

meritum

**PODATKI
2026**

**MATERIAŁY DODATKOWE
W WERSJI ELEKTRONICZNEJ**

MERITUM

23. WYDANIE

Materiały uzupełniające na stronie:
<https://www.profinfo.pl/materiały-dodatkowe>
będą dostępne do 31 grudnia 2027 r.

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

meritum

PODATKI

2026

MERITUM

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

23. WYDANIE

Redaktor merytoryczny:
doradca podatkowy Aleksander Kaźmierski

Wydawca:
Magdalena Stojek-Siwińska

Redaktor prowadzący:
Beata Wawrzyńczak-Jędryka

Opracowanie redakcyjne:
Beata Wawrzyńczak-Jędryka

Projekt okładki i stron tytułowych:
Wojtek Janikowski

Autorzy:

dr hab. Dobrośława Antonów (prof. UW) – rozdziały: I, IV, VII, VIII i IX;
doradca podatkowy Agnieszka Bieńkowska (ABJP Doradztwo Podatkowe Sp. z o.o.) – rozdział V;
doradca podatkowy Aleksander Kaźmierski – rozdziały: II, III i VI;
dr Andrzej Melezini (sędzia WSA w Białymstoku) – rozdział X;
Jarosław Wiśniewski – rozdział II

© by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2026

ISBN 978-83-8438-131-1

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Zarządzania Prawami Autorskimi i Treściami
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. +48 692 477 076
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

9	Wprowadzenie	
11	Wykaz skrótów	
15	Wykaz rozporządzeń	
19	Rozdział I. Zobowiązania podatkowe	
21	1. Podstawa prawna i zakres zastosowania	1
23	2. Zobowiązanie podatkowe – definicja i struktura	4
30	3. Powstawanie zobowiązań podatkowych	18
40	4. Wygasanie zobowiązań podatkowych	29
56	5. Zaległość podatkowa	42
60	6. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych	50
70	7. Zaniechanie poboru podatku i zwolnienie płatników z obowiązku pobrania podatku	58
73	8. Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe	65
99	9. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych	85
111	10. Nadpłata	91
127	11. Przedawnienie	102
135	12. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe	106
138	13. Informacje o schematach podatkowych (MDR – <i>Mandatory Disclosure Rules</i>)	109
159	Rozdział II. Podatek dochodowy od osób fizycznych	
165	1. Zasady ogólne	124
288	2. Opodatkowanie dochodów z (pozarolniczej) działalności gospodarczej	294
351	3. Uproszczone formy opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej	361
369	4. Opodatkowanie dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej	401
374	5. Opodatkowanie stron umowy leasingu	410
386	6. Opodatkowanie dochodów z pracy najemnej	428
460	7. Opodatkowanie przychodów z działalności wykonywanej osobiście	499
471	8. Opodatkowanie dochodów z kapitałów pieniężnych	530
500	9. Opodatkowanie dochodów z praw majątkowych	606
511	10. Opodatkowanie dochodów z najmu, dzierżawy oraz umów o podobnym charakterze	625
520	11. Opodatkowanie przychodów (dochodów) z odpłatnego zbycia rzeczy i praw majątkowych	643

SPIS TREŚCI

Strona	Numer
1201	Rozdział X. Kontrola podatnika
1203	1. Kontrola podatkowa 1674
1233	2. Kontrola celno-skarbowa i inne instrumenty kontrolne przewidziane w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej 1699
1285	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 2004–2024).

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 kontrolę podatkową.

W bieżącym wydaniu m.in. obszernie, szczegółowo omówiony został nałożony na podatników **obowiązek wystawiania faktur za pośrednictwem platformy – Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF), który wchodzi w życie dla różnych grup podatników w różnych terminach 2026 roku.**

Prosty i **pozbawiony prawniczego „żargonu”** język pozwala na korzystanie 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;
- zamieszczone **na marginesach numery**, które wskazują ważne pojęcie wraz z jego objaśnieniem;
- **rozbudowany system wewnętrznych odesłań w tekście** umożliwiający w prosty i czytelny sposób odszukanie interesującego zagadnienia, które pojawiło się już w innym miejscu publikacji, dzięki czemu też uniknięto zbędnych powtórzeń i rozpraszających dygresji;
- wyraźnie wyodrębnione w tekście **przykłady** obrazujące **stosowanie danej instytucji prawa podatkowego w praktyce**;
- wypuklenie najistotniejszych kwestii poprzez zaznaczenie ich ramką i hasłem **WAŻNE!**;
- **schematy i tabele** pozwalające na usystematyzowanie przedstawionych informacji;
- zamieszczone do praktycznego wykorzystania **wzory umów czy pism procesowych**;
- wskazanie **podstawy prawnej** dla omawianego tematu, instytucji;
- 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 2025 r.

Zobowiązania podatkowe

Dobroslawa Antonów

SPIS TREŚCI

1. Podstawa prawna i zakres zastosowania	1	C. Potrącenie	36
A. Podstawa prawna	1	D. Przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych	38
B. Zakres zastosowania	2	5. Zaległość podatkowa	42
2. Zobowiązanie podatkowe – definicja i struktura	4	A. Definicja zaległości podatkowej	42
A. Definicja zobowiązania podatkowego	4	B. Odsetki za zwłokę	46
B. Struktura zobowiązania podatkowego	9	6. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych	50
3. Powstawanie zobowiązań podatkowych	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	7. Zaniechanie poboru podatku i zwolnienie płatników z obowiązku pobrania podatku	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	8. Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe	65
E. Oszacowanie podstawy opodatkowania	27	A. Istota i cechy odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe	65
4. Wygasanie zobowiązań podatkowych	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	11. Przedawnienie	102
D. Odpowiedzialność następców prawnych	74	A. Istota przedawnienia w prawie podatkowym	102
a. Nastęstwo 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	12. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe	117
Odpowiedzialność spadkobierców	76	13. Informacje o schematach podatkowych (MDR – Mandatory Disclosure Rules)	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
9. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych	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
10. Nadpłata	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 wymierzane 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 2025 r. poz. 111 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 przesyłania informacji o gruntach oraz deklaracji na podatek rolny za pomocą środków komunikacji elektronicznej (Dz. U. poz. 1153); rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 6 czerwca 2019 r. w sprawie sposobu przesyłania informacji o lasach oraz deklaracji na podatek leśny za pomocą środków komunikacji elektronicznej (Dz. U. poz. 1154); rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 czerwca 2019 r. w sprawie sposobu przesyłania informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz deklaracji na podatek od nieruchomości za pomocą środków komunikacji elektronicznej (Dz. U. poz. 1185); rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 grudnia 2015 r. w sprawie deklaracji na podatek od środków transportowych składanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 1353); rozporządzenie ministra finansów z dnia 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 2025 r. poz. 111 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 2023, 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**.

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 uprawnienia 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.).

WAŻNE: Warunkiem zastosowania przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa do określonej należności budżetowej jest to, aby wynikała ona ze stosunków publicznoprawnych, przez które należy rozumieć istnienie pewnych relacji między co najmniej dwoma podmiotami, pewnych uprawnień i obowiązków wynikających z określonych norm prawnych, co oznacza, że do tych należności powinno się zaliczać należności, których obowiązek ponoszenia stanowi realizację przepisów prawa, a nie jest wynikiem naruszenia tych przepisów. W związku z tym zaś, że wszelkiego rodzaju kary pieniężne wynikają nie ze stosunków publicznoprawnych, nakazujących określonym podmiotom świadczenie publiczne na rzecz budżetu państwa (budżetu jednostek samorządu terytorialnego), lecz z zabronionych pod groźbą sankcji ich zachowań, z pojęcia niepodatkowych należności publicznoprawnych wyklucza się więc wobec tego dochody budżetowe, których źródłem są wszelkiego rodzaju kary pieniężne, grzywny czy mandaty (wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2023 r., II GSK 450/20, LEX nr 3577664).

PRZYKŁAD: Opłatą, o której mowa w art. 2 § 2 o.p., jest opłata z tytułu rejestracji odbiornika radiowego lub telewizyjnego (opłata abonamentowa) (wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2025 r., I GSK 1765/21, LEX nr 3837546).

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).

Literatura: R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2023.

2. Zobowiązanie podatkowe – definicja i struktura

A. Definicja zobowiązania podatkowego

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

4

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

Zgodnie z art. 6 o.p. **podatkiem jest** publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz 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:**

5

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

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

6

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

Dla definicji zobowiązania podatkowego kluczowe znaczenie mają relacje pojęć obowiązków podatkowy i zobowiązanie podatkowe. Przepisy Ordynacji podatkowej przesądzą, że jeżeli nie powstał obowiązek podatkowy, to również nie może powstać zobowiązanie podatkowe. W orzecznictwie przyjmuje się w związku z tym, że powstanie zobowiązania podatkowego na mocy art. 5 o.p. uzależnione jest od wcześniejszego zaistnienia obowiązku podatkowego. Oznacza to, że stosowanie przepisów podatkowego prawa materialnego z daty powstania zobowiązania podatkowego wskutek wydania przez organ podatkowy decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania na podstawie art. 21 § 1 pkt 2 o.p. nie ma uzasadnienia normatywnego (tak wyrok NSA z dnia 16 listopada 2010 r., II FSK 1158/09, LEX nr 787167, podobnie wyrok NSA z dnia 20 maja 2021 r., II GSK 1168/20, LEX nr 3279821).

7

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

8

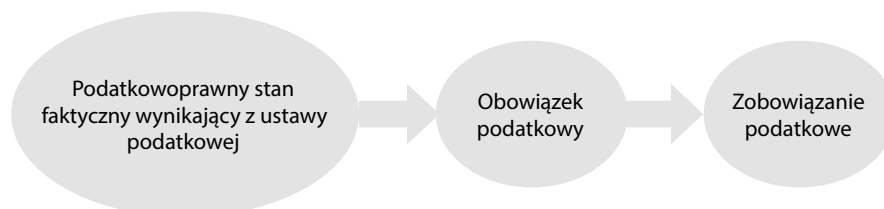
W świetle definicji zobowiązanie podatkowe wynika z obowiązku podatkowego. Zgodnie z art. 4 o.p. **obowiązkiem podatkowym** jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Pojęcie to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

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

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

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



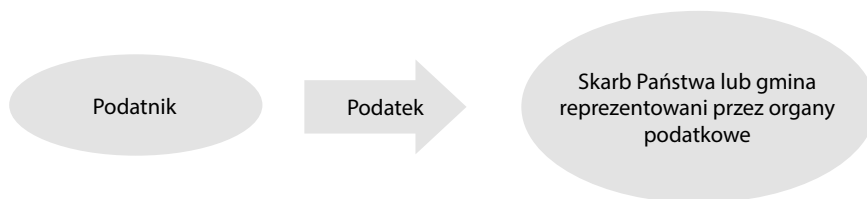
Źródło: opracowanie własne.

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.

B. Struktura zobowiązania podatkowego

Koncepcja stosunku zobowiązaniowego w prawie podatkowym jest wzorowana na stosunku zobowiązaniowym w prawie cywilnym. Dla jego opisu zastosowanie znajdują zatem elementy konstrukcji prawnej zobowiązania na gruncie prawa cywilnego, tj.: podmioty (dłużnik i wierzyciel), treść (tj. uprawnienia i obowiązki podmiotów) oraz przedmiot [R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2023, 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. **Podatkem** jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne 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, tylekroć – 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 (np. podatkowa grupa kapitałowa jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych).

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 jakikolwiek 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



9788384381311 W23P01

ISBN 978-83-8438-131-1



9 788384 381311

ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA: +48 801 044 545

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL

WWW.PROFINFO.PL

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa