



Polskie i europejskie prawo podatkowe

- podmiot podatku, organy podatkowe, odpowiedzialność, interpretacje

Źródła prawa podatkowego

- Konstytucja RP (art. 31, 84, 217)
- Ratyfikowane umowy międzynarodowe (np. konwencje o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu)
- Ustawy podatkowe (PIT, CIT, VAT, Ordynacja podatkowa itd.)
- Rozporządzenia
- Akty prawa miejscowego

Obowiązek a zobowiązanie podatkowe

Art. 4

Obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach.

Art. 5

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.

Podatek

Art. 6

Podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej.

Elementy stałe podatku

- forma pieniężna;
- ogólny charakter;
- świadczenie o charakterze zasadniczym;
- bezzwrotność;
- nieodpłatność;
- jednostronne ustalanie przez państwo lub jst.

Elementy struktury podatku

- Podmiot
- Przedmiot
- Podstawa opodatkowania (podstawa wymiaru podatku)
- Stawki i skale podatkowe
- Ulgi (wyłączenia i zwolnienia)
- Warunki i tryb uiszczania podatku

Zdolność prawnopodatkowa

Zdolności prawnopodatkowa - zdolności do bycia podmiotem praw i obowiązków przewidzianych w prawie podatkowym.

Czynny i bierny podmiot podatku

Podmiot czynny - podmiot, na rzecz którego pobiera się podatek.

Jest nim: Skarb Państwa, gmina, powiat, województwo.

W ich imieniu działają **organy podatkowe**.

Podmiot bierny - podmiot, który uiszcza podatek bądź jest zobowiązany do jego uiszczenia.

Jest nim: podatnik, płatnik, inkasent

Organy podatkowe

Art. 13 Ordynacji podatkowej

§ 1. Organem podatkowym, stosownie do swojej właściwości, jest:

1) **naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa** - jako organ pierwszej instancji;

1a) **naczelnik urzędu celno-skarbowego** jako organ odwoławczy w zakresie decyzji, o których mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2018 r. poz. 508);

2) **dyrektor izby administracji skarbowej** - jako:

a) organ odwoławczy odpowiednio od decyzji naczelnika urzędu skarbowego albo naczelnika urzędu celno-skarbowego, z zastrzeżeniem pkt 1a,

b) organ pierwszej instancji, na podstawie odrębnych przepisów,

c) organ odwoławczy od decyzji wydanej przez ten organ w pierwszej instancji;

3) **samorządowe kolegium odwoławcze** - jako organ odwoławczy od decyzji wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty albo marszałka województwa.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej jest organem podatkowym - jako:

- 1) organ pierwszej instancji w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylecia decyzji lub stwierdzenia jej wygaśnięcia - z urzędu;
- 2) organ odwoławczy od decyzji wydanych w sprawach, o których mowa w pkt 1;
- 3) organ właściwy w sprawach porozumień dotyczących ustalenia cen transakcyjnych;
- 4) organ właściwy w sprawach dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa w art. 14b § 1, w zakresie określonym w art. 14e § 1;
- 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;
- 6) organ właściwy w sprawach opinii zabezpieczających;
- 7) organ pierwszej instancji w sprawach, o których mowa w art. 119g § 1.

§ 2a. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej jest organem podatkowym - jako organ właściwy w sprawach dotyczących wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa w art. 14b § 1 i w art. 14e § 1a. <interpretacji indywidualnych>

§ 2b. Minister właściwy do spraw finansów publicznych jest organem podatkowym - jako organ właściwy w sprawach, o których mowa w art. 14a § 1. <interpretacji ogólnych>

Organy Krajowej Administracji Skarbowej

Art. 11. ustawy o KAS

1. Organami KAS są:

- 1) minister właściwy do spraw finansów publicznych;
- 2) Szef Krajowej Administracji Skarbowej;
- 3) dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej;
- 4) dyrektor izby administracji skarbowej;
- 5) naczelnik urzędu skarbowego;
- 6) naczelnik urzędu celno-skarbowego.

Organy szczególne

Art. 13a Ordynacji podatkowej

Rada Ministrów może, w drodze rozporządzenia, nadać uprawnienia organów podatkowych:

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

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

Właściwość organu podatkowego

Zdolność organu podatkowego do prowadzenia określonego rodzaju spraw podatkowych.

Właściwość wynika bezpośrednio z ustawy lub z delegowania (w przypadku stwierdzenia niewłaściwości przez inny organ podatkowy).

Właściwość instancyjna organów podatkowych

II. Dyrektor Izby
Administracji Skarbowej

I. Naczelnik Urzędu
Skarbowego lub Celno-
Skarbowego

II. Samorządowe Kolegium
Odwoławcze

I. Wójt, burmistrz, prezydent

Właściwość miejscowa organów podatkowych

Rozstrzygające znaczenie ma (co do zasady) miejsce zamieszkania (siedziba) podatnika, płatnika, inkasenta w momencie rozpoczęcia postępowania.

Właściwość rzeczowa organów podatkowych

Określona m.in. przepisami ustawy o Krajowej Administracji
Skarbowej.

Art. 28. 1. Do zadań naczelnika urzędu skarbowego należy:

- 1) ustalanie, określanie, pobór podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów;
- 2) pobór należności celnych oraz innych opłat, związanych z przywozem i wywozem towarów;
- 3) wykonywanie zadań wierzyciela należności pieniężnych;
- 4) wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych oraz wykonywanie zabezpieczenia należności pieniężnych;
- 5) zapewnienie obsługi i wsparcia podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych;
- 6) prowadzenie ewidencji podatników i płatników;
- 7) wykonywanie kontroli podatkowej oraz czynności sprawdzających;
- 8) współpraca w zakresie wymiany informacji podatkowych i finansowych z państwami członkowskimi Unii Europejskiej oraz z państwami trzecimi określonych przepisami prawa międzynarodowego;

itd...

Art. 33. 1. Do zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego należy:

- 1) wykonywanie kontroli celno-skarbowej, z wyłączeniem kontroli, o której mowa w art. 54 ust. 2 pkt 9;
 - 2) ustalanie i określanie podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów;
 - 3) rozstrzyganie w drugiej instancji w sprawach, o których mowa w art. 83 ust. 1;
 - 4) prowadzenie urzędowego sprawdzenia;
 - 5) obejmowanie towarów procedurami celnymi oraz wykonywanie innych czynności przewidzianych przepisami prawa celnego;
 - 6) wymiar należności celnych i podatkowych oraz innych opłat, związanych z przywozem i wywozem towarów;
 - 7) prowadzenie w pierwszej instancji postępowań w sprawach celnych przewidzianych przepisami prawa celnego oraz w sprawach podatkowych związanych z przywozem lub wywozem towarów;
- itd....

Spory o właściwość organu

Art. 19

§ 1. Spory o właściwość rozstrzyga:

- 1) między naczelnikami urzędów skarbowych działających na obszarze właściwości miejscowej tego samego dyrektora izby administracji skarbowej - **dyrektor tej izby administracji skarbowej**;
- 2) między naczelnikami urzędów skarbowych działających na obszarze właściwości miejscowych różnych dyrektorów izb administracji skarbowej - **Szef Krajowej Administracji Skarbowej**;
- 3) między naczelnikami urzędów celno-skarbowych działających na obszarze właściwości miejscowej tego samego dyrektora izby administracji skarbowej - dyrektor tej izby administracji skarbowej;
- 4) między naczelnikami urzędów celno-skarbowych działających na obszarze właściwości miejscowej różnych dyrektorów izb administracji skarbowej - Szef Krajowej Administracji Skarbowej;
- 4a) między naczelnikami urzędów skarbowych a naczelnikami urzędów celno-skarbowych - Szef Krajowej Administracji Skarbowej;
- 5) między wójtem, burmistrzem (prezydentem miasta), starostą albo marszałkiem województwa a naczelnikiem urzędu skarbowego lub naczelnikiem urzędu celno-skarbowego - sąd administracyjny;
- 6) między wójtami, burmistrzami (prezydentami miast) i starostami - wspólne dla nich **samorządowe kolegium odwoławcze**, a w razie braku takiego kolegium - **sąd administracyjny**;
- 7) między marszałkami województw - sąd administracyjny;
- 8) w pozostałych przypadkach - Szef Krajowej Administracji Skarbowej.

Podatnik, płatnik i inkasent

Art. 7

§ 1. **Podatnikiem** jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu.

Art. 8

Płatnikiem 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.

Art. 9

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.



„Przerzucalność” podatku

Podatnik formalny a rzeczywisty

Podatnik formalny

Podmiot, który z mocy ustawy
podatkowej obowiązany jest
do obliczenia i wpłacenia
właściwemu organowi
podatku albo podmiot, wobec
którego może zostać wydana i
doręczona decyzja ustalająca
wysokość podatku.

Podatnik rzeczywisty (materialny)

Podmiot, który uiszczając
podatek dokonuje tego z
rzeczywistym uszczupleniem
swojego dochodu bądź
majątku.

Powstawanie zobowiązań podatkowych

Z mocy prawa (ipso iure)

- podatek dochodowy od osób prawnych
- podatek od towarów i usług
- podatek akcyzowy
- podatek od nieruchomości od osób prawnych

Na skutek wydania i doręczenia konstytutywnej decyzji organu podatkowego

- podatek od spadków i darowizn
- podatek dochodowy opłacany w formie karty podatkowej
- podatek od nieruchomości od osób fizycznych

Decyzja deklaratoryjna a konstytutywna

Deklaratoryjna (określająca)

Odnosi się do przypadku, gdy mimo obowiązku ciążącego na podatniku nie zapłacił on w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo gdy wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, czy też gdy powstałego zobowiązania nie wykazano.

Decyzja nie kreuje nowej sytuacji prawnej.

Konstytutywna (ustalająca)

Kształtuje nową powinność podatnika. Bez wydania i doręczenia decyzji nie ma zobowiązania.

Zaległość podatkowa

Zgodnie z art. 51 Ord zaległość stanowi podatek nie zapłacony w terminie (ale także np. zaliczka, rata).

Od zaległości są naliczane odsetki.

Podstawowa 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%. <obecnie jest to 8%>.

Stawka obniżona wynosi 50% stawki podstawowej i dotyczy złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji oraz zapłaty podatku nie później niż w ciągu 7 dni.

Stawka podwyższona wynosi 150% i stosuje się ją w podatku VAT i akcyzowym, np. w przypadku 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.

Opłata prolongacyjna

Art. 57 § 1. W decyzji wydanej na podstawie art. 67a § 1 pkt 1 lub 2 [odroczenie terminu płatności, rozłożenie na raty], dotyczącej podatków stanowiących dochód budżetu państwa, organ podatkowy ustala opłatę prolongacyjną od kwoty podatku lub zaległości podatkowej.

§ 2. Stawka opłaty prolongacyjnej jest równa obniżonej stawce odsetek za zwłokę.

Nadpłata

Art. 72 § 1. Za nadpłatę uważa się kwotę:

- 1) nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku;
- 2) podatku pobraną przez płatnika nienależnie lub w wysokości większej od należnej;
- 3) zobowiązania zapłaconego przez płatnika lub inkasenta, jeżeli w decyzji, o której mowa w art. 30 § 4, określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej;
- 4) zobowiązania zapłaconego przez osobę trzecią lub spadkobiercę, jeżeli w decyzji o ich odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej.

Nadpłata

Nadpłata podlega oprocentowaniu w wysokości odsetek za zaległości chyba, że jej wysokość nie przekracza dwukrotności kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym.

Zgodnie z art. 76 o.p. nadpłaty wraz z ich oprocentowaniem podlegają zaliczeniu z urzędu na poczet:

- 1) zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę;
- 2) odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek;
- 3) kosztów upomnienia;
- 4) bieżących zobowiązań podatkowych.

W razie braku należności nadpłata podlega zwrotowi z urzędu.

Wygasanie zobowiązań podatkowych

Sposoby efektywne

- 1) zapłata;
- 2) pobranie podatku przez płatnika lub inkasenta;
- 3) potrącenie;
- 4) zaliczenie nadpłaty lub zaliczenia zwrotu podatku;
- 6) przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych;
- 7) przejęcie własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym;
- 11) 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.

Sposoby nieefektywne

- 5) zaniechanie poboru;
- 8) umorzenie zaległości;
- 9) przedawnienie;
- 10) zwolnienie z obowiązku zapłaty na podstawie art. 14m [zastosowania do indywidualnej interpretacji podatkowej].

Przedawnienie

Forma wygasania zobowiązań bądź prawa do ustalenia zobowiązań, związana z upływem czasu.

Wyróżnia się dwa rodzaje przedawnienia:

- przedawnienie prawa do wymiaru podatku;
- przedawnienie zobowiązania podatkowego

Przedawnienie prawa do wymiaru (wydania decyzji ustalającej)

Art. 68

§ 1. 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.

§ 2. Jeżeli podatnik:

- 1) nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego,
 - 2) w złożonej deklaracji nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego,
- zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w § 1, 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.

Przedawnienie zobowiązania

Art. 70

§ 1. Zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

§ 2. Bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu:

- 1) od dnia wydania decyzji, o których mowa w art. 67a § 1 pkt 1 lub 2, 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.

§ 3. Bieg terminu przedawnienia przerywa ogłoszenie upadłości.

Bieg terminu przedawnienia następuje przerwaniu w skutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony

Zawieszenie biegu terminu

Art. 70 § 6. Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem:

- 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;
- 6) wystąpienia przez Szefa KAS, na wniosek strony, o którym mowa w art. 119h § 2, o opinię co do zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści.

Kiedy nie nastąpi przedawnienie?

Art. 70

§ 8. 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.

Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe

Art. 26 Ord

Podatnik odpowiada całym swoim majątkiem za wynikające ze zobowiązań podatkowych podatki.

Zasadą jest

odpowiedzialność majątkowa osobista

Odpowiedzialność małżonka

Art. 29 Ord

§ 1. W przypadku osób pozostających w związku małżeńskim odpowiedzialność, o której mowa w art. 26, obejmuje majątek odrębny podatnika oraz majątek wspólny podatnika i jego małżonka.

§ 2. 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.

§ 3. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio do płatnika oraz inkasenta.

Po terminie wskazanym w § 2 odpowiedzialność małżonka jako członka rodziny z art. 111

Odpowiedzialność płatnika i inkasenta

Art. 30 Ord

§ 1. **Płatnik**, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8, odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany a niewpłacony.

§ 2. **Inkasent**, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 9, odpowiada za podatek pobrany a niewpłacony.

§ 3. **Płatnik** lub **inkasent** odpowiada za należności wymienione w § 1 lub 2 całym swoim majątkiem.

§ 4. Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi okoliczność, o której mowa w § 1 lub 2, organ ten wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta, w której określa wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku.

§ 5. Przepisów § 1-4 nie stosuje się, jeżeli odrębne przepisy stanowią inaczej albo jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika; w tych przypadkach organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatnika.

Odpowiedzialność solidarna

Art. 91. Do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego dla zobowiązań cywilnoprawnych.

Art. 92. § 1. Jeżeli, zgodnie z ustawami podatkowymi, podatnicy ponoszą solidarną odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe, a zobowiązania te powstają w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 2, **odpowiedzialnymi solidarnie są podatnicy, którym doręczono decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego.**

§ 3. Małżonkowie opodatkowani łącznie od sumy swoich dochodów na podstawie odrębnych przepisów **ponoszą solidarną odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe oraz solidarna jest ich wierzytelność o zwrot nadpłaty** podatku od sumy dochodów małżonków, z zastrzeżeniem § 3a.

§ 3a. W razie śmierci jednego z małżonków, o których mowa w § 3, drugi z małżonków ponosi odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe oraz przysługuje mu wierzytelność o zwrot nadpłaty podatku.



Czy podatnik będzie solidarnie
odpowiadał za podatek
niepobrany lub pobrany a
niewpłacony przez płatnika?

Art. 26a

§ 1. Podatnik nie ponosi odpowiedzialności z tytułu zaniżenia lub nieujawnienia przez płatnika podstawy opodatkowania czynności, o których mowa w art. 12, 13 oraz 18 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych - do wysokości zaliczki, do której pobrania zobowiązany jest płatnik.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1, nie stosuje się przepisu art. 30 § 5.

Odpowiedzialność następców prawnych

A) Odpowiedzialność osób prawnych (oraz odpowiednio do osobowych spółek handlowych)

- połączonych lub przejętych (art. 93 Ord)
- przekształconych (art. 93a Ord)
- podzielonych (art 93c Ord)
- nabytych (art. 95 Ord)

B) Odpowiedzialność spadkobierców (art. 97 – 106 Ord)



Odpowiedzialność następców
prawnych

≠

Odpowiedzialność osób trzecich

Następstwo prawne przy przekształceniu

Art. 93a. § 1. Osoba prawna związana (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.

Przepisy stosuje się odpowiednio do osobowej spółki handlowej związanej (powstałej) w wyniku przekształcenia:

- a) innej spółki niemającej osobowości prawnej,
- b) spółki kapitałowej,

oraz stowarzyszenia utworzonego w wyniku przekształcenia stowarzyszenia zwykłego.

Odpowiedzialność osób prawnych

Osoby prawne przejmujące lub powstałe w wyniku podziału wstępują, z dniem podziału lub z dniem wydzielenia, we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki osoby prawnej dzielonej pozostające w związku z przydzielonymi im, w planie podziału, składnikami majątku.

Przepis stosuje się, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie - także majątek osoby prawnej dzielonej, stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

Odpowiedzialność nabywców

Art. 95

§ 1. Odpowiedzialność nabywców lub spółek, o których mowa w art. 94 [nabytych lub przejętych na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych], z tytułu:

- 1) odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych zlikwidowanego przedsiębiorstwa,
 - 2) 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 92).

§ 2. Przepis § 1 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.

Ograniczenie odpowiedzialności

**Odpowiedzialność osób prawnych
przejmujących lub nowozawiażanych jest
ograniczona do wartości nabytych aktywów
netto!**

Odpowiedzialność spadkobierców

Spadkobiercy podatnika przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy.

W sytuacji gdy 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.

Odpowiedzialność spadkobierców II

Do odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania podatkowe spadkodawcy stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe (art. 98 Ord).

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 (art. 100 Ord).

Zawieszenie biegu terminu przedawnienia

Art. 99 Bieg terminów przewidzianych w art. 70, art. 71, art. 77 § 1 oraz art. 80 § 1 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.

Odpowiedzialność osób trzecich – rozdział 15 Ordynacji podatkowej

W przypadkach określonych w ustawie solidarnie, całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe podatnika odpowiadają **całym swoim majątkiem** osoby trzecie.

Osoby trzecie odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z następcą prawnym podatnika za przejęte przez niego zaległości podatkowe.

O odpowiedzialności orzeka organ podatkowy w drodze decyzji w charakterze konstytutywnym (prawotwórczym).

Cechy odpowiedzialności osób trzecich

- subsydiarna (akcesoryjna);
- osobista;
- nieograniczona;
- majątkowa;
- solidarna za cudzy dług (**za zaległość podatkową**).

Pomiędzy odpowiedzialnością osoby trzeciej a podmiotem lub przedmiotem podatku musi istnieć związek o charakterze majątkowym.

Warunki wszczęcia postępowania

Postępowanie w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej 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;
- 3) dniem wszczęcia postępowania egzekucyjnego – w przypadku wystawienia tytułu wykonawczego na podstawie deklaracji
- 4) dniem odstąpienia od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych.

Ograniczenia egzekucji

Egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej może być wszczęta dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna, odstąpiono od zastosowania środków egzekucyjnych albo nie przystąpiono do egzekucji administracyjnej w wyniku uprawdopodobnienia braku możliwości uzyskania w toku egzekucji kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne.

Kategorie osób trzecich

- a) rozwiedziony małżonek (art. 110 Ord)
- b) członek rodziny (art. 111 Ord)
- c) nabywca przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części (art. 112 Ord)
- d) jednoosobowa spółka prawa handlowego powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą (art. 112b Ord)
- e) firmujący działalność gospodarczą (art. 113 Ord)
- f) właściciel, samoistny posiadacz lub użytkownik rzeczy lub prawa związanego z działalnością gospodarczą (art. 114 Ord)
- g) dzierżawcy i użytkownicy nieruchomości (art. 114a Ord)
- h) wspólnicy spółki osobowej (cywilnej, jawnej, partnerskiej, komandytowej, komandytowo-akcyjnej) (art. 115 Ord)
- i) członkowie zarządu spółek kapitałowych (art. 116 Ord) oraz organów zarządzających innych osób prawnych (art. 116a Ord)
- j) likwidatorzy, z wyjątkiem likwidatorów ustanowionych przez sąd (art. 116b Ord)
- k) osoby prawne przejmujące lub powstałe w wyniku podziału (art. 117 Ord)
- l) gwarant i poręczyciel (art. 117a Ord)
- ł) podatnik wskazany w art. 105a ustawy o podatku od towarów i usług (art. 117b Ord)

Kategorie osób trzecich – zakres odpowiedzialności I

Rozwiedziony małżonek - solidarnie z byłym małżonkiem za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych **w czasie trwania wspólności majątkowej**, jednakże tylko do wysokości wartości przypadającego mu udziału w majątku wspólnym.

Członek rodziny podatnika - solidarnie z podatnikiem **prowadzącym działalność gospodarczą** 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, do wysokości uzyskanych korzyści.

Nabywca przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części - solidarnie z podatnikiem za **powstałe do dnia nabycia** zaległości podatkowe **związane z prowadzoną działalnością gospodarczą**, chyba że przy zachowaniu **należytej staranności nie mógł wiedzieć** o tych zaległościach, do wartości nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

Jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy jednoosobowego - solidarnie z osobą fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą za powstałe do dnia przekształcenia zaległości podatkowe przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Kategorie osób trzecich – zakres odpowiedzialności II

Firmujący - solidarnie z podatnikiem całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe powstałe podczas prowadzenia tej działalności.

Właściciel, samoistny posiadacz lub użytkownik rzeczy lub prawa związanego z działalnością gospodarczą - 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, do równowartości rzeczy lub praw majątkowych będących przedmiotem użytkowania.**

Dzierżawcy i użytkownicy nieruchomości - solidarnie z podatnikiem będącym właścicielem, użytkownikiem wieczystym lub posiadaczem samoistnym nieruchomości za zaległości podatkowe z tytułu **zobowiązań podatkowych wynikających z opodatkowania nieruchomości, powstałych podczas trwania dzierżawy lub użytkowania, jeżeli istnieją powiązania o charakterze rodzinnym, kapitałowym lub majątkowym.**

Wspólnicy spółki osobowej - solidarnie **ze spółką i z pozostałymi wspólnikami** za zaległości podatkowe spółki powstałe gdy był w niej wspólnikiem.

Kategorie osób trzecich - odpowiedzialność członków zarządów

Członkowie zarządu spółek kapitałowych oraz organów zarządzających innych osób prawnych - solidarnie całym swoim majątkiem **członkowie jej zarządu**, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu:

1) *nie wykazał, że:*

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 (Dz.U. z 2016 r. poz. 1574, 1579, 1948 i 2260) albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. - Prawo restrukturyzacyjne, albo

b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy;

2) *nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.*

Odpowiedzialność obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu.

Likwidatorzy - solidarnie całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe podmiotu powstałe w czasie likwidacji.

Kategorie osób trzecich – zakres odpowiedzialności IV

Osoby prawne przejmujące lub powstałe w wyniku podziału - solidarnie całym swoim majątkiem **za zaległości podatkowe osoby prawnej dzielonej, jeżeli majątek przejmowany** na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie – także majątek osoby prawnej dzielonej, **nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa, do wartości aktywów netto nabytych, wynikających z planu podziału.**

Gwarant i poręczyciel - solidarnie z podatnikiem, płatnikiem, inkasentem, ich następcą prawnym lub osobą trzecią, **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.

Podatnik, o którym mowa w art. 105a ustawy o podatku od towarów i usług - podatnik-odbiorca solidarnie całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe **podmiotu dokonującego na jego rzecz dostawy towarów** w zakresie i na zasadach określonych w przepisach o podatku od towarów i usług (zgodnie z mechanizmem „odwrotnego obciążenia”).

Ograniczenia w odpowiedzialności podatkowej

Przedawnienie prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, upłynęło 5 lat, w przypadku, o którym mowa w art. 117b § 1 (odbiorca w VAT) – jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym miała miejsce dostawa towarów, upłynęły 3 lata, zaś w przypadku z art. 117c (pełnomocnik) jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym upływa 6-miesięczny okres od dnia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego, upłynęły 3 lata.

Przedawnienie zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej następuje po upływie 3 lat od końca roku kalendarzowego, w którym została doręczona decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej.

Urzędowe interpretacje prawa

Interpretacje indywidualne (wydawane przez dyrektora KIS) i ogólne (wydawane przez Ministra Finansów).

Stosownie do swojej właściwości interpretacje indywidualne wydaje także wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa (tzw. interpretacje samorządowe).

Moc wiążąca interpretacji indywidualnej

Art. 14b

- § 1. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną).
- § 2. Wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych.
- § 2a. Przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy prawa podatkowego regulujące właściwość oraz uprawnienia i obowiązki organów podatkowych.
- § 5. Nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego, **które w dniu złożenia wniosku o interpretację są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej** albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego.

Elementy interpretacji podatkowej (indywidualnej)

Art. 14c

- § 1. Interpretacja indywidualna zawiera wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie.
- § 2. W razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym.

Skutki zastosowania do interpretacji

Art. 14k

- § 1. Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.
- § 2. Zastosowanie się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Skutki zastosowania się do interpretacji

Art. 14m

§ 1. 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 wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji, jeżeli:**

- 1) zobowiązanie nie zostało prawidłowo wykonane w wyniku zastosowania się do interpretacji, która uległa zmianie, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej oraz
- 2) skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce po opublikowaniu interpretacji ogólnej albo po doręczeniu interpretacji indywidualnej.

Interpretacje wspólne

Art. 14r

- § 1. Z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej może wystąpić dwóch lub więcej zainteresowanych uczestniczących w tym samym zaistniałym stanie faktycznym albo mających uczestniczyć w tym samym zdarzeniu przyszłym (wniosek wspólny).
- § 2. Zainteresowani wskazują we wniosku wspólnym jeden podmiot, który jest stroną postępowania w sprawie interpretacji, oraz składają oświadczenie, o którym mowa w art. 14b § 4.
- § 3. Interpretację indywidualną lub postanowienie w sprawie doręcza się podmiotowi wskazanemu jako strona. Pozostałym zainteresowanym doręcza się odpis interpretacji lub postanowienia.

Termin wydania

Art. 14d

§ 1. Interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaje się bez zbędnej zwłoki, **jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy** od dnia otrzymania wniosku. Do tego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4.

Art. 14o

§ 1. W razie niewydania interpretacji indywidualnej w terminie określonym w art. 14d uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie.

Na ile niezmienna jest interpretacja?

Art. 14e

§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może z urzędu:

- 1) zmienić wydaną interpretację indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej;
- 2) uchylić wydaną interpretację indywidualną i umorzyć postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej, jeżeli w dniu jej wydania istniały przesłanki odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej.

Zarzuty do interpretacji

Zarzuty, formułowane w skardze do sądu administracyjnego mogą dotyczyć:

- błędnej wykładni przepisu, który był przedmiotem interpretacji;
- niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego.

Opinia zabezpieczająca

Art. 119y. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydaje opinię zabezpieczającą, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności nie ma zastosowania art. 119a § 1 [klauzula GAAR].

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej odmawia wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności może mieć zastosowanie art. 119a § 1. Odmawiając wydania opinii zabezpieczającej, wskazuje się okoliczności świadczące o tym, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności może mieć zastosowanie art. 119a § 1.

§ 3. Odmowa wydania opinii zabezpieczającej zawiera pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Instytucja opinii zabezpieczających ma na celu zminimalizowanie ryzyka związanego z wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. OZ umożliwia podatnikom poznanie stanowiska administracji skarbowej w zakresie planowanych lub podjętych już czynności, do których potencjalnie zastosowanie może znaleźć klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Uzyskanie opinii zabezpieczającej daje więc podatnikowi gwarancję, że do przedstawionej przez niego czynności nie znajdzie zastosowania klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania.

Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej załatwia się bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej podlega opłacie w wysokości **20 000 zł**, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku.

Na ile skutecznie chroni opinia?

Art. 119zd.

§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może z urzędu zmienić wydaną opinię zabezpieczającą lub odmowę wydania opinii zabezpieczającej, **jeżeli jest ona sprzeczna z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.**

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do zmiany opinii zabezpieczającej wydanej w związku z zastosowaniem art. 14o.