

Podatki i opłaty lokalne w praktyce gmin

Przejdź do produktu na ksiegarnia.beck.pl

Rozdział I. Zagadnienia podatkowe w gminie

1. Podstawowe pojęcia

1.1. Obowiązek podatkowy na gruncie poszczególnych należności

W art. 4 OrdPU ustawodawca zawarł definicję obowiązku podatkowego wskazując, że jest to coś teoretycznego i nieskonkretyzowanego, tj. powinność po stronie danego podmiotu do poniesienia (zapłaty) świadczenia pieniężnego o przymusowym charakterze, w sytuacji, kiedy wystąpi określone zdarzenie wskazane w ustawach podatkowych. Co zatem tak naprawdę znaczy taki sposób jego zdefiniowania? Otóż w pierwszej kolejności należy wskazać, że tak określony obowiązek podatkowy nie oznacza obowiązku zapłaty czegokolwiek, gdyż o realizacji tej powinności możemy mówić w sytuacji, kiedy powstanie zobowiązanie podatkowe, z którym to dopiero jest związany obowiązek zapłaty. W kwestii tego przekształcenia się obowiązku w zobowiązanie podatkowe wypowiedział się WSA w Krakowie w wyroku z 13.7.2021 r.

Orzecznictwo

Samo powstanie obowiązku podatkowego nie oznacza jeszcze, że na podatniku ciąży obowiązek zapłaty podatku. Powstaje on bowiem dopiero wówczas, gdy obowiązek podatkowy przekształci się w zobowiązanie podatkowe, którym zgodnie z art. 5 OrdPU, jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa lub JST podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Jednym z warunków przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe jest to, że podatnik jest w stanie określić wysokość należnego do zapłaty podatku (wyr. WSA w Krakowie z 13.7.2021 r., I SA/Kr 795/21, Legalis).

Na wskazany w tym wyroku element konieczny do przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie do zapłaty, tj. możliwość określenia przez podatnika wysokości należności do zapłaty, wskazał także WSA we Wrocławiu w wyroku z 28.3.2023 r.

Orzecznictwo

Jednym z warunków przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe jest to, że podatnik jest w stanie określić wysokość należnego do zapłaty podatku. Bez istnienia tego elementu nie można zasadnie twierdzić, że powstało zobowiązanie podatkowe, prowadzące do konieczności zapłaty podatku (wyr. WSA we Wrocławiu z 28.3.2023 r., I SA/Wr 270/22, Legalis).

Z tak zdefiniowanego obowiązku podatkowego wynika ponadto, że jego powstanie jest niezależne od woli czy działań podatników jako podmiotów bezpośrednio nim objętych. Przekłada się to na niezależność obowiązku podatkowego od faktycznych czynności podejmowanych przez podatników, np. w sytuacji, kiedy właściciel nieruchomości zawarłby umowę najmu czy dzierżawy ze swoim sąsiadem i razem postanowiliby w tej umowie, że to nie właściciel, lecz najemca/dzierżawca będzie opłacał podatek za tę nieruchomość, takie postanowienie umowne byłoby bezskuteczne i nie przekładałoby się na faktyczną realizację przymusowego świadczenia pieniężnego przez najemcę czy dzierżawcę nieruchomości. Na ten z kolei element definicji pojęcia wskazał NSA w wyroku z 13.6.2008 r. (I GSK 2025/18, Legalis), w którym wyjaśnił, że: „Do zaistnienia obowiązku podatkowego dochodzi niezależnie od woli czy świadomości podatnika. Nawet nieświadoma realizacja zachowania określonego w treści normy podatkowoprawnej może skutkować powstaniem powinności podatkowej”.

W podatkach, w których przedmiotem opodatkowania są nieruchomości, rozwiązania ustawowe co do obowiązku podatkowego są bardzo podobne i sprowadzają się do wskazania nie tylko tego, kto i w jakich okolicznościach staje się podatnikiem, ale także, co musi się wydarzyć, żeby obowiązek podatkowy nie tylko faktycznie zaistniał, lecz także wygasł.

1.1.1. Podatek od nieruchomości

W art. 3 ust. 1 PodLokU ustawodawca zawarł enumeratywne wyliczenie podmiotów stanowiących: osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne (w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej), które żeby uzyskać status podatnika podatku od nieruchomości muszą być alternatywnie:

- 1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych – przy czym, jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, to obowiązek podatkowy obejmuje posiadacza samoistnego¹;
- 2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych;
- 3) użytkownikami wieczystymi gruntów;
- 4) posiadaczami nieruchomości lub obiektów budowlanych będących własnością Skarbu Państwa lub JST – przy jednoczesnym założeniu, że to posiadanie:
 - a) wynika z umowy zawartej z właścicielem lub z innego tytułu prawnego (z wyłączeniem sytuacji, kiedy przedmiotem posiadania przez osoby fizyczne są lokale mieszkalne niestanowiące odrębnych nieruchomości). Należy w tym miejscu zauważyć, że zgodnie z art. 2 ust. 3–5 WłLokU wymogi, jakie musi spełnić samodzielny lokal mieszkalny (tj. izba lub zespół izb wydzielonych

¹ Według art. 336 KC posiadacz samoistny to taki posiadacz rzeczy, który nią włada jako właściciel.

- w ramach budynku trwałymi ścianami, które przeznaczone są na stały pobyt ludzi i wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych) potwierdza właściwy starosta w formie zaświadczenia, które jest załącznikiem do aktu ustanawiającego odrębną własność lokalu,
- b) jest bez tytułu prawnego (z wyłączeniem sytuacji, kiedy przedmiot opodatkowania pochodzi z ZWRSP lub jest zarządzany przez PGLLP – gdyż w takim przypadku obowiązek podatkowy ciąży odpowiednio na jednostkach organizacyjnych KOWR czy też Lasów Państwowych jako podmiotach, które faktycznie władają nieruchomościami). Jak wyjaśnił WSA w Gdańsku w wyroku z 3.3.2020 r. (I SA/Gd 1717/19, Legalis): „W przypadku gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa, które znajdują się w zarządzie PGLLP (jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej – art. 32 ust. 1 LasU), to właśnie jednostki tego podmiotu mają przymiot podatnika z tytułu władania określonymi gruntami. Taką jednostką jest zaś Nadleśnictwo”.

Dodatkowo, w art. 3 ust. 4 PodLokU, ustawodawca przewidział, że jeżeli nieruchomość jest przedmiotem współwłasności lub współposiadania dwóch lub więcej podmiotów, to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach czy współposiadaczach. W praktyce oznacza to, że:

- 1) jeżeli współwłaściciel będący np. osobą fizyczną ma nieruchomość własną (prywatną) oraz inną nieruchomość, której jest współwłaścicielem, to te dwie nieruchomości nie mogą być opodatkowane w tej samej decyzji;
- 2) przewidziana w tym przypadku przez ustawodawcę odpowiedzialność solidarna wynika z art. 91 OrdPU, który odsyła w tym zakresie do art. 366 KC, z którego wynika, że:
 - a) wierzyciel może żądać całości lub części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna,
 - b) zaspokojenie wierzyciela przez jednego z dłużników zwalnia pozostałych (wierzyciel nie ingeruje w ewentualne wzajemne rozliczenia pomiędzy dłużnikami w takim przypadku),
 - c) wszyscy dłużnicy pozostają solidarnie zobowiązani aż do zupełnego zaspokojenia wierzyciela.

Od wskazanej powyżej zasady odpowiedzialności solidarnej ustawodawca w podatku od nieruchomości przewidział wyjątki, a może bardziej trafnie byłoby powiedzieć odstępstwa co do:

- 1) lokalu użytkowego stanowiącego garaż wielostanowiskowy w budynku mieszkalnym wraz z gruntem (przy założeniu, że stanowią odrębną własność) – jeśli z takimi przedmiotami opodatkowania mamy do czynienia, to obowiązek podatkowy zamiast wszystkich dotyczy tylko współwłaścicieli w częściach odpowiadających ich udziałowi w prawie własności,
- 2) wyodrębnienia własności lokali, ale jako takich, a nie wyłącznie takich, jak wskazane powyżej – wówczas w zakresie gruntu i części wspólnych obowiązek podatkowy obciąża współwłaścicieli w takim zakresie, jaki odpowiada ich udziałowi w nieruchomości wspólnej.

W art. 3 ust. 6 PodLokU ustawodawca przewidział jeszcze jedno odstępstwo od obowiązującej co do zasady odpowiedzialności solidarnej – dotyczy sytuacji, kiedy wśród kilku współwłaścicieli lub posiadaczy jeden lub kilku z nich jest zwolnionych od podatku lub mu nie podlegają. W takiej sytuacji obowiązek podatkowy wprawdzie ciąży solidarnie, ale nie na wszystkich, tylko na tych, którzy podlegają podatkowi oraz nie są od niego zwolnieni (oczywiście w zakresie odpowiadającym ich łącznemu udziałowi w posiadaniu lub w prawie własności, gdyż odpowiedzialność solidarna nie może objąć tych podmiotów, które faktycznie nie są zobowiązane do ponoszenia ciężarów podatkowych).

Artykuł 6 ust. 1–2 i ust. 4 PodLokU mówi o tym, kiedy powstaje i wygasa obowiązek podatkowy od nieruchomości. Otóż powstanie obowiązku (czyli wskazanie, od kiedy dany podmiot będzie odpowiedzialny za należność do zapłaty, o ile obowiązek skutecznie przekształci się w zobowiązanie podatkowe) ustawodawca przewidział „od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku”. O ile pierwsza część tej regulacji nie powinna nastroczać trudności interpretacyjnych, o tyle należy wyjaśnić, że okolicznościami uzasadniającymi powstanie tego obowiązku może być np. nabycie prawa własności nieruchomości lub zawarcie umowy najmu/dzierżawy, jeżeli właścicielem nieruchomości jest jednostka samorządu terytorialnego.

Przykład

W dniu 15.5.2023 r. podatnik A sprzedaje swoją nieruchomość podatnikowi B i ten podatnik B jako nowy właściciel:

- 1) ma obowiązek, w ciągu 14 dni od tej daty, złożyć organowi podatkowemu informację (osoby fizyczne) lub deklarację (osoby prawne), w których odpowiednio zgłosi nieruchomość do opodatkowania lub dokona samoobliczenia kwoty zobowiązania,
- 2) jest objęty obowiązkiem podatkowym od dnia 1.6.2023 r. (z uwagi na to, że podatek od nieruchomości to podatek „miesięczny”, w naszym przykładzie czerwiec będzie pierwszym miesiącem, za który właściciel ma obowiązek uiszczenia należności podatkowej).

Z uwagi na specyfikę podatku od nieruchomości ustawodawca przewidział, że w zakresie jego przedmiotów opodatkowania, stanowiących budynki lub budowle, obowiązek podatkowy w zakresie tych przedmiotów powstałych w trakcie roku podatkowego nie powstanie w sposób określony powyżej, tylko alternatywnie od dnia 1 stycznia roku następującym po roku, w którym zakończono budowę lub rozpoczęto użytkowanie przed ostatecznym wykończeniem. W tym zakresie ustawodawca nie przewidział jako koniecznego warunku uzyskania pozwolenia na użytkowanie nowo powstałego obiektu, na co wskazuje WSA w Szczecinie.

Orzecznictwo

Powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości uzależnione jest zatem od faktu zakończenia prac związanych ze wznoszeniem obiektu budowlanego lub od rozpoczęcia jego użytkowania przed ostatecznym zakończeniem robót. Powstanie obowiązku podatkowego nie jest uwarunkowane uzyskaniem prawa do użytkowania budynku. Innymi słowy, o momencie powstania obowiązku podatkowego decyduje fakt wystąpienia wcześniejszego z dwóch wskazanych zdarzeń: zakończenie budowy (co może być potwierdzone w dzienniku budowy lub ustalone w inny sposób, np. w postępowaniu dowodowym w ramach prowadzonego postępowania podatkowego) lub roz-

poczęcie faktycznego użytkowania (wyr. WSA w Szczecinie z 27.1.2022 r., I SA/Sz 468/21, Legalis).

Analogiczne stanowisko w tym zakresie wyraził także NSA w wyroku z 4.11.2021 r. (III FSK 4314/21, Legalis).

W zakresie budynków dodatkowo należy zauważyć, że rozpoczęcie użytkowania jego części przed ostatecznym zakończeniem budowy całego obiektu powoduje obowiązek zapłaty podatku za całą powierzchnię budynku, a nie tylko za tę część, której użytkowanie rozpoczęło. Potwierdził to NSA w wyroku z 7.10.2021 r.

Orzecnictwo

Rozpoczęcie użytkowania budynku jeszcze niewykończonego ostatecznie powoduje konieczność zapłacenia podatku od nieruchomości od początku następnego roku, ustalonego od całego budynku. Obowiązek ten dotyczy również części, która nie została wykończona czy przekazana do użytkowania i która jest nieużytkowana (wyr. NSA z 7.10.2023 r., III FSK 121/21, Legalis).

Samo pojęcie „rozpoczęcie użytkowania” nie zostało zdefiniowane przez ustawodawcę i dlatego próby wskazania sposobu jego rozumienia podejmują sądy administracyjne, np. WSA w Łodzi w wyroku z 29.6.2021 r. (I SA/Łd 371/21, Legalis) wskazała, że „Rozpoczęcie użytkowania budynku lub budowli należy rozumieć w znaczeniu potocznym. Przy ustalaniu tej okoliczności nie ma żadnego znaczenia, czy odbyło się to zgodnie z prawem i czy rzeczywiście obiekt nadawał się do wykorzystywania. Regulacja zawarta w treści art. 6 ust. 2 PodLokU nie uzależnia rozpoczęcia użytkowania obiektu od ewentualnej potrzeby uzyskania stosownych rozstrzygnięć pozwalających na użytkowanie przedmiotu opodatkowania. Fakt użytkowania jest okolicznością obiektywną”.

Podobnie jak „rozpoczęcie użytkowania”, pojęciem niezdefiniowanym przez ustawodawcę – a niezwykle istotnym w zakresie powstawania obowiązku podatkowego – jest „zakończenie budowy”, na co wskazał WSA w Gdańsku w wyroku z 15.12.2020 r. (I SA/Gd 781/20, Legalis), w którym nie tylko zauważył, że jest to pojęcie niezdefiniowane przez ustawodawcę także w PrBud, to jednak „wystąpienie tej okoliczności uzależnione jest od faktu zakończenia prac związanych ze wznoszeniem obiektu budowlanego określanego przez tę ustawę. Powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości uzależnione jest od faktu zakończenia prac związanych ze wznoszeniem obiektu budowlanego lub od rozpoczęcia jego użytkowania przed ostatecznym zakończeniem robót, gdyż art. 6 ust. 2 PodLokU nie odwołuje się do momentu uzyskania jakiegokolwiek decyzji administracyjnej, ale do okoliczności faktycznej, tj. zakończenia robót budowlanych polegających na budowie nowego obiektu. Wskazuje się także, że na podstawie analizy poszczególnych przepisów rozdziału 5 PrBud można ustalić moment, który decyduje o zakończeniu budowy”. Na marginesie tego rozstrzygnięcia należy zauważyć, że wskazany w nim rozdział 5 PrBud (art. 41–47) zawiera regulacje dotyczące rozpoczęcia i prowadzenia robót budowlanych, podczas gdy rozdział 5c (art. 54–60) *stricto* dotyczy zakończenia budowy.

Oprócz okoliczności mających wpływ na powstanie lub wygaśnięcie obowiązku podatkowego ustawodawca przewidział także, że w trakcie roku może zaistnieć bliżej nieokreślone zdarzenie (wskazując na zmianę sposobu użytkowania budynku lub jego części),

które będzie miało wpływ na wysokość płatonej należności w danym roku. Jeśli ono wystąpi, to wywiera wpływ na wysokość opodatkowania od następnego miesiąca po miesiącu, w którym zaistniało. Wskazane przykładowo przez ustawodawcę zdarzenie stanowiące zmianę sposobu użytkowania budynku lub jego części, może być wykorzystywane przez podatników jako środek mający na celu zmniejszenie wysokości należnego do zapłaty podatku (zwłaszcza w sytuacji, kiedy podatnik twierdzi, że budynek „pozostały” jest wykorzystywany jako mieszkalny i tym samym wysokość stawki za 1m² powierzchni użytkowej ulega kilkukrotnemu zmniejszeniu). W takim przypadku to na podatniku ciąży obowiązek wskazania, jakie to konkretne okoliczności zaistniały, które następnie wpłynęły na zmianę charakteru budynku. Jak rozstrzygnął w tym przedmiocie WSA w Łodzi w wyroku z 17.11.2020 r. (I SA/Łd 43/20, Legalis) „ustawodawca w pierwszym rzędzie za zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania uznał zmianę sposobu wykorzystania budynku. Jeśli zatem skarżący domaga się zmiany opodatkowania budynku poprzez przyjęcie, że stanowi on budynek mieszkalny i nie należy już do kategorii budynków pozostałych to, aby jego starania okazały się uzasadnione, musi wykazać, jakie zmiany nastąpiły. Nie mogą to być zresztą zmiany jakiegokolwiek, lecz takie, które wskazują, że budynek ma charakter mieszkalny”.

Przykład

Właściciel działki w trakcie 2023 r. wybudował na niej budynek mieszkalny jednorodzinny. Niezależnie od tego, która z okoliczności w tym roku wystąpiła najpierw – zakończenie budowy czy rozpoczęcie użytkowania przed ich ostatecznym wykończeniem – obowiązek podatkowy powstanie od dnia 1.1.2024 r.

Ustanie okoliczności, która spowodowała powstanie obowiązku, wpływa także bezpośrednio na jego wygaśnięcie, a uwzględniając to, że podatek od nieruchomości jest należnością o charakterze miesięcznym, we wskazanych powyżej przykładach obowiązek podatkowy wygaśnie odpowiednio z końcem miesiąca, w którym:

- 1) aktualny właściciel przeniesie własność nieruchomości na inny podmiot,
- 2) wygaśnie umowa najmu/dzierżawy, której przedmiotem jest nieruchomość będąca własnością Skarbu Państwa lub JST,
- 3) właściciel budynku dokona jego całkowitej lub częściowej rozbiórki (w tym drugim przypadku budynek fizycznie może istnieć, ale wystarczy, że np. będzie pozbawiony dachu i tym samym nie będzie spełniał ustawowej definicji takiej nieruchomości jako przedmiotu opodatkowania).

Niezależnie od tego, czy w danym przypadku rozstrzygana jest kwestia okoliczności powodujących: powstanie, zmianę lub wygaśnięcie obowiązku podatkowego, ustawodawca w art. 6 ust. 6 PodLokU przesądził o tym, że w terminie 14 dni od ich wystąpienia podatnik jest zobowiązany do złożenia organowi podatkowemu informacji, w której przedstawi wynikający z tych okoliczności swój stan posiadania.

Orzecznictwo

Ustalony na 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności wskazanych w art. 6 ust. 3 i ust. 6 PodLokU termin złożenia informacji dotyczy określenia daty wszczęcia postępowania podatkowego, ale sama informacja jest elementem prawnopodatkowego stanu faktycznego sprawy, czyli dowodem w sprawie, na co wskazuje *expressis verbis* art. 181 OrdPU. Podawane w informacji dane nie mają dla

organu wiążącego charakteru, gdyż jeżeli dane te co do okoliczności istotnych z punktu widzenia ustalenia zobowiązania podatkowego pozostawały będą w sprzeczności ze stanem faktycznym, istnieje możliwość ich odrzucenia przez organ podatkowy w toku postępowania podatkowego. Informacja wymieniona w art. 6 ust. 6 PodLokU jest elementem praw i obowiązków procesowych podatnika i dotyczy gromadzenia i wykorzystania materiałów co do faktycznego stanu nieruchomości i obiektów budowlanych podatnika. Taki charakter informacji z art. 6 ust. 6 potwierdza art. 21 § 5 OrdPU. Informacja, o której mowa, jest zatem jedynie wyrazem stanowiska podatnika co do istnienia określonego stanu faktycznego, a tym samym nie kreuje żadnych praw lub obowiązków podatnika o charakterze materialnoprawnym. Zupełnie inne znaczenie mają zaś deklaracje składane przez podatników w sytuacjach samoobliczenia podatku, jak np. te z art. 6 ust. 9 i ust. 11 PodLokU dotyczące rozliczenia podatku od nieruchomości przez osoby prawne i jednostki organizacyjne. Do nich bowiem znajduje zastosowanie regulacja z art. 21 § 2 OrdPU. Termin do złożenia przez podatników informacji, o której mowa w art. 6 ust. 6 PodLokU jest terminem prawa procesowego. Niezłożenie jej w wyznaczonym tam terminie, powoduje brak skutku przewidzianego w art. 165 § 7 OrdPU, tj. automatycznego wszczęcia postępowania podatkowego. Brak złożenia deklaracji obliiguje organ podatkowy do wszczęcia postępowania podatkowego na podstawie art. 165 § 1 OrdPU (wyr. WSA w Gliwicach z 8.6.2022 r., I SA/Gl 399/22, Legalis).

1.1.2. Podatek od środków transportowych

Obowiązek podatkowy w zakresie podatku od środków transportowych ciąży solidarnie na właścicielach, przy czym z art. 9 PodLokU wynika, że na równi z właścicielami ustawodawca traktuje podmioty, takie jak:

- 1) jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, na które środek transportu jest zarejestrowany,
- 2) posiadaczy środków transportowych (z jednoczesnym domniemaniem, że to nie oni są ich właścicielami) zarejestrowanych na terytorium RP, jeśli zostały one im wcześniej powierzone przez zagraniczną osobę fizyczną lub prawną.

Podobnie jak podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych posiada „miesięczny” charakter, a uwzględniając specyfikę przedmiotu jego opodatkowania, ustawodawca w zakresie obowiązku podatkowego przesądził o tym, że:

- 1) powstaje on w zależności od tego, czy przedmiotem nabycia jest środek transportowy niezarejestrowany lub zarejestrowany na terytorium RP – odpowiednio od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła rejestracja lub nabyto prawo własności już zarejestrowanego środka transportowego,
- 2) jeżeli dany pojazd został objęty decyzją o czasowym wycofaniu tego pojazdu z ruchu, to w takim przypadku obowiązek podatkowy powstanie od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek transportowy został dopuszczony ponownie do ruchu po upływie okresu, na jaki została wydana decyzja organu rejestrującego o czasowym wycofaniu tego pojazdu z ruchu.

Przykład

Osoba fizyczna kupuje w dniu 15.5.2023 r. dwa środki transportowe – pojazd A, który jest zarejestrowany na terytorium RP, i pojazd B, który rejestruje w dniu 5.6.2023 r. W obu przypadkach obowiązek podatkowy powstanie za inny okres – za pojazd A powstanie od dnia 1.6.2023 r., a za pojazd B od dnia 1.7.2023 r.

Przykład

Organ rejestrujący wydaje decyzję o czasowym wycofaniu pojazdu z ruchu na okres od 15.5.2023 r. do 30.8.2023 r. We wrześniu tego roku właściciel dopełnia formalności i uzyskuje zaświadczenie, że pojazd jest na tyle sprawny technicznie, że zostaje ponownie dopuszczony do ruchu. W takim przypadku obowiązek podatkowy powstanie od dnia 1.10.2023 r.

Kwestię wygaśnięcia obowiązku podatkowego ustawodawca również uregulował w art. 9 PodLokU, gdzie postanowił, że ten obowiązek wygaśnie z końcem miesiąca, w którym:

- 1) nastąpiło przeniesienie własności zarejestrowanego środka transportowego (dotychczasowy właściciel objęty jest obowiązkiem podatkowym do końca miesiąca, w którym zawarto umowę sprzedaży),
- 2) środek transportowy został wyrejestrowany,
- 3) została wydana decyzja o czasowym wycofaniu takiego pojazdu z ruchu,
- 4) upłynął czas, na jaki pojazd został powierzony.

1.1.3. Podatek rolny

Ponieważ podatkiem rolnym objęte są nieruchomości, zarówno powstanie, jak i wygaśnięcie obowiązku podatkowego będzie analogiczne jak w przypadku podatku od nieruchomości. Zgodnie z art. 6a ust. 1–3 PodRolU:

- 1) powstanie lub wygaśnięcie obowiązku podatkowego w trakcie roku powoduje, że obejmuje on proporcjonalnie taką liczbę miesięcy, jaką obejmował dany podmiot,
- 2) powstanie i wygaśnięcie takiego obowiązku jest analogiczne jak w podatku od nieruchomości, gdyż w przypadku podatku rolnego zarówno powstanie, jak i wygaśnięcie obowiązku podatkowego następuje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym odpowiednio zaistniały lub ustały okoliczności uzasadniające jego powstanie.

1.2. Zobowiązania podatkowe – jak powstają, zmieniają wysokość oraz kiedy wygasają

Skoro wiemy już, kiedy występuje obowiązek podatkowy i kogo dotyczy, to pora na omówienie pojęcia, które z tym obowiązkiem jest nierozzerwalnie związane, można nawet powiedzieć, że z niego wynika, czyli – zobowiązanie podatkowe.

W art. 5 OrdPU ustawodawca określił zobowiązanie podatkowe jako wynikającą z obowiązku podatkowego, a dotyczącą podatnika powinność (obowiązek) do zapłaty podatku na rzecz „wierzyciela” (tj. Skarbu Państwa lub JST) „w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego”.

Żeby w sposób pełny i jednocześnie prawidłowy zdefiniować to pojęcie należałoby wskazać, co tak naprawdę różni/oddziela obowiązek podatkowy od zobowiązania podatkowego. W tym zakresie należy przytoczyć wyrok WSA w Gliwicach z 30.1.2020 r., który w ocenie autora najtrafniej dokonał rozróżnienia tych dwóch pojęć.

Orzecznictwo

Jedynym sposobem powstania powinności podatkowej ciężącej na podatniku (przybierającej postać obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego) jest urzeczywistnienie podatkowego stanu faktycznego, określonego w ustawie podatkowej (...). Dochodzi zaś do tego w ten sposób, że jednostka życia społecznego, wskazana w danej ustawie jako podatnik, na terytorialnym obszarze obowiązywania danej daniny publicznej realizuje zachowanie, które z woli ustawodawcy wyrażonej w tej samej ustawie podatkowej jest przedmiotem opodatkowania. Dopiero to otwiera przestrzeń dla konkretyzacji powinności podatkowej, czyli dla przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe. Odbywa się ona poprzez zastosowanie do podstawy opodatkowania właściwej stawki podatkowej (albo stawek podatkowych), z uwzględnieniem zwolnień i ulg podatkowych. W ten sposób ustalona albo określona kwota podatku jest zaś płatna w terminie i na zasadach wskazanych w ustawach podatkowych (wyr. WSA w Gliwicach z 30.1.2020 r., I SA/Gl 1384/19, Legalis).

Oczywiście nie można przyjąć, że w każdym przypadku obowiązek podatkowy przekształci się w kwotę zobowiązania do zapłaty, na co wskazał NSA w wyroku z 6.2.2018 r. (II FSK 287/16, Legalis) wyjaśniając w nim, że „Fakt, że zaistniało zdarzenie, które spowodowało, iż na określonym podmiocie ciąży powinność świadczenia pieniężnego, nie oznacza jeszcze, że podmiot ten będzie zobowiązany do zapłacenia tego świadczenia. Nie w każdym bowiem przypadku obowiązek podatkowy będzie mógł się przekształcić w zobowiązanie podatkowe. Mogą bowiem wystąpić okoliczności, które wyłączają taką możliwość, np. przedawnienie, zastosowanie ulg podatkowych (...)”. Na to, że nie zawsze obowiązek podatkowy przekształci się w zobowiązanie podatkowe, wskazał również NSA w wyroku z 27.6.2018 r. (II FSK 3800/17, Legalis), w którym jednocześnie w sposób niebudzący wątpliwości rozstrzygnął, że „Ażeby powstało zobowiązanie podatkowe, wcześniej musi istnieć obowiązek podatkowy”.

Nawet jeśli obowiązek podatkowy przekształci się w zobowiązanie podatkowe, nie oznacza to, że podatnik będzie zobowiązany cokolwiek zapłacić, o ile zaistnieją przewidziane w tym zakresie określone stany faktyczne.

Orzecznictwo

Przedawnienie zobowiązania podatkowego, inaczej niż przedawnienie zobowiązania w prawie cywilnym, oznacza wygaśnięcie skonkretyzowanej powinności podatkowej (w teorii prawa podatkowego jest klasyfikowane jako nieefektywny sposób wygaśnięcia zobowiązania podatkowego) (wyr. WSA w Gliwicach z 7.1.2021 r., I SA/Gl 597/20, Legalis).

We wskazanym powyżej wyroku z 30.1.2020 r. WSA w Gliwicach już zasygnalizował, że istnieją dwa sposoby powstawania zobowiązań podatkowych – w zależności od formy organizacyjnej podatnika (choć ustawodawca przewidział w tym zakresie omówione poniżej wyjątki). W art. 21 § 1 OrdPU ustawodawca przewidział, że zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem:

- 1) zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (deklaratoryjny sposób powstania),
- 2) doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania (konstytutywny sposób powstania).

1.2.1. Zobowiązania powstające w sposób deklaratoryjny (z mocy prawa)

Zobowiązania powstające z mocy prawa to tzw. deklaratoryjny sposób powstawania zobowiązań podatkowych, tj. z dniem zdarzenia, z którym podatkowa ustawa wiąże powstanie takiego zobowiązania. W takim przypadku, jeżeli ustawa wyznacza na konkretny dzień obowiązek corocznego składania deklaracji, w której podatnicy dokonują samobliczenia kwoty zobowiązania do zapłaty na dany rok, to wówczas kwota zobowiązania powstaje z mocy prawa z tym właśnie dniem, a czynność polegająca na złożeniu deklaracji potwierdza tylko to, co powstało z mocy prawa, i sama w sobie nie tworzy nowego stanu prawnego. W zależności od rodzaju podatku, kwestie ustawowych terminów na złożenie deklaracji (i tym samym terminy powstawania zobowiązań deklaratoryjnych) oraz dokonanie zapłaty przedstawiają się następująco:

- 1) podatek od nieruchomości (art. 6 ust. 9 pkt 1 i pkt 3 PodLokU) – złożenie deklaracji oraz zapłata I raty następują w terminie do dnia 31 stycznia danego roku, a zapłata pozostałych rat (od II do XII) w comiesięcznych terminach do 15. dnia danego miesiąca,
- 2) podatek leśny (art. 6 ust. 5 pkt 1 i pkt 3 PodLeśnyU) – złożenie deklaracji oraz zapłata I raty następuje do dnia 15 stycznia danego roku, a zapłata pozostałych rat (od II do XII) w comiesięcznych terminach do 15. dnia danego miesiąca,
- 3) podatek rolny (art. 6a ust. 8 pkt 1 i pkt 3 PodRolU) – złożenie deklaracji następuje tak jak w podatku leśnym, tj. do 15 stycznia danego roku, a zapłata tak jak w przypadku osób fizycznych następuje w czterech kwartalnych ratach, płatnych w terminach do 15 marca (I), 15 maja (II), 15 września (III) i 15 listopada (IV).

Orzecznictwo

W odniesieniu do zobowiązań, które powstają z mocy prawa, podatnik jest zobowiązany do zapłaty podatku należnego w wysokości właściwej i we właściwych terminach. Niewypełnianie tych obowiązków uzasadnia wydanie decyzji na podstawie art. 21 § 3 OrdPU. Nie zmienia to jednak oceny, że zobowiązania te powstały już wcześniej i powinny zostać wykonane w terminach i wysokości przewidzianej w przepisach prawa (...). Decyzja wymiarowa nie kształtuje nowego obowiązku podatkowego. Podatnik jest zobowiązany do zapłaty podatku w terminach wyznaczonych przez przepisy prawa. Dla zobowiązań powstających z mocy prawa, wymagalność zobowiązania nie została więc powiązana z datą wydania lub doręczenia decyzji określającej jego wysokość. Wymagalność zobowiązania nie wymaga istnienia w obrocie prawnym decyzji lub deklaracji podatkowej określającej jego wysokość, tytułów wykonawczych lub kart kontowych podatnika odnotowujących kwotę zaległości wynikającej z zobowiązania. Zobowiązanie powstaje wprost z przepisów prawa i z przepisów prawa wynika termin jego płatności, a tylko to ustalenie jest potrzebne do wykazania wymagalności zobowiązania (wyr. NSA z 20.12.2022 r., III FSK 1152/21, Legalis).

Przy tego typu zobowiązaniach powstających „z mocy prawa”, przy których podatnicy mają obowiązek składania deklaracji, ustawodawca przewidział w art. 21 § 2 i § 3 OrdPU, że co do zasady kwota zobowiązania wykazana w deklaracji jest kwotą do zapłaty. Może jednak okazać się, że organ podatkowy poweźmie wątpliwości co do danych wskazanych przez podatnika w deklaracji i po dokonaniu w tym zakresie weryfikacji wątpliwości będą

na tyle poważne, że zainicjuje z urzędu wszczęcie postępowania podatkowego, w trakcie którego ustali, że podatnik mimo ciążącego na nim obowiązku:

- 1) nie zapłacił w całości lub w części podatku,
- 2) nie złożył deklaracji,
- 3) wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji,
- 4) nie wykazał w deklaracji powstałego zobowiązania.

Ustalenie wystąpienia minimum jednej z powyższych okoliczności będzie podstawą dla organu podatkowego do wydania decyzji, w której organ określi wysokość zobowiązania. Charakter i znaczenie takiej decyzji było przedmiotem wielu rozstrzygnięć sądów administracyjnych, np. WSA w Gorzowie Wlkp. w wyroku z 16.2.2023 r. (I SA/Go 466/22, Legalis) stwierdził, że „Decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości jest decyzją deklaratoryjną (art. 21 § 1 pkt 1 i § 3 OrdPU), a nie konstytutywną (art. 21 § 1 pkt 2 OrdPU). Data wydania takiej decyzji nie jest zatem równoznaczna z momentem, od którego decyzja ta wywiera skutki prawne. Zgodnie bowiem z art. 212 OrdPU, poza wyjątkiem dotyczącym decyzji, o których mowa w art. 67d, decyzja wiąże organ od chwili jej doręczenia stronie. 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 OrdPU”. Jak widać sąd zwrócił uwagę na dwie bardzo istotne kwestie dotyczące takiej decyzji:

- 1) data jej wydania nie jest tak istotna jak data jej doręczenia do adresata, gdyż to właśnie data doręczenia jest warunkiem wywarcia przez decyzję wynikającego z niej skutku prawnego,
- 2) czynność polegająca na doręczeniu musi nastąpić przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania powstałego z mocy prawa (tj. przed upływem pięciu lat liczonych od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku).

Wydanie takiej decyzji oraz jej skuteczne doręczenie powoduje, że źródłem zapłaty podatku w danym roku nie jest dla podatnika złożona przez niego deklaracja, tylko decyzja organu podatkowego określająca wysokość zobowiązania do zapłaty. I tak właśnie tę decyzję określają sądy administracyjne.

Orzecznictwo

Wydanie decyzji na podstawie art. 21 § 3 OrdPU, 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 z woli ustawodawcy w określonym stanie faktycznym. Decyzja podatkowa nie tworzy więc nowego zobowiązania podatkowego, a jedynie precyzuje jego prawidłową wysokość. Nadal źródłem powstania obowiązku podatkowego jest to samo zdarzenie, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania podatkowego (wyr. NSA z 25.6.2020 r., II FSK 765/20, Legalis).

Orzecznictwo

Wydanie decyzji deklaratoryjnej na podstawie art. 21 § 3 OrdPU 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 prawi-

dłową, 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. Kwestionując deklarację, organ podatkowy jest zobowiązany do odniesienia się do niej w całości, czyli do wszystkich jej elementów i określenia kwoty podatku do zapłaty zamiast kwoty wyliczonej przez podatnika. Dopiero w takim przypadku deklaracja nie rodzi żadnych skutków prawnych. Taki sposób weryfikacji deklaracji podatkowej należy również zastosować do deklaracji składanej przez podatnika podatku od nieruchomości, jeżeli wykazuje w niej wszystkie przedmioty opodatkowania. Dochodzi wówczas do wyraźnego określenia kwoty podatku od nieruchomości, jaką podatnik jest zobowiązany do zapłaty konkretnemu organowi podatkowemu od zindywidualizowanych w deklaracji przedmiotów opodatkowania (wyr. NSA z 9.6.2020 r., II FSK 1603/19, Legalis).

W wyroku z 29.11.2022 r. (III FSK 800/21, Legalis) NSA nie tylko uznał za dopuszczalną sytuację, w której wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania będzie dotyczyła zobowiązania w niższej kwocie niż samoobliczona przez podatnika w deklaracji, ale wskazał przy tym na szczególny charakter takiej decyzji, która zdaniem sądu „prowadzi w każdym przypadku do pozbawienia złożonej deklaracji skutków prawnych, a złożona deklaracja traci swój byt prawny i dane w niej wskazane nie mają znaczenia dla prawidłowego ustalenia podatku do zapłaty”. NSA stanął na stanowisku, że wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania „kasuje byt prawny” deklaracji złożonej przez podatnika. W tym zakresie może powstać wątpliwość, czy faktycznie tak jest za każdym razem i czy nie może zaistnieć taki stan faktyczny, w którym dla jednego podatnika źródłem zapłaty byłyby zarówno deklaracja z samoobliczoną przez podatnika kwotą zobowiązania, jak i decyzja, w której organ podatkowy określiłby jego wysokość? Wydaje się, że taka sytuacja teoretycznie byłaby możliwa, gdyż należy odróżnić sytuację, w której z jednej strony podatnik składa deklarację i ujawnia w niej poszczególne przedmioty opodatkowania od sytuacji, w której w złożonej deklaracji nie ujawnia podstawy opodatkowania. Jeżeli deklaracja podatnika jest złożona prawidłowo, tj. na odpowiednim formularzu, z zastosowaniem stawek podatkowych określonych na dany rok przez organ stanowiący gminy i, przede wszystkim, podatnik zgodnie ze stanem faktycznym ujawnił w niej wszystko to, co powinien (nawet jeśli nie wynika z tego obowiązek zapłaty z uwagi na np. zwolnienie z opodatkowania) i tym samym nie zachodzi żadna z przesłanek określonych w art. 21 § 3 OrdPU, to organ podatkowy nie ma podstaw do jej eliminowania/zastępowania przez decyzję określającą wysokość zobowiązania. Natomiast w sytuacji, kiedy podatnik w deklaracji nie ujawni np. jednej z kilku posiadanych nieruchomości, to organ podatkowy ma pełne prawo do wydania takiej decyzji. Takie stanowisko przedstawił NSA w wyroku z 18.10.2022 r.

Orzecznictwo

Sprawa w której podatnik wskazuje w deklaracji podatkowej przedmiot opodatkowania, lecz powołuje się w tym zakresie na zwolnienie podatkowe lub wyłączenie z opodatkowania, zasadniczo różni się prawnie od takiej, w której podatnik w ogóle nie wykazuje określonego, mającego znaczenie prawnopodatkowe przedmiotu, czyli nie ujmuje go w deklaracji podatkowej. W tym drugim przypadku organ podatkowy wydaje decyzję o opodatkowaniu, lecz nie odnosi się rozstrzygająco do treści deklaracji złożonej przez podatnika. Organ podatkowy nie kwestionuje wówczas wyliczenia podatku wynikającego z deklaracji, lecz określa wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie takiego przedmiotu opodatkowania, co do którego podatnik w ogóle się nie wypowie-

dział składając deklarację. Wówczas wydanie decyzji określającej nie ma wpływu na wyliczenie podatku przez podatnika, czyli nie dochodzi do weryfikacji deklaracji i „zastąpienia” jej decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego. W konsekwencji, jeżeli podatnik nie wykazał określonego przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości w deklaracji i organ określił wysokość zobowiązania podatkowego z tego tytułu, to w obrocie prawnym funkcjonuje deklaracja w odniesieniu do części przedmiotów opodatkowania i decyzja w odniesieniu do pozostałych części. W sytuacji zaś, gdyby organ podatkowy określił wysokość zobowiązania podatkowego od części przedmiotów opodatkowania wykazanych w deklaracji, wówczas w odniesieniu do tych samych przedmiotów funkcjonowałyby w obrocie zarówno deklaracja, jak i decyzja, zaś sytuacja taka jest niedopuszczalna. Zobowiązanie podatkowe dotyczące tego samego przedmiotu opodatkowania może wynikać albo z deklaracji podatnika, albo z decyzji określającej (wyr. NSA z 18.10.2023 r., III FSK 564/22, Legalis).

Tak więc NSA dopuszcza funkcjonowanie w zakresie jednego podatnika zarówno deklaracji, jak i decyzji określającej wysokość zobowiązania, tylko jeśli nie dotyczą tych samych podstaw opodatkowania, gdyż jak to już zostało przedstawione wcześniej, jeżeli decyzja określająca wysokość zobowiązania dotyczy tych samych przedmiotów opodatkowania, za które podatnik dokonał samoobliczenia podatku w deklaracji, to wykluczone jest ich łączne funkcjonowanie i w takim przypadku decyzja określająca zastępuje deklarację w zakresie źródła ponoszonych ciężarów podatkowych na rzecz danej gminy.

Wydanie takiej decyzji nie jest jedyną konsekwencją dla podatnika, który wadliwie złożył deklarację, gdyż w art. 54 KKS ustawodawca także w takim przypadku przewidział określone sankcje wobec podatnika, który uchylając się od opodatkowania narazi podatek na uszczuplenie i alternatywnie nie ujawni właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie złoży deklaracji. Wówczas przewidziana sankcja to grzywna do 720 stawek dziennych lub kara pozbawienia wolności (ewentualnie obie sankcje łącznie). Natomiast w sytuacji, kiedy kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości, to ustawodawca przewidział karę grzywny do 720 stawek dziennych.

1.2.2. Zobowiązania powstające w sposób konstytucyjny (w następstwie doręczenia decyzji)

Drugi ze sposobów powstawania zobowiązań podatkowych jest ściśle powiązany z koniecznością dokonania, z inicjatywy organu podatkowego, określonej czynności, tj. doręczenia podatnikowi decyzji, w której to organ ustali (obliczy) podatnikowi roczną kwotę zobowiązania i dokona jej podziału na cztery raty ze wskazaniem w treści decyzji ustawowo określonych terminów płatności każdej z nich. Ten sposób może doprowadzić do takiej sytuacji, w której pomimo powstania obowiązku podatkowego podatnik nie będzie zobowiązany do zapłaty, gdyż ten obowiązek nie przekształci się w zobowiązanie podatkowe z uwagi na brak doręczenia podatnikowi decyzji ustalającej wysokość zobowiązania. Organ podatkowy, w zależności od tego, czy podatnik złoży informację podatkową, ma na to określony czas (o przedawnieniu jako formie wygasania zobowiązań podatkowych będzie mowa w dalszej części omawianego pkt 1.2.). Na doręczenie jako czynność bezpośrednio i wprost warunkującą powstanie zobowiązania podatkowego wskazał:

- 1) NSA w wyroku z 16.11.2022 r. (III OSK 5978/21, Legalis), w którym wskazał, że: „Do powstania zobowiązania podatkowego w przypadku decyzji tworzącej zobowiązanie podatkowe wystarczające jest zachowanie terminu do orzekania w spra-

wie ustalenia podatku przez organ podatkowy I instancji. Już bowiem z chwilą doręczenia decyzji tego organu powstaje zobowiązanie”,

- 2) WSA w Gliwicach w wyroku z 5.10.2022 r. (I SA/Gl 59/22, Legalis) poprzez stwierdzenie, że: „Podatek od nieruchomości dla podatników będących osobami fizycznymi ustalany przez organ podatkowy jest w drodze decyzji, to jest w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 2 OrdPU. Podatnicy podatku od nieruchomości jak też podatnicy rolnego obowiązani są do składania informacji podatkowych, które to należy traktować jako deklaracje w znaczeniu nadawanym temu pojęciu przez art. 3 pkt 5 OrdPU. W przypadku osób fizycznych zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku od nieruchomości powstaje wraz z doręczeniem decyzji ustalającej jego wysokość”,
- 3) WSA w Łodzi w wyroku z 5.10.2022 r. (I SA/Łd 466/22, Legalis): „Doręczenie decyzji wymiarowej ma fundamentalne znaczenie dla prowadzenia postępowania egzekucyjnego. Trzeba zauważyć, że zgodnie z art. 212 OrdPU, decyzja wiąże organ od chwili jej doręczenia stronie. Dopiero od tego momentu wywiera ona skutki prawne. Dopóki decyzja określająca zobowiązanie podatkowe w wysokości innej niż zadeklarowana przez podatnika nie zostanie doręczona jej adresatowi, obowiązuje domniemanie, że podatnik prawidłowo określił w deklaracji zobowiązanie i podatek do zapłaty (art. 21 § 5 OrdPU). Wymaga zaznaczenia, że dla ustalenia, czy skutek decyzji w postaci określenia zobowiązania podatkowego nastąpił przed upływem terminu przedawnienia, istotna jest więc data doręczenia decyzji, a nie data jej wydania”.

Taki charakter decyzji ustalającej wysokość zobowiązania rodzi dla podatnika określone konsekwencje w sytuacji, kiedy w bliżej nieokreślonym, ale późniejszym okresie, przypadającym po doręczeniu decyzji, podatnik doszedłby do przekonania, że podatek z takiej decyzji powinien być inny. Oczywiście najklarowniejsza sytuacja jest wtedy, kiedy podatnik powziąłby takie przekonanie w terminie krótszym niż 14 dni od daty doręczenia mu takiej decyzji ustalającej wysokość zobowiązania do zapłaty, gdyż wówczas może wnieść od niej odwołanie do organu podatkowego II instancji (tj. do SKO). Natomiast po upływie tego okresu decyzja staje się ostateczna i nabiera waloru trwałości, co dla podatnika oznacza, że taka decyzja „wchodzi na stałe” do obrotu prawnego i jeśli podatnik chciałby doprowadzić do ponownego rozstrzygnięcia przez organ o wysokości ustalonego nią zobowiązania to może to zrobić jedynie w jednym z tzw. „trybów nadzwyczajnych” przewidzianych w OrdPU do wzruszania decyzji ostatecznych. W tym kierunku wypowiedział się WSA w Gdańsku w wyroku z 28.6.2022 r.

Orzecznictwo

Podatnik kwestionujący kwotę podatku wynikającą z decyzji ustalającej (art. 21 § 1 pkt 2 OrdPU), nie może formułować wniosku o stwierdzenie nadpłaty, o którym mowa w art. 75 § 1 i § 2 OrdPU. Przysługują mu jedynie środki prawne w postaci zainicjowania postępowania odwoławczego lub trybów nadzwyczajnych wzruszenia decyzji ostatecznych. Dopiero skuteczne wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji ustalającej lub jej zmiana, może spowodować powstanie po stronie organu podatkowego obowiązku zastosowania art. 74a OrdPU i ewentualne określenie nadpłaty (wyr. WSA w Gdańsku z 28.6.2022 r., I SA/Gd 208/22, Legalis).

1.2.3. Sposób wygasania zobowiązań

Skoro wiemy już, kiedy i wobec kogo powstaje obowiązek podatkowy, w jaki sposób powstają z niego zobowiązania podatkowe, przejdźmy do sposobów ich wygasania. W art. 59 OrdPU ustawodawca przewidział katalog 11 przesłanek, których wystąpienie (każdej z nich) powoduje wygaśnięcie zobowiązania, czyli sytuację, w której przestaje istnieć stosunek prawny łączący wierzyciela (gminę) z podatnikiem jako podmiotem zobowiązany do zapłaty. Te okoliczności, które doktryna polskiego prawa podatkowego dzieli na efektywne i nieefektywne (odróżnia je to, że efektywne oznaczają wygaśnięcie zobowiązań podatkowych na skutek zapłaty, a nieefektywne w inny, niepowiązany z zapłatą sposób) to:

- 1) zapłata,
- 2) pobranie podatku przez płatnika lub inkasenta (w gminach będzie ona występować w sytuacji, kiedy organ stanowiący JST postanowi wprowadzić inkaso jako formę poboru lokalnych zobowiązań podatkowych),
- 3) potrącenie,
- 4) zaliczenie nadpłaty lub zwrotu podatku (co najpierw wymaga ich stwierdzenie/określenia w decyzji organu podatkowego, a dopiero potem otwiera się możliwość ich przeznaczenia/zarachowania),
- 5) zaniechanie poboru,
- 6) przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych,
- 7) przejęcie własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym,
- 8) umorzenie zaległości,
- 9) przedawnienie,
- 10) zwolnienie z obowiązku zapłaty na podstawie art. 14m OrdPU,
- 11) nabycie spadku w całości przez jednostkę samorządu terytorialnego na podstawie prawomocnego postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku ze skutkiem na dzień otwarcia spadku².

Poniżej zostaną omówione wybrane sposoby wygasania zobowiązań podatkowych, z których podstawową i zarazem efektywną formą jest zapłata zobowiązania przez podatnika. Omawiając ten podstawowy sposób wygasania zobowiązań należy pamiętać o kilku podstawowych informacjach, a mianowicie:

- 1) zgodnie z art. 62b OrdPU sposób ten będzie skuteczny, jeżeli wpłaty nie dokona bezpośrednio podatnik, tylko:
 - a) członek jego najbliższej rodziny (małżonek, wstępni, zstępni, rodzeństwo) bez ograniczenia kwotowego,
 - b) aktualny właściciel przedmiotu zabezpieczonego zastawem skarbowym lub hipoteką przymusową (oczywiście jeśli zobowiązanie jest nimi zabezpieczone) również bez ograniczenia kwotowego,
 - c) inny podmiot z ograniczeniem kwotowym do 1000 zł,
 co istotne w powyższym zakresie – ustawodawca przyjął domniemanie, że jeżeli płaci członek najbliższej rodziny lub inny podmiot (lit. a i c), a treść dowodu wpłaty

² Zgodnie z art. 924 i 925 KC, spadek otwiera się z chwilą śmierci spadkodawcy, a spadkobierca nabywa spadek z chwilą jego otwarcia.

[Przejdź do księgarni →](#)



ksiegarnia.beck.pl