 3500).

Mikrorachunek podatkowy posiada strukturę zgodną z formatem Numeru Rachunku Bankowego i zawiera: liczbę kontrolną; numer rozliczeniowy jednostki organizacyjnej banku; numer porządkowy rachunku bankowego, w skład którego wchodzi identyfikator podatkowy podatnika lub płatnika albo kod urzędu skarbowego. **Numer mikrorachunku podatkowego jest udostępniany, po podaniu identyfikatora podatkowego podatnika lub płatnika, za pośrednictwem portalu podatkowego lub w urzędzie skarbowym.** Minister właściwy do spraw finansów publicznych określa, w drodze rozporządzenia, rodzaje podatków, opłat lub niepodatkowych należności budżetowych, których wpłata jest realizowana przy użyciu mikrorachunku podatkowego, mając na względzie uwarunkowania techniczne i organizacyjne umożliwiające przekazywanie należności przy użyciu tego mikrorachunku. Na podstawie powyższego upoważnienia wydane zostało rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej 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). **Zgodnie z załącznikiem do rozporządzenia daninami, których wpłata jest realizowana przy użyciu mikrorachunku podatkowego, są:**

- 1) podatek dochodowy od osób prawnych,
- 2) podatek dochodowy od osób fizycznych,
- 3) podatek od towarów i usług,
- 4) danina solidarnościowa,
- 5) opłata od napojów alkoholowych w opakowaniach do 300 ml,
- 6) opłata od środków spożywczych,
- 7) opłata wnoszona przez pomioty świadczące usługę będącą reklamą napojów alkoholowych,
- 8) podatek od sprzedaży detalicznej,
- 9) podatek od wydobycia niektórych kopalin,
- 10) opłata za udzielenie informacji komornikom sądowym,
- 11) opłata za wydanie wypisu z rejestru zastawów skarbowych lub zaświadczenia, o którym mowa w art. 46c § 2 o.p.

### c. Kolejność zaliczenia wpłat

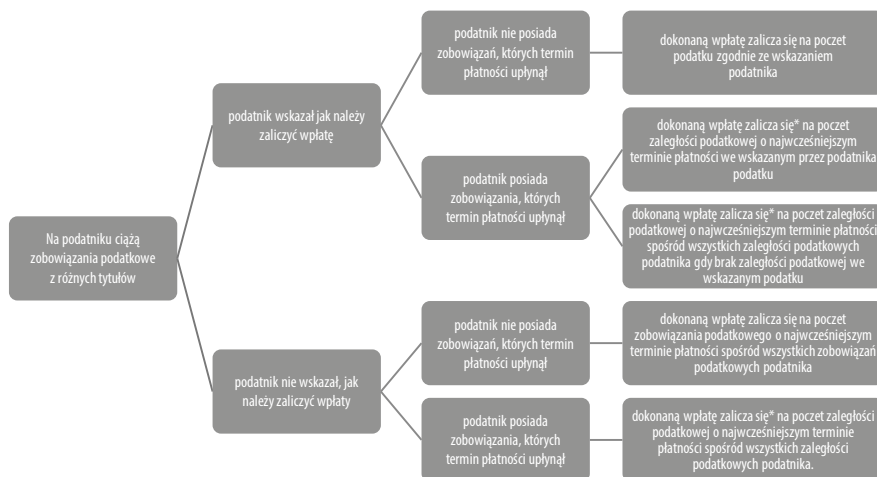
- 33** Z zapłatą podatku wiąże się kwestia sposobu (kolejności) zaliczenia wpłat dokonywanych przez podatnika w sytuacji, gdy ciążą na nim zobowiązania z różnych tytułów. Przepisy Ordynacji podatkowej narzucają zasady zaliczania wpłat w takiej sytuacji. Zasady te są zróżnicowane w zależności od tego, czy:
- 1) **podatnik wskazał przeznaczenie wpłaty oraz**
  - 2) **czy ciążą na nim zobowiązania, których termin płatności już upłynął.**

Co do zasady pierwszorzędne znaczenie ma decyzja podatnika o sposobie zaliczenia wpłat, ale jedynie w sytuacji, gdy nie ciąży na nim zobowiązania, których termin płatności upłynął. A zatem podatnik może decydować o sposobie zaliczenia wpłaty jedynie wówczas, gdy posiada bieżące zobowiązania z tytułu różnych podatków. Jeżeli jednak ciąży na nim zobowiązania podatkowe, których termin płatności upłynął, dyspozycja podatnika nie ma znaczenia, a dokonaną wpłatę zalicza się na poczet zaległości podatkowej o najwcześniejszym terminie płatności spośród wszystkich zaległości we wskazanym podatku. Podatnik może jedynie decydować i wskazać rodzaj podatku (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 grudnia 2021 r., I SA/GI 754/21, LEX nr 3294789, podobnie wyrok WSA w Gdańsku z dnia 29 czerwca 2021 r., I SA/Gd 463/21, LEX nr 3204510). Można więc przyjąć, że pierwszeństwo ma zasada, zgodnie z którą wpłaty w pierwszej kolejności są zaliczane na zaległe podatki. Dopiero, gdy takich zaległych podatków brak zasadą jest, że o zaliczeniu wpłaty decyduje wskazanie podatnika. Zasady te, na podstawie art. 62 § 5 o.p., stosuje się nie tylko do wpłat dokonywanych przez podatników, ale również – odpowiednio – do wpłat dokonywanych przez płatników, inkasentów, następców prawnych oraz osób trzecich. Mają więc one uniwersalne zastosowanie.

Na podstawie art. 62 § 1 o.p. wpłaty są zaliczane zgodnie z następującą metodologią:

- 1) wpłatę zalicza się na poczet podatku zgodnie ze wskazaniem podatnika,
- 2) w przypadku braku wskazania podatnika wpłatę zalicza się na poczet zobowiązania podatkowego o najwcześniejszym terminie płatności spośród wszystkich zobowiązań podatkowych podatnika,
- 3) w przypadku gdy na podatniku ciąży zobowiązania podatkowe, których termin płatności upłynął, dokonaną wpłatę zalicza się na poczet zaległości podatkowej o najwcześniejszym terminie płatności we wskazanym przez podatnika podatku, a w przypadku braku takiego wskazania lub braku zaległości podatkowej we wskazanym podatku – na poczet zaległości podatkowej o najwcześniejszym terminie płatności spośród wszystkich zaległości podatkowych podatnika.

### Rysunek 7



\*Na podstawie art. 62 § 6 o.p. zaliczeniu na poczet zaległości podatkowej, o którym mowa w art. 62 § 1 o.p. zdanie drugie, nie podlegają wpłaty dokonane na poczet ryczałtu od przychodów zagranicznych osób przenoszących miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów oraz podatku akcyzowego z tytułu importu towarów.

Źródło: opracowanie własne.

**PRZYKŁAD:** Jeśli podatnika dokonał jasnej dyspozycji o przeznaczeniu wpłat na zaległości w podatku VAT, wpłaty te nie mogą zostać zaliczone na poczet zaległości podatkowej o najwcześniejszym terminie płatności spośród wszystkich jego zaległości podatkowych, którą jest zaległość z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych (wyrok WSA w Łodzi z dnia 8 lutego 2022 r., I SA/Łd 880/21, LEX nr 3325436).

**WAŻNE!** „W przypadku posiadania zaległości podatkowych, **podatnik dokonujący wpłaty może decydować o jej przeznaczeniu, ale tylko w zakresie tytułu podatkowego, a nie okresu**, na który ma być zaliczona, bowiem z urzędu jest ona zaliczana na zaległość o najwcześniejszym terminie płatności spośród wszystkich zaległości we wskazanym podatku, a w przypadku braku określenia podatku, albo braku zaległości podatkowej we wskazanym podatku – na poczet zaległości podatkowej o najwcześniejszym terminie płatności spośród wszystkich zaległości podatkowych” (wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 2021 r., I FSK 390/21, LEX nr 3195263).

Powyższe zasady, zgodnie z art. 62 § 3 o.p. stosuje się **odpowiednio w razie dokonywania wpłat na poczet rat**, na jakie rozłożono podatek lub zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę oraz rat podatku.

**34** Szczególne rozwiązania dotyczące kolejności zaliczania wpłat dotyczą kosztów upomnienia. Na podstawie art. 62 § 1a o.p., jeżeli na podatniku ciąży **koszty doręczonego upomnienia**, dokonaną wpłatę zalicza się w pierwszej kolejności na poczet tych kosztów.

Na podstawie art. 62 § 2 o.p., jeżeli na podatniku ciąży **zobowiązania z tytułu zaliczek** na podatek, dokonaną wpłatę zalicza się na poczet zaliczki począwszy od zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności.

**WAŻNE!** „Odsetki od zaległości podatkowej nie są samodzielnym, oderwanym od zaległości podatkowej, świadczeniem. Mają one charakter akcesoryjny w stosunku do należności głównej – zaległości podatkowej. Biorąc pod uwagę kontekst wynikający z treści art. 55 § 2 o.p., kwotę główną zaległości oraz odsetki za zwłokę od tej zaległości należy rozpatrywać łącznie, jako odnoszące się do tego samego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 62 § 1 o.p.. **Dyspozycja podatnika (art. 61 § 1 *in fine* o.p.) o zarachowaniu wpłaty na poczet skonkretyzowanego zobowiązania podatkowego musi zostać przez organ podatkowy uwzględniona, przy czym organ ten nie jest związany wskazywanymi przez podatnika proporcjami rozliczenia należności głównej i odsetek za zwłokę od tej należności.** Wiążący dla organu jest sposób rozliczeń wskazany w art. 55 § 2 o.p.” (wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2017 r., II FSK 3136/15, LEX nr 2417801).

W sprawie zaliczenia wpłaty na poczet zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę oraz kosztów upomnienia organ podatkowy, na wniosek podatnika, **wydaje postanowienie**, na które służy zażalenie (art. 62 § 4 o.p.). Postanowienie to, jak przyjmuje się w orzecznictwie, jest aktem formalnym, potwierdzającym dokonanie czynności o charakterze rachunkowo–technicznym, informującym o sposobie zaliczenia tej wpłaty. Oznacza to, że **organ nie posiada uznaniowości w rozliczeniu wpłaconej kwoty**. Zasady rozliczenia następuje z mocy prawa, zgodnie z przepisami art. 62 § 1 o.p. Ponadto **organ podatkowy ma obowiązek uwzględnienia przy rozliczaniu wpłaty oświadczenia podatnika, w którym wskazuje on, na poczet którego zobowiązania dokonuje wpłaty** (wyrok WSA w Poznaniu z dnia 27 października 2021 r., I SA/Po 588/21, LEX nr 3289234).

#### d. Zapłata przez osobę inną niż podatnik

**35** Obowiązek podatkowy ma charakter publicznoprawny i osobisty. Oznacza to, że nie może być znoszony przez umowy cywilnoprawne zawierane między podatnikiem a osobą trzecią (wyrok WSA w Łodzi z dnia 14 grudnia 2018 r., I SA/Łd 511/18, LEX nr 2608745). Co do zasady, to podatnik powinien sam zapłacić podatek. Przepisy Ordynacji podatkowej dopuszczają jednak, aby zapłaty dokonała za podatnika jedna z osób wskazanych w zamkniętym katalogu w art. 62b o.p. Wówczas przepisy dotyczące zapłaty podatku przez podatnika stosuje się odpowiednio.

**Zapłacić podatek za podatnika może:**

- 1) małżonek podatnika,
- 2) zstępny podatnika,



- 3) wstępny podatnika,
- 4) pasierb,
- 5) rodzeństwo,
- 6) ojczym,
- 7) macocha,
- 8) inny podmiot, w przypadku gdy kwota podatku nie przekracza 1000 zł.

Zgodnie z art. 62b § 3 o.p. w przypadku zapłaty podatku przez wymienione osoby, przepisy dotyczące zapłaty podatku przez podatnika stosuje się odpowiednio.

Ponadto zapłata może nastąpić również przez aktualnego właściciela przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, **jeżeli podatek zabezpieczony jest hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym**. W orzecznictwie podkreśla się przy tym, że właściciel przedmiotu hipoteki przymusowej jest uprawniony na podstawie art. 62b § 1 pkt 2 o.p. do zapłaty podatku za podatnika, ale nie oznacza to, że wstąpił on w prawa podatnika (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 stycznia 2022 r., I SA/GI 1109/19, LEX nr 2785247).

**WAŻNE!** Katalog podmiotów uprawnionych do zapłaty podatku za podatnika jest zamknięty.

**Zapłata podatku przez osoby inne niż podatnik rodzi domniemanie, że wpłata pochodzi ze środków podatnika, pod warunkiem że:**

- 1) zapłaty podatku dokonały wymienione w art. 62b § 1 pkt 1 i 3 o.p. osoby oraz
- 2) treść dowodu zapłaty nie budzi wątpliwości co do przeznaczenia zapłaty na zobowiązanie podatnika.

Dokonanie zapłaty podatku przez osoby inne niż wymienione w art. 62b o.p. jest bezskuteczne. W orzecznictwie przyjmuje się, że „zapłata podatku przez inny podmiot nie jest skuteczna i nie powoduje nieistnienia obowiązku, z wyjątkiem przypadków enumeratywnie wymienionych w treści w art. 62b § 1” (wyrok WSA w Łodzi z dnia 22 stycznia 2019 r., III SA/Łd 973/18, LEX nr 2625213). Podkreśla się również, że „obowiązkiem osoby bliskiej zamierzającej uwolnić podatnika od ciężącego na nim zobowiązania podatkowego poprzez zapłatę należności jest wskazanie takiej okoliczności na dowodzie zapłaty” (wyrok WSA w Łodzi z dnia 4 października 2016 r., I SA/Łd 636/16, LEX nr 2154129).

**WAŻNE!** Aby możliwa i skuteczna była zapłata podatku przez inny podmiot niż podatnik, wszystkie warunki wskazane w art. 62b o.p. muszą być spełnione łącznie (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 stycznia 2020 r., I SA/GI 1109/19, LEX nr 2785247).

## C. Potrącenie

Potrącenie jest kolejną efektywną formą wygasania zobowiązań podatkowych. Ustawodawca przewiduje możliwość potrącenia zarówno w odniesieniu do podatków państwowych (art. 64 o.p.), jak i samorządowych (art. 65 o.p.).

Instytucja ta na gruncie prawa podatkowego wzoruje się na potrąceniu na gruncie prawa cywilnego. Istota potrącenia w prawie cywilnym wynika z art. 498 k.c. Potrącenie polega na tym, że gdy dwie osoby są jednocześnie względem siebie dłużnikami i wierzycielami, każda z nich może potrącić swoją wierzytelność z wierzytelności drugiej strony. Taką możliwość dopuszcza również Ordynacja podatkowa, wskazując precyzyjnie warunki potrącenia, w tym przede wszystkim tytuły, z których mogą pochodzić wierzytelności podatnika (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 24 kwietnia 2019 r., I SA/GI 857/18, LEX nr 2664494). Na gruncie Kodeksu cywilnego dla skuteczności potrącenia wymagana jest jedynie wymagalność wierzytelności, na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej potrącenie możliwe jest zaś „wyłącznie w sytuacji istnienia (pomijając warunek wzajemności) bezspornej i wymagalnej wierzytelności wobec Skarbu Państwa, obwarowanej poza tym  **dodatkowym wymogiem w postaci określonego tylko źródła jej powstania (wymienionego enumeratyw-**

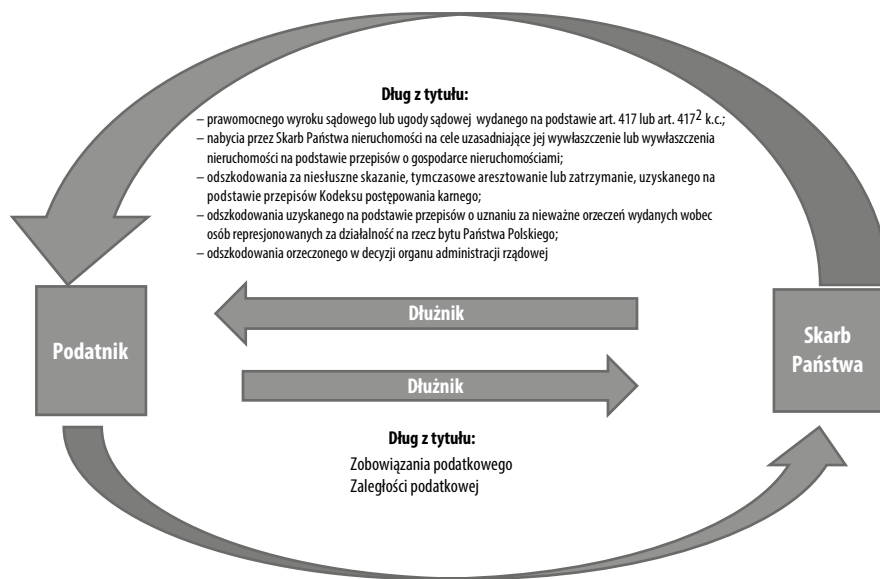
nie w punktach od 1) do 6) art. 64 o.p.” (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 listopada 2011 r., I SA/Wr 1085/11, LEX nr 1150926). Pomimo podobieństw tej instytucji na gruncie prawa cywilnego i podatkowego, do potrącenia z art. 64 o.p. zastosowania nie mają przepisy Kodeksu cywilnego (wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2011 r., II FSK 2072/09, LEX nr 1081298).

Zgodnie z art. 64 § 1 o.p. zobowiązania podatkowe oraz zaległości podatkowe wraz z odsetkami za zwłokę w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa podlegają potrąceniu z wzajemnej, bezspornej i wymagalnej wierzytelności podatnika wobec Skarbu Państwa z następujących tytułów:

- a) prawomocnego wyroku sądowego wydanego na podstawie art. 417 lub art. 417<sup>2</sup> k.c. (są to przepisy dotyczące odpowiedzialności odszkodowawczej władzy publicznej),
- b) prawomocnej ugody sądowej zawartej w związku z zaistnieniem okoliczności przewidzianych w art. 417 lub art. 417<sup>2</sup> k.c.,
- c) nabycia przez Skarb Państwa nieruchomości na cele uzasadniające jej wywłaszczenie lub wywłaszczenia nieruchomości na podstawie przepisów o gospodarce nieruchomościami,
- d) odszkodowania za niesłuszne skazanie, tymczasowe aresztowanie lub zatrzymanie, uzyskanego na podstawie przepisów Kodeksu postępowania karnego,
- e) odszkodowania uzyskanego na podstawie przepisów o uznaniu za nieważne orzeczeń wydanych wobec osób represjonowanych za działalność na rzecz bytu Państwa Polskiego,
- f) odszkodowania orzeczonego w decyzji organu administracji rządowej.

Na wniosek podatnika wierzytelności mogą być również zaliczane na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych (art. 64 § 4 o.p.).

### Rysunek 8



Źródło: opracowanie własne.

Podstawową przesłanką do zastosowania potrącenia jest zaistnienie sytuacji, w której Skarb Państwa jest dłużnikiem podatnika. Wówczas podatnik i Skarb Państwa pozostają względem siebie zarówno wierzycielem, jak i dłużnikiem. Ich wierzytelności są wzajemne.

Po drugie, potrącenie możliwe jest wówczas, gdy wierzytelność podatnika pochodzi wyłącznie z jednego z tytułów wymienionych w katalog zamkniętym w art. 64 § 1 o.p.

Po trzecie, wymienione wierzytelności podatnika podlegają potrąceniu, jeśli są bezsporne i wymagalne. **Bezsporność** oznacza, że żadna ze stron nie kwestionuje istnienia wierzytelności, a także jej wielkości i ter-

minu płatności. **Wymagalna wierzitelność** to tak, której termin płatności już upłynął oraz istnieje prawna możliwość dochodzenia jej realizacji (tak bezsporność i wymagalność definiuje Naczelny Sąd Administracyjny np. w wyroku z dnia 24 września 2014 r., II FSK 1156/12, LEX nr 1572401).

**WAŻNE!** Możliwość dokonania potrącenia zachodzi wyłącznie wówczas, gdy zobowiązanie podatnika lub jego zaległość podatkowa oraz wierzitelność podatnika wobec Skarbu Państwa są **bezsporne zarówno co do istoty, jak i co do wysokości** (wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 26 września 2019 r., I SA/Rz 203/19, LEX nr 2740248).

Po czwarte, potrąceniu mogą podlegać:

- 1) zobowiązania podatkowe,
- 2) zaległości podatkowe oraz
- 3) na podstawie art. 64 § 4 o.p. przysługujące zobowiązania podatkowe.

Wówczas, gdy potrąceniu podlegają zaległości podatkowe, na podstawie art. 64 § 2a o.p. obejmuje to również odsetki. W takiej sytuacji przepis art. 55 § 2 o.p. stosuje się odpowiednio, co oznacza, że jeżeli wierzitelność podatnika nie pokrywa kwoty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, wówczas jest ona zaliczana proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek za zwłokę w stosunku, w jakim w dniu wpłaty pozostaje kwota zaległości podatkowej do kwoty odsetek za zwłokę.

**WAŻNE!** Przesłanki potrącenia wymienione w art. 64 o.p. muszą być spełnione łącznie. Jeśli nie są one spełnione łącznie, wówczas nie można skorzystać z instytucji potrącenia (tak np. wyrok WSA w Opolu z dnia 20 marca 2013 r., I SA/Op 485/12, LEX nr 1300997).

**PRZYKŁAD:** Jeżeli kwestionowana jest wysokość zobowiązania, które ma być skompensowane wierzitelnością, to nie ma podstaw do zastosowania potrącenia (tak np. wyrok NSA z dnia 8 lutego 2013 r., II FSK 1051/12, LEX nr 1358197).

**PRZYKŁAD:** Jeśli organ stwierdzi, że podatnik nie dysponuje wyrokiem sądowym ani ugodą sądową, z której wynikałby tytuł prawny przedstawionej do potrącenia wierzitelności, a dodatkowo nie został spełniony warunek bezsporności wierzitelności, organ powinien wydać decyzję odmawiającą potrącenia zgodnie z art. 64 § 6 o.p. (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 27 maja 2014 r., I SA/Gd 86/14, Legalis).

Zgodnie z art. 64 § 2 o.p. **potrącenie możliwe jest również z wzajemnych, bezspornych i wymagalnych wierzitelności podatnika wobec państwowych jednostek budżetowych z tytułu zamówień wykonanych przez niego na podstawie umów zawartych w trybie przepisów o zamówieniach publicznych**, pod warunkiem że potrącenie jest dokonywane przez tego podatnika i z tej wierzitelności. Zgodnie z art. 64 § 7 o.p. jednostka budżetowa, której zobowiązanie zostało potrącone z wierzitelności podatnika, jest obowiązana wpłacić równowartość wygasłego podatku do organu podatkowego w terminie 7 dni od dnia dokonania potrącenia. Od niewpłaconej w terminie równowartości wygasłego podatku nalicza się odsetki za zwłokę.

**WAŻNE!** Państwową jednostką budżetową jest jednostka organizacyjna sektora finansów publicznych, o której mowa w art. 11 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1270 z późn. zm.).

**PRZYKŁAD:** Sądy administracyjne jako *stationes fisci* Skarbu Państwa w ramach zamówień publicznych zawierają umowy z różnymi podmiotami. Umowy te wchodzą w zakres zastosowania przepisu art. 64 § 2 o.p. (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 lutego 2018 r., I SA/Wr 1152/17, Legalis).

Analogiczne uprawnienia jak w przypadku podatków stanowiących dochód budżetu państwa, na podstawie art. 65 o.p. przysługuje również podatnikom w **stosunku do gminy, powiatu lub województwa z tytułu:**

- a) prawomocnego wyroku sądowego wydanego na podstawie art. 417 lub 417<sup>2</sup> k.c.,
- b) prawomocnej ugody sądowej zawartej w związku z zaistnieniem okoliczności przewidzianych w art. 417 lub 417<sup>2</sup> k.c.,
- c) nabycia przez gminę, powiat lub województwo nieruchomości na cele uzasadniające jej wywłaszczenie lub wywłaszczenia nieruchomości na podstawie przepisów o gospodarce nieruchomościami,
- d) odszkodowania orzeczonego w decyzji wydanej przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starostę lub marszałka województwa.

Na podstawie art. 65 § 2 o.p., przepisy art. 64 § 2–7 stosuje się odpowiednio.

**WAŻNE!** Potrącenie jest możliwe jedynie w zakresie wierzytelności z tytułów wymienionych w art. 64 i 65 o.p.

**PRZYKŁAD:** „Wymagalne wierzytelności należne podatnikowi z tytułu nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu nie mogą być zaliczone do wierzytelności wymienionych w art. 64 § 2 o.p. Wierzytelności te nie mogą zostać potrącone z zobowiązaniem podatkowym ze względu na brzmienie przepisu art. 64 § 2 o.p.” (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 lutego 2018 r., I SA/Wr 1152/17, LEX nr 2481394).

**PRZYKŁAD:** „Wierzytelność z tytułu nieopłaconej pomocy prawnej z urzędu świadczonej przez doradcę podatkowego w postępowaniu sądowoadministracyjnym nie jest związana z wykonaniem przez podatnika umowy, tak jak wymaga tego treść przepisu art. 64 § 2 o.p.” (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20 października 2017 r., I SA/Wr 698/17, LEX nr 2407179).

**PRZYKŁAD:** „Zgodnie z art. 64 § 1 o.p. zaległości podatkowe w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa podlegają, na wniosek podatnika potrąceniu z wzajemnej, bezspornej i wymagalnej wierzytelności podatnika wobec Skarbu Państwa wyłącznie ze wskazanych w tym przepisie tytułów, wśród których nie ma wymienionych kosztów postępowania związanych z osobistym stawiennictwem strony” (wyrok WSA w Łodzi z dnia 21 marca 2017 r., I SA/Łd 1028/16, LEX nr 2274795).

**37** Potrącenie możliwe jest **na wniosek podatnika** (art. 64 § 1 o.p.) **lub z urzędu** (art. 64 § 3 o.p.). Odpowiednio potrącenie następuje z dniem:

- 1) złożenia wniosku, który został uwzględniony lub
- 2) z dniem wydania z urzędu postanowienia o potrąceniu.

NSA przyjmuje, że skoro potrącenie jest sposobem wygasania zobowiązań podatkowych na wniosek podatnika, to oznacza to, że **organ podatkowy powinien oceniając spełnienie przesłanek z art. 64 o.p. wymagać od wnioskodawcy przedstawienia dowodów potwierdzających spełnienie ustawowych przesłanek zastosowania tej instytucji**. Podatnik powinien również współdziałać z organami podatkowymi w kwestii wyjaśniania pojawiających się w tym zakresie wątpliwości (wyrok NSA z dnia 25 września 2014 r., II FSK 1156/12, LEX nr 1572401).

**WAŻNE!** Potrącenie następuje w drodze postanowienia, na które służy zażalenie. Odmowa potrącenia następuje zaś w drodze decyzji.

W przypadku tej formy wygasania zobowiązań ustawodawca nie przewidział odpowiedniego zastosowania przepisów względem zobowiązań płatników i inkasentów. Potrącenie jest więc formą wygasania zobowiązań

podatnika. Ponadto na podstawie art. 109 § 1 o.p. przepisy art. 64 i 65 o.p. stosuje się odpowiednio w sprawie odpowiedzialności podatkowej osób trzecich.

## D. Przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych

Efektywnym sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest **przeniesienia własności lub praw majątkowych**. Instytucję tę reguluje art. 66 o.p. Ustawodawca określa ją jako „**szczególny przypadek**” **wygasania zobowiązań podatkowych**. Ten szczególny charakter wynika z tego, że zgodnie z definicją z art. 6 o.p. podatek jest świadczeniem pieniężnym. Jest więc uiszczany w formie pieniężnej, a nie rzeczowej. Przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych oznacza zaś w istocie rzeczową, a nie pieniężną formę realizacji zobowiązania podatkowego [podobnie na ten temat L. Etel (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2022, LEX].

Istota przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych jako forma wygaśnięcia zaległości podatkowych polega na **uszczerpleniu majątku podatnika i jednoczesnym przysporzeniu budżetu beneficjenta podatku (Skarbu Państwa lub gminy)** (wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 5 lutego 2020 r., I SA/Bd 748/19, LEX nr 2784088).

Wygaśnięciem zobowiązania skutkować będzie zgodnie z art. 66 § 1 o.p. przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych na rzecz Skarbu Państwa lub gminy, powiatu albo województwa – odpowiednio w zamian za **zaległości podatkowe** z tytułu podatków stanowiących dochody ich budżetów.

Przepis art. 66 § 1 o.p. wskazuje po pierwsze, że przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych stanowi formę wygasania **zobowiązań podatkowych podatników**. Taka forma wygasania zobowiązań nie jest przewidziana dla płatników i inkasentów.

Po drugie, w ten sposób można doprowadzić do wygaśnięcia **wyłącznie zaległości podatkowych**.

Po trzecie, możliwość taka dotyczy zarówno **podatków państwowych, jak i samorządowych**.

Po czwarte, przedmiotem umowy o przeniesienie własności mogą być **zarówno rzeczy, jak i prawa majątkowe**. Choć nie wynika to wprost z przepisów art. 66 o.p., aby doszło do wygaśnięcia zaległości podatkowej, to **wartość rzeczy lub praw majątkowych**, których własność jest przenoszona na rzecz Skarbu Państwa lub gminy **musi odpowiadać wartości zaległości podatkowej**. W orzecznictwie przyjmuje się zaś, że w sytuacji gdy zaległość podatkowa jest w mniejszej wysokości, niż wartość przewłaszczonej rzeczy lub prawa, wówczas dochodzi do uszczerplenia majątku podatnika bez podstawy prawnej i jednocześnie do nienależnego przysporzenia budżetu beneficjenta podatku. Sytuacja taka odpowiada definicji nadpłaty (wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 5 lutego 2020 r., I SA/Bd 748/19, LEX nr 2784088). Przez pojęcie zapłaconego podatku na gruncie art. 72 § 1 pkt 1 o.p., rozumie się bowiem wszelkie działania, które na gruncie Ordynacji podatkowej skutkują efektywnym wygaśnięciem zobowiązania podatkowego (wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 maja 2019 r., I SA/PO 203/19, LEX nr 2681398).

Przepisy art. 66 o.p. **regulują szczegółowo procedurę**, w jakiej dochodzi do wygaśnięcia zobowiązania poprzez przewłaszczenie własności rzeczy lub praw majątkowych. Na podstawie art. 66 § 2 o.p. przeniesienie następuje **na wniosek podatnika** na podstawie **umowy**. A zatem, taki sposób wygasania zobowiązań podatkowych następuje wyłącznie na wniosek – z inicjatywy – podatnika, nigdy z urzędu. Drugim – zasadniczym – elementem procedury przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych jest zawarcie umowy o charakterze cywilnoprawnym. Jak przyjmuje Sąd Najwyższy, dla przeniesienia własności wymagana jest zgodna wola stron, a podatnikowi nie przysługuje roszczenie o zawarcie umowy (wyrok SN z dnia 14 marca 2019 r., IV CSK 182/18, LEX nr 2652510).

**WAŻNE!** Przeniesienie własności następuje na podstawie zgodnej woli stron, podatnikowi nie przysługuje roszczenie o zawarcie umowy.

W przypadku podatków stanowiących dochód budżetu państwa umowa taka zawierana jest na piśmie, **za zgodą właściwego naczelnika urzędu skarbowego**, a w przypadku gdy przedmiotem umowy jest przeniesie-

nie akcji lub udziałów także za zgodą Prezesa Rady Ministrów, między starostą wykonującym zadanie z zakresu administracji rządowej a podatnikiem. Wówczas starosta powiadamia właściwego naczelnika urzędu skarbowego o zawarciu umowy przesyłając jednocześnie jej kopię (art. 66 § 3a o.p.). Wyrażenie lub odmowa wyrażenia zgody, o której mowa w art. 66 § 2 pkt 1 o.p., następuje w drodze postanowienia (art. 66 § 3b o.p.).

W przypadku podatków samorządowych umowa zawierana jest na piśmie między wójtem, burmistrzem (prezydentem miasta), starostą albo marszałkiem województwa a podatnikiem (art. 66 § 2 pkt 2 o.p.).

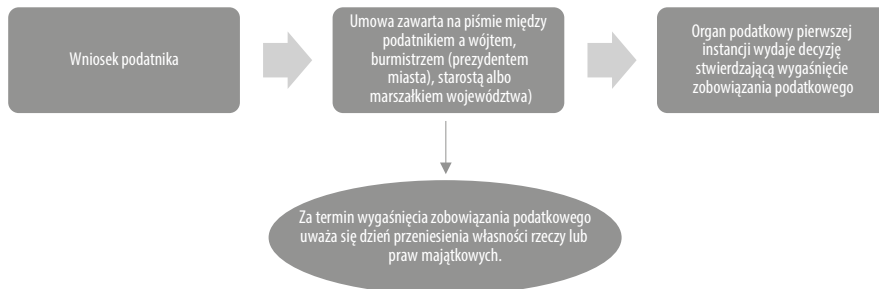
- 39 Za termin wygaśnięcia zobowiązania podatkowego uważa się dzień przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych (art. 66 § 4 o.p.). W przypadku zawarcia umowy organ podatkowy pierwszej instancji **wyduje decyzję stwierdzającą wygaśnięcie zobowiązania podatkowego**. W takich sytuacjach przepis art. 55 § 2 o.p. stosuje się odpowiednio (art. 66 § 5 o.p.). Oznacza to, że wartość przeniesionej własności zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek za zwłokę.

#### 40 Rysunek 9

##### Procedura przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych w zamian za zaległość podatkową z tytułu podatków państwowych



##### Procedura przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych w zamian za zaległość podatkową z tytułu podatków samorządowych



Źródło: opracowanie własne.

Przepisy art. 66 o.p. wskazują na kilka elementów procedury przeniesienia własności w zamian za zaległość podatkową. Jest to:

- 1) wniosek podatnika,
- 2) umowa oraz
- 3) w przypadku zaległości z tytułu podatków państwowych – zgoda naczelnika urzędu skarbowego (Prezesa Rady Ministrów).

W orzecznictwie przyjmuje się, że skuteczność umowy zawartej pomiędzy podatnikiem a starostą powstaje **pod warunkiem zawieszającym, a więc po wyrażeniu zgody przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w drodze postanowienia**. Odmowa przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych na rzecz Skarbu Państwa w zamian za zobowiązania podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa powoduje jej bezskuteczność (postanowienie NSA z dnia 1 sierpnia 2014 r., II FW 2/14, LEX nr 1564083).

Umowa o przeniesienie własności rzeczy w trybie z art. 66 o.p. **jest umową cywilnoprawną** charakteryzującą się równorzędnością stron i ekwiwalentnością świadczeń. Do jej zawarcia wymagane jest zgodne oświadczenie woli stron. W orzecznictwie podkreśla się, że bez znaczenia dla oceny charakteru prawnego tej umowy jest to, że strony umowy oprócz tego, że mają podmiotowość cywilnoprawną są równocześnie w relacji: podatnik – organ podatkowy (wyrok NSA w Rzeszowie z dnia 5 września 2003 r., SA/Rz 847/02, LEX nr 109975). Zawarcie takiej umowy nie ma charakteru administracyjnoprawnego. Stąd odmowa przez organ administracji publicznej zawarcia tej umowy nie ma charakteru czynności administracyjnej o charakterze władczym, a jest jedynie przejawem cywilnoprawnej zasady swobody w zawieraniu umów (sprawa cywilna) (wyrok NSA we Wrocławiu z dnia 26 kwietnia 2000 r., I SA/Wr 31/99, niepubl.).

Zobowiązanie podatkowe wygasa w trybie art. 66 o.p. w wyniku zawarcia umowy, tj. z dniem przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych. Niezbędne do tego jest jednak wydanie decyzji stwierdzającej wygaśnięcie zobowiązania podatkowego (wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 13 listopada 2018 r., I SA/Rz 803/18, Legalis).

Ze względu na to, że istota wygasania zaległości podatkowej na zasadach przewidzianych w art. 66 o.p. polega na przeniesieniu – czyli zbyciu własności rzeczy lub praw majątkowych kwestią istotną jest rozpoznanie **skutków podatkowych takiej transakcji (tj. skutków podatkowych zbycia własności rzeczy lub praw majątkowych)**. Kwestię tę należy rozpatrywać zarówno na gruncie podatków dochodowych, jak i obrotowych. W kontekście tego istotne znaczenie mają przede wszystkim: uchwała składu siedmiu sędziów NSA W-wa z dnia 8 października 2007 r., I FPS 2/07, ONSAiWSA 2007, nr 6, poz. 127) oraz wyrok TSUE z dnia 11 maja 2017 r., C-36/16, LEX nr 2281300.

Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z dnia 8 października 2007 r. przyjął, m.in., że przepis art. 66 o.p. odnosi się do jednego ze sposobów wygaśnięcia zobowiązań podatkowych, a nie do obrotu gospodarczego. Podmiot, który dokonuje przeniesienia własności rzeczy w zamian za zaległości podatkowe, reguluje w ten sposób swoje zaległości, a nie wydaje towar w miejsce świadczenia pieniężnego. Finalnie NSA przyjął, że **przeniesienie własności rzeczy na rzecz Skarbu Państwa w zamian za zaległości podatkowe nie jest czynnością podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług** (uchwała dotyczyła stanu prawnego, gdy obowiązywała ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.).

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 11 maja 2017 r., C-36/16, LEX nr 2281300, przyjął również, że:

„Artykuł 2 ust. 1 lit. a) i art. 14 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że przeniesienie własności nieruchomości przez podatnika podatku od wartości dodanej na rzecz Skarbu Państwa państwa członkowskiego lub jednostki samorządu terytorialnego takiego państwa, następujące, tak jak w postępowaniu głównym, tytułem zapłaty zaległości podatkowych, nie stanowi odpłatnej dostawy towarów podlegającej podatkowi od wartości dodanej”.

Adekwatnie do poglądów przyjętych przez TSUE, a także uchwały NSA (pomimo że „uchwała podjęta została na gruncie uprzednio obowiązującej u.p.t.u. z 1993 r., (...) znajduje ona zastosowanie (...), albowiem istota problemu dotyczy nie tyle przepisów u.p.t.u., ale mechanizmu poboru podatku na gruncie o.p.”, tak podkreśla np. NSA w wyroku z dnia 20 marca 2013 r., I FSK 639/12, LEX nr 1339514) sądy administracyjne przyjmują,

że przeniesienie własności rzeczy w zamian za zaległość podatkową nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (tak np. wyrok NSA z dnia 27 lutego 2014 r., I FSK 555/13, LEX nr 1494620, wyrok NSA z dnia 20 marca 2013 r., I FSK 639/12, LEX nr 1339514, wyrok NSA z dnia 6 grudnia 2012 r., I FSK 141/12, LEX nr 1297735, wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24 sierpnia 2010 r., I SA/Gd 548/10, LEX nr 602968, wyrok NSA z dnia 1 września 2017 r., I FSK 864/14, LEX nr 2347273). Kierując się podobną argumentacją, sądy przyjmują również, że zbycie rzeczy lub praw majątkowych, o którym mowa w art. 66 o.p., nie powoduje u podatnika powstania przychodu opodatkowanego podatkiem dochodowym (tak np. wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2018 r., II FSK 3509/16, LEX nr 2606952, wyrok NSA z dnia 29 listopada 2016 r., II FSK 3066/14, LEX nr 2174913, wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 sierpnia 2016 r., I SA/Gl 552/16, LEX nr 2120489).

**WAŻNE!** Przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego następujące tytułem zapłaty zaległości podatkowych, nie stanowi odpłatnej dostawy towarów podlegającej podatkowi od wartości dodanej.

#### Orzecznictwo:

- wyrok NSA z dnia 17 sierpnia 2023 r., III FSK 150/3, LEX nr 3603944 („Ustawodawca, dopuszczając zapłatę podatku przez inny podmiot z ograniczeniem do kwoty 1000 zł, wprowadził domniemanie, że środki te pochodzą ze środków podatnika. Jeżeli «inny podmiot» dokona zapłaty podatku przewyższającego kwotę 1000 zł, jest to działanie nieskuteczne i to niezależnie od tego, czy wpłata została dokonana ze środków własnych środków, czy środków podatnika”);
- wyrok NSA z dnia 19 lutego 2009 r., I FSK 1621/08, LEX nr 1084537 („1. Każdy ze sposobów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego określony w art. 59 o.p. ma charakter samoistny i wzajemnie się wykluczający. 2. Przepisy art. 59 § 1 pkt 1 i art. 60 o.p., normujące kwestię zapłaty podatku, nie wprowadzają rozróżnienia między zapłatą dokonaną w związku z treścią złożonej deklaracji a zapłatą dokonaną na skutek decyzji wydanej przez organ podatkowy. Każdorazowo zapłata podatku wywołuje ten sam skutek prawny w postaci wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, w związku z którym jest dokonywana”);
- wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 stycznia 2022 r., I SA/Po 806/21, LEX nr 3292352 („Ustawodawca odróżnia zapłatę podatku (art. 59 § 1 pkt 1 O.p.) od potrącenia (art. 59 § 1 pkt 3 O.p.)”);
- wyrok NSA w Rzeszowie z dnia 25 lipca 2018 r., I SA/Rz 441/18, LEX nr 2529853 („Termin «zapłata» należy rozumieć poprzez jego znaczenie w języku etnicznym, i mając na uwadze, że ustawową zasadą jest, że zapłaty dokonuje podatnik, to uprawnione jest stwierdzenie, że «zapłata» dotyczy innego zdarzenia, niż «wpłata», to znaczy techniczna czynność uiszczenia gotówką lub w obrocie bezgotówkowym kwoty podatku przez inny podmiot niż podatnik”);
- wyrok NSA z dnia 30 listopada 2017 r., I FSK 1399/17, LEX nr 2422766 („Zobowiązanie podatkowe, stosownie do art. 59 § 1 pkt 1 o.p., wygasa w całości tylko wówczas, gdy podatnik wpłaci podatek w takiej samej lub w wyższej kwocie, niż wynikająca ze zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa. W takiej sytuacji zobowiązanie podatkowe ustaje; termin przedawnienia zobowiązania podatkowego nie biegnie dalej. Odmienna sytuacja zachodzi, gdy podatnik wpłaci kwotę podatku mniejszą niż rzeczywista wysokość zobowiązania podatkowego. W tym wypadku następuje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w części uregulowanej, natomiast w pozostałym zakresie zobowiązanie nadal trwa”);
- wyrok WSA w Poznaniu z dnia 4 sierpnia 2010 r., III SA/Po 118/10, LEX nr 737837 („Nieprawidłowa jest wykładnia przepisu art. 60 § 1 o.p. prowadząca do wniosku, że powyższy przepis reguluje jedynie kwestię terminu zapłaty i jest istotny przy ocenie zaległości podatkowej. Przepis ten z racji użytego w nim przez ustawodawcę pojęcia «zapłata», powinien być interpretowany z uwzględnieniem treści art. 59 § 1 pkt 1 o.p. w związku z art. 31 u.s.u.s., zgodnie z którym zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek zapłaty. W konsekwencji art. 60 § 1 o.p. reguluje zarówno sposób jak i termin wykonania zobowiązania poprzez zapłatę”);
- wyrok WSA w Łodzi z dnia 26 lutego 2016 r., III AU/A 825/15, LEX nr 2025600 („W obrocie bezgotówkowym dniem zapłaty jest dzień obciążenia rachunku podatnika (płatnika, inkasenta). Jest to dzień, w którym dokonano zmniejszenia stanu rachunku zobowiązanego o przekazywaną kwotę. Nie ma tu znaczenia ani dzień zwiększenia stanu rachunku organu podatkowego, ani dzień wystawienia polecenia przelewu”);
- wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 maja 2014 r., III SA/Gl 1986/13, LEX nr 1522837 („Przy ustalaniu terminu opłat za wydanie zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych, jako należności publicznoprawnych, w drodze przelewu istotna jest data przyjęcia dyspozycji do realizacji, a nie data zaksięgowania wpłaty na rachunku odbiorcy”);
- wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 stycznia 2019 r., I SA/Gl 951/18, Legalis („Wierzyciel mając dostęp do własnego rachunku bankowego jest w stanie ustalić kiedy nastąpiło obciążenie rachunku bankowego dłużnika, albowiem w przelewach widnieje data «obciążenia/wpłaty», która to data jest decydującą przy ustaleniu terminowości wpłaty. Bez wątplenia nie jest nią przy tym data autoryzacji, która świadczy jedynie o dacie księgowania w banku”);
- wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 czerwca 2014 r., V SA/Wa 2313/13, LEX nr 1548278 („Brak jest ustawowo uregulowanej definicji momentu obciążenia rachunku bankowego. Zgodnie z definicją zawartą w Słowniku Języka Polskiego PWN za



- obciążenie uważa się nałożenie na kogoś zobowiązania, zlecenie komuś wykonania czegoś natomiast obciążeniem konta jest zapisanie transakcji na danym koncie (oczywiście posiadacz rachunku winien posiadać na nim środki finansowe w niezbędnej wysokości w tym dniu);
- wyrok NSA z dnia 4 czerwca 2013 r., II FSK 1533/12, LEX nr 1328790 („Skoro ustawodawca dopuszcza, a wręcz nakazuje podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą dokonywanie zapłaty podatków w sposób bezgotówkowy, nie regulując w sposób szczególny zasad obrotu bezgotówkowego w przypadku dokonywania przelewów, to ocena, czy zobowiązanie podatnika wygasło w wyniku zapłaty, nie może być dokonana bez analizy przepisów regulujących kwestie związane z prowadzeniem rachunków bankowych i możliwością dysponowania środkami na tych rachunkach”);
  - wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 grudnia 2021 r., I SA/GI 754/21, LEX nr 3294789 („Zgodnie z treścią art. 62 § 1 o.p., jeżeli na podatniku ciąży bieżące zobowiązania podatkowe z różnych tytułów, zasadą jest, iż dokonaną wpłatę zalicza się na poczet podatku zgodnie ze wskazaniem podatnika. Jeśli jednak na podatniku ciąży zobowiązania podatkowe, których termin płatności upłynął, dyspozycja podatnika w zakresie zaliczenia dokonanej wpłaty nie ma znaczenia, a dokonaną wpłatę zalicza się na poczet zaległości podatkowej o najwcześniejszym terminie płatności spośród wszystkich zaległości we wskazanym podatku. Podatnik może jedynie decydować i wskazać rodzaj podatku”);
  - wyrok WSA w Gdańsku z dnia 29 czerwca 2021 r., I SA/Gd 463/21, LEX nr 3204510 („Zmiana brzmienia art. 62 § 1 o.p. umożliwia dysponowanie przez podatnika dokonaną przez niego wpłatą (tj. dokonanie wyboru na poczet, którego zobowiązania podatkowego spośród wielu ma być zarachowana wpłata), ale dotyczy podatników, którzy terminowo, rzetelnie i systematycznie regulują swoje zobowiązania podatkowe. Dyspozycja zawarta na dowodzie wpłaty – wskazująca przeznaczenie dokonanej płatności w zakresie tytułu i okresu zobowiązania podatkowego – jest zatem wiążącą dla organu podatkowego tylko w sytuacji, gdy podatnik nie posiada zobowiązań podatkowych, dla których termin płatności upłynął”);
  - wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 2021 r., I FSK 390/21, LEX nr 3195263 („W przypadku posiadania zaległości podatkowych, podatnik dokonujący wpłaty może decydować o jej przeznaczeniu, ale tylko w zakresie tytułu podatkowego, a nie okresu, na który ma być zaliczona, bowiem z urzędu jest ona zaliczana na zaległość o najwcześniejszym terminie płatności spośród wszystkich zaległości we wskazanym podatku, a w przypadku braku określenia podatku, albo braku zaległości podatkowej we wskazanym podatku – na poczet zaległości podatkowej o najwcześniejszym terminie płatności spośród wszystkich zaległości podatkowych”);
  - wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2017 r., II FSK 3136/15, LEX nr 2417801 („Odsetki od zaległości podatkowej nie są samodzielnym, oderwanym od zaległości podatkowej, świadczeniem. Mają one charakter akcesoryjny w stosunku do należności głównej – zaległości podatkowej. Biorąc pod uwagę kontekst wynikający z treści art. 55 § 2 o.p., kwotę główną zaległości oraz odsetki za zwłokę od tej zaległości należy rozpatrywać łącznie, jako odnoszące się do tego samego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 62 § 1 o.p. Dyspozycja podatnika (art. 61 § 1 *in fine* o.p.) o zarachowaniu wpłaty na poczet skonkretyzowanego zobowiązania podatkowego musi zostać przez organ podatkowy uwzględniona, przy czym organ ten nie jest związany wskazywanymi przez podatnika proporcjami rozliczenia należności głównej i odsetek za zwłokę od tej należności. Wiążący dla organu jest sposób rozliczeń wskazany w art. 55 § 2 o.p.”);
  - wyrok NSA w Poznaniu z dnia 27 października 2021 r., I SA/Po 588/21, LEX nr 3289234 („Postanowienie o zaliczeniu dokonanej przez podatnika wpłaty jest aktem formalnym, potwierdzającym dokonanie czynności o charakterze rachunkowo-technicznym, informującym o sposobie zaliczenia tej wpłaty. Organowi nie przysługuje żadna uznaniowość w rozliczeniu wpłacanej kwoty, gdyż rozliczenie następuje z mocy prawa, zgodnie z przepisami obowiązującymi w chwili dokonania wpłaty. Z brzmienia przytoczonego wyżej art. 62 § 1 Ordynacji podatkowej wynika obowiązek organu uwzględnienia przy rozliczaniu wpłaty oświadczenia podatnika, w którym wskazuje on, na poczet którego zobowiązania dokonuje wpłaty”);
  - wyrok WSA w Łodzi z dnia 14 grudnia 2018 r., I SA/Łd 511/18, LEX nr 2608745 („Określone w ustawach podatkowych obowiązki podatkowe mają publicznoprawny charakter, są obowiązkami osobistymi i nie mogą być znoszone przez umowy cywilnoprawne zawierane między podatnikiem a osobą trzecią. Zauważyć również należy, że przepisy określające formę, w jakiej zapłata zobowiązania podatkowego powinna nastąpić (art. 59–61 o.p.), akcentują powiązanie obowiązku zapłaty z osobą podatnika”);
  - wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 stycznia 2022 r., I SA/GI 1109/19, LEX nr 2785247 („Właściciel przedmiotu hipoteki przymusowej jest uprawniony na podstawie art. 62b § 1 pkt 2 o.p. do zapłaty podatku za podatnika, jednak nie oznacza to, że wstąpił w prawa podatnika. Tylko podatnik, a nie skarżący, ma interes prawny w domaganiu się wydania postanowienia w sprawie zaliczenia dokonanych przez właściciela wpłat”);
  - wyrok WSA w Łodzi z dnia 22 stycznia 2019 r., III SA/Łd 973/18, LEX nr 2625213 („Zapłata podatku przez inny podmiot nie jest skuteczna i nie powoduje niestnienia obowiązku, z wyjątkiem przypadków enumeratywnie wymienionych w treści w art. 62b § 1”);
  - wyrok WSA w Łodzi z dnia 4 października 2016 r., I SA/Łd 636/16, LEX nr 2154129 („obowiązkiem osoby bliskiej zamierzającej uwolnić podatnika od ciężącego na nim zobowiązania podatkowego poprzez zapłatę należności jest wskazanie takiej okoliczności na dowodzie zapłaty”);
  - wyrok WSA w Gliwicach z dnia 24 kwietnia 2019 r., I SA/GI 857/18, LEX nr 2664494 („Warunkiem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w drodze potrącenia jest posiadanie przez przedstawioną do potrącenia wierzytelność przymiotu wzajemności, bezsporności i wymagalności, przy czym wierzytelność względem jednostki samorządu terytorialnego musi wynikać z co najmniej jednego tytułu wskazanego w art. 65 § 1 pkt 1–4 w zw. z § 2 tego przepisu o.p.”);
  - wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 listopada 2011 r., I SA/Wr 1085/11, LEX nr 1150926 („Wyłączenie w sytuacji istnienia (pomijając warunek wzajemności) bezspornej i wymagalnej wierzytelności wobec Skarbu Państwa, obwarowanej poza tym dodatkowym wymogiem w postaci określonego tylko źródła jej powstania (wymienionego enumeratywnie w punktach od 1) do 6) art. 64 o.p.”);

- wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2011 r., II FSK 2072/09, LEX nr 1081298 („Potrącenie (kompensata) stanowi jeden z rodzajów wygaśnięcia zobowiązań podatkowych (art. 59 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej). Pomimo zewnętrznych podobieństw do kompensaty wierzytelności cywilnoprawnych, nie można utożsamiać tej instytucji prawa cywilnego z potrąceniem zobowiązań podatkowych oraz zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa z wierzytelnościami podatnika wobec Skarbu Państwa. Zasady dokonywania tych potrąceń określa art. 64 Ordynacji podatkowej i nie mają do nich zastosowania przepisy Kodeksu cywilnego, regulujące instytucję kompensaty wzajemnych zobowiązań na gruncie prawa cywilnego”);
- wyrok NSA z dnia 24 września 2014 r., II FSK 1156/12, LEX nr 1572401 („1. Potrąceniu w trybie art. 64 o.p. podlegają jedynie wierzytelności bezsporne i wymagalne. Bezsporność wierzytelności występuje wówczas, gdy żadna ze stron nie kwestionuje jej istnienia, wielkości i terminu płatności. Wymagalność wierzytelności występuje co do zasady wówczas, gdy upłynął już ich termin płatności. Za wymagalne należy również uznać wierzytelności, które mogą być dochodzone na drodze prawnej. 2. Instytucja potrącenia uregulowana w art. 64 o.p., stanowi jeden ze sposobów wygasania zobowiązań podatkowych, przysługujący na wniosek podatnika. Tym samym zasadne jest, przy ocenie spełnienia przesłanek z art. 64 o.p. wymaganie od wnioskodawcy przedstawienia dowodów potwierdzających spełnienie ustawowych przesłanek zastosowania tej instytucji oraz współdziałanie z organami podatkowymi w kwestii wyjaśniania pojawiających się wątpliwości. 3. Kwestia wysokości i istnienia zobowiązania podatkowego, z tytułu którego spółka posiada zaległość podatkową nie podlega weryfikacji w postępowaniu dotyczącym kontroli legalności decyzji odmawiającej potrącenia wierzytelności podatnika z zaległościami podatkowymi”);
- wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 26 września 2019 r., I SA/Rz 203/19, LEX nr 2740248 („Tylko w sytuacji, gdy zarówno zobowiązanie podatnika czy też zaległość podatkowa, jak również wierzytelność wobec organu podatkowego są bezsporne zarówno co do istoty, jak i co do wysokości, możliwe będzie dokonanie kompensaty, o której mowa w art. 64 § 1 w związku z art. 65 § 1 pkt 3 ordynacji podatkowej”);
- wyrok WSA w Opolu z dnia 20 marca 2013 r., I SA/Op 485/12, LEX nr 1300997 („Wierzytelność podatnika względem państwowych jednostek budżetowych ma spełniać łącznie trzy warunki. Ma to być wierzytelność wzajemna, bezsporna i wymagalna. Bezsporność wierzytelności występuje wówczas, gdy żadna ze stron nie kwestionuje nie tylko jej istnienia, ale również wielkości i terminu płatności, wierzytelność jest wymagalna z chwilą upływu terminu jej płatności natomiast wzajemność wierzytelności to sytuacja, w której obie strony są względem siebie jednocześnie wierzycielem i dłużnikiem. Jeżeli wierzytelność podatnika względem Skarbu Państwa, czy państwowych jednostek budżetowych nie spełnia łącznie wymienionych w art. 64 § 1 o.p. warunków, nie podlega potrąceniu”);
- wyrok NSA z dnia 8 lutego 2013 r., II FSK 1051/12, LEX nr 1358197 („W sytuacji gdy skarżąca kwestionuje wysokość zobowiązania, które chce skompensować z wierzytelnością, nie ma podstaw do występowania z wnioskiem z art. 64 § 1 o.p.”);
- wyrok WSA w Gdańsku z dnia 27 maja 2014 r., I SA/Gd 86/14, Legalis („Organy podatkowe nie są władne w postępowaniu toczącym się na podstawie art. 64 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.) rozstrzygnąć sporu, co do istnienia wierzytelności przedstawionej do potrącenia. Wobec stwierdzenia, że podatnicy nie dysponują wyrokiem sądownym ani ugodą sądową, z której wynikałby tytuł prawny przedstawionej do potrącenia wierzytelności, a dodatkowo nie został spełniony warunek bezsporności wierzytelności, organ podatkowy winien wydać decyzję odmawiającą potrącenia, o której mowa w art. 64 § 6 Ordynacji podatkowej”);
- wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 lutego 2018 r., I SA/Wr 1152/17, Legalis („W ramach zamówień publicznych sądy administracyjne jako *stationes fisci* Skarbu Państwa zawierają umowy z różnymi podmiotami i to właśnie te umowy wchodzą w zakres zastosowania przepisu art. 64 § 2 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.). Z racji innej niż umowa podstawy prawnej, wierzytelności z tytułu świadczenia pomocy prawnej z urzędu nie są objęte dyspozycją powyższego przepisu”);
- wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 lutego 2018 r., I SA/Wr 1152/17, LEX nr 2481394 („Wymagalne wierzytelności należne podatnikowi z tytułu nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu nie mogą być zaliczone do wierzytelności wymienionych w art. 64 § 2 o.p. Wierzytelności te nie mogą zostać potrącone z zobowiązaniem podatkowym ze względu na brzmienie przepisu art. 64 § 2 o.p.”);
- wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20 października 2017 r., I SA/Wr 698/17, LEX nr 2407179 („Wierzytelność z tytułu nieopłaconej pomocy prawnej z urzędu świadczonej przez doradcę podatkowego w postępowaniu sądoadministracyjnym nie jest związana z wykonaniem przez podatnika umowy, tak jak wymaga tego treść przepisu art. 64 § 2 o.p.”);
- wyrok WSA w Łodzi z dnia 21 marca 2017 r., I SA/Łd 1028/16, LEX nr 2274795 („Zgodnie z art. 64 § 1 o.p. zaległości podatkowe w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa podlegają, na wniosek podatnika potrąceniu z wzajemnej, bezspornej i wymagalnej wierzytelności podatnika wobec Skarbu Państwa wyłącznie ze wskazanych w tym przepisie tytułów, wśród których nie ma wymienionych kosztów postępowania związanych z osobistym stawiennictwem strony”);
- wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 5 lutego 2020 r., I SA/Bd 748/19, LEX nr 2784088 („Skoro przeniesienie własności rzeczy lub prawa majątkowego jako efektywne wykonanie zobowiązania podatkowego powoduje uszczuplenie majątku podatnika z jednoczesnym przysporzeniem budżetu podmiotu uprawnionego do podatku, to – w sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe istnieje w mniejszej wysokości, niż przyjęto to w rozliczeniu wartości przewłaszczonej rzeczy lub prawa – dochodzi, z jednej strony, do uszczuplenia majątku podatnika bez podstawy prawnej, a z drugiej strony – do nienależnego przysporzenia budżetu beneficjentowi podatku. Jest to więc sytuacja odpowiadająca definicji nadpłaty. W takim przypadku postępowanie mające na celu stwierdzenie nadpłaty oraz jej podatkowe rozliczenie (zwrot lub zaliczenie na poczet innych zaległości lub zobowiązań podatkowych) powinno być przeprowadzone zgodnie z regułami przewidzianymi dla przypadku nienależnej zapłaty, nienależnego pobrania lub niezasadnego przymusowego ściągnięcia podatku, bowiem są to sytuacje tożsame pod względem istotnych cech z nadpłatą”);

- wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 maja 2019 r., I SA/Po 203/19, LEX nr 2681398 („Pod pojęciem zapłaconego podatku, o którym mowa w art. 72 § 1 pkt 1 o.p. należy rozumieć wszelkie działania, które na gruncie Ordynacji podatkowej skutkują efektywnym wygaśnięciem zobowiązania podatkowego”);
- wyrok SN z dnia 14 marca 2019 r., IV CSK 182/18, LEX nr 2652510 („Artykuł 66 o.p. przewiduje szczególny przypadek wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, jakim jest przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych na rzecz Skarbu Państwa w zamian za zaległości podatkowe, co może nastąpić na podstawie umowy o charakterze cywilnoprawnym, zawartej za zgodą naczelnika urzędu skarbowego. Wymagana jest zatem zgodna wola stron, a podatnikowi nie przysługuje roszczenie o zawarcie umowy. Gdyby odmowa zawarcia przez wierzyciela umowy o «przejęcie» własności określonego składnika ze skutkiem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego była nieuzasadniona, osoba trzecia zachowałaby możliwość skutecznego powołania się na art. 533 k.c.”);
- postanowienie NSA z dnia 1 sierpnia 2014 r., II FW 2/14, LEX nr 1564083 („W świetle art. 66 § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej skuteczność umowy zawartej pomiędzy podatnikiem a Starostą powstaje pod warunkiem zawieszającym, a więc po wyrażeniu zgody przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w drodze postanowienia. Odmowa przeniesienia rzeczy lub praw majątkowych na rzecz Skarbu Państwa w zamian za zobowiązania podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody z budżetu państwa powoduje jej bezskuteczność”);
- wyrok NSA w Rzeszowie z dnia 5 września 2003 r., SA/Rz 847/02, LEX nr 109975 („Umowa o przeniesienie prawa własności rzeczy – o której mowa w art. 66 Ordynacji podatkowej – jest konstrukcją cywilnoprawną, charakteryzującą się równorzędnością stron i ekwiwalentnością świadczeń. Do jej zawarcia wymagane jest zgodne oświadczenie woli stron. Fakt, iż strony tej umowy posiadające podmiotowość prawa cywilnego mają również podmiotowość w zakresie prawa podatkowego, tj. podmiot przenoszący prawo własności rzeczy jest równocześnie podatnikiem, a podmiot, na który przenoszone jest prawo własności, jest równocześnie organem podatkowym, jest dla konstrukcji prawnej umowy przeniesienia prawa własności okolicznością bez znaczenia”);
- wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 13 listopada 2018 r., I SA/Rz 803/18, Legalis („1. Zawarcie – na podstawie art. 66 Ordynacji podatkowej – umowy przenoszącej własność rzeczy lub praw majątkowych w zamian za zaległości podatkowe ma charakter czynności cywilnoprawnej, wobec czego nie mają do niej zastosowania przepisy o postępowaniu administracyjnym. 2. Zawarcie umowy o przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego z dniem przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych. Niezbędne jest jednak do tego wydanie decyzji stwierdzającej wygaśnięcie zobowiązania podatkowego”);
- uchwała składu siedmiu sędziów NSA W-wa z dnia 8 października 2007 r., I FPS 2/07, ONSAiWSA 2007, nr 6, poz. 127 („Przeniesienie własności rzeczy na rzecz Skarbu Państwa w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa /art. 66 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – Dz. U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.) nie jest czynnością podlegającą opodatkowaniu w świetle art. 2 ust. 3 pkt 3b ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.)”);
- wyrok TSUE z dnia 11 maja 2017 r., C-36/16, LEX nr 2281300 („Artykuł 2 ust. 1 lit. a) i art. 14 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej na rzecz Skarbu Państwa państwa członkowskiego lub jednostki samorządu terytorialnego takiego państwa, następujące, tak jak w postępowaniu głównym, tytułem zapłaty zaległości podatkowych, nie stanowi odpłatnej dostawy towarów podlegającej podatkowi od wartości dodanej”);
- wyrok NSA z dnia 20 marca 2013 r., I FSK 639/12, LEX nr 1339514 („Uchwała podjęta została na gruncie uprzednio obowiązującej u.p.t.u. z 1993 r., (...) znajduje ona zastosowanie (...), albowiem istota problemu dotyczy nie tyle przepisów u.p.t.u., ale mechanizmu poboru podatku na gruncie o.p.”);
- wyrok NSA z dnia 27 lutego 2014 r., I FSK 555/13, LEX nr 1494620 („1. Istotnym elementem niepozwalającym na uznanie, że przeniesienie własności rzeczy lub prawa majątkowego w trybie art. 66 § 1 o.p. na rzecz Skarbu Państwa, gminy, powiatu lub województwa, w celu, bądź – określając inaczej – w zamian za wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, podlega opodatkowaniu VAT, jest to, że w przypadku tej czynności mamy do czynienia z danym sposobem poboru jednej z danin publicznych, tj. podatku od nieruchomości, charakteryzującego nieekwiwalentnością. 2. Nieekwiwalentność czynności zapłaty podatku wyklucza zaliczenie jej do odpłatnej dostawy towarów z art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.”);
- wyrok NSA z dnia 1 września 2017 r., I FSK 864/14, LEX nr 2347273 („Spłata długu wobec fiskusa przez przeniesienie własności nieruchomości na niego skutkuje brakiem konieczności zapłaty podatku VAT, jeżeli wcześniej nie został odliczony. (...) Przeniesienie na wniosek spółki na rzecz jednostki samorządu terytorialnego (gminy), własności nieruchomości w zamian za zaległości z tytułu opłat adiacenckich (mające charakter zaległości podatkowych) nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W sytuacji jednak gdyby VAT od powyższych towarów lub ich części podlegał w całości lub w części odliczeniu, takie przeniesienie należałoby uznać za odpłatną dostawę towarów, zgodnie z art. 16 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej”);
- wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2018 r., II FSK 3509/16, LEX nr 2606952 („Przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych na rzecz Skarbu Państwa lub j.s.t. w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatków, na zasadach określonych w art. 66 O.p., nie powoduje u podatnika powstania przychodu na podstawie art. 14a ust. 1 u.p.d.o.p.”);
- uchwała RIO w Olsztynie z dnia 21 marca 2016 r., 0102–184/16, Legalis („Radzie gminy nie przyznano uprawnień do regulowania kwestii rozliczania przez inkasentów pobranej opłaty miejscowej, czy też określania sposobu jej wpłaty. Formy dokonania zapłaty podatków i przez zostały uregulowane w art. 60 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U z 2015 r. poz. 613 ze zm.)”);
- uchwała RIO w Bydgoszczy z dnia 2 marca 2016 r., VI/20/2016, Legalis („Zapis w uchwale, iż opłatę targową można uiszczać również w kasie urzędu miejskiego kategorycznie nie wskazuje, że zapłata opłaty w kasie jest jedynym rozwiązaniem pro-

ponowanym w tym zakresie wykluczającym inne formy zapłaty proponowane ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2015 r. poz. 613”).

**Literatura:** *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2022, LEX.

## 5. Zaległość podatkowa

### A. Definicja zaległości podatkowej

**42** Instytucja zaległości podatkowej została uregulowana w odrębnym rozdziale działu II o.p. – rozdział 5 „Zaległość podatkowa”. Tam została zdefiniowana zaległość podatkowa, oraz wymienione należności, które są traktowane jako zaległość podatkowa. Ustawodawca rozgranicza więc literalnie dwie kategorie:

1) **zaległość podatkową (art. 51 o.p.)** oraz

2) **należność traktowaną jako zaległość podatkową (art. 52 i 52a o.p.)**.

Naczelny Sąd Administracyjny przyjmuje, że rozgraniczenie takie oznacza, że np. wskazany w art. 52 § 1 pkt 2 o.p. otrzymany nienależnie zwrot podatku traktuje się „na równi” z zaległością podatkową, co oznacza, iż zwrot taki nie jest zaległością podatkową *sensu stricto*, a jedynie wywołuje analogiczne skutki, np. w zakresie odsetek (wyrok NSA z dnia 21 sierpnia 2013 r., I FSK 1322/12, LEX nr 1555906).

Z instytucją zaległości podatkowej powiązana jest kwestia **odsetek za zwłokę**. Regulacja w tym zakresie znajduje się w rozdziale 6 działu III o.p. „Odsetki za zwłokę i opłata prolongacyjna”.

Na podstawie art. 51 § 1 o.p. **zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności**.

Na podstawie art. 51 § 2 o.p. za zaległość podatkową uważa się także:

1) niezapłaconą w terminie płatności **zaliczkę na podatek**, w tym również zaliczkę, o której mowa w art. 23a (dot. sytuacji, gdy podstawa opodatkowania jest określana w drodze oszacowania), lub

2) **ratę podatku**.

Zaległością jest przy tym każda z osobna zaliczka i rata. Zaliczki i raty stanowią odrębne świadczenia, których niewykonanie w terminie skutkuje powstaniem zaległości. Są one niezależne od całej kwoty podatku, płatnej za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy (wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 lutego 2017 r., III SA/Wa 389/6, LEX nr 2383110).

**WAŻNE!** Zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności.

**43** Ogólna definicja zaległości opiera się na jednej przesłance – **upływie terminu płatności podatku**. Termin zapłaty, o którym mowa w definicji zobowiązania podatkowego w art. 5 o.p. jest więc istotny dla określenia kiedy powstaje zaległość podatkowa w rozumieniu art. 51 § 1 o.p. (wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 stycznia 2017 r., III SA/Wa 3543/15, LEX nr 2383126). A zatem, aby wynikający ze zobowiązania podatkowego podatek do zapłaty stał się zaległością podatkową, musi upłynąć termin jego płatności. W pierwszym dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin płatności podatku staje się on z mocy prawa zaległością podatkową. Zaległość podatkowa powstaje – z mocy prawa z upływem terminu płatności podatku, bez udziału organu podatkowego. W orzecznictwie przyjmuje się, że **powstanie zaległości podatkowej ma charakter obiektywny** i jest niezależne od wydania przez organ podatkowy decyzji określającej prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego (wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26 listopada 2019 r., I SA/Bd 560/19, LEX nr 2768683). Żadne inne okoliczności poza upływem terminu płatności nie mają wpływu na powstanie zaległości podat-

kowej. Bez wpływu pozostaje np. przyczyna niezapłacenia podatku w terminie, jak również wina podatnika lub brak winy podatnika w tym zakresie (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 maja 2010 r., I SA/Gd 298/10, LEX nr 673140).

**WAŻNE!** Zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności, podatkiem zaś jest należność publicznoprawna, której termin płatności jeszcze nie nadszedł (np. wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 lipca 2018 r., I SA/Kr 539/18, LEX nr 2526593).

**WAŻNE!** Zaległość podatkowa powstaje wówczas, gdy podatek nie został zapłacony w terminie płatności. Sam fakt niezapłacenia podatku, bez względu na inne okoliczności, skutkuje powstaniem zaległości. Zaległość podatkowa powstaje „automatycznie”, niezależnie od woli stron stosunku prawnopodatkowego. Nie ma wpływu na powstanie zaległości kwestia winy podatnika lub organu podatkowego (wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2023 r., I FSK 2006/19, LEX nr 3514934).

Przepisy o zaległości podatkowej stosuje się również do należności z tytułu podatków, zaliczek na podatki oraz rat podatków niewpłaconych w terminie płatności przez płatnika lub inkasenta (art. 51 § 3 o.p.).

**WAŻNE!** Zaległość podatkowa to niezapłacony w terminie płatności:

- 1) podatek,
- 2) zaliczka na podatek lub
- 3) rata podatku.

**Jako zaległość podatkową, zgodnie z art. 52 i 52a o.p. traktuje się również należności wymienione w art. 52 i 52a o.p. – nienależne otrzymane przez podatnika. W orzecznictwie przyjmuje się, że dotyczy to sytuacji, gdy istnienie zaległości podatkowych i naliczanie związanych z nimi odsetek za zwłokę dotyczy tych działań podatnika, których efektem było rzeczywiste uzyskanie nienależnych korzyści, np. związanych z otrzymaniem nienależnego w części zwrotu podatku (wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 6 listopada 2018 r., I SA/Bd 580/18, LEX nr 2579233).**

44

Zgodnie z art. 52 o.p. **zwrotowi bez wezwania organu podatkowego podlega** uprzednio zwrócona przez organ podatkowy lub zaliczona na poczet zaległości podatkowych oraz odsetek za zwłokę albo bieżących zobowiązań podatkowych, wraz z oprocentowaniem:

45

1) **nadpłata lub zwrot podatku wykazane nienależnie lub w wysokości większej od należnej**, ujęte w deklaracji lub we wniosku o zwrot podatku w rozumieniu przepisów rozdziału 7b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub rozdziału 6a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – **kwoty podlegające zwrotowi traktuje się jako zaległości podatkowe**

2) **nadpłata lub zwrot podatku:**

a) **określone lub stwierdzone w decyzji**, która następnie została uchylona, zmieniona lub stwierdzono jej nieważność albo stwierdzono jej wygaśnięcie;

b) stwierdzone na wniosek w trybie art. 75 § 4 albo przepisów rozdziału 7b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub rozdziału 6a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w zakresie wynikającym z tego wniosku, nienależnie lub w wysokości większej od należnej;

c) wykazane dodatkowo, w korekcie deklaracji dokonanej w trybie art. 274, nienależnie lub w wysokości większej od należnej.

W razie niedokonania zwrotu kwot wymienionych w pkt 2 w terminie 30 dni, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa obowiązek zwrotu w terminie 30 dni od dnia doręczenia tej decyzji. **Po upływie tego terminu kwotę podlegającą zwrotowi traktuje się jako zaległość podatkową.**

Na podstawie art. 52a o.p. zwrotowi bez wezwania organu podatkowego podlega wynagrodzenie płatników lub inkasentów pobrane nienależnie lub w wysokości większej od należnej, które **traktuje się jako zaległość podatkową.** Organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zaległości podatkowej.

## B. Odsetki za zwłokę

46

Od zaległości podatkowych naliczane są odsetki za zwłokę (art. 53 § 1 o.p.). Dotyczy to również nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek w części przekraczającej wysokość podatku należnego za okres rozliczeniowy (art. 53 § 2 o.p.).

W orzecznictwie określa się charakter prawny odsetek za zwłokę, jako **należności akcesoryjnej względem zobowiązania głównego, czyli zaległości podatkowej**. Tak np. WSA w Gdańsku zwraca uwagę, że „**obowiązek naliczenia odsetek jest niezależny od okoliczności powstania zaległości podatkowej i woli stron stosunku prawopodatkowego**. Powstają one z mocy prawa, niezależnie od tego, czy podatnik lub organ podatkowy wie o powstaniu zaległości i – w konsekwencji – odsetek. (...) Odsetki są należnością akcesoryjną, zależną od istnienia zobowiązania głównego” (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 czerwca 2020 r., I SA/Gd 2222/19, LEX nr 3035519).

**WAŻNE!** Jeśli nie ma zaległości podatkowej nie ma również odsetek za zwłokę. Odsetki za zwłokę **stanowią oczywistą konsekwencję powstania zaległości podatkowej**. Nie mają samodzielnego charakteru, pozostając w zależności od należności głównej, którą stanowi zaległość podatkowa (wyrok NSA z dnia 18 lipca 2018 r., I FSK 1389/16, LEX nr 2548268).

Odsetki za zwłokę pełnią **funkcję kompensacyjną**. Stanowią one rekompensatę za bezprawne dysponowanie przez podatnika środkami publicznymi (forma wynagrodzenia za korzystanie z cudzego kapitału) (wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 lipca 2018 r., III SA/Wa 3407/17, LEX nr 2739033).

Zgodnie z art. 53 § 1 o.p. odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych nie są naliczane w przypadkach określonych w art. 52 § 1 pkt 2 i art. 54 o.p. **Oznacza to, że odsetki nie są pobierane:**

1) od zaległości z tytułu uprzednio zwróconych przez organ podatkowy lub zaliczonych na poczet zaległości podatkowych oraz odsetek za zwłokę albo bieżących zobowiązań podatkowych, wraz z oprocentowaniem nadpłaty lub zwrotu podatku:

- a) określonych lub stwierdzonych w decyzji, która następnie została uchylona, zmieniona lub stwierdzono jej nieważność albo stwierdzono jej wygaśnięcie,
- b) stwierdzonych na wniosek w trybie art. 75 § 4 albo przepisów rozdziału 7b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub rozdziału 6a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w zakresie wynikającym z tego wniosku, nienależnie lub w wysokości większej od należnej,
- c) wykazane dodatkowo, w korekcie deklaracji dokonanej w trybie art. 274, nienależnie lub w wysokości większej od należnej;

2) za okres zabezpieczenia, od zabezpieczonej kwoty zobowiązania, jeżeli objęte zabezpieczeniem środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży objętych zabezpieczeniem rzeczy lub praw, zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych; przepis stosuje się odpowiednio w razie przeniesienia na poczet zobowiązań podatkowych zajętych uprzednio rzeczy lub praw majątkowych (art. 54 § 4 o.p.);

3) za okres od dnia następnego po upływie terminu, o którym mowa w art. 227 § 1, do dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy; przepis stosuje się również w razie uchylecia decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia oraz stwierdzenia nieważności decyzji; w tym przypadku terminy należy liczyć, sumując na poszczególnych etapach okresy trwania postępowania (art. 54 § 3 o.p.);

4) za okres od dnia następnego po upływie terminu, o którym mowa w art. 139 § 3, do dnia doręczenia decyzji organu odwoławczego, jeżeli decyzja organu odwoławczego nie została wydana w terminie, o którym mowa w art. 139 § 3; przepis stosuje się również w razie uchylecia decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia oraz stwierdzenia nieważności decyzji; w tym przypadku terminy należy liczyć, sumując na poszczególnych etapach okresy trwania postępowania (art. 54 § 3 o.p.). Przepisu nie stosuje się, jeżeli do opóźnienia w wydaniu decyzji przyczyniła się strona lub jej przedstawiciel lub opóźnienie powstało z przyczyn niezależnych od organu (art. 54 § 2 o.p.);

5) w przypadku zawieszenia postępowania z urzędu – od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu postępowania do dnia doręczenia postanowienia o podjęciu zawieszono postępowania;

- 6) jeżeli wysokość odsetek nie przekraczałyby trzykrotności wartości opłaty pobieranej przez operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe za traktowanie przesyłki listowej jako przesyłki poleconej;
- 7) za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, jeżeli decyzja nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania; przepis stosuje się również w razie uchylenia decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia oraz stwierdzenia nieważności decyzji; w tym przypadku terminy należy liczyć sumując na poszczególnych etapach okresy trwania postępowania (art. 54 § 3 o.p.). Przepisu nie stosuje się, jeżeli do opóźnienia w wydaniu decyzji przyczyniła się strona lub jej przedstawiciel lub opóźnienie powstało z przyczyn niezależnych od organu (art. 54 § 2 o.p.);
- 8) za okres od dnia następnego po upływie dwóch lat od dnia złożenia deklaracji, od zaległości związanych z popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi omyłkami, jeżeli w tym okresie nie zostały one ujawnione przez organ podatkowy;
- 9) za okres od dnia złożenia wniosku o wydanie decyzji określonej w art. 119zfa § 1 do dnia cofnięcia skutków unikania opodatkowania zgodnie z art. 119zfk § 1 lub 2, od zaległości podatkowych związanych z osiągnięciem korzyści podatkowej;
- 10) w zakresie przewidzianym w odrębnych ustawach.

Odsetki za zwłokę naliczane są (art. 53 § 4–6 o.p.):

- 1) od dnia następującego po dniu upływu terminu płatności podatku lub terminu, w którym płatnik lub inkasent był obowiązany dokonać wpłaty podatku na rachunek organu podatkowego, a także
- 2) odpowiednio (w przypadkach, o których mowa w art. 52 § 1 pkt 1 o.p.) od dnia zwrotu nadpłaty, zwrotu podatku, zwrotu oprocentowania lub zaliczenia na poczet zaległości podatkowych lub na poczet bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych, oraz
- 3) od dnia pobrania wynagrodzenia (w przypadkach, o których mowa w art. 52a o.p.).

Zasadą jest zgodnie z art. 53 § 3 o.p., że **odsetki za zwłokę nalicza podatnik, płatnik, inkasent, następca prawny lub osoba trzecia odpowiadająca za zaległości podatkowe**, z zastrzeżeniem art. 53a, 62 § 4, art. 66 § 5, art. 67a § 1 pkt 1 lub 2 i art. 76a § 1.

Zgodnie z art. 53a o.p., jeżeli w postępowaniu podatkowym po zakończeniu roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego organ podatkowy stwierdzi, że podatnik mimo ciążącego na nim obowiązku nie złożył deklaracji, wysokość zaliczek jest inna niż wykazana w deklaracji lub zaliczki nie zostały zapłacone w całości lub w części, **organ ten wydaje decyzję, w której określa wysokość odsetek za zwłokę** na dzień złożenia zeznania podatkowego za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy, a w przypadku niezłożenia zeznania w terminie – odsetki na ostatni dzień terminu złożenia zeznania, przyjmując prawidłową wysokość zaliczek na podatek. Decyzja ta ma charakter deklaratoryjny, stwierdza jedynie wysokość odsetek za zwłokę powstałych z mocy prawa (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 czerwca 2020 r., I SA/Gd 2222/19, LEX nr 3035519). Wydając decyzję określającą odsetki za zwłokę organ podatkowy nie bada okoliczności faktycznych mających znaczenie dla wymiaru zobowiązania podatkowego. Przeprowadza jedynie działanie matematyczne (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 25 października 2016 r., I SA/Gd 400/16, LEX nr 2153740).

**Odsetki za zwłokę wpłacane są bez wezwania organu podatkowego.** Jeżeli dokonana wpłata nie pokrywa kwoty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, wpłatę tę zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek za zwłokę w stosunku, w jakim, w dniu wpłaty, pozostaje kwota zaległości podatkowej do kwoty odsetek za zwłokę (art. 55 o.p.).

**WAŻNE!** To podatnik, a nie organ, co do zasady ma obowiązek naliczenia odsetek za zwłokę, które powinny być wpłacone bez wezwania organu podatkowego (art. 55 § 1 o.p.). Dlatego też organ nie ma obowiązku szczegółowego ustalenia wysokości oraz okresów, za które należne są odsetki za zwłokę. Dopiero w sytuacji, gdyby wysokość wpłaconych odsetek za zwłokę została zakwestionowana przez organ podatkowy, zaistniałaby potrzeba przeprowadzenia w tym przedmiocie odrębnego postępowania (wyrok NSA z dnia 26 maja 2023 r., I FSK 2178/18, LEX nr 3579464)

**Stawka odsetek za zwłokę** jest równa sumie 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim, i 2%, z tym że stawka ta nie może być niższa niż 8% (art. 56 o.p.). Minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłasza, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” stawki odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 56–56b (art. 56d).

Stawki odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 56–56b o.p., ulegają obniżeniu lub podwyższeniu w stopniu odpowiadającym obniżeniu lub podwyższeniu podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, począwszy od dnia, w którym stopa ta uległa zmianie (art. 56c o.p.).

**Przepisy Ordynacji podatkowej przewidują przesłanki obniżenia oraz podwyższenia odsetek za zwłokę.**

Obniżona stawka odsetek za zwłokę – w wysokości 50% stawki (art. 56a o.p.)	Podwyższoną stawkę odsetek za zwłokę w wysokości 150% stawki odsetek za zwłokę (art. 56b o.p.)
<p><b>Stosuje się w przypadku spełnienia łącznie następujących warunków:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji;</li> <li>2) zapłaty zaległości podatkowej w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty.</li> </ol>	<p><b>Stosuje się do zaległości w podatku od towarów i usług oraz w podatku akcyzowym w przypadku:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) zaniżenia zobowiązania podatkowego, zawyżenia kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku ujawnionych przez organ podatkowy w toku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego,</li> <li>2) korekty deklaracji:               <ol style="list-style-type: none"> <li>a) złożonej po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a w przypadkach gdy nie stosuje się zawiadomienia – po zakończeniu kontroli podatkowej,</li> <li>b) dokonanej w wyniku czynności sprawdzających,</li> <li>c) złożonej po doręczeniu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej</li> </ol>               – jeżeli kwota zaniżenia zobowiązania podatkowego, zawyżenia kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku przekracza 25% kwoty należnej i jest wyższa niż pięciokrotna wysokość minimalnego wynagrodzenia w rozumieniu ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 2207), obowiązującego w dniu następującym po dniu upływu terminu płatności zobowiązania lub terminu zwrotu;</li> <li>3) ujawnienia przez organ podatkowy w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego niezłożenia deklaracji, mimo ciążącego obowiązku oraz braku zapłaty podatku.</li> </ol>
<p><b>Nie stosuje się w przypadku korekty deklaracji:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) złożonej po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a w przypadkach gdy nie stosuje się zawiadomienia – po zakończeniu kontroli podatkowej;</li> <li>2) złożonej po doręczeniu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej;</li> <li>3) dokonanej w wyniku czynności sprawdzających.</li> </ol>	<p><b>Nie stosuje się</b> do zaległości w podatku od towarów i usług, w przypadku gdy ustala się <b>dotatkowe zobowiązanie podatkowe</b>, o którym mowa w art. 112b lub 112c ustawy o podatku od towarów i usług.</p>

Źródło: opracowanie własne.

**Szczególne znaczenie ma koncepcja stawki obniżonej.** Koncepcja ta ma charakter uniwersalny – tj. odnosi się do zaległości podatkowych z tytułu wszystkich podatków. W orzecznictwie podkreśla się, że celem przepisu art. 56a o.p. „jest zachęcenie podatników do składania korekt deklaracji i dobrowolnego wpłacania zaległości podatkowych” (wyrok NSA z dnia 23 listopada 2016 r., II FSK 2978/14, LEX nr 2153691). Jako zasadę traktuje się obniżenie stawki odsetek za zwłokę, gdy podatnik dobrowolnie złoży



korektę deklaracji i zapłaci zaległość podatkową we wskazanych w art. 56a o.p. terminach. Jako wyjątek od powyższej reguły traktuje się zaś okoliczności złożenia korekty deklaracji nieskutkujące zastosowaniem obniżonej stawki odsetek (wyrok NSA z dnia 23 listopada 2016 r., II FSK 2978/14, LEX nr 2153691, wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 sierpnia 2019 r., III SA/Wa 2809/18, LEX nr 2717627). Takimi okolicznościami wyłączającymi możliwość zastosowania obniżonej stawki odsetek jest złożenie korekty deklaracji w wyniku działań podejmowanych przez organ podatkowych, tj. przeprowadzenia kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub czynności sprawdzających. Ważne jest przy tym to, że chodzi o wymienione procedury kontrolne przeprowadzane w przedmiocie tego podatku i tego okresu, którego dotyczy deklaracja. W orzecznictwie wskazuje się zaś brak podstaw do przyjęcia, że zakończenie kontroli podatkowej za inny okres podatkowy, jak ten objęty korektą, stanowi przeszkodę dla zastosowania obniżonej stawki odsetek, w tym też takiej kontroli, której wynik skłonił podatnika do dokonania tejże korekty (tak wyrok NSA z dnia 13 sierpnia 2020 r., II FSK 1612/18, LEX nr 3064433).

**Koncepcja podwyższonej stawki odsetek za zwłokę**, inaczej niż obniżonej stawki, ma zastosowanie wyłącznie do zaległości w podatku od towarów i usług oraz w podatku akcyzowym. W tym przypadku uwzględnić należy również przepis art. 56 ba o.p., zgodnie z którym przepisu art. 56b o.p. nie stosuje się do zaległości w podatku od towarów i usług, w przypadku gdy ustala się **dotaddkowe zobowiązanie podatkowe**, o którym mowa w art. 112b lub art. 112c u.p.t.u. W orzecznictwie przyjmuje się następującą relację przepisów u.p.t.u. oraz Ordynacji podatkowej w tym zakresie. Jeżeli organ podatkowy w pierwszej kolejności zastosuje przepis art. 56b ust. 3 o.p. (podwyższona stawka odsetek za zwłokę), a następnie okaże się, że zachodzą także przesłanki do zastosowania sankcji wynikającej z treści przepisu art. 112b ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. (dotaddkowe zobowiązanie podatkowe) to o pierwszeństwie stosowania tych przepisów decyduje przepis art. 56ba o.p. Stanowi on, że przepisu art. 56b o.p. nie stosuje się do zaległości w podatku VAT, w przypadku gdy ustala się dotaddkowe zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 112b lub art. 112c u.p.t.u. (wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 31 stycznia 2019 r., I SA/Rz 784/18, LEX nr 2624525).

**WAŻNE!** Jeśli zachodzą przesłanki do zastosowania wobec podatnika podatku od towarów i usług dotaddkowego zobowiązania podatkowego, to wyłączona jest możliwość zastosowania podwyższonej stawki odsetek za zwłokę.

#### Orzecznictwo:

- wyrok NSA z dnia 21 sierpnia 2013 r., I FSK 1322/12, LEX nr 1555906 („W świetle z art. 52 § 1 pkt 2 O.p. otrzymany nienależnie zwrot podatku traktuje się «na równi» z zaległością podatkową, co oznacza, iż zwrot taki nie jest zaległością podatkową sensu stricto, a jedynie wywołuje analogiczne skutki, np. w zakresie odsetek. Podobnie art. 72 § 2 O.p. posługuje się sformulowaniem o traktowaniu «na równi» z nadpłatą części wpłaty dotyczącej zaległości podatkowej, która została zaliczona na poczet odsetek na zwłokę»);
- wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 lutego 2017 r., III SA/Wa 389/16, LEX nr 2383110 („Niezapłacona w terminie płatności zaliczka i rata na podatek staje się zaległością podatkową. Zaległością jest każda z osobna zaliczka i rata. Zaliczki i raty stanowią odrębne świadczenia, których niewykonanie w terminie skutkuje powstaniem zaległości. Są one niejako niezależne od całej kwoty podatku, płaconej za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy»);
- wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 stycznia 2017 r., III SA/Wa 3543/15, LEX nr 2383126 („Z użytego w art. 5 o.p. dla zdefiniowania zobowiązania podatkowego określenia: «zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonym w przepisach prawa podatkowego» nie sposób wyciągnąć wniosku, że zobowiązanie podatkowe powstaje w dniu, kiedy zobowiązanie podatkowe (podatek w określonej wysokości) powinien być zapłacony. Termin zapłaty zobowiązania podatkowego (podatku) jest istotny dla określenia kiedy powstaje zaległości podatkowa w rozumieniu art. 51 § 1 o.p. Powstaje ona bowiem w przypadku niezapłacenia podatku w terminie płatności»);
- wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26 listopada 2019 r., I SA/Bd 560/19, LEX nr 2768683 („W świetle art. 51 § 1 o.p., powstanie zaległości podatkowej ma charakter obiektywny i jest niezależne od wydania przez organ podatkowy decyzji określającej prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego»);
- wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 maja 2010 r., I SA/Gd 298/10, LEX nr 673140 („Zaległość podatkowa jest niezależna od przyczyn jej powstania, w tym winy bądź braku winy w terminowej zapłacie podatku po stronie podatnika, płatnika lub inkasenta»);
- wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 lipca 2018 r., I SA/Kr 539/18, LEX nr 2526593 („O ile zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności, o tyle podatkiem będzie odpowiednia należność publicznoprawna, której termin

- płatności jeszcze nie nadszedł. W odniesieniu do rozłożonej na raty zaległości podatkowej przepis wyznacza nie nowy, wynikający z planu ratalnego termin płatności podatku, lecz jedynie terminy spłaty ułamkowych części długu publiczno-prawnego. Wydanie w odniesieniu do zaległości podatkowej decyzji nie powoduje, iż zmianie ulega status tej należności, który determinowany jest treścią przepisu art. 51 § 1 o.p.);
- wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 6 listopada 2018 r., I SA/Bd 580/18, LEX nr 2579233 („Użyte w przepisach art. 52 § 1 pkt 2 i art. 53 § 5 pkt 1 O.p. sformułowania: «na równi z zaległością podatkową traktuje się także zwrot podatku» oraz «odsetki za zwłokę naliczane są od dnia zwrotu podatku» oznaczają, że istnienie zaległości podatkowych i naliczanie związanych z nimi odsetek za zwłokę dotyczy tych działań podatnika, których efektem było rzeczywiste uzyskanie nienależnych korzyści, w tym wypadku, związanych z otrzymaniem nienależnego w części zwrotu podatku”);
  - wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 czerwca 2020 r., I SA/Gd 2222/19, LEX nr 3035519 („obowiązek naliczenia odsetek jest niezależny od okoliczności powstania zaległości podatkowej i woli stron stosunku prawnopodatkowego. Powstają one z mocy prawa, niezależnie od tego, czy podatnik lub organ podatkowy wie o powstaniu zaległości i – w konsekwencji – odsetek. (...) Odsetki są należnością akcesoryjną, zależną od istnienia zobowiązania głównego”);
  - wyrok NSA z dnia 18 lipca 2018 r., I FSK 1389/16, LEX nr 2548268 („Odsetki za zwłokę stanowią oczywistą konsekwencję powstania zaległości podatkowej. Nie mają samodzielnego charakteru, pozostając w zależności od należności głównej, którą stanowi zaległość podatkowa”);
  - wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 lipca 2018 r., III SA/Wa 3407/17, LEX nr 2739033 („Zasadniczą funkcją naliczania odsetek za zwłokę jest funkcja kompensacyjna związana z bezprawnym dysponowaniem przez podatnika finansowymi środkami publicznymi. Odsetki, jako świadczenia uboczne wobec świadczenia głównego, są wynagrodzeniem za korzystanie z cudzego kapitału (funkcja kompensacyjna, odszkodowawcza). Odsetki są w prawie podatkowym konsekwencją zaistnienia zaległości podatkowej: dopóki ona istnieje, dopóty istnieją również odsetki od niej”);
  - wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 czerwca 2020 r., I SA/Gd 2222/19, LEX nr 3035519 („W sytuacji gdy nie istnieje podstawa do stwierdzenia, że wpłaca na tytułem podatku kwota jest nienależna, wykluczone jest procedowanie w przedmiocie odsetek od takiej kwoty”);
  - wyrok WSA w Gdańsku z dnia 25 października 2016 r., I SA/Gd 400/16, LEX nr 2153740 („Wydając decyzję określającą odsetki od niezapłaconych w terminie zaliczek organ podatkowy nie bada okoliczności faktycznych, które mają znaczenie dla wymiaru zobowiązania podatkowego, ale dokonuje matematycznej operacji w sytuacji, gdy zaistnieją ustawowo przewidziane przesłanki do określenia odsetek”);
  - wyrok NSA z dnia 23 listopada 2016 r., II FSK 2978/14, LEX nr 2153691 („1. Przekształcenie istniejącego w trakcie roku podatkowego obowiązku uiszczenia zaliczek w obowiązek uiszczenia zobowiązania podatkowego za dany rok podatkowy, nie przekreśla możliwości zastosowania obniżonej stawki odsetek, o której mowa w art. 56 § 1a o.p., także wówczas, gdy podatnik skoryguje zeznanie roczne i ureguluje obciążające go w związku z tym zaległości z tytułu niezapłaconych w terminie płatności zaliczek na podatek. 2. Celem przepisu art. 56 § 1a w zw. z art. 56 § 1b o.p. jest zachęcenie podatników do składania korekt deklaracji i dobrowolnego wpłacania zaległości podatkowych. Wskazany cel wprowadzenia regulacji określonej w art. 56 § 1a o.p. jest skuteczniej realizowany, jeśli obniżona stawka odsetek odnosić się będzie do całego okresu istnienia zaległości podatkowej, w tym również z tytułu niezapłaconej w terminie płatności zaliczki. 3. W art. 56 § 1b o.p. jednoznacznie określono korekty deklaracji, do których przepisu art. 56 § 1a o.p. nie stosuje się, i to właśnie ten przepis ma charakter wyjątku od reguły ustanowionej w art. 56 § 1a o.p.”);
  - wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 sierpnia 2019 r., III SA/Wa 2809/18, LEX nr 2717627 („Dobrowolna zapłata odsetek z tytułu nieterminowego uiszczenia zaliczek, które to odsetki pozostały do uiszczenia po zakończeniu roku podatkowego, uzasadnia zastosowanie do wyliczenia tych odsetek obniżonej stawki określonej w art. 56a § 1 o.p.”);
  - wyrok NSA z dnia 13 sierpnia 2020 r., II FSK 1612/18, LEX nr 3064433 („Brak jest podstaw dla przyjęcia, że zakończenie kontroli podatkowej za inny okres podatkowy, jak ten objęty korektą, stanowi przeszkodę dla zastosowania obniżonej stawki odsetek, w tym też takiej kontroli, której wynik skłonił podatnika do dokonania tejże korekty”);
  - wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 31 stycznia 2019 r., I SA/Rz 784/18, LEX 2624525 („Jeżeli organ w pierwszej kolejności zastosował sankcję wynikającą z treści przepisu art. 56b ust. 3 o.p., a następnie okazało się, że zachodzą także przesłanki do zastosowania sankcji wynikającej z treści przepisu art. 112b ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. to o pierwszeństwie stosowania tych przepisów musiała decydować treść przepisu art. 56ba o.p. który stanowi, że przepis art. 56b tej ustawy (dotyczącego zastosowania podwyższonej stawki odsetek za zwłokę w wysokości 150% stawki podstawowej) nie stosuje się do zaległości w podatku VAT, w przypadku gdy ustala się dodatkowe zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 112b lub art. 112c u.p.t.u.”).

## 6. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych

### A. Istota i rodzaje ulg w spłacie zobowiązań podatkowych

Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych są uregulowane w rozdziale 7a działu III o.p. „Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych”. Ulgi te **należy odróżnić od ulg podatkowych**. Ulga podatkowa jest fakultatywnym elementem konstrukcji prawnej podatku. O poszczególnych ulgach podatkowych można więc mówić jedynie w kontekście konkretnego podatku. Ulga podatkowa polega na odliczeniach (pomniejszeniach, zniżkach) podstawy opodatkowania, stawki podatkowej lub podatku. W rezultacie zastosowania takich ulg – poprzez zmniejszenie kwantytatywnych elementów konstrukcji prawnej podatku – następuje zmniejszenie ciężaru podatkowego (podatnik zapłaci podatek w niższej wysokości). **Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych są instytucją ogólnego prawa podatkowego**. Dotyczą one realizacji zobowiązań podatkowych. Przepisy Ordynacji podatkowej przewidują więc **uniwersalne** (tj. odnoszące się do podatków w ogólności, bez względu na rodzaj i konstrukcję podatku) i **nadzwyczajne formy odciążenia podatnika** w realizacji zobowiązania podatkowego. Naczelny Sąd Administracyjny przyjmuje, że „uznaniowa ulga podatkowa jest instytucją o charakterze nadzwyczajnym (wyjątkowym). Wspomniane rozwiązanie normatywne można bowiem sklasyfikować jako unormowanie **służące korygowaniu skutku urzeczywistnienia przez podatnika podatkowego stanu faktycznego**, uzasadnione względami słuszności i celowości” (wyrok NSA z dnia 17 marca 2022 r., III FSK 4800/21, LEX nr 3343988). W praktyce orzeczniczej podkreśla się również, że „zastosowanie ulgi jest instytucją o charakterze wyjątkowym, bowiem zasadą jest terminowe płacenie wszelkich należności publicznonprawnych. **Ulgi podatkowe są wyjątkiem oraz istotnym odstępstwem od zasady powszechności i równości opodatkowania**. W związku z takim charakterem ulg podatkowych oraz faktem, że udzielanie ulg w spłacie podatków traktowane jest, co do zasady, jako jedna z form pomocy udzielanej przez państwo, **pomoc taka dopuszczalna jest w ściśle określonych w przepisach prawa sytuacjach**” (wyrok WSA w Kielcach z dnia 7 lipca 2022 r., I SA/Ke 168/22, LEX nr 3372251, podobnie wyrok NSA z dnia 6 lipca 2023 r., III FSK 943/22, LEX nr 3594572).

50

**Przesłanki zastosowania ulg** w spłacie zobowiązań podatkowych wymagają rzetelnej oceny sytuacji podatnika. Ocena wniosku podatnika o ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych nie może więc być postrzegane jako „akt łaski” (wyrok WSA w Lublinie z dnia 3 listopada 2021 r., I SA/Lu 433/21, LEX nr 3253411).

51

**WAŻNE!** Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych są instytucją nadzwyczajną. Ich zastosowanie możliwe jest wyłącznie w formie i w okolicznościach wskazanych w przepisach Ordynacji podatkowej.

Zastosowanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych **może wywołać odmienne efekty. Może finalnie prowadzić do realizacji zobowiązania i jego efektywnego wygaśnięcia**. Ulga ta ma wówczas na celu wsparcie podatnika w realizacji tego zobowiązania i polega na odroczeniu terminu płatności podatku lub rozłożeniu zapłaty podatku na raty. Ulga może również doprowadzić do całkowitego uwolnienia podatnika od ciężaru podatkowego i **nieefektywnego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego**. Taki efekt wywołuje umorzenie zaległości podatkowej.

Dwie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych: odroczenie terminu płatności i rozłożenie zapłaty na raty dotyczą podatku oraz zaległości podatkowej. Umorzenie dotyczy zaś wyłącznie zaległości podatkowej. Oznacza to, że w chwili złożenia wniosku o umorzenie zobowiązanie podatkowe musi się już przekształcić w zaległość podatkową wskutek niezapłacenia podatku w terminie (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 czerwca 2022 r., I SA/Gd 297/22, LEX nr 3362070). Umorzenie podatku nie jest możliwe.

**WAŻNE!** Podatek nie może podlegać umorzeniu. Umorzeniu podlega wyłącznie zaległość podatkowa.

Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych mają zastosowanie do zobowiązań podatników, a na podstawie art. 67c o.p., w zakresie wskazanym w tym przepisie, **odpowiednio również do należności płatników, inkasentów, spadkobierców podatnika lub płatnika oraz osób trzecich**. Podkreślić należy, że ulgi te są odpowiednio stosowane w odniesieniu do należności płatników i inkasentów w ograniczonym zakresie. Należności obciążające płatników i inkasentów mogą być jedynie rozkładane na raty, a także istnieje możliwość odroczenia terminu ich płatności. **Nie mogą zaś być umarzane** (podkreśla to również orzecznictwo, tak np. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 22 marca 2012 r., I SA/Po 882/11, LEX nr 1137190).

Ulgi stosowane odpowiednio do należności przypadających od płatników i inkasentów	Ulgi stosowane odpowiednio do należności przypadających od spadkobierców podatnika lub płatnika oraz osób trzecich
1) odroczenie termin płatności podatku lub rozłożenie zapłaty podatku na raty; 2) odroczenie lub rozłożenie na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki od nieregulowanych w terminie zaliczek na podatek; 3) ulgi na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą na zasadach określonych w art. 67b o.p.	1) odroczenie termin płatności podatku lub rozłożenie zapłaty podatku na raty; 2) odroczenie lub rozłożenie na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki od nieregulowanych w terminie zaliczek na podatek; 3) umorzenie w całości lub w części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej; 4) ulgi na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą na zasadach określonych w art. 67b o.p.

Źródło: opracowanie własne.

**WAŻNE!** Należności przypadające od płatników i inkasentów nie mogą być umorzone.

W art. 67a i 67d o.p. przewidziane są ulgi stosowane na wniosek podatnika lub z urzędu.

Ulgi na wniosek podatnika	Ulgi stosowane z urzędu
1) odroczenie terminu płatności podatku; 2) rozłożenie zapłaty podatku na raty; 3) odroczenie zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetkami od nieregulowanych w terminie zaliczek na podatek; 4) rozłożenie na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetkami od nieregulowanych w terminie zaliczek na podatek; 5) umorzenie w całości lub w części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej.	1) umorzenie w całości lub w części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej.

Źródło: opracowanie własne.

Ulgi w spłacie zobowiązań			
	Odroczenie terminu płatności	Rozłożenie zapłaty na raty	Umorzenie
Jaki wywołuje efekt?	Odciążenie dłużnika w wykonaniu zobowiązania	Odciążenie dłużnika w wykonaniu zobowiązania	Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego bez zaspokojenia wierzyciela (nieefektywne). Uwalnia dłużnika od zobowiązania
Jakich należności dotyczy?	Podatku i zaległości podatkowej	Podatku i zaległości podatkowej	Zaległości podatkowej

Ulgi w spłacie zobowiązań			
	Odroczenie terminu płatności	Rozłożenie zapłaty na raty	Umorzenie
Czyje należności mogą być objęte ulgą?	Podatnika, płatnika, inkasenta, spadkobierców podatnika lub płatnika, osób trzecich	Podatnika, płatnika, inkasenta, spadkobierców podatnika lub płatnika, osób trzecich	Podatnika, spadkobierców podatnika lub płatnika oraz osób trzecich
Czy ulga jest stosowana z urzędu, czy na wniosek?	Na wniosek	Na wniosek	Na wniosek lub z urzędu
Jakie są przesłanki zastosowania ulgi?	Ulga może być zastosowana w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym	Ulga może być zastosowana w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym	Na wniosek podatnika ulga może być zastosowana w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym. Z urzędu ulga może być zastosowana w przypadku zaistnienia przesłanek wskazanych w art. 67d o.p.

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie art. 67e o.p. minister właściwy do spraw finansów publicznych został upoważniony do określenia, w drodze rozporządzenia, właściwości rzeczowej poszczególnych organów podatkowych w sprawach stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, uwzględniając wysokość kwoty będącej przedmiotem ulgi oraz terminy wpłat podatku lub zaległości podatkowej. Właściwość tę reguluje § 15 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r. poz. 565). Na podstawie tego przepisu obowiązują następujące zasady:

Organ właściwy rzeczowo	Ulga w spłacie zobowiązań
Organy podatkowe, które są właściwe do ustalania lub określenia zobowiązań z tytułu podatków. W przypadku gdy zobowiązanie z tytułu podatków określił lub ustalił naczelnik urzędu celno-skarbowego, organem podatkowym właściwym jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla podatnika.	1) odraczania terminu płatności oraz rozkładania na raty zapłaty podatku – bez ograniczenia kwoty oraz okresu spłaty; 2) odraczania oraz rozkładania na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę – bez ograniczenia kwoty oraz okresu spłaty; 3) umarzania w całości lub w części zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej – bez ograniczenia kwoty.
Organy podatkowe właściwe do orzekania o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta są również właściwe, w zakresie należności przypadających od płatników lub inkasentów, do:	1) odraczania terminu płatności oraz rozkładania na raty zapłaty podatku – bez ograniczenia kwoty oraz okresu spłaty; 2) odraczania oraz rozkładania na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę – bez ograniczenia kwoty oraz okresu spłaty; 3) umarzania z urzędu zaległości podatkowych lub opłaty prolongacyjnej w przypadkach, o których mowa w art. 67d § 1 pkt 3 i 4 ustawy – bez ograniczenia kwoty.

Źródło: opracowanie własne.

## B. Ulgi w spłacie zobowiązań stosowane na wniosek podatnika

Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a o.p. są stosowane przez organ podatkowy **na wniosek podatnika**, w przypadkach uzasadnionych **ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym**. Organ podatkowy, na wniosek podatnika, wówczas gdy są spełnione powyższe przesłanki, może:

- 1) odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć zapłatę podatku na raty;
- 2) odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki od nieregulowanych w terminie zaliczek na podatek;
- 3) umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną.

**Wniosek podatnika** powinien spełniać wymogi określone w art. 168 o.p. (tj. wymogi dotyczące podania w postępowaniu podatkowym). Przyznanie ulgi uwarunkowane jest spełnieniem jednej z przesłanek:

- 1) ważnego interesu podatnika, lub
- 2) interesu publicznego.

Nie jest więc wystarczającą przesłanką do zastosowania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych niezdolność podatnika do terminowej zapłaty podatku lub niezdolność do jej zapłaty w ogóle. Istotne znaczenie mają przyczyn tej niezdolności i skutki ewentualnej zapłaty dla sytuacji podatnika. Stąd przesłanką uzasadniającą zastosowanie ulgi może być wyłącznie ważny interes podatnika lub interes publiczny. Obie przesłanki są klauzulami generalnymi, odsyłającymi do ocen pozaprawnych. Jak przyjmuje np. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, „**jest to zespół ogólnie zarysowanych celów, które należy uwzględnić w procesie stosowania prawa i odnosić do indywidualnej sytuacji podatnika**” (wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 lutego 2022 r., VII SA/Wa 2216/21, LEX nr 3354824). Stąd też, na podatniku występującym z wnioskiem o ulgę spoczywa ciężar udowodnienia okoliczności uzasadniających jej udzielenie, tj. zaistnienie wymienionych w ustawie przesłanek (wyrok NSA z dnia 21 czerwca 2022 r., III FSK 5054/21, LEX nr 3371089). W ocenie NSA, to w interesie podatnika powinno być podanie wszelkich okoliczności uzasadniających uwzględnienie jego żądania zastosowania ulgi. „Powinien podjąć starania, by wniosek, jak i przedkładane organowi dowody, którymi organ nie dysponuje, przedstawiały zupełny i aktualny obraz jego sytuacji, a w razie powzięcia wątpliwości co do rzetelności wniosku, wykazać chęć współpracy i inicjatywę w ustaleniu jego rzeczywistej sytuacji majątkowej i osobistej” (wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2022 r., III FSK 471/21, LEX nr 3349194, takie stanowisko przyjmują również WSA, np. WSA w Białymstoku z dnia 8 kwietnia 2022 r., I SA/Bk 16/22, LEX nr 3338594).

**WAŻNE!** Podatnik we wniosku o zastosowanie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych powinien przedstawić opis swojej sytuacji i dowody potwierdzające zasadność przyznania mu ulgi.

Naczelny Sąd Administracyjny przyjmuje, że **orzeczenie o przyznaniu ulgi w spłacie zobowiązań ma charakter uznaniowy**. Organ podatkowy analizuje wniosek podatnika i ocenia jego indywidualną sytuację przez pryzmat przesłanek ustawowych zastosowania ulgi. Oznacza to, że **organ podatkowy może, ale nie musi rozstrzygnąć adekwatnie do treści otrzymanego podania**. Na podstawie art. 67a § 1 o.p.:

„organ podatkowy może zastosować ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych, jeżeli w indywidualnej sprawie w tym przedmiocie ustali i oceni ziszczenie się przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. W przypadku stwierdzenia wymienionych przesłanek organ podatkowy może zastosować ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych, jeżeli podejmie taką decyzję i stanowisko swoje zgodnie z prawem uzasadni, może też jednak odmówić, jeżeli decyzję w tym zakresie, w odniesieniu do indywidualnej sprawy, należycie, wszechstronnie i przekonująco uzasadni. (...) uznanie administracyjne przewidziane w art. 67a § 1 O.p. polega na tym, że organ podatkowy, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, może (ale nie musi) zastosować określoną ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych. W konsekwencji, w przypadku stwierdzenia przesłanki uprawniającej do zastosowania ulgi, zgodna z prawem może być zarówno decyzja pozytywna dla podatnika, jak i decyzja dla niego negatywna. Sedno uznania administracyjnego stanowi zatem luz decyzyjny organu administracji publicznej, w który sąd administracyjny wkraczać nie może” (wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2021 r., III FSK 191/21, LEX nr 3288812).

Rozpoznając wniosek podatnika o przyznanie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, **organ podatkowy musi ważyć dwie wartości**:

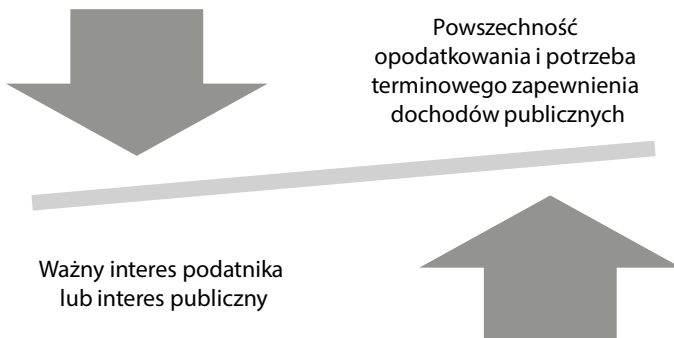
- powszechność opodatkowania i potrzebę terminowego zapewnienia dochodów publicznych oraz
- ważny interes podatnika lub interes publiczny.

Jak trafnie podkreślił np. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi:

„Ustalenie przez organ podatkowy kwestii istnienia przesłanki «interesu publicznego» wiąże się z koniecznością ważenia relacji w dwóch płaszczyznach: jedną płaszczyzną tworzy zasada, jaką jest terminowe płacenie podatków w pełnej wysokości, drugą – wyjątek od zasady, polegający na zastosowaniu indywidualnej ulgi podatkowej. Organ w danym przypadku winien ustalić, co jest korzystniejsze z punktu widzenia interesu publicznego (dochodze-

nie należności, czy też zastosowanie ulgi)” (wyrok WSA w Łodzi z dnia 13 kwietnia 2022 r., I SA/Łd 3/22, LEX nr 3343627).

### Rysunek 10



Źródło: opracowanie własne.

W aktualnym orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że **kryterium ważnego interesu podatkownika nie można ograniczać wyłącznie do sytuacji nadzwyczajnych lub zdarzeń losowych**. Oceniając sytuację podatkownika, należy brać pod uwagę jego normalną sytuację ekonomiczną (tj. dochody oraz wydatki) (tak np. wyrok NSA z dnia 6 lipca 2023 r., III FSK932/22, LEX nr 3594620). „O istnieniu ważnego interesu podatkownika muszą decydować **kryteria zobiektywizowane, zgodne z powszechnie aprobowaną hierarchią wartości, wśród których szczególne znaczenie mają zdrowie, zagrożenie egzystencji, możliwości zarobkowania w celu zdobycia środków**” (wyrok WSA w Kielcach z dnia 7 lipca 2022 r., I SA/Ke 168/22, LEX nr 3372251). Podobnie WSA w Szczecinie przyjmuje, że o spełnieniu kryterium ważnego interesu podatkownika decyduje jego trudna sytuacja finansowa, a nie tylko sytuacje nadzwyczajne (wyrok WSA w Szczecinie z dnia 8 czerwca 2022 r., I SA/Sz 183/22, LEX 3357441). Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie podkreśla dodatkowo, że taka trudna sytuacja finansowo-osobista podatkownika musi mieć charakter wyjątkowy, tj. różniący ją od sytuacji innych podatkowników (wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 marca 2022 r., III SA/Wa 1667/21, LEX nr 3335883). Jak podkreśla ten sam Sąd, zastosowanie ulgi w spłacie zobowiązań „jest zastrzeżone dla sytuacji szczególnie trudnych, gdy ze względu np. na znikome dochody, ciężki stan zdrowia, czy inne względy społeczne, nie jest realnie możliwe wywiązywanie się przez podatkownika z zobowiązania” (wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 marca 2022 r., III SA/Wa 1499/21, LEX nr 3335304). Zapłata zaległości podatkowej kosztem bieżącego utrzymania i posiadanych zobowiązań może bowiem w rezultacie skutkować koniecznością sięgania do środków pomocy społecznej (tak przyjmuje WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 10 lutego 2022 r., I SA/Go 446/21, LEX nr 3315297).

**PRZYKŁAD:** „O przesłance ważnego interesu dłużnika mówić można w razie **znacznego obniżenia zdolności płatniczych** dłużnika spowodowanych zdarzeniem losowym (np. powódź, pożar, kradzież lub **inne zdarzenie uznane za wyjątkowe**), uniemożliwiającego uregulowanie zaległości przez podatkownika, przy równoczesnym uwzględnieniu normalnej sytuacji ekonomicznej podatkownika, wysokości uzyskiwanych przez niego dochodów oraz ponoszonych wydatków. Przesłanki ważnego interesu podatkownika nie można ograniczać tylko do sytuacji nadzwyczajnych” (wyrok WSA w Poznaniu z dnia 4 listopada 2021 r., I SA/Po 408/21, LEX nr 3289254).

**PRZYKŁAD:** „**Ubóstwo**, niebędące zawinionym działaniem podatkownika w postaci niegospodarności czy rozrzutności, stanowi jeden z powodów umożliwiających stwierdzenie występowania w sprawie przesłanki ważnego interesu podatkownika” (wyrok WSA z dnia 6 października 2021 r., I SA/Łd 470/21, LEX nr 3246854).

**PRZYKŁAD:** „Wyjątkowość sytuacji uzasadniającej udzielenie ulgi nie musi wynikać z faktu, że sytuacja wnioskodawcy spowodowana została zdarzeniami losowymi w rodzaju klęsk żywiołowych, kradzieży itp. Wyjątkowość ta może przejawiać się w **bieżącej sytuacji ekonomicznej i rodzinnej podatkownika, wynikając z wy-**

**sokości uzyskiwanych dochodów i ponoszonych wydatków**” (wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 września 2021 r., III SA/Wa 187/21, LEX nr 3232768).

**PRZYKŁAD:** „Obiektywne trudności i brak nadziei na poprawę sytuacji trudno interpretować inaczej, jak istnienie ważnego interesu. Trudno przecież uznać, że **choroby skutkujące niemożnością pełnego funkcjonowania społecznego**, a co za tym idzie – obniżony potencjał zarobkowy – są w jakikolwiek sposób zwinione i zależne od postępowania” (wyrok WSA w Lublinie z dnia 15 września 2021 r., I SA/Lu 112/21, LEX nr 3240703).

**PRZYKŁAD:** „Trudna sytuacja finansowa podatnika, będąca wynikiem niskich poborów i kształtujących się na określonym poziomie racjonalnych wydatków życia codziennego, może wypełniać znamiona przesłanki ważnego interesu podatnika. **Możliwości majątkowe, płatnicze i zarobkowe winny być oceniane również przez pryzmat wieku oraz stanu zdrowia, mogących wpływać bezpośrednio na ich obniżenie**” (wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2021 r., III FSK 67/21, LEX nr 3197202).

### 53 W świetle orzecznictwa sądów administracyjnych **nie spełnia przesłanki ważnego interesu podatnika uzasadniającej zastosowanie ulgi w spłacie zobowiązań**, np.:

- 1) brak zysków z prowadzonej działalności gospodarczej czy poniesienie strat, nawet spowodowane takim zdarzeniem jak pandemia, nie może być automatycznie niwelowane przez umarzanie zaległości podatkowych (wyrok NSA z dnia 23 czerwca 2022 r., III FSK 5094/21, LEX nr 3365852, podobne stanowisko wyraża WSA w Opolu z dnia 6 kwietnia 2022 r., I SA/Op 57/22, LEX nr 3337730, wyrok WSA w Gliwicach z dnia 17 marca 2022 r., I SA/GI 1631/21, LEX nr 3335189);
- 2) zastosowania ulgi nie uzasadnia fakt, że ustawodawca pominął galerie handlowe w aktach prawnych dotyczących tarcz antykrzysowych (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 maja 2022 r., I SA/GI 353/22, LEX nr 3352971);
- 3) sytuacja finansowa dzierżawcy nieruchomości podatnika oraz czasowe obniżenie mu czynszu przez podatnika nie mogą decydować o zastosowaniu ulgi w postaci umorzenia zaległości (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 24 marca 2022 r., I SA/GI 1143/21, LEX nr 3338080);
- 4) jeżeli orzeczenie upadłości konsumenckiej i pandemia Covid-19 nastąpiły po powstaniu zaległości podatkowych, to nie mogły przyczynić się do ich zaistnienia (wyrok WSA w Olsztynie z dnia 1 grudnia 2021 r., I SA/OI 630/21, LEX nr 3278423);
- 5) doświadczenie życiowe uczy, że okoliczności takie jak susza i epidemia wirusa ASF mają wpływ na kondycję finansową gospodarstw rolnych (producentów rolnych), a nie przedsiębiorców zajmujących się sprzedażą produktów przeznaczonych dla rolnictwa (wyrok WSA w Białymstoku z dnia 24 listopada 2021 r., I SA/Bk 514/21, LEX nr 3279107);
- 6) nie można tracić z pola widzenia, że przyznanie ulgi nie może być podyktowane nietrafnością decyzji biznesowych czy też okolicznościami, które wpisują się w ramy typowego ryzyka związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej, w tym problemami z kontrahentami, czy też ze spłatą zaciągniętych kredytów (wyrok WSA w Olsztynie z dnia 18 sierpnia 2021 r., I SA/OI 480/21, LEX nr 3245596);
- 7) skarżący nie uregulował ciężących na nim obowiązków publicznoprawnych z powodu wcześniejszego przeznaczania środków uzyskanych z tytułu sprzedaży lokalu mieszkalnego na inne cele niż zapłata podatku, pomimo obiektywnej możliwości przeznaczenia uzyskanych pieniędzy na zapłatę należnego podatku; brak jest więc przesłanek do przyznania ulgi w postaci umorzenia zaległości podatkowej (wyrok NSA z dnia 29 lipca 2021 r., III FSK 3811/21, LEX nr 3215930).

### 54 Drugie kryterium, którego zaistnienie umożliwia zastosowanie ulg, a więc **kryterium interesu publicznego** wymaga uwzględnienia wartości wspólnych dla całego społeczeństwa: **sprawiedliwości, równości, bezpieczeństwa, zaufania obywateli do organów władzy publicznej** (wyrok NSA z dnia 28 kwietnia 2022 r., III FSK 886/21, LEX nr 3360391). Ponadto sądy administracyjne przyjmują, że przesłankę tę wypeł-



nia także sytuacja, gdy konkretny podatnik jest zmuszony sięgać do środków pomocy państwa (wyrok WSA w Kielcach z dnia 7 lipca 2022 r., I SA/Ke 168/22, LEX nr 3372251). Przesłanki tej nie realizuje zaś subiektywne przekonanie podatnika o konieczności zastosowania ulgi z powodu wysokości daniny (wyrok NSA z dnia 17 maja 2022 r., III FSK 996/21, LEX nr 3356868).

**PRZYKŁAD:** „Sytuacja, w której dochodzenie zaległości spowoduje konieczność sięgania przez np. zwolnionych pracowników podatnika do środków pomocy państwa (zasiłki dla bezrobotnych, pomoc społeczna), nie jest zgodna z interesem publicznym (wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim, z dnia 7 kwietnia 2022 r., I SA/Go 59/22, LEX nr 3339579). Przy tym jednak, nie oznacza to, że przyznanie ulgi w postaci umorzenia zaległości podatkowych może stanowić swoistego rodzaju nagrodę za zapewnienie miejsc pracy i realizację inwestycji na terenie gminy. Ponoszenie przez przedsiębiorcę nakładów na prowadzoną działalność jest ze swej istoty nakierowane na zysk tego przedsiębiorcy, nie zaś na osiągnięcie określonych efektów społecznych, choć i te zazwyczaj występują, niejako przy okazji prowadzonej działalności. (tak wyrok WSA w Łodzi z dnia 26 maja 2021 r., I SA/Łd 231/21, LEX nr 3199390).

W odniesieniu do ulg stosowanych **na wniosek podatnika, który jest przedsiębiorcą**, ustawodawca określa **dotatkowe wymogi**. Zgodnie z art. 67a o.p. ulgi tam wskazane są stosowane z zastrzeżeniem art. 67b o.p. Zgodnie z art. 67b o.p. organ podatkowy na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą może udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w trzech trybach (tak przepisy art. 67b o.p. dzieli np. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie w wyroku z dnia 21 maja 2021 r., I SA/Lu 138/21, LEX nr 3199829):

- 1) ulg, które nie są traktowane jako forma pomocy publicznej;
- 2) ulg w ramach tzw. pomocy *de minimis*, której szczegółowe warunki są określone w przepisach wspólnotowych;
- 3) ulg zaliczanych do pomocy publicznej.

Jak podkreśla się w orzecznictwie, zastosowane w art. 67a § 1 o.p. sformułowanie „z zastrzeżeniem art. 67b”, nie oznacza wyłączenia w stosunku do osób prowadzących działalność gospodarczą, wymogu spełnienia przesłanek udzielenia ulg podatkowych określonych w art. 67a o.p., lecz tworzy swoistą koniunkcję przesłanek udzielenia ulg podatkowych. Użycie przez ustawodawcę w określonym przepisie sformułowania „z zastrzeżeniem” ma skutek taki, że treść normy prawnej odczytuje się przy uwzględnieniu treści innych przepisów, które mogą modyfikować zakres przepisu interpretowanego (wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 lutego 2020 r., I SA/Kr 1218/19, LEX nr 3091987). Oznacza to, że wobec osób prowadzących działalność gospodarczą ulgi mogą być ustanowione, jeżeli spełniona zostanie przesłanka ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego oraz dodatkowe przesłanki wskazane w art. 67b o.p.

Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych dla podatników prowadzących działalność gospodarczą		
<p><b>Ulgi, które nie stanowią pomocy publicznej.</b></p>	<p><b>Ulgi, które stanowią pomoc <i>de minimis</i>.</b></p>	<p><b>Ulgi, które stanowią pomoc publiczną:</b></p>
<p>Są udzielane na zasadach ogólnych, tj. w oparciu o przesłankę ważnego interesu podatnika lub interes publiczny.</p>	<p>Są udzielane w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady <i>de minimis</i>.</p>	<p>a) udzielaną w celu naprawienia szkód wyrządzonych przez klęski żywiołowe lub inne nadzwyczajne zdarzenia,  b) udzielaną w celu zapobieżenia lub likwidacji poważnych zakłóceń w gospodarce o charakterze ponadsektorowym,  c) udzielaną w celu wsparcia krajowych przedsiębiorców działających w ramach przedsięwzięcia gospodarczego podejmowanego w interesie europejskim,  d) udzielaną w celu promowania i wspierania kultury, dziedzictwa narodowego, nauki i oświaty,  e) będącą rekompensatą za realizację usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym powierzonych na podstawie odrębnych przepisów,  f) na szkolenia,  g) na zatrudnienie,  h) na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw,  i) na restrukturyzację,  j) na ochronę środowiska,  k) na prace badawczo-rozwojowe,  l) regionalną,  m) udzielaną na inne przeznaczenia określone na podstawie art. 67b § 6 o.p. przez Radę Ministrów.</p> <p>Są udzielane z uwzględnieniem szeregu wymogów wynikających z przepisów regulujących dopuszczalność tego rodzaju pomocy.</p>

Źródło: opracowanie własne.

Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, które stanowią pomoc publiczną udzielaną w celu naprawienia szkód wyrządzonych przez klęski żywiołowe lub inne nadzwyczajne zdarzenia (art. 67b § 1 pkt 3 lit. a o.p.) mogą być udzielane jako pomoc indywidualna albo w ramach programów pomocowych określonych w odrębnych przepisach. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, które stanowią pomoc publiczną (art. 67b § 1 pkt 3 lit. b–l o.p.):

- a) udzielaną w celu: zapobieżenia lub likwidacji poważnych zakłóceń w gospodarce o charakterze ponadsektorowym, wsparcia krajowych przedsiębiorców działających w ramach przedsięwzięcia gospodarczego podejmowanego w interesie europejskim, promowania i wspierania kultury, dziedzictwa narodowego, nauki i oświaty,
- b) będącą rekompensatą za realizację usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym powierzonych na podstawie odrębnych przepisów,
- c) udzielaną na: szkolenia, zatrudnienie, rozwój małych i średnich przedsiębiorstw, restrukturyzację, ochronę środowiska, prace badawczo-rozwojowe, oraz
- d) regionalną

mogą być udzielane jako pomoc indywidualna zgodna z programami rządowymi lub samorządowymi albo udzielane w ramach programów pomocowych określonych w odrębnych przepisach.

Na podstawie art. 67b § 6 o.p. Rada Ministrów może określić, w drodze rozporządzeń, inne niż określone w art. 67a § 1 pkt 3 lit. a–l o.p., przeznaczenia pomocy udzielanej w formie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a o.p., oraz szczegółowe warunki udzielania tych ulg dla określonych przez Radę Ministrów przeznaczeń wraz ze wskazaniem przypadków, w których ulgi udzielane są jako pomoc indywidualna, mając na uwadze dopuszczalność i warunki udzielania pomocy państwa określone w przepisach prawa wspólnotowego.

Wśród ulg w spłacie zobowiązań podatkowych przyznawanych na wniosek podatnika znajdują się **ulgi o zróżnicowanym charakterze**. Do ulg, które służą odciążeniu podatnika i jednocześnie prowadzą do realizacji zobowiązania należą **odroczenie terminu płatności podatku** lub zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetkami od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek oraz **rozłożenie zapłaty**

na raty podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetkami od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek. Ulgą, która w efekcie prowadzi do nieefektywnego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, jest **umorzenie** w całości lub w części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej. Umorzenie zaległości podatkowej powoduje również umorzenie odsetek za zwłokę w całości lub w takiej części, w jakiej została umorzona zaległość podatkowa. Umorzenie jest ulgą najdalej idącą. Uwalnia ona podatnika od ciężaru podatkowego i powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego bez zaspokojenia wierzyciela (art. 59 § 1 pkt 8 o.p.). W orzecznictwie przyjmuje się, że:

„Przyznanie ulgi w postaci umorzenia należności publicznoprawnych powinno być rozpatrywane **po wyczerpaniu możliwości uregulowania zobowiązania innymi sposobami**. Umorzenie należności oznaczałoby bowiem całkowitą i nieodwracalną rezygnację Skarbu Państwa z należnych mu środków, zatem podejmując decyzję o umorzeniu należności organ podatkowy musi mieć pewność, iż wszelkie próby odzyskania należnych Skarbowi Państwa zobowiązań, również w trybie egzekucji administracyjnej – okazały się bezskuteczne i nie ma żadnych szans na uregulowanie przez podatnika zaległych zobowiązań” (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 25 stycznia 2022 r., I SA/Gd 1137/21, LEX nr 3304226).

Jeśli zaś chodzi o ulgi prowadzące do zaspokojenia wierzyciela, to te powinny być **uwarunkowane możliwością skorzystania z nich przez podatnika**. W orzecznictwie przyjmuje się, że:

„Decyzja o rozłożeniu podatku na raty powinna uwzględniać możliwości płatnicze podatnika. W przeciwnym razie ulga ta będzie pozorna i w sposób oczywisty niemożliwa do zrealizowania, co narusza art. 121 § 1, art. 122 i 124 o.p. Powyższe oznacza, iż organy podatkowe winny wydać decyzję negatywną także wówczas, gdy sytuacja materialna podatnika nie stwarza możliwości wywiązania się z decyzji ratalnej, czyli – innymi słowy – podatnik nie będzie w stanie uregulować zaległości podatkowej zgodnie z warunkami nakreślonymi w decyzji. Natomiast sama trudna sytuacja materialna, nie może stanowić jedynej przesłanki do zastosowania wnioskowanego przywileju podatkowego” (tak wyrok WSA w Krakowie z dnia 4 marca 2020 r., I SA/Kr 34/20, LEX nr 3020109).

**WAŻNE!** Od dnia 25 marca 2024 r. na podstawie art. 67da o.p. (artykuł dodany na podstawie art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 9 marca 2023 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. poz. 556) w razie niedotrzymania terminu płatności odroczonego podatku lub zaległości podatkowej bądź terminu płatności którejkolwiek z rat, na jakie zostały rozłożone podatek lub zaległość podatkowa, następuje z mocy prawa wygaśnięcie decyzji o:

- 1) odroczeniu terminu płatności podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę – w całości;
- 2) rozłożeniu na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej – w części dotyczącej raty niezapłaconej w terminie płatności.

W razie niedotrzymania terminu płatności trzech rat, na jakie zostały rozłożone podatek lub zaległość podatkowa, następuje z mocy prawa wygaśnięcie decyzji o rozłożeniu na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej w zakresie wszystkich niezapłaconych rat.

Zasady powyższe stosuje się odpowiednio do odroczonego lub rozłożonego na raty należności płatników lub inkasentów, odsetek od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek, należności przypadających od spadkobierców podatnika lub płatnika oraz osób trzecich.

## C. Umorzenie zaległości podatkowej z urzędu

**Jedyną ulgą podatkową stosowaną z urzędu jest umorzenie zaległości podatkowej.** Uprawnienie organu podatkowego w tym zakresie wynika z art. 67d o.p. Uprawnienie to dotyczy wyłącznie zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej. Nie dotyczy zaś podatku. Podkreślić należy, że art. 67d o.p. wprowadza **uprawnienie, a nie obowiązek organu podatkowego**. Organ może, ale nie musi w wymienionych w tym przepisie okolicznościach umorzyć zaległość podatkową.

**WAŻNE!** Organ podatkowy może z urzędu umorzyć wyłącznie zaległość podatkową, czyli podatek, którego termin płatności już upłynął.

W orzecznictwie podkreśla się wyjątkowy charakter tego uprawnienia organów podatkowych. Tak np. WSA we Wrocławiu podkreśla, że ustawodawca „wprowadził możliwość umarzenia zaległości podatkowych oraz opłat prolongacyjnych z urzędu z uwagi na duże trudności i brak uzasadnienia ekonomicznego w realizacji należności o niewielkich kwotach, a przy tym mało realnych szansach na ich wyegzekwowanie. (...) Chcąc uniknąć trudności z pobieraniem nieściągalnych zobowiązań, ustawodawca zdecydował się na umarzenie tych zaległości bez wniosku podatnika, na mocy decyzji organu podatkowego” (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 2 kwietnia 2009 r., III SA/Wr 571/08, LEX nr 529523).

Organ podatkowy może z urzędu udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a § 1 pkt 3 o.p., tj. **umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną**, jeżeli:

- 1) zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne;
- 2) kwota zaległości podatkowej nie przekracza pięciokrotnej wartości kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym;
- 3) kwota zaległości podatkowej nie została zaspokojona w zakończonym lub umorzonym postępowaniu likwidacyjnym lub upadłościowym albo sąd oddalił wniosek o ogłoszenie upadłości (decyzję umarzającą zaległość podatkową pozostawia się w aktach sprawy, stosuje się odpowiednio do umarzenia zaległości płatnika lub inkasenta); organ podatkowy może umorzyć zaległość podatkową, jeżeli umorzenie nie będzie stanowiło pomocy publicznej lub będzie stanowiło pomoc *de minimis* w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady *de minimis*;
- 4) podatnik zmarł, nie pozostawiając żadnego majątku lub pozostawił ruchomości niepodlegające egzekucji na podstawie odrębnych przepisów albo pozostawił przedmioty codziennego użytku domowego, których łączna wartość nie przekracza kwoty 5000 zł, i jednocześnie brak jest spadkobierców innych niż Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego oraz nie ma możliwości orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej (decyzję umarzającą zaległość podatkową pozostawia się w aktach sprawy, stosuje się odpowiednio do umarzenia zaległości płatnika lub inkasenta).

**WAŻNE!** Katalog przesłanek umorzenia zaległości podatkowej z urzędu jest zamknięty. Żadne inne okoliczności nie mogą stanowić podstawy do umorzenia zaległości podatkowej z urzędu.

## D. Opłata prolongacyjna

57

Zastosowanie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w formie:

- 1) odroczenia terminu płatności podatku,
- 2) rozłożenia zapłaty podatku na raty,
- 3) odroczenia zapłaty lub rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetkami od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek

**wiąże się z powstaniem obowiązku z tytułu opłaty prolongacyjnej (art. 57 o.p.).** Na podstawie art. 57 § 8 o.p. dotyczy to również odroczonej lub rozłożonej na raty należności płatników lub inkasentów, następców prawnych oraz osób trzecich.

Obowiązek z tytułu opłaty prolongacyjnej jest zróżnicowany ze względu na rodzaj podatku: podatek państwowy i samorządowy.

Zasady naliczania opłaty prolongacyjnej dotyczącej podatków stanowiących dochód budżetu państwa reguluje art. 57 § 1–6 o.p. Na podstawie art. 57 o.p. w decyzji wydanej na podstawie art. 67a § 1 pkt 1 lub 2 o.p., doty-

**czącej podatków stanowiących dochód budżetu państwa, organ podatkowy ustala opłatę prolongacyjną od kwoty podatku lub zaległości podatkowej. Podkreślić należy, że opłata prolongacyjna jest naliczana „od kwoty podatku lub zaległości podatkowej”. Brak jest więc podstaw do pobierania opłaty od odsetek za zwłokę. Jeżeli zatem organ podatkowy wydaje decyzję rozkładającą zaległość podatkową wraz z odsetkami na raty, opłata powinna być naliczona jedynie od kwoty zaległości podatkowej, z pominięciem odsetek (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13 lutego 2007 r., I SA/Gd 988/09, www.nsa.gov.pl).**

Stawka opłaty prolongacyjnej jest równa obniżonej stawce odsetek za zwłokę. Wysokość opłaty prolongacyjnej oblicza się przy zastosowaniu stawki opłaty prolongacyjnej obowiązującej w dniu wydania decyzji.

**WAŻNE!** Nie ustala się opłaty prolongacyjnej, gdy przyczyną wydania decyzji o uldze były klęska żywiołowa lub wypadek losowy (art. 57 § 5 o.p.).

**PRZYKŁAD:** Za wypadek losowy, o którym mowa w art. 57 o.p., nie można uznać choroby męża podatniczki, która trwa co najmniej od 10 lat (wyrok NSA w Katowicach z dnia 31 października 2002 r., I SA/Ka 1231/00, POP 2003, nr 3, poz. 60).

**WAŻNE!** Organ podatkowy może odstąpić od ustalenia opłaty prolongacyjnej, jeżeli wydanie decyzji o uldze następuje w związku z postępowaniem układowym lub na podstawie odrębnych ustaw (art. 57 § 6 o.p.).

**W odniesieniu do podatków lokalnych,** zgodnie z art. 57 § 7 o.p. rada gminy, rada powiatu oraz sejmik województwa **może wprowadzić opłatę prolongacyjną** z tytułu rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności podatków oraz zaległości podatkowych stanowiących dochód odpowiednio – gminy, powiatu lub województwa. Oznacza to, że od decyzji wskazanych organów lokalnych zależy, czy w związku z udzieleniem ulgi z tytułu podatków lokalnych będzie pobierana opłata prolongacyjna. Ważne jest przy tym, że decyzja rady gminy ogranicza się jedynie do samej kwestii wprowadzenia opłaty prolongacyjnej. Rada gminy nie dysponuje zaś uprawnieniami do wprowadzenia innych warunków pobrania opłaty, czy zaniechania pobrania lub zwolnienia od wprowadzonego obowiązku (wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 10 września 2020 r., I SZ/Rz 459/20, LEX nr 3057148).

W art. 58 o.p. minister właściwy do spraw finansów publicznych uzyskał upoważnienie do określenia, w drodze rozporządzenia, szczegółowych zasad naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej. Rozporządzeniem wydanym na podstawie tego upoważnienia jest 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).

#### Orzecznictwo:

- wyrok NSA z dnia 17 marca 2022 r., III FSK 4800/21, LEX nr 3343988 („Uznaniowa ulga podatkowa jest instytucją o charakterze nadzwyczajnym (wyjątkowym). Wspomniane rozwiązanie wszelkich należności publicznoprawnych. Ulgi podatkowe są wyjątkiem oraz istotnym odstępstwem od zasady powszechności i równości opodatkowania. W związku z takim charakterem ulg podatkowych oraz faktem, że udzielanie ulg w spłacie podatków traktowane jest, co do zasady, jako jedna z form pomocy udzielanej przez państwo, pomoc taka dopuszczalna jest w ściśle określonych w przepisach prawa sytuacjach”);
- wyrok WSA w Kielcach z dnia 7 lipca 2022 r., I SA/Ke 168/22, LEX nr 3372251 („Zastosowanie ulgi jest instytucją o charakterze wyjątkowym, bowiem zasadą jest terminowe płacenie wszelkich należności publicznoprawnych. Ulgi podatkowe są wyjątkiem oraz istotnym odstępstwem od zasady powszechności i równości opodatkowania. W związku z takim charakterem ulg podatkowych oraz faktem, że udzielanie ulg w spłacie podatków traktowane jest, co do zasady, jako jedna z form pomocy udzielanej przez państwo, pomoc taka dopuszczalna jest w ściśle określonych w przepisach prawa sytuacjach”);
- wyrok WSA w Lublinie z dnia 3 listopada 2021 r., I SA/Lu 433/21, LEX nr 3253411 („Uwzględnienie istnienia przesłanki interesu publicznego i rzetelne procedowanie co do wniosku podatnika nie może być postrzegane jako «akt łaski», ale musi być efektem rzetelnej oceny, co w ustalonych realiach stanu faktycznego będzie z punktu widzenia społecznego korzystniejsze: zastosowanie ulgi, czy też odmowa uwzględnienia żądania strony”);

- wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 czerwca 2022 r., I SA/Gd 297/22, LEX nr 3362070 („Żądanie umorzenia zaległości podatkowej (odsetek za zwłokę) podatnik może zgłosić wtedy, gdy zaległość ta (odsetki za zwłokę) istnieje. Oznacza to, że w momencie złożenia wniosku o umorzenie zaległości zobowiązanie podatkowe musi się już przekształcić w zaległość podatkową wskutek niezapłacenia podatku w terminie i zarazem w dacie tej nie może jeszcze dojść do wygaśnięcia zobowiązania wskutek zaistnienia któregokolwiek ze zdarzeń określonych w art. 59 § 1 o.p.”);
- wyrok WSA w Poznaniu z dnia 22 marca 2012 r., I SA/Po 882/11, LEX nr 1137190 („Zgodnie z treścią art. 67c § 1 o.p., przepisy art. 67a § 1 pkt 1 i 2 o.p. oraz art. 67b o.p. stosuje się odpowiednio do należności przypadających od płatników lub inkasentów. Oznacza to, że należności obciążające płatników i inkasentów mogą być rozkładane jedynie na raty, istnieje także możliwość odroczenia terminu ich płatności, nie mogą być umarzone”);
- wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 lutego 2022 r., VII SA/Wa 2216/21, LEX nr 3354824 („Użyte w art. 67a § 1 o.p. zwroty normatywne «ważny interes podatnika» oraz «interes publiczny» nie mają stałego zakresu treści. Jest to zespół ogólnie zarysowanych celów, które należy uwzględnić w procesie stosowania prawa i odnosić do indywidualnej sytuacji podatnika występującego z wnioskiem o umorzenie zaległości podatkowych. Zwroty te są klauzulami generalnymi, odsyłającymi do ocen pozaprawnych”);
- wyrok NSA z dnia 21 czerwca 2022 r., III FSK 5054/21, LEX nr 3371089 („W sprawach ulg i zwolnień uznaniowych udzielanych na podstawie art. 67 o.p. ciężar udowodnienia okoliczności, na które powołuje się wnioskodawca w swoim wniosku, spoczywa na samym zainteresowanym. Wnioskodawca bowiem, wskazując na przeszkody w zakresie możliwości uiszczenia podatku, najczęściej sam dysponuje odpowiednimi dowodami, mogącymi potwierdzić określone fakty. Również ze względów fiskalnych (ponoszonych kosztów przez administrację) nie ma powodów, aby ciężar udowodnienia, tzn. potwierdzenia, czy zaprzeczenia sytuacji opisywanej przez wnioskodawcę, musiał obciążać wyłączne organy podatkowe”);
- wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2022 r., III FSK 471/21, LEX nr 3349194 („W interesie podatnika, inicjującego postępowanie podatkowe w sprawie regulowanej art. 67a § 1 o.p., powinno być podanie wszelkich okoliczności uzasadniających uwzględnienie jego żądania. Powinien podjąć starania, by wniosek, jak i przedkładane organowi dowody, którymi organ nie dysponuje, przedstawiały zupełny i aktualny obraz jego sytuacji, a w razie powzięcia wątpliwości co do rzetelności wniosku, wykazać chęć współpracy i inicjatywę w ustaleniu jego rzeczywistej sytuacji majątkowej i osobistej”);
- wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2021 r., III FSK 191/21, LEX nr 3288812 („organ podatkowy może zastosować ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych, jeżeli w indywidualnej sprawie w tym przedmiocie ustali i oceni ziszczenie się przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. W przypadku stwierdzenia wymienionych przesłanek organ podatkowy może zastosować ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych, jeżeli podejmie taką decyzję i stanowisko swoje zgodnie z prawem uzasadni, może też jednak odmówić, jeżeli decyzję w tym zakresie, w odniesieniu do indywidualnej sprawy, należy uznać za niesłuszną i przekonująco uzasadni. (...) uznanie administracyjne przewidziane w art. 67a § 1 O.p. polega na tym, że organ podatkowy, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, może (ale nie musi) zastosować określoną ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych. W konsekwencji, w przypadku stwierdzenia przesłanki uprawniającej do zastosowania ulgi, zgodna z prawem może być zarówno decyzja pozytywna dla podatnika, jak i decyzja dla niego negatywna. Sedno uznania administracyjnego stanowi zatem ludzki decyzyjny organu administracji publicznej, w który sąd administracyjny wkraczać nie może”);
- wyrok WSA w Łodzi z dnia 13 kwietnia 2022 r., I SA/Łd 3/22, LEX nr 3343627 („Ustalenie przez organ podatkowy kwestii istnienia przesłanki «interesu publicznego» wiąże się z koniecznością ważenia relacji w dwóch płaszczyznach: jedną płaszczyznę tworzy zasada, jaką jest terminowe płacenie podatków w pełnej wysokości, drugą – wyjątek od zasady, polegający na zastosowaniu indywidualnej ulgi podatkowej. Organ w danym przypadku winien ustalić, co jest korzystniejsze z punktu widzenia interesu publicznego (dochodzenie należności, czy też zastosowanie ulgi)”);
- wyrok WSA w Kielcach z dnia 7 lipca 2022 r., I SA/Ke 168/22, LEX nr 3372251 („Ustawowym obowiązkiem organów podatkowych jest wykorzystanie wszelkich dostępnych środków odzyskiwania zaległości podatkowych. Zatem w sytuacji, gdy organ dostrzega takie możliwości, to podjęte negatywne dla wnioskodawcy rozstrzygnięcie, nie może być uważane za dowolne”);
- wyrok WSA w Szczecinie z dnia 8 czerwca 2022 r., I SA/Sz 183/22, LEX 3357441 („Przesłanki ważnego interesu podatnika nie można ograniczać tylko do sytuacji nadzwyczajnych i nie może być utożsamiany wyłącznie z wydarzeniem nadzwyczajnym i losowym. Trudna sytuacja finansowa również może uzasadniać umorzenie zaległości podatkowej”);
- wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 marca 2022 r., III SA/Wa 1667/21, LEX nr 3335883 („Dla uznania zaistnienia «ważnego interesu podatnika» nie wystarczy ustalenie trudnej sytuacji finansowo-osobistej – sytuacja ta musi mieć ona charakter wyjątkowy, jawnie różniący ją od sytuacji innych podatników. Ważny interes podatnika należy rozpatrywać przy uwzględnieniu nie tylko osiągniętych dochodów, ale także posiadanego majątku, który może stanowić zabezpieczenie spłaty zobowiązań”);
- wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 10 lutego 2022 r., I SA/Go 446/21, LEX nr 3315297 („Nie można ograniczać możliwości przyznania ulgi do sytuacji, w której wystąpiły wyjątkowe okoliczności, jak zdarzenia losowe obniżające znacznie lub całkowicie możliwości płatnicze lub pogarszające sytuację materialną podatnika, która miałaby zagrażać jego egzystencji. Za istotną okoliczność z punktu widzenia interesu publicznego należy uznać także taką sytuację, w której na skutek zapłaty podatku nastąpi pogorszenie sytuacji materialnej strony ubiegającej się o ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych. Zapłata zaległości podatkowej kosztem bieżącego utrzymania i posiadanych zobowiązań może bowiem w rezultacie skutkować koniecznością sięgania do środków pomocy społecznej”);
- wyrok WSA w Poznaniu z dnia 4 listopada 2021 r., I SA/Po 408/21, LEX nr 3289254 („O przesłance ważnego interesu dłużnika mówić można w razie znacznego obniżenia zdolności płatniczych dłużnika spowodowanych zdarzeniem losowym (np. powódź, pożar, kradzież lub inne zdarzenie uznane za wyjątkowe), uniemożliwiającego uregulowanie zaległości przez podatnika, przy równoczesnym uwzględnieniu normalnej sytuacji ekonomicznej podatnika, wysokości uzyskiwanych przez niego dochodów oraz ponoszonych wydatków. Przesłanki ważnego interesu podatnika nie można ograniczać tylko do sytuacji nadzwyczajnych”);

- wyrok WSA z dnia 6 października 2021 r., I SA/Łd 470/21, LEX nr 3246854 („Ubóstwo, niebędące zawinionym działaniem podatnika w postaci niegospodarności czy rozrzutności, stanowi jeden z powodów umożliwiających stwierdzenie występowania w sprawie przesłanki ważnego interesu podatnika”);
- wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 września 2021 r., III SA/Wa 187/21, LEX nr 3232768 („Wyjątkowość sytuacji uzasadniającej udzielenie ulgi nie musi wynikać z faktu, że sytuacja wnioskodawcy spowodowana została zdarzeniami losowymi w rodzaju klęsk żywiołowych, kradzieży itp. Wyjątkowość ta może przejawiać się w bieżącej sytuacji ekonomicznej i rodzinnej podatnika, wynikając z wysokości uzyskiwanych dochodów i ponoszonych wydatków”);
- wyrok WSA w Lublinie z dnia 15 września 2021 r., I SA/Lu 112/21, LEX nr 3240703 („Obiektywne trudności i brak nadziei na poprawę sytuacji trudno interpretować inaczej, jak istnienie ważnego interesu. Trudno przecież uznać, że choroby skutkujące niemożnością pełnego funkcjonowania społecznego, a co za tym idzie – obniżony potencjał zarobkowy – są w jakikolwiek sposób zawinione i zależne od postępowania”);
- wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2021 r., III FSK 67/21, LEX nr 3197202 („Trudna sytuacja finansowa podatnika, będąca wynikiem niskich poborów i kształtujących się na określonym poziomie racjonalnych wydatków życia codziennego, może wypełniać znamiona przesłanki ważnego interesu podatnika. Możliwości majątkowe, płatnicze i zarobkowe winny być oceniane również przez pryzmat wieku oraz stanu zdrowia, mogących wpływać bezpośrednio na ich obniżenie”);
- wyrok NSA z dnia 23 czerwca 2022 r., III FSK 5094/21, LEX nr 3365852 („Brak zysków z prowadzonej działalności gospodarczej czy poniesienie strat, nawet spowodowane takim zdarzeniem jak pandemia, nie może być automatycznie niwelowane przez umarzenie zaległości podatkowych”);
- wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 maja 2022 r., I SA/GI 353/22, LEX nr 3352971 („Pominięcie przez ustawodawcę galerii handlowych w wydanych aktach dotyczących tarcz antykrzysowych dla poszczególnych podmiotów gospodarczych nie stanowi argumentu, dla którego ciężary finansowe mają przejmować inne podmioty (tu: j.s.t.)”);
- wyrok WSA w Gliwicach z dnia 24 marca 2022 r., I SA/GI 1143/21, LEX nr 3338080 („Sytuacja finansowa dzierżawcy nieruchomości podatnika oraz czasowe obniżenie mu czynszu przez podatnika nie mogą decydować o zastosowaniu ulgi w postaci umorzenia zaległości”);
- wyrok WSA w Olsztynie z dnia 1 grudnia 2021 r., I SA/OI 630/21, LEX nr 3278423 („Jeżeli orzeczenie upadłości konsumpcyjnej i pandemia Covid-19 nastąpiły po powstaniu zaległości podatkowych, to nie mogły przyczynić się do ich zaistnienia”);
- wyrok WSA w Białymstoku z dnia 24 listopada 2021 r., I SA/Bk 514/21, LEX nr 3279107 („Doświadczenie życiowe uczy, że okoliczności takie jak susza i epidemia wirusa ASF mają wpływ na kondycję finansową gospodarstw rolnych (producentów rolnych), a nie przedsiębiorców zajmujących się sprzedażą produktów przeznaczonych dla rolnictwa”);
- wyrok WSA w Olsztynie z dnia 18 sierpnia 2021 r., I SA/OI 480/21, LEX nr 3245596 („Nie można tracić z pola widzenia, że przyznanie ulgi nie może być podyktowane nietrafnością decyzji biznesowych czy też okolicznościami, które wpisują się w ramy typowego ryzyka związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej, w tym problemami z kontrahentami, czy też ze spłatą zaciągniętych kredytów”);
- wyrok NSA z dnia 29 lipca 2021 r., III FSK 3811/21, LEX nr 3215930 („Skarżący nie uregulował cięższych na nim obowiązków publicznoprawnych z powodu wcześniejszego przeznaczenia środków uzyskanych z tytułu sprzedaży lokalu mieszkalnego na inne cele niż zapłata podatku, pomimo obiektywnej możliwości przeznaczenia uzyskanych pieniędzy na zapłatę należnego podatku. Brak jest więc przesłanek do przyznania ulgi w postaci umorzenia zaległości podatkowej”);
- wyrok NSA z dnia 28 kwietnia 2022 r., III FSK 886/21, LEX nr 3360391 („Za «interes publiczny» należy uznać respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, takich jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy publicznej”);
- wyrok WSA w Kielcach z dnia 7 lipca 2022 r., I SA/Ke 168/22, LEX nr 3372251 („Ustawowym obowiązkiem organów podatkowych jest wykorzystanie wszelkich dostępnych środków odzyskiwania zaległości podatkowych. Zatem w sytuacji, gdy organ dostrzega takie możliwości, to podjęte negatywne dla wnioskodawcy rozstrzygnięcie, nie może być uważane za dowolne”);
- wyrok NSA z dnia 17 maja 2022 r., III FSK 996/21, LEX nr 3356868 („Nie można utożsamiać przesłanki interesu publicznego z subiektywnym przekonaniem strony o konieczności umorzenia (odroczenia lub rozłożenia na raty) opłaty legalizacyjnej z uwagi na jej wysokość”);
- wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim, z dnia 7 kwietnia 2022 r., I SA/Go 59/22, LEX nr 3339579 („Istnienia przesłanki interesu publicznego nie można wiązać wyłącznie z obowiązkiem ponoszenia przez podatników ciężarów publicznych, ani też uzależniać jej ziszczenie od nadzwyczajnych okoliczności powstania zaległości podatkowej. W interesie całego społeczeństwa jest bowiem ochrona miejsc pracy. Sytuacja, w której dochodzenie zaległości spowoduje konieczność sięgania przez np. zwolnionych pracowników podatnika do środków pomocy państwa (zasiłki dla bezrobotnych, pomoc społeczna), nie jest zgodna z interesem publicznym”);
- wyrok WSA w Łodzi z dnia 26 maja 2021 r., I SA/Łd 231/21, LEX nr 3199390 („Przyznanie ulgi w postaci umorzenia zaległości podatkowych nie może stanowić swoistego rodzaju nagrody za zapewnienie miejsc pracy i realizację inwestycji na terenie gminy. Ponoszenie przez przedsiębiorcę nakładów na prowadzoną działalność jest ze swej istoty nakierowane na zysk tego przedsiębiorcy, nie zaś na osiągnięcie określonych efektów społecznych, choć i te zazwyczaj występują, niejako przy okazji prowadzonej działalności”);
- wyrok WSA w Lublinie z dnia 21 maja 2021 r., I SA/Lu 138/21, LEX nr 3199829 („Art. 67b o.p. wskazuje na trzy tryby udzielania przedsiębiorcom ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, tj. dotyczących: – ulg, które nie są traktowane jako forma pomocy publicznej (ich udzielanie odbywa się w oparciu o ogólne przesłanki przyznawania ulg wszystkim podatnikom, tj. «ważny interes podatnika» lub «interes publiczny»); – ulg w ramach tzw. pomocy *de minimis*, której szczegółowe warunki są określone w przepisach wspólnotowych; – ulg zaliczanych do pomocy publicznej (przyznawane są z uwzględnieniem szeregu wymogów wynikających z przepisów regulujących dopuszczalność tego rodzaju pomocy)”);

- wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 lutego 2020 r., I SA/Kr 1218/19, LEX nr 3091987 („Użyte w art. 67a § 1 o.p. sformułowanie «z zastrzeżeniem art. 67b», nie oznacza wyłączenia w stosunku do osób prowadzących działalność gospodarczą, wymogu spełnienia przesłanek udzielenia ulg podatkowych określonych w art. 67a o.p., lecz tworzy swoistą koniunkcję przesłanek udzielenia ulg podatkowych. Użycie przez ustawodawcę w określonym przepisie sformułowania «z zastrzeżeniem» ma skutek taki, że treść normy prawnej, odczytuje się przy uwzględnieniu treści innych przepisów, które mogą modyfikować zakres przepisu interpretowanego”);
- wyrok WSA w Gdańsku z dnia 25 stycznia 2022 r., I SA/Gd 1137/21, LEX nr 3304226 („Przyznanie ulgi w postaci umorzenia należności publicznoprawnych powinno być rozpatrywane po wyczerpaniu możliwości uregulowania zobowiązania innymi sposobami. Umorzenie należności oznaczałoby bowiem całkowitą i nieodwracalną rezygnację Skarbu Państwa z należnych mu środków, zatem podejmując decyzję o umorzeniu należności organ podatkowy musi mieć pewność, iż wszelkie próby odzyskania należnych Skarbowi Państwa zobowiązań, również w trybie egzekucji administracyjnej – okazały się bezskuteczne i nie ma żadnych szans na uregulowanie przez podatnika zaległych zobowiązań”);
- wyrok WSA w Krakowie z dnia 4 marca 2020 r., I SA/Kr 34/20, LEX nr 3020109 („Decyzja o rozłożeniu podatku na raty powinna uwzględniać możliwości płatnicze podatnika. W przeciwnym razie ulga ta będzie pozorna i w sposób oczywisty niemożliwa do zrealizowania, co narusza art. 121 § 1, art. 122 i art. 124 o.p. Powyższe oznacza, iż organy podatkowe winny wydać decyzję negatywną także wówczas, gdy sytuacja materialna podatnika nie stwarza możliwości wywiązania się z decyzji ratalnej, czyli – innymi słowy – podatnik nie będzie w stanie uregulować zaległości podatkowej zgodnie z warunkami określonymi w decyzji. Natomiast sama trudna sytuacja materialna, nie może stanowić jedynej przesłanki do zastosowania wnioskowanego przywileju podatkowego”);
- wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 2 kwietnia 2009 r., III SA/Wr 571/08, LEX nr 529523 („Wprowadzenie możliwości umarzania zaległości podatkowych oraz opłat prolongacyjnych z urzędu spowodowane było dużymi trudnościami i brakiem uzasadnienia ekonomicznego w realizacji należności o niewielkich kwotach, a przy tym mało realnych szansach na ich wyegzekwowanie. Takie zaległości figurowały w dokumentacji organów podatkowych przez wiele lat, «czekając» na upływ okresu przedawnienia. Chcąc uniknąć trudności z pobieraniem nieściągalnych zobowiązań, ustawodawca zdecydował się na umarzanie tych zaległości bez wniosku podatnika, na mocy decyzji organu podatkowego. Decyzja ta ma również charakter uznaniowy. Organ podatkowy może, ale nie musi, umorzyć zaległości w czterech przypadkach wymienionych w analizowanym przepisie”);
- wyrok NSA w Katowicach z dnia 31 października 2002 r., I SA/Ka 1231/00, POP 2003, nr 3, poz. 60 („Za wypadek losowy, o którym mowa w art. 57 Ordynacji podatkowej, nie można uznać choroby męża podatniczki, która trwa co najmniej od 10 lat”);
- wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 10 września 2020 r., I SZ/Rz 459/20, LEX nr 3057148 („Upoważnienie wynikające z art. 57 § 7 o.p. uprawnia gminy jedynie do podjęcia normatywnej decyzji, czy w sprawach podatków stanowiących dochód gminy udzielając ulg pobierać opłatę prolongacyjną i w jakiej wysokości. Powołany przepis nie pozwala na wprowadzenie żadnych innych warunków, tak jako warunku pobrania opłaty, jak i zaniechania pobrania lub zwolnienia od wprowadzonego obowiązku”).

## 7. Zaniechanie poboru podatku i zwolnienie płatników z obowiązku pobrania podatku

### A. Zaniechanie poboru podatku

58

Zaniechanie poboru podatku jest szczególną instytucją z zakresu ogólnego prawa podatkowego uregulowaną w art. 22 o.p. Zaniechanie poboru podatku w efekcie **prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego bez zaspokojenia wierzyciela** – tj. do wygaśnięcia nieefektywnego (art. 59 § 1 pkt 5 o.p.). Na podstawie art. 9 u.p.d.o.f., dochód, od którego na podstawie art. 22 o.p. zaniechano poboru podatku nie podlega opodatkowaniu w PIT.

Zgodnie z art. 22 § 1 pkt 1 o.p. minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, w **przypadkach uzasadnionych interesem publicznym lub ważnym interesem podatników zaniechać w całości lub w części poboru podatków**, określając rodzaj podatku, okres, w którym następuje zaniechanie, i grupy podatników, których dotyczy zaniechanie.

Zaniechanie poboru **dotyczy wyłącznie podatków**. Zgodnie z wykładnią językową przedmiotowego przepisu, zaniechanie poboru **nie może obejmować zaległości podatkowej**. W tym kontekście wskazać warto na rozgraniczenie dwóch różnych instytucji, tj. zaniechania poboru podatku i umorzenia zaległości podatkowej. Nieefektywne wygaśnięcie zobowiązania podatkowego może nastąpić poprzez zaniechanie poboru podatku na podstawie art. 59 § 1 pkt 5 o.p. w związku z art. 22 § 1 pkt 1 o.p. Jeśli zaś termin płatności podatku upłynął i podatek do zapłaty staje się zaległością podatkową, wówczas instytucja zaniechania poboru podatku nie



znajdzie zastosowania. Nieefektywne wygaśnięcie zaległości podatkowej możliwe będzie zaś w trybie umorzenia zaległości (art. 59 § 1 pkt 5 o.p. w związku z art. 67a § 1 pkt 3 o.p.).

**WAŻNE!** Ordynacja podatkowa przewiduje możliwość zaniechania poboru podatku, ale nie dopuszcza zaniechania poboru zaległości podatkowej.

Kompetencje w zakresie zaniechania poboru podatku ma **wyłącznie minister właściwy do spraw finansów publicznych**. Zaniechania poboru podatku może nastąpić wyłącznie w drodze aktu powszechnie obowiązującego, tj. rozporządzenia. Nie ma więc ono charakteru indywidualnego. Dotyczy rodzajów podatków i grup podatników i płatników, a nie indywidualnie wskazanego podatnika. Upnień w tym zakresie nie posiadają więc organy podatkowe wydające decyzje administracyjne, czyli akty zindywidualizowane, adresowane do konkretnie oznaczonego podatnika (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 lutego 2018 r., I SA/GI 859/17, LEX nr 2458225). Pamiętać należy również, że minister finansów nie ma obowiązku wydawania rozporządzenia w tej kwestii oraz, że nie działa on na wniosek, lecz z urzędu. W związku z tym bezprzedmiotowe jest żądanie skierowane do niego o wydanie takiego rozporządzenia. Rozporządzenie jest aktem ogólnym i generalnym, i dlatego nie może rozstrzygać sprawy zaniechania poboru podatku konkretnego podatnika (wyrok NSA z dnia 22 maja 2009 r., II FSK 88/08, LEX nr 549455).

Uprawnienie ministra właściwego do spraw finansów publicznych aktualizują przesłanki: **uzasadnionego interesu publicznego lub ważnego interesu podatników**.

Rozporządzenie w sprawie zaniechania poboru podatku dotyczące podatników prowadzących działalność gospodarczą, którzy w wyniku zaniechania poboru podatku staną się beneficjentami pomocy w rozumieniu przepisów o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, stanowiące pomoc publiczną, zawiera dodatkowo program pomocowy, określający przeznaczenie i warunki dopuszczalności pomocy publicznej (art. 22 § 1a o.p.).

**PRZYKŁAD:** Na podstawie rozporządzenia Ministra finansów z dnia 27 stycznia 2023 r. w sprawie zaniechania poboru podatku od niektórych instytucji finansowych (Dz. U. poz. 213) zaniechano poboru podatku, o którym mowa w art. 1 ustawy z dnia 15 stycznia 2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 623), od aktywów banków krajowych w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 2488) będących instytucjami pomostowymi w rozumieniu art. 2 pkt 26 ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji (tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r. poz. 2253 z późn. zm.), z wyłączeniem instytucji pomostowych utworzonych zgodnie z art. 181 ust. 2 tej ustawy.

## B. Zwolnienie niektórych grup płatników z obowiązku pobierania podatków lub zaliczek na podatki

Na zasadach takich, jakie obowiązują w odniesieniu do instytucji zaniechania poboru podatku, na podstawie art. 22 § 1 pkt 2 o.p. minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, **zwolnić niektóre grupy płatników z obowiązku pobierania podatków lub zaliczek na podatki** oraz określić termin wpłacenia podatku i wynikające z tego zwolnienia obowiązki informacyjne podatników, chyba że podatnik jest obowiązany do dokonania rocznego lub innego okresowego rozliczenia tego podatku.

Przedmiotowy przepis stanowi upoważnienie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia, które w swojej treści musi zawierać następujące elementy:

- 1) zwolnienie określonej grupy płatników z obowiązku pobierania podatków – ze wskazaniem grupy płatników i kategorii podatków, oraz
- 2) nałożenie obowiązku informacyjnego na podatników.

Przesłanką do realizacji upoważnienia ministra jest **uzasadniony interes publiczny lub ważny interes podatników**.

W odróżnieniu od zaniechania poboru podatku, zwolnienie płatników z obowiązku pobrania podatku nie ma wpływu na byt prawny zobowiązania – nie powoduje jego wygaśnięcia. **Zwolnienie dotyczy obowiązków płatnika, nie ma zaś wpływu na zobowiązanie ciążące na podatniku.** W związku ze zwolnieniem płatnika z obowiązku poboru podatku, to podatnik jest zobowiązany do wpłacenia podatku we wskazanym terminie i dopełnienie obowiązku informacyjnego, chyba że podatnik jest obowiązany do dokonania rocznego lub innego okresowego rozliczenia tego podatku.

**PRZYKŁAD:** Na podstawie rozporządzenia 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. Nr 121, poz. 1293) zwolniono płatników, o których mowa w art. 31 u.p.d.o.f. z obowiązku pobierania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych od wynagrodzeń ze stosunku pracy, wypłacanych uczestnikom Ochotniczych Hufców Pracy – w całości. Po zakończeniu roku podatkowego podatnicy, do których mają zastosowanie przepisy rozporządzenia, są obowiązani składać urzędom skarbowym zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu, zgodnie z art. 45 u.p.d.o.f. Rozporządzenie ma zastosowanie do dochodów osiągniętych od dnia 1 stycznia 2001 r.

**WAŻNE!** Zwolnienie niektórych grup płatników z obowiązku pobierania podatku lub zaliczki na podatek nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania podatkowego podatnika. Podmiotem zobowiązanym do wpłacenia podatku jest podatnik.

### C. Zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania podatku na wniosek podatnika

60

Zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania podatku może nastąpić również w drodze decyzji organu podatkowego wydanej na wniosek podatnika. Co do zasady, zwolnienie płatnika z ciążącego na nim obowiązku jest tożsame w skutkach zarówno wówczas gdy wynika ono z rozporządzenia, jak i wówczas, gdy wynika z decyzji organu podatkowego. Różnica polega na tym, że rozporządzenie jest adresowane do abstrakcyjnie określonej grupy płatników, decyzja zaś dotyczy płatnika konkretnego podatnika.

Na podstawie art. 22 § 2 o.p. organ podatkowy, na wniosek podatnika, może zwolnić płatnika z obowiązku pobrania podatku, jeżeli:

- 1) pobranie podatku **zagroza ważnym interesom podatnika, a w szczególności jego egzystencji**, lub
- 2) podatnik uprawdopodobni, że **pobraną podatek byłby niewspółmiernie wysoki** w stosunku do podatku należnego za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy.

W powyższym przypadku, zgodnie z art. 22 § 5 o.p. organ podatkowy określa termin wpłacenia przez podatnika podatku lub zaliczki na podatek, chyba że podatnik jest obowiązany do dokonania rocznego lub innego okresowego rozliczenia tego podatku.

Instytucja zwolnienia płatnika z obowiązku poboru podatku w odróżnieniu od zwolnienia grup płatników w drodze rozporządzenia ma swoje źródło w decyzji organu podatkowego wydanej na wniosek podatnika. Wniosek podatnika wszczyna postępowanie, które nie obejmuje problematyki ustalania istnienia zobowiązania podatkowego i kwestii wymiaru podatku. „Postępowanie w przedmiocie udzielenia tej ulgi może być prowadzone tylko wtedy, gdy nie ma wątpliwości, iż na podatniku ciąży określony obowiązek podatkowy. W postępowaniu opartym na tym przepisie organy nie mogą badać kwestii istnienia zobowiązania podatkowego, a podatnik nie może domagać się ustalenia nieistnienia zobowiązania” (wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2008 r., III SA/Wa 76/08, LEX nr 468705).

Literalne brzmienie przedmiotowych przepisów wskazuje, że organ podatkowy może zwolnić płatnika z poboru podatku, ale nie ma takiego obowiązku. **Decyzja organu podatkowego wydawana na podstawie art. 22 § 2 o.p. ma charakter uznaniowy**, pod warunkiem wszechstronnego rozpatrzenia stanowiska po-

datnika. Nawet więc wówczas, gdy podatnik spełniałby kryteria określone w tym przepisie, w sposób obiektywny czy też subiektywny, nie przesądza to o tym, że organ podatkowy jest obowiązany wydać decyzję pozytywną o zwolnieniu płatnika z poboru zaliczek na podatek dochodowy (wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 sierpnia 2011 r., I SA/Po 586/10, LEX nr 907409).

Wniosek podatnika może zostać rozpatrzony pozytywnie, **jeśli spełniona jest przynajmniej jedna z przesłanek** wskazanych w art. 22 § 2 o.p., tj.:

- 1) pobranie podatku zagraża ważnym interesom podatnika, a w szczególności jego egzystencji
- 2) pobrany podatek byłby niewspółmiernie wysoki w stosunku do podatku należnego za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy.

W orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się odmienną naturę i cel wymienionych przesłanek. Tak np. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (wyrok WSA w Poznaniu z dnia 1 lipca 2020 r., I SA/Po 832/19, LEX nr 3064667) przyjmuje, że:

- 1) pierwsza przesłanka (tj. **zagrożenie interesom podatnika, a w szczególności jego egzystencji**) odnosi się do sytuacji, gdy **zagrożenie ważnych interesów podatnika ma charakter czasowy, a podatnik zainteresowany jest zapłatą podatku w późniejszym terminie;**
- 2) druga przesłanka (tj. pobrany podatek byłby niewspółmiernie wysoki w stosunku do podatku należnego za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy) odnosi się do sytuacji gdy **uzasadnione i prawdopodobne jest korzystanie przez podatnika np. z ulg podatkowych**, wskutek czego podatek za rok podatkowy byłby niewspółmiernie niższy od podatku pobranego przez płatnika.

Podobnie Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku przyjmuje, że „ulga w postaci zaniechania poboru zaliczek na podatek dochodowy jest **formą pomocy dla podatników, których zdolność finansowa jedynie czasowo uległa pogorszeniu**, albowiem skutkuje jedynie przesunięciem terminu płatności podatku na koniec roku podatkowego” (wyrok WSA w Białymstoku z dnia 5 stycznia 2010 r., I SA/Bk 369/09, LEX nr 600697).

W orzecznictwie przyjmuje się, że **interes obywatela**, o którym mowa w analizowanym przepisie, **musi być słuszny w rozumieniu obiektywnym**, nie może być wyprowadzony z własnego jego przekonania opartego na poczuciu krzywdy i nierówności (wyrok NSA z dnia 31 grudnia 2003 r., I SA/Wr 953/98, LEX nr 37909). Stąd też w orzecznictwie przyjmuje się, że **samodzielną przesłanką zaniechania poboru zaliczki na podatek nie może być np.:**

- 1) orzeczenie o stopniu niepełnosprawności, czy ubieganie się przyznanie I grupy inwalidztwa (wyrok WSA w Poznaniu z dnia 1 lipca 2020 r., I SA/Po 832/19, LEX nr 3064667);
- 2) trudna sytuacja majątkowa i osobista, w tym wysokość renty socjalnej niższa niż minimum socjalne (wyrok WSA w Białymstoku z dnia 5 stycznia 2010 r., I SA/Bk 369/09, LEX nr 600697);
- 3) argumentacja, że przyczyną ubiegania się o zaniechanie poboru zaliczek na podatek dochodowy przez płatnika jest następnie, po zakończeniu roku podatkowego, możliwość ubiegania się o umorzenie powstałej w ten sposób zaległości podatkowej, nie ma bowiem pewności, że w ewentualnym przyszłym postępowaniu, podatnik uzyskałby umorzenie ciężących na nim zaległości podatkowych (wyrok WSA w Białymstoku z dnia 5 stycznia 2010 r., I SA/Bk 369/09, LEX nr 600697);
- 4) niska renta czy emerytura (wyrok NSA z dnia 11 grudnia 2002 r., III SA 1230/01, Legalis);
- 5) zagrożenie egzystencji podatnika nie może być utożsamiane jedynie z uprawnieniem do poboru świadczenia pomocy społecznej, ale również wymaga precyzyjnego wyliczenia wydatków, choćby na zakup żywności (tak wyrok NSA (do 31 grudnia 2003 r.) w Poznaniu z dnia 12 marca 1999 r., I SA/Po 1233/98, LEX nr 37857, podobne stanowisko w wyroku NSA (do 31 grudnia 2003 r.) we Wrocławiu z dnia 21 grudnia 1999 r., I SA/Wr 751/98, LEX nr 40557).

**Pojęcie niewspółmiernej wysokości** sądy rozumieją w ten sposób, że zaliczki są niewspółmiernie wysokie wówczas, gdy wysokość podatku, na podstawie dających się przewidzieć elementów stanu faktycznego, oceniana jest jako niższa od sumy przypadającej do zapłacenia zaliczek (wyrok NSA (do 31 grudnia 2003 r.) w Katowicach z dnia 23 maja 2000 r., I SA/Ka 2115/98, LEX nr 43378). W świetle przepisu art. 22 § 2 pkt 2 o.p. taka niewspółmierność musi być przez podatnika uprawdopodobniona. W praktyce orzeczniczej sądów administracyjnych przyjmuje się, że przez **uprawdopodobnienie rozumieć należy** „czynność procesową, która stwarza w ocenie organu orzekającego większy lub mniejszy stopień przekonania o prawdopodobieństwie ist-

nienia lub nie istnienia określonego faktu lub wystąpienia pewnych okoliczności. Uprawdopodobnienie jest swoistym środkiem zastępczym w relacji do dowodu, w znaczeniu ścisłym, nie dającym całkowitej pewności co do faktów, ale pozwalającym na stwierdzenie, że ich istnienie w takiej czy innej formule jest prawdopodobne. Z uprawdopodobnieniem wiąże się ustalenie jakiegoś faktu w oparciu o wiarygodne środki dowodowe, pozwalające na przekonanie się przez organ podatkowy o zgodności danych faktów z rzeczywistością. Przy czym podkreślenia wymaga, że same tylko oświadczenia czy twierdzenia podatnika, są w aspekcie uznania określonego faktu za uprawdopodobniony niewystarczające” (tak wyrok WSA w Gdańsku z dnia 6 lipca 2021 r., I SA/Gd 261/21, LEX nr 3198459).

64

Instytucją zbliżoną do zwolnienia płatnika z obowiązku poboru podatku jest instytucja **ograniczenia poboru zaliczki na podatek na wniosek podatnika** (art. 22 § 2a o.p.). Na podstawie art. 22 § 2a o.p. organ podatkowy, na wniosek podatnika, **ogranicza pobór zaliczek na podatek**, jeżeli podatnik **uprawdopodobni, że zaliczki obliczone według zasad określonych w ustawach podatkowych byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu lub zysku przewidywanego na dany rok podatkowy**.

W orzecznictwie podkreśla się, że podatnik składając wniosek o ograniczenie poboru zaliczek jest inicjatorem postępowania, a więc to on posiada wiedzę co do okoliczności, które mogą uprawdopodobnić, że zaliczki obliczone według zasad określonych w ustawach podatkowych byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu przewidywanego za dany rok. Stąd szczególnie istotne jest prawidłowe sformułowanie treści tego wniosku, uprawdopodobniające niewspółmierność wysokości zaliczki (tak wyrok NSA z dnia 26 października 2021 r., II FSK 172/21, LEX nr 3264674 oraz np. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 marca 2022 r., I SA/Gd 1439/21, LEX nr 3333049). Naczelny Sąd Administracyjny przyjmuje, że w postępowaniu z wniosku, o którym mowa w art. 22 § 2a o.p., organ nie ma obowiązku przeprowadzania pełnego postępowania dowodowego (tak np. wyrok NSA z dnia 23 listopada 2022 r., II FSK 2984/20, LEX nr 3556687; wyrok NSA z dnia 23 listopada 2022 r., II FSK 336/21, LEX nr 3508720).

Uprawnienia wynikające z art. 22 § 2a o.p. odnoszą się do podatku dochodowego, nie dotyczy zaś podatku VAT (wyrok NSA z dnia 29 marca 2011 r., I FSK 522/10, LEX nr 1079552, tak wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 sierpnia 2011 r., I SA/Po 586/10, LEX nr 907409, wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12 lutego 2010 r., III SA/Gl 1060/09, LEX nr 592658).

#### Orzecznictwo:

- wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 lutego 2018 r., I SA/Gl 859/17, LEX nr 2458225 („Przysługujące ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych uprawnienie do zaniechania poboru podatku może być realizowane tylko w formie aktu normatywnego – rozporządzenia o zaniechaniu poboru podatku. Organy podatkowe nie mają uprawnień do stosowania tego rodzaju ulg w drodze decyzji administracyjnej”);
- wyrok NSA z dnia 22 maja 2009 r., II FSK 88/08, LEX nr 549455 („Zgodnie z art. 22 § 1 pkt 1 ord. pod. to minister właściwy do spraw finansów publicznych, może w drodze rozporządzenia, w przypadkach uzasadnionych interesem publicznym lub ważnym interesem podatników, zaniechać w całości lub w części poboru podatków, określając rodzaj podatku, okres, w którym następuje zaniechanie i grupy podatników, których dotyczy zaniechanie”. To oznacza, że Minister Finansów nie ma obowiązku wydawania takiego aktu i po drugie nie działa na wniosek lecz z urzędu. Z tego też powodu bezprzedmiotowe jest żądanie skierowane do niego o wydanie takiego rozporządzenia. Rozporządzenie jest aktem ogólnym i generalnym, i dlatego nie może rozstrzygać sprawy zaniechania poboru podatku konkretnego podatnika”);
- wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2008 r., III SA/Wa 76/08, LEX nr 468705 („1. Postępowanie w przedmiocie udzielenia ulgi o której mowa w art. 22 § 2a Ordynacji podatkowej może być prowadzone tylko wtedy, gdy nie ma wątpliwości, iż na podatniku ciąży określony obowiązek podatkowy. 2. W postępowaniu opartym na art. 22 § 2a Ordynacji podatkowej organy nie mogą badać kwestii istnienia zobowiązania podatkowego, a podatnik nie może domagać się ustalenia nieistnienia zobowiązania”);
- wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 sierpnia 2011 r., I SA/Po 586/10, LEX nr 907409 („Przepis art. 22 § 2 o.p. uprawniający organ podatkowy do uwzględnienia wniosku podatnika, powoduje, że decyzja organu podatkowego ma charakter wyłączny uznaniowy i to do tego organu należy wybór jednego z możliwych sposobów rozstrzygnięcia sprawy, pod warunkiem jednak wszechstronnego rozpatrzenia stanowiska ubiegającego się o tą ulgę. Ze względu zatem na charakter decyzji podejmowanych na podstawie art. 22 § 2 o.p., nawet wówczas, gdy podatnik spełniałby kryteria określone w tym przepisie prawa, w sposób obiektywny czy też subiektywny – nie stanowi to, iż organ podatkowy jest obowiązany wydać decyzję pozytywną o zwolnieniu płatnika z poboru zaliczek na podatek dochodowy”);
- wyrok WSA w Poznaniu z dnia 1 lipca 2020 r., I SA/Po 832/19, LEX nr 3064667 („Posiadane orzeczenie o stopniu niepełnosprawności, czy ubieganie się przyznanie I grupy inwalidztwa, nie może stanowić samoistnej podstawy do przyznania ulgi”);

- wyrok WSA w Białymstoku z dnia 5 stycznia 2010 r., I SA/Bk 369/09, Legalis („Ulga w postaci zaniechania poboru zaliczek na podatek dochodowy jest formą pomocy dla podatników, których zdolność finansowa jedynie czasowo uległa pogorszeniu, albowiem skutkuje jedynie przesunięciem terminu płatności podatku na koniec roku podatkowego”);
- wyrok NSA (do 31 grudnia 2003 r.) z dnia 11 sierpnia 1999 r., I SA/Wr 953/98, LEX nr 37909 („Użyte w art. 22 § 2 Ordynacji podatkowej pojęcie «ważnego interesu podatnika» jest określeniem nieostrym, zawierającym szeroki zakres pojęciowy; przy czym nawet jeśli zaistnieje sytuacja wskazująca na ważny interes podatnika uzasadniający zaniechanie poboru podatku, to organ może ale nie musi zaniechać poboru podatku. Organy podatkowe uprawnione są więc do własnej oceny interesu społecznego i słuszności interesu obywatela i każdorazowo o treści podejmowanego rozstrzygnięcia decydują okoliczności konkretnego przypadku. Interes obywatela winien być przy tym «słuszny» w rozumieniu obiektywnym, nie może być natomiast wyprowadzony z własnego tylko jego przekonania opartego na poczuciu krzywdy i nierówności”);
- wyrok WSA w Białymstoku z dnia 5 stycznia 2010 r., I SA/Bk 369/09, LEX nr 600697 („Podstawą prawa materialnego do rozstrzygnięcia w przedmiotowej sprawie stanowi przepis zawarty w art. 22 § 2 o.p. Stosownie do tej regulacji, organ podatkowy, na wniosek podatnika, może zwolnić płatnika z obowiązku pobrania podatku, jeżeli pobranie podatku zagraża ważnym interesom podatnika, a w szczególności jego egzystencji, lub podatnik uprawdopodobni, że pobrany podatek byłby niewspółmiernie wysoki w stosunku do podatku należnego za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy. Decyzja organów podatkowych w tych sprawach opiera się na tzw. uznaniu administracyjnym”);
- wyrok NSA (do 31 grudnia 2003 r. w Poznaniu) z dnia 12 marca 1999 r., I SA/Po 1233/98, LEX nr 37857 („Przy interpretacji pojęcia «zagrożenie egzystencji podatnika» (art. 22 § 2 Ordynacji podatkowej) należy brać pod uwagę przepisy ustawy z dnia 29 listopada 1990 r. o pomocy społecznej, a zatem czy osoba, której odmówiono zaniechania poboru w całości, nie znalazła się w sytuacji uprawniającej ją do przyznania świadczeń pomocy społecznej. Nie jest to jednak jedyne kryterium uprawniające do zastosowania art. 22 Ordynacji podatkowej. Skarżącemu i jego żonie na zakup żywności, środków czystości i odzieży pozostaje 202 złote na każdą osobę. Precyzyjne wyciszenie miesięcznych wydatków, choćby na zakup żywności uprawnia wniosek, że skarżący znajduje się w sytuacji zagrażającej jego egzystencji”);
- wyrok NSA (do 31 grudnia 2003 r.) we Wrocławiu z dnia 21 grudnia 1999 r., I SA/Wr 751/98, LEX nr 40557 („W sytuacji otrzymania przez skarżącego renty inwalidzkiej w wysokości 398,14 zł miesięcznie potrącanie z niej zaliczki na podatek dochodowy w kwocie 47,60 zł nie zagraża egzystencji podatnika, skoro może on skorzystać z odpisów podatkowych na leki i cele rehabilitacyjne, a kwota uprawniająca do świadczeń pomocy społecznej jest niższa od kwoty przez niego otrzymywanej”);
- wyrok NSA (do 31 grudnia 2003 r.) w Katowicach z dnia 23 maja 2000 r., I SA/Ka 2115/98, LEX nr 43378 („Pojęcie «niewspółmiernie wysokie» z art. 22 § 2 pkt 2 lit. b ordynacji podatkowej należy – jak się wydaje – rozumieć w ten sposób, że zaliczki są niewspółmiernie wysokie wówczas, gdy wysokość podatku, na podstawie dających się przewidzieć elementów stanu faktycznego, oceniana jest jako niższa od sumy przypadającej do zapłacenia zaliczek”);
- wyrok WSA w Gdańsku z dnia 6 lipca 2021 r., I SA/Gd 261/21, LEX nr 3198459 („W postępowaniu zainicjowanym wnioskiem na podstawie art. 22 § 2a Ordynacji podatkowej nie przeprowadza się pełnego postępowania dowodowego jak w postępowaniu wymiarowym. Tym samym podatnik, składając wniosek o ograniczenie poboru zaliczek jest inicjatorem tego postępowania, co wymaga jego szczególnego zaangażowania, gdyż to on posiada wiedzę co do okoliczności, które mogą uprawdopodobnić, że zaliczki obliczone według zasad określonych w ustawach podatkowych byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu przewidywanego za dany rok. Przez uprawdopodobnienie rozumieć należy taką czynność procesową, która stwarza w ocenie organu orzekającego większy lub mniejszy stopień przekonania o prawdopodobieństwie istnienia lub nie istnienia określonego faktu lub wystąpienia pewnych okoliczności. Uprawdopodobnienie jest swoistym środkiem zastępczym w relacji do dowodu, w znaczeniu ścisłym, nie dającym całkowitej pewności co do faktów, ale pozwalającym na stwierdzenie, że ich istnienie w takiej czy innej formule jest prawdopodobne”);
- wyrok NSA z dnia 29 marca 2011 r., I FSK 522/10, LEX nr 1079552 („Gdyby zamiarem ustawodawcy było rozszerzenie zastosowania art. 22 § 2a o.p. także na zaliczki na podatek od towarów i usług, to dokonałby zmiany tego przepisu. Tymczasem nie nowelizując brzmienia analizowanego artykułu ustawodawca wprowadził w u.p.t.u. odrębną regulację dotyczącą swobodnego ograniczenia poboru zaliczek, zawartą w art. 103 ust 2f. Argument ten przemawia przeciwko uznaniu, że w intencji ustawodawcy od tej pory funkcjonowały dwie niezależne regulacje prawne pozwalające na ograniczenie zaliczek na podatek od towarów i usług rozliczany kwartalnie”).

## 8. Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe

### A. Istota i cechy odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe

65 Instytucja odpowiedzialności wiąże się w sposób bezpośredni z długiem. Jest to **konsekwencja długu**. Pozycja dłużnika w stosunku zobowiązaniowym wywołuje konsekwencje polegające na konieczności pokrycia (spłaty) długu. Odpowiedzialność należy utożsamiać z rozumianymi w ten sposób konsekwencjami. Dług ma charakter pierwotny, odpowiedzialność zaś ma charakter akcesoryjny – jest następstwem długu [R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021, s. 198]. Odpowiedzialność na gruncie prawa podatkowego jest też rozumiana jako dopuszczalność żądania przez wierzyciela podatkowego zapłaty podatku od zobowiązanych do tego podmiotów oraz możliwość stosowania przewidzianych prawem środków zmierzających do przymusowego wyegzekwowania należnych podatków z ich majątku [L. Etel (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2021, LEX].

Koncepcja odpowiedzialności w prawie podatkowym jest wzorowana na odpowiedzialności w prawie cywilnym. Może mieć ona postać **odpowiedzialności osobistej lub odpowiedzialności rzeczowej**. Odpowiedzialność osobista odnosi się do całego majątku dłużnika, zaś odpowiedzialność rzeczowa oznacza gwarancję zaspokojenia wierzyciela wyłącznie z konkretnych rzeczy i to niezależnie od tego, kto jest ich właścicielem. Odpowiedzialność rzeczowa wynika z ustanowienia zabezpieczenia w formie zastawu na rzeczy ruchomej lub ustanowienia hipoteki na nieruchomości.

Ze względu na szczególnie charakter zobowiązania podatkowego oraz pozycję wierzyciela (Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego), katalog podmiotów ponoszących odpowiedzialność podatkową jest szeroki. Obejmuje on nie tylko pierwotnie zobowiązanego, tj. podatnika, ale również płatnika i inkasenta, następców prawnych, a nawet tzw. osoby trzecie.

**Podstawowe znaczenie ma odpowiedzialność podatnika.** Jest to oczywista konsekwencja bycia dłużnikiem w podatkowym stosunku zobowiązaniowym. Odpowiedzialność podatnika jest również najszersza. Pamiętać jednak należy, że to aktywność podatnika kreuje stan faktyczny, który skutkuje zaistnieniem obowiązku podatkowego, a następnie zobowiązania podatkowego. Podatnik ma również wpływ na ukształtowanie tego zobowiązania.

**Odpowiedzialność zbliżoną do odpowiedzialności podatnika ponoszą płatnik i inkasent.** Ich odpowiedzialność nie wynika jednak ze statusu dłużnika w podatkowym stosunku zobowiązaniowym. Zakres ich odpowiedzialności, choć jest zbliżony do odpowiedzialności podatnika, wynika jedynie z obowiązków nałożonych na te podmioty na mocy art. 8 i 9 o.p.

Kolejną kategorię podmiotów ponoszących odpowiedzialność podatkową stanowią **następcy prawni**. Ich odpowiedzialność wynika z następstwa prawnego. Następstwo prawne oznacza zaś wejście w całość praw i obowiązków poprzednika prawnego. Następca prawny przejmuje więc zarówno uprawnienia poprzednika, jak i (a w zasadzie przede wszystkim) jego obowiązki, w tym odpowiedzialność podatkową stanowiącą konsekwencję długu podatkowego ciążyącego na poprzedniku – podatniku.

Ostatnią kategorię podmiotów ponoszących odpowiedzialność podatkową stanowią tzw. **osoby trzecie**. Odpowiedzialność ta oderwana jest od zobowiązania podatkowego – nie jest pochodną bycia dłużnikiem w podatkowym stosunku zobowiązaniowym. Jest to odpowiedzialność samoistna, stąd ma charakter wyjątkowy. Podmioty te odpowiadają więc wyłącznie w okolicznościach i w granicach szczegółowo określonych w przepisach Ordynacji podatkowej [R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021, s. 199].

## B. Odpowiedzialność podatnika

### a. Charakter odpowiedzialności

Podatnik jako dłużnik w podatkowym stosunku zobowiązaniowym jest podmiotem, który w pierwszej kolejności ponosi odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe. Odpowiada **całym swoim majątkiem za podatki** wynikające ze zobowiązań podatkowych (art. 26 o.p.). Jego odpowiedzialność ma charakter obiektywny. **O odpowiedzialności podatnika decyduje sam fakt, że jest on dłużnikiem w podatkowym stosunku zobowiązaniowym, nie ma zaś znaczenia:**

- 1) jego postawa, w tym przede wszystkim zawinione zachowanie (wyrok NSA z dnia 12 stycznia 2022 r., I FSK 935/18, LEX nr 3316082),
- 2) subiektywne nastawienie do zobowiązania podatkowego (wyrok WSA w Łodzi z dnia 4 sierpnia 2020 r., I SA/Łd 77/20, LEX nr 3049975),
- 3) działanie w dobrej lub złej wierze (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 listopada 2018 r., I SA/GI 575/18, LEX nr 2586847),
- 4) stan zdrowia i sytuacja finansowa (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 listopada 2018 r., I SA/Gd 946/18, LEX nr 2585955),
- 5) powierzenie prowadzenia ksiąg podatkowych profesjonalnemu biurowi rachunkowemu (wyrok NSA (do 31 grudnia 2003 r.) z dnia 16 października 2003 r., SA/Bd 1730/03, LEX nr 90257, wyrok NSA (do 31 grudnia 2003 r.) w Katowicach z dnia 16 lipca 2003 r., I SA/Ka 1660/02, LEX nr 102735),
- 6) wina lub zamiar (wyrok NSA (do 31 grudnia 2003 r.) w Bydgoszczy z dnia 8 kwietnia 2003 r., SA/Bd 556/03, LEX nr 102330),
- 7) powierzenie prowadzenia spraw przedsiębiorstwa członkowi rodziny, który nadużył zaufania podatnika (wyrok NSA (do 31 grudnia 2003 r.) w Białymstoku z dnia 5 września 2000 r., SA/Bk 445/00, LEX nr 58609),
- 8) wynik postępowania karnego (wyrok NSA (do 31 grudnia 2003 r.) w Białymstoku z dnia 5 września 2000 r., SA/Bk 446/00, LEX nr 1692551).

**WAŻNE!** O odpowiedzialności podatnika decyduje sam fakt bycia dłużnikiem w podatkowym stosunku zobowiązaniowym.

Odpowiedzialność podatnika ma również **charakter osobisty i nieograniczony**. Odpowiada on całym swoim majątkiem, tj. wszystkimi składnikami tego majątku bez względu na ich wartość, czy rodzaj. Bez znaczenia jest przy tym, czy składniki majątku zostały nabyte przed, czy po powstaniu zobowiązania podatkowego. Podatnik odpowiada wszystkimi składnikami majątku w chwili realizacji odpowiedzialności (postanowienie SN z dnia 23 listopada 2011 r., IV CSK 71/11, LEX nr 1147777).

**WAŻNE!** Podatnik odpowiada całym swoim majątkiem w chwili realizacji odpowiedzialności.

### b. Odpowiedzialność podatnika pozostającego w związku małżeńskim

Na zakres odpowiedzialności podatnika wpływ ma **pozostawanie w związku małżeńskim**. Kwestia ta decyduje o tym, co wchodzi w skład majątku podatnika, którym odpowiada. Podatnika pozostający w związku małżeńskim odpowiada **całym swoim majątkiem odrębnym oraz – dodatkowo – majątkiem wspólnym podatnika i jego małżonka** (art. 29 § 1 o.p.). Oznacza to możliwość stosowania przewidzianych pra-

wem środków zmierzających do wyegzekwowania należności podatkowej także ze składników, które stanowią elementy majątku wspólnego (wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 października 2018 r., I A Ca 48/18, LEX nr 2668628). Odpowiedzialność małżonka, o której mowa w tym przepisie (tj. w zakresie majątku wspólnego podatnika i małżonka), powstaje z mocy prawa, bez konieczności wydawania jakiegokolwiek decyzji, z chwilą wystawienia na niego tytułu wykonawczego (tak np. wyrok WSA w Lublinie z dnia 10 grudnia 2019 r., I SA/Lu 583/19, LEX nr 2976548, wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 listopada 2017 r., III AUa 705/17, LEX nr 2414649, wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 maja 2020 r., III SA/Wa 391/20, Legalis, wyrok WSA w Gdańsku z dnia 3 grudnia 2019 r., I SA/Gd 1237/19, Legalis).

Powyższe nie oznacza jednak, że małżonek zyskuje status podatnika. W orzecznictwie podkreśla się, że:

„współmałżonek odpowiadający za zaległość podatkową małżonka będącego podatnikiem nie jest zobowiązany jako podatnik i nie odpowiada za zobowiązanie podatkowe. Jego zobowiązanie wynika z długu małżonka – podatnika i ograniczone jest do odpowiedzialności z majątku wspólnego” (wyrok WSA w Poznaniu z dnia 24 stycznia 2018 r., I SA/Po 1083/17, LEX nr 2437744).

Odpowiedzialność na zasadach z art. 29 o.p. oznacza więc „rozciągnięcie odpowiedzialności na majątek wspólny, a nie uznanie majątku wspólnego jako majątku podatnika” (wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 22 stycznia 2015 r., I SA/Bd 1155/14, LEX nr 1649452).

**WAŻNE!** Odpowiedzialnym za zobowiązanie podatkowe pozostaje podatnik, takiego statusu nie ma małżonek podatnika.

**WAŻNE!** Odpowiedzialność podatnika pozostającego w związku małżeńskim obejmuje majątek wspólny małżonków, ale nie majątek odrębny małżonka podatnika.

Zgodnie z art. 29 § 2 o.p. skutki prawne ograniczenia, zniesienia, wyłączenia lub ustania wspólności majątkowej **nie odnoszą się do zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem:**

- 1) zawarcia umowy o ograniczeniu lub wyłączeniu ustawowej wspólności majątkowej;
- 2) zniesienia wspólności majątkowej prawomocnym orzeczeniem sądu;
- 3) ustania wspólności majątkowej w przypadku ubezwłasnowolnienia małżonka;
- 4) uprawomocnienia się orzeczenia sądu o separacji.

Przepis art. 29 § 2 o.p. określa **ograniczenie przedmiotowe i czasowe** odpowiedzialności małżonków (tak przepis ten ocenia np. WSA w Łodzi w wyroku z dnia 5 marca 2019 r., III SA/Łd 974/18, Legalis). Określa on bowiem moment w czasie, do którego odpowiedzialność podatnika obejmuje jego majątek odrębny oraz majątek wspólny jego i jego małżonka, a od którego odpowiedzialność ta obejmuje wyłącznie jego majątek odrębny. Powyższe oznacza, że w sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe powstało przed dniem dokonania powyższych czynności, to egzekucja obejmuje wszystkie składniki majątku, które przed tą datą stanowiły składniki majątku wspólnego. Chociaż utraciły one charakter majątku wspólnego, to mogą być one nadal tak traktowane (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 kwietnia 2019 r., I SA/Gl 1080/18, LEX nr 2657810).

**WAŻNE!** O zakresie odpowiedzialności decyduje dzień dokonania czynności w przedmiocie ograniczenia, zniesienia, wyłączenia lub ustania wspólności majątkowej.

**PRZYKŁAD:** Zobowiązanie podatkowe powstało 25 stycznia 2023 r. Małżonkowie zawarli umowę o rozdzielności majątkowej 2 marca 2023 r. Oznacza to, że egzekucja może obejmować majątek wspólny małżonków, a więc składniki, które wchodziły w skład majątku przed dniem 2 marca 2023 r.



### c. Odpowiedzialność małżonków wspólnie opodatkowujących dochody

Powyższe zasady ogólne odnoszące się do podatników pozostających w związku małżeńskim odróżnić należy od szczególnych zasad **odpowiedzialności małżonków, którzy skorzystali z możliwości wspólnego opodatkowania dochodów** (tzw. kumulacja małżeńska) na podstawie art. 6 u.p.d.o.f. Wówczas małżonkowie odpowiadają solidarnie.

Na podstawie art. 91 o.p. **do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego** dla zobowiązań cywilnoprawnych. Odpowiedzialność solidarną na gruncie prawa cywilnego regulują przepisy art. 366–378 k.c. Istota odpowiedzialności solidarnej polega na tym, że kilku dłużników może być zobowiązanych w ten sposób, że wierzyciel może żądać całości lub części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a zaspokojenie wierzyciela przez któregośkolwiek z dłużników zwalnia pozostałych (solidarność dłużników). Aż do zupełnego zaspokojenia wierzyciela wszyscy dłużnicy solidarni pozostają zobowiązani. Odnosząc powyższe cywilistyczne zasady do zobowiązań podatkowych, Naczelny Sąd Administracyjny przyjmuje również, że na podstawie art. 366 § 1 k.c. w związku z art. 91 o.p. wierzyciel – organ podatkowy – może żądać całości lub części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a zaspokojenie wierzyciela przez któregośkolwiek z dłużników zwalnia pozostałych (wyrok NSA z dnia 28 marca 2018 r., II FSK 775/16, LEX nr 2495129). W orzecznictwie podkreśla się również, że każdy dłużnik odpowiada za całość długu, a nie tylko część, jaka może być mu przypisana poprzez równy podział kwoty długu pomiędzy solidarnie zobowiązanymi. Dokonanie takiego podziału uzasadnione byłoby dopiero na etapie wzajemnych rozliczeń dłużników solidarnych. Decyzja podatkowa powinna więc wskazywać pełną wysokość zobowiązania podatkowego – bez podziału kwoty podatku na poszczególnych podatników (tak np. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 15 października 2008 r., I SA/Sz 675/07, Legalis).

W przepisie art. 91 o.p. ustawodawca odsyła do cywilistycznych zasad odpowiedzialności solidarnej wprost. Nie posługuje się tam określeniem „odpowiednio”. W literaturze podkreśla się jednak, że pomimo braku takiego zastrzeżenia przepisy Kodeksu cywilnego dotyczące odpowiedzialności solidarnej znajdują zastosowanie do zobowiązań podatkowych odpowiednio [tak S. Babiaryz (w:) S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, LEX].

Na podstawie art. 92 § 3 o.p. **małżonkowie opodatkowani łącznie od sumy swoich dochodów ponoszą solidarną odpowiedzialność** za zobowiązania podatkowe oraz solidarna jest ich wierzytelność o zwrot nadpłaty podatku od sumy dochodów małżonków. W razie śmierci jednego z małżonków, drugi z małżonków ponosi odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe oraz przysługuje mu wierzytelność o zwrot nadpłaty podatku (art. 92 § 3a o.p.). Zajęcie wierzytelności z tytułu nadpłaty dokonane przez organ egzekucyjny wobec jednego z małżonków obejmuje również wierzytelność o zwrot nadpłaty, o której mowa w art. 92 § 3 o.p. (art. 92 § 3b o.p.). Do wierzytelności o zwrot nadpłaty stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego o wierzytelnościach cywilnoprawnych (art. 92 § 4 o.p.).

Przepisy art. 92 § 3–4 o.p. znajdują zastosowanie w jednym przypadku, tj. wówczas gdy małżonkowie skorzystają z opodatkowania na zasadach przewidzianych w art. 6 u.p.d.o.f. Zgodnie z tym przepisem, co do zasady, małżonkowie podlegają odrębnemu opodatkowaniu od osiągniętych przez nich dochodów. Jednakże, małżonkowie podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, pozostający w związku małżeńskim i we wspólności majątkowej przez cały rok podatkowy albo od dnia zawarcia związku małżeńskiego do ostatniego dnia roku podatkowego – w przypadku gdy związek małżeński został zawarty w trakcie roku podatkowego mogą być, z zastrzeżeniem art. 6 ust. 8 u.p.d.o.f., na wspólny wniosek wyrażony w zeznaniu podatkowym, opodatkowani łącznie od sumy swoich dochodów określonych zgodnie z art. 9 ust. 1 i 1a u.p.d.o.f., po uprzednim odliczeniu, odrębnie przez każdego z małżonków, kwot pomniejszających dochód; w tym przypadku podatek określa się na imię obojga małżonków w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy łącznych dochodów małżonków. **Zasady odpowiedzialności solidarnej małżonków z art. 93 o.p. nie znajdują zaś zastosowania w żadnym innym przypadku.**

**WAŻNE!** Małżonkowie ponoszą solidarną odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe wyłącznie z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych rozliczanego na zasadach określonych w art. 6 u.p.d.o.f. (tj. **tzw. kumulacja małżeńska**).

**PRZYKŁAD:** Dochód z nieujawnionych źródeł przychodów (art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.), którego wysokość ustalono na podstawie wydatków poniesionych przez małżonków w czasie trwania małżeństwa, podlega opodatkowaniu odrębnie na imię każdego z małżonków. W tym przypadku nie ma zastosowania możliwość wspólnego opodatkowania małżonków, przewidziana w art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f. W postępowaniu podatkowym w przedmiocie opodatkowania przychodów z nieujawnionych źródeł każdy z małżonków ma samodzielny status podatnika, strony odrębnego postępowania podatkowego (wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 11 marca 2013 r., I SA/Bd 9/13, LEX nr 1305324).

W związku z koncepcją solidarnej odpowiedzialności małżonków **są oni jedną stroną postępowania**. Każdy z małżonków jest uprawniony do działania w imieniu obojga. Małżonkowie jako jedna strona postępowania nie mają odrębnych uprawnień procesowych, a organ podatkowy ma obowiązek prowadzenia jednego postępowania podatkowego i wydania jednej decyzji na imię obojga małżonków. Korespondencja powinna być adresowana do nich wspólnie, bez konieczności odrębnego doręczania tej samej przesyłki każdemu z małżonków. W takim przypadku wystarczające jest, aby pismo doręczono tylko jednemu z małżonków (wyrok NSA z dnia 21 marca 2013 r., II FSK 1418/11, LEX nr 1340055, wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2019 r., II FSK 1126/17, Legalis, wyrok WSA w Łodzi z dnia 10 stycznia 2019 r., I SA/Łd 464/18, Legalis, wyrok WSA w Olsztynie z dnia 1 września 2021 r., I SA/Ol 360/21, Legalis).

**WAŻNE!** Małżonkowie ponoszą odpowiedzialność solidarną są **jedną stroną postępowania**.

Bez wpływu na solidarne zasady odpowiedzialności małżonków na podstawie art. 92 § 3 o.p. pozostaje to, że małżonkowie w dacie wszczęcia i prowadzenia postępowania nie są już małżonkami lub zamieszkują oddzielnie (wyrok NSA z dnia 25 marca 2021 r., II FSK 1272/20, Legalis).

Z przepisu art. 92 § 3 o.p. wynika nie tylko solidarna odpowiedzialność małżonków za zobowiązania podatkowe, ale również solidarna jest ich wierzytelność z tytułu nadpłaty podatku. Powyższe oznacza, że zwrot nadpłaty może być dokonany któremukolwiek z małżonków (tak np. wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 listopada 2017 r., I SA/Kr 1031/17, LEX nr 2464457). Nadpłata może być również, w ocenie NSA, zaliczona z urzędu na poczet zaległości podatkowej jednego z małżonków wynikającej z zobowiązania w innym podatku (np. w podatku od towarów i usług) (wyrok NSA z dnia 12 września 2017 r., I FSK 2199/15, LEX nr 2350619).

## d. Odpowiedzialność podatnika a nieprawidłowości w działaniach płatnika PIT

69

Na zakres odpowiedzialności podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych wpływ może mieć działanie płatnika. Jego odpowiedzialność wyłącza odpowiedzialność płatnika w okolicznościach wskazanych w art. 26a o.p. **Podatnik nie ponosi odpowiedzialności z tytułu zaniżenia lub nieujawnienia przez płatnika podstawy opodatkowania czynności, o których mowa w art. 12, 13 oraz 18 u.p.d.o.f., do wysokości zaliczki, do której pobrania zobowiązany jest płatnik.**

**Po pierwsze**, przedmiotowy przepis dotyczy wyłącznie podatników podatku dochodowego od osób fizycznych. **Po drugie**, jego zakres zastosowania jest zawężony wyłącznie do podatników uzyskujących dochody z jednego z trzech źródeł uzyskania przychodu, tj. przychodów:

- ze stosunku pracy i im podobnych,

- z działalności wykonywanej osobiście lub
- z praw majątkowych.

Po trzecie, przepis dotyczy działań płatnika polegających na: zaniżeniu lub nieujawnieniu podstawy opodatkowania. Gdy wymienione przesłanki zaistnieją, tj. płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu stosunku pracy i mu podobnych, przychodów z działalności wykonywanej osobiście lub przychodów z praw majątkowych zaniża lub nie ujawnia podstawy opodatkowania, wówczas odpowiedzialność podatnika jest wyłączona, a właściwie ograniczona. Ustawodawca zastrzegł bowiem, że podatnik nie ponosi odpowiedzialności z tytułu zaniżenia lub nieujawnienia podstawy opodatkowania **do wysokości zaliczki, do której pobrania zobowiązany jest płatnik**. Naczelny Sąd Administracyjny przyjmuje, że przepis ten należy rozumieć w taki sposób, że „wyklucza odpowiedzialność podatnika zarówno za zaliczkę, jak również za tę część zobowiązania rocznego, która odpowiada kwocie zaliczki niepobranej przez płatnika w warunkach uregulowanych w tym przepisie” (wyrok NSA z dnia 13 sierpnia 2019 r., II FSK 3292/17, LEX nr 2730439).

**WAŻNE!** „Art. 26a § 1 o.p. nie statuuje żadnego zwolnienia z opodatkowania, a jedynie ogranicza odpowiedzialność za podatek do wysokości zaliczki, do pobrania której zobowiązany był płatnik; nie modyfikuje więc wysokości zobowiązania podatkowego ciążyącego na podatniku, a jedynie wyklucza możliwość egzekwowania przez organ podatkowy wykonania zobowiązania podatkowego od podatnika w zakresie wynikającym z tego przepisu” (wyrok NSA z dnia 25 lipca 2023 r., II FSK 154/21, LEX nr 3598380).

## C. Odpowiedzialność płatnika i inkasenta

### a. Zakres odpowiedzialności płatnika i inkasenta

Zasady odpowiedzialności płatnika i inkasenta są do siebie podobne. Są one również w pewnym zakresie podobne do zasad opodatkowania podatnika. Zasadniczą cechą charakterystyczną odpowiedzialności tych podmiotów jest związana z rolą, jaką pełnią oni w związku z realizacją zobowiązań podatkowych. Pamiętać należy, że płatnik i inkasent nie są stronami podatkowego stosunku zobowiązaniowego. Ich pozycję względem stron tego stosunku (podatnika i Skarbu Państwa lub gminy reprezentowanych przez organ podatkowy) wyznaczają ich obowiązki określone w art. 8 i 9 o.p. **Płatnik i inkasent nie odpowiada więc za zobowiązanie podatkowe, za działania lub zaniechania podatnika, ale za własne działania** (wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2019 r., I GSK 273/18, LEX nr 2700842). Inaczej niż w przypadku podatnika restytucja na rzecz państwa podatków bezprawnie zatrzymanych przez płatnika nie jest odebraniem płatnikowi jego własności, lecz jest to zwrot kwot, które są własnością państwa (wyrok NSA z dnia 12 lutego 2021 r., II FSK 3074/18, LEX nr 3179261). Zakres odpowiedzialności płatnika i inkasenta jest wyznaczony ich obowiązkami wynikającymi odpowiednio z art. 8 i 9 o.p. Do obowiązków płatnika należy: obliczenie podatku, pobranie podatku od podatnika oraz wpłacenie podatku organowi podatkowemu. Do obowiązków inkasenta należy: pobranie podatku od podatnika i wpłacenie podatku organowi podatkowemu.

**WAŻNE!** Płatnik i inkasent nie odpowiada za zobowiązanie podatkowe, ale za własne działania i zaniechania. Zakres ich odpowiedzialności wyznaczają ich obowiązki wynikające z art. 8 i 9 o.p.

Na podstawie art. 30 § 1 o.p. płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8 o.p., **odpowiada za podatek niepobraný lub podatek pobraný a niewpłaconý**. Podobnie również, na podstawie art. 30 § 2 o.p. inkasent, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 9 o.p., **odpowiada za podatek pobraný a niewpłaconý**. Zauważyć należy, że na płatniku ciążyą trzy obowiązki: obliczenia, pobrania i wpłacenia podatku. Odpowiedzialność ponosi zaś za dwa z nich, tj. za podatek niepobraný lub niewpłaconý. Naczelny Sąd Administracyjny podkreśla, że jeśli płatnik źle obliczy podatek i w konsekwencji pobierze go w kwocie mniej-

szej niż powinien, to będzie odpowiadał za niepobranie części podatku, a nie za wadliwe jego obliczenie (wyrok NSA z dnia 16 maja 2018 r., II FSK 3012/17, LEX nr 2509431). Podkreślić również należy, że inkasent (inaczej niż płatnik) nie ponosi odpowiedzialności za podatek niepobrany. Jego odpowiedzialność ogranicza się do niewpłacenia pobranego podatku. Kwestią nierozstrzygniętą na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej pozostaje sytuacja, gdy podatek nie zostanie przez inkasenta pobrany. W literaturze wskazuje się, że wówczas odpowiedzialność ponosi podatnik. Brak jest bowiem również przepisów, które wyłączałyby odpowiedzialność podatnika z powodu nieprawidłowego postępowania inkasenta [tak L. Etel (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2022, LEX].

Zarówno płatnik, jak i inkasent ponoszą odpowiedzialność – podobnie jak podatnik – **całym swoim majątkiem** (art. 30 § 3 o.p.). Podobnie jak podatnik pozostający w związku małżeńskim, tak również płatnik i inkasent pozostający w związku małżeńskim ponosi odpowiedzialność **majątkiem odrębnym oraz majątkiem wspólnym** płatnika (inkasenta) i jego małżonka (art. 29 § 3 o.p.). Skutki prawne ograniczenia, zniesienia, wyłączenia lub ustania wspólności majątkowej **nie odnoszą się do zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem:**

- zawarcia umowy o ograniczeniu lub wyłączeniu ustawowej wspólności majątkowej;
- zniesienia wspólności majątkowej prawomocnym orzeczeniem sądu;
- ustania wspólności majątkowej w przypadku ubezwłasnowolnienia małżonka;
- uprawomocnienia się orzeczenia sądu o separacji.

## b. Decyzja o odpowiedzialności płatnika lub inkasenta

- 71** Podstawą odpowiedzialności płatnika lub inkasenta jest **decyzja organu podatkowego**. W przypadku zaistnienia przesłanek odpowiedzialności, **organ ma obowiązek (a nie uprawnienie) wydania takiej decyzji** (tak np. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 stycznia 2019 r., I SA/GI 709/18, LEX nr 2614375). Jest to decyzja o charakterze deklaratoryjnym. Nie tworzy ona nowego stanu prawnego, a jedynie stwierdza niewykonanie obowiązków płatnika (wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 września 2020 r., I SA/Sz 267/20, LEX nr 3067983). Przedmiotem rozstrzygnięcia takiej decyzji jest należność pieniężna, a nie zaistnienie przesłanek odpowiedzialności (wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 czerwca 2020 r., III SA/Wa 1528/19, LEX nr 3085022, wyrok WSA w Łodzi z dnia 7 kwietnia 2020 r., I SA/Łd 855/19, LEX nr 3009341). Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi okoliczności stanowiące podstawę odpowiedzialności płatnika lub inkasenta (tj. okoliczności, o których mowa w art. 30 § 1 lub 2 o.p.), organ ten wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta, w której określa wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku. NSA podkreśla, że ustawodawca jednoznacznie uzależnia wydanie decyzji o odpowiedzialności płatnika **od stwierdzenia niewykonania obowiązków przez płatnika i zakresu niewykonania tych obowiązków** (wyrok NSA z dnia 30 września 2021 r., III FSK 4132/21, LEX nr 3252448).

## c. Odpowiedzialność płatnika lub inkasenta a wina podatnika

- 72** Odpowiedzialność płatnika lub inkasenta wyłącza **wina podatnika**, a także okoliczności wskazane w odrębnych przepisach (tj. wówczas **gdy odrębne przepisy stanowią inaczej**) (art. 30 § 5 o.p.). **Jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika; organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatnika**. Odpowiedzialność podatnika można orzec w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. NSA podkreśla, że „poza wyłączeniami odpowiedzialności płatnika, które są określone w art. 30 § 5 o.p. brak jest innych norm pozwalających na zwolnienie płatnika z odpowiedzialności za niewykonanie obowiązków określonych w art. 8 o.p. z uwagi na względy słusznościowe lub inne kryteria, które podlegałyby dyskrecjonalnej ocenie organów podatkowych lub sądów” (wyrok NSA z dnia 12 lutego 2021 r., II FSK 3074/18, LEX nr 3179261, podobne stanowisko dot. trudnej sytuacji finansowej płatnika w wyroku WSA w Łodzi z dnia 14 lipca 2020 r., I SA/Łd 805/19, LEX nr 3037530, w wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 29 maja

2018 r., I SA/Bd 80/18, LEX nr 2525700). Tak również na odpowiedzialność płatnika nie wpływa przyczyna, która spowodowała, że właściwa kwota nie wpłynęła w terminie na rachunek organu podatkowego (wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 lipca 2020 r., III SA/Wa 2343/19, LEX nr 3099933). Bez wpływu na zakres odpowiedzialności płatnika pozostaje również ciężka sytuacja podatnika – życiowa, materialna, zagrożenie egzystencji i zdrowotna (wyrok NSA z dnia 26 marca 2013 r., II FSK 1446/11, LEX nr 1333302).

**PRZYKŁAD:** Zatrzymanie przez płatnika podatku pobranego od wynagrodzeń pracowników ze względu na trudną sytuację finansową, zagrażającą dalszej egzystencji gospodarczej płatnika oraz chęć wykorzystania tych środków na poprawę sytuacji przedsiębiorstwa płatnika nie jest okolicznością wyłączającą odpowiedzialność płatnika za podatek pobrany, a niewpłacony do organu podatkowego (wyrok NSA z dnia 12 lutego 2021 r., II FSK 3074/18, LEX nr 3179261).

**Wina podatnika** jest pierwszą przesłanką wyłączającą odpowiedzialność płatnika. W orzecznictwie winę podatnika na gruncie art. 30 § 5 o.p. definiuje się „jako wszelkie przyczyny leżące po stronie podatnika (jego działania lub zaniechania, np. podanie płatnikowi nieprawdziwych informacji lub niedostarczenie wymaganych danych) i wpływające na zachowanie się płatnika, niekoniecznie zawinione w rozumieniu przepisów prawa cywilnego lub karnego” (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 września 2015 r., I SA/Gd 650/15, LEX nr 1955636).

**PRZYKŁAD:** Winę podatnika stanowi sfalszowanie lub ukrycie danych rzutujących na wysokość podstawy opodatkowania albo stawki podatkowej (wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 29 maja 2018 r., I SA/Bd 83/18, LEX nr 2550948).

Podkreślić należy, że w przepisie art. 30 § 5 o.p. mowa jest wyłącznie o winie podatnika. Jak przyjmuje WSA w Bydgoszczy:

„niepobranie podatku z przyczyn leżących po stronie innych osób lub nie dających się powiązać z jakimikolwiek osobami (obiektywnych, losowych itp.) nie wyłącza odpowiedzialności płatnika i nie jest przeszkodą do wydania decyzji o jego odpowiedzialności” (wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 29 maja 2018 r., I SA/Bd 83/18, LEX nr 2550948).

Drugim źródłem wyłączającym odpowiedzialność płatnika lub inkasenta są odrębne przepisy. Przykładem **przepisów szczególnych** regulujących zakres odpowiedzialności płatnika jest art. 10 ust. 3c u.p.c.c. Zgodnie z tym przepisem płatnicy podatku od czynności cywilnoprawnych – notariusze – nie odpowiadają za podatek niepobrany, jeżeli wykażą brak swojej winy w niepobraniu tego podatku.

**PRZYKŁAD:** Notariusz – błędnie – nie pobrał podatku od czynności cywilnoprawnych od umowy sprzedaży na podstawie art. 9 pkt 2 u.p.c.c., bazując na oświadczeniu kupującego o istnieniu przesłanek do zwolnienia wynikającego z tego artykułu (tj. zwolnienie dotyczące sprzedaży gruntów stanowiących gospodarstwo rolne). Oświadczenie złożone przez kupującego (dotyczące wypełnienia przesłanek zwolnienia podatkowego), nie zwalnia płatnika z obowiązku oceny tego stanu faktycznego w kontekście obowiązków wynikających z art. 8 o.p. w związku z art. 9 pkt 2 u.p.c.c. W związku z powyższym płatnik podlega odpowiedzialności za niepobranie podatku. Nie może bowiem uwolnić się od odpowiedzialności powołując się na brak swojej winy (wyrok WSA w Lublinie z dnia 2 grudnia 2020 r., I SA/Lu 495/20, LEX nr 3094971).

**PRZYKŁAD:** „Fakt powzięcia wiedzy przez notariusza przy sporządzaniu aktu notarialnego o korzystaniu przez nabywcę nieruchomości z pomocy *de minimis* w postaci dopłat do oprocentowania kredytu na zakup użytków rolnych nie zwalnia płatnika z obowiązku oceny tego stanu faktycznego w kontekście obowiązków wynikających z art. 8 O.p. w związku z art. 9 pkt 2 u.p.c.c.” (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 września 2020 r., I SA/Gd 317/20, LEX nr 3057285).

Zarówno decyzja o odpowiedzialności płatnika lub inkasenta, jak i decyzja o odpowiedzialności podatnika może być wydana również po zakończeniu roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego (art. 30 § 6 o.p.).

Ordynacja podatkowa przewiduje katalog sytuacji (art. 30 § 5a o.p.), gdy **odpowiedzialność płatnika nie może być wyłączona ani ograniczona na podstawie art. 30 § 5**. Są to więc okoliczności, gdy wina podatnika nie wyłącza odpowiedzialności płatnika.

**Odpowiedzialność płatnika nie może być wyłączona ani ograniczona na podstawie art. 30 § 5 o.p., jeżeli:**

1. Płatnik i podatnik byli podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. lub art. 11a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.;
2. Płatnik lub podatnik był podmiotem kontrolowanym lub kontrolującym w odniesieniu do kontroli uregulowanej w art. 30f ust. 3 pkt 3 u.p.d.o.f. lub art. 24a ust. 3 pkt 3 u.p.d.o.p.;
3. Płatnik lub podatnik był podmiotem z rezydencją podatkową, miejscem rejestracji, siedzibą lub mającym zarząd w kraju lub na terytorium stosującym szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych;
4. Płatnik lub podatnik był podmiotem z rezydencją podatkową, miejscem rejestracji, siedzibą lub mającym zarząd w kraju lub na terytorium, z którym Rzeczpospolita Polska nie zawarła ratyfikowanej umowy międzynarodowej, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, albo Unia Europejska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej – stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych;
5. Płatnik lub podatnik był zarządzany lub kontrolowany, bezpośrednio lub pośrednio, lub był w relacjach umownych lub faktycznych, w tym jako założyciel, fundator lub beneficjent fundacji lub trustu lub innego podmiotu lub tytułu o charakterze powierniczym;
6. Niewykonanie przez płatnika obowiązku nastąpiło w odniesieniu do podmiotu, dla którego na podstawie publicznie dostępnych informacji nie jest możliwe ustalenie udziałowca, akcjonariusza lub podmiotu o zbliżonych uprawnieniach, który posiada co najmniej 10% udziałów w kapitale lub co najmniej 10% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 10% praw do uczestnictwa w zyskach;
7. Płatnik jest spółką nieruchomościową w rozumieniu art. 5a pkt 49 u.p.d.o.f. lub art. 4a pkt 35 u.p.d.o.p.

Na podstawie art. 30 § 5b o.p., w przypadkach, o których mowa w:

1) art. 41 ust. 4d i 10 u.p.d.o.f. oraz

2) art. 26 ust. 2c u.p.d.o.p.,

jeżeli podatek nie został pobrany z uwagi na:

1) niewykonanie obowiązków określonych w art. 41 ust. 4da u.p.d.o.f. oraz

2) art. 26 ust. 2ca u.p.d.o.p. lub

3) z uwagi na niezgodność informacji przekazanej na podstawie tych przepisów z rzeczywistością,

**odpowiedzialność za podatek niepobrany ponosi podmiot, który dokonał wypłaty za pośrednictwem podmiotów prowadzących rachunki papierów wartościowych albo rachunki zbiorcze.**

**Z dniem 1 stycznia 2024 r.**, na podstawie art. 30 § 5c o.p., w przypadkach, o których mowa w:

1) art. 41 ust. 24 pkt 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz

2) art. 26 ust. 1aa pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych,

jeżeli złożone przez emitenta oświadczenie, o którym mowa w art. 41 ust. 24a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.

o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 26 ust. 1ae ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku

dochodowym od osób prawnych jest niezgodne z rzeczywistością, odpowiedzialność za podatek nieopbrany ponosi emitent.

## D. Odpowiedzialność następców prawnych

### a. Następstwo prawne w prawie podatkowym

Odpowiedzialność w prawie podatkowym ponoszą również następcy prawni. Instytucja następstwa prawnego funkcjonuje w prawie podatkowym i jak przyjmuje się w orzecznictwie, jej celem jest, z jednej strony, zapewnienie wierzycielom podatkowym możliwości egzekwowania należności podatkowych ciążyących na poprzednikach od ich następców, z drugiej – umożliwienie następcom korzystania z praw poprzedników (wyrok WSA w Poznaniu z dnia 5 października 2017 r., I SA/Po 241/17, LEX nr 2377540).

W wyniku sukcesji prawnej (następstwa) prawa i obowiązku są przekazywane pomiędzy poprzednikiem a jego następcą (od lub po poprzedniku). Następcy prawni wstępują więc w ogół praw i obowiązków swoich poprzedników. Jest to nabycie **poходne i translatywne** (następca prawny wstępuje w istniejące już wcześniej prawa i obowiązki innego podmiotu) oraz uniwersalne (**sukcesja uniwersalna** obejmująca całość – ogół praw i obowiązków poprzednika) [R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021, s. 199]. W obowiązkach tych mieści się również odpowiedzialność za zobowiązania ciążyące na ich poprzednikach. Wówczas odpowiadają za te należności jak za swoje własne [A. Olesińska (w:) *System prawa finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 582]. **Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe stanowi zatem jeden (ale niejedyny) element sukcesji na gruncie prawa podatkowego.**

**WAŻNE!** Odpowiedzialność za zobowiązania poprzednika jest tylko jednym (ale niejedynym) elementem sukcesji na gruncie prawa podatkowego.

W Ordynacji podatkowej przewidziane są **dwie generalne grupy następców prawnych**:

- 1) następcy prawni osób fizycznych oraz
- 2) następcy prawni osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej.

**Źródłem następstwa prawnego na gruncie prawa podatkowego są czynności i zdarzenia spoza sfery prawa podatkowego.** Zdarzenia i czynności, w wyniku których dochodzi do przejęcia praw i obowiązków podatnika, w tym do następstwa na gruncie prawa podatkowego, regulują przepisy prawa prywatnego, w tym przede wszystkim Kodeks cywilny i Kodeks spółek handlowych. O następcy prawnym na gruncie prawa podatkowego możemy mówić wówczas, gdy dany podmiot jest następcą prawnym poprzednika na podstawie przepisów mających za przedmiot regulacji takie podmioty (ich tworzenie i funkcjonowanie). Stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej z zakresu następstwa prawnego wymaga więc ich wykładni systemowej w kontekście przepisów spoza prawa podatkowego, właściwych merytorycznie w przedmiocie zasad działania poszczególnych kategorii następców.

**PRZYKŁAD:** Jeśli na podstawie i zgodnie z przepisami Kodeksu spółek handlowych doszło do zawiązania osobowej spółki handlowej w wyniku przekształcenia spółki kapitałowej, to powstała w ten sposób osobowa spółka handlowa jest również następcą prawnym przekształconej spółki kapitałowej na gruncie prawa podatkowego. Wynika to z art. 93a § 2 o.p.

**PRZYKŁAD:** Jeżeli osoba fizyczna jest spadkobiercą w rozumieniu przepisów prawa cywilnego, to jest ona również następcą prawnym spadkodawcy (podatnika) na gruncie prawa podatkowego. Wynika to z art. 97 o.p.

Ustawodawca na gruncie prawa podatkowego wskazał kategorie następców prawnych oraz określił zakres ich sukcesji. **Inne podmioty, niż te wskazane w przepisach rozdziału 14 działu III o.p., nie mają statusu następcy prawnego** na gruncie prawa podatkowego. Istotna jest przy tym nie tylko kategoria podmiotu, ale również tryb, w jakim dany podmiot stał się sukcesorem poprzednika (np. łączenie się spółek). Przepisy rozdziału 14 działu III o.p. wymagają więc wykładni ścisłej.

**WAŻNE!** Następcami prawnymi na gruncie prawa podatkowego są wyłącznie podmioty wskazane w przepisach rozdziału 14 działu III o.p. Następcą prawnym w rozumieniu tych przepisów jest podmiot, który ma status następcy prawnego na gruncie właściwych przepisów prawa prywatnego.

Przepisy rozdziału 14 działu III o.p. stanowią *lex generalis* w przedmiocie następstwa prawnego na gruncie prawa podatkowego względem przepisów szczegółowego prawa podatkowego, które regulują prawa i obowiązki następców prawnych na gruncie poszczególnych podatków (*lex specialis*) [R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021, s. 203].

**WAŻNE!** Przepisy Ordynacji podatkowej z zakresu odpowiedzialności następców prawnych wymagają wykładni systemowej w kontekście przepisów prawa prywatnego regulujących zasady funkcjonowania tych podmiotów.

## b. Odpowiedzialność następców osób prawnych i jednostek organizacyjnych

75

Następstwo prawne osób prawnych oraz podmiotów przekształconych zostało uregulowane w art. 93–96 o.p. Sukcesja tej grupy podmiotów ma charakter generalny. Ustawodawca wskazuje, że podmioty te (z pewnymi wyjątkami) **wstępują we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki poprzedników prawnych**. W zakresie przejmowanych obowiązków mieści się również odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe poprzedników. **Słowo „wszelkie” wskazuje**, że zakres następstwa prawnego został określony bardzo ogólnie. Jak przyjmuje Naczelny Sąd Administracyjny, posłużenie się słowem „wszelkie”:

„oznacza konieczność analizowania praw i obowiązków (materialnoprawnych i procesowych, majątkowych i niemajątkowych) w ich szczegółowym uregulowaniu zawartym w przepisach prawa podatkowego (art. 3 pkt 2 o.p.), a więc ustawach podatkowych, przepisach wykonawczych wydawanych na ich podstawie, a także w postanowieniach ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz w ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umowach międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej” (wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2018 r., II FSK 3615/15, LEX nr 2442804, podobnie wyrok NSA z dnia 8 września 2016 r., II FSK 2210/14, LEX nr 2114357).

**Odstępstwo od pełnej (generalnej) sukcesji podatkowej dotyczy dwóch przypadków, gdy następcą prawny obejmuje jedynie prawa poprzednika, ale nie obejmuje jego obowiązków. Dotyczy to:**

- 1) jednoosobowej spółki kapitałowej powstałej w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną (art. 93a § 4 o.p.) oraz
- 2) spółki niemającej osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału wkład w postaci swojego przedsiębiorstwa (art. 93a § 5 o.p.).

**Jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa przekształcanego przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek kapitałowych.**

**Spółka niemająca osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału wkład w postaci swojego przedsiębiorstwa, wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa**



**wniesionego przedsiębiorstwa**, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek niemających osobowości prawnej.

Przepisy Ordynacji podatkowej nie rozstrzygają, czy wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki nabywane przez następcę prawnego są wyłącznie prawami podatnika, czy również płatnika lub inkasenta.

**Przepisy Ordynacji podatkowej przewidują zamknięty katalog podmiotów, które są następcami prawnymi osób prawnych i jednostek organizacyjnych.** W tym zakresie przepisy Ordynacji podatkowej odwołują się do regulacji prawnych z zakresu wskazanych kategorii osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych oraz uregulowanych tam (tj. w odrębnych przepisach) zasad przekształceń takich podmiotów. W orzecznictwie podkreśla się, że przepisy Ordynacji podatkowej z zakresu następstwa prawnego (art. 93 i n.) „należy traktować jako wprowadzające do prawa podatkowego zasadę sukcesji generalnej (gdy podmiot gospodarczy wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki przejmowanej osoby prawnej), co nie może być utożsamiane z kreowaniem sukcesji prawnej jako takiej. **Przepisy te tylko wykorzystują dla celów podatkowych poszczególne przypadki następstwa prawnego, same ich nie kreując.** Następstwo prawne pod tytułem ogólnym w prawie podatkowym może więc zaistnieć tylko wtedy, gdy takie następstwo prawne pod tym tytułem dopuszczają przepisy regulujące urząd danego podmiotu prawnego” (wyrok WSA w Łodzi z dnia 20 listopada 2019 r., I SA/Łd 495/19, LEX nr 2751724). Wykładnia i stosowanie przepisów z zakresu następstwa prawnego osób prawnych i jednostek organizacyjnych wymaga więc odniesień systemowych (wykładnia systemowa) do przepisów regulujących zasady działania takich podmiotów.

**Następstwo prawne w sferze osób prawnych i jednostek organizacyjnych dotyczy wyłącznie podmiotów wskazanych w art. 93–96 o.p., które wstępują w prawa i obowiązki poprzednika w okolicznościach (tj. w wyniku czynności i zdarzeń) tam wymienionych. Podmiotami tymi są:**

- 1) osoby prawne,
- 2) banki,
- 3) spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe,
- 4) instytucje kredytowe,
- 5) osobowe spółki handlowe i inne spółki niemające osobowości prawnej,
- 6) spółki kapitałowe,
- 7) stowarzyszenia oraz
- 8) samorządowe zakłady budżetowe.

**Do okoliczności tych należy:**

- 1) łączenie się,
- 2) łączenie przez przejęcie,
- 3) przekształcenie w inną formę,
- 4) tworzenie przez wniesienie różnych składników majątkowych,
- 5) przejęcie lub podział,
- 6) nabycie lub przejęcie w wyniku prywatyzacji.

Kategoria następców prawnych	Następstwo – zakres	Podstawa prawna
Osoba prawna lub spółka komandytowo – akcyjna zawiązane (powstałe) w wyniku łączenia się: 1) osób prawnych, 2) osobowych spółek handlowych, 3) osobowych i kapitałowych spółek handlowych	Wstępują we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki* każdej z łączących się osób lub spółek.	Art. 93 § 1 o.p.
Osoba prawna i spółka komandytowo-akcyjna łączące się przez przejęcie: 1) innej osoby prawnej (osób prawnych) 2) osobowej spółki handlowej (osobowych spółek handlowych)	Wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki* każdej z łączących się osób lub spółek.	Art. 93 § 1 w zw. z § 2 o.p.

Kategoria następców prawnych	Następstwo – zakres	Podstawa prawna
1) Bank przejmując inny bank; 2) Spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa, bank lub instytucja kredytowa przejmująca spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową	Wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki* przejmowanego banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej	Art. 93 § 1 w zw. z § 4 o.p.
Osoba prawna zawiązana (powstała) w wyniku: 1) przekształcenia innej osoby prawnej, 2) przekształcenia spółki niemającej osobowości prawnej	Wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki* przekształcanej osoby lub spółki.	Art. 93a § 1 o.p.
Osobowa spółka handlowa zawiązana (powstała) w wyniku przekształcenia: a) innej spółki niemającej osobowości prawnej, b) spółki kapitałowej; 2) stowarzyszenia utworzonego w wyniku przekształcenia stowarzyszenia zwykłego	Wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki* przekształcanej spółki lub stowarzyszenia zwykłego.	Art. 93a § 2 o.p.
Bank utworzony przez wniesienie tytułem wkładu niepieniężnego wszystkich składników majątkowych oddziału instytucji kredytowej, stanowiących przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część	Wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki* instytucji kredytowej związane z działalnością tego oddziału.	Art. 93a § 3 o.p.
Jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną	Wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa* przekształcanego przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek kapitałowych.	Art. 93a § 4 o.p.
Spółka niemająca osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału wkład w postaci swojego przedsiębiorstwa	Wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa* wniesionego przedsiębiorstwa, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek niemających osobowości prawnej.	Art. 93a § 5 o.p.
Samorządowy zakład budżetowy powstały w wyniku łączenia się i przekształceń	Wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki* podmiotów łączonych lub przekształconych. Przepisy art. 93 i art. 93a § 1–3 stosuje się odpowiednio.	Art. 93b o.p.
Osoby prawne lub spółki komandytowo-akcyjne przejmujące albo osoby prawne lub spółki komandytowo-akcyjne powstałe w wyniku podziału	Wstępują, z dniem podziału albo z dniem wydzielenia albo z dniem wyodrębnienia, we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki* osoby prawnej lub spółki komandytowo-akcyjnej dzielonej pozostające w związku z przydzielonymi im w planie podziału składnikami majątku.  Zasady powyższe stosuje się, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie albo podziale przez wyodrębnienie – także majątek osoby prawnej lub spółki komandytowo-akcyjnej dzielonej, stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa.	Art. 93c o.p.

\* Na podstawie art. 93d o.p. przepisy art. 93–93c mają zastosowanie również do praw i obowiązków wynikających z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego oraz porozumienia inwestycyjnego.

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie art. 94 o.p. przepisy art. 93 § 1 o.p., art. 93d o.p. i art. 93e o.p., z zastrzeżeniem art. 95 o.p., **stosuje się również do nabywców przedsiębiorstw państwowych oraz do spółek, które na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych nabyły lub przejęły te przedsiębiorstwa.** Zgodnie z art. 95 o.p. odpowiedzialność nabywców lub spółek, o których mowa w art. 94 o.p., z tytułu: z odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych zlikwidowanego przedsiębiorstwa, oprocentowania przypadających do zwrotu zaliczek naliczonego podatku od towarów i usług ograniczona jest do odsetek (oprocentowania) naliczonych do dnia wykreślenia przedsiębiorstwa z rejestru przedsiębiorstw państwowych.

Zasadę tę stosuje się odpowiednio do odpowiedzialności Skarbu Państwa lub gminy, powiatu albo województwa z tytułu oprocentowania nadpłat oraz oprocentowania zwrotu różnicy podatku od towarów i usług. Na podstawie art. 96 o.p. odsetki za zwłokę oraz oprocentowanie, o których mowa w art. 95, naliczane są nadal:

- 1) po upływie 14 dni od dnia doręczenia spółce decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego lub wydania decyzji w sprawie zwrotu zaliczek naliczonego podatku od towarów i usług;
- 2) począwszy od dnia otrzymania przez organ podatkowy wniosku o zwrot nadpłaty lub o zwrot różnicy podatku od towarów i usług.

Na podstawie art. 93e o.p. przepisy art. 93–93d o.p. **stosuje się w zakresie**, w jakim odrębne ustawy, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz inne ratyfikowane umowy międzynarodowe, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, nie stanowią inaczej. Przepis art. 93e o.p. **wyznacza więc ograniczenia dla szeroko określonej sukcesji podatkowej**. Zgodnie z tym przepisem przepisy o podatkowym następstwie prawnym stosuje się w zakresie, w jakim odrębne ustawy, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz inne ratyfikowane umowy międzynarodowe, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, nie stanowią inaczej. **Przepisy, do których odsyła art. 93e o.p., stanowią *lex specialis* względem przepisów Ordynacji podatkowej.**

**PRZYKŁAD:** *Lex specialis* względem przepisów art. 93 o.p. są przepisy z zakresu u.p.d.o.p. regulujące amortyzację środków trwałych (art. 16h ust. 3 u.p.d.o.p.). Przepis ten dotyczy podmiotów powstałych z przekształcenia, podziału, albo połączenia podmiotów oraz podmiotów, które przejęły całość lub część innego podmiotu na skutek tych zdarzeń. Na jego podstawie mogą one dokonywać odpisów amortyzacyjnych z uwzględnieniem dotychczasowej wysokości odpisów oraz kontynuują metodę amortyzacji przyjętą przez podmiot przekształcony, podzielony, połączony (wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2018 r., II FSK 3615/15, LEX nr 2442804).

### c. Odpowiedzialność następców prawnych osób fizycznych

#### Odpowiedzialność spadkobierców

Następstwo prawne w sferze **osób fizycznych** reguluje art. 97 i n. o.p. Na podstawie art. 97 § 1 o.p. **spadkobiercy podatnika**, z zastrzeżeniem art. 97 § 1a, 2 i 2a o.p., przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego **majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy**. Następstwo prawne spadkobiercy obejmuje **również** prawa i obowiązki **wynikające z decyzji** wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego (art. 97 § 4 o.p.). W przypadku tej kategorii następców prawnych, **po pierwsze**, ustawodawca precyzuje, że wstępują oni w prawa **podatnika**. Następstwo prawne **płatnika lub inkasenta** jedynie w ograniczonym zakresie zostało wskazane w art. 97 i 98 o.p.

**Po drugie**, następcy osób fizycznych (inaczej niż następcy osób prawnych i jednostek organizacyjnych) przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego **majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy**. Jeżeli, na podstawie przepisów prawa podatkowego, spadkodawcy przysługiwały **prawa o charakterze niemajątkowym, związane z prowadzoną działalnością gospodarczą**, uprawnienia te przechodzą na spadkobierców pod warunkiem dalszego prowadzenia tej działalności na ich rachunek (art. 97 § 2 o.p.). Taki warunek dotyczy również następstwa w zakresie praw i obowiązków z tytułu sprawowanej przez spadkodawcę funkcji płatnika (art. 97 § 3 w związku z § 2 o.p.). Prawem majątkowym jest np. ulga uczniowska (wyrok WSA w Opolu z dnia 22 lipca 2022 r., I SA/Op 44/22, LEX nr 3372314), ulga mieszkaniowa (wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 lipca 2021 r., I SA/Kr 441/21, LEX 3210071), zwolnienie podatkowe z art. 21 ust. 1 pkt 31 u.p.d.o.f. (wyrok NSA z dnia 16 kwietnia 2021 r., II FSK 3307/18, LEX nr 3199960).

**W zakresie obowiązków przejmowanych przez następcę prawnego mieści się odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe**. Ustawodawca wskazuje to wprost w art. 98 o.p., zgodnie z którym **do odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania podatkowe spadkodawcy stosuje się przepisy Kodeksu**

76

77

cywilnego o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe. Dotyczy to również odpowiedzialności spadkobierców za:

- 1) zaległości podatkowe, w tym również za zaległości, o których mowa w art. 52 o.p. (należności podlegające zwrotowi bez wezwania organu podatkowego) oraz art. 52a o.p. (nienależnie pobrane wynagrodzenie płatników i inkasentów);
- 2) odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych spadkodawcy;
- 3) pobrane, a niewpłacone podatki z tytułu sprawowanej przez spadkodawcę funkcji **płatnika lub inkasenta**;
- 4) niezwrócone przez spadkodawcę zaliczki na naliczony podatek od towarów i usług oraz ich oprocentowanie;
- 5) opłatę prolongacyjną;
- 6) koszty postępowania podatkowego;
- 7) koszty upomnienia i koszty postępowania egzekucyjnego prowadzonego wobec spadkodawcy powstałe do dnia otwarcia spadku.

W zakresie odpowiedzialności następcy prawnego osoby fizycznej (podatnika, płatnika lub inkasenta) zastosowanie znajdują przepisy Kodeksu cywilnego. W literaturze podkreśla się, że jest to rzadki przykład przyjęcia (respektowania) wprost (a nie odpowiednio) instytucji z zakresu prawa cywilnego w prawie podatkowym [R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021, s. 203]. W orzecznictwie przyjmuje się ponadto, że:

„przepisy Kodeksu cywilnego stosowane są na mocy szczególnego odesłania, a tym samym tylko w **zакreślonym zakresie**. Aspekt dotyczący «przyjęcia i odrzucenia spadku» został uregulowany w art. 1012–1024 k.c., zaś kwestię «odpowiedzialności za długi spadkowe» wskazano w art. 1030–1034<sup>3</sup> k.c. Zakres odesłania z art. 98 § 1 o.p. został zatem wyraźnie **zакreślony**” (wyrok SN z dnia 5 września 2018 r., I UK 207/17, LEX nr 2541911).

Na sytuację następcy prawnego ponoszącego odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe wpływ mają szczegółowe regulacje dotyczące następujących kwestii:

- 1) Wynikająca z art. 99 o.p. zasada zawieszenia biegu niektórych terminów – bieg tych terminów nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu **od dnia śmierci spadkodawcy do dnia uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku lub zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia**, nie dłużej jednak niż do dnia, w którym upłynęły 2 lata od śmierci spadkodawcy. Dotyczy to między innymi przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 70 o.p.) oraz odpowiednio należności płatników lub inkasentów, oraz zaległości z tytułu należności podlegających zwrotowi bez wezwania organu podatkowego oraz nienależnie pobranego wynagrodzenia płatników lub inkasentów (art. 71 w związku z art. 52 i 52a o.p.).
- 2) Wynikająca z art. 101 o.p. zasada, zgodnie z którą odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych spadkodawcy oraz oprocentowanie niezwróconych zaliczek naliczonego podatku od towarów i usług naliczane są do dnia otwarcia spadku. Są one naliczane nadal w przypadku niedotrzymania przez spadkobierców terminu płatności zobowiązań wynikających z decyzji o zakresie ich odpowiedzialności.
- 3) Zgodnie z art. 102 o.p. spadkobiercy wstępują w miejsce strony zmarłej w toku postępowania w sprawach dotyczących praw i obowiązków z art. 97 o.p.
- 4) Na podstawie art. 103 o.p. organ podatkowy zawiadamia spadkobierców o różnych kwestiach proceduralnych, w tym np. złożonych przez spadkodawców odwołaniach od decyzji.

### Odpowiedzialność zapisobiercy

**78** Na podstawie art. 106 o.p. odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe ponosi również zapisobierca, który otrzymał należny mu zapis. Zakres odpowiedzialności zapisobiercy ograniczony jest **do wartości otrzymanego zapisu**.

**Do odpowiedzialności zapisobiercy stosuje się odpowiednio wymienione w art. 106 § 3 o.p. przepisy odnoszące się do spadkobierców, tj.:**

- 1) art. 97 § 1 o.p. (dotyczy odpowiedzialności spadkobiercy podatnika, przejęcie przewidzianych w przepisach prawa podatkowego majątkowych praw i obowiązków spadkobiercy),
- 2) art. 97a o.p. (dotyczy odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe przedsiębiorstwa w spadku),

3) art. 98–103 o.p. (dotyczą odpowiedniego stosowania przepisów Kodeksu cywilnego o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz odpowiedzialności za długi spadkowe, zawieszenia długów spadkowych, decyzji o odpowiedzialności lub uprawnieniach, odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych spadkodawcy, wstąpienia w miejsce osoby zmarłej w toku postępowania, oraz zasada zawiadamiania spadkobierców).

### Odowiedzialność przedsiębiorstwa w spadku

Szczególne zasady odpowiedzialności następców prawnych osób fizycznych dotyczą **przedsiębiorstwa w spadku**.

Zgodnie z art. 97 § 1a o.p. przedsiębiorstwo w spadku, w przypadku gdy ustanowiono zarząd sukcesyjny, wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego **majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą**, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie odrębnych ustaw. Wówczas przepis art. 26 o.p. stosuje się odpowiednio, co oznacza odpowiedzialność całym majątkiem. Następstwo obejmuje prawa i obowiązki wynikające z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego (art. 97 § 4 o.p.). Z natury instytucji przedsiębiorstwa w spadku oraz zarządu sukcesyjnego wynika, że do czasu wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, w tym również prawa nabyte przez przedsiębiorcę wynikające z decyzji wydanych na podstawie art. 67a § 1 pkt 1 i 2 o.p., są wykonywane przez zarządcę sukcesyjnego (art. 97 § 1b o.p.). Jeżeli, na podstawie przepisów prawa podatkowego, spadkodawcy przysługiwały prawa o charakterze niemajątkowym, związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, uprawnienia te przechodzą na spadkobierców w przypadku dalszego prowadzenia działalności przez przedsiębiorstwo w spadku i ustanowienia zarządu sukcesyjnego (art. 97 § 2a w związku z § 2 o.p.). Dotyczy to również praw i obowiązków z tytułu sprawowanej przez spadkodawcę funkcji **płatnika** (art. 97 § 3 w związku z § 2 o.p.).

Na podstawie art. 97a o.p. odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe przedsiębiorstwa w spadku ponoszą:

- 1) zapisobierca windykacyjny kontynuujący prowadzenie tego przedsiębiorstwa,
- 2) spadkobiercy zmarłego przedsiębiorcy, jeżeli nie został uczyniony zapis windykacyjny obejmujący przedsiębiorstwo w spadku,
- 3) małżonek zmarłego przedsiębiorcy, któremu przysługuje udział w przedsiębiorstwie w spadku.

Wymienione kategorie osób ponoszą odpowiedzialność także gdy uczestniczyły w powołaniu zarządcy sukcesyjnego, a następnie odrzuciły spadek albo okazało się, że nie są spadkobiercami, z tym że osoby, które odrzuciły spadek, nie odpowiadają za zobowiązania podatkowe przedsiębiorstwa w spadku powstałe po dniu, w którym ten spadek odrzuciły, a osoby, które nie są spadkobiercami – za zobowiązania podatkowe przedsiębiorstwa w spadku powstałe po dniu, w którym uprawomocniło się postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku, zarejestrowano akt poświadczenia dziedziczenia albo wydano europejskie poświadczenie spadkowe (art. 98 § 2 o.p.).

Organ podatkowy orzeka w jednej decyzji o zakresie odpowiedzialności wymienionych osób (art. 98 § 3 o.p.).

Jeżeli deklaracja jest nieprawidłowa lub deklaracji nie złożono, organ podatkowy orzekając o zakresie odpowiedzialności jednocześnie ustala lub określa kwoty, o których mowa w art. 21 § 3 i 3a o.p., art. 24 o.p. lub art. 74a o.p. (art. 97a § 4 o.p.).

### Decyzja o odpowiedzialności następców prawnych osób fizycznych

Zasadą jest, zgodnie z przepisem art. 100 o.p., że **organ podatkowy orzeka w jednej decyzji o zakresie odpowiedzialności** lub uprawnień poszczególnych **spadkobierców** na podstawie decyzji ostatecznych wydanych wobec spadkodawcy oraz jego zobowiązań wynikających z prawidłowych deklaracji. Jeżeli deklaracja złożona przez spadkodawcę jest nieprawidłowa lub deklaracji nie złożono, orzekając o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców, organ podatkowy jednocześnie ustala lub określa kwoty, o których mowa w art. 21 § 3 i 3a, art. 24 lub 74a o.p. Ustawodawca przyjął zatem, że odpowiedzialność spadkobierców kształtuje decyzja podatkowa. Podkreślić należy, że w decyzji tej **organ podatkowy nie orzeka o samej odpowiedzialności, ale o zakresie tej odpowiedzialności** (wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 maja 2018 r., I SA/

Po 1215/17, LEX nr 2496790). **Decyzja ta ma charakter deklaratoryjny** (tak wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2018 r., II FSK 1022/16, LEX nr 2501130, wyrok NSA z dnia 9 lutego 2018 r., I FSK 684/16, LEX nr 2473613, wyrok SA w Szczecinie z dnia 26 maja 2015 r., III AUa 575/14, LEX nr 1785922, wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 listopada 2020 r., III SA/GI 178/20, LEX nr 3098027). Nie tworzy ona obowiązków. Organ podatkowy stwierdza jedynie, w jakiej wysokości istnieje odpowiedzialność za zaległości podatkowe, nie tworzy natomiast nowego stanu prawnego. Spadkobierca wstępuje do istniejącego stosunku zobowiązania podatkowego w miejsce zmarłego podatnika. W decyzji skierowanej do spadkobiercy przedmiotem rozstrzygnięcia są jego prawa i obowiązki jako następcy (wyrok WSA w Lublinie z dnia 4 listopada 2016 r., I SA/Lu 272/16, LEX nr 2173019, podobnie wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 września 2016 r., VIII SA/Wa 141/16, LEX nr 2149016). Termin płatności przez spadkobiercę zobowiązań wynikających z decyzji o zakresie jego odpowiedzialności wynosi 14 dni od dnia jej doręczenia.

## E. Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich

### a. Istota odpowiedzialności osób trzecich

81 Szczególną kategorię podmiotów ponoszących odpowiedzialność podatkową są tzw. osoby trzecie. Jest to grupa podmiotów, która nie jest pierwotnie zobowiązana (nie byli oni dłużnikami w stosunku zobowiązaniowym). Uzasadnienie ich odpowiedzialności nie wynika również z następstwa prawnego. Ustawodawca dostrzega jednak takie ich powiązania z podatnikiem lub następcą prawnym, które uzasadniają nałożenie na nich **odpowiedzialności podatkowej za cudzy dług**. W tym przypadku następuje największe rozluźnienie relacji pomiędzy długiem a odpowiedzialnością. Oczywiście warunkiem odpowiedzialności osób trzecich **jest istnienie długu, ale również przepis**, z którego wynika wprost ich odpowiedzialność za cudzy dług. **Bez szczegółowej podstawy prawnej samoistna odpowiedzialność za cudzy dług nie jest możliwa** [R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021, s. 205]. Sądy administracyjne przyjmują, że dług, jakim są obciążone osoby trzecie, jest długiem cudzym. „Wymaga to szczególnej rozważliwej i ostrożności przy stosowaniu przepisów pozwalających na orzeczenie o ich odpowiedzialności” (wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 grudnia 2018 r., III SA/Wa 542/18, LEX nr 2678209).

Odpowiedzialność osób trzecich jest **odpowiedzialnością gwarancyjną i zabezpieczającą** należności publicznoprawne przed unikaniem odpowiedzialności przez podatników, płatników i inkasentów (tak np. wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 lutego 2018 r., III SA/Wa 1042/17, LEX nr 2491683). **Jej funkcją jest ułatwienie zaspokojenia** roszczeń zagrożonych niewypłacalnością dłużnika, przez poszerzenie kręgu podmiotów, od których wierzyciel publicznoprawny może dochodzić zaspokojenia należności (wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 9 listopada 2017 r., III AUa 213/17, LEX nr 2414629).

**Cechą charakterystyczną odpowiedzialności tej kategorii osób jest to**, że ustawa w art. 110–117e o.p. wskazuje listę osób ponoszących odpowiedzialność jako osoba trzecia (zakres podmiotowy odpowiedzialności). Ponadto wskazuje okoliczności, które decydują o tej odpowiedzialności (przesłanki) oraz zakres odpowiedzialności (zakres przedmiotowy odpowiedzialności). Jest to *numerus clausus* przypadku osób odpowiadających za cudzy dług [S. Babiarsz (w:) S. Babiarsz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, LEX]. Wszystkie powyższe regulacje wymagają interpretacji ścisłej. W art. 107 § 1 o.p. zdanie pierwsze ustawodawca podkreśla, że o odpowiedzialność podatkową osób trzecich można mówić jedynie „w przypadkach i w zakresie przewidzianych w niniejszym rozdziale”.

**WAŻNE!** Przepisy dotyczące odpowiedzialności podatkowej osób trzecich wymagają ścisłej interpretacji. Odpowiedzialność jako osoba trzecia dany podmiot ponosi wyłącznie w zakresie i w okolicznościach wskazanych w przepisach Ordynacji podatkowej.

**PRZYKŁAD:** Katalog podmiotów ponoszących odpowiedzialność ze spółką ma charakter zamknięty i niedopuszczalne jest rozciąganie tej grupy; podobnie jest, jeśli chodzi o spełnienie szeregu przesłanek materialnych do zastosowania art. 116 o.p. (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 marca 2020 r., III SA/GI 632/19, LEX nr 3015273, podobnie wyrok WSA w Lublinie z dnia 27 marca 2019 r., III AUa 754/18, LEX nr 2669315).

Osoby trzecie ponoszą odpowiedzialność wyłącznie za **zaległość podatkową**. Jest to zaległość podatkowa **podatnika lub następcy prawnego** (zaległość podatkowa przejęta przez następcę prawnego) (art. 107 § 1 i 1a o.p.). Ponadto, na podstawie art. 107 § 2 o.p. osoby trzecie – jeżeli dalsze przepisy nie stanowią z inaczej odpowiadają również za:

- 1) podatki niepobrane oraz pobrane, a niewpłacone przez **płatników lub inkasentów**;
- 2) odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych;
- 3) niezwrócone w terminie zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług oraz za oprocentowanie tych zaliczek;
- 4) koszty postępowania egzekucyjnego.

Podkreślić należy, że poszczególne kategorie należności, za które odpowiada osoba trzecia, zostały wymienione odrębnie. Ustawodawca wskazuje zwłaszcza w pierwszej kolejności zaległość podatkową podatnika lub następcy prawnego oraz pozostałe, za które osoba ta **również ponosi odpowiedzialność, jeżeli dalsze przepisy nie stanowią inaczej**. NSA przyjmuje w związku z tym, że skoro ustawodawca osobno wymienił zaległości podatkowe i odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych, to oznacza to, że wszczęcie postępowania w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe nie obejmuje automatycznie również odsetek od zaległości podatkowych. Oznacza to, że konieczne jest wszczęcie postępowania w zakresie dotyczącym każdej z kategorii należności określonych w art. 107 § 1 i § 2 o.p. (wyrok NSA z dnia 11 lipca 2019 r., II FSK 2694/17, LEX nr 2718012).

Zakres odpowiedzialności osoby trzeciej nie może być szerszy niż odpowiedzialność podatnika (wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 lutego 2021 r., III SA/Wa 1006/20, LEX nr 3148534). W orzecznictwie przyjmuje się, że wysokość należności, za którą ma odpowiadać osoba trzecia, co do zasady, pozostaje w ściślejszej zależności z kwotą, która wynikała z uprzedniej decyzji wydanej wobec podatnika, płatnika, inkasenta czy następcy prawnego, albo też ze złożonej przez niego deklaracji podatkowej (tak wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 16 lipca 2020 r., I SA/Rz 157/20, LEX nr 3037294).

Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich ma **charakter nieograniczony**. Odpowiadają one **całym swoim majątkiem**. Istotne dla sytuacji osoby trzeciej jest również to, że ponosi ona odpowiedzialność **solidarną z podatnikiem lub z następcą prawnym**. Podkreślić należy, że **jest to solidarna odpowiedzialność, a nie solidarność długu** (wyrok NSA z dnia 8 sierpnia 2018 r., II FSK 2088/16, LEX nr 2564528). Jest to także **odpowiedzialność posiłkowa (subsydiarna)**, co oznacza że „decyzja w przedmiocie solidarnej odpowiedzialności może zostać wydana dopiero wtedy, gdy organ podatkowy posiada uzasadnione podstawy do przyjęcia, że pierwotny dłużnik (podatnik, płatnik, inkasent) nie wywiązał się z ciążącego na nim zobowiązania, a wysokość tego zobowiązania musi wynikać z decyzji właściwego organu” (wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 22 lutego 2018 r., I SA/Go 469/17, LEX nr 2464259). Organ podatkowy może się odwołać do odpowiedzialności tej kategorii podmiotów „w drugiej kolejności”, tzn. dopiero wtedy, gdy egzekucja prowadzona z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 października 2017 r., III SA/GI 638/17, LEX nr 2399067).

Na sytuację osoby trzeciej wpływ mają ponadto dwa przepisy. Na podstawie art. 107 § 3 o.p. ogłoszenie upadłości podatnika lub jego następcy prawnego **nie ma wpływu na naliczanie odsetek za zwłokę w odniesieniu do osoby trzeciej**. Następnie, zgodnie z art. 109 § 2 o.p. w razie niedotrzymania terminu płatności osoba trzecia odpowiada również za naliczone po dniu wydania decyzji o jej odpowiedzialności podatkowej odsetki za zwłokę od:

- 1) zaległości podatkowych;
- 2) należności wymienionych w art. 107 § 2 pkt 1 o.p.;
- 3) niezwróconych w terminie zaliczek na naliczony podatek od towarów i usług.

**WAŻNE!** „Osoby trzecie ponoszą odpowiedzialność za cudzy dług, jednakże odpowiedzialność ta nie uwalnia dłużnika od jego odpowiedzialności, a jedynie poszerza krąg podmiotów, od których wierzyciel podatkowy (składkowy) może dochodzić zaspokojenia należności. Odpowiedzialność ta musi wynikać z konkretnego przepisu ustawy. Katalog «osób trzecich» został wymieniony w art. 110–117 o.p. i jest on zamknięty” (wyrok SN z dnia 22 lutego 2023 r., III USKP 74/22, LEX nr 3553370).

## b. Decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej

83

O odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej orzeka organ podatkowy w **drodze decyzji** (art. 108 o.p.). **Decyzja ta ma charakter konstytucyjny.** Tworzy ona nowe stosunki prawne (w zakresie podmiotu, jak i przedmiotu) (tak np. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 grudnia 2020 r., I SA/Po 598/20, Legalis). Jak przyjmuje się w orzecznictwie, decyzja ta musi być precyzyjna, „tym bardziej, że odpowiedzialność osoby trzeciej jest odpowiedzialnością akcesoryjną. (...) zasada prowadzenia przez organy podatkowe postępowania w sposób budzący zaufanie do organu podatkowego przemawia za precyzyjnym formułowaniem rozstrzygnięcia, aby nie było wątpliwości, co do treści obowiązków wynikających z władczej decyzji organu administracji” (wyrok WSA w Łodzi z dnia 22 sierpnia 2019 r., I SA/Łd 783/18, LEX nr 2719589).

**PRZYKŁAD:** „Spółce należy doręczyć decyzję, w której organ wyraźnie rozstrzygnąłby w sentencji, jaka jest wysokość nienależnego zwrotu VAT. Bez rozstrzygnięcia w tym przedmiocie nie można bowiem rozszerzyć odpowiedzialności za zaległości podatkowe na członka zarządu spółki” (wyrok NSA z dnia 29 września 2020 r., II FSK 1187/18, Legalis).

Ustawodawca określa **moment, od którego możliwe jest wszczęcie postępowania w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej.** Oznacza to, że postępowanie w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej nie może zostać wszczęte przed zaistnieniem zdarzeń wskazanych w art. 108 o.p. (wyrok NSA z dnia 28 października 2021 r., III FSK 4228/21, LEX nr 3269417). Zasada ta wynika z subsydiarnego charakteru odpowiedzialności osób trzecich. Ze względu na to, że jest to odpowiedzialność następcza (tj. „w drugiej kolejności”) wobec zobowiązania podatnika odpowiedzialnego „w pierwszej kolejności”. Z tego powodu decyzja w przedmiocie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej jest następcza wobec zobowiązania podatkowego ciążyącego na podatniku (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 lutego 2019 r., I SA/Gl 1241/18, Legalis).

**Postępowanie to nie może zostać wszczęte przed:**

- 1) upływem terminu płatności ustalonego zobowiązania;
- 2) dniem doręczenia decyzji:
  - a) określającej wysokość zobowiązania podatkowego,
  - b) o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta,
  - c) w sprawie zwrotu zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług,
  - d) określającej wysokość należnych odsetek za zwłokę,
  - e) określającej wysokość zaległości podatkowej, o której mowa w art. 52 oraz 52a o.p.;
- 3) dniem wszczęcia postępowania egzekucyjnego – w przypadku, o którym mowa w art. 108 § 3 o.p.;
- 4) dniem odstąpienia od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych, zgodnie z przepisami o postępowaniu egzekucyjnym w administracji – w przypadku, o którym mowa w § 3a.

W razie wystawienia tytułu wykonawczego na podstawie deklaracji, na zasadach przewidzianych w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, przed orzeczeniem o odpowiedzialności osoby trzeciej nie wymaga się uprzedniego wydania decyzji, o której mowa w art. 108 § 2 pkt 2 o.p.

W razie odstąpienia od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych, zgodnie z przepisami o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, przed orzeczeniem o odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe podatnika lub płatnika z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w sposób przewi-



dziany w art. 21 § 1 pkt 1 o.p. nie wymaga się uprzedniego wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego i decyzji, o której mowa w art. 53a o.p.

Dla charakteru prawnego odpowiedzialności osób trzecich istotne znaczenie ma przepis art. 108 § 4 o.p. Zgodnie z tym przepisem **egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej może być wszczęta dopiero wówczas, gdy:**

- 1) egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna,
- 2) odstąpiono od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych, albo
- 3) nie przystąpiono do egzekucji administracyjnej w wyniku uprawdopodobnienia przez organ egzekucyjny braku możliwości uzyskania w toku egzekucji administracyjnej kwoty przewyższającej koszty egzekucyjne.

Przepisy Ordynacji podatkowej regulują również kwestię **przedawnienia w odniesieniu do odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej**. Na podstawie art. 118 o.p. nie można wydać decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, upłynęło 5 lat, a w przypadku, o którym mowa:

- 1) w art. 117b § 1 o.p. – jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym miała miejsce dostawa towarów, upłynęły 3 lata;
- 2) w art. 117c o.p. – jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym upływa 6-miesięczny okres od dnia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego, upłynęły 3 lata.

Z kolei **przedawnienie zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej** następuje po upływie 3 lat od końca roku kalendarzowego, w którym została doręczona decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej. Przepisy art. 70 § 2 pkt 1, § 3 i 4 o.p. stosuje się odpowiednio, z tym że termin biegu przedawnienia po jego przerwaniu wynosi 3 lata.

### c. Kategorie osób trzecich i zakres ich odpowiedzialności

Katalog osób trzecich jest wskazany w art. 110–117e o.p. **Jest to katalog zamknięty**. W przepisach tych wymieniono 18 kategorii podmiotów, które pozostają w relacjach gospodarczych (a niektóre również osobistych) z podatnikiem lub następcą prawnym. Relacje te uzasadniają w ocenie prawodawcy objęcie tych osób reżimem odpowiedzialności na gruncie prawa podatkowego.

Wskazane przepisy regulują następujące kwestie:

- 1) wskazują osobę, która ponosi odpowiedzialność jako osoba trzecia,
- 2) wskazują kategorie podmiotów pierwotnie zobowiązanych – podatników, z którymi osoba trzecia odpowiada solidarnie,
- 3) zakres przedmiotowy odpowiedzialności – kategorie zaległości podatkowych i ich szczegółową specyfikację (przede wszystkim okres, w którym powstały zobowiązania podatkowe),
- 4) szczególne przesłanki odpowiedzialności osoby trzeciej, np. współdziałanie z podatnikiem w prowadzeniu działalności gospodarczej,
- 5) inne warunki i zastrzeżenia precyzujące zakres odpowiedzialności osoby trzeciej,
- 6) wyłączenia z zakresu odpowiedzialności osoby trzeciej.

**WAŻNE!** Przepisy regulujące wszystkie wymienione kwestie wymagają wykładni ścisłej. W okolicznościach innych, niż wymienione w przedmiotowych przepisach, nie wystąpi odpowiedzialność na zasadach właściwych dla osób trzecich.

Kategoria osoby trzeciej	Podmiot, z którym osoba trzecia odpowiada solidarnie całym swoim majątkiem	Zakres odpowiedzialności	Uwagi dodatkowe	Podstawa prawna
<b>Rozwiedziony małżonek</b>	Były małżonek	<p>– Odpowiada za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w czasie trwania wspólności majątkowej, jednakże tylko do wysokości wartości przypadającego mu udziału w majątku wspólnym.</p> <p>– Odpowiedzialność nie obejmuje: niepobranych należności wymienionych w art. 107 § 2 pkt 1; oraz odsetek za zwłokę oraz kosztów egzekucyjnych powstałych po dniu uprawomocnienia się orzeczenia o rozwodzie.</p>	Stosuje się odpowiednio w razie unieważnienia małżeństwa oraz separacji	Art. 110 o.p.
<b>Członek rodziny</b>	Podatnik prowadzący działalność gospodarczą, z którym członek rodziny stale współdziałał w jej wykonywaniu, osiągając korzyści	<p>– Odpowiada za zaległości podatkowe wynikające z tej działalności i powstałe w okresie, w którym stale współdziałał z podatnikiem w jej wykonywaniu, osiągając korzyści z prowadzonej przez niego działalności.</p> <p>– Odpowiedzialność jest ograniczona do wysokości uzyskanych korzyści; oraz nie obejmuje niepobranych należności wymienionych w art. 107 § 2 pkt 1, z wyjątkiem należności, które nie zostały pobrane od osób wymienionych w § 3 i 4.</p>	<p>1. Odpowiedzialność nie dotyczy osób, które w okresie stałego współdziałania z podatnikiem były osobami, wobec których na podatniku ciążył obowiązek alimentacyjny – w zakresie wynikającym z obowiązku alimentacyjnego.</p> <p>2. Za członków rodziny podatnika uważa się zstępnych, wstępnych, rodzeństwo, małżonków zstępnych, osobę pozostającą w stosunku przysposobienia oraz pozostającą z podatnikiem w faktycznym pożyciu.</p> <p>3. Odpowiedzialność dotyczy również małżonków, którzy zawarli umowę o ograniczeniu lub wyłączeniu wspólności majątkowej, których wspólność majątkowa została zniesiona przez sąd, oraz małżonków pozostających w separacji.</p>	Art. 111 o.p.
<b>Nabywca przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa</b>	Podatnik, od którego zostało nabyte przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część	<p>– Odpowiada za powstałe do dnia nabycia zaległości podatkowe związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, chyba że przy zachowaniu należytej staranności nie mógł wiedzieć o tych zaległościach.</p> <p>– Zakres odpowiedzialności nabywcy jest ograniczony do wartości nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.</p> <p>– Zakres odpowiedzialności nabywcy nie obejmuje (z wyłączeniem nabywców będących małżonkami lub członkami rodziny podatnika, o których mowa w art. 111 § 3):</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) należności wymienionych w art. 107 § 2 pkt 1;</li> <li>2) odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych oraz oprocentowania, o którym mowa w art. 107 § 2 pkt 3, powstałych po dniu nabycia</li> </ol> <p>– Nabywca nie odpowiada za zaległości podatkowe, które nie zostały wykazane w zaświadczeniu, o którym mowa w art. 306g.</p> <p>– Nabywca odpowiada również za zaległości podatkowe i inne należności zbywcy, wymienione w art. 107 § 2 pkt 2–4, z zastrzeżeniem § 4 pkt 2, powstałe po dniu wydania zaświadczenia, o którym mowa w art. 306g, a przed dniem nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, jeżeli od dnia wydania zaświadczenia do dnia zbycia upłynęło więcej niż 30 dni.</p>	Przepisu art. 112 nie stosuje się do nabycia w postępowaniu egzekucyjnym oraz upadłościowym.	Art. 112 i 112a o.p.

Kategoria osoby trzeciej	Podmiot, z którym osoba trzecia odpowiada solidarnie całym swoim majątkiem	Zakres odpowiedzialności	Uwagi dodatkowe	Podstawa prawna
<b>Jednoosobowa spółka kapitałowa</b>	Przedsiębiorca – osoba fizyczna przekształcony w jednoosobową spółkę kapitałową	– Odpowiada za powstałe do dnia przekształcenia zaległości podatkowe przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.	Dotyczy spółek powstałych w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną	Art. 112b o.p.
<b>Spółka bez osobowości prawnej</b>	Przedsiębiorca – osoba fizyczna, która wniosła przedsiębiorstwo do spółki	– Odpowiada za powstałe do dnia wniesienia przedsiębiorstwa zaległości podatkowe związane z wniesionym przedsiębiorstwem.	Dotyczy spółki, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału swoje przedsiębiorstwo	Art. 112c o.p.
<b>Firmujący</b>	Firmant	– Odpowiada z podatnikiem za zaległości podatkowe powstałe podczas prowadzenia działalności.	Dotyczy sytuacji, gdy podatnik, za zgodą innej osoby, w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności, posługuje się lub posługiwał się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą tej osoby,	Art. 113 o.p.
<b>Właściciel, samodzielny posiadacz lub użytkownik wieczysty rzeczy lub prawa majątkowego używanego do prowadzenia działalności gospodarczej</b>	Użytkownik danej rzeczy lub prawa majątkowego	– Odpowiada za zaległości podatkowe użytkownika powstałe w związku z działalnością gospodarczą prowadzoną przez użytkownika, jeżeli dana rzecz lub prawo są związane z działalnością gospodarczą lub służą do jej prowadzenia. – Odpowiedzialność ograniczona jest do równowartości rzeczy lub praw majątkowych będących przedmiotem użytkowania.	– Dotyczy osób pozostających z użytkownikiem danej rzeczy lub prawa majątkowego podczas trwania użytkowania w związku, tj. gdy między: 1) właścicielem, samodzielnym posiadaczem lub użytkownikiem wieczystym rzeczy lub prawa majątkowego a ich użytkownikiem lub 2) osobami pełniącymi funkcje zarządzające, nadzorcze albo kontrolne w podmiocie będącym właścicielem, samodzielnym posiadaczem lub użytkownikiem wieczystym rzeczy lub prawa majątkowego a osobami pełniącymi takie funkcje w podmiocie będącym ich użytkownikiem – istnieją powiązania o charakterze rodzinnym, kapitałowym lub majątkowym w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym albo wynikające ze stosunku pracy. – odpowiedzialność ma zastosowanie odpowiednio do najmu, dzierżawy, leasingu lub innych umów o podobnym charakterze.	Art. 114 o.p.
<b>Dzierżawca lub użytkownik nieruchomości</b>	Właściciel, użytkownik wieczysty lub posiadacz samodzielny nieruchomości	– Odpowiada za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań podatkowych wynikających z opodatkowania nieruchomości, powstałych podczas trwania dzierżawy lub użytkowania. – Zakres odpowiedzialności dzierżawcy lub użytkownika nieruchomości nie obejmuje należności wymienionych w art. 107 § 2.	Odpowiedzialność dotyczy sytuacji, jeżeli między dzierżawcą lub użytkownikiem a podatnikiem istnieją powiązania o charakterze rodzinnym, kapitałowym lub majątkowym w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym albo wynikające ze stosunku pracy.	Art. 114a o.p.

Kategoria osoby trzeciej	Podmiot, z którym osoba trzecia odpowiada solidarnie całym swoim majątkiem	Zakres odpowiedzialności	Uwagi dodatkowe	Podstawa prawna
<b>Wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusz spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej</b>	Spółka i pozostali wspólnicy	<p>– Odpowiada za zaległości podatkowe spółki.</p> <p>– Odpowiedzialność dotyczy również byłego wspólnika za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie, gdy był on wspólnikiem, oraz zaległości wymienione w art. 52 oraz art. 52a powstałe w czasie, gdy był on wspólnikiem. Za zobowiązania podatkowe powstałe na podstawie odrębnych przepisów po rozwiązaniu spółki, za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał po rozwiązaniu spółki, oraz za zaległości wymienione w art. 52 oraz art. 52a powstałe po rozwiązaniu spółki, odpowiadają osoby będące wspólnikami w momencie rozwiązania spółki.</p>	<p>– Orzeczenie o odpowiedzialności, o której mowa w § 1, nie wymaga uprzedniego wydania decyzji w sprawach, o których mowa w art. 108 § 2 pkt 2, a rozstrzygnięcie w tych sprawach następuje w decyzji orzekającej o odpowiedzialności.</p> <p>– Odpowiedzialność dotyczy również sytuacji rozwiązania spółki.</p>	Art. 115 o.p.
<b>Członek zarządu spółki kapitałowej</b>	Członkowie zarządu	<p>– Odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, prostej spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji, <b>jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu:</b></p> <p>1) nie wykazał, że:</p> <p>a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r. poz. 2309) albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r. poz. 2309), albo</p> <p>b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy;</p> <p>2) nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwiła zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.</p> <p>– Odpowiedzialność zarządu obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu, oraz zaległości wymienione w art. 52 oraz art. 52a powstałe w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu.</p>	<p>– Jeżeli obowiązek zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości powstał i istniał wyłącznie w czasie, gdy prowadzona była egzekucja przez zarząd przymusowy albo przez sprzedaż przedsiębiorstwa na podstawie przepisów Kodeksu postępowania cywilnego, uznaje się, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez winy członka zarządu, o którym mowa w § 1.</p> <p>– W przypadku gdy spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, prosta spółka akcyjna w organizacji lub spółka akcyjna w organizacji nie posiada zarządu, za zaległości podatkowe spółki odpowiada jej pełnomocnik albo odpowiadają wspólnicy, jeżeli pełnomocnik nie został powołany. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio.</p> <p>– Za zobowiązania podatkowe powstałe na podstawie odrębnych przepisów po likwidacji spółki, za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał po likwidacji spółki, oraz zaległości wymienione w art. 52 oraz art. 52a powstałe po likwidacji spółki, odpowiadają osoby pełniące obowiązki członka zarządu w momencie likwidacji spółki. Przepis art. 115 § 4 stosuje się odpowiednio.</p> <p>– Przepisy § 1–3 stosuje się również do byłego członka zarządu oraz byłego pełnomocnika lub wspólnika spółki w organizacji.</p> <p>– W przypadku prostej spółki akcyjnej w organizacji, w której powołano radę dyrektorów, przepisy § 1–4 stosuje się odpowiednio do rady dyrektorów i dyrektorów.</p>	Art. 116 o.p.

Kategoria osoby trzeciej	Podmiot, z którym osoba trzecia odpowiada solidarnie całym swoim majątkiem	Zakres odpowiedzialności	Uwagi dodatkowe	Podstawa prawna
<b>Członek zarządu osoby prawnej innej niż wymienione w art. 116 o.p. i fundacji rodzinnej</b>	<p>– Członkowie organów zarządzających tymi osobami odpowiadają solidarnie</p> <p>– Za zaległości podatkowe stowarzyszenia powstałe przed jego wpisem do właściwego rejestru odpowiadają solidarnie osoby działające na rzecz stowarzyszenia do chwili wpisu.</p> <p>– Członek zarządu stowarzyszenia zwykłego odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie ze stowarzyszeniem i pozostałymi członkami zarządu za zaległości podatkowe stowarzyszenia.</p> <p>W przypadku gdy stowarzyszenie zwykłe nie posiada zarządu, za zaległości podatkowe stowarzyszenia odpowiada całym swoim majątkiem członek stowarzyszenia solidarnie ze stowarzyszeniem i pozostałymi członkami.</p>	<p>– Odpowiedzialność za zaległości podatkowe innych osób prawnych niż wymienione w art. 116 o.p. oraz fundacji rodzinnych. Przepis art. 116 stosuje się odpowiednio.</p>	<p>Do odpowiedzialności podatkowej członków zarządu stowarzyszenia stosuje się odpowiednio przepisy art. 115 § 2 i 4 o.p.</p>	Art. 116a o.p.
<b>Likwidator</b>		<p>– Odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki powstałe w czasie likwidacji.</p> <p>– Likwidatorzy innych osób prawnych niż wymienione w art. 116 odpowiadają za zaległości podatkowe tych osób powstałe w czasie likwidacji.</p>	<p>– Nie dotyczy likwidatorów ustanowionych przez sąd.</p> <p>– Do odpowiedzialności likwidatorów przepisy art. 116 i 116a stosuje się odpowiednio.</p>	Art. 116b o.p.
<b>Osoby prawne lub spółki komandytowo-akcyjne przejmujące lub osoby prawne lub spółki komandytowo-akcyjne powstałe w wyniku podziału (podmioty nowo związane)</b>	Osoba prawna lub spółka komandytowo-akcyjna dzielona	<p>– Odpowiedzialność solidarna całym majątkiem za zaległości podatkowe osoby prawnej lub spółki komandytowo-akcyjnej dzielonej, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie albo podziale przez wyodrębnienie – także majątek osoby prawnej lub spółki komandytowo-akcyjnej dzielonej, nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa.</p> <p>– Zakres odpowiedzialności osób prawnych lub spółek komandytowo-akcyjnych przejmujących lub osób prawnych lub spółek komandytowo-akcyjnych nowo związanych jest ograniczony do wartości aktywów netto nabytych, wynikających z planu podziału.</p> <p>– Zakres odpowiedzialności osób prawnych lub spółek komandytowo-akcyjnych przejmujących albo osób prawnych lub spółek komandytowo-akcyjnych nowo związanych przy podziale przez wydzielenie albo podziale przez wyodrębnienie jest ograniczony do zaległości z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych do dnia wydzielenia albo wyodrębnienia.</p>	<p>– Przepis art. 115 § 4 stosuje się odpowiednio do orzekania o odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe osoby prawnej lub spółki komandytowo-akcyjnej wykreślonej z właściwego rejestru na skutek jej podziału.</p>	Art. 117 o.p.

Kategoria osoby trzeciej	Podmiot, z którym osoba trzecia odpowiada solidarnie całym swoim majątkiem	Zakres odpowiedzialności	Uwagi dodatkowe	Podstawa prawna
<b>Gwarant lub poręczyciel</b>	Podatnik, płatnik, inkasent, ich następca prawny lub osoba trzecia	– Odpowiedzialność za zobowiązanie wynikające z decyzji, która jest przedmiotem zabezpieczenia, wraz z odsetkami za zwłokę, oraz kosztami postępowania egzekucyjnego powstałymi w związku z wykonaniem tej decyzji – do wysokości kwoty gwarancji lub poręczenia i w terminie wskazanym w gwarancji lub poręczeniu.	– Dotyczy sytuacji, gdy zabezpieczenie gwaranta lub poręczyciela zostało przyjęte przez organ podatkowy. – Zasady te stosuje się do gwaranta lub poręczyciela, którego zabezpieczenie zostało przyjęte przez organ podatkowy, w związku ze zwrotem podatku od towarów i usług.	Art. 117a o.p.
<b>Podatnik podatku VAT, na rzecz którego dokonano dostawy</b>	Podmiot dokonujący na jego rzecz dostawy towarów w zakresie i na zasadach określonych w przepisach o podatku od towarów i usług.	– Odpowiedzialność za zaległości podatkowe. – Zakres odpowiedzialności podatkowej nie obejmuje należności wymienionych w art. 107 § 2 pkt 1, 3 i 4 oraz odsetek za zwłokę powstałych przed dniem wydania decyzji o tej odpowiedzialności.	– Dotyczy podatnika, o którym mowa w art. 105a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.	Art. 117b o.p.
<b>Nabywca towarów i usług i jego kontrahent</b>	Dostawca towarów lub usługodawca zarejestrowany na potrzeby podatku od towarów i usług jako podatnik VAT czynny	– Odpowiedzialność za zaległości podatkowe dostawcy w części podatku od towarów i usług proporcjonalnie przypadającej na tę dostawę towarów lub to świadczenie usług, jeżeli zapłata należności za dostawę towarów lub świadczenie usług, potwierdzone fakturą, została dokonana przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.	– Dotyczy podatnika, o którym mowa w art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, na rzecz którego dokonano dostawy towarów lub świadczenia usług – Przepisów § 1 i 2 nie stosuje się, jeżeli zapłata należności przez podatnika: 1) wynika z transakcji innej niż określona w art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców lub 2) została dokonana przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, a podatnik złożył przy pierwszej zapłacie należności przelewem na ten rachunek zawiadomienie o zapłacie należności na ten rachunek do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla podatnika, który dokonał zapłaty należności, w terminie 7 dni od dnia zlecenia przelewu, lub 3) została dokonana przelewem na rachunek banku lub rachunek spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej: a) służący do dokonywania rozliczeń z tytułu nabywanych przez ten bank lub tę kasę wierzytelności pieniężnych lub	Art. 117ba o.p.

Kategoria osoby trzeciej	Podmiot, z którym osoba trzecia odpowiada solidarnie całym swoim majątkiem	Zakres odpowiedzialności	Uwagi dodatkowe	Podstawa prawna
			<p>b) wykorzystywany przez ten bank lub tę kasę do pobrania należności od nabywcy towarów lub usługobiorcy za dostawę towarów lub świadczenie usług, potwierdzone fakturą, i przekazania jej w całości albo części dostawcy towarów lub usługodawcy, lub</p> <p>c) prowadzony przez ten bank lub tę kasę w ramach gospodarki własnej, niebędący rachunkiem rozliczeniowym</p> <p>– jeżeli odpowiednio bank, spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa lub podmiot będący wystawcą faktury, wraz z informacją o numerze rachunku do zapłaty, przekazali podatnikowi informację, że rachunek wskazany do zapłaty jest rachunkiem, o którym mowa w lit. a, b lub c, lub</p> <p>4) została dokonana z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności, o którym mowa w art. 108a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, lub</p> <p>5) wynika z faktury dokumentującej czynności z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, importu towarów, importu usług lub dostawy towarów rozliczanej przez nabywcę.</p>	
<b>Pełnomocnik podatnika VAT</b>	Podatnik podatku VAT	Odpowiedzialność za zaległości podatkowe podatnika powstałe z tytułu czynności wykonanych w ciągu 6 miesięcy od dnia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego, na zasadach określonych w przepisach o podatku od towarów i usług. Przepisu art. 107 § 2 nie stosuje się.	Dotyczy pełnomocnika, o którym mowa w art. 96 ust. 4b ustawy o podatku od towarów i usług	Art. 117c o.p.
<b>Zarządca sukcesyjny i zarządca faktyczny</b>	Podatnik oraz osoby, o których mowa w art. 97a § 1 i 2	Odpowiedzialność za zaległości podatkowe związane z działalnością przedsiębiorstwa w spadku, – Egzekucja z majątku zarządcy sukcesyjnego może być prowadzona w przypadku, gdy egzekucja z majątku podatnika oraz osób, o których mowa w art. 97a § 1 i 2, okaże się bezskuteczna. – Zakres odpowiedzialności zarządcy sukcesyjnego jest ograniczony do zaległości podatkowych z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez niego tej funkcji, oraz zaległości wymienionych w art. 52 oraz art. 52a powstałych w czasie pełnienia funkcji przez tego zarządcę sukcesyjnego.		Art. 117d o.p.

Kategoria osoby trzeciej	Podmiot, z którym osoba trzecia odpowiada solidarnie całym swoim majątkiem	Zakres odpowiedzialności	Uwagi dodatkowe	Podstawa prawna
		<p>– Za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał po dniu wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego, oraz zaległości wymienione w art. 52 oraz art. 52a powstałe po dniu wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego odpowiada osoba pełniąca funkcję zarządcy sukcesyjnego w dniu wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego. Przepisy § 1 zdanie drugie oraz art. 115 § 4 stosuje się odpowiednio.</p> <p>– Za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, które powstały od otwarcia spadku do dnia ustanowienia zarządu sukcesyjnego lub wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego i od dnia, w którym zarządca sukcesyjny przestał pełnić swoją funkcję, do dnia powołania kolejnego zarządcy sukcesyjnego albo wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego, oraz zaległości wymienione w art. 52 i art. 52a powstałe w tych okresach odpowiada całym swoim majątkiem zarządca faktyczny, który dokonał czynności skutkującej powstaniem zobowiązania podatkowego. Zarządcą faktycznym jest osoba, która faktycznie zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi przedsiębiorstwa w spadku. Przepisy § 1 zdanie drugie oraz art. 115 § 4 stosuje się odpowiednio.</p>		
<b>Fundacja rodzinna</b>	Fundator	<p>– Odpowiedzialność całym majątkiem fundacji rodzinnej solidarnie z fundatorem za zaległości podatkowe tego fundatora powstałe przed ustanowieniem fundacji rodzinnej.</p> <p>– Zakres odpowiedzialności fundacji rodzinnej jest ograniczony do wartości majątku wniesionego przez fundatora do fundacji rodzinnej.</p>	Zasady odpowiedzialności fundacji rodzinnej stosuje się odpowiednio do fundacji rodzinnej w organizacji.	Art. 117e o.p.

Źródło: opracowanie własne.

#### Orzecznictwo:

- wyrok NSA z dnia 12 stycznia 2022 r., I FSK 935/18, LEX nr 3316082 („Odpowiedzialność z tytułu zobowiązań podatkowych ma charakter obiektywny. Nie ma obowiązku, tak jak w przypadku odpowiedzialności karnej, wykazywania zawinionego zachowania”);
- wyrok WSA w Łodzi z dnia 4 sierpnia 2020 r., I SA/Łd 77/20, LEX nr 3049975 („Odpowiedzialność podatkowa ma charakter obiektywny i realizuje się w przypadku wypełnienia przesłanek określonych w prawie podatkowym niezależnie od subiektywnego nastawienia podatnika i stopnia jego winy. W konsekwencji fakt prowadzenia postępowania karnego ani nie stanowi przeszkody, ani nie zwalnia organów podatkowych w samodzielnym działaniu celem ustalenia stanu faktycznego sprawy i jego oceny pod kątem skutków podatkowych”);
- wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 listopada 2018 r., I SA/Gl 575/18, LEX nr 2586847 („Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe, jako świadczenia publicznoprawne, nie jest w żadnej mierze oparta na zasadzie winy. Obowiązek podatkowy ma charakter obiektywny, a jego warunki wynikają z treści przepisów prawa podatkowego. Okoliczność, że strona działa w dobrej lub złej wierze, nie może wpływać na kształt obowiązku podatkowego”);
- wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 listopada 2018 r., I SA/Gd 946/18, LEX nr 2585955 („Stan zdrowia podatnika, jak również jego sytuacja finansowa, pozostają bez wpływu na rozliczenie podatku od towarów i usług”);
- wyrok NSA (do 31 grudnia 2003 r.) z dnia 16 października 2003 r., SA/Bd 1730/03, LEX nr 90257 („Skoro adresatem zobowiązania podatkowego jest wyłącznie podatnik, to odpowiada on również za właściwe dokumentowanie pod względem podatkowym swojej działalności i jego rzeczą jest właściwy dobór biura rachunkowego i wykonanie przez to biuro w sposób właściwy swoich obowiązków. Odpowiedzialności tej nie zmienia zatem fakt, że skarżący powierzył prowadzenie księgi podatkowej profesjonalnemu Biuru Rachunkowemu”);



- wyrok NSA (do 31 grudnia 2003 r.) w Katowicach z dnia 16 lipca 2003 r., I SA/Ka 1660/02, LEX nr 102735 („Skarżący nie może niezłożenia deklaracji VAT-7 w obowiązującym terminie wytłumaczyć nierzetelnością biura rachunkowego. Umowa zawarta z biurem rachunkowym jest bowiem umową cywilnoprawną, wiążącą strony umowy, zaś w przypadku niedotrzymania warunków umowy strona może wystąpić o dochodzenie roszczeń na drodze cywilnej, ponieważ niewywiązanie się kontrahenta z umowy nie zwalnia podatnika z odpowiedzialności przed organami podatkowymi”);
- wyrok NSA (do 31 grudnia 2003 r.) w Bydgoszczy z dnia 8 kwietnia 2003 r., SA/Bd 556/03, LEX nr 102330 („Odpowiedzialność podatkowo-prawna ma charakter obiektywny i nie jest uzależniona od winy, zamiaru, czy dobrej lub złej woli strony postępowania”);
- wyrok NSA (do 31 grudnia 2003 r.) w Białymstoku z dnia 5 września 2000 r., SA/Bk 445/00, LEX nr 58609 („Okoliczność, że ojciec podatnika nadużył jego zaufania prowadząc firmę w ramach pomocy rodzinnej, może skutkować ewentualnie jego odpowiedzialnością wobec podatnika na drodze postępowania cywilnego, ale nie ma znaczenia dla odpowiedzialności podatnika za zobowiązania podatkowe”);
- wyrok NSA (do 31 grudnia 2003 r.) w Białymstoku z dnia 5 września 2000 r., SA/Bk 446/00, LEX nr 1692551 („Wynik postępowania karnego nie ma żadnego znaczenia w aspekcie prawa podatkowego. Zgodnie z art. 26 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926) «podatnik odpowiada całym swoim majątkiem za wynikające ze zobowiązań podatkowych podatki»”);
- postanowienie SN z dnia 23 listopada 2011 r., IV CSK 71/11, LEX nr 1147777 („Odpowiedzialność majątkiem osobistym dłużnika oraz majątkiem wspólnym tego dłużnika i jego małżonka z tytułu długu publicznego, takiego jak należności dotyczące składek na ubezpieczenie społeczne jest niezależna od momentu powstania obowiązku publicznego i obejmuje składki na ubezpieczenie społeczne, w zakresie których odpowiedzialność dłużnika wystąpiła przed powstaniem małżeńskiej wspólności majątkowej. Odpowiedzialność ta obejmuje cały majątek dłużnika, tj. wszystkie jego składniki w chwili realizowania odpowiedzialności i nie ma znaczenia, czy składniki te zostały nabyte przed, czy po powstaniu zobowiązania publicznoprawnego”);
- wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 października 2018 r., I ACa 48/18, LEX nr 2668628 („Przepis art. 29 o.p. wskazuje, że odpowiedzialność podatkowa podatnika jest rozciągnięta na jego majątek osobisty ale także na majątek wspólny, zgromadzony wraz z małżonkiem w czasie trwania ich związku. Taki jej zakres ma to następstwo, że odpowiedzialność podatkową małżonka dłużnika wynikającą z tej normy należy rozumieć jako możliwość stosowania obowiązku publicznego i obejmującą, zmierzających do wyegzekwowania należności podatkowej także ze składników, które stanowią elementy majątku wspólnego. Odpowiedzialność ta powstaje stronie małżonka dłużnika z mocy prawa z dacie wydania tytułu wykonawczego stwierdzającego podstawę oraz rozmiar wierzytelności Skarbu Państwa bez potrzeby wydawania przeciwko małżonkowi stwierdzającej odrębnej decyzji stwierdzającej tę odpowiedzialność. Jak z tego wynika, warunkiem jej powstania jest to, aby w dacie wystawienia takiego tytułu dłużnik i jego małżonka pozostawali w związku małżeńskim”);
- wyrok WSA w Lublinie z dnia 10 grudnia 2019 r., I SA/Lu 583/19, LEX nr 2976548 („Odpowiedzialność małżonka, o której mowa w art. 29 o.p., powstaje z mocy prawa, bez konieczności wydawania jakiegokolwiek skierowanej do niego decyzji”);
- wyrok WSA w Poznaniu z dnia 24 stycznia 2018 r., I SA/Po 1083/17, LEX nr 2437744 („współmałżonkowi odpowiadający za zaległość podatkową małżonka będącego podatnikiem nie jest zobowiązany jako podatnik i nie odpowiada za zobowiązanie podatkowe. Jego zobowiązanie wynika z długu małżonka–podatnika i ograniczone jest do odpowiedzialności z majątku wspólnego”);
- wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 22 stycznia 2015 r., I SA/Bd 1155/14, LEX nr 1649452 („1. Zgodnie z art. 26 o.p., podatnik odpowiada całym swoim majątkiem za wynikające ze zobowiązań podatkowych podatki. Wskutek tych zapisów następuje rozciągnięcie odpowiedzialności na majątek wspólny, a nie uznanie majątku wspólnego jako majątku podatnika. 2. Odpowiedzialność małżonka, jaka łączy się z art. 27c u.p.e.a. i art. 31 k.r.o. jest rozumiana jako dopuszczalność stosowania przewidzianych prawem środków, zmierzających do przymusowego wyegzekwowania podatków z jego majątku. Małżonka *de facto* odpowiada wspólnym, a więc swoim majątkiem, bez ograniczeń kwotowych i wyłączenia z niego określonych składników. Odpowiedzialność małżonka powstaje z mocy prawa, wraz z wystawieniem na niego tytułu wykonawczego, bez konieczności wydawania jakichkolwiek decyzji na niego przez organ podatkowy. Co więcej nie ma on na te decyzje (czy deklaracje) wpływu. Dodatkowo odpowiedzialność jest ustalona bez względu na zmiany majątkowe pomiędzy małżonkami. Ostatecznie odpowiedzialność małżonka może istnieć przez cały okres, w którym ciąży na jego małżonku («zobowiązany») zobowiązanie podatkowe”);
- wyrok WSA w Łodzi z dnia 5 marca 2019 r., III SA/Łd 974/18, Legalis („W przepisie art. 29 § 2 Ordynacji podatkowej nie uzależniono skutków prawnych w nim określonych od faktu powiadomienia organu administracji o umowie wyłączającej ustawową wspólność majątkową. Przepis ten określa ograniczenia przedmiotowe i czasowe odpowiedzialności małżonka lecz nie stawia dodatkowych warunków tego ograniczenia jak np. powiadomienie o ustanowieniu rozdzielności majątkowej małżonków”);
- wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 kwietnia 2019 r., I SA/Gl 1080/18, LEX nr 2657810 („Artykuł 29 § 2 pkt 1 o.p. pozwala organowi podatkowemu na egzekucję zaległości podatkowej jednego z małżonków, która powstała przed zniesieniem wspólności, lecz tylko z tych składników majątku, które do czasu zawarcia umowy majątkowej wchodziły do majątku wspólnego. Innymi słowy, z punktu widzenia zobowiązań podatkowych, tylko aktywa, które na skutek wyłączenia wspólności majątkowej utraciły charakter majątku wspólnego, mogą być traktowane tak, jakby nadal nimi były i tym samym mogą być przedmiotem egzekwowania należności podatkowych”);
- wyrok NSA z dnia 28 marca 2018 r., II FSK 775/16, LEX nr 2495129 („Istota odpowiedzialności solidarnej wynika z art. 366 § 1 k.c., do którego odsyła art. 91 o.p., co oznacza, że wierzytel (w sprawach podatkowych organ podatkowy) może żądać całości lub części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a zaspokojenie wierzytela

- przez któregokolwiek z dłużników zwalnia pozostałych. Z tego wywiedziono wniosek, że organ podatkowy może wszczęć postępowanie przeciwko jednemu z członków zarządu i wydać w stosunku do niego decyzję, jeżeli zachodzą przesłanki z art. 116 o.p., natomiast udział innych członków zarządu w tym postępowaniu nie jest konieczny i zależy jedynie od ich woli”);
- wyrok WSA w Szczecinie z dnia 15 października 2008 r., I SA/Sz 675/07, Legalis („Istota solidarnej odpowiedzialności dłużników, wyraża się między innymi w tym, że aż do zupełnego zaspokojenia wierzyciela wszyscy dłużnicy solidarni pozostają zobowiązani (art. 366 § 2 KC). Każdy z dłużników solidarnych odpowiada więc za całość długu, a nie tylko część, jaką można by mu przypisać poprzez np. równy podział kwoty długu pomiędzy zobowiązanych. Dokonanie podziału długu byłoby zasadne dopiero na etapie wzajemnych rozliczeń dłużników solidarnych. Wówczas to, w świetle dokonanych rozliczeń możliwe byłoby stwierdzenie, czy i w jakiej kwocie oraz przez którego ze zobowiązanych inny (czy też inni) zwolniony został z długu. Oznacza to na gruncie podatkowym, że w decyzji podatkowej powinna być podana pełna wysokość ustalonego zobowiązania podatkowego – bez podziału kwoty podatku na poszczególnych podatników, jak tego niezasadnie domaga się skarżący. Natomiast z samej istoty solidarności [art. 366 § 1 Kodeksu cywilnego w zw. z art. 91 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.)] wynika w szczególności, że zapłata podatku przez któregokolwiek z podatników zwalnia z zapłaty pozostałych, zaś podatnik który zapłacił podatek może dochodzić zwrotu części zapłaty od pozostałych podatników”);
  - wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 11 marca 2013 r., I SA/Bd 9/13, LEX nr 1305324 („Dochód z nieujawnionych źródeł przychodów (art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.), którego wysokość ustalono na podstawie wydatków poniesionych przez małżonków w czasie trwania małżeństwa, podlega opodatkowaniu odrębnie na imię każdego z małżonków. W tym przypadku nie ma zastosowania możliwość wspólnego opodatkowania małżonków, przewidziana w art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f. W postępowaniu podatkowym w przedmiocie opodatkowania przychodów z nieujawnionych źródeł każdy z małżonków ma samodzielny status podatnika, strony odrębnego postępowania podatkowego”);
  - wyrok NSA z dnia 21 marca 2013 r., II FSK 1418/11, LEX nr 1340055 („Wspólnie opodatkowani małżonkowie są jedną stroną postępowania i każdy z nich jest uprawniony do działania w imieniu obojga. W toku postępowania podatkowego małżonkowie są zatem traktowani jak jeden podmiot (jedna strona postępowania). Skutkuje to w szczególności wydaniem jednej decyzji podatkowej (i innych rozstrzygnięć w sprawie) na imię obojga małżonków oraz kierowaniem adresowanej do nich wspólnie korespondencji, bez konieczności odrębnego doręczania tej samej przesyłki każdemu z małżonków. W takim przypadku wystarczające jest bowiem aby pismo doręczono tylko jednemu z małżonków”);
  - wyrok WSA w Olsztynie z dnia 1 września 2021 r., I SA/OI 360/21, Legalis („Możliwość wspólnego opodatkowania od łącznej sumy dochodów wynika z art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Konsekwencją tego uregulowania jest solidarności zobowiązania podatkowego i solidarna odpowiedzialność małżonków wynikająca z art. 92 § 3 Ordynacji podatkowej. Z kolei zgodnie z art. 133 § 3 Ordynacji podatkowej w przypadku, o którym mowa w art. 92 § 3, małżonkowie są jedną stroną postępowania. Oznacza to, że każdy z małżonków jest uprawniony do działania w imieniu obojga. Małżonkowie jako jedna strona postępowania nie mają odrębnych uprawnień procesowych, a organ podatkowy ma obowiązek prowadzenia jednego postępowania podatkowego i wydania jednej decyzji wobec obojga małżonków”);
  - wyrok NSA z dnia 25 marca 2021 r., II FSK 1272/20, Legalis („Sama okoliczność faktyczna oddzielnego zamieszkiwania małżonków nie może być uznana za przesądzającą o rozpadzie małżeństwa. Dopiero prawomocne orzeczenie sądu może sprawić, że ustaną wszelkie dalsze konsekwencje wynikające z zawartego związku małżeńskiego. Wobec braku takiego orzeczenia w sprawie, należy uznać, że małżeństwo trwa ze wszystkimi tego konsekwencjami, również tymi, o których mowa w art. 133 § 3 Ordynacji podatkowej – traktowanie małżonków jako jedną stronę postępowania podatkowego. Małżonkowie wspólnie opodatkowani na podstawie przepisów ustawy podatkowej są bowiem jedną stroną postępowania (podatkowego) w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok podatkowy, którego dotyczy zeznanie podatkowe wraz z wnioskiem o łączne opodatkowanie. Rodzi to m.in. ten skutek, że małżonkowie, o których mowa w art. 133 § 3 ww. ustawy, nawet jeśli w dacie wszczęcia i prowadzenia postępowania nie są już małżonkami, to i tak nadal pozostają jedną stroną postępowania w zakresie zobowiązania z art. 92 § 3 Ordynacji podatkowej”);
  - wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 listopada 2017 r., I SA/Kr 1031/17, LEX nr 2464457 („Zwrot nadpłaty podatku może być dokonany któremukolwiek z małżonków”);
  - wyrok NSA z dnia 12 września 2017 r., I FSK 2199/15, LEX nr 2350619 („W świetle art. 92 § 3 i art. 76 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.) nadpłata wynikająca ze wspólnego opodatkowania małżonków może być zaliczona z urzędu na poczet zaległości podatkowej jednego z małżonków wynikającej z zobowiązania w podatku od towarów i usług. (...) Solidarna odpowiedzialność za zobowiązania wchodzi w grę także wtedy, gdy zaległość ma jeden z małżonków. Tym samym wspólną nadpłatę można zaliczyć na poczet zaległości osoby prowadzącej działalność”);
  - wyrok NSA z dnia 13 sierpnia 2019 r., II FSK 3292/17, LEX nr 2730439 („Art. 26a § 1 o.p. należy rozumieć w ten sposób, że wyklucza odpowiedzialność podatnika zarówno za zaliczkę, jak również za tę część zobowiązania rocznego, która odpowiada kwocie zaliczki nieoprobanej przez płatnika w warunkach uregulowanych w tym przepisie. W konsekwencji za część zobowiązania, za którą nie odpowiada podatnik, odpowiedzialność stosownie do treści art. 30 § 1 o.p. ponosi płatnik. Wynikająca z art. 14k i art. 14m w zw. z art. 14p O.p. ochrona płatnika – który otrzymał interpretację indywidualną, następnie zmienioną, do której zastosował się przed jej zmianą – nie oznacza, że odpowiedzialność za zanizanie lub nieujawnienie przez płatnika podstawy opodatkowania czynności, o których mowa w art. 12, 13 i 18 u.p.d.o.f., do którego doszło na skutek błędnej interpretacji indywidualnej, ponosi podatnik”);
  - wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2019 r., I GSK 273/18, LEX nr 2700842 („Odpowiedzialność majątkowa płatnika nie wynika z zachowania (działania, zaniechania działania) innego podmiotu (tj. podatnika), ale jest związana właśnie z zachowaniem płatnika, który ponosi ciężar tej odpowiedzialności”);

- wyrok NSA z dnia 12 lutego 2021 r., II FSK 3074/18, LEX nr 3179261 („Z treści art. 30 § 4 o.p. należy wywodzić, że istotą restytucji na rzecz państwa podatków bezprawnie zatrzymanych przez płatnika nie jest odebranie płatnikowi jego własności, lecz zwrot kwot, które są własnością państwa”);
- wyrok NSA z dnia 16 maja 2018 r., II FSK 3012/17, LEX nr 2509431 („Odpowiedzialność płatnika wynika za podatek nieopobranego lub pobranego, ale niewpłacony. Jeżeli płatnik źle obliczy podatek, w efekcie pobiera go w kwocie mniejszej niż powinien, to będzie odpowiadał za nieopobranie części podatku, a nie za wadliwe jego obliczenie”);
- wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 stycznia 2019 r., I SA/Gl 709/18, LEX nr 2614375 („w sytuacji zaistnienia okoliczności przewidzianych w art. 30 § 1 i 4 o.p. organ podatkowy nie ma prawnej możliwości odstąpienia od wydania decyzji o odpowiedzialności płatnika. Ma obowiązek wydania takiej decyzji”);
- wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 września 2020 r., I SA/Sz 267/20, LEX nr 3067983 (Decyzja, o której mowa w art. 30 § 4 O.p. ma charakter deklaratoryjny, a więc nie tworzy nowego stanu prawnego, a jedynie stwierdza określone okoliczności, tj. niewykonanie obowiązków płatnika we właściwym terminie, wobec czego późniejsze dokonanie wpłat nie ma wpływu na treść tej decyzji”);
- wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 czerwca 2020 r., III SA/Wa 1528/19, LEX nr 3085022 („W przypadku wydawania decyzji orzekającej o odpowiedzialności płatnika, w odróżnieniu od decyzji orzekającej o odpowiedzialności osób trzecich, przedmiotem rozstrzygnięcia jest należność pieniężna, a nie jedynie zaistnienie określonych przesłanek odpowiedzialności. Zobowiązanie podatkowe płatnika powstaje wcześniej, a sama decyzja określająca wysokość podatku, wydawana jest w przypadku, gdy podmiot ten nie wywiązał się ze swoich obowiązków”);
- wyrok WSA w Łodzi z dnia 7 kwietnia 2020 r., I SA/Łd 855/19, LEX nr 3009341 („W decyzji o odpowiedzialności płatnika organ podatkowy określa wysokość należności z tytułu obowiązku wynikającego z mocy prawa, decyzja ta ma zatem charakter deklaratoryjny”);
- wyrok NSA z dnia 30 września 2021 r., III FSK 4132/21, LEX nr 3252448 („Zgodnie z art. 30 § 4 o.p. organ podatkowy ma obowiązek wydania decyzji o odpowiedzialności płatnika określającej wysokość nieopobranego lub pobranego i niewpłaconego podatku, gdy stwierdzi, że płatnik nie wykonał obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p., to jest nie obliczył podatku, nie pobrał go lub nie wpłacił we właściwym terminie organowi podatkowemu. Ustawodawca jednoznacznie uzależnia wydanie decyzji o odpowiedzialności płatnika od stwierdzenia niewykonania obowiązków przez płatnika i zakresu niewykonania tych obowiązków. Jak już wspomniano, odpowiedzialność majątkowa płatnika nie wynika z zachowania (działania, zaniechania działania) innego podmiotu (to jest podatnika), ale jest związana właśnie z zachowaniem płatnika, który ponosi ciężar tej odpowiedzialności”);
- wyrok NSA z dnia 12 lutego 2021 r., II FSK 3074/18, LEX nr 3179261 („Poza wyłączeniami odpowiedzialności płatnika, które są określone w art. 30 § 5 o.p. brak jest innych norm pozwalających na zwolnienie płatnika z odpowiedzialności za niewykonanie obowiązków określonych w art. 8 o.p. z uwagi na względy słusznościowe lub inne kryteria, które podlegałyby dyskrecjonalnej ocenie organów podatkowych lub sądów”);
- wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 lipca 2020 r., III SA/Wa 2343/19, LEX nr 3099933 („Dla zaistnienia odpowiedzialności płatnika nie mają znaczenia przyczyny, które spowodowały, że właściwa kwota nie wpłynęła w terminie na rachunek organu podatkowego. W związku z powyższym, nie ma wątpliwości, że odpowiedzialność płatnika nie jest odpowiedzialnością za zobowiązanie podatkowe podatnika, odpowiada on bowiem za własne działania, a konkretnie za prawidłową realizację obowiązku wynikającego z art. 8 o.p., a więc za obliczenie, pobranie od podatnika podatku i wpłacenie go we właściwym terminie organowi podatkowemu”);
- wyrok NSA z dnia 26 marca 2013 r., II FSK 1446/11, LEX nr 1333302 („Jeżeli podstawą rozstrzygnięcia organów administracji i sądu pierwszej instancji w przedmiocie odpowiedzialności płatnika były przesłanki wymienione w art. 30 § 1, § 3, § 4 i § 6 o.p., z czego podstawową okolicznością istniejącą «obiektywnie» i badaną było to, czy płatnik wykonał obowiązki określone w art. 8 o.p., to ciężka sytuacja podatnika – życiowa, materialna, zagrożenie egzystencji i zdrowotna – nie ma wpływu na obowiązek orzeczenia o odpowiedzialności. Powołane okoliczności mogą być, co najwyżej, analizowane w postępowaniu o udzielenie ulgi w ciążących na płatniku zobowiązaniach”);
- wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 września 2015 r., I SA/Gd 650/15, LEX nr 1955636 („«Winę» podatnika (art. 30 § 5 o.p.) należy rozumieć jako wszelkie przyczyny leżące po stronie podatnika (jego działania lub zaniechania, np. podanie płatnikowi nieprawdziwych informacji lub niedostarczenie wymaganych danych) i wpływające na zachowanie się podatnika, niekoniecznie zawinione w rozumieniu przepisów prawa cywilnego lub karnego. Warunkiem przyjęcia, że nieopobranie podatku obciąża płatnika jest uprzednie wykluczenie winy podatnika”);
- wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 29 maja 2018 r., I SA/Bd 83/18, LEX nr 2550948 („Przepis art. 30 § 5 o.p. wyłącza odpowiedzialność płatnika, jeśli na skutek zdarzeń, o których nie mógł wiedzieć, a o których powinien poinformować go podatek, nie wypełnił swych ustawowych obowiązków. Zatem stwierdzenie winy podatnika (np. sfalszowanie lub ukrycie danych rzutuujących na wysokość podstawy opodatkowania albo stawki podatkowej) jest negatywną przesłanką orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej płatnika. Nieopobranie podatku z przyczyn leżących po stronie innych osób lub nie dających się powiązać z jakimikolwiek osobami (obiektywnych, losowych itp.) nie wyłącza odpowiedzialności płatnika i nie jest przeszkodą do wydania decyzji o jego odpowiedzialności”);
- wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 29 maja 2018 r., I SA/Bd 83/18, LEX nr 2550948 („Nieopobranie podatku z przyczyn leżących po stronie innych osób lub nie dających się powiązać z jakimikolwiek osobami (obiektywnych, losowych itp.) nie wyłącza odpowiedzialności płatnika i nie jest przeszkodą do wydania decyzji o jego odpowiedzialności”);
- wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 września 2020 r., I SA/Gd 317/20, LEX nr 3057285 („Fakt powzięcia wiedzy przez notariusza przy sporządzaniu aktu notarialnego o korzystaniu przez nabywcę nieruchomości z pomocy *de minimis* w postaci dopłat do oprocentowania kredytu na zakup użytków rolnych nie zwalnia płatnika z obowiązku oceny tego stanu faktycznego w kontekście obowiązków wynikających z art. 8 O.p. w związku z art. 9 pkt 2 u.p.c.c.”);

- wyrok WSA w Poznaniu z dnia 5 października 2017 r., I SA/Po 241/17, LEX nr 2377540 („Celem uregulowania w o.p. instytucji następstwa prawnego jest, z jednej strony, zapewnienie wierzycielom podatkowym możliwości egzekwowania należności podatkowych ciążyących na poprzednikach od ich następców, z drugiej – umożliwienie następcom korzystania z praw poprzedników”);
- wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2018 r., II FSK 3615/15, LEX nr 2442804 („Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych regulujące amortyzację środków trwałych stanowią *lex specialis* względem art. 93 § 2 pkt 1 w zw. z art. 93 § 1 o.p.”);
- wyrok WSA w Łodzi z dnia 20 listopada 2019 r., I SA/Łd 495/19, LEX nr 2751724 („Następstwo prawne pod tytułem ogólnym w prawie podatkowym może więc zaistnieć tylko wtedy, gdy takie następstwo prawne pod tym tytułem dopuszczają przepisy regulujące ustrój danego podmiotu prawnego”);
- wyrok WSA w Opolu z dnia 22 lipca 2022 r., I SA/Op 44/22, LEX nr 3372314 („Ulga uczniowska jest prawem majątkowym podlegającym przejściu na zasadach określonych w art. 97 § 1 o.p.”);
- wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 lipca 2021 r., I SA/Kr 441/21, LEX 3210071 („Ulga mieszkaniowa» przewidziana w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. jest prawem majątkowym w rozumieniu art. 97 § 1 O.p. podlegającym dziedziczeniu na gruncie tego przepisu”);
- wyrok NSA z dnia 16 kwietnia 2021 r., II FSK 3307/18, LEX nr 3199960 („Zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 31 u.p.d.o.f. może podlegać sukcesji podatkowej”);
- wyrok SN z dnia 5 września 2018 r., I UK 207/17, LEX nr 2541911 („(...) przepisy Kodeksu cywilnego stosowane są na mocy szczególnego odesłania, a tym samym tylko w określonym zakresie. Aspekt dotyczący „przyjęcia i odrzucenia spadku” został uregulowany w art. 1012–1024 k.c., zaś kwestię «odpowiedzialności za długi spadkowe» wskazano w art. 1030–1034<sup>3</sup> k.c. Zakres odesłania z art. 98 § 1 o.p. został zatem wyraźnie określony”);
- wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 maja 2018 r., I SA/Po 1215/17, LEX nr 2496790 („1. Orzekanie o odpowiedzialności podatkowej spadkobierców (art. 100 o.p.) może występować – co do zasady – bez względu na to, czy wydane zostało postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku czy nie, albo zarejestrowany został akt poświadczenia dziedziczenia. Innymi słowy, odpowiedzialność za powyższe zobowiązania podatkowe powstaje niezależnie od wydania decyzji na podstawie art. 100 § 1 o.p. Organ bowiem, na podstawie tego przepisu orzeka nie o samej odpowiedzialności, lecz o zakresie tej odpowiedzialności. 2. Dla skutecznego rozstrzygnięcia w przedmiocie umorzenia zaległości podatkowej, konieczne jest istnienie przedmiotu postępowania, a więc zaległości o ściśle określonej wysokości oraz podmiotowi – podatnika zobowiązanego do zapłaty określonego podatku. 3. Wydanie decyzji o odmowie umorzenia zaległości podatkowej skarżącemu (spadkobiercy), przed wydaniem decyzji, o której mowa w art. 100 § 1 o.p., jest przedwczesne”);
- wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2018 r., II FSK 1022/16, LEX nr 2501130 („Podmiotowy zakres odpowiedzialności spadkobierców organ określa w oparciu o posiadane prawomocne postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku, zarejestrowany akt poświadczenia dziedziczenia albo europejskie poświadczenie spadkowe. Wszystkie te kwestie są elementem stanu faktycznego. Powyższe oznacza, że zarówno zakres przedmiotowy, jak i podmiotowy określa się na dzień otwarcia spadku, a więc ze skutkiem *ex tunc*. Decyzja o zakresie odpowiedzialności spadkobierców ma więc dlatego charakter deklaratoryjny”);
- wyrok WSA w Lublinie z dnia 4 listopada 2016 r., I SA/Lu 272/16, LEX nr 2173019 („Decyzja o zakresie odpowiedzialności spadkobierców ma charakter deklaratoryjny. Należność, za którą odpowiada spadkobierca, nie ma samoistnego charakteru prawnego. Decyzja, o której mowa w art. 100 o.p. nie tworzy sama przez się obowiązków ani też nie nadaje im uprawnień. Z tego względu, do decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy przewidzianej w art. 100 o.p. nie stosuje się art. 68 § 1 o.p. Organ podatkowy w decyzji wydanej na podstawie art. 100 o.p. stwierdza jedynie, w jakiej wysokości istnieje odpowiedzialność za zaległości podatkowe, nie tworzy natomiast nowego stanu prawnego, albowiem spadkobierca wstępuje do istniejącego stosunku zobowiązania podatkowego w miejsce zmarłego podatnika. W decyzji skierowanej do spadkobiercy przedmiotem rozstrzygnięcia są jego prawa i obowiązki jako następcy”);
- wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 grudnia 2018 r., III SA/Wa 542/18, LEX nr 2678209 („Osoby trzecie w rozumieniu art. 107 o.p. (w tym członkowie zarządu spółek kapitałowych) odpowiadają nie za swoje zaległości. Dług, jakim zostają obciążone, jest długiem cudzym. Wymaga to szczególnej rozwagi i ostrożności przy stosowaniu przepisów pozwalających na orzeczenie o ich odpowiedzialności. Konieczne jest zatem, aby czynności wobec podatnika (płatnika, inkasenta), warunkujące późniejszą ewentualną odpowiedzialność osoby trzeciej, zrealizowane zostały z zachowaniem właściwych procedur”);
- wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 lutego 2018 r., III SA/Wa 1042/17, LEX nr 2491683 („1. Cechą charakteryzującą odpowiedzialność osoby trzeciej jest to, że odpowiadają one za cudzy dług. Jest to odpowiedzialność gwarancyjna i zabezpieczająca należności publicznoprawne przed unikiem odpowiedzialności przez podatników, płatników i inkasentów. 2. Istotą postępowania w przedmiocie odpowiedzialności członka zarządu spółek kapitałowych jest badanie przesłanek pozytywnych i negatywnych mających znaczenie dla określenia istnienia odpowiedzialności konkretnego członka zarządu. Przesłanki odpowiedzialności osób trzecich – członków zarządu spółek z ograniczoną odpowiedzialnością za zaległości podatkowe tych spółek określa art. 116 § 1 o.p. 3. To na członkach zarządu Spółki, a nie na organie prowadzącym postępowanie spoczywa ciężar udowodnienia okoliczności uzasadniających zwolnienie ich od odpowiedzialności. 4. Odpowiedzialność członka zarządu za zobowiązania spółki ma charakter odpowiedzialności na zasadzie winy. Aby uwolnić się od odpowiedzialności członek zarządu musi wykazać swój brak winy w niezgłoszeniu wniosku o upadłość, przy czym chodzi tu nie tylko o winę umyślną ale także winę nieumyślną. Oznacza to, że zwolnienie od odpowiedzialności następuje tylko wtedy gdy członek zarządu wykaże, iż nie przewidywał i nie mógł przewidzieć, iż zaistniała w danym momencie sytuacja finansowa w spółce wymaga zgłoszenia wniosku o upadłość bądź wszczęcia postępowania układowego w celu zapewnienia ochrony interesów jej wierzycieli przed niewypłacalnością”);
- wyrok SA w Gdańsku z dnia 9 listopada 2017 r., III AUa 213/17, LEX nr 2414629 („Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania składkowe występuje w sytuacji niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania składkowego przez

płatnika, a zatem jest odpowiedzialnością za cudzy dług, uzależnioną od istnienia zobowiązania składkowego płatnika składek (spółki), co powoduje, że ma ona charakter akcesoryjny, następczy, gwarancyjny i subsydiarny. Odpowiedzialność ta powstaje na mocy konstytucyjnej decyzji o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich (art. 108 § 1 o.p. w związku z art. 31 i art. 32 u.s.u.s.), tworzącej nowe stosunki pod względem podmiotowym i przedmiotowym. Podmiotem tych stosunków są osoby trzecie, a przedmiotem – odpowiedzialność, która nie odnosi się do obowiązku świadczenia dłużnika składkowego, lecz dotyczy pokrycia długu. Odpowiedzialność osób trzecich została wprowadzona w interesie wierzycieli spółki, w tym wierzyciela składkowego (Zakładu Ubezpieczeń Społecznych), a jej funkcją jest ułatwienie zaspokojenia roszczeń zagrożonych niewypłacalnością dłużnika (spółki), przez poszerzenie kręgu podmiotów, od których wierzyciel składkowy może dochodzić zaspokojenia należności”);

- wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 14 listopada 2019 r., I SA/Go 642/19, LEX nr 2748098 („Brak zaległości podatkowej w stosunku do podmiotu, z którym osoba trzecia ma ponosić solidarną odpowiedzialność podatkową uniemożliwia organowi podatkowemu wszczęcie postępowania w zakresie jej odpowiedzialności. Jeżeli natomiast w toku wszczętego już postępowania organy podatkowe stwierdzą, że zaległość podatkowa nie istnieje zobowiązane są do umorzenia postępowania na podstawie art. 208 § 1 o.p., przez organ pierwszej instancji lub na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 o.p., przez organ drugiej instancji”);
- wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 marca 2020 r., III SA/GI 632/19, LEX nr 3015273 („Katalog podmiotów ponoszących odpowiedzialność ze spółką ma charakter zamknięty i niedopuszczalne jest rozciąganie tej grupy; podobnie jak uwarunkowania spełnienia szeregu przesłanek materialnych do zastosowania art. 116 o.p.”);
- wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 14 listopada 2019 r., I SA/Go 642/19, LEX nr 2748098 („Brak zaległości podatkowej w stosunku do podmiotu, z którym osoba trzecia ma ponosić solidarną odpowiedzialność podatkową uniemożliwia organowi podatkowemu wszczęcie postępowania w zakresie jej odpowiedzialności. Jeżeli natomiast w toku wszczętego już postępowania organy podatkowe stwierdzą, że zaległość podatkowa nie istnieje zobowiązane są do umorzenia postępowania na podstawie art. 208 § 1 o.p., przez organ pierwszej instancji lub na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 o.p., przez organ drugiej instancji”);
- wyrok NSA z dnia 11 lipca 2019 r., II FSK 2694/17, LEX nr 2718012 („Ustawodawca określił kategorie należności, za które może odpowiadać osoba trzecia, przy czym osobno wymienił zaległości podatkowe i odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych. Oznacza to, że wszczęcie postępowania w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe nie obejmuje, jakby z «automatu» odsetek od zaległości podatkowych. Konieczne jest wszczęcie postępowania w zakresie dotyczącym każdej z kategorii należności określonych w art. 107 § 1 i § 2 o.p.”);
- wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 lutego 2021 r., III SA/Wa 1006/20, LEX nr 3148534 („Na mocy art. 107 § 2 pkt 2 O.p. osoby trzecie odpowiadają również za odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych. Oznacza to, że odpowiedzialnością osób trzecich objęta została nie tylko zaległość podatkowa (podatek niezapłacony w terminie płatności), ale również naliczone od tej zaległości odsetki za zwłokę. Przy czym osoba trzecia nie może ponosić odpowiedzialności za odsetki od zaległości podatkowych w stopniu większym, niż sam dłużnik (spółka). Zakres odpowiedzialności osoby trzeciej nie może być szerszy niż odpowiedzialność podatnika. Oczywiście nie dotyczy to odsetek naliczonych po dniu wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, w razie niedotrzymania terminu płatności (art. 109 § 2 O.p.)”);
- wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 16 lipca 2020 r., I SA/Rz 157/20, LEX nr 3037294 („Wysokość należności za którą ma odpowiadać osoba trzecia, co do zasady, pozostaje w ścisłej zależności z kwotą, która wynikała z uprzedniej decyzji wydanej wobec podatnika, płatnika, inkasenta czy następcy prawnego, albo też ze złożonej przez niego deklaracji podatkowej, gdy w świetle przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji mogła ona stanowić podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego. W tej drugiej sytuacji, jeżeli poprawność złożonej przez podatnika deklaracji z wykazaną kwotą podatku nie budzi wątpliwości (organ nie kwestionuje deklaracji i nie wydaje decyzji z art. 21 o.p.), do wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej nie jest konieczne uprzednie wydanie przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego ani też decyzji określającej wysokość odsetek za zwłokę na podstawie art. 53a o.p.”);
- wyrok NSA z dnia 8 sierpnia 2018 r., II FSK 2088/16, LEX nr 2564528 („Zgodnie z art. 107 § 1 o.p. za zaległości podatnika całym swoim majątkiem odpowiadają solidarnie z podatnikiem osoby trzecie. Określony tym przepisem stosunek prawny solidarności łączy więc podatnika z osobami trzecimi, którymi – w przypadku odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (art. 116 § 1 o.p.) – są członkowie jej zarządu. Jest to jednak solidarność odpowiedzialności, a nie solidarność długu”);
- wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 22 lutego 2018 r., I SA/Go 469/17, LEX nr 2464259 („1. Osoby trzecie ponoszą odpowiedzialność za cudzy dług, jednakże odpowiedzialność ta wynikać może wyłącznie z mocy konkretnego przepisu ustawy, do kręgu ponoszących odpowiedzialność należą wyłącznie podmioty wymienione w art. 110–117 o.p. Katalog osób trzecich ponoszących odpowiedzialność z tytułu cudzych zaległości podatkowych ma charakter zamknięty. 2. Orzeczenie o odpowiedzialności osób trzecich nie uwalnia dłużnika od tej odpowiedzialności, tylko poszerza krąg podmiotów, od których organ podatkowy może dochodzić zaspokojenia. 3. Odpowiedzialność osób trzecich ma charakter posiłkowy w stosunku do odpowiedzialności podatnika (płatnika, inkasenta). Decyzja w przedmiocie solidarnej odpowiedzialności może zostać wydana dopiero wtedy, gdy organ podatkowy posiada uzasadnione podstawy do przyjęcia, że pierwotny dłużnik (podatnik, płatnik, inkasent) nie wywiązał się z ciężącego na nim zobowiązania, a wysokość tego zobowiązania musi wynikać z decyzji właściwego organu”);
- wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 października 2017 r., III SA/GI 638/17, LEX nr 2399067 („Odpowiedzialność podatkowa osoby trzeciej, której przejawem jest m.in. odpowiedzialność ponoszona przez członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, ma charakter solidarny oraz subsydiarny (por. art. 107 § 1 oraz art. 108 § 4 o.p.). Oznacza to, że spełnienie świadczenia przez osobę trzecią skutkuje efektywnym wygaśnięciem zobowiązania podatkowego ciężącego na «dłużniku

- głównym» – podatniku (por. art. 91 o.p.). Zarazem jednak, przez wzgląd na posiłkowy (subsydiarny) charakter odpowiedzialności osoby trzeciej, organ podatkowy może się do niej odwołać «w drugiej kolejności», tzn. dopiero wtedy, gdy egzekucja prowadzona z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna (por. art. 108 § 4 o.p.);
- wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 grudnia 2020 r., I SA/Po 598/20, Legalis („1. Co do zasady obciążenie osoby trzeciej odpowiedzialnością za cudze należności nastąpić może jedynie w drodze odrębnej decyzji wydanej na podstawie art. 108 Ordynacji podatkowej. Decyzja ta ma charakter konstytutywny, gdyż tworzy nowe stosunki prawne, zarówno gdy chodzi o ich podmiot, jak i przedmiot. Na mocy tej decyzji konstytuuje się odpowiedzialność osoby trzeciej wobec zaistnienia przesłanek, z którymi poszczególne przepisy wiążą jej powstanie. Postępowanie poprzedzające wydanie tej decyzji nie może być wszczęte przed dniem zaistnienia określonych w art. 108 § 2 ustawy zdarzeń. 2. Przepisie art. 116 Ordynacji podatkowej nie został sformułowany warunek podejmowania egzekucji administracyjnej we właściwym czasie. Przepis ten wskazuje na udowodnienie przez organy podatkowe bezskuteczności w całości lub w części egzekucji, nie nakłada zaś na organy podatkowe konieczności czynienia określonych czynności w określonym terminie. Jedynym terminem, który determinuje działania organów jest termin przedawnienia”);
  - wyrok WSA w Łodzi z dnia 22 sierpnia 2019 r., I SA/Łd 783/18, LEX nr 2719589 („Decyzja przenosząca na osobę trzecią odpowiedzialność za zaległość podatkową musi być precyzyjna, tym bardziej że odpowiedzialność osoby trzeciej jest odpowiedzialnością akcesoryjną”);
  - wyrok NSA z dnia 29 września 2020 r., II FSK 1187/18, Legalis („W kontekście odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki pamiętać należy, że skoro zgodnie z art. 52 § 1 pkt 2 lit. b) Ordynacji podatkowej zwrot podatku należy traktować na równi z zaległością podatkową – oznacza to, że w świetle art. 108 § 2 pkt 2 lit. a) w zw. z art. 21 § 3a Ordynacji podatkowej spółce należy doręczyć decyzję, w której organ wyraźnie rozstrzygnąłby w sentencji, jaka jest wysokość nienależnego zwrotu VAT. Bez rozstrzygnięcia w tym przedmiocie nie można bowiem rozszerzyć odpowiedzialności za zaległości podatkowe na członka zarządu spółki”);
  - wyrok NSA z dnia 28 października 2021 r., III FSK 4228/21, LEX nr 3269417 („W myśl art. 108 § 2 i 3 o.p. także postępowanie w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej nie może zostać wszczęte przed zaistnieniem zdarzeń wskazanych w tym przepisie (m.in. przed doręczeniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, a także przed dniem wszczęcia postępowania egzekucyjnego – jeśli ta procedura jest prowadzona na podstawie deklaracji podatkowej złożonej przez podatnika)”);
  - wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 lutego 2019 r., I SA/Gl 1241/18, Legalis („Konsekwencją subsydiarności jest to, że odpowiedzialność osoby trzeciej jest następcza («w drugiej kolejności») wobec zobowiązania podatnika – w pierwszej kolejności, na zasadzie art. 26 Ordynacji podatkowej to podatnik odpowiada za swoje skonkretyzowane powinności podatkowe, a dopiero wtedy, gdy nie powiedzie się próba wymuszenia zapłaty od tego podmiotu, zasadne jest pociągnięcie osoby trzeciej do odpowiedzialności posiłkowej. Potwierdzeniem zasadności tej tezy jest moment i sposób orzekania o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, wskazany w przepisach Ordynacji podatkowej. Ma to miejsce w konstytutywnej decyzji podatkowej, następczej wobec zobowiązania podatkowego ciążącego na podatniku. Dzieje się tak, ponieważ postępowanie w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej nie może zostać wszczęte przed zaistnieniem zdarzeń wskazanych w art. 108 § 2 i 3 Ordynacji podatkowej (m.in. przed dniem doręczenia podatnikowi decyzji określającej lub – w przypadku gdy egzekucja w stosunku do podatnika odbywa się na podstawie złożonej przez niego deklaracji podatkowej – przed dniem wszczęcia postępowania egzekucyjnego). Dodatkowo, egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej może być zainicjowana dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna, odstąpiono od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych albo nie przystąpiono do egzekucji administracyjnej w wyniku uprawdopodobnienia przez organ egzekucyjny braku możliwości uzyskania w toku egzekucji administracyjnej kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne”).

**Literatura:** S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, LEX; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021; *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Eteł, Warszawa 2021, LEX; *System prawa finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, red. L. Eteł, Warszawa 2010.

## 9. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych

### A. Istota i cel zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych

85

Instytucja zabezpieczenia wykonania zobowiązań wywodzi się z prawa cywilnego, tj. z koncepcji zabezpieczenia zobowiązań cywilnoprawnych. **Celem** zabezpieczenia jest **zmniejszenie ryzyka wierzyciela w związku z niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem przez dłużnika jego obowiązków** [R. Mastalski, *Prawo podat-*

kowe, Warszawa 2021, s. 189]. Zabezpieczenie zobowiązania nie ma na celu jego wykonania, nie prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania. Ma ono na celu zagwarantowanie środków dłużnika na przyszłość, tj. na potrzeby efektywnego wykonania zobowiązania. Instytucja zabezpieczenia pełni więc **funkcję gwarancyjną**.

**WAŻNE!** Zabezpieczenie zobowiązania nie ma na celu wykonania zobowiązania, ale zagwarantowanie środków dłużnika na potrzeby wykonania zobowiązania.

Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych jest **wzorowane na zabezpieczeniach zobowiązań prywatnych**, z zastrzeżeniem ich odrębności wynikającej z istoty zobowiązania publicznoprawnego. Ze względu na szczególny charakter zobowiązań podatkowych oraz uprzywilejowaną pozycję wierzyciela publicznoprawnego, zabezpieczenia te są **oparte na elementach przymusowości wynikających z władztwa administracyjnego**. Ponadto przepisy Ordynacji podatkowej przewidują również szczególne tryby zabezpieczeń, gwarantujących odpowiednią ochronę uprzywilejowanemu wierzycielowi publicznoprawnemu. Jest to możliwość zabezpieczenia przed terminem płatności podatku oraz zabezpieczenie przed wydaniem decyzji. Prawo podatkowe korzysta również z cywilnoprawnych koncepcji zabezpieczeń rzeczowych w formie zastawu skarbowego i hipoteki przymusowej [R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021, s. 189 i n.]. Pamiętać należy również o tym, że zabezpieczenie możliwe jest także na etapie postępowania egzekucyjnego, według zasad ogólnych obowiązujących w postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Całokształt zabezpieczeń zobowiązań podatkowych można podzielić **według kryterium fazy realizacji zobowiązań podatkowych na zabezpieczenia:**

- 1) przed wydaniem decyzji (art. 33 § 2 o.p.);
- 2) przed terminem płatności (art. 33 § 1 o.p.);
- 3) w postępowaniu egzekucyjnym (art. 154 u.p.e.a.).

**WAŻNE!** Zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego uregulowane w Ordynacji podatkowej jest instytucją prawa odrębną od zarządzenia zabezpieczenia i postępowania zabezpieczającego unormowanego w u.p.e.a. Wystawienie zarządzenia zabezpieczenia nie w każdym przypadku jest konsekwencją (następstwem) uprzedniego wydania decyzji zabezpieczającej wykonanie zobowiązania podatkowego (wyrok WSA w Lublinie z dnia 26 marca 2021 r., I SA/Lu 317/20, LEX nr 3200080).

## B. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych przed terminem płatności lub przed wydaniem decyzji

Przepisy art. 33 o.p. przewidują możliwość zabezpieczenia zobowiązań na dwóch różnych etapach powstania i realizacji zobowiązań podatkowych:

- 1) **przed terminem płatności** (art. 33 § 1 o.p.);
- 2) **przed wydaniem decyzji** (art. 33 § 2 o.p.).

Przepisy przewidują **wspólną przesłankę** zabezpieczenia w obu wymienionych przypadkach. Jest to możliwe wówczas, gdy: zachodzi **uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie wykonane, a w szczególności gdy:**

- 1) **podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub**
- 2) **dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję.**

Zasadniczy element przesłanki ustanowienia zabezpieczenia stanowi **uzasadniona obawa**, że zobowiązanie nie zostanie wykonane. Okoliczności wskazane dalej wymienione zostały jedynie przykładowo. Ustawodawca wskazuje, jakie mogą być „w szczególności” zachowania podatnika (działania lub zaniechania), które mogą

rodzić uzasadnioną obawę niewykonania zobowiązania (przykładowy charakter wyliczenia podkreśla np. WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 14 grudnia 2021 r., I SA/Bd 464/21, LEX nr 3291312, WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 29 listopada 2021 r., I SA/Gl 1289/21, LEX nr 3282297).

**WAŻNE!** W art. 33 § 1 o.p. jedynie przykładowo zostały wymienione okoliczności, które mogą rodzić uzasadnioną obawę, że zobowiązanie nie zostanie wykonane.

Naczelny Sąd Administracyjny przyjmuje, że „w postępowaniu zmierzającym do wydania decyzji o zabezpieczeniu udowodnieniu nie podlega okoliczność, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane, a tylko istnienie obawy, że takie zobowiązanie nie zostanie wykonane” (wyrok NSA z dnia 21 lipca 2023 r., I FSK 1373/21, LEX nr 3604176) oraz że „organy podatkowe mogą wykazywać ziszczenie się przesłanek ustawowych zabezpieczenia przy użyciu wszelkich dostępnych i możliwych środków, a także w oparciu o wszelkie okoliczności faktyczne uprawdopodobniające możliwość niewykonania zobowiązania podatkowego, przy czym nie można mówić w tym przypadku o klasycznym postępowaniu dowodowym i tradycyjnych dowodach. Ocenę, czy istnieje obawa niewykonania zobowiązania w konkretnym wypadku, **pozostawiono do uznania właściwego w sprawie organu**” (wyrok NSA z dnia 31 marca 2022 r., I FSK 742/18, LEX nr 3357319). Sąd ten podkreśla również, że organy podatkowe powinny jedynie uprawdopodobnić istnienie okoliczności zaistnienia przesłanek zabezpieczenia (wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2022 r., I FSK 2369/21, LEX nr 3333985). Z tym jednak, że do uznania obawy za uzasadnioną nie wystarczy samo subiektywne przekonanie organu podatkowego, lecz konieczne jest istnienie przesłanek, na których byłoby oparte to przekonanie (wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2022 r., II FSK 3399/18, LEX nr 3349740).

W świetle orzecznictwa sądów administracyjnych zaistnienie przesłanki ustanowienia zabezpieczenia zachodzi wówczas, gdy „organ podatkowy wykáže, że majątek podatnika, w kontekście przybliżonych kwot należności podatkowych jest w takiej kondycji lub w wyniku działań podatnika może być w takiej kondycji, że brak zabezpieczenia może pozbawić wierzyciela publicznego, zaspokojenia należnych od podatnika danin podatkowych, które zostaną w sposób definitywny ustalone w przyszłości stosowną decyzją” (wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 marca 2022 r., I SA/Po 1040/21, LEX nr 3332893). Sądy przyjmują, że **obawa, że zobowiązanie nie zostanie wykonane zachodzi np. w sytuacji, gdy:**

- 1) podatnik posługuje się fikcyjnymi fakturami (wyrok NSA z dnia 16 marca 2022 r., I FSK 2613/21, LEX nr 3349411);
- 2) podatnik ewidencjonuje faktury niemające potwierdzenia w zdarzeniach rzeczywistych (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 7 czerwca 2022 r., I SA/Gd 25/22, LEX nr 3370900);
- 3) sytuacja majątkowa podatnika świadcząca o tym, że nie dysponuje on odpowiednimi aktywami dla uiszczenia ewentualnego podatku dobrowolnie lub przymusowo (wyrok NSA z dnia 25 maja 2022 r., II FSK 1437/21, LEX nr 3368776);
- 4) podatnik w okresie udziału w karuzeli podatkowej nie uiszczał zobowiązań podatkowych powstałych w określonej prawidłowej wysokości z mocy prawa (jest to trwale nieuiszczanie wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym) (wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 28 kwietnia 2022 r., I SA/Rz 147/22, LEX nr 3345794);
- 5) jest przypuszczenie, że podatnik był uczestnikiem procederu polegającego na obniżaniu podatku należnego o podatek naliczony wynikający z faktur stwierdzających czynności, które nie zostały dokonane (wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 kwietnia 2022 r., I SA/Po 1059/21, LEX nr 3341613);
- 6) już istniejące zaległości wraz z odsetkami za zwłokę stanowią znaczną wysokość w porównaniu z dochodami wykazanymi w deklaracjach podatkowych za poszczególne lata podatkowe, a strona nie podejmuje działań, by te zobowiązania regulować (wyrok WSA w Białymstoku z dnia 11 marca 2022 r., I SA/Bk 29/22, LEX nr 3333875);
- 7) zachodzi trwale nieuiszczanie zobowiązań publicznoprawnych oraz okoliczność, że prowadzone postępowania egzekucyjne zostały wszczęte po wcześniejszym rozkładaniu zapłaty zaległości na raty i niewywiązywaniu się z własnych deklaracji spłaty w odroczonej terminach płatności (wyrok WSA w Łodzi z dnia 16 lutego 2022 r., I SA/Łd 920/21, LEX nr 3325146);



- 8) podatnik prowadził niezarejestrowaną działalność gospodarczą (wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 13 stycznia 2022 r., I SA/Gd 387/21, LEX nr 3304247);
- 9) prowadzono księgi niezgodnie z zasadami rachunkowości (wyrok WSA w Kielcach z dnia 16 grudnia 2021 r., I SA/Ke 474/21, LEX nr 3289013);
- 10) niezależnie od tego, czy zbywanie składników majątku i trwale nieuiszczanie wymagalnych zobowiązań podatkowych jest celowym działaniem ukierunkowanym na uniknięcie odpowiedzialności podatkowej, czy też takiego celu nie realizują, w obu wypadkach prowadzić może to do braku zaspokojenia wierzytelności podatkowych i jako takie może rodzić uzasadnioną obawę, o której mowa w art. 33 § 1 o.p. (wyrok WSA w Łodzi z dnia 2 listopada 2021 r., I SA/Łd 534/20, LEX nr 3264470);
- 11) uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego istnieje nie tylko wtedy, gdy dłużnik nie ma środków, lecz także wtedy, gdy dłużnik nie wykonuje zobowiązań z innych, sobie tylko wiadomych przyczyn (wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2021 r., I FSK 1712/20, LEX nr 3196679);
- 12) strona pomimo wezwania w toku prowadzonej kontroli podatkowej i postępowania podatkowego nie przedłożyła oświadczenia o posiadanych nieruchomościach oraz prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej i rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 czerwca 2021 r., I SA/Gd 528/21, LEX nr 3211908);
- 13) podatnik zaniża sprzedaż opodatkowaną podatkiem VAT oraz dokonuje sprzedaży paliwa z nieznanego źródła, lub wystawia nieprawidłowe paragony fiskalne (wyrok WSA w Szczecinie z dnia 26 maja 2021 r., I SA/Sz 237/21, LEX nr 3192254);
- 14) podatnik ukrywa dochody lub uczestniczy w procedurze wystawiania i wprowadzania do obrotu pustych faktur (wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 maja 2021 r., I SA/Po 72/21, LEX nr 3194784);
- 15) w stosunku do podatnika prowadzone są liczne postępowania zabezpieczające, odwoławcze i sądowe (wyrok WSA w Łodzi z dnia 27 lipca 2023 r., I SA/Łd 429/23, LEX nr 3595446).

Zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego na zasadach określonych w art. 33 § 1 o.p. może być ustanowione **na majątku podatnika**, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim **także na majątku wspólnym**. Wówczas przepis art. 29 § 2 o.p. stosuje się odpowiednio. Oznacza to, że skutki prawne ograniczenia, zniesienia, wyłączenia lub ustania wspólności majątkowej nie odnoszą się do zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem:

- 1) zawarcia umowy o ograniczeniu lub wyłączeniu ustawowej wspólności majątkowej,
- 2) zniesienia wspólności majątkowej prawomocnym orzeczeniem sądu,
- 3) ustania wspólności majątkowej w przypadku ubezwłasnowolnienia małżonka,
- 4) uprawomocnienia się orzeczenia sądu o separacji.

Zasady zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na majątku podatnika wynikające z **art. 33 o.p. mają szersze zastosowanie**. Zasady te stosuje się odpowiednio w zakresie i na zasadach przewidzianych w Ordynacji podatkowej wobec podmiotów innych niż podatnik i (lub) w odniesieniu do szczegółowo określonych należności.

Odpowiednie stosowanie przepisów art. 33 § 1–4 o.p.		
Kategorie podmiotów i okoliczności ustanowienia zabezpieczenia	Warunki szczególne	Podstawa prawna
Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych związanych ze stosowaniem art. 119a (klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania) lub środków ograniczających umowne korzyści.	Zabezpieczenia zobowiązań podatkowych tego typu dokonać można również przed wszczęciem lub przejęciem postępowania podatkowego na podstawie art. 119g § 1 lub 3 o.p. Zgodnie z art. 33 § 4b o.p. dokonanie zabezpieczenia w przypadku, o którym mowa w § 4a, nie narusza art. 13 § 2 pkt 7 o.p.	Na podstawie art. 33 § 4a o.p. przepisy art. 33 § 1–4 o.p. stosuje się odpowiednio.
Zabezpieczenie na majątku płatnika lub inkasenta.	Decyzja o zabezpieczeniu wygasa z dniem doręczenia decyzji o odpowiedzialności podatkowej.	Na podstawie art. 33b pkt 1 o.p. przepis art. 33 o.p. stosuje się odpowiednio

Odpowiednie stosowanie przepisów art. 33 § 1–4 o.p.		
Kategorie podmiotów i okoliczności ustanowienia zabezpieczenia	Warunki szczególne	Podstawa prawna
Zabezpieczenie na majątku niektórych kategorii osób trzecich, tj.: a) wspólników spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusza spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej, b) członków zarządu spółek kapitałowych, c) członków organów zarządzających osób prawnych innych niż wymienione w art. 116 o.p. i fundacji rodzinnej.	Zabezpieczenie stosuje się po doreczeniu tym osobom decyzji orzekającej o odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie przez spółkę lub inną osobę prawną wykonane, w szczególności gdy spółka lub inna osoba prawna trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić postępowanie egzekucyjne. Decyzja o zabezpieczeniu wygasa w momencie wszczęcia postępowania egzekucyjnego wobec osoby trzeciej.	Na podstawie art. 33b pkt 2 o.p. przepis art. 33 o.p. stosuje się odpowiednio.
Zabezpieczenie na majątku: a) podatnika, o którym mowa w art. 105a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, w sytuacji o której mowa w art. 117b o.p., b) podatnika, o którym mowa w art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług w sytuacji, o której mowa w art. 117ba o.p.	Zabezpieczenie stosuje się po doreczeniu tym podmiotom decyzji orzekającej o odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe dostawcy towarów lub usługodawcy, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie przez dostawcę towarów lub usługodawcę wykonane, w szczególności gdy dostawca towarów lub usługodawca trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić postępowanie egzekucyjne. Decyzja o zabezpieczeniu wygasa w momencie wszczęcia postępowania egzekucyjnego wobec podatnika, o którym mowa w art. 117b i 117ba o.p.	Na podstawie art. 33b pkt 3 o.p. przepis art. 33 o.p. stosuje się odpowiednio.

Źródło: opracowanie własne.

Zgodnie z art. 33c o.p. przepisy art. 33 § 2 pkt 2 i § 4 pkt 2 o.p. oraz art. 33a § 1 pkt 2 o.p. stosuje się **odpowiednio do decyzji określającej wysokość odsetek za zwłokę**, o której mowa w art. 53a o.p. Zaś przepisy art. 33 § 2 pkt 2 i 3, § 3, § 4 pkt 2 o.p. oraz art. 33a § 1 pkt 2 i 3 o.p. oraz art. 33b o.p. stosuje się **odpowiednio do zaległości**, o których mowa w art. 52 i 52a o.p.

Co do zasady, na podstawie art. 33 § 1 o.p. zabezpieczenie zobowiązania podatkowego jest ustanawiane **przed terminem płatności**. Zgodnie z art. 33 § 2 o.p. **zabezpieczenie możliwe jest również nawet przed wydaniem decyzji**. Zgodnie z tym przepisem zabezpieczenie może być ustanowione również w toku:

- 1) postępowania podatkowego,
- 2) kontroli podatkowej lub
- 3) kontroli celno-skarbowej,

przed wydaniem decyzji:

- 1) ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego,
- 2) określającej wysokość zobowiązania podatkowego,
- 3) określającej wysokość zwrotu podatku.

Wówczas gdy zabezpieczenie jest ustanawiane przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, zabezpieczeniu podlega **również kwota odsetek za zwłokę należnych od zobowiązania na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu**. Przy tym jednak odsetek za zwłokę nie nalicza się za okres zabezpieczenia od zabezpieczonej kwoty zobowiązania, jeżeli objęte zabezpieczeniem środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży objętych zabezpieczeniem rzeczy lub praw, zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych (art. 33 § 3 o.p. w związku z art. 54 § 1 pkt 1 o.p.).

Gdy zabezpieczenie następuje przed wydaniem decyzji, **organ podatkowy** zgodnie z art. 33 § 4 o.p. na podstawie posiadanych danych co do wysokości podstawy opodatkowania **określa w decyzji o zabezpieczeniu**:

- 1) **przybliżoną kwotę zobowiązania** podatkowego, jeżeli zabezpieczenie następuje przed wydaniem decyzji, o której mowa w art. 33 § 2 pkt 1 o.p.;
- 2) **przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego oraz kwotę odsetek za zwłokę należnych od tego zobowiązania na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu**, jeżeli zabezpieczenie następuje przed wydaniem decyzji, o której mowa w art. 33 § 2 pkt 2 o.p.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi przyjmuje, że:

„pomimo szacunkowego charakteru kwoty zobowiązania, określając przybliżoną jego wysokość, organ podatkowy powinien brać pod uwagę wszystkie znane mu na ten moment elementy prawno-podatkowe stanu sprawy, tak aby dokonany wymiar podatku na potrzeby zabezpieczenia był jak najbardziej zbliżony do rzeczywistej wysokości należnego podatku” (wyrok WSA w Łodzi z dnia 10 listopada 2021 r., I SA/Łd 535/21, LEX nr 3263667).

Z uwagi na to, że zabezpieczenie tego rodzaju jest ustanawiane przed wydaniem decyzji, byt decyzji zabezpieczającej jest ograniczony czasowo doręczeniem właściwej decyzji ustalającej lub określającej. Na podstawie art. 33a o.p. **decyzja o zabezpieczeniu wygasa:**

- 1) po upływie 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego;
- 2) z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego;
- 3) z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zwrotu podatku.

**Wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu nie narusza zarządzenia zabezpieczenia wydanego na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 33a § 2 o.p.).**

Odrębną grupę przepisów stanowią te, dotyczące **formy zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego (art. 33d o.p.)**.

Po pierwsze, zabezpieczenie wykonania decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji lub wykonanie decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 33 o.p., następuje na dwa sposoby:

- a) w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, albo
- b) w formie określonej w Ordynacji podatkowej (art. 33d § 2 o.p.).

Zgodnie z art. 33f o.p. strona może **dowolnie wybrać formę lub formy zabezpieczenia, o których mowa w art. 33d § 2 o.p.** Wówczas, zgodnie z art. 33d § 2 o.p. zabezpieczenie wykonania decyzji następuje przez przyjęcie przez organ podatkowy, na wniosek strony, zabezpieczenia wykonania zobowiązania wynikającego z tej decyzji wraz z odsetkami za zwłokę, w formie:

- 1) gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej; z tym, że na podstawie art. 33e o.p. gwarantem lub poręczycielem może być osoba wpisana do wykazu gwarantów, o którym mowa w art. 52 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1590);
- 2) poręczenia banku;
- 3) weksla z poręczeniem wekslowym banku;
- 4) czeku potwierdzonego przez krajowy bank wystawcy czeku;
- 5) zastawu rejestrowego na prawach z papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa lub Narodowy Bank Polski – według ich wartości nominalnej;
- 6) uznania kwoty na rachunku depozytowym organu podatkowego;
- 7) sporządzonego na piśmie, nieodwołalnego upoważnienia organu podatkowego, potwierdzonego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, do wyłącznego dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku lokaty terminowej.

W razie złożenia wniosku o zabezpieczenie w formie określonej w art. 33d § 2 o.p. zabezpieczenie w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w zakresie objętym tym wnioskiem, może nastąpić po wydaniu postanowienia o odmowie przyjęcia zabezpieczenia (art. 33d § 3 o.p.). Jeżeli wniosek o zabezpieczenie w formie określonej w art. 33d § 2 o.p. złożono po ustanowieniu zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, zakres zabezpieczenia ustanowionego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji uchyla się lub zmienia, w zakresie przyjętego zabezpieczenia. W przypadku przyjęcia zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d § 2 o.p., strona może wystąpić o przedłużenie terminu przyjętego zabezpieczenia (art. 33f § 2 o.p.).

W sprawie przyjęcia zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d § 2 o.p., lub przedłużenia terminu przyjętego zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33f § 2 o.p., wydaje się postanowienie, na które przysługuje zażalenie (art. 33g o.p.).

### C. Zabezpieczenie na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji

**87** Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 2505 z późn. zm.) reguluje między innymi stosowane przez organy egzekucyjne środki przymusu służące zabezpieczeniu wykonania obowiązków z tytułu podatków, opłat i innych należności, do których stosuje się przepisy działu III o.p. (art. 1 pkt 2 w związku z art. 2 pkt 1 u.p.e.a.). Postępowaniu zabezpieczającemu poświęcony jest dział IV tej ustawy.

Co do zasady, zgodnie z art. 154 § 1 o.p., organ egzekucyjny dokonuje zabezpieczenia należności pieniężnej, **jeżeli brak zabezpieczenia mógłby utrudnić lub udaremnić egzekucję**, w szczególności jeżeli stwierdzono:

- brak płynności finansowej zobowiązanego,
- unikanie wykonania przez zobowiązanego obowiązku przez nieujawnianie zobowiązań powstających z mocy prawa lub nierzetelne prowadzenie ksiąg podatkowych,
- dokonywanie przez zobowiązanego wyprzedaży majątku,
- niezłożenie oświadczenia, o którym mowa w art. 39 § 1 o.p., mimo wezwania do jego złożenia albo niewykazanie w złożonym oświadczeniu wszystkich rzeczy lub praw podlegających ujawnieniu.

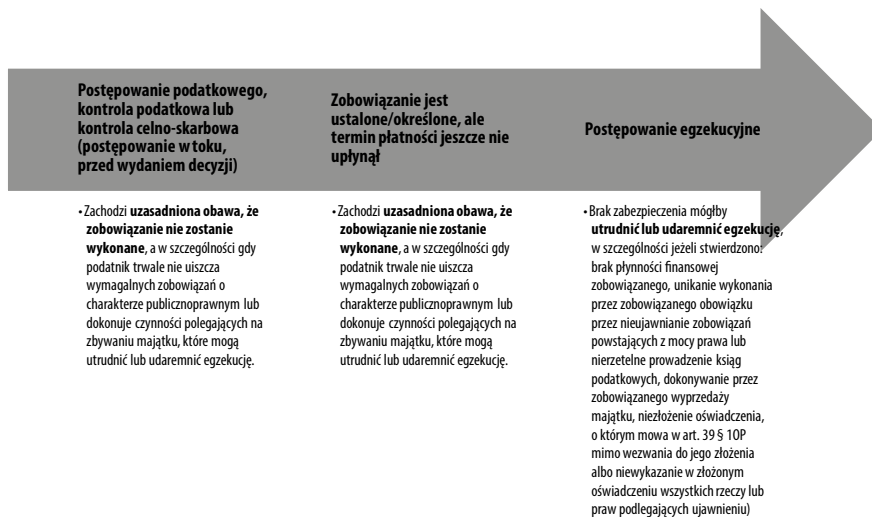
Zgodnie z art. 154 § 2 u.p.e.a. zabezpieczenie może być dokonane także **przed terminem płatności należności pieniężnej**.

Ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji przewiduje również w art. 155 **dopuszczalność zabezpieczenia przed ustaleniem obowiązku**. Zgodnie z tym przepisem zabezpieczenie może być dokonane również **przed ustaleniem albo określeniem kwoty należności pieniężnej, jeżeli brak zabezpieczenia mógłby utrudnić lub udaremnić skuteczne przeprowadzenie egzekucji**, a przepisy odrębne zezwalają na takie zabezpieczenie. Przepis ten odsyła do odrębnych przepisów. **Taką regulacją odrębną jest art. 33 § 2 o.p., który dopuszcza właśnie możliwość zabezpieczenia również przed ustaleniem lub określeniem podatku** (P. Przybysz, *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, Warszawa 2021, LEX; odesłanie takie podkreśla również orzecznictwo, tak np. wyrok WSA w Opolu z dnia 29 kwietnia 2019 r., I SA/Op 64/19, LEX nr 2673677, wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 marca 2014 r., I SA/Gd 84/14, LEX nr 1469769). W świetle powyższych przepisów przyjąć należy, że u.p.e.a. przewiduje trzy odrębne formy zabezpieczenia należności pieniężnych (tak wyrok WSA w Opolu z dnia 29 kwietnia 2019 r., I SA/Op 64/19, LEX nr 2673677):

- 1) zabezpieczenie wymagalnej lub przeterminowanej należności pieniężnej (art. 154 § 1 u.p.e.a.),
- 2) zabezpieczenie należności pieniężnej niewymagalnej, tj. przed terminem płatności należności pieniężnej lub przed terminem wykonania obowiązku o charakterze niepieniężnym (art. 154 § 2 u.p.e.a.);
- 3) zabezpieczenie przed ustaleniem albo określeniem kwoty należności pieniężnej, jeżeli brak zabezpieczenia mógłby utrudnić lub udaremnić skuteczne przeprowadzenie egzekucji, a przepisy odrębne zezwalają na takie zabezpieczenie (art. 155 u.p.e.a.).

Dla możliwości zastosowania zabezpieczenia na etapie postępowania egzekucyjnego istotne jest również zaistnienie przesłanek warunkujących zabezpieczenie. Podkreślić należy odmienny ich charakter w stosunku do przesłanek zabezpieczenia przed terminem płatności lub przed wydaniem decyzji na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej.

## Rysunek 11



Źródło: opracowanie własne.

W związku z odesłaniem do odrębnych przepisów (tj. przepisów Ordynacji podatkowej) zawartych w u.p.e.a. w praktyce orzeczniczej sądów administracyjnych rozpoznawana była kwestia **związków zachodzących pomiędzy decyzją o zabezpieczeniu wydaną na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej a zarządzeniem zabezpieczenia na podstawie u.p.e.a.** W tej kwestii stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny (m.in. w wyroku z dnia 5 grudnia 2013 r., II FSK 30/12, LEX nr 1530084), stwierdzając, że wystawienie przez organ podatkowy zarządzenia zabezpieczającego (zarządzenia zabezpieczenia), przewidzianego w art. 155 u.p.e.a. w związku z art. 33 § 2, 4 i 5 o.p., nie może nastąpić wcześniej od doręczenia przez ten organ decyzji o zabezpieczeniu. Sąd ten w przywołanym wyroku podkreśla, że „na prawidłową sekwencję czynności organu, **gdy wydanie zarządzenia zabezpieczenia jest dopiero następstwem doręczenia decyzji o zabezpieczeniu**, wskazuje także treść art. 33d § 1 o.p., stanowiącego, że wykonanie decyzji o zabezpieczeniu następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji albo w formie określonej w § 2, czyli przez przyjęcie przez organ podatkowy na wniosek strony zabezpieczenia wykonania zobowiązania” (wyrok NSA z dnia 5 grudnia 2013 r., II FSK 30/12, LEX nr 1530084).

## D. Hipoteka przymusowa

Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych może następować w formie hipoteki przymusowej. W tym zakresie przepisy prawa podatkowego korzystają z cywilistycznej koncepcji hipoteki jako ograniczonego prawa rzeczowego. Zgodnie z art. 65 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1984) w celu zabezpieczenia oznaczonej wierzytelności wynikającej z określonego stosunku prawnego można **nieruchomości obciążyć prawem, na mocy którego wierzyciel może dochodzić zaspokojenia z nieruchomości bez względu na to, czyją stała się własnością, i z pierwszeństwem przed wierzycielami osobistymi właściciela nieruchomości (hipoteka).**

Do zasadniczych cech hipoteki należy w świetle tego przepisu:

- 1) cel ustanowienia związany z zabezpieczeniem wierzytelności,
- 2) nieruchomość jako przedmiot, na którym może być ustanowiona hipoteka,
- 3) skutek ustanowienia hipoteki, tj. możliwość dochodzenia przez wierzyciela zaspokojenia z nieruchomości bez względu na to, czyją stała się własnością, i z pierwszeństwem przed wierzycielami osobistymi właściciela nieruchomości.

**Rodzajem hipoteki jest hipoteka przymusowa**, tj. taka, która może być ustanowiona bez zgody właściciela nieruchomości. Instytucja hipoteki przymusowej jest uregulowana w art. 109–111 u.k.w.h. Zgodnie z art. 109 u.k.w.h. wierzyciel, którego wierzycielność jest stwierdzona tytułem wykonawczym, określonym w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym, może na podstawie tego tytułu uzyskać hipotekę na wszystkich nieruchomościach dłużnika. **Przepisem szczególnym względem przepisów u.k.w.h. są przepisy art. 34–39 o.p.** Tak np. Naczelny Sąd Administracyjny podkreśla, że:

„przepisy szczególne, o których mowa w art. 110 ustawy o księgach wieczystych i hipotece, to art. 34–39 Ordynacji podatkowej, w których uregulowano hipotekę przymusową służącą zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych. W tym miejscu należy przypomnieć, że hipoteka przymusowa powstaje na wniosek wierzyciela dysponującego jednym z aktów organów publicznych stwierdzającym istnienie wierzycielności pieniężnej oraz że jest niezależna od woli właściciela przedmiotu hipoteki. Decydujące znaczenie ma tytuł prawny wymieniony w art. 110 u.k.w.h., w rozpoznawanej sprawie – decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego, a także wola wierzyciela wyrażona we wniosku” (wyrok NSA z dnia 18 lipca 2013 r., II FSK 2302/11, LEX nr 1557912).

Decyzja stanowiąca podstawę ustanowienia hipoteki przymusowej zgodnie z art. 35 § 2 o.p. jest decyzją administracyjną, o której mowa w przepisach szczególnych, do których odsyła art. 110 pkt 3 u.p.e.a. Zgodnie z tym przepisem hipotekę przymusową można uzyskać także na podstawie decyzji administracyjnej, o ile przepisy szczególne tak stanowią.

Ze względu na **charakter hipoteki, jako rzeczowej formy zabezpieczenia**, zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką nie ulegają przedawnieniu. Odpowiedzialność ponosi bowiem każda osoba, która weszła w posiadanie nieruchomości obciążonej tym prawem (np. wyrok NSA z dnia 1 sierpnia 2013 r., I FSK 862/13, LEX nr 1556178). Upływ terminu przedawnienia w tym wypadku rodzi więc jedynie takie konsekwencje, że ogranicza możliwość prowadzenia egzekucji do przedmiotu hipoteki. Wówczas bowiem następuje przekształcenie odpowiedzialności osobistej dłużnika w odpowiedzialność rzeczową (wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2010 r., II FSK 1984/08, LEX nr 596138).

<b>Komu przysługuje hipoteka przymusowa?</b>	Skarbowi Państwa i jednostce samorządu terytorialnego.	Art. 34 § 1 o.p.
<b>Z jakiego tytułu przysługuje hipoteka przymusowa?</b>	Z tytułu: 1) zobowiązań podatkowych powstałych w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 2 o.p., 2) zaległości podatkowych w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego, 3) odsetek za zwłokę od powyższych zaległości.	Art. 34 § 1 o.p.
<b>Na czyich nieruchomościach może być ustanowiona hipoteka przymusowa?</b>	Na wszystkich nieruchomościach podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego lub osób trzecich.	Art. 34 § 1 o.p.
<b>Czy hipoteka przymusowa może być ustanowiona tylko na nieruchomości stanowiącej wyłączną własność podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego lub osób trzecich?</b>	Nie, przedmiotem hipoteki przymusowej może być również: 1) część ułamkowa nieruchomości, jeżeli stanowi udział podatnika; 2) nieruchomość stanowiąca przedmiot współwłasności łącznej podatnika i jego małżonka; 3) nieruchomość stanowiąca przedmiot współwłasności łącznej współników spółki cywilnej lub część ułamkowa nieruchomości stanowiąca udział współników spółki cywilnej – z tytułu zaległości podatkowych spółki. W takich przypadkach do hipoteki stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące hipoteki na nieruchomości.	Art. 34 § 3, 5 i 6 o.p.
<b>Czy hipoteka przymusowa może być ustanowiona wyłącznie na nieruchomości stanowiącej własność podatnika?</b>	Nie, przedmiotem hipoteki przymusowej może być także: 1) użytkowanie wieczyste wraz z budynkami i urządzeniami na użytkowanym gruncie stanowiącymi własność użytkownika wieczystego lub udział w tym prawie; 2) spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub udział w tym prawie; 3) wierzycielność zabezpieczona hipoteką; 4) statek morski lub statek morski w budowie wpisane do rejestru okrętowego. W takich przypadkach do hipoteki stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące hipoteki na nieruchomości.	Art. 34 § 4, 5 i 6 o.p.

<b>W jaki sposób powstaje hipoteka przymusowa?</b>	Hipoteka przymusowa powstaje przez dokonanie wpisu do księgi wieczystej. Jeżeli przedmiot hipoteki przymusowej nie posiada księgi wieczystej, zabezpieczenie zobowiązań podatkowych dokonywane jest przez złożenie wniosku o wpis do zbioru dokumentów.	Art. 35 § 1 o.p. Art. 38 § 2 o.p.
<b>Co może stanowić podstawę wpisu hipoteki przymusowej do księgi wieczystej?</b>	Podstawą wpisu hipoteki przymusowej jest: 1) doręczona decyzja: a) ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego, b) określająca wysokość zobowiązania podatkowego, c) określająca wysokość odsetek za zwłokę, d) o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta, e) o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, f) o odpowiedzialności spadkobiercy, g) określająca wysokość zwrotu podatku; 2) tytuł wykonawczy lub zarządzenie zabezpieczenia, jeżeli może być wystawione, na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji bez wydawania decyzji, o której mowa w pkt 1.	Art. 35 § 2 o.p.
<b>Kto składa wniosek o wpis hipoteki przymusowej do księgi wieczystej?</b>	Wpisu hipoteki przymusowej do księgi wieczystej dokonuje właściwy sąd rejonowy, a w przypadku hipoteki morskiej przymusowej właściwa izba morska na wniosek organu podatkowego.  W zakresie zobowiązań podatkowych stanowiących dochód jednostki samorządu terytorialnego pobieranych przez urzędy skarbowe wniosek o wpis hipoteki przymusowej do sądu składa właściwy naczelnik urzędu skarbowego.	Art. 35 § 3 o.p.  Art. 34 § 2 o.p.
<b>Czy organ podatkowy może występować z wnioskiem o założenie księgi wieczystej dla nieruchomości podatnika, płatnika inkasenta, następców prawnych oraz osób trzecich odpowiadających za zaległości podatkowe?</b>	Tak	Art. 38 § 1 o.p.
<b>W jakim trybie następuje zaspokojenie z przedmiotu hipoteki przymusowej?</b>	Zaspokojenie z przedmiotu hipoteki przymusowej następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, chyba że z przedmiotu hipoteki jest prowadzona egzekucja przez sądowy organ egzekucyjny.	Art. 38a o.p.
<b>Czy podatnik, płatnik, inkasent, następcą prawnym, osoba trzecia są zobowiązani do wyjawienia nieruchomości, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej?</b>	Nie. W toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego, organ podatkowy wzywa stronę postępowania lub kontrolowanego do złożenia oświadczenia o nieruchomościach oraz prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej. Oświadczenie składa się pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania nie podlega niepodanie szacunkowej wartości rzeczy lub praw majątkowych albo podanie wartości nieodpowiadającej rzeczywistej wartości ujawnionych rzeczy lub praw. Strona lub kontrolowany mogą odmówić złożenia oświadczenia. Organ podatkowy jest obowiązany uprzedzić osobę wezwaną o prawie odmowy złożenia tego oświadczenia oraz o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania.	Art. 39 § 1–4 o.p.

Źródło: opracowanie własne.

**WAŻNE!** Podstawą wpisu hipoteki przymusowej na nieruchomości stanowiącej przedmiot współwłasności łącznej podatnika i jego małżonka może być **administracyjny tytuł wykonawczy wystawiony na oboje małżonków**. Administracyjny tytuł wykonawczy wystawiony tylko przeciwko podatnikowi nie może być podstawą wpisu hipoteki przymusowej na nieruchomości stanowiącej przedmiot współwłasności łącznej podatnika i jego małżonka (tak uchwała SN z dnia 18 marca 2005 r., III CZP 3/05, OSNC 2006, nr 2, poz. 27).

## E. Zastaw skarbowy

- 89** Podobnie jak hipoteka, również zastaw skarbowy jest **rzeczową formą zabezpieczenia zobowiązań podatkowych wzorowaną na cywilnoprawnej instytucji zastawu**. Zgodnie z art. 306 k.c. w celu zabezpieczenia oznaczonej wierzytelności można **rzecz ruchomą obciążyć prawem**, na mocy którego wierzyciel będzie mógł dochodzić zaspokojenia z rzeczy bez względu na to, czyją stała się własnością, i z pierwszeństwem przed wierzycielami osobistymi właściciela rzeczy, wyjąwszy tych, którym z mocy ustawy przysługuje pierwszeństwo szczególne.

Z przepisu art. 306 k.c. wynikają zasadnicze **cechy zastawu**, tj.:

- 1) cel ustanowienia, czyli zabezpieczenie wierzytelności,
- 2) przedmiot, na którym może być ustanowione zabezpieczenie, czyli rzeczy ruchome,
- 3) skutek ustanowienia zastawu, czyli możliwość dochodzenia zaspokojenia z rzeczy bez względu na to, czyją stała się własnością, i z pierwszeństwem przed wierzycielami osobistymi właściciela rzeczy.

- 90** Szczególną kategorią zastawu jest **zastaw skarbowy uregulowany w art. 41–46 o.p.** Cechą wyróżniającą tę formę zabezpieczenia jest kategoria zabezpieczonej wierzytelności i wynikające z tego konsekwencje. Zastaw skarbowy służy zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych. Z racji więc szczególnej pozycji wierzyciela podatkowego również zastaw skarbowy wykazuje cechy odróżniające go od zastawu umownego służące zabezpieczeniu uprzywilejowanego wierzyciela. W swoim orzecznictwie Naczelny Sąd Administracyjny (tak wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2018 r., II FSK 55/18, LEX nr 2523810) wskazuje następujące cechy zastawu skarbowego:

- 1) zabezpieczenie szczególnego rodzaju wierzytelności – należności podatkowe i inne publicznoprawne,
- 2) zastawnikiem jest ściśle określony podmiot – Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego,
- 3) jest ustanawiany bez zawarcia umowy, powstaje na skutek zaistnienia okoliczności określonych przepisami ustawy,
- 4) jest to zastaw bez posiadania (nie wymaga wydania rzeczy),
- 5) jest to prawo zastawnicze, służące zabezpieczeniu wierzytelności, ograniczone prawo rzeczowe, prawo akcesoryjne.

**WAŻNE!** Celem ustanowienia zastawu skarbowego nie jest wykonanie zobowiązania podatkowego, ale zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego (tak np. wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2018 r., II FSK 55/18, LEX nr 2523810, wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 2014 r., II FSK 972/12, LEX nr 1485460). Wykonanie tego zobowiązania w całości powoduje jego wygaśnięcie i jednocześnie skutkuje wygaśnięciem zastawu skarbowego (wyrok NSA z dnia 4 sierpnia 2016 r., II FSK 1830/14, LEX nr 2101426).

<b>Komu przysługuje zastaw skarbowy?</b>	Skarbowi Państwa i jednostkom samorządu terytorialnego.	Art. 41 § 1 o.p.
<b>Z jakiego tytułu przysługuje zastaw skarbowy?</b>	Zastaw skarbowy przysługuje z tytułu: 1) zobowiązań podatkowych powstałych w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 2 o.p., 2) zaległości podatkowych stanowiących dochód budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego oraz odsetek za zwłokę od tych zaległości. Dotyczy to odpowiednio należności przypadających od płatników lub inkasentów, następców prawnych oraz osób trzecich odpowiadających za zaległości podatkowe.	Art. 41 § 1 o.p.
<b>Co może stanowić przedmiot zastawu skarbowego?</b>	Przedmiotem zastawu skarbowego mogą być wszystkie będące własnością podatnika oraz stanowiących współwłasność łączną podatnika i jego małżonka rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych, jeżeli wartość poszczególnych rzeczy lub praw wynosi w dniu ustanowienia zastawu co najmniej <b>17 800 zł</b> . Zastawem skarbowym nie mogą być obciążone rzeczy lub prawa majątkowe niepodlegające egzekucji oraz mogące być przedmiotem hipoteki.	Art. 41 § 1 i 2 o.p.



<b>Czy na potrzeby zabezpieczenia tworzy się spis rzeczy i praw mogących być przedmiotem zastawu skarbowego?</b>	Tak, organ podatkowy dokonuje spisu takich rzeczy i praw.	Art. 42 o.p.
<b>Kiedy powstaje zastaw skarbowy?</b>	Zastaw skarbowy powstaje z dniem wpisu do rejestru zastawów.	Art. 45 § 1 o.p.
<b>Kto i na jakich zasadach prowadzi rejestr zastawów?</b>	Rejestr zastawów jest prowadzony w systemie teleinformatycznym przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Wpis do rejestru zastawów ma treść i strukturę zgodną z treścią art. 43 § 2 o.p.	Art. 43 § 3 o.p.
<b>Kto dokonuje wpisu zastawu skarbowego do rejestru zastawów?</b>	Organ prowadzący rejestr zastawów dokonuje wpisu zastawu skarbowego na wniosek organu uprawnionego do występowania w imieniu Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.	Art. 46a o.p.
<b>Czy wniosek o wpis do rejestru zastawów i zasady jego składania są sformalizowane?</b>	Wnioski i inne dokumenty przesyła się do organu prowadzącego rejestr zastawów za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Wniosek o wpis składa się na urzędowym formularzu, którego treść, formę i zgodność danych bada organ prowadzący rejestr. Brak wymaganej treści lub niezachowanie wymaganej formy wniosku, lub niezgodność danych, stanowi przeszkodę do dokonania wpisu.	Art. 46a § 2 i art. 46b o.p.
<b>Jakie są zasady związane z dokonywaniem wpisu do rejestru zastawów?</b>	O kolejności wpisu rozstrzyga czas wpływu wniosku do organu prowadzącego rejestr zastawów. Za czas wpływu wniosku uważa się godzinę, z dokładnością co do minuty, w której w danym dniu wniosek wpłynął do organu. Wnioski, które wpłynęły w tym samym czasie, uznaje się za złożone równocześnie. O dokonaniu wpisu zastawu skarbowego organ prowadzący rejestr zastawów zawiadamia podatnika, płatnika lub inkasenta, następcę prawnego lub osobę trzecią odpowiadającą za zobowiązanie podatkowe lub zaległość podatkową oraz organ, na wniosek którego dokonano wpisu. Wpisem w rejestrze zastawów jest również wykreślenie.	Art. 45 § 2–4 o.p.
<b>Jaka jest skuteczność zastawu skarbowego?</b>	Zastaw skarbowy jest skuteczny wobec każdorazowego właściciela przedmiotu zastawu i ma pierwszeństwo przed jego wierzycielami osobistymi. Zastaw skarbowy wpisany wcześniej ma pierwszeństwo przed zastawem skarbowym wpisanym później. W przypadku gdy rzecz ruchoma lub zbywalne prawo majątkowe zostały obciążone zastawem ujawnionym w innym rejestrze prowadzonym na podstawie odrębnych ustaw, zastaw wpisany wcześniej ma pierwszeństwo przed zastawem wpisanym później. Zaspokojenie z przedmiotu zastawu skarbowego następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, chyba że z ruchomości lub zbywalnego prawa majątkowego jest prowadzona egzekucja przez sądowy organ egzekucyjny.	Art. 46 o.p.
<b>Czy istnieje możliwość uzyskania wpisu lub zaświadczenia z rejestru zastawów?</b>	Tak, można uzyskać wypis lub zaświadczenie. Wypis z rejestru zastawów wydaje naczelnik urzędu skarbowego, do którego wpłynął wniosek zainteresowanego. Wypis zawiera informacje wskazane w art. 46c § 1 o.p. Naczelnik urzędu skarbowego, do którego wpłynął wniosek zainteresowanego, wydaje, na wniosek tego zainteresowanego, zaświadczenie o braku wpisu zainteresowanego do rejestru zastawów lub wpisie zainteresowanego do rejestru zastawów jako właściciela obciążonych zastawem skarbowym ruchomości lub zbywalnego prawa majątkowego wraz ze szczegółowymi danymi wskazanymi w art. 46c § 2 o.p. Wypisy z rejestru zastawów i zaświadczenia mają moc dokumentów urzędowych. Za wydanie wypisu z rejestru zastawów i zaświadczenia pobiera się opłatę stanowiącą dochód budżetu państwa w wysokości nie większej niż 50 zł. W przypadku nieuiszczenia opłaty wniosek o wydanie wypisu lub zaświadczenia pozostawia się bez rozpatrzenia. Wydanie wypisu z rejestru zastawów i zaświadczenia nie narusza przepisów o tajemnicy skarbowej.	Art. 46c o.p.

<b>Czy jest zapewniony dostęp do rejestru zastawów?</b>	Tak, rejestr zastawów jest dostępny w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego organ prowadzący ten rejestr. Ponadto dostęp do rejestru zastawów zapewnia się organom uprawnionym do występowania o wpis zastawu skarbowego do tego rejestru oraz organom egzekucyjnym w zakresie niezbędnym do wykonywania ich ustawowych zadań.	Art. 46d i 46e o.p.
<b>Kiedy wygasa zastaw skarbowy?</b>	Zastaw skarbowy wygasa: 1) z mocy prawa, z dniem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego albo 2) z dniem: a) sprzedaży przedmiotu zastawu skarbowego w postępowaniu egzekucyjnym lub upadłościowym albo b) wykreślenia wpisu z rejestru zastawów.	Art. 46g o.p.
<b>Jaka jest procedura wykreślenia zastawu skarbowego z rejestru zastawów?</b>	Organ, na wniosek którego ustanowiono zastaw skarbowy, może wydać decyzję w sprawie wykreślenia zastawu skarbowego z rejestru zastawów na wniosek: 1) osoby powołującej się na swoje prawo własności ruchomości lub zbywalne prawo majątkowe, jeżeli ruchomość lub zbywalne prawo majątkowe obciążone zastawem skarbowym w dniu jego powstania nie stanowiły własności podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego lub osoby trzeciej odpowiadającej za zobowiązanie podatkowe lub zaległości podatkowe; 2) podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego lub osoby trzeciej odpowiadającej za zobowiązanie podatkowe lub zaległości podatkowe, której w dniu powstania zastawu skarbowego nie przysługiwało prawo własności obciążonej zastawem skarbowym ruchomości lub zbywalne prawo majątkowe. Ostateczną decyzję o wykreśleniu zastawu skarbowego doręcza się również organowi prowadzącemu rejestr zastawów, który z urzędu wykreśla zastaw skarbowy z tego rejestru. Ponadto na wniosek organu uprawnionego do występowania w imieniu Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, o którym mowa w art. 46a § 1, wykreśla się zastaw skarbowy z rejestru zastawów w przypadku stwierdzenia przez ten organ: 1) wygaśnięcia zastawu skarbowego zgodnie z art. 46g pkt 1 i 2 lit. a; 2) utraty zasadności istnienia zastawu skarbowego, w szczególności znacznego obniżenia wartości przedmiotu tego zastawu; 3) ustanowienia innego zabezpieczenia zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej zabezpieczonych uprzednio tym zastawem skarbowym.	Art. 46h i 46i o.p.

Źródło: opracowanie własne.

**WAŻNE!** Przedmiotem zastawu skarbowego może być rzecz lub prawo majątkowe o ściśle określonej wartości minimalnej 17 800 zł.

W praktyce pojawiła się wątpliwość co do tego, czy przedmiotem zastawu może być wyłącznie rzecz stanowiąca własność podmiotu zobowiązanego, czy również może ona stanowić współwłasność, co oznaczałoby możliwość ustanowienia zastawu na udziale w rzeczy ruchomej lub prawie majątkowym. Początkowo sądy administracyjne stały na stanowisku, że udział w rzeczy ruchomej nie może być przedmiotem zastawu skarbowego (tak np. w odniesieniu do udziału w pojeździe samochodowym wypowiedział się WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 6 marca 2014 r., I SA/Po 866/13, LEX nr 1446848). Odmienne stanowisko zajmuje zaś NSA. Sąd ten zwraca uwagę, że przepisy Ordynacji podatkowej „nie wyłączają wprost możliwości ustanowienia zastawu na rzeczy (prawie) stanowiącej współwłasność podatnika i innej jeszcze osoby. W takim przypadku przedmiotem zastawu może być nie cała rzecz, ale odpowiedni ułamek udziału podatnika. Należy zauważyć, że ułamek udziału we współwłasności rzeczy ruchomej – co do zasady – może być przedmiotem obrotu, jak również przedmiotem egzekucji administracyjnej (...)” (wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2018 r., II FSK 55/18, LEX nr 2523810, tak również wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2018 r., II FSK 1664/16, LEX nr 2525325).

**WAŻNE!** Przedmiotem zastawu skarbowego może być również udział we współwłasności rzeczy ruchomej lub prawa majątkowego.

#### Orzecznictwo:

- wyrok WSA w Lublinie z dnia 26 marca 2021 r., I SA/Lu 317/20, LEX nr 3200080 („Decyzja w przedmiocie zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego uregulowana w ustawie Ordynacja podatkowa jest instytucją prawa odrębną od zarządzenia zabezpieczenia i postępowania zabezpieczającego unormowanych w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Wystawienie zarządzenia zabezpieczenia nie w każdym przypadku jest konsekwencją (następstwem) uprzedniego wydania decyzji zabezpieczającej wykonanie zobowiązania podatkowego. Ustawodawca przewidział bowiem sytuacje, w których wystawienie zarządzenia zabezpieczenia nie wymaga wydania wcześniej decyzji zabezpieczającej wykonanie zobowiązania podatkowego”);
- wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 14 grudnia 2021 r., I SA/Bd 464/21, LEX nr 3291312 („Skoro wyliczenie zawarte w art. 33 § 1 o.p. stanowi jedynie przykładowe wyliczenie okoliczności, które mogą uzasadniać stan obawy niewykonania zobowiązania podatkowego, to zasadna jest konstatacja, że organ podatkowy może uzasadniając jego wystąpienie także argumentować i wykazywać istnienie innych okoliczności, które w jego ocenie, na gruncie konkretnej sprawy, będą wskazywać na wystąpienie obawy niezapłacenia podatku przez podatnika, uzasadniającej zastosowanie instytucji zabezpieczenia”);
- WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 29 listopada 2021 r., I SA/Gl 1289/21, LEX nr 3282297 („Ustawodawca posługuje się zwrotem «w szczególności», co oznacza, że nic nie stoi na przeszkodzie, aby organ podatkowy wskazał na inne okoliczności, które obawę także uzasadniają”);
- wyrok NSA z dnia 31 marca 2022 r., I FSK 742/18, LEX nr 3357319 („W postępowaniu dotyczącym zabezpieczenia należności podatkowych organy podatkowe mogą wykazywać ziszczenie się przesłanek ustawowych zabezpieczenia przy użyciu wszelkich dostępnych i możliwych środków, a także w oparciu o wszelkie okoliczności faktyczne uprawdopodobniające możliwość niewykonania zobowiązania podatkowego, przy czym nie można mówić w tym przypadku o klasycznym postępowaniu dowodowym i tradycyjnych dowodach. Ocenę, czy istnieje obawa niewykonania zobowiązania w konkretnym wypadku pozostawiono do uznania właściwego w sprawie organu”);
- wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2022 r., I FSK 2369/21, LEX nr 3333985 („Organ ma jedynie uprawdopodobnić istnienie określonych zdarzeń (okoliczności) na tle przesłanki zabezpieczenia. Z tego też względu, w ramach postępowania w przedmiocie zabezpieczenia nie dokonuje się oceny prawidłowości ustaleń organów podatkowych jako ostatecznych i wiążących dla określenia zobowiązania podatkowego”);
- wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2022 r., II FSK 3399/18, LEX nr 3349740 („Dla uznania obawy za uzasadnioną nie wystarczy samo subiektywne przekonanie organu podatkowego, lecz konieczne jest istnienie przesłanek, na których byłoby oparte to przekonanie”);
- wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 marca 2022 r., I SA/Po 1040/21, LEX nr 3332893 („W art. 33 § 1 o.p. wskazana została jedyna przesłanka zabezpieczenia przedwymirowego, a mianowicie uzasadniona obawa, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane. Zaistnienie tej przesłanki ma miejsce wówczas, gdy organ podatkowy wykaże, że majątek podatnika, w kontekście przybliżonych kwot należności podatkowych jest w takiej kondycji lub w wyniku działań podatnika może być w takiej kondycji, że brak zabezpieczenia może pozbawić wierzyciela publicznego, zaspokojenia należnych od podatnika danin podatkowych, które zostaną w sposób definitywny ustalone w przyszłości stosowną decyzją”);
- wyrok NSA z dnia 16 marca 2022 r., I FSK 2613/21, LEX nr 3349411 („Do powodów, których zaistnienie może rodzić obawę niewykonania zobowiązania podatkowego, należy także okoliczność dokonania przez podatnika obniżenia podatku należnego VAT na podstawie fikcyjnych faktur”);
- wyrok WSA w Gdańsku z dnia 7 czerwca 2022 r., I SA/Gd 25/22, LEX nr 3370900 („Obawę niewykonania zobowiązań podatkowych uzasadnia już sama okoliczność ewidencjonowania przez stronę faktur niemających potwierdzenia w zdarzeniach rzeczywistych. Posługiwanie się tego typu dokumentami jednoznacznie wskazuje, że skarżący trwale nie reguluje swoich zobowiązań podatkowych wobec Skarbu Państwa. Okoliczności te nie dają zatem gwarancji wykonania przyszłych zobowiązań podatkowych, wskazują natomiast na uzasadnioną obawę niewykonania zobowiązań, gdyż skarżący nie rozliczał w sposób prawidłowy podatek od towarów i usług za kontrolowany okres”);
- wyrok NSA z dnia 25 maja 2022 r., II FSK 1437/21, LEX nr 3368776 („Wskazówką istnienia «obawy braku zapłaty zobowiązania podatkowego» może być sytuacja majątkowa podatnika świadcząca o tym, że nie dysponuje on odpowiednimi aktywami dla uiszczenia ewentualnego podatku dobrowolnie lub przymusowo, jak również rzetelności podatnika w wywiązywaniu się ze zobowiązań podatkowych”);
- wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 28 kwietnia 2022 r., I SA/Rz 147/22, LEX nr 3345794 („Jedną z okoliczności stanowiących uzasadnioną obawę niewykonania zobowiązania podatkowego jest, zgodnie z art. 33 § 1 o.p., trwale nieuiszczenie wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym. Jeżeli zatem podatnik rozliczał VAT na podstawie m.in. «pustych faktur», to jego zobowiązanie podatkowe powstałe z mocy prawa przez cały okres udziału w tzw. «karuzeli podatkowej» było zanizane. Zatem należy stwierdzić, że trwale (w okresie udziału w karuzeli) nie uiszczał zobowiązań podatkowych powstałych w określonej prawidłowej wysokości z mocy prawa”);
- wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 kwietnia 2022 r., I SA/Po 1059/21, LEX nr 3341613 („Przypuszczenie, że podatnik był uczestnikiem procedury polegającej na obniżaniu podatku należnego o podatek naliczony wynikający z faktur stwierdzających czynności, które nie zostały dokonane, uzasadnia zabezpieczenie wykonania zobowiązania”);

- wyrok WSA w Białymstoku z dnia 11 marca 2022 r., I Sa/Bk 29/22, LEX nr 3333875 („W sytuacji gdy już istniejące zaległości wraz z odsetkami za zwłokę stanowią znaczną wysokość w porównaniu z dochodami wykazanymi w deklaracjach podatkowych za poszczególne lata podatkowe, a strona nie podejmuje działań, by te zobowiązania regulować, uzasadnione jest podjęcie decyzji o dokonaniu zabezpieczenia na majątku strony”);
- wyrok WSA w Łodzi z dnia 16 lutego 2022 r., I SA/Łd 920/21, LEX nr 3325146 („Organ zasadnie uznał, że w sprawie zaistniała uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania w podatku od towarów u usług, o czym świadczą następujące okoliczności: a) stwierdzenie, że Stronie nie przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony wykazany na fakturach VAT, co skutkowało stosownie do art. 112c u.p.t.u. określeniem przybliżonej kwoty dodatkowego zobowiązania podatkowego, b) trwałe nieuiszczanie zobowiązań publicznoprawnych na łączną kwotę należności głównych 2.407.675 zł i co kluczowe, okoliczność, że prowadzone postępowania egzekucyjne zostały wszczęte po wcześniejszym rozkładaniu zapłaty zaległości na raty i niewywiązywaniu się Strony z własnych deklaracji spłaty w odroczonej terminach płatności, c) zła kondycja finansowa spółki; d) spółka została wykreślona z rejestru podatników podatku od towarów i usług, jak również wszczęcie śledztwa o przestępstwo skarbowe określone w art. 56 § 2 k.k.s.”);
- wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 13 stycznia 2022 r., I SA/Gd 387/21, LEX nr 3304247 („Przesłanką zabezpieczenia może być ujawnienie w postępowaniu kontrolnym, że podatnik prowadził niezarejestrowaną działalność gospodarczą”);
- wyrok WSA w Kielcach z dnia 16 grudnia 2021 r., I SA/Ke 474/21, LEX nr 3289013 („Ujawnienie w postępowaniu kontrolnym, że rozliczając podatek podatnik dokonał obniżenia podatku należnego w oparciu o faktury VAT niedokumentujące rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, a tym samym prowadził ewidencje i księgi niezgodnie z zasadami rachunkowości, słusznie uzasadnia obawę organu, że zobowiązanie nie zostanie wykonane”);
- wyrok WSA w Łodzi z dnia 2 listopada 2021 r., I SA/Łd 534/20, LEX nr 3264470 („Prawidłowa wykładnia przepisu art. 33 § 1 O.p. prowadzi musi do wniosku, że w przykładowym wycieniu przesłanek zawartym w tym przepisie nie idzie o cel, jaki realizuje podatnik, tylko efekt tych działań, prowadzący do niemożności zaspokojenia wierzytelności Skarbu Państwa. Otóż niezależnie od tego, czy zbywanie składników majątku i trwałe nieuiszczanie wymagalnych zobowiązań podatkowych są celowymi działaniami ukierunkowanymi na uniknięcie odpowiedzialności podatkowej, czy też takiego celu nie realizują, w obu wypadkach prowadzić mogą do braku zaspokojenia wierzytelności podatkowych i jako takie mogą rodzic uzasadnioną obawę, o której mowa w art. 33 § 1 O.p.”);
- wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2021 r., I FSK 1712/20, LEX nr 3196679 („Uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego istnieje nie tylko wtedy, gdy dłużnik nie ma środków, lecz także wtedy, gdy dłużnik nie wykonuje zobowiązań z innych, sobie tylko wiadomych przyczyn”);
- wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 czerwca 2021 r., I SA/Gd 528/21, LEX nr 3211908 („Za dokonaniem zabezpieczenia w przemawiał fakt, że strona pomimo wezwania w toku prowadzonej kontroli podatkowej i postępowania podatkowego nie przedłożyła oświadczenia o posiadanych nieruchomościach oraz prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej i rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego (druk ORD-HZ). Brak przedłożenia ww. oświadczenia o stanie majątkowym w połączeniu z przybliżoną wysokością zabezpieczenia na majątku strony kwot należności podatkowych, prawidłowo doprowadził organy do wniosku o istnieniu obawy, że przedmiotowe należności nie zostaną w sposób dobrowolny wykonane, a ewentualna ich egzekucja może być utrudniona lub nieskuteczna”);
- wyrok WSA w Szczecinie z dnia 26 maja 2021 r., I SA/Sz 237/21, LEX nr 3192254 („Jak słusznie ustalono na podstawie dostępnych dokumentów, obawę niewykonania przez skarżącą przyszłych zobowiązań podatkowych uzasadniały dotychczasowe ustalenia kontroli podatkowej dotyczące m.in. nieprawidłowości w rozliczaniu się z budżetem państwa poprzez zaniżenie sprzedaży opodatkowanej podatkiem VAT oraz dokonywanie sprzedaży paliwa z nieznanego źródła, czy wystawianie nieprawidłowych paragonów fiskalnych”);
- wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 maja 2021 r., I SA/Po 72/21, LEX nr 3194784 („Działania podatnika, takie jak ukrywanie dochodów czy uczestnictwo w procedurze wystawiania czy wprowadzania do obrotu pustych faktur, mogą usprawiedliwiać ustanowienie zabezpieczenia”);
- wyrok WSA w Łodzi z dnia 10 listopada 2021 r., I SA/Łd 535/21, LEX nr 3263667 („Pomimo szacunkowego charakteru kwoty zobowiązania, określając przybliżoną jego wysokość, organ podatkowy powinien brać pod uwagę wszystkie znane mu na ten moment elementy prawno-podatkowe stanu sprawy, tak aby dokonany wymiar podatku na potrzeby zabezpieczenia był jak najbardziej zbliżony do rzeczywistej wysokości należnego podatku”);
- wyrok WSA w Opolu z dnia 29 kwietnia 2019 r., I SA/Op 64/19, LEX nr 2673677 („W przepisach ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji zostały przewidziane trzy formy zabezpieczenia należności pieniężnych. Pierwsza dotyczy zabezpieczenia wymagalnej lub przeterminowanej należności pieniężnej (art. 154 § 1 u.p.e.a.). Druga forma odnosi się do zabezpieczenia należności pieniężnej niewymagalnej, tj. przed terminem płatności należności pieniężnej lub przed terminem wykonania obowiązku o charakterze niepieniężnym (art. 154 § 2 u.p.e.a.). Trzecia natomiast forma wskazuje na możliwość zabezpieczenia przed ustaleniem albo określeniem kwoty należności pieniężnej lub obowiązku o charakterze niepieniężnym, jeżeli brak zabezpieczenia mógłby utrudnić lub udaremnić skuteczne przeprowadzenie egzekucji, a przepisy odrębne zezwalają na takie zabezpieczenie (art. 155 u.p.e.a.). Do przepisów odrębnych zalicza się regulację zawartą w art. 33 o.p., w której wyodrębniono możliwość zabezpieczenia należności podatkowej przed terminem płatności lub przed wydaniem decyzji ustalającej bądź określającej wysokość zobowiązania podatkowego”);
- wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 marca 2014 r., I SA/Gd 84/14, LEX nr 1469769 („1. Zgodnie z art. 155 u.p.e.a., zabezpieczenie może być dokonane przed ustaleniem albo określeniem kwoty należności pieniężnej lub obowiązku o charakterze niepieniężnym, jeżeli brak zabezpieczenia mógłby utrudnić lub udaremnić skuteczne przeprowadzenie egzekucji, a przepisy

- odrębne zezwalają na takie zabezpieczenie. Tym odrębnym przepisem jest art. 33 § 2 o.p., który dopuszcza możliwość ustanowienia zabezpieczenia na majątku podatnika, w trakcie toczącego się postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, przed wydaniem decyzji określającej lub ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Z istoty regulacji zawartej w art. 159 § 2 u.p.e.a. nie wynika, że rozstrzygnięcie w przedmiocie przedłużenia terminu zabezpieczenia ma zapaść w czasie, kiedy termin zabezpieczenia jeszcze się nie zakończył, lecz to, aby przed upływem tego terminu wierzyciel złożył stosowny wniosek o jego przedłużenie”);
- wyrok WSA w Opolu z dnia 29 kwietnia 2019 r., I SA/Op 64/19, LEX nr 2673677 („W przepisach ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji zostały przewidziane trzy formy zabezpieczania należności pieniężnych. Pierwsza dotyczy zabezpieczenia wymagalnej lub przeterminowanej należności pieniężnej (art. 154 § 1 u.p.e.a.). Druga forma odnosi się do zabezpieczenia należności pieniężnej niewymagalnej, tj. przed terminem płatności należności pieniężnej lub przed terminem wykonania obowiązku o charakterze niepieniężnym (art. 154 § 2 u.p.e.a.). Trzecia natomiast forma wskazuje na możliwość zabezpieczenia przed ustaleniem albo określeniem kwoty należności pieniężnej lub obowiązku o charakterze niepieniężnym, jeżeli brak zabezpieczenia mógłby utrudnić lub udaremnić skuteczne przeprowadzenie egzekucji, a przepisy odrębne zezwalają na takie zabezpieczenie (art. 155 u.p.e.a.). Do przepisów odrębnych zalicza się regulację zawartą w art. 33 o.p., w której wyodrębniono możliwość zabezpieczenia należności podatkowej przed terminem płatności lub przed wydaniem decyzji ustalającej bądź określającej wysokość zobowiązania podatkowego”);
  - wyrok z dnia 5 grudnia 2013 r., II FSK 30/12, LEX nr 1530084 („Z art. 155a § 1 w związku z art. 156 § 1 pkt 3 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (w brzmieniu obowiązującym w roku 2010) wynika, że zarządzenie zabezpieczenia należności pieniężnej, określonej w decyzji o zabezpieczeniu, o której mowa w art. 33 § 4 pkt 2 Ordynacji podatkowej w związku z art. 155 u.p.e.a. nie może być wydane przed doręczeniem decyzji o zabezpieczeniu. Decyzja o zabezpieczeniu ma charakter konstytutywny, co oznacza, że wywołuje ona skutek w postaci związania organu wydaną decyzją i wprowadzenia jej do obrotu prawnego dopiero z chwilą jej doręczenia”);
  - wyrok NSA z dnia 18 lipca 2013 r., II FSK 2302/11, LEX nr 1557912 („Przepisy szczególne, o których mowa w art. 110 ustawy o księgach wieczystych i hipotece, to art. 34–39 Ordynacji podatkowej, w których uregulowano hipotekę przymusową służącą zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych. W tym miejscu należy przypomnieć, że hipoteka przymusowa powstaje na wniosek wierzyciela dysponującego jednym z aktów organów publicznych stwierdzających istnienie wierzytelności pieniężnej oraz że jest niezależna od woli właściciela przedmiotu hipoteki. Decydujące znaczenie ma tytuł prawny wymieniony w art. 110 u.k.w.h., w rozpoznawanej sprawie – decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego, a także wola wierzyciela wyrażona we wniosku”);
  - wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2010 r., II FSK 1984/08, LEX nr 596138 („Upływ terminu przedawnienia w przypadku zobowiązania podatkowego, zabezpieczonego uprzednio hipoteką rodzi tylko takie konsekwencje, że ogranicza możliwość prowadzenia egzekucji do przedmiotu hipoteki, gdyż w takim przypadku następuje przekształcenie odpowiedzialności osobistej dłużnika w odpowiedzialność rzeczową”);
  - uchwała SN z dnia 18 marca 2005 r., III CZP 3/05, OSNC 2006, nr 2, poz. 27 („Administracyjny tytuł wykonawczy wystawiony tylko przeciwko podatnikowi nie może być podstawą wpisu hipoteki przymusowej na nieruchomości stanowiącej przedmiot współwłasności łącznej podatnika i jego małżonka”);
  - postanowienie SN z dnia 16 maja 2013 r., IV CSK 637/12, LEX nr 1365721 („Podstawę wpisu hipoteki przymusowej w księdze wieczystej może stanowić urzędowo poświadczony odpis administracyjnego tytułu wykonawczego”);
  - wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2010 r., II FSK 1984/08, LEX nr 596138 („Upływ terminu przedawnienia w przypadku zobowiązania podatkowego, zabezpieczonego uprzednio hipoteką rodzi tylko takie konsekwencje, że ogranicza możliwość prowadzenia egzekucji do przedmiotu hipoteki, gdyż w takim przypadku następuje przekształcenie odpowiedzialności osobistej dłużnika w odpowiedzialność rzeczową”);
  - wyrok NSA z dnia 1 sierpnia 2013 r., I FSK 862/13, LEX nr 1556178 („Zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką nie ulegają przedawnieniu, gdyż tego rodzaju zabezpieczenie ma charakter rzeczowy. Oznacza to, że odpowiedzialność ponosi niekoniecznie podatnik, ale każda osoba, która weszła w posiadanie nieruchomości obciążonej tym prawem. Rzeczowy charakter odpowiedzialności oznacza, że po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowe mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki”);
  - wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2018 r., II FSK 55/18, LEX nr 2523810 („Przedmiotem zastawu skarbowego może być również udział we współwłasności rzeczy ruchomej lub prawa majątkowego”);
  - wyrok NSA z dnia 4 sierpnia 2016 r., II FSK 1830/14, LEX nr 2101426 („Jedynie zapłata całej wierzytelności wynikającej ze zobowiązania podatkowego powoduje wygaśnięcie zastawu skarbowego, o którym stanowi art. 42 § 5 pkt 1 o.p.”).

**Literatura:** R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021; P. Przybysz, *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, Warszawa, LEX.

## 10. Nadpłata

### A. Definicja nadpłaty

91 Instytucja nadpłaty uregulowana jest w art. 72–80 o.p. Ustawa **nie zawiera jednak definicji normatywnej nadpłaty**. Ustawodawca poprzestaje na wskazaniu:

- 1) kwot, które **uważa za nadpłatę** (art. 72 § 1 o.p.) oraz
- 2) kwot, które **traktuje na równi z nadpłatą** (art. 72 § 1a–2 o.p.).

Za nadpłatę uważa się kwotę:	Na równi z nadpłatą traktuje się kwotę:
1) <b>nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego</b> podatku; 2) podatku pobraną przez płatnika <b>nienależnie lub w wysokości większej od należnej</b> ; 3) zobowiązania zapłaconego przez płatnika lub inkasenta, jeżeli w decyzji, o której mowa w art. 30 § 4 o.p. (tj. decyzja o odpowiedzialności płatnika lub inkasenta), określono je <b>nienależnie lub w wysokości większej od należnej</b> ; 4) zobowiązania zapłaconego przez osobę trzecią lub spadkobiercę, jeżeli w decyzji o ich odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy określono je <b>nienależnie lub w wysokości większej od należnej</b> .	1) stanowiącą różnicę określoną zgodnie z art. 27f ust. 8–10 u.p.d.o.f., wykazaną w zeznaniu, o którym mowa w art. 45 ust. 1 u.p.d.o.f., lub wynikającą z decyzji; 2) przysługującą podatnikowi na podstawie art. 26ea ust. 1 i 2 u.p.d.o.f. oraz kwotę przysługującą podatnikowi na podstawie art. 18da ust. 1 i 2 u.p.d.o.p., wykazaną w zeznaniu lub wynikającą z decyzji; 3) część wpłaty, która została zaliczona na poczet odsetek za zwłokę, jeżeli wpłata ta dotyczyła zaległości podatkowej; 4) <b>nienależnie</b> zapłacone zaległości, o których mowa w art. 52 oraz 52a o.p., 5) <b>nienależnie</b> zapłacone odsetki za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek; 6) <b>nienależnie</b> zapłaconą opłatę prolongacyjną.

Źródło: opracowanie własne.

**WAŻNE!** Nadpłatę stanowią wyłącznie kwoty wymienione w art. 72 o.p. Inne świadczenia zapłacone na rzecz organu podatkowego nienależnie, lub w wysokości wyższej od należnej nie stanowią nadpłaty.

Koncepcja normatywna kwot uważanych za nadpłatę oraz zrównanych z nadpłatą oparta jest na kryterium świadczenia:

- 1) **nienależnego/nienależnie zapłaconego** oraz
- 2) **nadpłaconego/zapłaconego w wysokości wyższej od należnej**.

Powyższe w pełni wyraża pierwsza (najbardziej ogólna) kategoria kwot uznawanych za nadpłatę, wskazana w art. 72 § 1 pkt 1 o.p., tj. kwota nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku. Pozostałe kategorie kwot uznawanych za nadpłatę również nawiązują do tych kryteriów. **Istota nadpłaty tkwi zatem w świadczeniu, która jest nienależna lub jest zapłacona w wysokości wyższej od należnej.**

**WAŻNE!** Nadpłatę należy utożsamiać ze świadczeniem nienależnym lub zapłaconym w wysokości wyższej od należnej (nadpłaconym).

Aby móc rozważać określone świadczenie w kategoriach nadpłaty (tj. świadczenia nadpłaconego lub zapłaconego nienależnie), **podmiot dokonujący tego świadczenia musi pozostawać i działać w szeroko pojętym „kontekście” stosunku zobowiązaniowego**. Tak np. WSA w Poznaniu stwierdził, że dla „trybu zwrotu nienależnie zapłaconego podatku, jako nadpłaty w ujęciu przepisów Ordynacji podatkowej, istotnym jest, aby uiszczony świadczenie zrealizowane było na tle szeroko pojętego stosunku podatkowoprawnego, a więc **aby świadczenie to pochodziło od podmiotu stosunku zobowiązaniowego w prawie podatkowym (podat-**

nika, płatnika, inkasenta, osoby trzeciej lub spadkobiercy), na którym generalnie ciążyą zobowiązania wobec wierzyciela podatkowego, lecz w konkretnym przypadku podstawę nienależnego świadczenia stanowiło **błędne przeświadczenie tego podmiotu o ciążyącym na nim zobowiązaniu podatkowym**” (wyrok WSA w Poznaniu z dnia 7 czerwca 2018 r., III SA/Po 214/18, LEX nr 2510017).

**WAŻNE!** O nadpłacie można mówić jedynie wówczas, gdy zapłaty dokonał podatnik, płatnik, inkasent, osoba trzecia lub spadkobierca.

Kolejną cechą nadpłaty jest to, że jest to **świadczenie uiszczane na rzecz organu podatkowego**.

„Adresatem płaconego «podatku» nie może być, co oczywiste, inny organ. Wpłata ta może być dokonana bezpośrednio na rzecz organu podatkowego, jak również na rzecz płatnika lub inkasenta. **Uiszczenie nadpłaty na rachunek organu podatkowego potwierdza, że podatnik działa w przekonaniu, że realizuje ciążyący na nim obowiązek podatkowy**” (wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 czerwca 2018 r., III SA/Wa 2383/17, LEX nr 2581640).

**WAŻNE!** Nadpłata to świadczenie uiszczane na rzecz organu podatkowego, płatnika lub inkasenta.

Dla zakwalifikowania świadczenia jako nadpłaty istotne jest wreszcie **przekonanie towarzyszące podmiotowi świadczącemu**. Dokonując zapłaty podmiot ten (podatnik, płatnik, inkasent, osoba trzecia lub spadkobierca) powinien mieć przekonanie, że **ciży na nim zobowiązanie podatkowe** i dokonując zapłaty zobowiązanie to wykonuje (kwestię tę podkreśla np. WSA w Warszawie w wyroku z dnia 6 czerwca 2018 r., III SA/Wa 2383/17, LEX nr 2581640, oraz WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 7 czerwca 2018 r., III SA/Po 214/18, LEX nr 2510017).

W świetle orzecznictwa sądów administracyjnych podatek zapłacony nienależnie jest definiowany jako kwota uiszczona przez podatnika w sytuacji, gdy nie było ustawowego obowiązku jej zapłacenia albo obowiązek ten istniał, ale wygasł. Mówiąc prościej, **istota nadpłaty sprowadza się do tego, że podatnik płaci wówczas, gdy nie musi tego robić** (nie istnieje obowiązek podatkowy), **albo płaci za dużo** (kwota zapłaconego podatku przewyższa kwotę należną) (wyrok WSA w Opolu z dnia 2 lutego 2022 r., I SA/Op 478/21, LEX nr 3322893). Żadne inne warunki dla zakwalifikowania danego świadczenia jako nadpłaty nie wynikają z przepisu art. 72 o.p. (wyrok NSA z dnia 9 maja 2019 r., I GSK 36/17, LEX nr 2680128, wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 marca 2021 r., I SA/Kr 1243/20, LEX nr 3190461).

**WAŻNE!** Nadpłatą jest świadczenie, które podatnik uiszcza z przekonaniem, że ciąży na nim obowiązek zapłaty. Tymczasem jest to przekonanie błędne, ponieważ nie ciąży na nim obowiązek zapłaty w ogóle lub ciąży obowiązek zapłaty mniejszej kwoty.

Ustawodawca, wskazując kwoty, które uważa za nadpłatę, lub kwoty, które traktuje na równi z nadpłatą, nie dokonuje żadnego zróżnicowania ze względu na kategorię podatku. Zwłaszcza nie rozgranicza nadpłaty podatku pośredniego i bezpośredniego. W związku z powyższym w praktyce dyskusyjna okazała się kwestia, czy dla uznania danego świadczenia za nadpłatę uwzględnienia wymaga, że podmiot, który dokonał zapłaty poniósł faktyczny uszczerbek materialny. W najnowszym orzecznictwie NSA podkreśla **dychotomię poglądów w tym zakresie spowodowaną działalnością uchwałodawczą NSA** (tak NSA w wyroku z dnia 2 czerwca 2021 r., I GSK 1774/20, LEX nr 3199506). Rozbieżne stanowiska w tym zakresie zrodziły się na gruncie podatku akcyzowego i odnoszą się do dwóch różnych kategorii wyrobów akcyzowych: energii elektrycznej oraz piwa smakowego.

W świetle uchwały siedmiu sędziów NSA z dnia 13 lipca 2009 r., I FPS 4/09, ONSAiWSA 2009, nr 6, poz. 102 (dotyczącej piwa smakowego), „przepis art. 72 § 1 pkt 1 o.p. nie stoi na przeszkodzie zwrotowi nadpłaty w podatku akcyzowym także wtedy, gdy ciężar podatku poniósł nabywca opodatkowanego towaru”.

Zgodnie z uchwałą Izby Gospodarczej NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11, ONSAiWSA 2011, nr 5, poz. 93 (dotyczącą energii elektrycznej), „nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten, kto ją uiszczył nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego”. W związku z taką różnorodnością stanowisk Naczelny Sąd Administracyjny (wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2021 r., I GSK 1774/20, LEX nr 3199506, wyrok NSA z dnia 16 czerwca 2021 r., I GSK 1756/20, LEX nr 3210473, wyrok NSA z dnia 20 maja 2021 r., I FSK 360/21, LEX nr 3194731) i wojewódzkie sądy administracyjne (np. WSA w Warszawie w wyroku z dnia 12 października 2021 r., III SA/Wa 694/21, LEX nr 3267759) przyjmują, że uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11, nie znajduje zastosowania w sprawie nadpłaty z tytułu nienależnego opodatkowania piwa i napojów piwnych, a także w sprawie nadpłaty z innych tytułów (tak np. WSA w Krakowie z dnia 11 stycznia 2021 r., III SA/Kr 898/21, LEX nr 3282687). Zarówno Naczelny Sąd Administracyjny, jak i wojewódzkie sądy administracyjne w najnowszym orzecznictwie (lata 2021–2022) podkreślają, że brzmienie przepisów art. 72 o.p. jest jasne i precyzyjne i w obecnym ich kształcie nie budzi wątpliwości, że przepisy Ordynacji podatkowej nie uzależniają zwrotu nadpłaty od poniesienia przez podatnika ciężaru ekonomicznego podatku czy uszczerbku majątkowego (tak np. wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2021 r., I GSK 1691/20, LEX nr 3210620, wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 stycznia 2022 r., III SA/Kr 1119/21, LEX nr 3289984, wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 13 lipca 2021 r., I SA/Bd 396/19, LEX nr 3210020). We wcześniejszym orzecznictwie częściej przyjmowane było odmienne stanowisko. Tak np. NSA w wyroku z dnia 14 września 2018 r., I GSK 190/15, LEX nr 2578066, przyjął, że: „Art. 72 § 1 pkt. 1 o.p. należy rozumieć w ten sposób, że nie jest nadpłatą kwota podatku, jeżeli ten, kto ją uiszczył, nie poniósł z tego tytułu bezpośredniego uszczerbku majątkowego” (podobne stanowisko wyrażone jest np. w wyroku WSA w Lublinie z dnia 18 maja 2018 r., I SA/Lu 163/18, LEX nr 2557474).

## B. Dzień powstania nadpłaty

92

Przepisy Ordynacji podatkowej określają, kiedy powstaje nadpłata (art. 73 o.p.). Moment ten jest określony poprzez wskazania konkretnego dnia. A zatem na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej **można ustalić konkretny dzień – datę, w której nadpłata powstała.**

Normatywne wskazanie dnia, w którym powstaje nadpłata, ma **istotne znaczenie ze względu na jej oprocentowanie** za cały okres, w którym nienależnie wpłacone (pobrane) kwoty pozostawały w dyspozycji organu podatkowego. Dzień powstania nadpłaty zgodnie z art. 78 § 3 o.p. wyznacza początek okresu, za jaki przysługuje jej oprocentowanie. Takie znaczenie tego dnia podkreśla również Naczelny Sąd Administracyjny (tak np. wyrok z dnia 4 lipca 2019 r., II FSK 2716/17, LEX nr 2712433). W orzecznictwie podkreśla się także, że dzień powstania nadpłaty wynika wprost z art. 73 o.p., bez wpływu na ten termin pozostają zaś inne elementy procedury odzyskania nadpłaty, np. decyzja stwierdzająca nadpłatę lub wniosek o stwierdzenie nadpłaty. Tak np. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie podkreśla, że:

„nadpłata w podatku powstaje z chwilą zapłaty przez podatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej. Decyzja w zakresie stwierdzenia nadpłaty ma jedynie charakter deklaratoryjny. Data złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty nie ma znaczenia dla określenia momentu powstania nadpłaty” (wyrok WSA w Krakowie z dnia 23 lutego 2018 r., I SA/Kr 1310/17, LEX nr 2491508).

**WAŻNE!** Dzień powstania nadpłaty należy ustalać na podstawie art. 73 o.p.

**WAŻNE!** Dzień powstania nadpłaty zgodnie z art. 78 § 3 o.p. wyznacza początek okresu, za jaki przysługuje jej oprocentowanie.



W art. 73 o.p. dzień powstania nadpłaty ustalony został na dwa sposoby:

- 1) poprzez powiązanie z **dniem zapłaty (pobrania, wpłaty)** kwoty uznawanej za nadpłatę (art. 73 § 1 o.p.),
- 2) poprzez powiązanie z **dniem złożenia deklaracji (zeznania) podatkowej** (art. 73 § 2 o.p.).

Nadpłata powstaje z dniem zapłaty (pobrania, wpłacenia):	Nadpłata powstaje z dniem złożenia deklaracji (zeznania):
1) <b>zapłaty</b> przez podatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej, 2) <b>pobrania</b> przez płatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej, 3) <b>zapłaty</b> przez płatnika lub inkasenta należności wynikającej z decyzji o jego odpowiedzialności podatkowej, jeżeli należność ta została określona nienależnie lub w wysokości większej od należnej, 4) <b>wpłacenia</b> przez płatnika lub inkasenta podatku w wysokości większej od wysokości pobranego podatku, 5) <b>zapłaty</b> przez osobę trzecią lub spadkobiercę należności wynikającej z decyzji o odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy, jeżeli należność ta została określona nienależnie lub w wysokości większej od należnej.	1) <b>zeznania rocznego</b> – dla podatników podatku dochodowego, 2) <b>deklaracji</b> podatku akcyzowego – dla podatników podatku akcyzowego, 3) <b>deklaracji</b> o wpłatach z zysku za rok obrotowy – dla jednoosobowych spółek Skarbu Państwa i przedsiębiorstw państwowych.

Źródło: opracowanie własne.

W świetle art. 73 o.p. przyjęć można **jako regułę, że nadpłata powstaje z dniem zapłaty** kwoty nienależnej lub zapłaconej w wysokości wyższej od należnej. Odstępstwo od tej reguły polega na powiązaniu momentu powstania nadpłaty z dniem złożenia zeznania lub deklaracji podatkowej i dotyczy wyłącznie trzech kategorii podmiotów wymienionych w art. 73 § 2 o.p., tj.:

- 1) podatników podatku dochodowego,
- 2) podatników podatku akcyzowego oraz
- 3) jednoosobowych spółek Skarbu Państwa i przedsiębiorstw państwowych.

Dzień zapłaty, o którym mowa w art. 73 § 1 o.p., jest dniem zapłaty w rozumieniu art. 60 o.p. (wyrok WSA w Lublinie z dnia 11 stycznia 2017 r., I SA/Lu 724/16, LEX nr 2201970).

**WAŻNE!** W art. 73 o.p. mowa jest o faktycznym dniu zapłaty lub złożenia deklaracji podatkowej, a nie o terminach przewidzianych dla tych czynności w przepisach prawa.

## C. Postępowanie w celu odzyskania nadpłaty

### a. Określenie wysokości nadpłaty przez organ podatkowy

Istota regulacji prawnych w przedmiocie nadpłaty koncentruje się na **uprawnieniu do odzyskania świadczenia** nienależnie zapłaconego lub zapłaconego w wysokości wyższej od należnej. Zasady postępowania w celu odzyskania nadpłaty regulują przepisy art. 74a, 75 i 74 o.p. Ustawodawca mówi o:

- 1) określeniu wysokości nadpłaty przez organ podatkowy (art. 74a o.p.),
- 2) stwierdzeniu wysokości nadpłaty na wniosek podatnika (art. 75 o.p.) oraz
- 3) określeniu nadpłaty przez podatnika we wniosku o jej zwrot (art. 74 o.p.).

Zgodnie z art. 74a o.p. w przypadkach niewymienionych w art. 73 § 2 o.p. i art. 74 o.p. **wysokość nadpłaty określa organ podatkowy**. Ustawodawca rozgranicza więc dwie sytuacje:

- 1) te wymienione w art. 73 § 2 i 74 o.p. oraz
- 2) wszystkie pozostałe.

Sytuacje wymienione w art. 73 § 2 i art. 74 o.p. wskazane zostały jako wyjątek od zasady, iż wysokość nadpłaty określa organ podatkowy. **Organ podatkowy nie określa więc wysokości nadpłaty w następujących przypadkach:**

- 1) gdy nadpłata powstaje z dniem złożenia zeznania rocznego – dla podatników podatku dochodowego;
- 2) gdy nadpłata powstaje z dniem złożenia deklaracji podatku akcyzowego – dla podatników podatku akcyzowego;
- 3) gdy nadpłata powstaje z dniem złożenia deklaracji o wpłatach z zysku za rok obrotowy – dla jednoosobowych spółek Skarbu Państwa i przedsiębiorstw państwowych;
- 4) gdy nadpłata powstaje wskutek orzeczenia TK lub TSUE.

Ponadto w orzecznictwie podkreśla się dodatkowo konkurencyjność trybu określenia wysokości nadpłaty na podstawie art. 74a o.p. i stwierdzenia nadpłaty na wniosek na podstawie art. 75 o.p. Tak np. WSA w Gorzowie Wielkopolskim podkreśla, że wymienione „**dwa tryby postępowania z nadpłatą wykluczają się wzajemnie**. Albo organ podatkowy stwierdza nadpłatę na wniosek podatnika na podstawie art. 75 o.p., albo też określa jej wysokość z urzędu w oparciu o art. 74a tej ustawy” (wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 18 lutego 2021 r., I SA/Go 443/20, LEX nr 3148494). Oznacza to, że kompetencje organu podatkowego wynikające z art. 74 o.p. są wyłączone również w okolicznościach uregulowanych w art. 75 o.p. We wszystkich innych przypadkach, to organ podatkowy określa wysokość nadpłaty.

**PRZYKŁAD:** „W sytuacji, gdy nadpłata nie wynikała z zeznania rocznego (nie była zatem nadpłatą, o której mowa w art. 73 § 2 pkt 1 o.p.), a z decyzji, organ zobowiązany był określić wysokość istniejącej nadpłaty, powstałej w wyniku wydania przez niego decyzji, stosownie do art. 74a o.p. Przepis ten nie określa formy rozstrzygnięcia o wysokości nadpłaty, zgodnie z ogólną zasadą wynikającą z art. 207 § 1 o.p. winien to zatem uczynić w formie decyzji i to tej samej, z której wynika, że uiszczony przez skarżącego podatek okazał się podatkiem nienależnym w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 o.p. Orzeczenie o wysokości nadpłaty jest bowiem konsekwencją stwierdzenia nieprawidłowości deklaracji” (wyrok NSA z dnia 9 grudnia 2011 r., II FSK 686/10, LEX nr 1151371).

**PRZYKŁAD:** „W związku z uchyleniem decyzji ustalającej zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych od dochodów niezajmujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów, powyższa nadpłata powstaje z mocy samego prawa (nie jest potrzebny wniosek podatnika o stwierdzenie nadpłaty). Samo uchylenie decyzji ustalającej lub jej zmiana nie rozstrzyga jeszcze o wysokości nadpłaty. Organ podatkowy nie może poprzestać jedynie na wydaniu nowej decyzji ustalającej lub umorzeniu postępowania. Zobligowany jest do określenia wysokości nadpłaty na podstawie art. 74a o.p. Z przepisu tego wyraźnie wynika, że to na organie podatkowym ciąży obowiązek określenia wysokości nadpłaty. W decyzji uchylającej ostateczną decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.) organ powinien określić – stosując normę zawartą w art. 74a o.p. – wysokość nadpłaty. Decyzja ta jest jedynym miejscem, gdzie może być określona wysokość nadpłaty, ponieważ nie ma w zaistniałej sytuacji żadnego dokumentu (deklaracji, zeznania, wniosku podatnika, decyzji czy też postanowienia), z którego wynikałaby wysokość nadpłaty” (wyrok NSA z dnia 3 sierpnia 2018 r., II FSK 2102/16, LEX nr 2547509).

**PRZYKŁAD:** „W sytuacji powstania nadpłaty, w podatku od nieruchomości względem osób fizycznych, kiedy to zobowiązanie podatkowe powstaje w wyniku doręczenia decyzji ustalającej, nadpłatę stwierdza organ podatkowy w drodze decyzji – art. 74a o.p.” (wyrok WSA w Białymstoku z dnia 16 kwietnia 2014 r., I SA/Bk 101/14, LEX nr 1511996).

Przepis art. 74a o.p. stanowi, że „organ określa”, a nie że organ „może określić”. Z przepisu tego wyraźnie wynika więc, że na organie podatkowym ciąży **obowiązek określenia wysokości nadpłaty** (tak np. wyrok NSA z dnia 9 maja 2018 r., II FSK 1640/16, LEX nr 2496963, wyrok NSA z dnia 26 maja 2017 r., II FSK 380/17, LEX nr 2305073). Organ podatkowy działa wówczas z **urzędu**. W piśmiennictwie i w orzecznictwie przyjmuje się, że organ podatkowy określa wysokość nadpłaty w **drodze decyzji**. Skoro bowiem art. 74a o.p. nie rozstrzyga tej kwestii, to zastosowanie znajduje art. 207 o.p., zgodnie z którym organ podatkowy orzeka w sprawie w drodze decyzji, chyba że przepisy Ordynacji podatkowej stanowią inaczej [L. Etel (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2022, LEX; tak również np. wyrok NSA z dnia 9 grudnia 2011 r., II FSK 686/10, LEX nr 1151371, wyrok WSA w Szczecinie z dnia 21 kwietnia 2011 r., I SA/Sz 98/11, LEX nr 1128486]. Nie oznacza to jednak, że musi to być zawsze odrębna decyzja. Może to być również decyzja określająca zobowiązanie podatkowe, wówczas gdy organ stwierdzi, że zobowiązanie jest niższe niż wartość, którą zapłacił podatnik [L. Etel (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2022, LEX].

### b. Stwierdzenie wysokości nadpłaty na wniosek podatnika

Tryb wynikający z art. 74a o.p., tj. określenie wysokości nadpłaty przez organ podatkowy działający z urzędu, należy rozgraniczyć względem trybu z art. 75 o.p., tj. **stwierdzenia nadpłaty przez organ podatkowy działający na wniosek podatnika**.

W art. 75 o.p. ustawodawca uregulował:

- 1) kto jest uprawniony do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty oraz
- 2) w jaki sposób postępuje organ podatkowy, do którego taki wniosek został skierowany.

Zgodnie z art. 75 o.p. **wniosek o stwierdzenie nadpłaty mogą złożyć następujące podmioty:**

- 1) **podatnik** (art. 75 § 2 o.p.), w tym również wówczas, gdy kwestionuje zasadność pobrania przez płatnika podatku albo wysokość pobranego podatku (art. 75 § 1 o.p.),
- 2) **płatnik i inkasent** – jeżeli wpłacony podatek nie został pobrany od podatnika (art. 75 § 2 o.p.),
- 3) **osoby, które były współnikami spółki cywilnej** w momencie rozwiązania spółki – w zakresie zobowiązań spółki (art. 75 § 2 o.p.),
- 4) **spółki, które tworzyły podatkową grupę kapitałową** w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, w momencie utraty przez grupę statusu podatnika w zakresie zobowiązań tej grupy (art. 75 § 2a pkt 1 o.p.),
- 5) **przedstawiciel grupy VAT** w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, po utracie przez tę grupę statusu podatnika (art. 75 § 2a pkt 2 o.p.).

**WAŻNE!** Żaden inny podmiot, poza wymienionymi w przepisie art. 75 o.p., nie może skutecznie złożyć wniosku o stwierdzenie nadpłaty (wyrok NSA z dnia 11 maja 2022 r., III FSK 4696/21, LEX nr 3354255).

Przepisu art. 75 § 2 o.p. nie stosuje się, jeżeli ustawy podatkowe przewidują inny tryb zwrotu podatku (art. 75 § 6 o.p.). Przepis ten dotyczy uprawnień podatnika, płatnika, inkasenta oraz osób, które były współnikami spółki cywilnej do złożenia wniosku o stwierdzenia nadpłaty. Uprawnienie to nie przysługuje wymienionym podmiotom, wówczas gdy odrębne przepisy przewidują inny tryb zwrotu podatku. Przepisem takim jest np. art. 11 u.p.c.c., zgodnie z którym podatek od czynności cywilnoprawnych podlega zwrotowi m.in. gdy uchylone zostały skutki prawne oświadczenia woli (nieważność względna). Przepis ten przewiduje **szczególne tryby zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych, który odróżnić należy od nadpłaty tego podatku**. Tak np. ten odrębny tryb zwrotu wynikający z art. 11 u.p.c.c. nie znajdzie zastosowania wówczas, gdy zapłacono podatek od czynności cywilnoprawnej, która była bezwzględnie nieważna ze względu na treść art. 58 § 1 k.c. w związku z art. 16 k.s.h. W takim przypadku nie powstaje w ogóle obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych, a zapłacony podatek, jako nienależny, stanowi nadpłatę (wyrok WSA w Łodzi z dnia 10 sierpnia 2004 r., I SA/Łd 1869/03, LEX nr 134028). Powyższy przykład obrazuje rozgranicze-

nie szczególnych zasad zwrotu podatku od uprawnienia do zwrotu nadpłaty podatku. Wówczas gdy przepisy przewidują ten szczególny tryb zwrotu, uprawnienie z tytułu nadpłaty nie przysługuje.

**WAŻNE!** Gdy przepisy ustaw podatkowych przewidują instytucję zwrotu podatku, wówczas z tego samego tytułu podatnikowi nie przysługują uprawnienia związane z odzyskaniem nadpłaty.

W orzecznictwie przyjmuje się, że wniosek, o którym mowa w art. 75 o.p., nie musi być odrębnym pismem zatytułowanym jako wniosek. Tak np.:

„złożenie pisma (...) zawierającego informację o nadpłaconym podatku, wyjaśniającego przyczyny powstania nadpłaty (...) z jednoczesnym żądaniem jej zwrotu, **powinno być kwalifikowane jako wniosek o stwierdzenie nadpłaty**. Pismo, które oprócz uzasadnienia dla istnienia nadpłaty i zasadności złożenia korekty deklaracji zawiera dodatkowe elementy, szczególnie dotyczące zwrotu nadpłaty, nie może być interpretowane jako zwykłe uzasadnienie korekty deklaracji, a stanowi już w wystarczającym zakresie wniosek o zwrot nadpłaty” (wyrok WSA w Kielcach z dnia 14 lipca 2022 r., I SA/Ke 256/22, LEX nr 3368053, tak również wyrok NSA z dnia 2 marca 2018 r., II FSK 85/17, www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

Przepisy art. 75 o.p. w odniesieniu do dwóch grup uprawnionych do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przewidują **dotatkowe wymogi związane z wnioskiem**:

1) zgodnie z art. 75 § 3 o.p., jeżeli z przepisów prawa podatkowego wynika obowiązek złożenia zeznania (deklaracji), to podatnik, płatnik lub inkasent **równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty jest obowiązany złożyć skorygowane zeznanie (deklarację)**, ta grupa uprawnionych może na podstawie art. 75 § 4 o.p. odzyskać nadpłatę bez wydania decyzji ją stwierdzającej,

2) osoba, która była współnikiem spółki cywilnej w momencie rozwiązania spółki, jest **obowiązana złożyć równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty skorygowane zeznanie (deklarację) w zakresie zobowiązań spółki oraz umowę spółki aktualną na dzień rozwiązania spółki** (art. 75 § 3a o.p.), wymóg ten wynika z zasad zwrotu nadpłaty uregulowanych w art. 75 § 5a o.p.; zgodnie z tym przepisem zwrotu nadpłaty osobom, które były współnikami spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki, dokonuje się w proporcjach wynikających z prawa do udziału w zysku określonego w umowie spółki; jeżeli z dołączonej umowy nie wynikają te udziały w zysku, przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku są równe.

Wniosek o stwierdzenie nadpłaty jest składany **do właściwego organu podatkowego**.

Na podstawie art. 75 § 7 o.p. minister właściwy do spraw finansów publicznych został upoważniony do określenia, w drodze rozporządzenia, właściwości miejscowej organów podatkowych w sprawach stwierdzenia nadpłaty, przy uwzględnieniu w szczególności rodzaju podatku i przypadków poboru podatku przez płatnika. Upoważnienie to realizuje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r., w sprawie właściwości organów podatkowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r. poz. 565). Kwestię właściwości organów podatkowych w tym zakresie reguluje § 16 przedmiotowego rozporządzenia.

<b>Organami podatkowymi właściwymi miejscowo w sprawach dotyczących stwierdzenia nadpłaty podatków na wniosek podatnika złożony w przypadkach, o których mowa w art. 75 § 1 o.p., są:</b>	
Naczelnicy urzędów skarbowych właściwi ze względu na: a) miejsce zamieszkania płatnika, jeżeli płatnik jest osobą fizyczną, b) adres siedziby płatnika, jeżeli płatnik nie jest osobą fizyczną, c) miejsce prowadzenia działalności przez płatnika, jeżeli nie można ustalić właściwości w sposób wskazany w lit. b.	Jeżeli podatki, zgodnie z odrębnymi przepisami, są wpłacane na rachunki urzędów skarbowych.
Wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta, marszałek województwa, właściwy ze względu na miejsce zamieszkania lub adres siedziby płatnika.	Jeżeli podatki, zgodnie z odrębnymi przepisami, są wpłacane na rachunek jednostki samorządu terytorialnego.
Organy podatkowe właściwe dla podatnika z tytułu rozliczeń podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego.	W przypadku podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego pobieranego przez płatnika.

Organami podatkowymi właściwymi miejscowo w sprawach dotyczących stwierdzenia nadpłaty podatków na wniosek podatnika złożony w przypadkach, o których mowa w art. 75 § 1 o.p., są:	
Organy podatkowe właściwe miejscowo w sprawach podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych.	W przypadku podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych.
Naczelnicy urzędów skarbowych ustaleni ze względu na miejsce zamieszkania lub adres siedziby płatnika wskazani w § 5 ust. 1 rozporządzenia.	W sprawach stwierdzenia nadpłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych pobieranego przez płatników, na wniosek będącego nierezydentem podatnika tego podatku.
Naczelnik urzędu skarbowego wskazany w § 6 ust. 4 rozporządzenia.	W sprawach stwierdzenia nadpłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych pobieranego przez płatników, na wniosek będącego nierezydentem podatnika tego podatku.

Źródło: opracowanie własne.

Złożenie wniosku, zgodnie z art. 165 o.p., **wszczyna postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty**. W orzecznictwie przyjmuje się, że:

„W każdym przypadku, gdy strona składa wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku wraz z korektą deklaracji, weryfikacji organu podatkowego podlega zarówno zasadność wniosku, jak i prawidłowość skorygowanej deklaracji. Wymaga zatem stwierdzenia, czy faktycznie istnieje stan noszący znamiona nadpłaty, a w przypadku jej istnienia prawidłowo określono jej wysokość we wniosku strony. Oznacza to, że organ podatkowy przed wydaniem decyzji odmawiającej stwierdzenia nadpłaty, gdy kwestionuje zasadność wniosku i prawidłowość korekty deklaracji, **zobowiązany jest ustalić stan faktyczny sprawy w zakresie niezbędnym do rozstrzygnięcia**” (wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 lutego 2021 r., I SA/Po 784/20, LEX nr 3151482).

W wyniku przeprowadzonych ustaleń organ podatkowy może zachować się w zróżnicowany sposób. W pierwszej kolejności działanie organu podatkowego jest uzależnione od tego, czy podmiot uprawniony (będąc od tego zobowiązany) wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty złożył skorygowaną deklarację lub zeznanie. Jeśli tak było, to na podstawie art. 75 § 3 o.p., gdy **prawidłowość skorygowanego zeznania (deklaracji) nie budzi wątpliwości**, organ podatkowy **zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji** stwierdzającej nadpłatę. W takim przypadku korekta wywołuje skutki prawne (art. 75 § 4 o.p.). Jeżeli w takiej sytuacji zwrotu nadpłaty dokonano nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, w zakresie nadpłaty będącej przedmiotem wniosku nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe (art. 75 § 5 o.p.). Jeżeli zaś korekta budzi wątpliwości, oraz wówczas gdy wraz z wnioskiem nie była składana korekta deklaracji – a więc we wszystkich innych przypadkach – **organ podatkowy wydaje decyzję stwierdzającą nadpłatę**, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości w takim zakresie, w jakim powstanie nadpłaty jest związane ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego. W zakresie, w jakim **wniosek jest niezasadny, organ odmawia stwierdzenia nadpłaty** (art. 75 § 4a o.p.). Powyższe nie ogranicza możliwości wydania decyzji w trybie art. 21 § 3, o czym informuje się adresata w decyzji stwierdzającej nadpłatę (art. 75 § 4b o.p.).

**WAŻNE!** Zgodnie z przepisem art. 79 § 1 o.p. postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty **nie może zostać wszczęte w czasie trwania postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej** – w zakresie zobowiązań podatkowych, których dotyczy postępowanie lub kontrola. W razie wszczęcia z urzędu postępowania podatkowego w sprawie, w której został złożony wniosek o stwierdzenie nadpłaty, **żądanie zawarte we wniosku o stwierdzenie nadpłaty podlega rozpatrzeniu w tym postępowaniu.**

**WAŻNE!** Postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty nie należy utożsamiać z wnioskiem o przeprowadzenie kontroli podatkowej (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 stycznia 2021 r., I SA/Gl 1518/20, LEX nr 3120803).

Na podstawie art. 79 § 2 o.p. **prawo do złożenia wniosku** o stwierdzenie nadpłaty oraz wniosku o zwrot nadpłaty **wygasa** po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, chyba że ustawy podatkowe przewidują inny tryb zwrotu podatku.

Decyzję w sprawie stwierdzenia nadpłaty na wniosek złożony przed upływem terminu przedawnienia można wydać także po upływie tego terminu (art. 79 § 3 o.p.). Zgodnie z art. 79 § 4 o.p. wniosek o stwierdzenie nadpłaty można złożyć po upływie terminu przedawnienia, jeżeli istnienie nadpłaty wynika z wprowadzenia w życie rozstrzygnięcia zapadłego w ramach procedury rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w przypadkach, o których mowa w:

- 1) dziale II rozdziale 2 ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych lub
  - 2) umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowie międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, jeżeli umowa ta przewiduje możliwość wprowadzenia w życie rozstrzygnięcia po upływie terminu przedawnienia
- przy czym przepis § 3 stosuje się odpowiednio.

### c. Określenie nadpłaty przez podatnika we wniosku o jej zwrot

**95** Uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wynikające z art. 75 o.p. odróżnić należy od trzeciego trybu odzyskania nadpłaty, tj. trybu wynikającego z art. 74 o.p. Na podstawie tego przepisu to **podatnik samodzielnie określa wysokość nadpłaty, a jego wniosek dotyczy zwrotu nadpłaty**. Uprawnienie to dotyczy nadpłaty powstałej wskutek orzeczenia TK lub TSUE. Jak podkreśla Naczelny Sąd Administracyjny:

„Przepis ten, wprowadza **całkowicie odrębny tryb postępowania w sprawie nadpłat**, które powstają w wyniku orzeczenia TSUE, a nie w warunkach określonych w art. 73 o.p. Chodzi tu o takie orzeczenie TSUE, które daje podstawę do tego, aby podatnik – powołując się na jego skutki – zweryfikował stan swoich rozliczeń podatkowych, żądając zwrotu kwot podatku, których nie musiał uiścić z uwagi na podjęte orzeczenie” (wyrok NSA z dnia 16 maja 2017 r., I FSK 1689/15, LEX nr 2307464).

Również Naczelny Sąd Administracyjny w późniejszym wyroku podkreśla, że:

„z wykładni literalnej przepisu art. 74 pkt 3 o.p., wynika, iż nadpłata powinna powstać w sytuacji, w której orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej miało za przedmiot przepis stanowiący podstawę określenia obowiązku zapłaty podatku” (wyrok NSA z dnia 19 sierpnia 2020 r., II FSK 1055/18, LEX nr 3117257).

Przepisy art. 74 o.p. regulują więc:

- 1) szczególną okoliczność powstania nadpłaty – jest to orzeczenie TK lub TSUE;
- 2) kategorię zobowiązań podatkowych, których dotyczy przedmiotowy przepis – regulacja dotyczy zobowiązań powstających w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., tj. zobowiązań powstających z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania;
- 3) tryb, w jakim określana jest nadpłata – wysokość nadpłaty określa sam podatnik we wniosku o jej zwrot. Jeżeli nadpłata powstała w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a podatnik, którego zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1:
  - 1) złożył jedną z deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2, lub inną deklarację, z której wynika wysokość zobowiązania podatkowego – wysokość nadpłaty określa podatnik we wniosku o jej zwrot, składając równocześnie skorygowaną deklarację;
  - 2) został rozliczony przez płatnika – wysokość nadpłaty określa podatnik we wniosku o jej zwrot, składając równocześnie zeznanie (deklarację), o którym mowa w art. 73 § 2 pkt 1;
  - 3) nie był obowiązany do składania deklaracji – wysokość nadpłaty określa podatnik we wniosku o jej zwrot.

Naczelny Sąd Administracyjny przyjmuje, że:

„Zawarte w art. 74 o.p. określenie «nadpłata powstała w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości», odnosi się również do sytuacji, kiedy orzeczenie Trybunału skutkowało wyeliminowaniem niezgodnej z prawem unijnym wykładni prawa krajowego stosowanej przez organy podatkowe i sądy, co w istocie wcześniej uniemożliwiało podatnikowi stosowanie prawa zgodnie z prawem unijnym” (wyrok NSA z dnia 16 maja 2017 r., I FSK 1689/15, LEX nr 2307464).

**WAŻNE!** Nadpłata powstanie w sytuacji, w której orzeczenie TK lub TSUE ma za przedmiot przepis stanowiący podstawę określenia obowiązku zapłaty podatku i jednocześnie w świetle tego orzeczenia na podatniku nie ciąży obowiązek zapłaty.

**PRZYKŁAD:** Jeżeli wyrok TSUE przesądził o nieprawidłowej dotychczas wykładni (i niewłaściwym stosowaniu) przepisów art. 15 ust. 1 i 6 u.p.t.u. w odniesieniu do jednostek budżetowych uznającej je za podatników VAT, to nadpłata (nadwyżka) VAT powstała w wyniku tego orzeczenia TSUE (wyrok WSA w Opolu z dnia 15 marca 2017 r., I SA/Op 18/17, LEX nr 2270524).

**PRZYKŁAD:** „Nadpłata podatku powstała w wyniku dokonania przez jednostkę samorządu terytorialnego – z powołaniem się na wyrok TSUE z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 – korekty rozliczeń podatku za okresy rozliczeniowe upływające przed dniem podjęcia przez nią rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi, uwzględniająca rozliczenia wszystkich tych jednostek, stanowi nadpłatę w rozumieniu art. 74 pkt 1 O.p., powstałą w wyniku powyższego orzeczenia Trybunału” (wyrok WSA w Łodzi z dnia 28 kwietnia 2021 r., I SA/Łd 131/21, LEX nr 3178140).

## D. Zaliczenie nadpłaty i zwrot nadpłaty

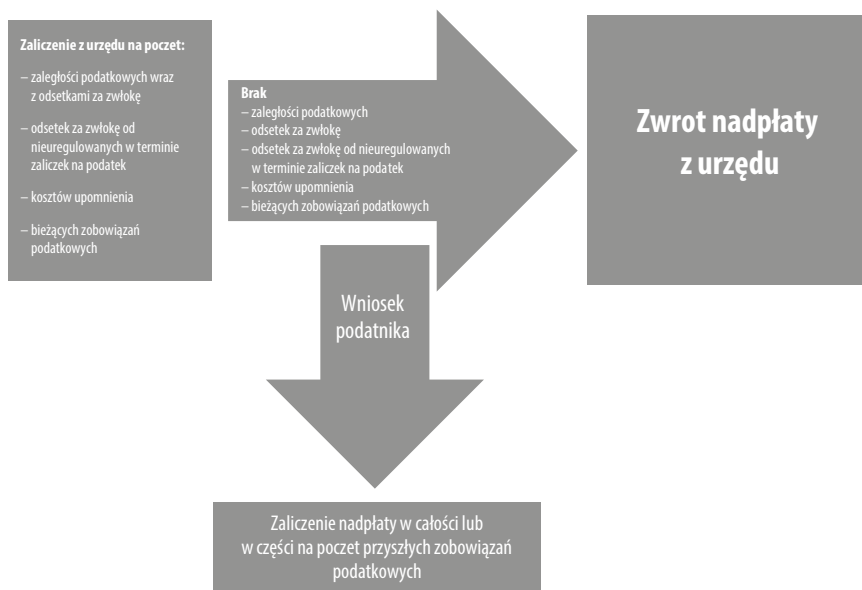
Kolejną obszernie uregulowaną kwestią jest postępowanie z nadpłatą. Są dwie możliwości:

- 1) **zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych lub**
- 2) **zwrot nadpłaty.**

Zgodnie z art. 76 § 1 o.p. nadpłaty wraz z ich oprocentowaniem podlegają zaliczeniu z urzędu na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę, odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek, kosztów upomnienia oraz bieżących zobowiązań podatkowych, a w razie ich braku podlegają zwrotowi z urzędu, chyba że podatnik złoży wniosek o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.

96

Rysunek 12



Źródło: opracowanie własne.

Odstępstwem od ogólnych zasad dotyczących zaliczenia nadpłaty na wymienione cele jest uprawnienie wynikające z art. 76 § 1a o.p., zgodnie z którym organ podatkowy, u którego powstała nadpłata, będący organem Krajowej Administracji Skarbowej, może zaliczyć nadpłatę na poczet niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, w rozumieniu art. 60 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1270 z późn. zm.), do których wymiaru lub poboru jest właściwy inny organ Krajowej Administracji Skarbowej.

Powyższe zasady ogólne dotyczące postępowania z nadpłatą mają **odpowiednie zastosowanie do zaliczenia nadpłaty:**

- 1) płatnika lub inkasenta na poczet jego zaległości podatkowych, bieżących zobowiązań podatkowych lub zobowiązań powstałych w związku z wykonywaniem obowiązków płatnika lub inkasenta; oraz
- 2) spółki cywilnej na poczet zobowiązań współników lub byłych współników tej spółki, z tym że w przypadku istniejącej spółki wymaga to zgody wszystkich współników (art. 76 § 3 o.p.).

Kwestią, która może mieć wpływ na zasady postępowania z nadpłatą, jest zajęcie wierzytelności z tytułu nadpłaty. Zgodnie z art. 76 § 2a o.p. **w razie zajęcia wierzytelności z tytułu nadpłaty podatku** jej zaliczenie na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę, odsetek za zwłokę określonych w decyzji, o której mowa w art. 53a, oraz bieżących zobowiązań podatkowych **ma pierwszeństwo przed realizacją zajęcia.**

Zgodnie z art. 76a o.p. **w sprawach zaliczenia nadpłaty na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań podatkowych i należności, o których mowa w art. 76 § 1a o.p., organ podatkowy, na wniosek podatnika wydaje postanowienie, na które służy zażalenie.** W przypadku zaliczenia nadpłaty na poczet zaległych zobowiązań podatkowych i należności, o których mowa w art. 76 § 1a o.p., przepisy art. 55 § 2 i art. 62 § 1 o.p. stosuje się odpowiednio.

Zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych następuje z dniem:

- 1) powstania nadpłaty (w przypadkach, o których mowa w art. 73 § 1 pkt 1–3 i 5 oraz § 2), lub
- 2) złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty.

Jeśli chodzi o zwrot nadpłaty podatku, to ustawodawca reguluje dwie kwestie: **formę zwrotu i termin zwrotu (art. 77 o.p.). Ponadto odrębnie reguluje kwestię zwrotu w kontekście zaliczek na podatek.**



<b>Nadpłata podlega zwrotowi w terminie:</b>	
<b>30 dni</b> od dnia wydania nowej decyzji	jeżeli nadpłata powstała w związku z uchyleniem albo stwierdzeniem nieważności decyzji
<b>30 dni</b> od dnia wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę lub określającej wysokość nadpłaty	
<b>30 dni</b> od dnia wydania decyzji o zmianie, uchyleniu albo stwierdzeniu nieważności decyzji	jeżeli w związku z uchyleniem albo stwierdzeniem nieważności decyzji nie wystąpi obowiązek wydania nowej decyzji
<b>30 dni</b> od dnia złożenia wniosku, o którym mowa w art. 74 o.p.	
<b>30 dni</b> od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej lub od dnia, w którym uchylono lub zmieniono w całości lub w części akt normatywny	jeżeli wniosek, o którym mowa w art. 74, został złożony przed terminem wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej
<b>3 miesiące</b> od dnia złożenia zeznania lub deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2 pkt 1–3 o.p., z zastrzeżeniem art. 77 § 1 pkt 5a i § 2 o.p.	
<b>45 dni</b> od dnia złożenia za pomocą środków komunikacji elektronicznej zeznania, o którym mowa w art. 73 § 2 pkt 1 o.p., przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, z zastrzeżeniem art. 77 § 2 o.p.	
<b>2 miesiące</b> od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze: – skorygowanym zeznaniem (deklaracją) – w przypadkach, o których mowa w art. 75 § 3 o.p. – skorygowanym zeznaniem (deklaracją) i z umową spółki aktualną na dzień rozwiązania spółki – w przypadku, o którym mowa w art. 75 § 3a	<b>– lecz nie wcześniej niż w terminie 3 miesiące</b> od dnia złożenia zeznania lub deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2, albo 45 dni od dnia złożenia za pomocą środków komunikacji elektronicznej zeznania, o którym mowa w art. 73 § 2 pkt 1 o.p., przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych
<b>45 dni</b> od dnia skorygowania deklaracji (gdy nadpłata wynika ze skorygowanej deklaracji)	w przypadku skorygowania za pomocą środków komunikacji elektronicznej zeznania, o którym mowa w art. 73 § 2 pkt 1 o.p., przez podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych
<b>3 miesiące</b> od dnia upływu terminu do wniesienia sprzeciwu, o którym mowa w art. 274 § 3 o.p. – w przypadku skorygowania zeznania w trybie określonym w art. 274 § 1 pkt 1 o.p. (dotyczy nadpłaty wynikającej ze skorygowanej deklaracji)	
<b>3 miesiące</b> od dnia jej skorygowania – w innych przypadkach niż określone w art. 77 § 2 pkt 1 i 2 o.p. (dotyczy nadpłaty wynikającej ze skorygowanej deklaracji)	
<b>6 miesięcy</b>	W przypadku, o którym mowa w art. 119g § 1 pkt 3 o.p., nadpłata podlega zwrotowi w terminie 6 miesięcy od dnia wszczęcia lub przejęcia tych postępowań, co do których złożono wniosek o ich przejęcie, o którym mowa w art. 119g § 1 o.p.
<b>3 miesiące</b>	W przypadku, o którym mowa w art. 119g § 1 pkt 3 o.p., nadpłata podlega zwrotowi w terminie 3 miesiące od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty – w przypadku tych postępowań podatkowych, co do których złożono wniosek o ich przejęcie, o którym mowa w art. 119g § 1 o.p.
<b>Bez zbędnej zwłoki</b>	W przypadku niewydania nowej decyzji w terminie 3 miesiące od dnia uchylenia albo stwierdzenia nieważności przez organ podatkowy lub od dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności, uchylającego decyzję albo stwierdzającego jej nieważność, nadpłata stanowiąca kwotę wpłaconą na podstawie decyzji uchylonej albo decyzji, której nieważność stwierdzono, podlega zwrotowi bez zbędnej zwłoki.

Źródło: opracowanie własne.

Kwestię formy zwrotu nadpłaty reguluje art. 77b o.p. Zasady te – przewidziane w art. 77b § 1 o.p. w odniesieniu do podatnika, płatnika lub inkasenta mają na podstawie art. 77b § 5 o.p. odpowiednie zastosowanie również do następców prawnych i osób trzecich, osób, które były współnikami spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki, spółek, które tworzyły podatkową grupę kapitałową w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych w chwili utraty przez tę podatkową grupę kapitałową statusu podatnika, oraz przedstawiciela grupy VAT w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, po utracie przez tę grupę statusu podatnika.

<b>Zwrot nadpłaty następuje:</b>	
na rachunek <b>obowiązkowo</b> wskazany przez podatnika, płatnika lub inkasenta	w przypadku gdy podatnik, płatnik lub inkasent jest <b>obowiązany do posiadania rachunku</b> bankowego lub rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej,
<b>na wskazany rachunek</b> bankowy lub rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej podatnika, płatnika lub inkasenta <b>albo przekazem pocztowym (wówczas nadpłata jest pomniejszana o koszty jej zwrotu), chyba że podatnik, płatnik lub inkasent zażądają zwrotu nadpłaty w kasie</b>	w przypadku gdy <b>podatnik mający miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, płatnik lub inkasent nie jest obowiązany</b> do posiadania rachunku bankowego lub rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej,
wyłącznie na wskazany rachunek bankowy podatnika	w przypadku gdy podatnik mający miejsce zamieszkania poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nie jest obowiązany do posiadania rachunku bankowego lub rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej
<b>zwrot w kasie</b>	nadpłata, której wysokość nie przekracza dwukrotności kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym, jeżeli nie wskazano rachunku, na który ma zostać zwrócona, podlega zwrotowi w kasie.

Źródło: opracowanie własne.

### Zgodnie z art. 77b § 2 o.p. za dzień zwrotu nadpłaty uważa się dzień:

- 1) obciążenia rachunku bankowego organu podatkowego na podstawie polecenia przelewu;
- 2) nadania przekazu pocztowego;
- 3) wypłacenia kwoty nadpłaty przez organ podatkowy lub postawienia nadpłaty do dyspozycji podatnika w kasie.

Na podstawie art. 78a o.p., jeżeli kwota dokonanego zwrotu podatku nie pokrywa kwoty nadpłaty wraz z jej oprocentowaniem, zwróconą kwotę zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty nadpłaty oraz kwoty jej oprocentowania w takim stosunku, w jakim w dniu zwrotu pozostaje kwota nadpłaty do kwoty oprocentowania.

Zgodnie z art. 77c o.p. nadpłata wynikająca z korekty zeznania w podatku dochodowym od osób fizycznych jest pomniejszana o kwotę odpowiadającą nadwyżce kwoty przekazanej na rzecz organizacji pożytku publicznego zgodnie z wnioskiem podatnika, o którym mowa w odrębnych przepisach, ponad zaokrągloną do pełnych dziesiątek groszy w dół kwotę 1,5% podatku należnego wynikającego z tej korekty. Przepis ten stosuje się odpowiednio do nadpłat wynikających:

- 1) z decyzji, w tym do nadpłat podatku rolnego zwracanych podatnikom, którzy złożyli wniosek wskazany w art. 6d ust. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 333 oraz z 2023 r. poz. 1450);
- 2) z korekt deklaracji na podatek rolny zwracanych podatnikom, którzy złożyli wniosek, o którym mowa w art. 6d ust. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym.

## E. Nadpłata zaliczek na podatek

Do kwestii zaliczek na podatek w kontekście nadpłaty ustawodawca odnosi się w trzech artykułach: w art. 76c, 75 § 1 i w art. 77a o.p. Regulacje te odnoszą się do podatków o otwartym stanie faktycznym (podatków rocznych), których konstrukcja przewiduje system poboru zaliczek w trakcie trwania roku podatkowego. Jest to podatek dochodowy od osób fizycznych i podatek dochodowy od osób prawnych.

Na podstawie art. 76c o.p. nadpłatę wynikającą z zaliczek na podatek **zwraca się po zakończeniu okresu, za który rozlicza się podatek**. Jeżeli jednak nadpłata wynika z decyzji stwierdzającej nadpłatę, wydanej w związku z art. 75 § 1 o.p., zwrot nadpłaty następuje w terminie 30 dni od dnia wydania tej decyzji.

Szczególne rozwiązanie dotyczy nadpłaty wynikającej z art. 75 § 1 o.p., a więc sytuacji gdy podatnik kwestionuje zasadność pobrania podatku przez płatnika albo wysokość pobranego podatku. Wówczas podatnik może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatków. W takiej sytuacji zwrot nadpłaty następuje w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę, wydanej w związku z art. 75 § 1 o.p.

W art. 77a o.p. przewidziana została szczególna okoliczność. Organ podatkowy może, na wniosek podatnika, w przypadkach uzasadnionych jego ważnym interesem, dokonać zwrotu nadwyżki wpłaconych kwot zaliczek na podatek dochodowy.

W przepisie art. 76c o.p. mowa jest o zwrocie nadpłaty wynikającej z zaliczek. Oznacza to, że nadpłata z tego tytułu podlega wyłącznie zwrotowi. Brak jest zaś podstaw do zaliczenia nadpłaty na inne zobowiązanie podatkowe lub zaległość [J. Rudowski (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. S. Babiarz, Warszawa 2019, LEX].

97

## F. Oprocentowanie nadpłaty

Instytucją, która ma za zadanie chronić podatnika i stanowić pewną formę rekompensaty wówczas, gdy zapłacił podatek nienależny lub wyższy od należnego, jest oprocentowanie nadpłaty. Stanowi więc ona **formę zrekompensowania tego, że wierzyciel podatkowy dysponował nieprzysługującymi mu środkami pieniężnymi** [L. Etel (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2022, LEX]. Tak też sądownictwo administracyjne przyjmuje, np. że:

98

„Oprocentowanie nadpłaty jest specyficzną formą wynagrodzenia podatnika za szkodę spowodowaną – w tym wypadku – wadliwą decyzją podatkową, stanowiącą swoistą rekompensatę za dysponowanie przez państwo kwotą nienależnie lub w zawyżonej wysokości zapłaconego podatku” (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 lutego 2022 r., I SA/GI 1552/21, LEX nr 3322743).

**WAŻNE!** Nadpłata podlega oprocentowaniu.

Zgodnie z art. 78 o.p. **nadpłaty podlegają oprocentowaniu w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę**, o których mowa w art. 56 § 1 o.p., pobieranych od zaległości podatkowych. Przy tym jednak nadpłaty, których wysokość nie przekracza dwukrotności kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym, nie podlegają oprocentowaniu.

Niezależnie od roli rekompensującej oprocentowania nadpłaty, uprawnionemu z tytułu nadpłaty przysługuje wynagrodzenie poniesionej z tego tytułu szkody na zasadach ogólnych prawa prywatnego. Takie stanowisko przyjął Sąd Najwyższy: „nie ma żadnych jurydycznych podstaw do twierdzenia, że to oprocentowanie nie ma charakteru odszkodowawczego. Wręcz przeciwnie, jeśli się zważy, że **oprocentowanie nadpłaty jest również rodzajem odszkodowania za niezgodne z prawem przetrzymywanie pieniędzy podatnika** (lub innego podmiotu zobowiązanego)”. I dalej, że takie kwalifikowanie oprocentowania nadpłaty nie wyklucza żądania odszkodowania uzupełniającego (wyrok SN z dnia 9 stycznia 2008 r., II CSK 393/07, LEX nr 391841).

Ustawodawca określa **początek i koniec okresu, za jaki przysługuje oprocentowanie nadpłaty**. Początek tego okresu jest ustalony adekwatnie do sposobu stwierdzenia lub określenia nadpłaty (art. 78 § 3 o.p.). Oprocentowanie przysługuje zaś **do dnia zwrotu nadpłaty**, zaliczenia jej na poczet zaległych lub bieżących zobowiązań podatkowych lub dnia złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, z zastrzeżeniem art. 78 § 5 pkt 2 o.p. (art. 78 § 4 o.p.).

<b>Początek okresu, za jaki przysługuje oprocentowanie nadpłaty</b>	
W przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 1 i 3 o.p.	od dnia powstania nadpłaty, a <b>jeżeli organ podatkowy nie przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylecia decyzji</b> , a nadpłata nie została zwrócona w terminie – od dnia wydania decyzji o zmianie lub uchyleniu decyzji;
W przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 2 i pkt 6 o.p.	od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze skorygowanym zeznaniem (deklaracją): a) jeżeli nadpłata nie została zwrócona w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę, b) jeżeli decyzja stwierdzająca nadpłatę nie została wydana w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, <b>chyba że do opóźnienia w wydaniu decyzji przyczynił się podatnik, płatnik lub inkasent</b> , c) jeżeli nadpłata nie została zwrócona w terminie, o którym mowa w art. 77 § 1 pkt 6, chyba że do opóźnienia w zwrocie nadpłaty przyczynił się podatnik, płatnik lub inkasent;
W przypadku przewidzianym w art. 77 § 1 pkt 5 i § 2 pkt 2 i 3 o.p.	od dnia powstania nadpłaty, jeżeli nadpłata nie została zwrócona w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia zeznania lub deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2 pkt 1–3, lub od dnia skorygowania zeznania lub deklaracji w trybie art. 274 lub 274a;
W przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 5a i § 2 pkt 1 o.p.	od dnia powstania nadpłaty, jeżeli nadpłata nie została zwrócona w terminie 45 dni od dnia złożenia zeznania, o którym mowa w art. 73 § 2 pkt 1, lub od dnia skorygowania zeznania w trybie art. 274 lub 274a.
W przypadku przewidzianym w art. 77 § 2a pkt 1 o.p.	od dnia wszczęcia lub przejścia postępowania określonych w art. 119g § 1 pkt 3, jeżeli decyzja stwierdzająca nadpłatę nie została wydana albo nadpłata nie została zwrócona w terminie, o którym mowa w tym przepisie, chyba że do opóźnienia w wydaniu decyzji albo zwrocie nadpłaty przyczynił się podatnik, płatnik lub inkasent;
W przypadku przewidzianym w art. 77 § 2a pkt 2 o.p.	od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, jeżeli nadpłata nie została zwrócona w terminie, o którym mowa w tym przepisie, chyba że do opóźnienia w zwrocie nadpłaty przyczynił się podatnik, płatnik lub inkasent.
W przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 4 i 4a o.p.	1) od dnia powstania nadpłaty do dnia jej zwrotu – pod warunkiem złożenia przez podatnika wniosku o zwrot nadpłaty przed terminem albo w terminie 30 dni od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej lub od dnia, w którym uchylono lub zmieniono w całości lub w części akt normatywny; 2) od dnia powstania nadpłaty do 30. dnia od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej lub od dnia, w którym uchylono lub zmieniono w całości lub w części akt normatywny – jeżeli wniosek o zwrot nadpłaty został złożony po upływie 30 dni od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej lub od dnia, w którym uchylono lub zmieniono w całości lub w części ten akt.

**Przyczynieniem się organu**, o którym mowa, jako o przesłance wpływającej na zasady ustalenia początku terminu, od którego przysługuje oprocentowanie nadpłaty, w świetle najnowszych wyroków NSA „należy rozumieć jako każde działanie lub zaniechanie, które wpływa na wynik postępowania podatkowego. Nie muszą to być błędy popełnione przez organ podatkowy, które doprowadziły do uchylenia decyzji, czyli nie muszą one tkwić w decyzji bądź też wynikać z uchybień w zakresie prowadzonego postępowania podatkowego. Przesłanka uchylenia danej decyzji czy jej charakter nie mogą być podstawą do arbitralnego przesądzenia o braku przyczynienia się organu podatkowego do jej powstania” (wyrok NSA z dnia 30 czerwca 2023 r., III FSK 4091/21, LEX nr 3579563). Odpowiednio więc NSA przyjmuje, że „obiektywnych, niezależnych od organów podatkowych okoliczności nie można uznać za te, do jakich organ podatkowy przyczynił się. Przesłanką taką nie może być upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, gdyż okoliczność ta wynika z przepisów prawa podatkowego i jest niezależna od organu” (wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2023 r., III FSK 3124/21, LEX nr 3597531).

**Sformułowanie** „**nie przyczynił się**» należy zatem rozumieć w ten sposób, że uchylenie decyzji nastąpiło z przyczyn niezależnych od organu, a nie w wyniku błędów popełnionych przez ten organ, co niewątpliwie wymaga analizy w każdej indywidualnej sprawie” (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5 kwietnia 2018 r., I SA/Gl 1303/17, LEX nr 2478208).

**WAŻNE!** Rozstrzygnięcie w przedmiocie oprocentowania stwierdzonej nadpłaty stanowi co do zasady integralną część decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Żaden przepis Ordynacji podatkowej nie statuuje postępowania odrębnego, przewidzianego tylko dla rozstrzygania w przedmiocie oprocentowania nadpłaty (wyrok WSA w Poznaniu z dnia 2 lutego 2022 r., I SA/Po 840/21, LEX nr 3322841).

## G. Wygaśnięcie prawa do zwrotu nadpłaty

Na podstawie art. 80 o.p. prawo do zwrotu nadpłaty podatku **wygasza po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin jej zwrotu**. Po upływie tego terminu wygasza również prawo do złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych oraz możliwość zaliczenia nadpłaty na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań podatkowych. W orzecznictwie podkreśla się, że termin ten odnosi się do prawa do zadysponowania nadpłatą. Dla biegu terminu przedawnienia zwrotu nadpłaty konieczne jest więc ujawnienie nadpłaty. Jeśli nadpłata nie zostanie stwierdzona w postępowaniu nadpłatowym, to nie może być wymagalna, a to oznacza, że bieg terminu przedawnienia prawa do jej zwrotu nie może się rozpocząć (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 31 stycznia 2018 r., I SA/Wr 1117/17, LEX nr 2491813). Jak przyjmuje WSA we Wrocławiu, sekwencja działań związanych z nadpłatą jest następująca:

100

„Nadpłata najpierw musi powstać, następnie musi upłynąć termin jej zwrotu, po czym licząc od końca roku, w którym upłynął termin jej zwrotu, rozpoczyna bieg omawiany 5-letni termin, po upływie którego wygasza prawo do zwrotu nadpłaty” (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 stycznia 2020 r., I SA/Wr 636/19, LEX nr 2799028, wyrok WSA w Szczecinie z dnia 12 września 2019 r., I SA/Sz 207/19, LEX nr 2730831).

**WAŻNE!** Prawo do zwrotu nadpłaty wygasza po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin jej zwrotu.

**PRZYKŁAD:** Termin zwrotu nadpłaty upływa w dniu 12 września 2022 r. Prawo do zwrotu nadpłaty wygasza z dniem 31 grudnia 2027 r.

Złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty, zwrot nadpłaty lub zaliczenie jej na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych przerywa bieg terminu do zwrotu nadpłaty. W orzecznictwie przyjmuje się, że przerwanie biegu terminu przedawnienia do zwrotu nadpłaty wywołuje każdorazowe złożenie wniosku, **także przez jego ponowienie** (wyrok NSA z dnia 10 lutego 2022 r., I FSK 2550/21, LEX nr 3335626).

Termin z art. 80 § 1 o.p. jest terminem materialnoprawnym i nie podlega odroczeniu, przedłużeniu czy przywróceniu (wyrok WSA w Kielcach z dnia 26 maja 2022 r., I SA/Ke 88/22, LEX nr 3360085, wyrok WSA w Szczecinie z dnia 12 września 2019 r., I SA/Sz 207/19, LEX nr 2730831).

**WAŻNE!** Termin 5-letni jest terminem materialnoprawnym i nie podlega przywróceniu lub przedłużeniu.

## H. Zwrot podatku

101

Pojęcie zwrotu podatku zostało zdefiniowane na potrzeby Ordynacji podatkowej. Jak przyjmuje Naczelny Sąd Administracyjny, pojęcie to zostało więc ustawowo dookreślone (wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2011 r., I GSK 709/10, LEX nr 1130006). Tam ustawodawca w art. 3 pkt 7 o.p. wskazuje, że ilekroć w ustawie tej jest mowa o zwrocie podatku, rozumie się przez to:

1) **zwrot różnicy podatku lub zwrot podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług**, a także

2) **inne formy zwrotu podatku** przewidziane w przepisach prawa podatkowego.

Innymi formami zwrotu podatku, o których mowa w powyższym przepisie, jest:

- 1) zwrot podatku akcyzowego (art. 82 ustawy o podatku akcyzowym),
- 2) zwrot podatku od czynności cywilnoprawnych (art. 11 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych),
- 3) zwrot podatku od środków transportowych (art. 11a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych),
- 4) zwrot opłaty skarbowej (art. 9 ustawy o opłacie skarbowej).

Jak podkreśla Naczelny Sąd Administracyjny zasady zwrotu podatków, o których mowa w art. 3 pkt 7 o.p., podlegają odrębnym regulacjom w przepisach prawa podatkowego przy odpowiednim stosowaniu Ordynacji podatkowej. Sąd ten podkreśla również odrębny charakter instytucji zwrotu podatku i nadpłaty oraz inne konsekwencje ich zastosowania (wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2011 r., I GSK 709/10, LEX nr 1130006).

**WAŻNE!** Nadpłata podatku (zwrot nadpłaty) oraz zwrot podatku są to dwie odrębne instytucje.

Zwrot podatku dotyczy poszczególnych podatków i opłaty skarbowej i jest uregulowany w przepisach szczegółowego prawa podatkowego. Jest to zatem instytucja szczegółowego prawa podatkowego. Nadpłata jest zaś instytucją ogólnego prawa podatkowego. Choć pozostają odrębnymi instytucjami, to na podstawie art. 76b o.p. wybrane przepisy dotyczące nadpłaty stosuje się odpowiednio do zwrotu podatku. Takie rozwiązanie nie znosi odrębności tych instytucji, „wręcz przeciwnie z uwagi na tę odrębność zaistniała niezbędność odsyłania w poszczególnych aktach normatywnych do odpowiedniego stosowania przepisów o nadpłacie do zwrotu podatku” (wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2011 r., I GSK 709/10, LEX nr 1130006). Odesłanie z art. 76b o.p. powoduje, że w pewnym zakresie zwrot jest traktowany tak jak nadpłata. Jest tak jednak wyłącznie w zakresie określonych przepisów stosowanych odpowiednio.

Na podstawie art. 76b o.p. odpowiednio do zwrotu podatku stosuje się następujące przepisy dotyczące nadpłaty podatku:

- 1) art. 76 (zasady zaliczenia nadpłaty oraz zwrotu nadpłaty podatku);
- 2) art. 76a (zasady dotyczące ustalenia chwili zaliczenia nadpłaty podatku), z zastrzeżeniem, że zaliczenie, o którym mowa w art. 76a § 2 pkt 1 o.p., następuje odpowiednio z dniem złożenia deklaracji wykazującej zwrot podatku lub korekty takiej deklaracji;

- 3) art. 77b (forma zwrotu nadpłaty podatku);
- 4) art. 79 (zakaz wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku);
- 5) art. 80 (wygaśnięcie prawa do zwrotu nadpłaty podatku).

Podkreślić należy, że wymienione przepisy są stosowane do zwrotu podatku odpowiednio, a nie wprost. W orzecznictwie sądowym podkreśla się, że:

„ustawodawca, określając zasadę odpowiedniego stosowania przepisów wprowadza jednocześnie obowiązek ich stosowania z uwzględnieniem istoty i celu danego postępowania. Zatem «odpowiednie stosowanie» oznacza szeroki wachlarz możliwości, poczynając od stosowania wprost przepisów, których dotyczy odesłanie, poprzez stosowanie tych przepisów z pewnymi modyfikacjami usprawiedliwionymi odmiennością stanu «podciąganego» pod dyspozycję stosowanego przepisu, aż do całkowitego wykluczenia stosowania regulacji objętych odesłaniem. **W każdej indywidualnej sprawie dotyczącej zwrotu podatku należy więc ocenić możliwość i ewentualny zakres ich stosowania**” (wyrok WSA w Kielcach z dnia 12 września 2019 r., I SA/Ke 254/19, LEX nr 2728878).

**WAŻNE!** Przepisy dotyczące nadpłaty stosuje się do zwrotu podatku odpowiednio, a nie wprost.

Zakres przepisów, które mają odpowiednie zastosowanie do zwrotu podatku, jest określony w formie katalogu zamkniętego. Oznacza to, że zwrot podatku traktowany jest analogicznie jak zwrot nadpłaty, ale wyłącznie we wskazanym w tym przepisie zakresie (wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2011 r., I GSK 709/10, LEX nr 1130006).

**WAŻNE!** Do zwrotu podatku stosuje się wyłącznie te przepisy dotyczące nadpłaty, które są wymienione w art. 76b o.p.

**PRZYKŁAD:** Do zwrotu podatku nie ma zastosowania przepis art. 78 § 1 o.p. regulujący oprocentowanie zwrotu nadpłaty oraz warunki tego oprocentowania (wyrok NSA z dnia 28 sierpnia 2019 r., I GSK 722/17, LEX nr 2723015).

**PRZYKŁAD:** Skoro do zwrotu podatku należy odpowiednio stosować spośród tych przepisów jedynie art. 80 o.p., to musi to oznaczać, iż w przypadku zwrotu podatku podatnikowi przysługuje prawo do zwrotu, nie zaś prawo żądania jego stwierdzenia, tak jak w przypadku prawa żądania stwierdzenia nadpłaty podatku (wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 lipca 2014 r., III SA/Łd 368/14, LEX nr 1490901).

Zgodnie z art. 76b § 2 o.p. w przypadku złożenia przez podatnika upoważnienia organu podatkowego na podstawie przepisów o podatku od towarów i usług, zwrot podatku wraz z oprocentowaniem może być przekazany, w całości lub w części, na wskazany rachunek banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej jako zabezpieczenie kredytu udzielanego przez ten bank lub przez tę kasę, jeżeli w dniu złożenia deklaracji wykazującej zwrot podatku w stosunku do podatnika nie jest prowadzone postępowanie mające na celu ustalenie lub określenie wysokości zobowiązań podatkowych.

Przekazanie zwrotu podatku wraz z oprocentowaniem bankowi lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej traktuje się na równi z przekazaniem zwrotu na rachunek podatnika. Przekazanie bankowi lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej zwrotu podatku wraz z oprocentowaniem ma pierwszeństwo przed:

- 1) zaliczeniem tego zwrotu na poczet zaległości podatkowych i bieżących zobowiązań podatkowych ujawnionych po złożeniu deklaracji wykazującej zwrot podatku;
- 2) realizacją zajęcia wierzytelności z tytułu zwrotu podatku w postępowaniu egzekucyjnym, otrzymanego przez organ podatkowy po dniu złożenia deklaracji wykazującej zwrot.

**Orzecznictwo:**

- wyrok WSA w Poznaniu z dnia 7 czerwca 2018 r., III SA/Po 214/18, LEX nr 2510017 („Dla trybu zwrotu nienależnie zapłaconego podatku, jako nadpłaty w ujęciu przepisów o.p., istotnym jest, aby uiszczony świadczenie zrealizowane było na tle szeroko pojętego stosunku podatkowoprawnego, a więc aby świadczenie to pochodziło od podmiotu stosunku zobowiązaniowego w prawie podatkowym (podatnika, płatnika, inkasenta, osoby trzeciej lub spadkobiercy), na którym generalnie ciążyą zobowiązania wobec wierzyciela podatkowego, lecz w konkretnym przypadku podstawę nienależnego świadczenia stanowiło błędne przeświadczenie tego podmiotu o ciążącym na nim zobowiązaniu podatkowym”);
- wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 czerwca 2018 r., III SA/Wa 2383/17, LEX nr 2581640 („Adresatem płaconego «podatku» nie może być, co oczywiste, inny organ. Wpłata ta może być dokonana bezpośrednio na rzecz organu podatkowego, jak również na rzecz płatnika lub inkasenta. Uiszczenie nadpłaty na rachunek organu podatkowego potwierdza, że podatnik działa w przekonaniu, że realizuje ciążący na nim obowiązek podatkowy”);
- wyrok WSA w Olsztynie z dnia 7 lipca 2021 r., I SA/OI 389/21, LEX nr 3211704 („Hipoteza normy zawartej w art. 72 § 1 pkt 1 o.p. odnosi się do «nienależnie zapłaconego podatku», a nie do «nieistnienia należnego zobowiązania podatkowego». Przez «zapłacony podatek» należy rozumieć kwotę zapłaconą lub pobraną «w przekonaniu», że tytułem tej płatności jest należne zobowiązanie podatkowe. Jeżeli wpłaconą lub wyegzekwowaną kwotą nie da się pokryć należnego zobowiązania podatkowego, to niezależnie od tego, że takie zobowiązanie nie istnieje, jest ona kwotą «nienależną» – a tym samym spełnia definicję nadpłaty. Cecha «nienależności» odnosi się bowiem do kwestii zapłacenia, czyli «dania pieniędzy» lub «znoszenia przykrych konsekwencji czegoś», a nie określa «podatek», o którym mowa w art. 72 § 1 pkt 1 o.p.”);
- wyrok WSA w Opolu z dnia 2 lutego 2022 r., I SA/Op 478/21, LEX nr 3322893 („Podatek zapłacony nienależnie to kwota uiszczona przez podatnika w sytuacji, gdy nie było ustawowego obowiązku jej zapłacenia albo obowiązek ten istniał, ale wygasł. Istota nadpłaty sprowadza się do tego, że podatnik płaci wówczas, gdy nie musi tego robić (nie istnieje obowiązek podatkowy), albo płaci za dużo (kwota podatku zapłaconego przewyższa kwotę należną)”);
- wyrok WSA z dnia 9 maja 2019 r., I GSK 36/17, LEX nr 2680128 („W przepisach Ordynacji podatkowej brak jest przepisów, które uzależniałyby możliwość stwierdzenia nadpłaty podatku i jej zwrotu od tego, czy podatnik został zubożony wskutek uiszczenia podatku. Z art. 72 § pkt 1 o.p. wynika, że do nadpłaty podatku dochodzi wskutek zapłaty podatku nienależnego lub w wysokości wyższej niż należna. Ordynacja podatkowa nie formułuje w tym zakresie żadnych dodatkowych warunków”);
- wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 marca 2021 r., I SA/Kr 1243/20, LEX nr 3190461 („Do nadpłaty podatku dochodzi wskutek zapłaty podatku nienależnego lub w wysokości wyższej niż należna. Ordynacja podatkowa nie formułuje zaś w tym zakresie żadnych dodatkowych warunków. W konsekwencji, istota nadpłaty sprowadza się do tego, że podatnik płaci wówczas, gdy nie musi tego robić (nie istnieje obowiązek podatkowy), albo płaci za dużo, tzn. kwota podatku zapłaconego przewyższa kwotę należną”);
- wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2021 r., I GSK 1774/20, LEX nr 3199506 („W zakresie nadpłaty w podatku akcyzowym stwierdzić należy dychotomię tej instytucji spowodowaną działalnością uchwałodawczą Naczelnego Sądu Administracyjnego. W odniesieniu do energii elektrycznej nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten, kto ją uiszczył nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego, co wynika z uchwały Izby Gospodarczej Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 czerwca 2011 r., sygn. akt I GPS 1/11. Natomiast w odniesieniu do pozostałych wyrobów akcyzowych, w tym również piwa smakowego, art. 72 § 1 pkt 1 o.p. nie stoi na przeszkodzie zwrotowi nadpłaty w podatku akcyzowym także wtedy, gdy ciężar podatku poniósł nabywca opodatkowanego towaru, co wynika wprost z tego przepisu prawa i zostało potwierdzone w uchwale siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 lipca 2009 r., sygn. akt I FPS 4/09”);
- uchwała Izby Gospodarczej NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11, ONSAiWSA 2011/5/93 („W rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten, kto ją uiszczył, nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego”);
- wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2021 r., I GSK 1774/20, LEX nr 3199506 („W zakresie nadpłaty w podatku akcyzowym stwierdzić należy dychotomię tej instytucji spowodowaną działalnością uchwałodawczą Naczelnego Sądu Administracyjnego. W odniesieniu do energii elektrycznej nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten, kto ją uiszczył nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego, co wynika z uchwały Izby Gospodarczej Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 czerwca 2011 r., sygn. akt I GPS 1/11. Natomiast w odniesieniu do pozostałych wyrobów akcyzowych, w tym również piwa smakowego, art. 72 § 1 pkt 1 o.p. nie stoi na przeszkodzie zwrotowi nadpłaty w podatku akcyzowym także wtedy, gdy ciężar podatku poniósł nabywca opodatkowanego towaru, co wynika wprost z tego przepisu prawa i zostało potwierdzone w uchwale siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 lipca 2009 r., sygn. akt I FPS 4/09”);
- wyrok WSA w Warszawie w wyroku z dnia 12 października 2021 r., III SA/Wa 694/21, LEX nr 3267759 („Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 czerwca 2011 r., sygn. akt I GPS 1/11 nie znajduje zastosowania w sprawie nadpłaty z tytułu nienależnego opodatkowania piwa i napojów piwnych”);
- uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 13 lipca 2009 r., I FPS 4/09, ONSAiWSA 2009, nr 6, poz. 102 („Przepis art. 72 § 1 pkt 1 o.p. nie stoi na przeszkodzie zwrotowi nadpłaty w podatku akcyzowym także wtedy, gdy ciężar podatku poniósł nabywca opodatkowanego towaru”);
- wyrok WSA w Krakowie z dnia 11 stycznia 2021 r., III SA/Kr 898/21, LEX nr 3282687 („Uchwała I GPS 1/11 nie ma zastosowania do każdej nadpłaty, o której mowa w art. 72 § 1 o.p., a jedynie do akcyzy na energię elektryczną”);



- wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2021 r., I GSK 1691/20, LEX nr 3210620 („Obowiązujące przepisy Ordynacji podatkowej nie uzależniają zwrotu nadpłaty od poniesienia przez podatnika «ciężaru ekonomicznego» podatku. Za wprowadzeniem tej przesłanki do polskich regulacji przemawia orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE, w którym przesłanka przerzucenia podatku przez podatnika na inną osobę jest podstawą do odmowy zwrotu mu nadpłaty. Realizacja tego postulatu wymaga jednak zmian przepisów Ordynacji regulujących nadpłatę”);
- wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 stycznia 2022 r., III SA/Kr 1119/21, LEX nr 3289984 („Przepis art. 72 § 1 o.p. w sposób jasny i niebudzący wątpliwości reguluje wysokość nadpłaty na gruncie polskiego prawa podatkowego, przy czym, co należy podkreślić, nie odsyła on do kryteriów uszczerbku majątkowego”);
- wyrok NSA z dnia 14 września 2018 r., I GSK 190/15, LEX nr 2578066 („Art. 72 § 1 pkt. 1 o.p. należy rozumieć w ten sposób, że nie jest nadpłatą kwota podatku, jeżeli ten, kto ją uiścił, nie poniósł z tego tytułu bezpośredniego uszczerbku majątkowego”);
- wyrok WSA w Lublinie z dnia 18 maja 2018 r., I SA/Lu 163/18, LEX nr 2557474 („Warunkiem ochrony podatnika jest powstanie uszczerbku majątkowego bezpośrednio na skutek zapłaty podatku. Jeżeli taki uszczerbek nie nastąpił, czy to w wyniku odzyskania podatku w cenie otrzymanej z tytułu sprzedaży energii, czy też w inny sposób, nie można mówić o nadpłacie. Podatnik w opisanej sytuacji, gdyby dokonał na jego rzecz zwrotu nadpłaty, byłby wzbogacony, gdyż dodatkowo oprócz odzyskania podatku w cenie sprzedaży, uzyskałby po raz drugi taką samą kwotę w trybie stwierdzenia nadpłaty. Natomiast jeżeli po stronie podatnika wystąpił inny uszczerbek (majątkowy bądź niemajątkowy), pozostający w adekwatnym związku przyczynowym z wadliwością podstawy opodatkowania, to uszczerbek taki może podlegać kompensacji, aczkolwiek nie w postępowaniu podatkowym, lecz w sądowym postępowaniu odszkodowawczym”);
- wyrok NSA z dnia 4 lipca 2019 r., II FSK 2716/17, LEX nr 2712433 („przy braku wyraźnej ku temu podstawy prawnej, daty powstania nadpłaty poprzez przyjęcie, że nadpłata powstaje w dniu jej ujawnienia prowadziłoby do pozbawienia podatnika prawa do rekompensaty za niezasadnie uiszczony podatek za okres od dnia zapłacenia nienależnego podatku do daty jej stwierdzenia”);
- wyrok WSA w Krakowie z dnia 23 lutego 2018 r., I SA/Kr 1310/17, LEX nr 2491508 („Nadpłata w podatku powstaje z chwilą zapłaty przez podatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej. Decyzja w zakresie stwierdzenia nadpłaty ma zatem charakter deklaratoryjny. Data złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty nie ma znaczenia dla określenia momentu powstania nadpłaty”);
- wyrok WSA w Lublinie z dnia 11 stycznia 2017 r., I SA/Lu 724/16, LEX nr 2201970 („Zgodnie z treścią art. 73 § 1 pkt 1 o.p., w podatku od towarów i usług, poza przypadkiem określonym w art. 73 § 2 pkt 4 o.p., nadpłata powstaje z dniem zapłaty przez podatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej. Dzień zapłaty, do którego następuje odwołanie w tym przepisie, należy ustalić zgodnie z art. 60 o.p., który stanowi m.in. że za termin dokonania zapłaty podatku uważa się w obrocie bezgotówkowym – dzień obciążenia rachunku bankowego podatnika, rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub rachunku płatniczego podatnika w instytucji płatniczej lub instytucji pieniądza elektronicznego na podstawie polecenia przelewu lub zapłaty za pomocą innego niż polecenie przelewu instrumentu płatniczego. Przepis ten stosuje się również do wpłat dokonywanych przez płatnika lub inkasenta”);
- wyrok WSA w Opolu z dnia 15 marca 2017 r., I SA/Op 18/17, LEX nr 2270524 („Jeżeli wyrok TSUE przesądził o nieprawidłowej dotychczas wykładni (i niewłaściwym stosowaniu) przepisów art. 15 ust. 1 i ust. 6 u.p.t.u. w odniesieniu do jednostek budżetowych uznającej je za podatników VAT, to nadpłata (nadwyżka) VAT powstała w wyniku tego orzeczenia TSUE”);
- wyrok WSA w Łodzi z dnia 28 kwietnia 2021 r., I SA/Łd 131/21, LEX nr 3178140 („Nadpłata podatku powstała w wyniku dokonania przez jednostkę samorządu terytorialnego – z powołaniem się na wyrok TSUE z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 – korekty rozliczeń podatku za okresy rozliczeniowe upływające przed dniem podjęcia przez nią rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi, uwzględniająca rozliczenia wszystkich tych jednostek, stanowi nadpłatę w rozumieniu art. 74 pkt 1 O.p., powstałą w wyniku powyższego orzeczenia Trybunału”);
- wyrok WSA w Lublinie z dnia 11 stycznia 2017 r., I SA/Lu 724/16, LEX nr 2201970 („Zgodnie z treścią art. 73 § 1 pkt 1 o.p., w podatku od towarów i usług, poza przypadkiem określonym w art. 73 § 2 pkt 4 o.p., nadpłata powstaje z dniem zapłaty przez podatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej. Dzień zapłaty, do którego następuje odwołanie w tym przepisie, należy ustalić zgodnie z art. 60 o.p., który stanowi m.in. że za termin dokonania zapłaty podatku uważa się w obrocie bezgotówkowym – dzień obciążenia rachunku bankowego podatnika, rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub rachunku płatniczego podatnika w instytucji płatniczej lub instytucji pieniądza elektronicznego na podstawie polecenia przelewu lub zapłaty za pomocą innego niż polecenie przelewu instrumentu płatniczego. Przepis ten stosuje się również do wpłat dokonywanych przez płatnika lub inkasenta”);
- wyrok NSA z dnia 9 maja 2018 r., II FSK 1640/16, LEX nr 2496963 („1. Usunięcie z obrotu ostatecznej decyzji ustalającej twórczy stan niepewności, który wymaga od organu podatkowego zastosowania art. 74a o.p. i określenia wysokości nadpłaty powstałej w związku z uchYLENIEM ww. decyzji ostatecznej. 2. W związku z uchYLENIEM decyzji ustalającej zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów nadpłata powstaje z mocy samego prawa (nie jest potrzebny wniosek podatnika o stwierdzenie nadpłaty). Samo uchylene decyzji ustalającej lub jej zmiana nie rozstrzyga jeszcze o wysokości nadpłaty. Organ podatkowy nie może poprzestać jedynie na wydaniu nowej decyzji ustalającej lub umorzeniu postępowania. Zobligowany jest do określenia wysokości nadpłaty na podstawie art. 74a o.p.”);
- wyrok NSA z dnia 26 maja 2017 r., II FSK 380/17, LEX nr 2305073 („1. W decyzji uchylającej ostateczną decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.) organ powinien określić – stosując normę zawartą w art. 74a o.p. – wysokość nadpłaty. Decyzja ta jest jedynym miejscem, gdzie może być określona wysokość nadpłaty, ponieważ nie ma w zaistniałej sytuacji żadnego dokumentu (deklaracji, zeznania, wniosku podatnika, decyzji czy też postanowienia),

- z którego wynikałaby wysokość nadpłaty. 2. Zakresy przedmiotowe art. 77 § 1 pkt 4 o.p. oraz art. 78 § 5 tej ustawy są determinowane przez zakres przedmiotowy art. 74 o.p. W konsekwencji przepisy te znajdują zastosowanie wyłącznie w tych sprawach, w których zobowiązanie podatkowe powstało z mocy prawa na podstawie art. 21 § 1 pkt 1 o.p. Nie mają one zastosowania do przypadków, w których zobowiązanie podatkowe powstało na podstawie decyzji ustalającej organu podatkowego (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.). W sytuacji, gdy nie ma zastosowania art. 77 § 1 pkt 4 o.p., traktujący o terminie zwrotu nadpłaty w związku z orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego, a odwołujący się do art. 74 o.p., za dzień zwrotu nadpłaty uważa się dzień obciążenia rachunku bankowego organu podatkowego na podstawie polecenia przelewu, nadania przekażu pocztowego lub wypłacenia kwoty nadpłaty przez organ podatkowy lub postawienia nadpłaty do dyspozycji podatnika w kasie (art. 77b § 2 o.p.)”;
- wyrok NSA z dnia 3 sierpnia 2018 r., II FSK 2102/16, LEX nr 2547509 („W związku z uchylemieniem decyzji ustalającej zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych od dochodów niezajmujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów, powyższa nadpłata powstaje z mocy samego prawa (nie jest potrzebny wniosek podatnika o stwierdzenie nadpłaty). Samo uchylene decyzji ustalającej lub jej zmiana nie rozstrzyga jeszcze o wysokości nadpłaty. Organ podatkowy nie może poprzestać jedynie na wydaniu nowej decyzji ustalającej lub umorzeniu postępowania. Zobligowany jest do określenia wysokości nadpłaty na podstawie art. 74a o.p. Z przepisu tego wyraźnie wynika, że to na organie podatkowym ciąży obowiązek określenia wysokości nadpłaty. W decyzji uchylającej ostateczną decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.) organ powinien określić – stosując normę zawartą w art. 74a o.p. – wysokość nadpłaty. Decyzja ta jest jedynym miejscem, gdzie może być określona wysokość nadpłaty, ponieważ nie ma w zaistniałej sytuacji żadnego dokumentu (deklaracji, zeznania, wniosku podatnika, decyzji czy też postanowienia), z którego wynikałaby wysokość nadpłaty”);
  - wyrok WSA w Białymstoku z dnia 16 kwietnia 2014 r., I SA/Bk 101/14, LEX nr 1511996 („W sytuacji powstania nadpłaty, w podatku od nieruchomości względem osób fizycznych, kiedy to zobowiązanie podatkowe powstaje w wyniku doręczenia decyzji ustalającej, nadpłatę stwierdza organ podatkowy w drodze decyzji – art. 74 o.p.”);
  - wyrok NSA z dnia 9 grudnia 2011 r., II FSK 686/10, LEX nr 1151371 („W sytuacji, gdy nadpłata nie wynikała z zeznania rocznego (nie była zatem nadpłatą, o której mowa w art. 73 § 2 pkt 1 o.p.), a z decyzji, organ zobowiązany był określić wysokość istniejącej nadpłaty, powstałej w wyniku wydania przez niego decyzji, stosownie do art. 74a o.p. Przepis ten nie określa formy rozstrzygnięcia o wysokości nadpłaty, zgodnie z ogólną zasadą wynikającą z art. 207 § 1 o.p. winien to zatem uczynić w formie decyzji i to tej samej, z której wynika, że uiszczony przez skarżącego podatek okazał się podatkiem nienależnym w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 o.p. Orzeczenie o wysokości nadpłaty jest bowiem konsekwencją stwierdzenia nieprawidłowości deklaracji”);
  - wyrok WSA w Szczecinie z dnia 21 kwietnia 2011 r., I SA/Sz 98/11, LEX nr 1128486 („1. Wobec braku przepisów dotyczących formy określenia kwoty nadpłaty, należy przyjąć, że organ podatkowy, działając na podstawie art. 74a o.p., wysokość nadpłaty określa w decyzji. 2. Przepis art. 230 § 1 o.p., można zastosować jedynie wówczas, gdy decyzja organu I instancji ustala lub określa zobowiązanie podatkowe w kwocie niższej niż to wynika z przepisów prawa i w tym sensie narusza prawo”);
  - wyrok WSA w Kielcach z dnia 14 lipca 2022 r., I SA/Ke 256/22, LEX nr 3368053 („złożenie pisma (...) zawierającego informację o nadpłaconym podatku, wyjaśniającego przyczyny powstania nadpłaty (...) z jednoczesnym żądaniem jej zwrotu, powinno być kwalifikowane jako wniosek o stwierdzenie nadpłaty. Pismo, które oprócz uzasadnienia dla istnienia nadpłaty i zasadności złożenia korekty deklaracji zawiera dodatkowe elementy, szczególnie dotyczące zwrotu nadpłaty, nie może być interpretowane jako zwykłe uzasadnienie korekty deklaracji, a stanowi już w wystarczającym zakresie wniosek o zwrot nadpłaty”);
  - wyrok NSA z dnia 11 maja 2022 r., III FSK 4696/21, LEX nr 3354255 („Zgodnie z treścią art. 75 § 2 o.p. uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje wyłącznie podatnikom, płatnikom i inkasentom oraz osobom, które były współnikami spółki cywilnej w momencie rozwiązania spółki w zakresie zobowiązań spółki. Powyższy katalog ma charakter zamknięty. Żaden inny podmiot nie może skutecznie złożyć wniosku w tym zakresie”);
  - wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 lutego 2012 r., I SA/Po 784/20, LEX nr 3151482 („W każdym przypadku, gdy strona składa wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku wraz z korektą deklaracji, weryfikacji organu podatkowego podlega zarówno zasadność wniosku, jak i prawidłowość skorygowanej deklaracji. Wymaga zatem stwierdzenia, czy faktycznie istnieje stan noszący znamiona nadpłaty, a w przypadku jej istnienia prawidłowo określono jej wysokość we wniosku strony. Oznacza to, że organ podatkowy przed wydaniem decyzji odmawiającej stwierdzenia nadpłaty, gdy kwestionuje zasadność wniosku i prawidłowość korekty deklaracji, zobowiązany jest ustalić stan faktyczny sprawy w zakresie niezbędnym do rozstrzygnięcia”);
  - wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 stycznia 2021 r., I SA/Gl 1518/20, LEX nr 3120803 („Postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty nie należy utożsamiać z wnioskiem o przeprowadzenie kontroli podatkowej. W art. 64 ust. 1 p.p. chodzi o kontrolę prowadzoną w toku postępowania wszczętego na wniosek przedsiębiorcy we własnej sprawie, a nie o wniosek przedsiębiorcy o przeprowadzenie kontroli”);
  - wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 lutego 2022 r., I SA/Gl 1552/21, LEX nr 3322743 („Oprocentowanie nadpłaty jest specyficzną formą wynagrodzenia podatnika za szkodę spowodowaną – w tym wypadku – wadliwą decyzją podatkową, stanowiącą swoistą rekompensatę za dysponowanie przez państwo kwotą nienależnie lub w zawyżonej wysokości zapłaconego podatku”);
  - wyrok SN z dnia 9 stycznia 2008 r., II CSK 393/07, LEX nr 391841 („Nie ma żadnych jurydycznych podstaw do twierdzenia, że to oprocentowanie nie ma charakteru odszkodowawczego. Wręcz przeciwnie, jeśli się zważy, że oprocentowanie nadpłaty jest również rodzajem odszkodowania za niezgodne z prawem przetrzymywanie pieniędzy podatnika (lub innego podmiotu zobowiązanego)”);
  - wyrok WSA w Łodzi z dnia 20 lipca 2022 r., I SA/Łd 251/22, LEX nr 3372263 („Między tą przesłanką a działaniem lub zaniechaniem organu podatkowego występuje związek przyczynowo-skutkowy. Taki związek występuje w sytuacji, gdy przy-

- czyną uchylecia decyzji jest dokonanie przez organ błędnej wykładni lub zastosowania prawa. Innymi słowy, dla oceny zasadności oprocentowania nadpłaty miarodajna jest wyłącznie przesłanka zmiany lub uchylecia decyzji, a więc tryb i podstawa prawna decyzji, którą zmieniono bądź uchylono decyzję określającą czy ustalającą zobowiązanie w kwocie wyższej niż należna”);
- wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 maja 2022 r., I SA/GI 132/22, LEX nr 3353881 („Okolicznością zależną od organu jest błąd w wykładni prawa, nawet jeżeli jest on wynikiem przychylenia się do istniejącego w danym momencie nurtu orzeczniczego, czy też prezentowanego stanowiska organu”);
  - wyrok WSA w Poznaniu z dnia 2 lutego 2022 r., I SA/Po 840/21, LEX nr 3322841 („Rozstrzygnięcie w przedmiocie oprocentowania stwierdzonej nadpłaty stanowi co do zasady integralną część decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Żaden przepis o.p. nie statuuje postępowania odrębnego, przewidzianego tylko dla rozstrzygania w przedmiocie oprocentowania nadpłaty”);
  - wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 stycznia 2020 r., I SA/Wr 636/19, LEX nr 2799028 („Nadpłata najpierw musi powstać, następnie musi upłynąć termin jej zwrotu, po czym licząc od końca roku, w którym upłynął termin jej zwrotu, rozpoczyna bieg omawiany 5-letni termin, po upływie którego wygasa prawo do zwrotu nadpłaty”);
  - wyrok WSA w Szczecinie z dnia 12 września 2019 r., I SA/Sz 207/19, LEX nr 2730831 („Nadpłata najpierw musi powstać, następnie musi upłynąć termin jej zwrotu, po czym licząc od końca roku, w którym upłynął termin jej zwrotu, rozpoczyna bieg pięcioletni termin, po upływie którego wygasa prawo do zwrotu nadpłaty. Skutkiem upływu tego terminu jest wygaśnięcie prawa podatnika do domagania się zwrotu nadpłaty (zwrotu podatku), a także zaliczenia na poczet zaległości oraz bieżących i przyszłych zobowiązań podatkowych. Skutki wygaśnięcia prawa do zwrotu nadpłaty (zwrotu podatku) są takie same jak w przypadku przedawnienia zobowiązania podatkowego. Określony w art. 80 o.p. termin ma charakter materialnoprawny, a zatem nie może być ani przywracany ani odraczany”);
  - wyrok NSA z dnia 10 lutego 2022 r., I FSK 2550/21, LEX nr 3335626 („Każdorazowe złożenie wniosku (także przez jego ponowienie) skutkuje przerwaniem biegu terminu przedawnienia do zwrotu nadpłaty (art. 80 § 3 o.p.)”);
  - wyrok WSA w Kielcach z dnia 26 maja 2022 r., I SA/Ke 88/22, LEX nr 3360085 („Termin z art. 80 § 1 o.p. jest terminem materialnoprawnym i nie podlega odroczeniu, czy przedłużeniu”);
  - wyrok WSA w Kielcach z dnia 12 września 2019 r., I SA/Ke 254/19, LEX nr 2728878 („Ustawodawca, określając zasadę odpowiedniego stosowania przepisów wprowadza jednocześnie obowiązek ich stosowania z uwzględnieniem istoty i celu danego postępowania. Zatem «odpowiednie stosowanie» oznacza szeroki wachlarz możliwości, poczynając od stosowania wprost przepisów, których dotyczy odesłanie, poprzez stosowanie tych przepisów z pewnymi modyfikacjami usprawiedliwionymi odmiennością stanu «podciąganego» pod dyspozycję stosowanego przepisu, aż do całkowitego wykluczenia stosowania regulacji objętych odesłaniem. W każdej indywidualnej sprawie dotyczącej zwrotu podatku należy więc ocenić możliwość i ewentualny zakres ich stosowania”);
  - wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2011 r., I GSK 709/10, LEX nr 1130006 („Zwrot podatku (w podatkach od towarów i usług, od czynności cywilnoprawnych, podatku akcyzowym) traktowany jest analogicznie jak nadpłata ale wyłącznie we wskazanym w tym przepisie zakresie, a mianowicie w zakresie obejmującym: a) zaliczenie (art. 76 i art. 76a o.p., zaliczenie o którym mowa w art. 76 § 2 pkt 1 następuje z dniem złożenia deklaracji wykazującej zwrot podatku), b) zwrot (przekazania kwoty zwrotu podatku) podatnikowi (art. 77b o.p.), c) wygaśnięcia prawa do zwrotu i zaliczenia (na poczet przyszłych zobowiązań), d) wygaśnięcia prawa do złożenia wniosku o zwrot lub takie zaliczenie (art. 80 o.p.)”);
  - wyrok NSA z dnia 28 sierpnia 2019 r., I GSK 722/17, LEX nr 2723015 („Do zwrotu podatku nie miał zastosowania przepis art. 78 § 1 o.p. regulujący oprocentowanie zwrotu nadpłaty oraz warunki tego oprocentowania”).

**Literatura:** *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. S. Babiarcz, Warszawa 2019 r., LEX; *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2022, LEX.

## 11. Przedawnienie

### A. Istota przedawnienia w prawie podatkowym

Przedawnienie w prawie wiąże się z upływem czasu. Instytucja ta służy zachowaniu pewności obrotu prawnego. Przedawnienie na gruncie prawa podatkowego – co do istoty – jest wzorowane na koncepcji przedawnienia w prawie cywilnym. W prawie podatkowym przedawnienie (upływ czasu) może wywoływać dwa różne skutki. Pozwala to przyjąć, że są to dwie odmienne kategorie przedawnienia. Jest to:

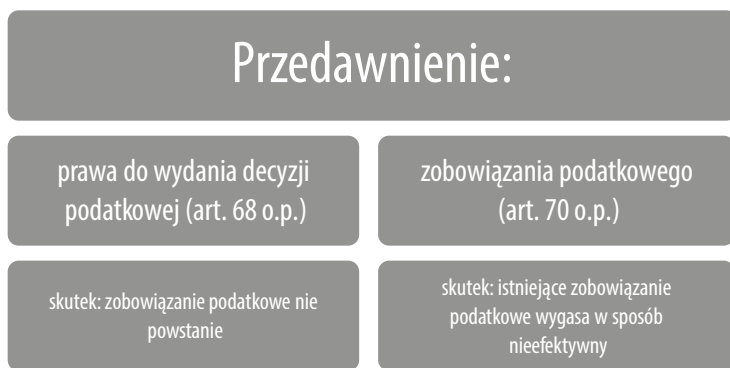
- 1) **przedawnienie prawa do wydania decyzji podatkowej** (art. 68 o.p.),
- 2) **przedawnienie zobowiązania podatkowego** (art. 70 o.p.).

W orzecznictwie podkreśla się **rozgraniczenie tych dwóch kategorii przedawnienia**, wskazując przedawnienie obowiązku podatkowego oraz przedawnienie zobowiązania podatkowego. Tak np. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie przyjmuje:

„Termin przedawnienia powstania zobowiązania podatkowego (przedawnienia obowiązku podatkowego), określony w art. 68 § 1 O.p., ma zastosowanie wyłącznie w przypadku określonym w art. 21 § 1 pkt 2 O.p. Zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 1 O.p., przedawnia się w terminie określonym w art. 70 § 1 O.p.” (wyrok WSA z dnia 30 stycznia 2020 r., I SA/Rz 766/19, LEX nr 2779449).

Istota **przedawnienia prawa do wydania decyzji podatkowej** polega na tym, że w związku z upływem czasu organ podatkowy jest pozbawiony uprawnienia do wydania decyzji podatkowej. W konsekwencji zobowiązanie podatkowe nie powstanie, pomimo że obowiązek podatkowy powstał. **Przedawnienie zobowiązania podatkowego** oznacza zaś, że w związku z upływem czasu wierzyciel podatkowy pozbawiony jest prawa do żądania realizacji zobowiązania podatkowego. W tym przypadku przedawnienie odnosi się więc do już istniejącego zobowiązania i powoduje jego wygaśnięcie (art. 59 o.p.). Jest to forma nieefektywnego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, tj. bez zaspokojenia wierzyciela.

### Rysunek 13



Źródło: opracowanie własne.

Wymienione kategorie przedawnienia zostały uregulowane w przepisach Ordynacji podatkowej odrębnie. Przedawnienie prawa do wydania decyzji podatkowej jest uregulowane w art. 68–69 o.p., zaś przedawnienie zobowiązania podatkowego w art. 70 o.p. Jest również grupa przepisów wspólnych, które mają zastosowanie zarówno w odniesieniu do przedawnienia zobowiązania podatkowego, jak i przedawnienia prawa do wydania decyzji podatkowej. Są to **przepisy art. 70e i 70a o.p., które dotyczą zawieszenia biegu terminu przedawnienia:**

- 1) prawa do wydania decyzji podatkowej oraz przedawnienie prawa do wydania decyzji ustalającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe (art. 68 § 1 i 3 o.p.)
- 2) zobowiązania podatkowego oraz zobowiązania podatkowego podatnika podatku dochodowego od osób prawnych powstałego w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek (art. 70 § 1 i 1a o.p.).

**Zawieszenie biegu terminu przedawnienia** oznacza, że w okresie zawieszenia termin przedawnienia nie biegnie. Gdy zawieszenie dobiega końca, termin przedawnienia biegnie dalej z uwzględnieniem czasu, który upłynął do chwili zawieszenia [J. Rudowski (w:) S. Babiarsz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019].

Zawieszenie biegu terminu przedawnienia – zasady wspólne dotyczące przedawnienia zgodnie z art. 68 § 1 i 3 o.p. oraz art. 70 § 1 i 1a o.p. • Poz. 3 dot. również przedawnienia z art. 68 § 3a o.p.			
1.	Art. 70a § 1 o.p.	Bieg terminu przedawnienia ulega zawieszeniu, jeżeli możliwość ustalenia lub określenia zobowiązania podatkowego wynika z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, a ustalenie lub określenie przez organ podatkowy wysokości tego zobowiązania uzależnione jest od <b>uzyskania odpowiednich informacji od organów innego państwa.</b>	Zawieszenie terminu przedawnienia następuje od dnia wystąpienia przez organ podatkowy z wnioskiem do organu innego państwa do dnia uzyskania przez organ podatkowy żądanej informacji – jednak nie dłużej niż przez okres 3 lat. Zawieszenie może następować wielokrotnie; w takich przypadkach okres łącznego zawieszenia terminu przedawnienia nie może przekroczyć 3 lat.
2.	Art. 70a § 1a o.p.	Bieg terminu przedawnienia ulega zawieszeniu w przypadku <b>wszczęcia procedury wzajemnego porozumiewania</b> na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, jeżeli ta umowa nie przewiduje możliwości wprowadzenia w życie zawartego porozumienia bez względu na terminy przedawnienia.	Zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje od dnia wszczęcia procedury wzajemnego porozumiewania, jednak trwa nie dłużej niż przez okres 3 lat.
3.	Art. 70e o.p.	Bieg terminu przedawnienia ulega zawieszeniu w <b>przypadku wszczęcia postępowania w sprawie wydania decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania.</b>	Zawieszenie terminu przedawnienia następuje z dniem złożenia wniosku o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania i trwa do dnia następującego po dniu wydania ostatecznej decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania lub innego aktu kończącego postępowanie w tej sprawie, a w przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego na tę decyzję lub akt – do dnia następującego po dniu doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności.

Źródło: opracowanie własne.

## B. Przedawnienie prawa do wydania decyzji podatkowej

Przedawnienie prawa do wydania decyzji podatkowej uregulowane jest w art. 68 o.p. Zgodnie z tym przepisem zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p., nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona **po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.**

Powyższy przepis dotyczy podatków, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p., tj. podatków powstających z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania. Przepis art. 68 o.p. odnosi się więc wyłącznie do postępowania wymiarowego ustalającego zobowiązanie podatkowe (wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 czerwca 2018 r., VI SA/Wa 821/17, LEX nr 2530027). Nie ma zaś zastosowania do sytuacji, gdy pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym istnieje spór (wyrok WSA w Poznaniu z dnia 26 października 2018 r., I SA/Po 619/18, LEX nr 2576757).

**WAŻNE!** Zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p., nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.

**PRZYKŁAD:** „Zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości dla osób fizycznych, na mocy art. 21 § 1 pkt 2 o.p. powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania. W takiej sytuacji bieg terminu przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego ustala się na podstawie art. 68 § 1 o.p., zgodnie z którym zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2, nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy” (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 maja 2023 r., I SA/Wr 501/22, LEX nr 3572772).

**WAŻNE!** Trzyletni okres przedawnienia, o którym mowa w art. 68 o.p., dotyczy wyłącznie zobowiązań powstających na mocy decyzji podatkowej zgodnie z art. 21 § 1 pkt 2 o.p.

**PRZYKŁAD:** Decyzja o zakresie odpowiedzialności spadkobierców ma charakter deklaratoryjny. Skoro decyzje podatkowe, o których mowa w art. 100 § 1–2a o.p., nie ustalają i nie kreują zobowiązań podatkowych czy zobowiązań spadkobierców, to nie można przyjmować, że przepis art. 68 § 1 o.p. ma zastosowanie do takiej decyzji. Należność, za którą odpowiada spadkobierca, pozostaje zobowiązaniem podatkowym podatnika, które przedawnia się na zasadach ogólnych (art. 70 § 1 o.p.) (wyrok NSA z dnia 9 lutego 2018 r., I FSK 684/16, LEX nr 2473613).

Na podstawie art. 68 § 2 o.p. trzyletni okres przedawnienia ulega **wydłużeniu do lat 5**, jeżeli:

- 1) podatnik nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego lub
- 2) w złożonej deklaracji nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego.

Wówczas zobowiązanie podatkowe nie powstaje, pod warunkiem że decyzja ustalająca wysokość tego zobowiązania **została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.**

**PRZYKŁAD:** Podatnik nie złożył informacji podatkowej z tytułu podatku od nieruchomości za rok 2018. Doręczona przed upływem 5-letniego terminu liczonego od końca roku kalendarzowego decyzja ustalająca skutkuje powstaniem zobowiązania do zapłacenia podatku wynikającego z zaskarżonej decyzji. Jest ona zgodna z prawem i wywołuje skutki prawne (wyrok WSA w Łodzi z dnia 8 czerwca 2022 r., I SA/Łd 126/22, LEX nr 3362985).

**PRZYKŁAD:** Jeżeli podatnik złożył we właściwym terminie wymagane informacje, wykazując w nich wszystkie należące do niego grunty i budynki, to wadliwe wykazanie części z nich jako zwolnione, niepodlegające opodatkowaniu lub podlegające innemu podatkowi (np. rolnemu zamiast od nieruchomości) nie uzasadnia wydłużenia okresu do wydania decyzji do 5 lat (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 lutego 2020 r., I SA/Wr 573/19, LEX nr 2973809).

Zgodnie z art. 68 § 5 o.p. **bieg terminu przedawnienia zawiesza się, jeżeli wydanie decyzji jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd.** Zawieszenie biegu terminu przedawnienia trwa do dnia, w którym decyzja innego organu stała się ostateczna lub orzeczenie sądu uprawomocniło się, **nie dłużej jednak niż przez 2 lata.**

Istota zawieszenia biegu terminu przedawnienia polega na tym, że zobowiązanie nie przestaje istnieć – trwa nadal, ale na skutek zawieszenia biegu terminu przedawnienia, przedawnia się z uwzględnieniem okresu zawieszenia, a więc później, niż wynikałoby to z terminów regulujących przedawnienie (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 kwietnia 2011 r., I SA/Gl 113/11, LEX nr 898750).

Zasady zawieszenia terminu przedawnienia wskazane w art. 68 § 5 oraz w przepisach art. 70a i 70e o.p. zawierają wyliczenie wyczerpujące przesłanek zawieszenia. Ponadto w orzecznictwie przyjmuje się, że zawie-

szenie na podstawie art. 68 § 5 o.p. następuje już po wszczęciu postępowania w sprawie zobowiązania podatkowego, przy formalnym jego zawieszeniu na podstawie art. 201 § 1 pkt 2 o.p. (wyrok SA w Rzeszowie z dnia 28 listopada 2019 r., III AUa 508/18, LEX nr 2753708).

**PRZYKŁAD:** Rozstrzygnięcie sprawy dotyczącej rozszczenia o zachowek jest zagadnieniem wstępnym w rozumieniu przepisu art. 201 § 1 pkt 2 o.p. w sprawie ustalenia podatku od spadków i darowizn (wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2018 r., II FSK 1004/16, LEX nr 2493735).

**WAŻNE!** Katalog przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia z art. 68 § 5 o.p., art. 70a i 70e o.p. jest zamknięty. Okoliczności inne niż wskazane w wymienionych przepisach nie stanowią przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

**PRZYKŁAD:** Złożenie wniosku o wznowienie postępowania nie jest zdarzeniem, o którym mowa w art. 68 § 5 o.p. (wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2013 r., II FSK 1597/11, LEX nr 1336885).

**PRZYKŁAD:** Nieuprawniony jest pogląd, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania w podatku od nieruchomości został zawieszony (i stan zawieszenia trwa nadal) w związku z ogłoszeniem na obszarze RP stanu epidemii (wyrok WSA w Opolu z dnia 10 czerwca 2021 r., I SA/Op 158/21, LEX nr 3193501).

W przepisach art. 68 § 3–4a o.p. oraz art. 69 o.p. uregulowane zostały **szczególne terminy przedawnienia i zasady ich określania**.

<b>Szczególne terminy przedawnienia prawa do wydania decyzji</b>	
<b>Dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług</b>	Nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.
<b>Dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalone na podstawie przepisów rozdziału 6a o.p.</b>	Nie powstaje, jeżeli decyzja określona w art. 58a § 1 o.p. została doręczona po upływie: 1) terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – w przypadku określenia wysokości zobowiązania podatkowego, straty podatkowej, wysokości nadpłaty lub zwrotu podatku, lub orzeczenia o odpowiedzialności płatnika za podatek niepobraný lub pobrany a niewpłacony, odpowiedzialności podatnika za podatek niepobraný przez płatnika, lub w zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy, albo w przypadku umorzenia postępowania w tej sprawie; 2) terminu określonego w § 1 i 2, do którego ustawa dopuszcza powstanie zobowiązania podatkowego – w przypadku ustalenia zobowiązania podatkowego albo w przypadku umorzenia postępowania w tej sprawie; 3) terminów wskazanych w art. 118 § 1 – w przypadku orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej albo w przypadku umorzenia postępowania w tej sprawie; 4) 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego – w przypadku rozpatrzenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrotu podatku lub umorzenia postępowania w tych sprawach.
<b>Zobowiązanie podatkowe z tytułu opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych</b>	Nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy w tym zakresie.

Szczególne terminy przedawnienia prawa do wydania decyzji	
W razie niedopełnienia przez podatnika warunków uprawniających do skorzystania z uzyskanej ulgi podatkowej	<p>Prawo do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe powstaje w dniu, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące utratę prawa do ulgi. Termin do wydania tej decyzji wynosi 3 lata od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące utratę prawa do ulgi podatkowej, a jeżeli podatnik nie zgłosił organowi podatkowemu utraty prawa do ulgi co najmniej na 2 miesiące przed upływem tego terminu – termin do wydania decyzji wynosi 5 lat.</p> <p>Ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego następuje na podstawie stanu prawnego obowiązującego w dniu powstania obowiązku podatkowego oraz istniejącego w tym dniu stanu faktycznego.</p> <p>Jeżeli, zgodnie z odrębnymi przepisami, zobowiązanie podatkowe ustalone jest na rok kalendarzowy lub na inny okres, decyzja wydawana jest na podstawie stanu prawnego obowiązującego w dniu nabycia prawa do ulgi.</p>

Źródło: opracowanie własne.

## C. Przedawnienie zobowiązania podatkowego

- 104** Zobowiązanie podatkowe **przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku** (art. 70 § 1 o.p.). W konsekwencji upływu tego terminu „zobowiązanie podatkowe, chociaż niezapłacone, wygasa łącznie z odsetkami za zwłokę. Po upływie okresu przedawnienia z mocy prawa, bez konieczności wydawania żadnych decyzji, przestaje istnieć stosunek zobowiązaniowy pomiędzy podatnikiem i wierzycielem podatkowym. Wierzyciel, chociaż niezaspokojony, nie ma już podstaw do egzekwowania zobowiązania podatkowego. Dobrowolne spełnienie tego zobowiązania przez podatnika prowadzi do powstania nadpłaty, która podlega zwrotowi” (wyrok NSA z dnia 7 czerwca 2022 r., III FSK 5032/21, LEX nr 3362991).

**WAŻNE!** Zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

**WAŻNE!** Po upływie terminu przedawnienia wierzyciel nie ma podstaw do egzekwowania zobowiązania podatkowego. Dobrowolne spełnienie przedawnionego zobowiązania powoduje powstanie nadpłaty podatku.

Zgodnie z art. 70 § 8 o.p. **nie ulegają przedawnieniu** zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu. Ze względu na to, że taki sam przepis obowiązujący na podstawie prawnej poprzedzającej obecnie obowiązujący art. 70 § 8 o.p. został uznany za niezgodny z Konstytucją (wyrok TK z dnia 8 października 2013 r., SK 40/12, OTK-A 2013, nr 7, poz. 97), również art. 70 § 8 o.p. rodzi podobne wątpliwości. Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, że art. 70 § 8 o.p. pozbawiony jest waloru konstytucyjności (wyrok NSA z dnia 28 kwietnia 2022 r., III FSK 280/22, LEX nr 3349150). Tak również przyjmują wojewódzkie sądy administracyjne, np. WSA w Gliwicach przyjął, że stwierdzona przez TK cecha niekonstytucyjności odnosi się także do art. 70 § 8 o.p. (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 kwietnia 2022 r., I SA/Gl 1636/21, LEX nr 3337506) i że:

„Art. 70 § 8 O.p. należy ocenić jako niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP. W konsekwencji, ustanowienie hipoteki na nieruchomości nie wyklucza przedawnienia zobowiązania zabezpieczonego hipoteką, z tym, że termin



przedawnienia biegnie na zasadach ogólnych” (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 2 czerwca 2022 r., I SA/GI 1401/21, LEX nr 3356409, podobnie wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 24 marca 2022 r., I SA/Go 433/21, LEX nr 3328817, wyrok WSA w Lublinie z dnia 25 lutego 2022 r., I SA/Lu 633/21, LEX nr 3318224, wyrok WSA w Opolu z dnia 21 stycznia 2022 r., I SA/Op 482/21, LEX nr 3303783, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 grudnia 2021 r., I SA/Po 824/21, LEX nr 3286306).

Na podstawie art. 70d o.p. **upływ terminu przedawnienia pozostaje bez wpływu na wprowadzenie w życie rozstrzygnięcia zapadłego w ramach procedury rozstrzygnięcia sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w przypadkach, o których mowa w:**

- 1) dziale II rozdziale 2 ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych lub
- 2) umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowie międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, jeżeli umowa ta przewiduje możliwość wprowadzenia w życie rozstrzygnięcia bez względu na upływ terminu przedawnienia.

W świetle art. 71 o.p. przepisy art. 70, 70a, 70c i 70e **stosuje się odpowiednio do:**

- 1) należności płatników lub inkasentów;
- 2) zaległości, o których mowa w art. 52 i 52a o.p., z tym że bieg terminu przedawnienia liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym organ podatkowy dokonał zwrotu lub zaliczenia nienależnej kwoty lub płatnik pobrał nienależne wynagrodzenie.

Odrębnie uregulowana została kwestia przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika podatku dochodowego od osób prawnych powstałego w **okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, o którym mowa w rozdziale 6b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.**

Zobowiązanie podatkowe podatnika podatku dochodowego od osób prawnych powstałe w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca:		
roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności tego ryczałtu od dochodu z tytułu:	roku kalendarzowego, w którym:	roku kalendarzowego:
– <b>ukrytych zysków,</b>	– <b>zysk został wypłacony</b> na rzecz udziałowców, akcjonariuszy lub wspólników albo	– w którym <b>upłynął termin płatności tego ryczałtu od rozdysponowanego</b> dochodu z tytułu zysku netto albo
– od dochodu z tytułu <b>wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą,</b>	– zysk został uchwałą o podziale wyniku finansowego netto <b>przeznaczony do wypłaty</b> udziałowcom, akcjonariuszom lub wspólnikom	– następującego po roku podatkowym, w którym podatnik zakończył opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek – w przypadku gdy ten ryczałt od dochodu z tytułu zysku netto został zapłacony jednorazowo w sposób, o którym mowa w art. 28t ust. 2 u.p.d.o.p., albo
– od dochodu z tytułu <b>zmiany wartości składników majątku,</b> lub	– w przypadku gdy zysk w całości albo w części został wypłacony w formie zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy, albo	– następującego po roku podatkowym, w którym upłynął termin płatności tego ryczałtu – w przypadku, o którym mowa w art. 28t ust. 3 u.p.d.o.p.
– od dochodu z tytułu <b>niewajawnionych operacji gospodarczych</b>	– zysk <b>został przeznaczony na pokrycie straty z lat ubiegłych</b>	

Źródło: opracowanie własne.

Przepisy Ordynacji podatkowej przewidują również dwie instytucje, które mają wpływ na bieg przedawnienia. Jest to: instytucja **zawieszenia (art. 70 § 2, 6, 7 o.p.) i przerwania (art. 70 § 3, 4 o.p.) biegu przedawnienia (art. 70 § 2–7 o.p.)**. Zawieszenie i przerwanie biegu terminu przedawnienia wywołuje odmienne skutki. Podobnie jak w przypadku zawieszenia biegu terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji podatkowej, zawieszenie skutkuje tym, że po zakończeniu okresu zawieszenia termin przedawnienia kontynuuje swój bieg. Tak np. podkreśla NSA, że zawieszenie „jest jedną z instytucji wpływających na bieg przedawnienia. Czas trwania okoliczności wskazanych w tym przepisie nie wlicza się do okresu przedawnienia. W efekcie ich wystąpienia, w konkretnym przypadku wystąpi ono później, niżby to wynikało z przepisów ogólnych. Jeżeli bieg terminu przedawnienia już się rozpoczął, wówczas do terminu przedawnienia nie wlicza się czasu upływającego w trakcie istnienia jednej z przyczyn zawieszenia” (wyrok NSA z dnia 30 kwietnia 2010 r., I FSK 715/09, LEX nr 594180). Inaczej jest w przypadku przerwania biegu terminu przedawnienia. Wówczas, gdy zaistnieje przesłanka przerywająca bieg terminu przedawnienia, termin ten biegnie na nowo od dnia wskaza-

nego w przepisach Ordynacji podatkowej. Po przerwie rozpoczyna się więc ponownie bieg pięcioletni terminu przedawnienia. Nie ma przy tym znaczenia, jaki okres przedawnienia upłynął przed jego przerwaniem [L. Etel (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2022, LEX].

**WAŻNE!** Po zakończeniu okresu zawieszenia termin przedawnienia kontynuuje swój bieg. Zawieszenie powoduje więc wydłużenie pięcioletniego okresu przedawnienia o okres zawieszenia.

**WAŻNE!** Przerwany bieg terminu przedawnienia po przerwie biegnie na nowo – tj. rozpoczyna bieg pięcioletni okres przedawnienia.

## 105 Na podstawie art. 70 § 3–4 o.p. **bieg terminu przedawnienia przerywa:**

1) ogłoszenie upadłości, po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o zakończeniu lub umorzeniu postępowania upadłościowego. Jeżeli ogłoszenie upadłości nastąpiło przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia, bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o zakończeniu lub umorzeniu postępowania upadłościowego;

2) zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony, po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny.

Wymienione przesłanki przerywania biegu terminu przedawnienia są jedynymi. Przepisy Ordynacji podatkowej nie przewidują innych przesłanek przerywania tego biegu (tak również np. WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 23 września 2021 r., I SA/Po 345/21). W orzecznictwie (tak np. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 września 2021 r., I SA/Gl 650/21, LEX nr 3247817) podkreśla się również, że przesłanki te są wystarczająco precyzyjne i jednoznaczne: ogłoszenie upadłości oraz zastosowanie środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Jedyny warunek dotyczy przesłanki zastosowania środka egzekucyjnego. Sądy administracyjne przyjmują, że „warunkami koniecznymi, a jednocześnie wystarczającymi do przerywania biegu terminu przedawnienia na tej podstawie są: zastosowanie środka egzekucyjnego i zawiadomienie o tym fakcie podatnika, przy czym obie te czynności powinny nastąpić przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania” (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 września 2021 r., I SA/Gl 650/21, LEX nr 3247817). Naczelny Sąd Administracyjny przyjmuje ponadto, że:

„Zawiadomienie zobowiązanego o zastosowaniu środka egzekucyjnego, aczkolwiek niezbędne dla wypełnienia wymogów art. 70 § 4 O.p., nie musi nastąpić przed tym zastosowaniem. Skoro zawiadomienie o zajęciu wierzytelności z rachunku zobowiązanego doręczono bankowi prowadzącemu jego rachunek 2 marca 2016 r., to w tym właśnie dniu doszło do przerywania biegu przedawnienia. Nie jest przy tym istotne, kiedy doręczono zobowiązanemu zawiadomienie o zajęciu wierzytelności z rachunku bankowego” (wyrok NSA z dnia 30 lipca 2021 r., III FSK 3839/21, LEX nr 3213696).

Przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego reguluje art. 70 § 2 i 6 o.p.

Bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu (art. 70 § 2 o.p.):	Bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem (art. 70 § 6 o.p.):
1) od dnia wydania decyzji, o których mowa w art. 67a § 1 pkt 1 lub 2 o.p., do dnia terminu płatności odroczonego podatku lub zaległości podatkowej, ostatniej raty podatku lub ostatniej raty zaległości podatkowej; 2) od dnia wejścia w życie rozporządzenia w sprawie przedłużenia terminu płatności podatku, wydanego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, do dnia upływu przedłużonego terminu.	1) wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania; 2) wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania; 3) wniesienia żądania ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa; 4) doręczenia postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d § 2, lub doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji; 5) doręczenia zawiadomienia o przystąpieniu do zabezpieczenia w przypadkach określonych w art. 32a § 3 i art. 35 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r. poz. 479 z późn. zm.); 6) wystąpienia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, na wniosek strony, o którym mowa w art. 119h § 2, o opinię Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, zwanej dalej „Radą”, co do zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści.

Źródło: opracowanie własne.

Przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia stanowią katalog zamknięty. Stanowią one również wyjątek od ogólnej zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych. W związku z powyższym powinny być interpretowane w sposób ścisły, w zgodzie z funkcją instytucji przedawnienia (tak np. wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 maja 2022 r., III SA/Wa 2088/21, LEX nr 3371338).

Bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu (art. 70 § 7 o.p.):

- 1) prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe;
- 2) doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności;
- 3) uprawnoczenia się orzeczenia sądu powszechnego w sprawie ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa;
- 4) wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu;
- 5) zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji;
- 6) doręczenia stronie opinii Rady wydanej po wystąpieniu przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, na wniosek strony, o którym mowa w art. 119h § 2, co do zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści, lub po dniu upływu terminu na wydanie tej opinii.

Na podstawie art. 70c o.p. organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 i 1a o.p., oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.

#### Orzecznictwo:

- wyrok WSA z dnia 30 stycznia 2020 r., I SA/Rz 766/19, LEX nr 2779449 („Termin przedawnienia powstania zobowiązania podatkowego (przedawnienia obowiązku podatkowego), określony w art. 68 § 1 O.p., ma zastosowanie wyłącznie w przypadku określonym w art. 21 § 1 pkt 2 O.p. Zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 1 O.p., przedawnia się w terminie określonym w art. 70 § 1 O.p.”);
- wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 czerwca 2018 r., VI SA/Wa 821/17, LEX nr 2530027 („Przepis art. 68 o.p. odnosi się wyłącznie do postępowania wymiarowego ustalającego zobowiązanie podatkowe”);

- wyrok WSA w Poznaniu z dnia 26 października 2018 r., I SA/Po 619/18, LEX nr 2576757 („Ogólny trzyletni termin na wydanie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, przewidziany w art. 68 § 1 O.p., dotyczy wyłącznie sytuacji, gdy pomiędzy podatnikiem i organem podatkowym nie ma sporu między innymi co do okoliczności objętych informacją o nieruchomościach i obiektach budowlanych”);
- wyrok WSA w Białymstoku z dnia 13 lipca 2022 r., I SA/Bk 171/22, LEX nr 3372151 (Postanowienie, w którym sąd stwierdził nabycie spadku, uprawomocniło się w lipcu 2015 r. Nabycie nie zostało wcześniej zgłoszone do opodatkowania, zatem z tą datą należy wiązać moment powstania obowiązku podatkowego. Od końca 2015 r. należy więc liczyć okres, w którym organ mógł wydać i doręczyć decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego. Organ miał trzy lata, licząc od końca 2015 r., na wydanie i doręczenie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Okres ten upłynął z końcem 2018 r.);
- wyrok NSA z dnia 9 lutego 2018 r., I FSK 684/16, LEX nr 2473613 („1. Decyzja o zakresie odpowiedzialności spadkobierców ma charakter deklaratoryjny. 2. Skoro decyzje podatkowe, o których mowa w art. 100 § 1–2a o.p., nie ustalają i nie kreują zobowiązań podatkowych czy zobowiązań spadkobierców, to nie można przyjmować, że przepis art. 68 § 1 o.p. ma zastosowanie do takiej decyzji. Należność, za którą odpowiada spadkobierca, pozostaje zobowiązaniem podatkowym podatnika, które przedawnia się na zasadach ogólnych (art. 70 § 1 o.p.)”);
- wyrok WSA w Łodzi z dnia 8 czerwca 2022 r., I SA/Ld 126/22, LEX nr 3362985 („Stosownie do art. 21 o.p. zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania. Wskazać przy tym należy, iż zgodnie z art. 68 § 2 o.p. jeżeli podatnik nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego zobowiązanie podatkowe nie powstaje, pod warunkiem że decyzja ustalająca wysokość tego zobowiązania została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Jeśli zatem skarżący nie złożył informacji podatkowej za rok 2018, to, jak słusznie wskazał organ odwoławczy, doręczona przed upływem 5-letniego terminu liczonego od końca roku kalendarzowego decyzja ustalająca skutkuje powstaniem zobowiązania do zapłacenia podatku wynikającego z zaskarżonej decyzji. Jest ona zgodna z prawem i wywołuje skutki prawne”);
- wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 lutego 2020 r., I SA/Wr 573/19, LEX nr 2973809 („Jeżeli podatnik złożył we właściwym terminie wymagane informacje, wykazując w nich wszystkie należące do niego grunty i budynki, to wadliwe wykazanie części z nich jako zwolnione, niepodlegające opodatkowaniu lub podlegające innemu podatkowi (np. rolnemu zamiast od nieruchomości) nie uzasadnia wydłużenia okresu do wydania decyzji do 5 lat”);
- wyrok WSA w Opolu z dnia 10 czerwca 2021 r., I SA/Op 158/21, LEX nr 3193501 („Nieuprawniony jest pogląd, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania w podatku od nieruchomości został zawieszony (i stan zawieszenia twa nadal) w związku z ogłoszeniem na obszarze RP stanu epidemii”);
- wyrok SA w Rzeszowie z dnia 28 listopada 2019 r., III AUa 508/18, LEX nr 2753708 („Przepis art. 68 § 5 o.p. ma wyłącznie zastosowanie, gdy wydanie decyzji podatkowej uzależnione jest od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd w porządku w krajowym, co więcej zawieszenie takie następuje już po wszczęciu postępowania w sprawie zobowiązania podatkowego nadto przy formalnym jego zawieszeniu na podstawie art. 201 § 1 pkt 2 wyżej powołanej ustawy. Co znamienne ustawodawca, dostrzegając konieczność wprowadzenia możliwości zawieszenia biegu terminu przedawnienia należności podatkowych w sytuacji konieczności uzyskania uprzednich odpowiednich informacji od organów innego państwa – jeżeli możliwość ustalenia lub określenia zobowiązania podatkowego wynika z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczypospolita Polska – ustawodawca przewidział w przepisach Ordynacji podatkowej odpowiednie w tym względzie uregulowanie, wprowadzając już z dniem 1 stycznia 2003 r. regulujący tę kwestię art. 70a (art. 1 pkt 59 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw Dz. U. Nr 169, poz. 1387), nie dostrzegając – najwidoczniej przez przeoczenie takiej konieczności w odniesieniu do należności składkowych po dniu wejścia Polski do Unii Europejskiej związanej ze stosowaniem przepisów dotyczących koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego, a trzeba wyraźnie podkreślić, że nie można w tym względzie czynić jakiegokolwiek analogii, zważywszy na brzmieniu art. 31 u.s.u.s., który w zakresie omawianego zagadnienia przedawnienia należności składkowych w żadnej mierze nie odsyła do przepisów ustawy Ordynacja podatkowa”);
- wyrok NSA z dnia 22 marca 2016 r., II FSK 91/14, LEX nr 2014555 („Dla przerwania albo zawieszenia biegu terminu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, którego stroną są oboje małżonkowie, wystarczające jest wystąpienie przesłanek określonych w ustawie z 1997 r. – Ordynacja podatkowa w stosunku do jednego z nich”);
- wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2013 r., II FSK 1597/11, LEX nr 1336885 („Złożenie wniosku o wznowienie postępowania nie jest zdarzeniem, o którym mowa w art. 68 § 5 o.p.”);
- wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 kwietnia 2011 r., I SA/Gl 113/11, LEX nr 898750 („Zawieszenie biegu terminu przedawnienia nie oznacza, iż w tym czasie dane zobowiązanie nie istnieje. Zobowiązanie to trwa nadal, zaś skutkiem zawieszenia biegu terminu przedawnienia jest to, że zobowiązanie, którego bieg terminu przedawnienia został zawieszony, przedawnia się z uwzględnieniem okresu zawieszenia, a więc później niż wynikałoby to z terminów regulujących przedawnienie”);
- wyrok NSA z dnia 7 czerwca 2022 r., III FSK 5032/21, LEX nr 3362991 („Przedawnienie zobowiązań podatkowych oznacza, że po upływie określonego czasu zobowiązanie podatkowe, chociaż niezapłacone, wygasa łącznie z odsetkami za zwłokę. Po upływie okresu przedawnienia z mocy prawa, bez konieczności wydawania żadnych decyzji, przestaje istnieć stosunek zobowiązaniowy pomiędzy podatnikiem i wierzycielem podatkowym. Wierzyciel, chociaż niezaspokojony, nie ma już podstaw do egzekwowania zobowiązania podatkowego. Dobrowolne spełnienie tego zobowiązania przez podatnika prowadzi do powstania nadpłaty, która podlega zwrotowi”);
- wyrok TK z dnia 8 października 2013 r., SK 40/12, OTK-A 2013, nr 7, poz. 97 (Art. 70 § 6 o.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji”);

- wyrok NSA z dnia 28 kwietnia 2022 r., III FSK 280/22, LEX 3349150 („Art. 70 § 8 O.p. pozbawiony jest waloru konstytucyjności”);
- wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 kwietnia 2022 r., I SA/GI 1636/21, LEX nr 3337506 („Stwierdzona przez Trybunał Konstytucyjny cecha niekonstytucyjności odnosi się także do art. 70 § 8 O.p.”);
- wyrok WSA w Gliwicach z dnia 2 czerwca 2022 r., I SA/GI 1401/21, LEX nr 3356409 („Art. 70 § 8 O.p. należy ocenić jako niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP. W konsekwencji, ustanowienie hipoteki na nieruchomości nie wyklucza przedawnienia zobowiązania zabezpieczonego hipoteką, z tym, że termin przedawnienia biegnie na zasadach ogólnych”);
- wyrok NSA z dnia 30 kwietnia 2010 r., I FSK 715/09, LEX nr 594180 („Zawieszenie przedawnienia określone w § 2 art. 70 Ordynacji podatkowej jest jedną z instytucji wpływających na bieg przedawnienia. Czas trwania okoliczności wskazanych w tym przepisie nie wlicza się do okresu przedawnienia. W efekcie ich wystąpienia, w konkretnym przypadku wystąpi ono później, niżby to wynikało z przepisów ogólnych. Jeżeli bieg terminu przedawnienia już się rozpoczął, wówczas do terminu przedawnienia nie wlicza się czasu upływającego w trakcie istnienia jednej z przyczyn zawieszenia”);
- wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 września 2021 r., I SA/Po 345/21, LEX nr 3247796 („Przepis art. 70 § 4 o.p. przewiduje wyłącznie dwie przesłanki przerwania biegu terminu przedawnienia tj. zastosowanie środka egzekucyjnego i zawiadomienie o tym podatnika. Zastosowanie środka egzekucyjnego wiąże się zawsze z obowiązkiem zawiadomienia o tym zobowiązaniego. Jest to warunek ważności i skuteczności czynności egzekucyjnych”);
- wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 września 2021 r., I SA/GI 650/21, LEX nr 3247817 („Regulacja zawarta w art. 70 § 4 o.p. jednoznacznie wskazuje, że warunkami koniecznymi, a jednocześnie wystarczającymi do przerwania biegu terminu przedawnienia na tej podstawie są: zastosowanie środka egzekucyjnego i zawiadomienie o tym fakcie podatnika, przy czym obie te czynności powinny nastąpić przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania”);
- wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 maja 2022 r., III SA/Wa 2088/21, LEX nr 3371338 („Przypadek określony w art. 70 § 6 pkt 1 ustawy stanowi wyjątek od ogólnej zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych, w związku z czym przepis ten powinien być rozumiany w sposób ścisły, przede wszystkim zaś w zgodzie z funkcją instytucji przedawnienia”);
- uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r., I FPS 1/21, ONSAiWSA 2021, nr 5, poz. 69 („W świetle art. 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych pu.s.a. oraz art. 1–3 i art. 134 § 1 p.p.s.a. ocena przesłanek zastosowania przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c o.p. mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji”);
- wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 lipca 2022 r., I SA/GI 1090/21, LEX nr 3369371 („Niezbadaanie i niewyjaśnienie w decyzji kwestii instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego, w szczególności poprzez wykazanie, że już w momencie wydania postanowienia o wszczęciu tego postępowania cele tego postępowania mogły być zrealizowane, a także wykazanie realnej aktywności organów postępowania przygotowawczego po wszczęciu takiego postępowania – narusza zawartą w art. 121 § 1 o.p. zasadę ogólną prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organu podatkowego, jak i art. 210 § 4 o.p. w zakresie należytego uzasadnienia decyzji”);
- wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 czerwca 2022 r., I SA/Po 42/22, LEX nr 3370891 („Art. 70 § 6 pkt 1 o.p. interpretowany zgodnie z zasadami wykładni literalnej stanowi, iż zdarzeniem prawnym powodującym zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe związane z niewykonaniem tego zobowiązania. Nie jest natomiast takim zdarzeniem przedstawienie zarzutów określonej osobie i związane z tym przejście postępowania przygotowawczego z fazy *in rem* w fazę *in personam*”).

**Literatura:** *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2022, LEX; S. Babiarsz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.

## 12. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe

Instytucja dodatkowego zobowiązania podatkowego jest uregulowana w rozdziale 6 działu III o.p. Przepisy te zostały dodane do Ordynacji podatkowej na podstawie art. 3 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193). Przedmiotowe przepisy weszły w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe pozostaje w związku z innymi instytucjami ogólnego i szczegółowego prawa podatkowego, które mają na celu zapobiegać unikaniu opodatkowania.

Ustawodawca wyjaśnił na etapie prac legislacyjnych, że:

„Jednym z założeń projektu jest wprowadzenie **dodatkowego zobowiązania podatkowego związanego z unikaniem opodatkowania, zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści lub przepisów**

**o cenach transferowych.** Organ podatkowy wydając decyzję z zastosowaniem tych przepisów ustalał będzie dodatkowe zobowiązanie podatkowe **odpowiadające ułamkowi stwierdzonej w postępowaniu korzyści podatkowej.** Zasadniczym powodem wprowadzenia tych uregulowań jest niewystarczający efekt prewencyjny, jaki aktualnie wywierany jest przez przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Pomimo przyjęcia przez projektodawcę założenia, że najistotniejszą funkcją klauzuli powinna być prewencja, to w ocenie projektodawcy trudno uznać, że konsekwencje zastosowania przedmiotowej klauzuli zniechęcają obecnie podatników do unikania opodatkowania” (uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2860 Sejmu RP VIII kadencji).

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest klasyfikowane jako **instytucja sankcyjna** [tak np. G. Liszewski (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2022, LEX].

Na podstawie art. 58a o.p. możliwość nałożenia dodatkowego zobowiązania podatkowego **powiązana jest z wydaniem innej decyzji na podstawie prawnej** wskazanej w tym przepisie. Wydając jedną z decyzji wskazanych w art. 58a o.p. – jednocześnie – organ podatkowy ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe. **Zobowiązanie to wynika zatem z konstytucyjnej decyzji organu podatkowego.**

Organ podatkowy ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe jednocześnie z decyzją wydaną z zastosowaniem:	
art. 119a § 1 lub 7 o.p.,	Decyzja z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.
środków ograniczających umowne korzyści,	Dotyczące ograniczenia umownych korzyści w związku z nadużyciem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.
art. 24 ust. 19 i 20 u.p.d.o.f., a także art. 12 ust. 13 i 14 oraz art. 22c u.p.d.o.p.,	Dotyczące tzw. małych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania.
przepisów rozdziału 4b oddziału 2 u.p.d.o.f. lub rozdziału 1a oddziału 2 u.p.d.o.p.,	Dotyczące stosowania nierynkowych mechanizmów związanych z cenami transferowymi.
art. 30 § 1, gdy oświadczenie, o którym mowa w art. 41 ust. 15 lub 21 u.p.d.o.f., lub oświadczenie, o którym mowa w art. 26 ust. 7a lub 7g u.p.d.o.p., nie było zgodne z prawdą, płatnik nie dokonał wymaganej weryfikacji lub podjęta przez płatnika weryfikacja nie była adekwatna do charakteru i skali działalności płatnika.	Dotyczące odpowiedzialności płatnika i inkasenta w związku z oświadczeniami składanymi na podstawie wymienionych przepisów.

Źródło: opracowanie własne.

**WAŻNE!** Wymieniony katalog decyzji i spraw ma charakter zamknięty. Przepisów o dodatkowym zobowiązaniu nie stosuje się do ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego w sprawach innych niż wymienione w art. 58a § 1 o.p. (art. 58a § 2 o.p.).

Przepisy Ordynacji podatkowej przewidują **możliwość odstąpienia od ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego.** Ustawodawca uzasadnił tę koncepcję na etapie procedowania przedmiotowych przepisów potrzebą ograniczenia ryzyka zastosowania instytucji dodatkowego zobowiązania podatkowego „względem podmiotów, które nie prowadzą działalności gospodarczej lub z uwagi na jej niewielki rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej, nie jest racjonalne oczekiwać, że podmioty taki będzie działał w dobrej wierze (tzn. gdy na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów okaże się, że w momencie dokonywania czynności podatnik pozostawał, w błędnym, ale usprawiedliwionym przekonaniu o zgodności uzyskanej korzyści podatkowej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej lub jej przepisu), uznano, że nie jest racjonalnym by stosować wobec niego dodatkową dolegliwość w postaci instytucji dodatkowego zobowiązania podatkowego” (uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2860 Sejmu RP VIII kadencji).

Zgodnie z art. 58 § 3 o.p. w przypadku decyzji podatkowych wydawanych z zastosowaniem:

- 1) art. 119a § 1 lub 7 o.p.,
- 2) środków ograniczających umowne korzyści,
- 3) art. 24 ust. 19 i 20 u.p.d.o.f., a także art. 12 ust. 13 i 14 oraz art. 22c u.p.d.o.p.

**organ podatkowy może odstąpić od ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że w momencie dokonywania czynności, których dotyczy decyzja, podatnik pozostawał w błędnym, ale usprawiedliwionym przekonaniu o zgodności uzyskanej przez niego w danych okolicznościach korzyści podatkowej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej lub jej przepisu (dobra wiara).**

**Na ocenę okoliczności, że podatnik działał w dobrej wierze, może wskazywać w szczególności (art. 58 § 4 i 5 o.p.):**

- 1) **nieprowadzenie przez niego działalności gospodarczej** lub prowadzenie jej w niewielkiej skali, wskutek czego nie można było rozsądnie oczekiwać, że w odniesieniu do czynności, których dotyczy decyzja, będzie on korzystał z profesjonalnych porad dotyczących ich skutków podatkowych;
- 2) **wywiązywanie się z obowiązków wynikających z umowy o współdziałanie**, jeżeli zdarzenie lub czynność skutkujące zastosowaniem przepisów o dodatkowym zobowiązaniu podatkowym wystąpiły w okresie trwania tej umowy. W orzecznictwie sądowym przyjmuje się, że przedmiotowy przepis **określa moment, w odniesieniu do którego jest badana dobra wiara podatnika**. Z przepisu tego wynika wprost, że istnienie dobrej wiary jest badane w odniesieniu do momentu dokonywania czynności, których dotyczy decyzja. Ustawodawca posłużył się imiesłowem od czasownika dokonanego „uzyskana”, a więc ocena dobrej wiary podatnika jest dokonywana po uzyskaniu przez niego korzyści podatkowej. Nie ma zaś podstaw do dokonywania takiej oceny, jeżeli podatnik nie uzyskał korzyści podatkowej. Nie ma przy tym znaczenia, czy korzyść podatkowa w ogóle nie mogła być uzyskana, czy też nie nastąpił jeszcze moment, w którym korzyść miała zostać uzyskana (tak wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 października 2021 r., III SA/Wa 795/21, LEX nr 3289451).

**Wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego** uregulowana jest w art. 58b o.p. Ustawa przewiduje również możliwość **podwojenia, a nawet potrojenia** dodatkowego zobowiązania podatkowego (art. 58c o.p.) oraz **obniżenie dodatkowego zobowiązania podatkowego**. Podwojenie i potrojenie stawki dodatkowego zobowiązania podatkowego służy sankcjonowaniu podatników podejmujących działania o znamionach agresywnej optymalizacji podatkowej i zachowań najbardziej ryzykownych z punktu widzenia strat w dochodach publicznych (uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2860 Sejmu RP VIII kadencji).

108

Zasady ustalania wysokości dodatkowego zobowiązania podatkowego	
W przypadku wydania decyzji z zastosowaniem przepisów lub środków określonych w art. 58a § 1 pkt 1–4 o.p., gdy decyzja dotyczy podatku dochodowego od osób prawnych lub podatku dochodowego od osób fizycznych, z wyjątkiem zryczałtowanych form opodatkowania	dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynosi 10% sumy nienależnie wykazanej lub zawyżonej straty podatkowej i niewykazanego w całości lub w części dochodu do opodatkowania w zakresie wynikającym z tej decyzji. Organ podatkowy oblicza podstawę do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, przyjmując, że przepisy lub środki określone w art. 58a § 1 o.p. mają wpływ na rozliczenie podatkowe jako ostatnie.
W przypadku wydawania decyzji z zastosowaniem przepisów określonych w art. 58a § 1 pkt 1 o.p. w zakresie podatków innych niż wymienione w art. 58 § 1 o.p.	dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynosi 40% kwoty korzyści podatkowej w zakresie wynikającym z tej decyzji. Organ podatkowy oblicza podstawę do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, przyjmując, że przepisy lub środki określone w art. 58a § 1 o.p. mają wpływ na rozliczenie podatkowe jako ostatnie.
W sytuacji określonej w art. 58a § 1 pkt 5 o.p.	Dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustala się jako 10% podstawy opodatkowania należności, w stosunku do której płatnik zastosował niższą stawkę podatku lub nie pobrał podatku.

Źródło: opracowanie własne.

Stawki wskazane w art. 58b ulegają podwojeniu, jeżeli:	Stawka, o której mowa w art. 58b § 1 o.p. ulega potrójnieniu, w przypadku:	Stawki wskazane w art. 58b i art. 58c o.p. ulegają obniżeniu o połowę w przypadku:
<p>1) podstawa do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego przekracza 15 000 000 zł – w zakresie nadwyżki ponad tę kwotę;</p> <p>2) nie upłynęło 10 lat od końca roku kalendarzowego, w którym podatnikowi lub płatnikowi doręczono ostateczną decyzję z zastosowaniem przepisów lub środków, o których mowa w art. 58a § 1 pkt 1–3 o.p. – w zakresie kwoty stanowiącej podstawę ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, związanej z zastosowaniem tych przepisów lub środków;</p>	<p>gdy łącznie zaistnieją przesłanki wymienione w art. 58c § 1 pkt 1 i 3 o.p., tj.:</p> <p>1) podstawa do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego przekracza 15 000 000 zł – w zakresie nadwyżki ponad tę kwotę; oraz</p> <p>2) strona nie przedłożyła organowi podatkowemu dokumentacji podatkowej, o której mowa w przepisach rozdziału 4b oddziału 3 u.p.d.o.f. lub rozdziału 1a oddziału 3 u.p.d.o.p. – w zakresie tej części podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, która wynika z zastosowania przepisów wskazanych w art. 58a § 1 pkt 4 o.p. i dotyczy transakcji, dla której nie przedłożono dokumentacji podatkowej.</p>	<p>wydania decyzji na podstawie art. 119a § 7 o.p. – w zakresie podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, która związana jest z cofnięciem skutków unikania opodatkowania określonym w art. 81b § 1a o.p.</p>
<p>3) strona nie przedłożyła organowi podatkowemu dokumentacji podatkowej, o której mowa w przepisach rozdziału 4b oddziału 3 u.p.d.o.f. lub rozdziału 1a oddziału 3 u.p.d.o.p. – w zakresie tej części podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, która wynika z zastosowania przepisów wskazanych w art. 58a § 1 pkt 4 o.p. i dotyczy transakcji, dla której nie przedłożono dokumentacji podatkowej. Przepisu nie stosuje się, jeżeli strona uzupełni niekompletną dokumentację podatkową w pełnym zakresie w terminie wskazanym przez organ podatkowy, nie dłuższym niż 14 dni.</p>		

Źródło: opracowanie własne.

**WAŻNE!** Na podstawie art. 58e o.p. dodatkowego zobowiązania podatkowego nie stosuje się względem osoby fizycznej, która za ten sam czyn ponosi odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe.

#### Orzecznictwo:

- wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 października 2021 r., III SA/Wa 795/21, LEX nr 3289451 („Z art. 58a § 3 o.p. wynika wprost, że istnienie dobrej wiary jest badane w odniesieniu do momentu dokonywania czynności, których dotyczy decyzja. Użycie czasownika dokonanego «uzyskana» (korzyść – przyp. Sądu) [właściwie – imiesłowu przymiotnikowego utworzonego od czasownika dokonanego – *przyp. red.*] wynika zaś z tego, że ocena dobrej wiary podatnika jest dokonywana po uzyskaniu przez niego korzyści podatkowej. Nie ma podstaw do dokonywania takiej oceny na podstawie art. 58a § 3 o.p., jeżeli podatnik nie uzyskał korzyści podatkowej. Nie ma przy tym znaczenia, czy korzyść podatkowa w ogóle nie mogła być uzyskana, czy też nie nastąpił jeszcze moment, w którym owa korzyść miała zostać uzyskana. W omawianym przepisie korzyść podatkowa musi być zatem określona jako «uzyskana»”).



## 13. Informacje o schematach podatkowych (MDR – Mandatory Disclosure Rules)

### A. Podstawa prawna i uzasadnienie regulacji prawnych w przedmiocie schematów podatkowych

Przepisy dotyczące schematów podatkowych uregulowane są w rozdziale 11a działu III o.p. (*Informacje o schematach podatkowych*). Rozdział ten został dodany do Ordynacji podatkowej na podstawie ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193) (dalej: ustawa wprowadzająca). Instytucja schematu podatkowego oraz obowiązek informacyjny dotyczący schematów podatkowych jest więc stosunkowo nowy w polskim prawie podatkowym. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy wprowadzającej jej celem było „wprowadzenie do przepisów ogólnego prawa podatkowego nowej instytucji – obowiązkowego ujawniania informacji o schematach podatkowych (ang. *Mandatory Disclosure Rules* – dalej: MDR), m.in. poprzez częściową transpozycję dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych” (uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2860 Sejmu RP VIII kadencji, dalej: uzasadnienie do projektu ustawy wprowadzającej). Dalej ustawodawca w uzasadnieniu projektu ustawy wprowadzającej zwraca uwagę na przesłanki, które obok implementacji dyrektywy, wskazują na potrzebę wprowadzenia takiego obowiązku: „Za wprowadzeniem do polskiego porządku prawnego zasad obowiązkowego ujawniania informacji o schematach podatkowych przemawia również szczególna ochrona konstytucyjnych zasad sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania oraz ochrona równowagi budżetowej i stabilności finansów publicznych. Nakładanie przez państwo podatków i ściąganie dochodów budżetowych jest czynnikiem ściśle powiązany z suwerennością państwa i z tego powodu powinno podlegać szczególnej ochronie”.

Powyższe motywy wprowadzające instytucji informowania o schematach podatkowych do systemu prawa podatkowego wpływają na proces wykładni i stosowania tych przepisów. Powinny być one brane pod uwagę w procesie wykładni przepisów rozdziału 11a działu III o.p. Szczególne znaczenie ma to, że przepisy te stanowią częściowo implementację dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych. Zasadą więc być powinna wykładnia prounijna przepisów Ordynacji podatkowej w zgodzie z treścią i celem dyrektywy 2011/16/UE.

**WAŻNE!** Przepisy rozdziału 11a działu III o.p. powinny być interpretowane w zgodzie z treścią i celem dyrektywy 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych.

Obowiązek raportowania schematów podatkowych uregulowany został w odrębnym rozdziale działu III o.p. Tam również zdefiniowane zostały pojęcia, na których opiera się koncepcja normatywna obowiązku informowania o schematach podatkowych. Regulacja rozdziału 11a działu III o.p. ma charakter kompleksowy, przynajmniej w stopniu umożliwiającym realizację przedmiotowego obowiązku. Uregulowane tam zostały:

- 1) definicje podstawowych pojęć związanych z obowiązkiem informowania o schematach podatkowych,
- 2) pojęcie i rodzaje schematów podatkowych,
- 3) podmioty zobowiązane do informowania o schematach podatkowych oraz zakres ich obowiązków,

- 4) procedura informowania o schematach podatkowych,
- 5) kary z tytułu naruszenia obowiązków uregulowanych w tym rozdziale.

**110 We wszystkich sprawach nieuregulowanych w art. 86b–86ia o.p., na podstawie art. 86o o.p. stosuje się odpowiednio przepisy:**

- 1) art. 120 o.p. (zasada legalizmu),
- 2) art. 125 o.p. (zasada szybkości i prostoty postępowania),
- 3) art. 126 o.p. (zasada pisemności postępowania; załatwianie spraw z wykorzystaniem pism generowanych automatycznie lub usług online),
- 4) art. 129 o.p. (zasada jawności postępowania),
- 5) art. 130 o.p. (dotyczący wyłączenia pracownika organu podatkowego),
- 6) art. 135 o.p. (dotyczący zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych w sprawach podatkowych),
- 7) art. 140 o.p. (dotyczący obowiązków organu podatkowego po upływie terminu załatwienia sprawy),
- 8) art. 165 § 3b o.p. (dotyczący daty wszczęcia postępowania na żądanie strony wniesionego na adres do doręczeń elektronicznych),
- 9) art. 165a o.p. (dotyczący postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania podatkowego),
- 10) art. 168 o.p. (dotyczący podania w postępowaniu podatkowym),
- 11) art. 170 o.p. (dotyczący przekazania podania do organu właściwego),
- 12) art. 171 o.p. (dotyczący obowiązku rozpatrzenia sprawy w zakresie należącym do właściwości organu podatkowego),
- 13) art. 189 § 3 (dotyczący tłumaczenia dowodów na język polski),
- 14) art. 208 o.p. (dotyczący decyzji o umorzeniu postępowania),
- 15) dział IV rozdział 3a o.p. (dotyczący pełnomocnictwa),
- 16) dział IV rozdział 5 z wyłączeniem art. 144a § 1b o.p. (dotyczący doręczeń),
- 17) dział IV rozdziałów 6 o.p. (dotyczący wezwania),
- 18) dział IV rozdział 7 o.p. (dotyczący przywrócenia terminu),
- 19) dział IV rozdział 14 o.p. (dotyczący postanowienia),
- 20) dział IV rozdział 16 o.p. (dotyczący zażalenia),
- 21) dział IV rozdział 23 o.p. (dotyczący kosztów postępowania),
- 22) dział VIII A o.p. (dotyczący zaświadczeń).

Ponadto w zakresie nieuregulowanym w rozdziale 11a działu III o.p. do nakładania kary pieniężnej z tytułu naruszeń dotyczących schematów podatkowych stosuje się przepisy działu IVA Kodeksu postępowania administracyjnego.

**Przepisy regulujące obowiązki w zakresie informacji o schematach podatkowych są przepisami prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p.** (tak np. wyrok NSA z dnia 2 marca 2021 r., II FSK 2386/20, LEX nr 3200103, wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 kwietnia 2020 r., III SA/Wa 2402/19, LEX nr 3015907). Przepisy te mają charakter materialnoprawny (tak np. wyrok NSA z dnia 2 marca 2021 r., II FSK 2386/20, LEX nr 3200103, wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 8 kwietnia 2020 r., I SA/Go 61/20, LEX nr 2956696). W związku z powyższym NSA i większość WSA przyjmuje, że przepisy te mogą być przedmiotem urzędowej wykładni w drodze interpretacji indywidualnych (tak np. wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2023 r., II FSK 1238/22, LEX nr 3521657, wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2021 r., I FSK 1703/20, ONSAiWSA 2021, nr 3, poz. 51, wyrok NSA z dnia 2 marca 2021 r., II FSK 2386/20, LEX nr 3200103, wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 kwietnia 2020 r., III SA/Wa 2458/19, LEX nr 3025679, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 24 lipca 2020 r., I SA/Po 52/20, LEX nr 3040065, wyrok WSA w Gdańsku z dnia 2 marca 2021 r., I SA/Gd 1165/20, LEX nr 3150572, wyrok WSA w Białymstoku z dnia 26 stycznia 2022 r., I SA/Bk 597/21, LEX nr 3302026). Odmienne stanowisko przyjmuje np. WSA w Krakowie w wyrok z dnia 29 stycznia 2020 r., I SA/Kr 1312/19, LEX nr 3065630, wyrok WSA w Lublinie z dnia 10 lipca 2020 r., I SA/Lu 714/19, LEX nr 3047732).

**WAŻNE!** Przepisy rozdziału 11a działu III o.p. podlegają urzędowej wykładni w drodze interpretacji indywidualnej.

Dla praktyki stosowania przepisów z zakresu raportowania schematów podatkowych, zwłaszcza na początkowym etapie ich obowiązywania, ważne i przydatne jest, że przepisy te stały się przedmiotem objaśnienia podatkowego rozumieniu art. 14a § 1 pkt 2 o.p. **Minister finansów wydał w dniu 31 stycznia 2019 r. Objąsnienie podatkowe – Informacje o schematach podatkowych (MDR)**, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl) (dalej: Objąsnienie). Zgodnie z art. 14n § 4 pkt 1 o.p. zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do tego objaśnienia powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k–14m o.p. Znaczenie i ochronę wynikającą z przedmiotowego objaśnienia podkreślają również sądy administracyjne (tak np. wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 kwietnia 2020 r., III SA/Wa 2458/19, LEX nr 3025679).

**WAŻNE!** Zastosowanie się przez podatnika do objaśnienia podatkowego z dnia 31 stycznia 2019 r. Objąsnienie podatkowe – Informacje o schematach podatkowych (MDR) powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k–14m o.p.

## B. Pojęcie schematu podatkowego

Definicja normatywna schematu podatkowego znajduje się w art. 86a § 1 pkt 10 o.p. Zgodnie z nią **schematem podatkowym jest** uzgodnienie, które:

- a) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą,
- b) posiada szczególną cechę rozpoznawczą lub
- c) posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą.

Definicja schematu podatkowego odwołuje się do następujących pojęć, które również zostały zdefiniowane w przepisach Ordynacji podatkowej:

- 1) uzgodnienie,
- 2) kryterium głównej korzyści,
- 3) ogólna cecha rozpoznawcza,
- 4) szczególna cecha rozpoznawcza,
- 5) inna szczególna cecha rozpoznawcza.

Przez **uzgodnienie** rozumie się czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowaną lub zespół czynności planowanych, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego (art. 86a § 1 pkt 16 o.p.).

**Kryterium głównej korzyści** uważa się za spełnione, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej mógłby zasadnie wybrać inny sposób postępowania, z którym nie wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej rozsądnie oczekiwanej lub wynikającej z wykonania uzgodnienia, a korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, którą podmiot spodziewa się osiągnąć w związku z wykonaniem uzgodnienia (art. 86a § 2 o.p.).

Przez **ogólną cechę rozpoznawczą** zgodnie z art. 86a § 1 pkt 6 o.p. rozumie się właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków:

- a) promotor lub korzystający zobowiązali się do zachowania w poufności wobec osób trzecich, w szczególności wobec innych korzystających, promotorów lub organów podatkowych, sposobu, w jaki uzgodnienie pozwala na uzyskanie korzyści podatkowej,
- b) promotor uprawniony jest do otrzymania wynagrodzenia, którego wysokość uzależniona jest od wysokości korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia,
- c) promotor uprawniony jest do otrzymania wynagrodzenia uzależnionego od uzyskania korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia lub zobowiązał się do zwrotu wynagrodzenia lub jego części, w przypadku gdy korzyść podatkowa nie powstanie lub powstanie w wysokości niższej, niż zakładano,

- d) dokonywane w ramach uzgodnienia czynności opierają się na znacznie ujednocionej dokumentacji albo przyjmują znacznie ujednocioną formę, które nie wymagają istotnych zmian w celu wdrożenia schematu u więcej niż jednego korzystającego,
- e) podejmowane są celowe czynności dotyczące nabycia spółki przynoszącej straty, zaprzestania głównej działalności takiej spółki i wykorzystywania strat takiej spółki w celu zmniejszenia zobowiązań podatkowych, w tym poprzez przeniesienie tych strat do podmiotu na terytorium innego państwa lub przyspieszenie wykorzystania tych strat,
- f) dochodzi do zmiany kwalifikacji dochodów (przychodów) do innego źródła dochodów (przychodów) lub zmiany zasad opodatkowania, których skutkiem jest faktycznie niższe opodatkowanie, zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania,
- g) czynności prowadzą do określonego obiegu środków pieniężnych poprzez zaangażowanie podmiotów pośredniczących niepełniących istotnych funkcji gospodarczych, lub działań, które wzajemnie się znoszą lub kompensują lub prowadzą do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem tych czynności albo mają inne podobne cechy,
- h) obejmuje ono podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązаныmi, a w państwie miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu odbiorcy:
- nie nakłada się podatku dochodowego od osób prawnych lub pobiera się podatek dochodowy od osób prawnych według stawki zerowej lub stawki mniejszej niż 5%,
  - płatności te korzystają z całkowitego zwolnienia lub objęte są preferencyjnymi zasadami opodatkowania,
- i) korzystający zobowiązał się, że w przypadku wdrożenia uzgodnienia będzie współpracował z promotorem, który udostępnił uzgodnienie, albo zapłaci promotorowi wynagrodzenie lub odszkodowanie,
- j) promotor lub korzystający faktycznie respektują co najmniej jedno z zobowiązań wskazanych w lit. b i c,
- k) na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że rozsądnie działający promotor lub korzystający, do których nie stosowałyby się obowiązki przewidziane w przepisach niniejszego rozdziału, chcieliby, żeby co najmniej jedno ze zobowiązań wskazanych w lit. a–c było faktycznie respektowane.
- Przez **szczególną cechę rozpoznawczą** zgodnie z art. 86a § 1 pkt 13 o.p. rozumie się właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków:
- a) obejmuje ono podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązаныmi oraz:
- odbiorca płatności nie ma miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu w żadnym z państw,
  - odbiorca płatności posiada miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, wskazanych w aktach wykonawczych wydanych na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych oraz w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej,
- b) w odniesieniu do tego samego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej dokonywane są odpisy amortyzacyjne w więcej niż jednym państwie,
- c) ten sam dochód lub majątek korzysta z metod mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym państwie,
- d) w ramach uzgodnienia dochodzi do przeniesienia aktywów i określone przez dwa państwa wynagrodzenie z tego tytułu dla celów podatkowych różni się co najmniej o 25%,
- e) może skutkować obejściem obowiązku raportowania wynikającego z ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami lub równoważnych ustaw, umów lub porozumień w zakresie automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych, włączając umowy lub porozumienia z państwami trzecimi lub wykorzystywać brak równoważnych przepisów, umów lub porozumień lub ich niewłaściwe wdrożenie,
- f) występuje nieprzejrzysta struktura własności prawnej lub trudny do ustalenia jest beneficjent rzeczywisty z uwagi na wykorzystanie osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych:
- które nie prowadzą znaczącej działalności gospodarczej z wykorzystaniem lokalu, personelu oraz wyposażenia wykorzystywanego w prowadzonej działalności gospodarczej,
  - które są zarejestrowane, zarządzane, znajdują się, są kontrolowane lub założone w państwie lub na terytorium innym niż państwo lub terytorium miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu beneficjenta rzeczywistego

- stego aktywów będących w posiadaniu takich osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych,
- jeżeli nie można wskazać beneficjenta rzeczywistego osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1124 z późn. zm.),
  - g) wykorzystuje wprowadzone jednostronnie w danym państwie uproszczenie w stosowaniu przepisów związanych z ustalaniem cen transferowych, przy czym nie uważa się za uproszczenie wprowadzone jednostronnie uproszczenia, które wynika bezpośrednio z Wytycznych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych, a także innych międzynarodowych regulacji, wytycznych lub rekomendacji w zakresie cen transferowych,
  - h) dochodzi do przeniesienia praw do trudnych do wyceny wartości niematerialnych,
  - i) pomiędzy podmiotami powiązаныmi dochodzi do przeniesienia funkcji, ryzyka lub aktywów, jeżeli przewidywany roczny wynik finansowy podmiotu przenoszącego lub podmiotów przenoszących przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT) w trzyletnim okresie po tym przeniesieniu wyniósłby mniej niż 50% przewidywanego rocznego EBIT, gdyby nie dokonano przeniesienia.

**Inna szczególna cecha rozpoznawcza** zgodnie z art. 86a § 1 pkt 1 o.p. jest to właściwość uzgodnienia polegająca na tym, że spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków:

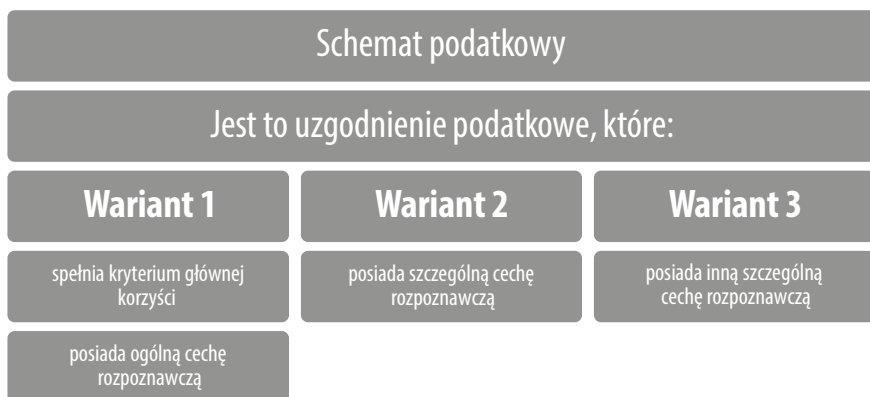
- a) wpływ na część odroczoną podatku dochodowego lub aktywa albo rezerwy z tytułu podatku odroczonego, wynikający lub oczekiwany w związku z wykonaniem uzgodnienia u korzystającego jest istotny dla danej jednostki w rozumieniu przepisów o rachunkowości oraz przekracza w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 000 000 zł,
- b) płatnik podatku dochodowego byłby zobowiązany do pobrania podatku przekraczającego w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 000 000 zł, jeżeli w odniesieniu do wypłat należności wynikających lub oczekiwanych w związku z wykonaniem uzgodnienia nie miałyby zastosowania właściwe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnienia podatkowe,
- c) dochody (przychody) podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2a u.p. d.o.f. lub art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p., wynikające lub oczekiwane w związku z wykonaniem uzgodnienia, przekraczają łącznie w trakcie roku kalendarzowego kwotę 25 000 000 zł,
- d) różnica pomiędzy polskim podatkiem dochodowym, który byłby należny w związku z wykonaniem uzgodnienia od korzystającego nieposiadającego siedziby, zarządu ani miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, gdyby był on podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f. lub art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p., a podlegającym faktycznej zapłacie podatkiem dochodowym w państwie siedziby, zarządu lub miejsca zamieszkania korzystającego w związku z wykonaniem uzgodnienia, przekracza łącznie w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 000 000 zł.

**WAŻNE!** Schemat podatkowy jest to uzgodnienie, które spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą, posiada szczególną cechę rozpoznawczą, lub posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą.

Definicja schematu podatkowego wskazuje, że **możliwe są trzy warianty schematu** (tak przyjęto w Objaśnieniu podatkowym z dnia 31 stycznia 2019 r., Informacja o schematach podatkowych MDR, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)). Wszystkie warianty łączy to, że każdy schemat podatkowy jest uzgodnieniem. A zatem **każdy schemat podatkowy jest uzgodnieniem, a ponadto musi spełniać również inne kryteria w trzech możliwych wariantach:**

- 1) uzgodnienie, które spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą, obie cechy muszą być spełnione łączne, tj. uzgodnienie zarówno spełnia kryterium głównej korzyści, jak i posiada ogólną cechę rozpoznawczą,
- 2) uzgodnienie posiada jedynie szczególną cechę rozpoznawczą,
- 3) uzgodnienie posiada jedynie inną szczególną cechę rozpoznawczą.

Rysunek 14



Źródło: opracowanie własne.

## C. Rodzaje schematów podatkowych

112 W przepisach rozdziału 11a działu III o.p. wyodrębnione zostały **dwa rodzaje** schematów podatkowych. Jest to:

- 1) schemat podatkowy standaryzowany (art. 86a § 1 pkt 11 o.p.) oraz
- 2) schemat podatkowy transgraniczny (art. 86a § 1 pkt 12 o.p.).

Po pierwsze, pamiętać należy że schemat podatkowy standaryzowany i schemat podatkowy transgraniczny są to rodzaje schematów podatkowych. Oznacza to, że **muszą one spełniać kryteria schematu podatkowego, a ponadto posiadać cechy dodatkowe, właściwe dla tego konkretnego rodzaju schematu** (Objaśnienie podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r., Informacja o schematach podatkowych MDR, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)). Po drugie, wskazanie dwóch rodzajów schematów nie oznacza, że jest to podział wyczerpujący i oparty na jednym, wspólnym kryterium podziału. Schematy podatkowe mogą występować jako (Objaśnienie podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r., Informacja o schematach podatkowych MDR, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)):

- 1) standaryzowane,
- 2) inne niż standaryzowane (niestandaryzowane),
- 3) standaryzowane transgraniczne,
- 4) transgraniczne niestandaryzowane.

Rysunek 15



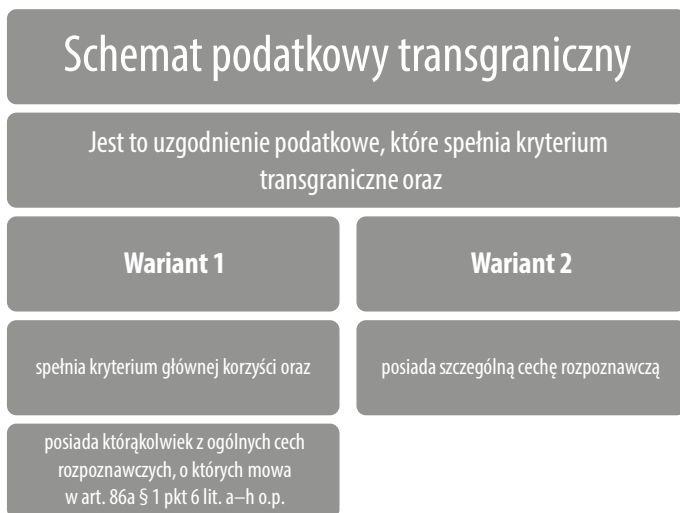
Źródło: opracowanie własne.

**Schemat podatkowy transgraniczny** jest to uzgodnienie, które spełnia kryterium transgraniczne oraz:

- a) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada którąkolwiek z ogólnych cech rozpoznawczych, o których mowa w art. 86a § 1 pkt 6 lit. a–h o.p., lub
- b) posiada szczególną cechę rozpoznawczą.

Powyższa definicja wskazuje, że **mogą występować dwa warianty schematów podatkowych transgranicznych**. Każdy z tych schematów jest uzgodnieniem oraz spełnia kryterium transgraniczne. Ponadto wykazuje również inne cechy – alternatywnie: albo spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada którąkolwiek z ogólnych cech rozpoznawczych, o których mowa w art. 86a § 1 pkt 6 lit. a–h o.p., albo posiada szczególną cechę rozpoznawczą.

**Rysunek 16**



Źródło: opracowanie własne.

Definicja schematu transgranicznego opiera się na dodatkowym pojęciu, tj. **kryterium transgraniczne**. Jest to pojęcie kluczowe, identyfikujące tę kategorię schematu podatkowego. Zgodnie z art. 86a § 3 o.p. kryterium transgraniczne uważa się za spełnione, jeżeli uzgodnienie dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Unii Europejskiej i państwa trzeciego oraz spełnia co najmniej jeden z poniższych warunków:

- 1) nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium tego samego państwa,
- 2) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium więcej niż jednego państwa,
- 3) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium danego państwa za pośrednictwem zagranicznego zakładu w tym państwie, a uzgodnienie stanowi część albo całość działalności gospodarczej tego zagranicznego zakładu,
- 4) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium innego państwa nie mając miejsca zamieszkania ani siedziby na terytorium tego państwa oraz nie posiadając zagranicznego zakładu na terytorium tego państwa,
- 5) uzgodnienie może mieć wpływ na automatyczną wymianę informacji, o której mowa w dziale III ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, lub na wskazanie beneficjenta rzeczywistego w rozumieniu ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu

– z wyjątkiem sytuacji, gdy uzgodnienie dotyczy wyłącznie podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego lub ceł, nakładanych na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej.

Schemat podatkowy standaryzowany został zdefiniowany w art. 86a § 1 pkt 11 o.p. Zgodnie z tym przepisem **schemat podatkowy standaryzowany** jest to schemat podatkowy możliwy do wdrożenia lub udostępnienia u więcej niż jednego korzystającego bez konieczności zmiany jego istotnych założeń, w szczególności dotyczących rodzaju czynności podejmowanych lub planowanych w ramach schematu podatkowego.

Definicja schematu podatkowego standaryzowanego odwołuje się do kolejnych pojęć zdefiniowanych w przepisach Ordynacji podatkowej, a mianowicie:

- 1) wdrożenie,
- 2) udostępnienie oraz
- 3) korzystający.

**Korzystającym** (art. 86a § 1 pkt 3 o.p.) jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, której udostępniane jest lub u której wdrażane jest uzgodnienie, lub która jest przygotowana do wdrożenia uzgodnienia lub dokonała czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia.

**Udostępnienie** (art. 86a § 1 pkt 15 o.p.) jest to:

- a) oferowanie uzgodnienia korzystającemu, zawarcie umowy, której przedmiotem jest przekazanie informacji o uzgodnieniu, lub przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu przekazania informacji o uzgodnieniu, lub
- b) przekazywanie korzystającemu w jakiegokolwiek formie, w tym drogą elektroniczną, telefoniczną lub osobiście, informacji o uzgodnieniu, w szczególności poprzez przedstawianie jego założeń.

**Wdrożenie** (art. 86a § 1 pkt 17 o.p.) jest to dokonywanie czynności faktycznych lub prawnych umożliwiających wykonanie lub zmierzających do wykonania uzgodnienia, w tym:

- a) zarządzanie, faktyczne uczestniczenie w podejmowaniu decyzji lub przeprowadzanie czynności związanych z uzgodnieniem, także gdy podejmowanie decyzji lub czynności dotyczy wykonania uzgodnienia przez inny podmiot,
- b) pośredniczenie lub udzielanie pomocy w czynnościach związanych z uzgodnieniem,
- c) dokonywanie innych czynności będących elementem uzgodnienia, lub
- d) oferowanie czynności wskazanych w lit. a–c, zawarcie umowy, której przedmiotem są te czynności, lub przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu tych czynności lub umowy.

## D. Obowiązek przekazywania informacji o schemacie podatkowym

### a. Istota obowiązku informacyjnego dotyczącego schematów podatkowych

- 113** Istota regulacji prawnych w przedmiocie schematów podatkowych sprowadza się do **obowiązku informowania Szefa KAS o uzgodnieniach, które spełniają kryteria schematów podatkowych**. Zarówno w uzasadnieniu projektu ustawy wprowadzającej, jak i w Objaśnieniu podatkowym podkreślony został taki właśnie **cel regulacji rozdziału 11a działu III o.p.** W Objaśnieniu przyjęto m.in., że: „Celem przepisów MDR jest dostarczenie administracji skarbowej informacji, która będzie wykorzystywana przez organy podatkowe do poprawy jakości systemu podatkowego. (...) Przepisy MDR nakierowane są zwłaszcza na umożliwienie szybkiego dostępu administracji skarbowej do informacji o potencjalnie agresywnym planowaniu lub nadużyciach związanych z planowaniem podatkowym oraz informacji o promotorach i korzystających ze schematów podatkowych”. Istota obowiązków związanych ze schematami podatkowymi sprowadza się więc do realizacji obowiązku informacyjnego. Naczelny Sąd Administracyjny przyjmuje, że przepisy rozdziału 11a działu III o.p. wprowadzają **obowiązek o charakterze analitycznym** (art. 86f § 1 pkt 4–8 o.p.) i **informacyjny** (art. 86b–86e o.p.), „pełniąc w istocie funkcję zbliżoną do informacji składanych w formie zeznań i deklaracji podatkowych. (...) Są to tzw. **instrumentalne powinności podatkowe**, które służą prawidłowemu wykonaniu zobowiązania podatkowego” (wyrok NSA z dnia 2 marca 2021 r., II FSK 2386/20, LEX nr 3200103).



**WAŻNE!** Celem regulacji prawnych dotyczących schematów podatkowych jest nałożenie obowiązku informacyjnego o uzgodnieniach spełniających kryterium schematów podatkowych.

Ustawodawca zdefiniował obowiązek informacyjny dotyczący schematów podatkowych w sposób negatywny, tj. poprzez wskazanie przypadków, w których obowiązek ten nie powstaje (zgodnie z art. 86a § 5 o.p. „obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym nie powstaje, gdy”. A zatem wymienione przypadki stanowią wyjątek od reguły – powszechnego obowiązku informowania o schematach podatkowych.

**Informacje o schemacie podatkowym przekazywane są Szefowi KAS. Obowiązek ten ciąży** – w zależności od rodzaju schematu podatkowego – na:

- 1) promotorze,
- 2) korzystającym lub
- 3) wspierającym.

**WAŻNE!** Zasadą jest, że obowiązek informacyjny dotyczy wszystkich schematów podatkowych, z wyłączeniem tych, w przypadku których obowiązek taki nie powstaje. Schematy podatkowe, które nie podlegają obowiązkowi informacyjnemu, są wskazane w art. 86a § 5 i 5a o.p.

## b. Schematy podatkowe, które nie są przedmiotem informowania

Zgodnie z art. 86a § 5 o.p. obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym nie powstaje, gdy **schemat podatkowy, inny niż schemat podatkowy transgraniczny, dotyczy wyłącznie:**

- 1) korzystającego, dla którego nie jest spełnione kryterium kwalifikowanego korzystającego, lub
- 2) korzystającego, który jest stroną umowy o współdziałanie, jeżeli w ramach audytu wstępnego Szef KAS potwierdził wykonywanie przez niego obowiązków, o których mowa w rozdziale 11a rozdział III o.p.

Zgodnie zaś z art. 86a § 5a o.p. obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym, **innym niż schemat podatkowy transgraniczny**, w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych nie powstaje w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek zgodnie z przepisami rozdziału 6b u.p.d.o.p.

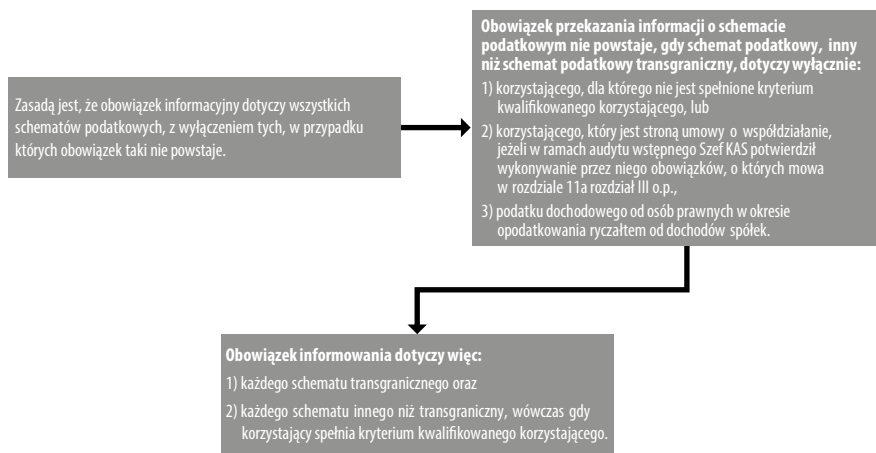
**W świetle powyższych przepisów obowiązek przekazywania informacji o schematach podatkowych nie dotyczy:**

- 1) schematów innych niż schemat podatkowy transgraniczny, dotyczących wyłącznie korzystającego, dla którego nie jest spełnione kryterium kwalifikowanego korzystającego;
- 2) schematów innych niż schemat podatkowy transgraniczny, dotyczących wyłącznie korzystającego, który jest stroną umowy o współdziałanie, jeżeli w ramach audytu wstępnego Szef KAS potwierdził wykonywanie przez niego obowiązków, o których mowa w rozdziale 11a rozdział III o.p.;
- 3) schematów podatkowych, innych niż schemat podatkowy transgraniczny, w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek zgodnie z przepisami rozdziału 6b u.p.d.o.p.

**Jeśli zasadą jest, że obowiązek informacyjny dotyczy wszystkich schematów podatkowych, z wyłączeniem tych, w przypadku których obowiązek taki nie powstaje, przyjęć należy, że obowiązek informowania dotyczy:**

- 1) każdego schematu transgranicznego oraz
- 2) każdego schematu innego niż transgraniczny, wówczas gdy korzystający spełnia kryterium kwalifikowanego korzystającego, lub nie.

Rysunek 17



Źródło: opracowanie własne.

Z punktu widzenia realizacji obowiązku informacyjnego dotyczącego schematów podatkowych kluczowe znaczenie ma pojęcie schematu transgranicznego (por. fragment na temat rodzajów schematów) oraz pojęcie **kwalifikowanego korzystającego**. Podmioty potencjalnie zobowiązane do raportowania schematów podatkowych w pierwszej kolejności powinny więc weryfikować, czy dane uzgodnienie spełnia kryteria schematu transgranicznego, a jeśli nie, to czy korzystający spełnia kryteria kwalifikowanego korzystającego.

Pojęcie kwalifikowanego korzystającego zostało zdefiniowane w art. 86a § 4 o.p. Zgodnie z tym przepisem **kryterium kwalifikowanego korzystającego uważa się za spełnione, jeżeli:**

- 1) przychody lub koszty korzystającego albo wartość aktywów tego podmiotu w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w roku poprzedzającym lub w bieżącym roku obrotowym równowartość **10 000 000 euro** lub
- 2) jeżeli udostępniane lub wdrażane uzgodnienie dotyczy rzeczy lub praw o wartości rynkowej przekraczającej równowartość **2 500 000 euro** lub
- 3) jeżeli korzystający jest **podmiotem powiązaniem** w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. lub art. 11a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. z takim podmiotem.

W przypadku podmiotów, które nie prowadzą ksiąg rachunkowych, przychody i koszty ustala się odpowiednio zgodnie z ustawą z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych w odpowiednich latach podatkowych, a wartość aktywów – zgodnie z ich wartością rynkową w odpowiednich latach kalendarzowych.

Zgodnie z art. 86a § 7 o.p. **przy ustalaniu podmiotu powiązanego uznaje się, że:**

- 1) jeżeli w zarządzaniu, kontroli, kapitale lub zyskach tego samego podmiotu uczestniczy, zgodnie z § 1 pkt 7, więcej niż jeden podmiot, wszystkie takie podmioty są podmiotami powiązanymi;
- 2) jeżeli te same podmioty uczestniczą w zarządzaniu lub kontroli lub posiadają udział w kapitale lub zyskach, zgodnie z § 1 pkt 7, więcej niż jednego podmiotu, wszystkie takie podmioty są podmiotami powiązanymi;
- 3) podmiot, który działa wspólnie z drugim podmiotem w odniesieniu do praw głosu lub udziału w kapitale trzeciego podmiotu, jest podmiotem dysponującym prawami głosu w tym trzecim podmiocie lub udziałem w kapitale tego trzeciego podmiotu, które należą do drugiego podmiotu;
- 4) osoba fizyczna, jej małżonek oraz wstępni lub zstępni w linii prostej stanowią jedną osobę.

## E. Podmioty zobowiązane do informowania o schemacie podatkowym

### a. Katalog podmiotów zobowiązanych

Obowiązek przekazywania informacji o schematach podatkowych spoczywa na:

- 1) promotorze,
- 2) korzystającym, lub
- 3) wspomagającym.

Obowiązki wymienionych podmiotów aktualizują się w różnych okolicznościach. Zróżnicowany jest również zakres tych obowiązków.

Zgodnie z art. 86e o.p., w przypadku gdy do spełnienia obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym zobowiązanych jest kilka podmiotów **wykonanie tego obowiązku przez jednego z nich zwalnia pozostałych**, którzy zostali wskazani w informacji o schemacie podatkowym i poinformowani na piśmie o NSP tego schematu podatkowego, z załączeniem potwierdzenia nadania NSP.

W przypadkach, o których mowa w art. 86b § 8 o.p., art. 86c § 3 o.p. oraz art. 86d § 7 o.p., gdy odpowiednio promotor, korzystający lub wspomagający udowodni, że **schemat podatkowy transgraniczny został poprawnie przekazany właściwym organom w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej** na podstawie przepisów tego państwa implementujących wymogi wynikające z przepisu art. 8ab dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG, **jest on zwolniony z obowiązku przekazania Szefowi KAS informacji o tym schemacie podatkowym**.

Z obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym nie zwalnia trwające postępowanie w przedmiocie wydania uprzedniego porozumienia cenowego, o którym mowa w ustawie z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, lub wydanie takiego porozumienia.

### b. Obowiązki promotora

#### Obowiązki informacyjne

Zgodnie z art. 86a § 1 pkt 8 o.p. **promotorem** jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, **w szczególności:**

- 1) doradca podatkowy,
- 2) adwokat,
- 3) radca prawny,
- 4) pracownik banku lub innej instytucji finansowej

doradzający klientom, również w przypadku, gdy podmiot ten nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium kraju, **która uzgodnienie:**

- 1) opracowuje,
- 2) oferuje,
- 3) udostępnia,
- 4) wdraża,
- 5) zarządza wdrażaniem.

**Przez udostępnienie rozumie się** zgodnie z art. 86a § 1 pkt 15 o.p.:

a) oferowanie uzgodnienia korzystającemu, zawarcie umowy, której przedmiotem jest przekazanie informacji o uzgodnieniu, lub przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu przekazania informacji o uzgodnieniu, lub

b) przekazywanie korzystającemu w jakiegokolwiek formie, w tym drogą elektroniczną, telefoniczną lub osobiście, informacji o uzgodnieniu, w szczególności poprzez przedstawianie jego założeń.

Na podstawie art. 86a § 1 pkt 17 o.p. **przez wdrożenie rozumie się** dokonywanie czynności faktycznych lub prawnych umożliwiających wykonanie lub zmierzających do wykonania uzgodnienia, w tym:

- a) zarządzanie, faktyczne uczestniczenie w podejmowaniu decyzji lub przeprowadzanie czynności związanych z uzgodnieniem, także gdy podejmowanie decyzji lub czynności dotyczy wykonania uzgodnienia przez inny podmiot,
- b) pośredniczenie lub udzielanie pomocy w czynnościach związanych z uzgodnieniem,
- c) dokonywanie innych czynności będących elementem uzgodnienia lub
- d) oferowanie czynności wskazanych w lit. a–c, zawarcie umowy, której przedmiotem są te czynności, lub przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu tych czynności lub umowy.

**Definicja promotora opiera się na czynnościach, których dokonywanie czyni dany podmiot promotorem.** Wymienione w definicji promotora grupy zawodowe zostały tam wskazane przykładowo („w szczególności”). Nie oznacza to zatem, że tylko przedstawiciele takich zawodów mogą występować w roli promotora. Mogą to być wszelkie inne osoby, pod warunkiem że opracowują, oferują, udostępniają, wdrażają lub zarządzają wdrożeniem uzgodnienia (Objaśnienie podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r., Informacja o schematach podatkowych MDR, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)).

**WAŻNE!** Promotorem może być każdy podmiot, bez względu na wykonywany zawód, o ile dokonuje czynności polegających na opracowywaniu, oferowaniu, udostępnianiu, wdrażaniu lub zarządzaniu wdrożeniem uzgodnienia.

Obowiązki promotora reguluje art. 86b o.p. Potencjalnie składa się na nie:

- 1) obowiązek informowania Szefa KAS o schemacie podatkowym,
- 2) obowiązek informacyjny wobec korzystającego,
- 3) obowiązek informacyjny wobec innych podmiotów.

To, który z obowiązków ciąży na promotorze, **jest uzależnione następujących przesłanek:**

- 1) czy przekazanie przez promotora informacji o schemacie podatkowym innym niż schemat podatkowy standaryzowany **naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej** i czy promotor został zwolniony przez korzystającego z obowiązku jej zachowania,
- 2) czy do przekazania informacji o schemacie podatkowym obowiązany jest **więcej niż jeden promotor.**

**Promotor sam, w terminach wskazanych w art. 86b § 1 o.p., przekazuje Szefowi KAS informację o schemacie podatkowym, gdy:**

- 1) jest to schemat podatkowy standaryzowany,
- 2) przekazanie przez promotora informacji o schemacie podatkowym innym niż schemat podatkowy standaryzowany naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i promotor został zwolniony przez korzystającego z obowiązku jej zachowania w tym zakresie.

W takich przypadkach promotor informuje na piśmie korzystającego o NSP schematu podatkowego, załączając potwierdzenie nadania NSP, niezwłocznie po jego otrzymaniu, lub gdy schemat podatkowy nie posiada jeszcze NSP, promotor informuje o tym na piśmie korzystającego oraz przekazuje mu dane, o których mowa w art. 86f o.p., dotyczące schematu podatkowego.

Inne obowiązki informacyjne ciąży na promotorze, wówczas gdy schemat podatkowy nie jest schematem podatkowym standaryzowanym i poinformowanie o nim naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, a promotor nie został zwolniony przez korzystającego z obowiązku jej zachowania w tym zakresie. Wówczas **promotor informuje na piśmie korzystającego o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa KAS** oraz przekazuje korzystającemu dane, o których mowa w art. 86f § 1 o.p., dotyczące schematu podatkowego (art. 86b § 4 o.p.). Odpowiednio promotor **zawiadamia Szefa KAS** o poinformowaniu korzystającego w powyższym zakresie.

Promotor na podstawie art. 86b § 5 o.p. informuje również **inne znane mu podmioty** obowiązane do przekazania informacji o schemacie podatkowym, że nie przekaze informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS.

Obowiązek poinformowania (oraz zawiadomienia) Szefa KAS o schemacie podatkowym	Obowiązek informacyjny wobec korzystającego	Obowiązek informacyjny wobec innych podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym
<p>1. Promotor przekazuje Szefowi KAS informację o schemacie podatkowym w terminie 30 dni:</p> <p>a) od dnia następnego po udostępnieniu schematu podatkowego,</p> <p>b) od następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego lub</p> <p>c) od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego – w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej.</p> <p>2. Promotor, w terminie 30 dni od dnia, w którym poinformował korzystającego lub inne podmioty o obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym, zawiadamia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o poinformowaniu korzystającego lub innych podmiotów o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, wskazując datę udostępnienia schematu podatkowego lub dokonania czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego oraz liczbę podmiotów, które poinformował na podstawie art. 86 § 4 lub 5 o.p.</p>	<p>W przypadku gdy przekazanie przez promotora informacji o schemacie podatkowym <b>innym niż schemat podatkowy standaryzowany</b> naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i promotor nie został zwolniony przez korzystającego z obowiązku jej zachowania w tym zakresie, promotor niezwłocznie:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) informuje na piśmie korzystającego o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz</li> <li>2) przekazuje korzystającemu dane, o których mowa w art. 86f § 1 o.p., dotyczące schematu podatkowego.</li> </ol>	<p>W przypadku <b>gdy więcej niż jeden promotor jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym</b>, promotor równocześnie z poinformowaniem korzystającego, informuje na piśmie inne znane mu podmioty obowiązane do przekazania informacji o schemacie podatkowym, że nie prześle informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS.</p>

Źródło: opracowanie własne.

Zgodnie z art. 86b § 7 o.p. **nie stanowi naruszenia obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej:**

- 1) przekazanie informacji o schemacie podatkowym w sytuacji, w której przekazujący tę informację został zwolniony z obowiązku jej zachowania;
- 2) przekazanie informacji o schemacie podatkowym standaryzowanym;
- 3) przesłanie do Szefa KAS informacji, o której mowa w art. 86b § 6 o.p.

**Jeżeli promotor jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym transgranicznym w więcej niż jednym państwie członkowskim Unii Europejskiej na podstawie przepisów tego państwa implementujących wymogi wynikające z przepisu art. 8ab dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. UE L 64 z 11.03.2011, s. 1, z późn. zm.), obowiązek ten podlega wykonaniu wyłącznie w tym państwie członkowskim Unii Europejskiej, które widnieje wyżej na poniższej liście:**

- 1) państwo, w którym ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd;
- 2) państwo, w którym za pośrednictwem zagranicznego zakładu świadczy usługi dotyczące schematu podatkowego;
- 3) państwo, w którym jest zarejestrowany lub którego przepisom prawa podlega;
- 4) państwo, w którym jest członkiem samorządu zawodowego lub innej organizacji pozarządowej posiadającej siedzibę lub zarząd na terytorium tego państwa, reprezentujących osoby lub podmioty świadczące usługi prawne, doradztwa podatkowego lub doradcze.

#### Obowiązek wdrożenia procedury wewnętrznej

Zgodnie z art. 86l o.p. osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej:

- 1) będące **promotorami**,
- 2) **zatrudniające promotorów lub**
- 3) **faktycznie wypłacające im wynagrodzenie,**

których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w roku poprzedzającym rok obrotowy równowartość 8 000 000 zł, wprowadzają i stosują **wewnętrzną procedurę w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych (wewnętrzna procedura)**.

Wewnętrzna procedura określa – z uwzględnieniem charakteru, rodzaju i rozmiaru prowadzonej działalności – stosowane zasady postępowania i obejmuje w szczególności:

- 1) określenie czynności lub działań podejmowanych w celu, o którym mowa w art. 86l § 1 o.p.;
- 2) środki stosowane w celu właściwego wypełnienia obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych;
- 3) określenie zasad przechowywania dokumentów oraz informacji;
- 4) określenie zasad wykonywania obowiązków obejmujących przekazywanie Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych;
- 5) określenie zasad upowszechniania wśród pracowników tego podmiotu wiedzy z zakresu przepisów niniejszego rozdziału;
- 6) określenie zasad zgłaszania przez pracowników rzeczywistych lub potencjalnych naruszeń przepisów niniejszego rozdziału;
- 7) określenie zasad kontroli wewnętrznej lub audytu przestrzegania przepisów niniejszego rozdziału oraz zasad postępowania określonych w wewnętrznej procedurze.

Wewnętrzna procedura podlega akceptacji przez członków kadry kierowniczej wyższego szczebla danego podmiotu, w tym członków zarządu lub dyrektorów posiadających wiedzę z zakresu prawa podatkowego oraz podejmujących decyzje mające wpływ na ryzyko jego nieprzebrzegania przez kontrahentów będących korzystającymi.

Podmiot obowiązany do stosowania w roku obrotowym wewnętrznej procedury jest obowiązany do jej stosowania przez okres kolejno następujących po tym roku 3 lat obrotowych, w przypadku gdy wysokość przychodów lub kosztów nie przekroczyła w roku poprzedzającym ten okres równowartości 8 000 000 zł.

**WAŻNE!** Obowiązek wprowadzenia i stosowania procedury wewnętrznej ciąży nie tylko na promotorach, ale również na podmiotach zatrudniających promotorów lub faktycznie wypłacających im wynagrodzenie.

### c. Informacje o schemacie podatkowym przekazywane Szefowi KAS przez korzystającego

**118** Definicja korzystającego znajduje się w art. 86a § 1 pkt 3 o.p. **Korzystającym jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej:**

- 1) której udostępniane jest uzgodnienie lub
- 2) u której wdrażane jest uzgodnienie, lub
- 3) która jest przygotowana do wdrożenia uzgodnienia, lub
- 4) dokonała czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia.

Podobnie jak w przypadku definicji promotora, tak również definicja korzystającego opiera się na katalogu czynności podejmowanych przez korzystającego lub wobec korzystającego. Korzystającym jest więc każdy podmiot (niezależnie od formy prawnej i organizacyjnej), który podejmuje lub wobec którego są podejmowane następujące działania mające za przedmiot uzgodnienie: udostępnienie, wdrożenie, przygotowanie do wdrożenia oraz dokonywanie czynności służących wdrożeniu.

Pojęcie udostępnienia i wdrożenia zostało zdefiniowane odpowiednio w art. 86b § 1 pkt 15 i 17 o.p. Brak jest zaś definicji przygotowania do wdrożenia uzgodnienia oraz czynności służących wdrożeniu uzgodnienia. Pojęcia te wyjaśnia zaś Minister Finansów (Objaśnienie podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r., Informacja o schematach podatkowych MDR, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)). Zgodnie z tym Objasnieniem „przygotowanie do wdrożenia” wystąpi, „gdy schemat podatkowy jest koncepcyjnie przygotowany do wdrożenia (tzn. w momencie, gdy prace nad kształtem schematu zostają zakończone i wszystkie elementy niezbędne do wdrożenia sche-

matu są określone), a korzystający na tej podstawie może podjąć decyzję o jego wdrożeniu i w praktyce go zrealizować”. „Czynności służące wdrożeniu uzgodnienia” obejmują zaś „wszelkie czynności, zarówno czynności faktyczne, jak i czynności prawne, umożliwiające wykonanie lub zmierzające do wykonania uzgodnienia przez tego korzystającego. Nie są czynnościami służącymi wdrożeniu uzgodnienia czynności podejmowane przez podmioty trzecie, np. notariusza działającego na zlecenie w stosunku do danego uzgodnienia. Takie podmioty trzecie nie będą więc wypełniać definicji korzystającego”.

**WAŻNE!** Jedynie wymienione kategorie działań decydują o zakwalifikowaniu danego podmiotu jako korzystającego. Aby uznać dany podmiot za korzystającego, nie jest konieczne osiągnięcie przez niego korzyści podatkowej w związku z realizacją uzgodnienia (Objaśnienie podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r., Informacja o schematach podatkowych MDR, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)).

Zakres obowiązków informacyjnych korzystającego został określony w art. 86c o.p. **Obowiązki te są zróżnicowane w zależności od tego, czy:**

- 1) korzystający został poinformowany przez promotora zgodnie z art. 86b § 2 lub 3 o.p. o złożonej przez niego Szeftowi KAS informacji o schemacie podatkowym, lub
- 2) korzystający został poinformowany przez promotora zgodnie z art. 86b § 4 o.p. o obowiązku przekazania schematu szefowi KAS.

W pierwszym przypadku, tj. wówczas gdy promotor poinformował zgodnie z art. 86b § 1 o.p. Szefa KAS o schemacie podatkowym, korzystający nie jest obciążony żadnymi obowiązkami z tym związanymi. Jeśli zaś **korzystający nie został poinformowany zgodnie z art. 86b § 2 lub 3 o.p.**, wówczas przekazuje Szeftowi KAS informację o schemacie podatkowym w terminach wskazanych w art. 86c § 1 o.p.

Jeśli zaś **promotor nie przekazał informacji o schemacie podatkowym Szeftowi KAS ze względu na przesłanki z art. 86b § 4 o.p.** (dotyczące schematu podatkowego innego niż schemat podatkowy standaryzowany, w przypadku którego informacja naruszałaby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i promotor nie został zwolniony przez korzystającego z obowiązku jej zachowania w tym zakresie), korzystający sam przekazuje Szeftowi KAS informację o schemacie podatkowym również w sytuacji, w której uzgodnienie, w ocenie korzystającego, nie stanowi schematu podatkowego, w terminie, o którym mowa w art. 86c § 1 o.p.

Korzystający nie został poinformowany zgodnie z art. 86b § 2 lub 3 o.p.	Korzystający został poinformowany zgodnie z art. 86b § 4 o.p.
Jeżeli korzystający nie został poinformowany zgodnie z art. 86b § 2 lub 3 o.p., przekazuje Szeftowi KAS informację o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od dnia następującego po: 1) udostępnieniu mu schematu podatkowego, 2) przygotowaniu przez niego schematu podatkowego do wdrożenia lub 3) od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego przez korzystającego, <b>w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej.</b>	Korzystający, który został poinformowany zgodnie z art. 86b § 4 o.p., przekazuje Szeftowi KAS informację o schemacie podatkowym również w sytuacji, w której uzgodnienie, w ocenie korzystającego, nie stanowi schematu podatkowego, w terminie, o którym mowa w 86c § 1 o.p. Przekazując informację o schemacie podatkowym, korzystający weryfikuje dane otrzymane od promotora oraz modyfikuje je dla zapewnienia ich zgodności ze stanem rzeczywistym w tej informacji. Informacja o schemacie podatkowym przekazana przez korzystającego zawiera również dane otrzymane od promotora zgodnie z art. 86b § 4.

Źródło: opracowanie własne.

Zgodnie z art. 86c § 3 o.p., **jeżeli korzystający jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym transgranicznym w więcej niż jednym państwie członkowskim Unii Europejskiej** na podstawie przepisów tego państwa implementujących wymogi wynikające z przepisu art. 8ab dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG, obowiązek ten podlega wykonaniu wyłącznie w tym państwie członkowskim Unii Europejskiej, które widnieje wyżej na poniższej liście:

- 1) państwo, w którym posiada miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd;
- 2) państwo, w którym za pośrednictwem zagranicznego zakładu korzysta ze schematu podatkowego;

3) państwo, w którym uzyskuje dochody lub osiąga zyski, mimo że nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby, zarządu ani zagranicznego zakładu w żadnym państwie członkowskim Unii Europejskiej;

4) państwo, w którym prowadzi działalność, mimo że nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby, zarządu ani zagranicznego zakładu w żadnym państwie członkowskim Unii Europejskiej.

Na podstawie art. 86c § 4 o.p., **jeżeli więcej niż jeden korzystający ma obowiązek przekazania informacji** o tym samym schemacie podatkowym transgranicznym, obowiązek ten podlega wykonaniu przez korzystającego, który widnieje wyżej na poniższej liście:

1) korzystający, który uzgodnił schemat podatkowy transgraniczny z promotorem lub wspomagającym,

2) korzystający, który zarządza wdrożeniem schematu podatkowego transgranicznego

– przy czym pozostali korzystający są zwolnieni z tego obowiązku, jeżeli udowodnią, że informacja o tym schemacie podatkowym transgranicznym została przekazana przez tego korzystającego, w szczególności poprzez przedstawienie potwierdzenia nadania NSP. Przepis art. 86b § 3 o.p. stosuje się odpowiednio.

Oprócz obowiązków spoczywających na korzystającym w związku informowaniem o schemacie podatkowym ciąży na nim dodatkowo **obowiązek informacji o zastosowaniu schematu podatkowego**. Na podstawie art. 86j o.p. korzystający, który dokonywał w danym okresie rozliczeniowym jakichkolwiek czynności będących elementem schematu podatkowego lub uzyskiwał wynikającą z niego korzyść podatkową, w terminie złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej tego okresu rozliczeniowego przekazuje do Szefa KAS **informację, według ustalonego wzoru, o zastosowaniu schematu podatkowego** zawierającą:

1) NSP tego schematu podatkowego, a jeśli schemat nie posiada NSP, wówczas informacja zawiera, zgodnie z § 2 tego artykułu dane, o których mowa w art. 86f o.p.;

2) wysokość korzyści podatkowej wynikającej ze schematu podatkowego – jeżeli korzystający uzyskiwał w danym okresie rozliczeniowym taką korzyść.

Informacja powyższa jest składana pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia i zawiera klauzulę o następującej treści: „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia”. Klauzula ta zastępuje pouczenie o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń.

Informację podpisuje:

1) osoba fizyczna – w przypadku podatnika będącego osobą fizyczną,

2) osoba upoważniona przez przedsiębiorcę zagranicznego do reprezentowania go w oddziale – w przypadku podatnika będącego przedsiębiorcą zagranicznym posiadającym oddział działający na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,

3) osoba uprawniona do reprezentacji – w przypadku pozostałych podatników.

Nie jest dopuszczalne podpisanie tej informacji przez pełnomocnika.

#### d. Obowiązek informacyjny wspomagającego

**119** Definicja wspomagającego znajduje się w art. 86a § 1 pkt 18 o.p. **Wspomagającym** jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, w szczególności:

1) biegły rewident,

2) notariusz,

3) osoba świadcząca usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych,

4) księgowy,

5) dyrektor finansowy,

6) bank,

7) inna instytucja finansowa,

8) pracownicy osób powyżej wymienionych,

którzy przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności, **podjęła się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad**



dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia uzgodnienia.

Obowiązki informacyjne, które ciążyą na wspierającym, są uregulowane w art. 86d o.p.

**Zasadą jest, że wspomagający uzyskuje wiedzę o NSP schematu podatkowego od promotora lub korzystającego.** Podmioty te, jeśli zleciły wspomagającemu wykonanie czynności pozostających w zakresie jego działania w odniesieniu do schematu podatkowego, informują go na piśmie o NSP tego schematu podatkowego, załączając potwierdzenie nadania NSP, najpóźniej w dniu poprzedzającym wykonanie tych czynności. Przepisy art. 86b § 2a i 3 o.p. stosuje się odpowiednio.

Jeżeli jednak wspomagający:

- 1) nie został poinformowany o NSP schematu podatkowego zgodnie z art. 86d § 1 o.p. lub nie została mu przekazana informacja, o której mowa w art. 86b § 3 o.p., oraz
- 2) przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych przez niego czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru jego działalności, obszaru jego specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych przez niego czynności, **powziął lub powinien był powziąć wątpliwości, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, może stanowić schemat podatkowy** jest on obowiązany niezwłocznie, nie później jednak niż w terminie 5 dni roboczych od dnia, w którym powziął lub powinien był powziąć takie wątpliwości, **wystąpić z odrębnym pismem do promotora lub korzystającego zlecających wykonanie czynności o przekazanie mu sporządzonego na piśmie oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego.** W tym samym terminie wspomagający obowiązany jest zawiadomić Szefa KAS o wystąpieniu powyższej sytuacji, wskazując dzień, w którym powziął wątpliwości, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, oraz liczbę podmiotów, do których wystąpił o przekazanie mu sporządzonego na piśmie oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego. Wspomagający może wstrzymać się z wykonaniem czynności w odniesieniu do uzgodnienia do dnia otrzymania tego oświadczenia, potwierdzenia nadania NSP lub informacji, o której mowa w art. 86b § 3 o.p. W tym przypadku, jeśli wspomagający, który wstrzymał się z wykonaniem czynności w odniesieniu do uzgodnienia, nie ponosi odpowiedzialności cywilnej względem zlecającego mu te czynności w zakresie związanym ze wstrzymaniem się z wykonaniem tych czynności. W sytuacji wskazanej w zdaniu poprzedzającym wspomagający nie ponosi również odpowiedzialności dyscyplinarnej związanej ze wstrzymaniem się z wykonaniem czynności w odniesieniu do uzgodnienia.

Jeżeli wspomagający nie został poinformowany o NSP schematu podatkowego zgodnie z art. 86d § 1 o.p., jest on **obowiązany przekazać Szefowi KAS informację o schemacie podatkowym, jeżeli dostrzegł lub powinien był dostrzec, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, stanowi schemat podatkowy** przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych przez niego czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru jego działalności, obszaru jego specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych przez niego czynności. Przepis art. 86b § 1 o.p. stosuje się odpowiednio, przy czym wspomagający jest również obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od następnego dnia po udzieleniu bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego.

W przypadku **gdy przekazanie przez wspomagającego informacji o schemacie podatkowym naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i wspomagający nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy przez korzystającego w tym zakresie**, jest on obowiązany niezwłocznie poinformować na piśmie korzystającego lub promotora zlecających mu czynności, że w jego opinii uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, o którym należy przekazać informację Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej. Jednocześnie w terminie, o którym mowa w art. 86d § 4 o.p., wspomagający obowiązany jest zawiadomić Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wystąpieniu sytuacji wskazanej w zdaniu poprzedzającym, wskazując dzień, w którym dostrzegł, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, oraz liczbę podmiotów, które poinformował o obowiązku przekazania informacji Szefowi KAS. Przepis art. 86b § 7 o.p. stosuje się odpowiednio.

Jeżeli **wspomagający jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym transgranicznym w więcej niż jednym państwie członkowskim Unii Europejskiej** na podstawie przepisów tego państwa implementujących wymogi wynikające z przepisu art. 8ab dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia

15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG, obowiązek ten podlega wykonaniu wyłącznie w tym państwie członkowskim Unii Europejskiej, które widnieje wyżej na poniższej liście:

- 1) państwo, w którym posiada miejsca zamieszkania, siedzibę lub zarząd;
- 2) państwo, w którym za pośrednictwem zagranicznego zakładu świadczy usługi dotyczące schematu podatkowego;
- 3) państwo, w którym jest zarejestrowany lub którego przepisom prawa podlega;
- 4) państwo, w którym jest członkiem samorządu zawodowego lub innej organizacji pozarządowej posiadającej siedzibę lub zarząd na terytorium tego państwa reprezentujących osoby lub podmioty świadczące usługi prawne, doradztwa podatkowego lub doradcze.

## F. Treść informacji o schemacie podatkowym

120

Zgodnie z art. 86f o.p. informacja o schemacie podatkowym zawiera:

- 1) **dane identyfikujące przekazującego informację oraz korzystającego**, któremu udostępniony został schemat podatkowy, w tym informacje dotyczące firmy lub imię i nazwisko, datę i miejsce urodzenia, identyfikator podatkowy, miejsce zamieszkania, siedziby lub zarządu, a w przypadku osoby niemającej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania lub podmiotu niemającego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu – numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość lub inny numer identyfikacyjny, jeżeli osoba ta nie posiada identyfikatora podatkowego oraz w przypadkach, gdy uzgodnienie dotyczy osób będących podmiotami powiązаныmi z promotorem lub korzystającym;
- 2) **podstawę prawną przekazywania informacji** o schematach podatkowych wraz ze wskazaniem przesłanek skutkujących uznaniem danego uzgodnienia za schemat podatkowy, w tym wskazaniem cechy rozpoznawczej oraz roli przekazującego tę informację;
- 3) **wskazanie, czy przekazywana informacja o schemacie podatkowym dotyczy schematu podatkowego standaryzowanego lub schematu podatkowego transgranicznego**;
- 4) **streszczenie opisu uzgodnienia** stanowiącego schemat podatkowy, nazwę uzgodnienia, jeżeli ją nadano, opis działalności gospodarczej, do której ma zastosowanie schemat podatkowy, bez ujawnienia danych objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego;
- 5) wyczerpujący, według wiedzy przekazującego informację, **opis uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy**, wraz ze wskazaniem wartości przedmiotów tych czynności, założeń uzgodnienia, czynności dokonywanych w ramach uzgodnienia i ich chronologii oraz występujących powiązań pomiędzy podmiotami powiązаныmi;
- 6) wskazanie znanych przekazującemu informację **celów, których realizacji schemat podatkowy ma służyć**;
- 7) **przepisy prawa podatkowego** znajdujące, według wiedzy przekazującego informację, zastosowanie w schemacie podatkowym;
- 8) **szacunkową wartość korzyści podatkowej** lub przybliżoną wartość aktywa w podatku odroczonym, jeżeli występują i są znane przekazującemu informację lub możliwe do oszacowania przez niego;
- 9) **wskazanie dokonanych czynności**, które skutkowały przekazaniem informacji o schemacie podatkowym, wraz ze wskazaniem dnia, w którym została lub zostanie dokonana pierwsza czynność służąca wdrożeniu tego schematu;
- 10) **wskazanie etapu, na jakim zgodnie z wiedzą przekazującego informację znajduje się schemat podatkowy**, w szczególności informacji o terminach jego udostępniania lub wdrażania lub o dacie czynności w ramach uzgodnienia;
- 11) **wskazanie danych identyfikujących**, o których mowa w pkt 1, znanych przekazującemu informację **podmiotów uczestniczących**, mających uczestniczyć w schemacie podatkowym lub na które może mieć wpływ schemat podatkowy, oraz **państw i terytoriów**, w których podmioty te posiadają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd, lub których schemat ten może dotyczyć;

12) **wskazanie danych identyfikujących**, o których mowa w pkt 1, znanych przekazującemu informację innych **podmiotów obowiązanych do przekazania informacji** o schemacie podatkowym, jeżeli występują;

13) **adres do doręczeń elektronicznych**, na który będą doręczane potwierdzenie nadania NSP oraz inne pisma w zakresie związanym ze stosowaniem przepisów art. 86g–86i o.p., przy czym wskazanie tego adresu traktuje się na równi z wyrażeniem zgody na ich doręczanie wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej;

14) **wskazanie NSP** nadanego przez inne państwo członkowskie Unii Europejskiej w odniesieniu do schematu podatkowego transgranicznego – w przypadku gdy NSP został nadany temu schematowi przez inne państwo członkowskie Unii Europejskiej.

---

## G. Sposób przekazania informacji o schemacie

Informacja o schemacie podatkowym przekazywana jest **drogą elektroniczną do Szefa KAS**.

121

**Schematom nadawane są numery:**

- 1) NSP, czyli numer schematu podatkowego,
- 2) NZSPT, czyli numer zgłoszenia schematu podatkowego transgranicznego nadawany przez Szefa KAS w celu automatycznej wymiany informacji o schematach podatkowych transgranicznych.

Zgodnie z art. 86g § 2 i 2a o.p. Szef KAS nadaje NSP, chyba że informacja o schemacie podatkowym zawiera NSP nadany przez inne państwo członkowskie Unii Europejskiej. Szef KAS przekazuje potwierdzenie nadania NSP zawierające NSP oraz dane wskazane w przekazanej informacji o schemacie podatkowym. W przypadku schematów podatkowych transgranicznych **potwierdzenie nadania NSP zawiera również NZSPT**. Potwierdzenie nadania NSP jest wydawane niezwłocznie, nie później niż w terminie 7 dni od dnia wpływu poprawnej informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS.

Za pomocą internetowego narzędzia dostępnego na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych zainteresowany może potwierdzić poprawność lub ważność NSP. Potwierdzenie zawiera informację tylko o poprawności lub ważności NSP (art. 86g § 5 o.p.).

Zgodnie z art. 86h o.p. Szef KAS może zwrócić się do przekazującego informację o schemacie podatkowym o ich uzupełnienie lub wyjaśnienie wątpliwości co do ich treści zarówno przed, jak i po nadaniu NSP, w szczególności w celu automatycznej wymiany informacji o schematach podatkowych transgranicznych. Uzupełnienie informacji o schemacie podatkowym polega na przekazaniu pełnego zakresu danych, o których mowa w art. 86f § 1 o.p.

---

## H. Sankcje związane z naruszeniami przepisów dotyczących schematów podatkowych

---

### a. Sankcje administracyjne

Sankcje związane z naruszeniami przepisów dotyczących schematów podatkowych są uregulowane w:

122

- 1) art. 86m o.p.,
- 2) art. 80f k.k.s.

Przepisy Ordynacji podatkowej przewidują w art. 86m o.p. karę pieniężną z tytułu naruszenia przepisów związanych z obowiązkiem raportowania schematów podatkowych. Przepisy Ordynacji podatkowej regulują kategorie naruszeń podlegających karze, zaś w zakresie nieuregulowanym do nakładania kary pieniężnej stosuje się przepisy działu IVA Kodeksu postępowania administracyjnego. Do postępowania w sprawie nałożenia kary

pieniężnej stosuje się odpowiednio przepisy działu IV, przy czym od decyzji w sprawie nałożenia kary pieniężnej przysługuje odwołanie do ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Na podstawie art. 86m o.p. **podmioty, o których mowa w art. 86l § 1 o.p.** (podmioty, na których ciąży obowiązek wprowadzenia i stosowania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych), w przypadku niedopełnienia obowiązków, o których mowa w art. 86l o.p., podlegają karze pieniężnej. Karę pieniężną nakłada Szef KAS, w drodze decyzji, w wysokości nie większej niż **2 000 000 zł**.

W przypadku stwierdzenie prawomocnym wyrokiem sądu popełnienia czynu wymienionego w art. 80f k.k.s. przez promotora będącego osobą fizyczną zatrudnioną lub faktycznie otrzymującą wynagrodzenie od podmiotu, o którym mowa w art. 86l § 1 o.p., który nie dopełnił obowiązków, o których mowa w art. 86l o.p., kara pieniężna może zostać nałożona w wysokości nie większej niż **10 000 000 zł**.

## b. Sankcje wymierzane na podstawie Kodeksu karnego skarbowego

**123** Za naruszenia obowiązków związanych z przekazywaniem informacji dotyczących schematów podatkowych w art. 80f k.k.s. przewidziane są – w zależności od kategorii naruszenia – kary grzywny w wysokości:

- 1) do 720 stawek dziennych, lub
- 2) do 240 stawek dziennych.

W wypadku mniejszej wagi, sprawca wymienionych w art. 80f k.k.s. czynów zabronionych podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Karze grzywny do 720 stawek dziennych podlega, kto wbrew obowiązkowi:	Karze grzywny do 240 stawek dziennych podlega, kto:
1) nie przekazuje właściwemu organowi informacji o schemacie podatkowym albo przekazuje informacje po terminie, 2) nie przekazuje właściwemu organowi danych dotyczących podmiotów, którym udostępniono standaryzowany schemat podatkowy, albo przekazuje je po terminie, 3) nie składa informacji, o której mowa w art. 86j § 1 o.p. (obowiązek przekazywania informacji o zastosowaniu schematu podatkowego), 4) nie informuje na piśmie podmiotu obowiązującego do przekazania schematu podatkowego o tym obowiązku lub robi to po terminie; 5) nie przekazuje podmiotowi obowiązującemu do przekazania schematu podatkowego danych, o których mowa w art. 86f § 1 o.p., dotyczących schematu podatkowego lub robi to po terminie; 6) nie informuje na piśmie podmiotów obowiązujących do przekazania informacji o schemacie podatkowym, o tym, że nie przekaze informacji o schemacie podatkowym lub robi to po terminie; 7) nie występuje do podmiotu zlecającego czynności z odrębnym pismem o przekazanie mu oświadczenia na piśmie, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego, lub robi to po terminie.	1) wbrew art. 86i § 4 o.p. postępuje się unieważnionym NSP.

Źródło: opracowanie własne.

### Orzecznictwo i pisma urzędowe:

- Objaśnienie podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r., Informacja o schematach podatkowych MDR, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)
- wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 kwietnia 2020 r., III SA/Wa 2458/19, LEX nr 3025679 („Obowiązujące od 1 stycznia 2019 r. przepisy o obowiązkowym ujawnianiu schematów podatkowych budzą liczne wątpliwości interpretacyjne. Nie można nie zauważyć podnoszonych w piśmiennictwie wątpliwości co do wprowadzonych przepisów. Promotorzy czy też korzystający w praktyce nie wiedzą, czy i jak realizować obowiązki raportowe. Objaśnienia, które miały dać odpowiedź na kluczowe pytania, spowodowały pojawienie się kolejnych obszarów niepewności. Zasadną i dopuszczalną ścieżką w takim przypadku jest wystąpienie z wnioskiem o udzielenie interpretacji indywidualnej”);

- wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 kwietnia 2020 r., III SA/Wa 2402/19, LEX nr 3015907 („W świetle art. 3 pkt 2 o.p. przepisy art. 86a i nast. o.p. stanowią przepisy prawa podatkowego”);
- wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 8 kwietnia 2020 r., I SA/Go 61/20, LEX nr 2956696 („Normy wynikające z przepisów określających obowiązki dotyczące raportowania o schematach podatkowych mają charakter materialnoprawny”);
- wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2021 r., I FSK 1703/20, ONSAiWSA 2021, nr 3, poz. 51 („Obowiązki prawno-podatkowe wynikające z działu III rozdziału 11a Ordynacji podatkowej, tj. związane z tzw. obowiązkiem raportowania schematów podatkowych, objęte są zakresem postępowania interpretacyjnego na podstawie art. 14b i nast. Ordynacji podatkowej”);
- wyrok WSA w Białymstoku z dnia 26 stycznia 2022 r., I SA/Bk 597/21, LEX nr 3302026 („Przepisy rozdziału 11a Działu III o.p., regulujące obowiązki w zakresie informacji o schematach podatkowych, są przepisami prawa podatkowego podlegającymi urzędowej wykładni w drodze interpretacji indywidualnej”).



# Podatek dochodowy od osób fizycznych

*Aleksander Kazmierski, Jarosław Wiśniewski*

## SPIS TREŚCI

1. <b>Zasady ogólne</b> .....	124	Definicja pojęcia „przychody” .....	156
A. Uwagi wprowadzające .....	124	c. Koszty uzyskania przychodów .....	162
B. Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych .....	125	d. Strata .....	169
C. Nieograniczony i ograniczony obowiązek podatkowy .....	128	l. Podstawa opodatkowania (podstawa obliczenia podatku) .....	176
a. Nieograniczony obowiązek podatkowy .....	129	a. Zasady ustalania podstawy obliczenia podatku .....	176
b. Ograniczony obowiązek podatkowy .....	132	b. Odliczenia od dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania .....	177
c. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania ...	134	Składki na ubezpieczenia społeczne .....	177
D. Opodatkowanie małoletnich .....	135	Składki na ubezpieczenie zdrowotne .....	180 <sup>1</sup>
E. Wspólne opodatkowanie małżonków .....	136	Ulga dla pracowników, tj. ulga dla klasy średniej (zlikwidowana przez Polski Ład 2.0 z dniem 1 lipca 2022 r.) .....	180 <sup>2</sup>
a. Warunki korzystania ze wspólnego opodatkowania małżonków .....	136	Wpłaty na indywidualne konto zabezpieczenia emerytalnego .....	180 <sup>4</sup>
b. Sposób obliczenia podatku .....	137	Ulga z tytułu przynależności do związków zawodowych .....	180 <sup>5</sup>
c. Niższe zaliczki na podatek .....	138	Zwrot nienależnie pobranych świadczeń .....	181
F. Opodatkowanie osób samotnie wychowujących dzieci .....	139	Ulga rehabilitacyjna .....	182
a. Rozliczenie podatkowe z dzieckiem samotnych rodziców i uchylenie odpowiednich regulacji przez Polski Ład 1.0 .....	139	Ulga na internet .....	189
b. Przywrócenie przez Polski Ład 2.0 preferencyjnego opodatkowania osób samotnie wychowujących dzieci .....	139 <sup>1</sup>	Ulga z tytułu darowizn .....	192
G. Opodatkowanie przedsiębiorstwa w spadku	139 <sup>2</sup>	Darowizna na cele krwiodawstwa .....	200
H. Przedmiot podatku .....	140	Darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą kościołów .....	201
a. Dochód jako przedmiot opodatkowania .....	140	Ulga oświatowa .....	203 <sup>1</sup>
Uwagi ogólne .....	140	Ulga odsetkowa .....	204
Kategorie dochodów (przychodów) niepodlegających opodatkowaniu .....	142	Ulga z tytułu wydatków na nabycie nowych technologii (obowiązująca do 31 grudnia 2015 r.) ...	214
Dochody (przychody) opodatkowane w sposób zryczałtowany oraz dochody opodatkowane liniową stawką podatku .....	153	Aktualnie obowiązująca ulga na działalność badawczo-rozwojową .....	219 <sup>1</sup>
Dochody o charakterze szczególnym .....	154	Wydatki na termomodernizację .....	219 <sup>2</sup>
b. Przychody .....	155	Ulga na zle długie .....	219 <sup>3</sup>
Źródła przychodów .....	155	Ulga na zabytki .....	219 <sup>5</sup>
		Ulga na powrót do Polski .....	219 <sup>7</sup>
		Ulga na czworo i więcej dzieci .....	219 <sup>8</sup>

J. Wysokość podatku .....	220	b. Pobór zaliczek na podatek .....	271
a. Skala podatkowa – „historycznie”, tj. do dnia 31 grudnia 2021 r. ....	220	c. Roczne rozliczenie podatku dochodowego .....	274
b. Skala podatkowa od dnia 1 stycznia 2022 r. (zmiany wprowadzone przez Polski Ład 1.0 oraz Polski Ład 2.0) .....	221	Uwagi ogólne .....	274
c. Danina solidarnościowa .....	223	Roczne rozliczenie podatku w przypadku dochodów opodatkowanych na zasadach ogólnych .....	276
d. Metody unikania podwójnego opodatkowania .....	224	Roczne rozliczenie podatku w przypadku dochodów z kapitałów pieniężnych opodatkowanych według ryczałtowej stawki w wysokości 19% .....	280
Metoda zwolnienia (wyłączenia) .....	225	Roczne rozliczenie podatku w przypadku dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej lub działań specjalnych produkcji rolnej opodatkowanych według liniowej stawki w wysokości 19% .....	282
Metoda zaliczenia (odliczenia) .....	226	Roczne rozliczenie podatku w przypadku dochodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych (nabytych od 1 stycznia 2007 r.) opodatkowanych według ryczałtowej stawki w wysokości 19% .....	284
e. Odliczenia od podatku .....	231	Przekazanie 1,5% podatku należnego na rzecz organizacji pożytku publicznego .....	285
Odliczenie z tytułu składek na ubezpieczenie zdrowotne (w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2021 r.) .....	233	d. Pobór podatku od dochodów (przychodów) opodatkowanych w sposób zryczałtowany .....	291
Składka na ubezpieczenie zdrowotne od dnia 1 stycznia 2022 r. (na podstawie regulacji Polskiego Ładu 1.0) .....	239 <sup>1</sup>		
Składka na ubezpieczenie zdrowotne od dnia 1 stycznia 2022 r. (na podstawie regulacji Polskiego Ładu 2.0 z dnia 15 czerwca 2022 r.) .....	239 <sup>2</sup>	<b>2. Opodatkowanie dochodów z (pozarolniczej) działalności gospodarczej .....</b>	<b>294</b>
Ulga na wychowanie dzieci .....	240	<b>A. Pozarolnicza działalność gospodarcza jako źródło przychodu .....</b>	<b>294</b>
Odliczenie roczne dla samotnych rodziców (wprowadzone do ustawy przez Polski Ład 1.0 – z mocą od dnia 1 stycznia 2022 r., a następnie uchylone przez Polski Ład 2.0) .....	248 <sup>1</sup>	<b>B. Przychody .....</b>	<b>295</b>
Ulga abolicyjna .....	249	a. Definicja i moment powstania przychodu z działalności gospodarczej .....	295
f. Przejściowy ryczałt od dochodów (regulacje uchylone od dnia 1 lipca 2022 r.) .....	253 <sup>3</sup>	b. Znaczenie wykazu podatników VAT dla powstania obowiązku ustalenia przychodu po stronie podatnika podatku dochodowego .....	295 <sup>1</sup>
g. Wysokość podatku pobieranego od dochodów (przychodów) opodatkowanych w sposób zryczałtowany oraz dochodów opodatkowanych liniową stawką podatku .....	254	c. Rodzaje przychodów z działalności gospodarczej ...	296
Opodatkowanie dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych nabytych po dniu 31 grudnia 2006 r. ....	257	d. Rodzaje przychodów wyłączonych z kategorii przychodów z działalności gospodarczej .....	303
Opodatkowanie niektórych przychodów osiągniętych na terytorium Polski przez osoby podlegające ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu .....	259	e. Zwolnienia przedmiotowe .....	304
Opodatkowanie dochodów (przychodów) wymienionych w art. 30 u.p.d.o.f. ....	261	f. Nowe ulgi dla przedsiębiorców (od dnia 1 stycznia 2022 r.) .....	306 <sup>1</sup>
Opodatkowanie dochodów (przychodów) z kapitałów pieniężnych .....	262	<b>C. Koszty uzyskania przychodów .....</b>	<b>307</b>
Ryczałt od przychodów zagranicznych .....	265 <sup>1</sup>	<b>D. Amortyzacja .....</b>	<b>311</b>
Opodatkowanie dochodów z działalności gospodarczej lub działań specjalnych produkcji rolnej według 19% liniowej stawki podatku .....	266	a. Środki trwale .....	312
Dochody generowane przez prawa własności intelektualnej (ulga typu <i>IP Box</i> ) .....	269	b. Wartości niematerialne i prawne .....	315
K. Pobór podatku .....	270	c. Składniki majątku niepodlegające amortyzacji .....	318
a. Funkcje zaliczek w podatku dochodowym od osób fizycznych .....	270	d. Zasady amortyzowania składników majątku o wartości do 10 000 zł i przewyższającej tę kwotę ...	319
		e. Zasady dokonywania wpisu składników majątkowych do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych .....	320



f. Zasady ustalania wartości początkowej środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych .....	322	B. Formy opodatkowania przychodów/ dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej .....	403
g. Metody amortyzacji .....	327	a. Opodatkowanie przychodu z działów specjalnych produkcji rolnej na zasadach ogólnych .....	403
Amortyzacja liniowa .....	328	b. Definicja dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej .....	404
Amortyzacja degresywna .....	335	c. Możliwość opodatkowania dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej podatkiem liniowym ....	405
Amortyzacja jednorazowa .....	336	d. Opodatkowanie dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej według norm szacunkowych .....	406
h. Szczególne przypadki amortyzacji .....	337	C. Rozliczenie podatku .....	408
E. Sposób opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej .....	342	a. Roczne rozliczenie podatku .....	408
a. Metody opodatkowania dochodów (przychodów) uzyskiwanych z działalności gospodarczej .....	342	b. Pobór zaliczek na podatek dochodowy .....	409
b. Zasady ustalania wysokości dochodu .....	343	5. <b>Opodatkowanie stron umowy leasingu</b> .....	410
Zasady ustalania wysokości dochodu podatników prowadzących księgi rachunkowe .....	344	A. Definicja i rodzaje leasingu .....	410
Zasady ustalania wysokości dochodu podatników prowadzących księgi podatkowe .....	345	B. Opodatkowanie stron umowy leasingu operacyjnego .....	412
Zasady ustalania wysokości dochodu z odpłatnego zbycia składników majątku .....	346	a. Warunki, które musi spełniać umowa leasingu operacyjnego .....	413
Zasady ustalania wysokości dochodu z likwidacji działalności gospodarczej .....	348	b. Skutki podatkowe zakończenia podstawowego okresu leasingu operacyjnego .....	414
c. Kredyt podatkowy .....	349	Realizacja opcji zakupu przedmiotu leasingu przez korzystającego .....	415
d. Rozliczenie podatku .....	353	Sprzedaż przedmiotu leasingu na rzecz osoby trzeciej .....	417
		Dalsze używanie przedmiotu leasingu przez korzystającego .....	418
3. <b>Uprozczone formy opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej</b> .....	361	C. Opodatkowanie stron umowy leasingu finansowego .....	419
A. Wprowadzenie .....	361	a. Warunki, które musi spełniać umowa leasingu finansowego .....	420
B. Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych .....	363	b. Skutki podatkowe zakończenia podstawowego okresu leasingu finansowego .....	421
a. Podmioty, które mogą korzystać z tej formy ryczałtu .....	363	Realizacja opcji zakupu przedmiotu leasingu przez korzystającego .....	422
b. Wymogi formalne, które musi spełnić ryczałtowiec .....	370	Dalsze używanie przedmiotu leasingu przez korzystającego .....	423
c. Prawo do odliczeń od przychodu oraz od ryczałtu ....	372	Sprzedaż przedmiotu leasingu na rzecz osoby trzeciej .....	424
d. Stawki ryczałtu .....	374	D. Opodatkowanie stron umowy leasingu gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów .....	425
e. Opodatkowanie ryczałtem przychodów z najmu ....	377	a. Warunki, które musi spełniać umowa leasingu gruntów (prawa wieczystego użytkowania gruntów) .....	426
f. Przywilej odroczenia płatności ryczałtu (kredyt podatkowy) .....	382	b. Skutki podatkowe zakończenia podstawowego okresu leasingu gruntów (prawa wieczystego użytkowania gruntów) .....	427
g. Korzystne i niekorzystne aspekty ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych w zestawieniu z opodatkowaniem na zasadach ogólnych (oraz kartą podatkową) .....	385		
C. Karta podatkowa .....	386		
D. Opodatkowanie przychodów osób duchownych .....	395		
4. <b>Opodatkowanie dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej</b> .....	401		
A. Działy specjalne produkcji rolnej – definicja i sposoby opodatkowania .....	401		