

PODSTAWOWE ZAGADNIENIA MATERIALNEGO PRAWA PODATKOWEGO ZAWARTE W ORDYNACJI PODATKOWEJ, STOSOWANE PRZEZ GMINNE ORGANY PODATKOWE

(R. DOWGIER, M. POPŁAWSKI)

1. Uwagi ogólne

Na system prawa podatkowego składa się zespół norm prawnych regulujących konstrukcję poszczególnych podatków (materialne prawo podatkowe) oraz zasady postępowania podatkowego zmierzającego do ustalenia i poboru podatku (proceduralne prawo podatkowe). Normy te, zawarte w określonych aktach normatywnych, tworzą ogólne i szczegółowe prawo podatkowe. Ogólne prawo podatkowe, w ujęciu wąskim¹, to materia zobowiązań podatkowych oraz postępowania podatkowego. W praktyce w polskim systemie prawa podatkowego w zakresie wskazanej definicji mieści się ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa².

Roli wskazanej ustawy w systemie prawa podatkowego nie sposób przecenić. Akt ten w części dotyczącej zobowiązań podatkowych ma dla tej gałęzi prawa podobne znaczenie jak dla prawa cywilnego część ogólna Kodeksu cywilnego. Instytucje uregulowane w Ordynacji podatkowej stosowane są na gruncie wszystkich podatków, bez względu na to czyj dochód stanowią. W takim samym zakresie ustawa ta jest więc podstawą do stosowania procedur związanych z poborem i wymiarem podatków państwowych, jak i samorządowych.

1 Poza zakresem rozważań pozostawiono te akty, które zaliczane są do ogólnego prawa podatkowego w ujęciu szerokim, np. ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji czy kodeks karny skarbowy.

2 T. jedn.: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm. – dalej zwana w skrócie o.p.

Ordynacja podatkowa, zgodnie z brzmieniem jej art. 1 normuje: zobowiązania podatkowe, informacje podatkowe, postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową i czynności sprawdzające oraz tajemnicę skarbową. Wskazaną problematykę ujęto w kolejnych działach Ordynacji: I – Przepisy ogólne (art. 1–12), II – Organy podatkowe i ich właściwość (art. 13–20), IIa – Porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych (art. 20a–20r), III – Zobowiązania podatkowe (art. 21–119), IV – Postępowanie podatkowe (art. 120–271), V – Czynności sprawdzające (art. 272–280), VI – Kontrola podatkowa (art. 281–292), VII – Tajemnica skarbowa (art. 293–305), VIIa – Wymiana informacji podatkowych z innymi państwami (art. 305a–305o), VIII – Przepisy karne (art. 306), VIIIa – Zaświadczenia (art. 306a–306n), IX – Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe i końcowe (art. 307–344).

Specyfika podatków i opłat lokalnych sprawia, że nie wszystkie z uregulowanych w o.p. instytucji w praktyce gminnych organów podatkowych znajdują zastosowanie. Ponadto niektóre z regulacji są stosowane przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast) bardzo rzadko. Generalnie można stwierdzić, że przede wszystkim gminne organy podatkowe korzystają z uregulowanych w kolejnych częściach o.p. procedur podatkowych (postępowanie podatkowe, czynności sprawdzające, kontrola podatkowa). W zakresie instytucji uregulowanych w części o.p. „Zobowiązania podatkowe”, część z nich w ogóle nie jest, ze względu na specyfikę podatków i opłat lokalnych, stosowana (np. regulacje dotyczące odpowiedzialności płatników, decyzje określające wysokość odsetek za zwłokę).

Biorąc pod uwagę ramy niniejszego opracowania oraz wynikające z nich ograniczenia, poniżej przedstawione zostaną jedynie wybrane instytucje ogólnego prawa podatkowego zawarte w o.p., które mają istotne znaczenie w wymiarze i poborze podatków i opłat lokalnych. Jednocześnie zasygnalizowane zostaną praktyczne problemy związane ze stosowaniem tych regulacji przez gminne organy podatkowe.

2. PISEMNE INTERPRETACJE PRAWA PODATKOWEGO

Instytucja interpretacji podatkowych służy z jednej strony zapewnieniu jednolitości praktyki w zakresie stosowania określonych przepisów ustaw podatkowych (w sytuacjach, gdy wywołują one wątpliwości interpretacyjne), z drugiej sprzyja realizacji zaufania podatników do organów podatkowych, którzy przecież wcale nie muszą biegle poruszać się w zawłościach regulacji prawnych z zakresu tej gałęzi prawa.

Indywidualne, pisemne interpretacje prawa podatkowego w zakresie podatków i opłat lokalnych wydają wójtowie, burmistrzowie (prezydenci miast). Uprawnienie to wynika z art. 14j § 1 o.p., który to przepis w dalszej części nakazuje do tych interpretacji stosować przepisy o.p. dotyczące interpretacji indywidualnych wydawanych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Oznacza to, że co do zasady procedura udzielania indywidualnych interpretacji prawa podatkowego w zakresie podatków i opłat lokalnych nie różni się od tej, która obowiązuje w zakresie interpretacji dotyczących podatków państwowych³.

Wniosek o interpretację może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. W zakresie podatków i opłat lokalnych nie obowiązuje urzędowy wzór wniosku. Treść takiego wniosku wyznacza art. 14b § 3 o.p. – powinien on zawierać przede wszystkim wyczerpujące przedstawienie stanu faktycznego oraz własne stanowisko w sprawie oceny prawnej tego stanu. We wniosku powinno być także zawarte oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem w dniu jego złożenia nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej. Wystąpienie wskazanych wyżej sytuacji wyklucza wydanie interpretacji.

3 M. Popławski, Indywidualne interpretacje prawa podatkowego wydawane przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast), „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 3, s. 19–24.

Ze złożeniem wniosku o interpretację wiąże się konieczność uiszczenia stosowanej opłaty. Wynosi ona 40 zł od każdego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego wskazanego we wniosku. Opłatę należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Stanowi ona, zgodnie z art. 14j § 2 o.p., dochód budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Złożenie wniosku wszczyna postępowanie w sprawie udzielenia interpretacji, pod warunkiem, że wniosek ten spełnia określone przepisami wymogi formalne, w tym określone w art. 14b § 3 o.p. (wyczerpujące przedstawienie stanu faktycznego oraz własnego stanowiska w sprawie). W innym przypadku wniosek pozostawia się bez rozpoznania, bez uprzedniego wezwania do usunięcia braków (art. 14g o.p.).

Interpretację wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. W razie niewydania interpretacji we wskazanym terminie, uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie.

Postępowanie w zakresie wydawania interpretacji prowadzone jest na podstawie większości przepisów regulujących postępowanie podatkowe, do których bezpośrednio odesłanie znajduje się w art. 14h o.p. Wydana interpretacja jest doręczana wnioskodawcy. Ponadto wraz z wnioskiem o jej wydanie, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, jest niezwłocznie umieszczana w Biuletynie Informacji Publicznej.

Wydana interpretacja, z różnych przyczyn, może okazać się wadliwa. Z tego względu może być zmieniona lub uchylona przez organ, który ją wydał. Wadliwość interpretacji, jak wskazuje art. 14e o.p., może wynikać w szczególności z jej sprzeczności z orzecznictwem sądów lub Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Zawiadomienie o zmianie interpretacji doręcza się podmiotowi, któremu w danej sprawie interpretacja została wydana.

Podstawową rolą interpretacji prawa podatkowego jest, o czym już wspomniano, wzmocnienie zasady zaufania podatnika do organów po-

datkowych. Wiąże się z tym bezpośrednio podstawowe następstwo wydania korzystnej dla podatnika interpretacji (uznającej słuszność jego stanowiska). Zastosowanie się do takiej interpretacji przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może mu szkodzić. Skutki prawne (zakres ochrony) zastosowania się do interpretacji są jednak różne, w zależności od tego:

- czy skutki podatkowe zastosowania się do interpretacji miały miejsce przed doręczeniem interpretacji indywidualnej, czy też po tym zdarzeniu;
- czy stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji zaistniał przed doręczeniem interpretacji indywidualnej lub doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego taką interpretację, czy też wystąpił po tych zdarzeniach.

Biorąc pod uwagę powyższe, można mówić o zasadzie nieszkodzenia w ujęciu wąskim lub szerokim.

Węższy zakres zasady nieszkodzenia dotyczy sytuacji, gdy skutki podatkowe związane ze stanem faktycznym, będącym przedmiotem interpretacji, miały miejsce przed jej doręczeniem albo podmiot zastosował się do interpretacji przed jej zmianą lub uchyleciem, a także w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. W tych przypadkach ochrona ogranicza się do:

- niewszczywania postępowania w sprawach karnych skarbowych;
- umorzenia uprzednio wszczętych postępowań w ww. sprawach;
- nienaliczania odsetek za zwłokę.

Ochrona w znaczeniu wąskim nie zwalnia wnioskodawcy z obowiązku uiszczenia podatku.

Szeroki zakres zasady nieszkodzenia dotyczy sytuacji, gdy:

- zobowiązanie podatkowe nie zostało wykonane w wyniku zastosowania się do interpretacji,

- stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, nie wystąpił jeszcze w dniu jej doręczenia, lecz dopiero po tym zdarzeniu.

Jeżeli zatem podmiot w sposób nieprawidłowy wykonał zobowiązanie podatkowe w następstwie udzielonej mu uprzednio interpretacji, ma on prawo skorzystać z ochrony w pełnym zakresie. Oznacza to, że w zakresie zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji będzie on zwolniony z obowiązku zapłaty podatku. Zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku oznacza także, że nie mogą być wobec danego podmiotu naliczane odsetki za zwłokę, a także nie można wszcząć w sprawie postępowania podatkowego, kontrolnego oraz karnego skarbowego.⁴

W przypadku uzyskania pełnej ochrony, okres zwolnienia z podatku zależy od sposobu jego rozliczania. Jeżeli przyjąć, że podatek od nieruchomości, rolny czy leśny ustalane są decyzją na rok podatkowy czy też wyliczane są na rok podatkowy samodzielnie przez podatnika w złożonej deklaracji podatkowej, to zwolnienie przysługuje do końca roku, w którym doręczono zmienioną interpretację indywidualną albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności.

3. OBOWIĄZEK PODATKOWY A ZOBOWIĄZANIE PODATKOWE

W przypadku, gdy dany podmiot (np. osoba fizyczna) znajdzie się w ustawowo wskazanej sytuacji faktycznej lub prawnej (np. uzyska prawo własności nieruchomości), staje się on podatnikiem, gdyż ciąży na nim obowiązek podatkowy. Obowiązek ten, zdefiniowany w art. 4 o.p., jest niezależny od woli stron (podatnika czy organu podatkowego), nie może być także wolą stron modyfikowany. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego utrwalił się pogląd, iż treść umowy cywilnoprawnej ma skutek wyłącznie pomiędzy stronami tej umowy i nie może modyfikować treści obowiązku podatkowego, który jest stosunkiem administracyjnoprawnym między poszczególnymi podatnika-

4 Zob. L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Prawo podatkowe*, Wyd. 2, Warszawa 2008, s. 218–219.

mi a budżetem państwa lub jst. i kształtowany jest bezpośrednio przez normy prawa podatkowego. W świetle przepisów prawa podatkowego brak jest podstaw do tego, by podmiot występujący w charakterze podatnika mógł w drodze umowy z osobą trzecią uwolnić się w stosunku do Skarbu Państwa lub jst. z ciężających na nim obowiązków i przenieść te obowiązki na osobę trzecią. Umowa taka nie może wywierać żadnych skutków w zakresie obowiązków podatkowych podatnika wobec Skarbu Państwa, a także powodować zmian w istniejącym czy mającym powstać stosunku prawnym.⁵

W kontekście podatków lokalnych obciążających władanie nieruchomościami, powyższe oznacza, że podmioty (np. dwie osoby fizyczne) nie mogą „umówić się” co do tego, że jeden z nich będzie płacił podatek za drugiego (np. od wydzierżawionej nieruchomości), a więc niejako weźmie na siebie obowiązek podatkowy. Umowa taka może skutkować jedynie tym, że podatnik nie poniesie ekonomicznego ciężaru podatku, gdyż ten zostanie mu zrekompensowany przez drugą stronę umowy. Obowiązek podatkowy będzie jednak nadal ciążył na podmiocie, który wskazuje ustawa (we wskazanym przykładzie – właścicieli). W tym kontekście powołać też należy pogląd NSA wyrażony w uchwale z dnia 26 maja 2008 r.⁶, w której wskazano, że zapłata dokonana przez inny podmiot w imieniu podatnika nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania podatkowego tego podatnika.

Powstanie obowiązku podatkowego nie jest równoznaczne z powstaniem zobowiązania podatkowego zdefiniowanego w art. 5 o.p. jako zobowiązanie podatnika do zapłacenia podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonym w przepisach prawa podatkowego. Zobowiązanie podatkowe, które jest następstwem obowiązku podatkowego, może powstać z mocy prawa (jest tak w odniesieniu do podatków: od nieruchomości, rolnego i leśnego w sytuacji, gdy podatnikami są osoby prawne i jednostki organizacyjne, w tym spółki, niemające osobowości prawnej⁷, a także w podatku od środków transportowych oraz

5 Wyrok NSA z dnia 25 listopada 1992 r. (sygn. akt SA/Kr 1838/92).

6 Sygn. akt I FPS 8/07.

7 Wyjątkiem jest sytuacja, gdy obok osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej bez osobowości prawnej, współposiadaczem lub współwłaścicielem jest osoba fizyczna – w tym przypadku osoba fizyczna rozlicza podatek na zasadach obowiązujących osoby prawne, a więc składając deklarację podatkową z wykazaną kwotą podatku.

w opłatach lokalnych), albo też w drodze doręczenia decyzji ustalającej. Decyzje takie są charakterystyczne dla podatków lokalnych opłacanych przez osoby fizyczne.

4. DECYZJA USTALAJĄCA I OKREŚLAJĄCA WYSOKOŚĆ ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO

W takich podatkach lokalnych jak: od nieruchomości, rolny i leśny, w sytuacji gdy obowiązek podatkowy ciąży na osobach fizycznych, do powstania zobowiązania podatkowego konieczne jest doręczenie im decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, o której mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p.⁸ Decyzja ta ma charakter konstytutywny, co oznacza, że tworzy nową sytuację prawną. W wyniku jej skutecznego doręczenia podatnik staje się zobowiązany do zapłaty podatku, w wysokości wynikającej z tej decyzji. Ponadto doręczenie decyzji ustalającej skutkuje rozpoczęciem biegu materialnoprawnego terminu do zapłaty podatku (co do zasady jest to 14 dni od dnia jej doręczenia) oraz proceduralnego terminu do wniesienia odwołania od decyzji.

O powstaniu zobowiązania podatkowego decyduje nie wydanie decyzji przez organ podatkowy, ale jej doręczenie. Musi to być doręczenie skuteczne, aby wywarło skutek prawny. Szczegółowe regulacje w zakresie doręczeń zawiera rozdział 5 działu IV o.p. zatytułowany „Doręczenia”.

Doręczenie decyzji ustalającej skutkuje powstaniem zobowiązania podatkowego pod warunkiem, że stanie się to w ustawowo określonym terminie 3 lub 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Po tym terminie zobowiązanie podatkowe nie może już powstać (przedawnienie prawa do doręczenia decyzji ustalającej – art. 68 o.p.).

Od decyzji ustalającej odróżnić należy decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego, które mogą być wydawane jedynie w przypadku tych podatków, w których zobowiązanie podatkowe po-

8 Decyzja taka nie jest jednak wymagana w przypadku współwłasności lub współposiadania gruntów, budynków lub budowli przez osobę fizyczną oraz osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej.

wstaje z mocy prawa (podatki: od nieruchomości, rolny i leśny w odniesieniu do osób prawnych i jednostek organizacyjnych, w tym spółek, bez osobowości prawnej, podatek od środków transportowych). Decyzje określające mają deklaratoryjny charakter i mogą być wydawane także w zakresie opłat lokalnych.

Zasady rozliczania wskazanych podatków, w których zobowiązanie powstaje z mocy prawa, przewidują złożenie przez podatnika deklaracji podatkowej, przy czym podatek z deklaracji to podatek do zapłaty, chyba że organ podatkowy stwierdzi w postępowaniu, że powinien być on uiszczony w innej niż wykazana wysokości. Jeżeli zatem organ podatkowy w ramach podjętego postępowania podatkowego uzna, że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, organ ten wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 3 o.p.). Decyzja taka wydawana jest także wtedy, gdy pomimo takiego obowiązku podatnik deklaracji w ogóle nie złożył, a także gdy nie uiszczył podatku w całości lub w części. Ta ostatnia sytuacja dotyczy w zasadzie jedynie opłat lokalnych, w których nie istnieje obowiązek złożenia deklaracji. Nie ma potrzeby wydawania decyzji określającej w przypadku, w którym podatnik nie płaci całości lub części podatku wynikającego ze złożonej deklaracji, gdy w deklaracji znajduje się odpowiednie pouczenie informujące o tym, że w przypadku niewpłacenia w terminie kwoty należnego podatku lub wpłacenia jej w niepełnej wysokości, deklaracja stanowi podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.⁹ W takiej sytuacji organ podatkowy może egzekwować od podatnika nieuregulowane zobowiązanie podatkowe lub jego część, w oparciu o deklarację, bez konieczności wydawania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

9 Tekst jednolity: Dz.U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954 ze zm.

5. ODPOWIEDZIALNOŚĆ PODATNIKA ZA ZOBOWIĄZANIA PODATKOWE

Z art. 26 o.p., w świetle którego podatnik odpowiada całym swoim majątkiem za wynikające ze zobowiązań podatkowych podatki, wynika, że jego odpowiedzialność ma charakter osobisty i nieograniczony. Oznacza to, że nie jest ona ograniczona do konkretnych składników majątku, lecz obejmuje cały majątek podatnika. W przypadku, gdy pozostaje on w związku małżeńskim, odpowiedzialność obejmuje oprócz majątku odrębnego podatnika, również majątek wspólny podatnika i jego małżonka. W świetle regulacji Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, z chwilą zawarcia małżeństwa powstaje między małżonkami z mocy ustawy wspólność majątkowa (wspólność ustawowa), obejmująca przedmioty majątkowe nabyte w czasie jej trwania przez oboje małżonków lub przez każdego z nich (majątek wspólny). Przedmioty majątkowe nieobjęte wspólnością ustawową należą do majątku osobistego każdego z małżonków. Majątek osobisty, o którym mowa w Kodeksie rodzinnym i opiekuńczym, pomimo rozbieżności terminologicznych jest tożsamy z majątkiem odrębnym, o którym mowa w przepisach Ordynacji podatkowej. Do majątku osobistego (odrębnego) każdego z małżonków należą m.in. przedmioty majątkowe nabyte przed powstaniem wspólności ustawowej, przedmioty majątkowe nabyte przez dziedziczenie, zapis lub darowiznę, chyba że spadkodawca lub darczyńca inaczej postanowił, prawa autorskie i prawa pokrewne, prawa własności przemysłowej oraz inne prawa twórcy.

Istniejąca pomiędzy małżonkami wspólność majątkowa może być modyfikowana lub nawet zniesiona. Sytuacja taka może być następstwem zawartej pomiędzy małżonkami umowy, albo też orzeczenia sądu. Tego rodzaju akty skutkują modyfikacją zasad odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe. Zniesienie lub ograniczenie wspólności majątkowej powoduje, że odpowiedzialność z majątku wspólnego małżonków jest również zniesiona lub ograniczona. Podkreślić jednak trzeba, że skutki tego rodzaju działań mogą dotyczyć jedynie zobowiązań powstałych po ograniczeniu lub zniesieniu wspólności majątkowej. Jak stanowi bowiem art. 29 § 2 o.p, skutki prawne ograniczenia, znie-

sienia, wyłączenia lub ustania wspólności majątkowej nie odnoszą się do zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem:

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

Wyłączenie lub ograniczenie wspólności majątkowej nie wyłącza w zupełności odpowiedzialności małżonka. Może on bowiem odpowiadać obok podatnika jako tzw. osoba trzecia, np. za zaległości podatkowe wynikające z działalności gospodarczej, powstałe w okresie, w którym stale współdziałał z podatnikiem w wykonywaniu tej działalności i pod warunkiem, że osiągnął korzyści z prowadzonej przez podatnika działalności (art. 111 o.p.). Podobnie, ustanie małżeństwa nie wyłącza w zupełności odpowiedzialności. Były małżonek odpowiada za zaległości powstałe w czasie małżeństwa, ale do wysokości wartości przypadającego mu udziału w majątku wspólnym.

Oprócz odpowiedzialności „podatkowej” za zobowiązania podatkowe uregulowanej w przepisach o.p., podatnik, który nie wpłaca terminowo podatków, może ponosić odpowiedzialność karnoskarbową. Zgodnie z art. 57 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy¹⁰, podatnik, który uporczywie nie wpłaca w terminie podatku, podlega karze za wykroczenie skarbowe.

6. INKASO PODATKÓW I OPŁAT LOKALNYCH

Ustawy szczegółowego prawa podatkowego regulujące konstrukcję podatków i opłat lokalnych zawierają przepisy uprawniające rady gmin do wprowadzenia na swoim terenie poboru tych świadczeń w drodze inkasa. Inkaso jest powszechnie stosowane w poborze danin lokalnych,

10 T. jedn.: Dz.U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 z późn. zm.

jako instytucja z punktu widzenia gminnych organów podatkowych efektywna, a z punktu widzenia podatników dogodna.

Inkasent jest pośrednikiem pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym. Jego zadaniem jest ułatwienie podatnikom zapłaty podatku. Wprowadzenie inkasa nie wyłącza możliwości zapłaty podatku w inny sposób, np. w kasie urzędu gminy.

Wprowadzenie na terenie danej gminy poboru podatków i opłat w drodze inkasa wymaga podjęcia, skomplikowanej w swej konstrukcji, uchwały podatkowej. Powinna ona regulować kilka elementów, w tym obligatoryjnie wprowadzać na terenie gminy inkaso oraz wyznaczyć inkasentów. Jako fakultatywne, acz pożądane elementy takiej uchwały, wskazać należy określenie wynagrodzenia za inkaso oraz ewentualnie wyznaczenie terminów płatności dla inkasentów.

Inkasentem, zgodnie z art. 9 o.p., może być osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Osoba inkasenta powinna być wskazana w uchwale w sposób niebudzący wątpliwości, pozwalający na jego zidentyfikowanie. Zaznaczyć przy tym należy, iż do identyfikacji inkasenta nie wydaje się konieczne wskazanie go z imienia i nazwiska, a wystarczające jest określenie go poprzez wskazanie na funkcję, jaką pełni (np. sołtys wsi, ze wskazaniem, o jaką wieś lub wsie chodzi).¹¹ Wyznaczenie inkasenta ma charakter aktu administracyjnego i nie wymaga jego zgody na pełnienie tej funkcji. Podkreślić przy tym jednak trzeba, że odpowiedzialność inkasenta za wadliwe wykonanie nałożonych na niego obowiązków pojawia się jedynie w przypadku poboru i nieprzekazania podatku. Zasady wynikające z art. 30 § 2 o.p. wskazują, iż inkasent odpowiada jedynie za podatek pobrany, a nie-wpłacony. O odpowiedzialności tej organ podatkowy orzeka w odrębnej decyzji wydanej na podstawie art. 30 § 4 o.p.

W związku z powyższym, aby zmobilizować inkasentów do wykonywania powierzonych im funkcji, uchwały rad gmin powinny prze-

11 Zauważyć jednak trzeba, że odmienny pogląd w tym zakresie prezentuje NSA, który w wyroku z dnia 11 stycznia 2008 r. (sygn. akt II FSK 1526/06) wskazał, że inkasenta trzeba wskazać poprzez określenie jego imienia i nazwiska.

widywać wprowadzenie wynagrodzenia za inkaso. Wynagrodzenie to wprawdzie może, a nie musi być w uchwale określone (art. 28 § 4 o.p.), ale w praktyce jest ono pożądane. Realizowanie inkasa bez wynagrodzenia możliwe jest zwykle jedynie w przypadkach wyznaczenia na inkasentów pracowników urzędów gmin lub miast, którzy realizują ten obowiązek z uwagi na stosunek podwładności służbowej, w jakim pozostają z wójtem lub burmistrzem (prezydentem miasta).

Zasadą jest, że inkasent powinien przekazać pobrany podatek najpóźniej w następnym dniu po ostatnim dniu, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata podatku powinna nastąpić (art. 47 § 4a o.p.). Termin ten może być jednak przedłużany w drodze podjęcia stosownej uchwały rady gminy. Działanie takie jest zasadne zwłaszcza w przypadku realizacji opłat lokalnych, które w zasadzie pobierane są przez inkasentów każdego dnia (np. opłata targowa). W takim przypadku pobrane kwoty powinny być, wobec braku postanowień szczególnych, przekazywane organowi podatkowemu już dnia następnego. W praktyce jednak rady gmin, korzystając z uprawnienia, o którym mowa w art. 47 § 4a o.p., przedłużają ten termin wskazując w uchwale, że np. opłaty pobrane w okresie od poniedziałku do niedzieli, powinny być przekazane w poniedziałek tygodnia następnego.

7. ZABEZPIECZENIE WYKONYWANIA ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

Podstawowym celem zabezpieczenia jest zmniejszenie ryzyka wierzyciela związanego z niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem przez dłużnika ciężących na nim obowiązków wynikających ze stosunku zobowiązaniowego. W przypadku zobowiązań podatkowych chodzi tu o obowiązek poniesienia na rzecz Skarbu Państwa lub gminy reprezentowanej przez organ podatkowy, świadczenia pieniężnego w przewidzianej prawem kwocie.

O.p. wyróżnia trzy rodzaje zabezpieczeń zobowiązań podatkowych:

- na majątku podatnika i wspólnym podatnika i jego małżonka (art. 33–33g), dokonywane przed terminem płatności podatku,

albo nawet przed jego ustaleniem (tzw. zabezpieczenie przedwy-
miarowe);

- hipotekę przymusową (art. 34–39);
- zastaw skarbowy (art. 41–46).

Wszystkie wyżej wskazane sposoby zabezpieczenia mogą być stosowane przez gminne organy podatkowe dla zabezpieczenia należności z tytułu podatków i opłat lokalnych. Najczęściej jednak organy te korzystają z zabezpieczenia hipotecznego, gdyż prowadząc ewidencje na potrzeby podatku od nieruchomości, rolnego lub leśnego dysponują z urzędu danymi o nieruchomościach.

Przesłanką zastosowania zabezpieczenia w każdym z przypadków powinna być uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie wykonane. Ocena, czy w konkretnych okolicznościach faktycznych taka sytuacja zachodzi, dokonywana jest przez gminny organ podatkowy.

W praktyce najrzadziej w gminach wykorzystuje się zabezpieczenie na majątku podatnika, co wydaje się wynikać z dość złożonej konstrukcji tej instytucji, w tym w przypadku zabezpieczenia przed wydaniem decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania, także konieczności uprzedniego wydania decyzji o zabezpieczeniu (art. 33 § 4 o.p.). Samo zabezpieczenie, zgodnie z art. 33d § 1 o.p., może mieć miejsce w dwóch trybach:

- w oparciu o przepisy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji¹² lub
- przez przyjęcie od podmiotu zobowiązanego dobrowolnego zabezpieczenia.

W pierwszej ze wskazanych sytuacji zabezpieczenia dokonuje organ egzekucyjny, który działa w oparciu o złożone przez gminny organ podatkowy tzw. zarządzenie zabezpieczenia. W drugim przypadku od strony, na jej wniosek, organ podatkowy przyjmuje zabezpieczenie w formie wskazanej w art. 33d o.p. Może to być (art. 33d § 2 o.p.):

- gwarancja bankowa lub ubezpieczeniowa,

12 Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t. jedn.: Dz.U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954 ze zm.).

- poręczenie banku,
- weksel z poręczeniem wekslowym banku,
- czek potwierdzony przez krajowy bank wystawcy czeku,
- zastaw rejestrowy na prawach z papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa lub Narodowy Bank Polski – według ich wartości nominalnej,
- uznanie kwoty na rachunek depozytowy organu podatkowego,
- pisemne, nieodwołalne upoważnienie organu podatkowego, potwierdzone przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, do wyłącznego dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku lokaty terminowej.

Dobrowolne zabezpieczenie złożone przez stronę nabrało szczególnego znaczenia po wprowadzeniu zmian związanych z wykonalnością decyzji podatkowych. W szczególności, o czym będzie jeszcze mowa w dalszej części opracowania, zgodnie z art. 239f § 1 pkt 2 o.p., organ podatkowy pierwszej instancji wstrzymuje, na wniosek, wykonanie decyzji ostatecznej w razie wniesienia skargi do sądu administracyjnego do momentu uprawomocnienia się orzeczenia sądu administracyjnego, po przyjęciu zabezpieczenia wykonania zobowiązania wynikającego z decyzji wraz z odsetkami za zwłokę, o którym mowa w art. 33d § 2 – do wysokości zabezpieczenia i na czas jego trwania.

Najpopularniejszą formą zabezpieczenia wykonania zobowiązań z tytułu podatków lokalnych, o czym już wspomniano, jest hipoteka. Chociaż gminne organy podatkowe z urzędu dysponują informacjami o posiadanych przez podatników nieruchomościach, na których zabezpieczenie to może być ustanowione, to jednak podkreślić trzeba, że zgodnie z art. 34 § 1 o.p., hipoteka może być ustanowiona na wszystkich nieruchomościach podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego lub osób trzecich z tytułu: zobowiązań podatkowych powstałych przez doręczenie decyzji ustalającej, zaległości podatkowych oraz odsetek za zwłokę od tych należności. Oznacza to, że przedmiot hipoteki nie musi znajdować się na terenie gminy, której należności są zabezpieczane. Ma to znaczenie o tyle, że z dniem 1 stycznia 2009 r. uchylono art. 40 o.p., zgodnie z którym organy podatkowe miały, co do zasady, pierwszeństwo zaspokajania się z przedmiotu hipoteki przez innymi

wierzycielami, nawet gdy wpis hipoteki na ich wniosek był późniejszy od wpisów innych wierzycieli. W tym stanie prawnym aktualnie szczególnie ważne jest poszukiwanie nieruchomości podatnika także poza terenem danej gminy. Może bowiem okazać się, że podatnik na danym terenie nieruchomości posiada, ale są już one obciążone hipotekami. W takim przypadku wpis hipoteki przez organ podatkowy będzie najczęściej nicelowy, skoro pierwszeństwo w zaspokojeniu się z przedmiotu hipoteki będzie miał wierzyciel, na rzecz którego zabezpieczenie ustanowiono wcześniej.

Nie ma przeszkód, aby poprzez ustanowienie hipoteki zabezpieczyć należności w podatkach innych niż te, które obciążają władanie nieruchomościami (np. podatek od środków transportowych).

Również zastaw skarbowy, chociaż już nie tak często jak hipoteka, wykorzystywany jest przez gminne organy podatkowe dla zabezpieczenia wykonania zobowiązań stanowiących ich dochód. Przedmiotem zastawu skarbowego mogą być, co do zasady, wszystkie będące własnością podatnika (płatnika, inkasenta i innych podmiotów wskazanych w ustawie) oraz stanowiące współwłasność łączną jego i małżonka rzeczy ruchome oraz zbywalne prawa majątkowe, jeżeli wartość poszczególnych rzeczy lub praw wynosi w dniu ustanowienia zastawu co najmniej 11.000 zł.¹³

Zważywszy na powyższe, zastaw skarbowy jest najczęściej wykorzystywany do zabezpieczenia przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast) należności z tytułu podatku od środków transportowych. Wynika to oczywiście z możliwości ustalenia w sposób stosunkowo prosty, na podstawie posiadanych informacji (deklaracji na podatek od środków transportowych), przedmiotów (środków transportowych), na których może być ustanowiony zastaw. Zastaw skarbowy może jednak służyć także do zabezpieczenia należności wynikających z tytułu

13 Wskazana wartość dotyczy roku 2009 r. i zgodnie z art. 119 o.p. podlega w każdym roku podwyższeniu w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w pierwszych dwóch kwartałach danego roku w stosunku do analogicznego okresu poprzedniego roku, a jeżeli wskaźnik ten ma wartość ujemną, kwota ta nie ulega zmianie. Wskazaną kwotę do dnia 15 sierpnia każdego roku podaje w obwieszczeniu minister właściwy do spraw finansów publicznych, działający w porozumieniu z Prezesem Głównego Urzędu Statystycznego.

wszystkich podatków lokalnych, także podatku od nieruchomości, rolnego czy leśnego.

Tak w przypadku hipoteki przymusowej, jak i zastawu skarbowego organy podatkowe dysponują instrumentem prawnym, który teoretycznie umożliwia im uzyskanie od podatnika informacji dotyczących nieruchomości lub rzeczy ruchomych, które mogą być przedmiotem zabezpieczenia. Zgodnie z art. 39 o.p., w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego, organ podatkowy wzywa stronę do złożenia oświadczenia:

- o nieruchomościach oraz prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej;
- rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego.

Oświadczenie składane jest na urzędowym formularzu, którego wzór określił Minister Finansów w rozporządzeniu z dnia 19 grudnia 2008 r. w sprawie wzoru oświadczenia o nieruchomościach oraz prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej i rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego.¹⁴ Podkreślić jednak należy, iż strona lub kontrolowany mogą odmówić złożenia oświadczenia i to bez żadnych konsekwencji prawnych.

8. TERMINY PŁATNOŚCI

Warunkiem prawidłowego wykonania zobowiązania podatkowego jest jego wypełnienie we właściwym czasie (terminie). Skutkiem nadejścia terminu realizacji zobowiązania podatkowego jest jego wymagalność, co oznacza, że wierzyciel (organ podatkowy) może skutecznie wysunąć żądanie zaspokojenia go, a dłużnik (podatnik) ma obowiązek to żądanie spełnić.

14 Dz.U. Nr 237, poz. 1660.

Ustalenie terminu płatności podatku zależne jest przede wszystkim od sposobu, w jaki powstaje zobowiązanie podatkowe (z mocy prawa czy przez doręczenie decyzji ustalającej).

W podatkach lokalnych, w których zobowiązanie podatkowe powstaje przez doręczenie decyzji ustalającej, zgodnie z art. 47 § 1 o.p., termin zapłaty wynosi 14 dni od doręczenia decyzji. W tym przypadku stosuje się generalne zasady liczenia terminów (art. 12 o.p.): nie uwzględnia się dnia doręczenia decyzji ustalającej, a jeżeli ostatni dzień terminu przypada w sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, za ostatni dzień terminu uważa się następny dzień po dniu lub dniach wolnych.

Jeżeli jednak zobowiązanie podatkowe powstaje przez doręczenie decyzji ustalającej, ale przepisy prawa określają również kalendarzowo termin zapłaty podatku (raty), a decyzja ustalająca nie zostanie doręczona co najmniej na 14 dni przed terminem płatności, obowiązuje termin zapłaty 14–dniowy od dnia doręczenia. Przykładem takiej sytuacji może być podatek od nieruchomości, w którym w stosunku do osób fizycznych zobowiązanie podatkowe powstaje przez doręczenie decyzji ustalającej, ale z drugiej strony ustawa o podatkach i opłatach lokalnych regulująca to świadczenie, wskazuje terminy płatności kolejnych rat podatku: do 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego. W sytuacji, gdy decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego na dany rok podatkowy zostanie doręczona podatnikowi np. w dniu 3 marca, pierwsza rata podatku płatna jest w terminie 14 dni liczonych od dnia doręczenia decyzji, a nie w ustawowym terminie płatności. Zawarte w o.p. podatkowej rozwiązanie jest więc z punktu widzenia podatnika korzystne, gdyż zawsze gwarantuje mu co najmniej 14–dniowy termin płatności. Co najmniej, gdyż – chociaż z przepisów o.p. to już wprost nie wynika – termin do zapłaty podatku może być w analizowanym przypadku także dłuższy. Będzie tak w sytuacji, gdy decyzja organu podatkowego ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego zostanie doręczona podatnikowi wcześniej niż na 14 dni przed ustawowym terminem płatności. W tym przypadku terminem płatności podatku będzie termin ustawowy. Przenosząc to na poziom przykładu, jeżeli decyzja ustalająca wysokość zobowiązania w podatku od nieru-

chomości zostanie podatnikowi doręczona w dniu 20 lutego roku podatkowego, pierwszą ratę podatku zobowiązany on będzie uregulować nie w terminie 14 dni liczonych od dnia doręczenia decyzji, ale w ustawowym terminie płatności pierwszej raty, czyli do 15 marca.

W sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa i podatnik zobowiązany jest sam obliczyć i wpłacić podatek, terminem płatności jest ostatni dzień, w którym zgodnie z przepisami prawa wpłata powinna nastąpić.

9. ODSETKI ZA ZWŁOKĘ

Podstawowym skutkiem powstania zaległości podatkowej (lub należności traktowanej na równi z taką zaległością) jest obowiązek uiszczenia od niej należnych odsetek za zwłokę. Bez względu na przyczyny powstania zaległości podatkowej, odsetki z mocy samej ustawy o.p. są naliczane i poza pewnymi wyjątkami (zastosowaniem przez organ podatkowy tzw. ulgi uznaniowej polegającej na umorzeniu zaległości podatkowej, która skutkuje automatycznie umorzeniem odsetek w takiej części, w jakiej umorzono zaległość lub umorzeniu samych odsetek oraz przy niskich kwotach odsetek) nie ma możliwości odstąpienia od ich poboru.

Podstawowa stawka odsetek za zwłokę wynosi 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim. Od 1 stycznia 2009 r., zgodnie z art. 56 § 1a i 1b o.p., obowiązuje również niższa stawka odsetek za zwłokę, wynosząca 75% stawki podstawowej. Jej zastosowanie możliwe jest w przypadku złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty i zapłaty w całości, w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty, zaległości podatkowej. Zastosowanie preferencyjnej stawki odsetek za zwłokę nie jest możliwe w przypadku korekty deklaracji złożonej po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a w przypadku, gdy nie stosuje się zawiadomienia – po zakończeniu kontroli podatkowej oraz w przypadku korekty dokonanej w wyniku czynności sprawdzających.

Stawkę odsetek za zwłokę (podstawową oraz obniżoną) podaje w drodze obwieszczenia, które ma jedynie charakter informacyjny, minister właściwy do spraw finansów publicznych. Obwieszczenie publikowane jest w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”.

Zgodnie z generalną zasadą, odsetki samodzielnie nalicza podatnik, płatnik, inkasent, następca prawny lub osoba trzecia odpowiedzialna za zaległości podatkowe i wpłaca je bez wezwania na rachunek organu podatkowego. Jedynie wyjątkowo nalicza je organ podatkowy (art. 53 § 3 o.p.). W tym zakresie o.p. wskazuje na następujące przypadki, które mogą dotyczyć podatków i opłat lokalnych:

- art. 62 § 4 – w przypadku wydania postanowienia o zaliczeniu wpłat na poczet zaległości podatkowej wraz z odsetkami;
- art. 66 § 5 – w przypadku wydania decyzji stwierdzającej wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, gdy nastąpiło przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych w zamian za zaległości podatkowe;
- art. 67a § 1 pkt 2 – w przypadku wydania decyzji o odroczeniu lub rozłożeniu na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę;
- art. 76a § 1 – w przypadku wydania postanowienia o zaliczeniu nadpłaty na poczet zaległości podatkowych oraz odsetek za zwłokę.

W pewnych sytuacjach ustawodawca uznał, że odsetki nie powinny być naliczane. W ustawowo wskazanych sytuacjach, pomimo powstania obowiązku zapłaty odsetek, który – o czym już wspomniano – wynika z samego faktu powstania zaległości podatkowej lub należności z nią zrównanej, odstępuje się od ich naliczania zwykle za ściśle wskazany okres (art. 54 o.p.). W tym zakresie wskazać można np. na zakaz naliczania odsetek za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, jeżeli decyzja nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania, czy też od dnia następnego po upływie 2 lub 3 miesięcznego terminu do załatwienia sprawy w postępowaniu odwoławczym, do dnia doręczenia decyzji organu odwoławczego.

Z wyjątkową sytuacją mamy do czynienia, gdy odsetki stanowią znikomą kwotę – nie przekraczają trzykrotności wartości opłaty dodatkowej pobieranej przez Poczta Polska Spółkę Akcyjną za polecenie przesyłki listowej (6,60 zł) – wtedy nie można ich w ogóle naliczyć.

Z powyższym przepisem wiąże się szereg problemów interpretacyjnych, które związane są ze specyfiką podatków lokalnych opłacanych ratalnie.¹⁵

Odsetki za zwłokę są ściśle związane z zaległością podatkową (art. 53 o.p.). Zaległość podatkowa to podatek niezapłacony w terminie płatności, ale również zaliczka lub rata podatku (art. 51 § 1 i 2 o.p.). Jeżeli zatem przyjąć, że pojedyncza rata podatku niezapłacona w terminie jest zaległością podatkową, to do niej powinno się stosować zasadę z art. 54 o.p. Z kolei przyjmując, że zaległość dotyczy danego podatku bez względu na to, czy jest on płatny w ratach, zaliczkach czy też jednorazowo, wskazany w art. 54 § 1 pkt 5 o.p. pułap nienaliczania odsetek powinien być stosowany do sumy odsetek od zaległych rat.

Powyższy problem można zobrazować następującym przykładem. Osoba fizyczna będąca podatnikiem podatku od nieruchomości, nie uiściła I, II i III raty podatku od nieruchomości. Dokonując łącznej wpłaty z tytułu zaległych rat ustaliła, iż odsetki od I wynoszą – 6 zł, od II – 5 zł i od III – 4 zł. Czy w tej sytuacji odsetki te powinny być naliczane? Biorąc pod uwagę każdą z rat oddzielnie i należne od niej odsetki – nie. W żadnym przypadku nie przekroczyły one bowiem kwoty 6,60 zł. Z drugiej strony łączne odsetki od zaległości w podatku od nieruchomości, która powstała u podatnika przekraczają 6,60 zł (6 zł + 5 zł + 4 zł = 15 zł). Jak zatem postąpić? Czy odsetki powinny być ustalane dla każdej z rat oddzielnie, czy też sumowane, co zakłada, że wszystkie raty składają się na jedną zaległość podatkową? Odpowiedź na tak postawione pytanie nie jest jednoznaczna.

Pierwszy z możliwych sposobów rozwiązania powyższych wątpliwości wskazany został przez Ministerstwo Finansów w piśmie z dnia

15 Więcej zob. R. Dowgier, Nienaliczanie odsetek oraz zaokrąglanie w podatkach lokalnych – wybrane problemy (w:) W. Miemiec (red.), *Gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego*, Wrocław 2006, s. 397–407.

18 października 2005 r.¹⁶ Jego podstawą jest założenie, zgodnie z którym art. 51 § 2 o.p. za zaległość podatkową uważa niezapłaconą w terminie płatności ratę podatku. Od zaległości tej, stosownie do art. 53 § 1 tej ustawy, naliczane są odsetki za zwłokę. W związku z tym, o ile odsetki od danej raty nie przekraczają kwoty 6,60 zł, zgodnie z art. 54 § 1 pkt 5 o.p. – nie można ich naliczyć. Nie ma tym kontekście znaczenia, że suma odsetek od kilku zaległych rat w danym podatku przekracza 6,60 zł.

Druga koncepcja naliczania odsetek zakłada, że w świetle art. 51 o.p. niezapłacone w terminie raty podatku stanowią jedną zaległość podatkową. Jeżeli zatem podatnik nie zapłacił w terminie pierwszej raty danego podatku – powstaje zaległość podatkowa. Gdy nie płaci również drugiej raty podatku – ma zaległość podatkową w postaci dwóch rat tego podatku. Nie są to dwie zaległości w opłaceniu tego samego podatku, zwiększa się jedynie – o drugą ratę – kwota zaległości. Zatem niezapłacone w terminie raty podatku nie są odrębnymi zaległościami, ale składają się na jedną zaległość w danym podatku, od której zgodnie z art. 53 § 1 naliczane są odsetki za zwłokę. Jeżeli zatem zaległością podatkową jest suma niezapłaconych w terminie rat, od tak rozumianej zaległości należy naliczyć odsetki w ten sposób, iż nalicza się je od każdej z rat, a następnie sumuje, by ustalić czy łącznie przekraczają 6,60 zł. Jeżeli tak, to można je naliczyć.

Biorąc pod uwagę dwa wyżej wskazane sposoby naliczania odsetek od zaległości podatkowych, stwierdzić należy, iż za przyjęciem sposobu naliczania odsetek zaproponowanym przez Ministerstwo Finansów przemawia przede wszystkim literalne brzmienie art. 51 o.p., gdzie wprost wskazuje się, iż zaległością jest rata podatku. Z kolei przyjęcie drugiej ze wskazanych metod uzasadniają przede wszystkim względy racjonalne – cel wprowadzenia zasady nienaliczania odsetek przy niewielkich ich kwotach. Ustawodawca uznał, że zbyt kosztowne jest egzekwowanie odsetek wynoszących mniej niż 6,60 zł. Bez wątpienia pierwsza ze wskazanych metod obliczania odsetek (nakazująca odrębne traktowanie każdej z rat) jest korzystna dla podatników, a druga (na-

16 Nr SP1-751/8012-153/2570/05/JL.

kazująca traktowanie wszystkich rat jako jednej zaległości) dla organów podatkowych.

Inna wątpliwość, która powstaje na tle analizowanej regulacji, może wiązać się z wymiarem podatków lokalnych w formie tzw. łącznego zobowiązania pieniężnego. W myśl art. 6c ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym¹⁷, osobom fizycznym, na których ciąży obowiązek podatkowy w zakresie podatku rolnego oraz jednocześnie w zakresie podatku od nieruchomości lub podatku leśnego dotyczący przedmiotów opodatkowania położonych na terenie tej samej gminy, wysokość należnego zobowiązania podatkowego pobieranego w formie łącznego zobowiązania pieniężnego ustala organ podatkowy w jednej decyzji (nakazie płatniczym). Zobowiązanie to jest wymierzane w jednej decyzji ustalającej i jest płatne w czterech ratach. Podkreślić należy, iż nie jest to jakiś odrębny podatek, ale szczególna forma opłacania co najmniej dwóch podatków, w tym zawsze podatku rolnego. Jest to jedna decyzja, z jedną łączną kwotą podatku, którą w całości dzieli się na cztery raty. Podatnik ma obowiązek uregulować całą ratę i nie może tej raty dzielić wskazując, na jaki podatek wchodzący w skład raty dokonuje wpłaty. Skoro zatem ratę należy traktować jako jedną całość, fakt jej nieopłacenia w całości lub w części będzie skutkował powstaniem zaległości podatkowej z tego tytułu. Nie będą to dwie lub trzy odrębne zaległości w podatkach wchodzących w skład łącznego zobowiązania pieniężnego, lecz jedna zaległość z tytułu nieopłaconej raty. Zatem nawet w sytuacji, gdy odsetki należne od zaległości w każdym z podatków wchodzących w skład raty łącznego zobowiązania podatkowego nie przekraczają 6,60 zł, ale ich suma tę kwotę przekracza, powinny być one naliczane.

Naliczania odsetek nie można mylić z ich odpowiednim zarachowaniem przez organ podatkowy. Jeżeli u podatnika powstała zaległość podatkowa, a dokonana przez niego wpłata nie pokrywa kwoty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, wpłatę tę zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek za zwłokę w stosunku, w jakim w dniu wpłaty pozostaje kwota zaległości podatkowej do kwoty odsetek za zwłokę (art. 55 § 2 o.p.).

17 T. jedn.: Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 ze zm.

Rozksięgowanie wpłaty na odsetki jest możliwe jedynie wówczas, gdy wcześniej mogły być naliczone (były wyższe niż 6,60 zł). W takim przypadku nie ma już znaczenia, że zarachowana na poczet odsetek może być ostatecznie kwota niższa niż 6,60 zł.

Podkreślić należy, iż w zakresie ustalenia okresu, za który powinny być naliczone odsetki, o.p. w art. 53 § 4 wskazuje jedynie na początkowy dzień tego okresu (następujący po upływie terminu płatności). Termin końcowy naliczania odsetek zależy przede wszystkim od sposobu zapłaty podatku. Kwestię tę, jak i inne szczegółowe zasady naliczania odsetek za zwłokę (w tym wzór na naliczanie odsetek) reguluje 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 rachunkach¹⁸. Zgodnie z § 4 wskazanego rozporządzenia, odsetki za zwłokę, w przypadku podatków i opłat lokalnych, są naliczane do dnia, włącznie z tym dniem:

- zapłaty podatku,
- wpłacenia podatku osobie uprawnionej do pobierania podatków,
- potrącenia,
- przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych w związku z wykonaniem umowy, o której mowa w art. 66 § 2 ustawy,
- wpłacenia przez podatnika równowartości nienależnie otrzymanej kwoty nadpłaty lub kwoty zwrotu podatku oraz otrzymanego oprocentowania,
- zaliczenia nadpłaty wraz z jej oprocentowaniem lub zwrotu podatku na poczet zaległości podatkowej.

10. OPŁATA PROLONGACYJNA

Szczególnym rodzajem świadczenia pieniężnego uregulowanego w przepisach o.p. jest opłata prolongacyjna. Opłata ta nie ma charakteru samodzielneho, ale jest ściśle związana z wydawanym przez organ podatkowy rozstrzygnięciem w przedmiocie odroczenia terminu płat-

18 Dz.U. Nr 240, poz. 2063.

ności podatku lub zapłaty zaległości, albo też rozłożenia ich na raty. Wskazane ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych uprzywilejowują podatnika, który nie posiadając środków na terminową realizację zobowiązania podatkowego może uniknąć powstania zaległości podatkowej i związanych z nią odsetek za zwłokę (przy odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu na raty podatku), albo też wyższej wysokości odsetek (przy odroczeniu zapłaty lub rozłożeniu na raty zaległości). Przywilej ten wiąże się jednak z koniecznością częściowego zrekompensowania gminie dochodów utraconych z tytułu potencjalnych odsetek od zaległości podatkowej, które ta uzyskałaby w sytuacji, gdyby ulgi nie przyznano. Rekompensata przybiera formę opłaty prolongacyjnej.

Opłata prolongacyjna w przypadku odraczania terminu płatności lub rozkładania na raty podatków gminnych ma charakter fakultatywny (art. 57 § 7 o.p.). Aby mogła być na terenie danej gminy pobierana, konieczne jest jej wprowadzenie, co ma miejsce stosowną uchwałą rady gminy. W sytuacji, gdy taka uchwała dla danej gminy nie została podjęta, opłaty prolongacyjnej nie można naliczać.

Uchwała w sprawie opłaty prolongacyjnej, obok wprowadzenia tej opłaty, powinna także określać jej wysokość, która nie może być wyższa niż 50% stawki odsetek za zwłokę.

Opłata prolongacyjna jest przez organ podatkowy wyliczana (jedynie od należności głównej), a następnie wykazywana w decyzji o odroczeniu terminu płatności lub o rozłożeniu na raty. W tym drugim przypadku opłatę nalicza się odrębnie od każdej z rat. W przypadku niedotrzymania terminu wpłaty opłaty prolongacyjnej, wydana decyzja o droczeniu terminu lub rozłożeniu na raty wygasa w całości lub w części, co powinno być stwierdzone odpowiednią decyzją organu podatkowego wydaną na podstawie art. 258 o.p. Opłata prolongacyjna nieuiszczona w terminie nie jest zaległością podatkową w rozumieniu art. 51 o.p. Wygaśnięcie decyzji, w której była naliczona, skutkuje natomiast powstaniem zaległości podatkowej, która powinna być uregulowana z odsetkami naliczonymi od upływu pierwotnego terminu płatności.

Szczegółowe zasady naliczania opłaty prolongacyjnej reguluje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także za-

kresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach. W akcie tym znajduje się wzór na naliczanie opłaty prolongacyjnej. Ponadto rozporządzenie precyzuje, że w przypadku:

- wydania decyzji o odroczeniu terminu płatności lub o rozłożeniu na raty zapłaty podatku, opłatę nalicza się od dnia następującego po upływie terminu płatności podatku;
- wydania decyzji o odroczeniu lub rozłożeniu na raty zapłaty zaległości podatkowej – od dnia następującego po dniu, w którym złożono podanie w tej sprawie.

W § 12 wskazanego wyżej rozporządzenia wskazuje się, że w przypadku decyzji o rozłożeniu na raty opłatę nalicza się odrębnie od każdej z rat. Opłata prolongacyjna jest naliczana za okres do dnia upływu odroczonego terminu płatności podatku lub zaległości podatkowej, albo terminu zapłaty poszczególnych rat podatku lub zaległości podatkowej. Wcześniejsza zapłata (przed upływem terminu płatności) podatku lub zaległości nie stanowi podstawy do obniżenia wysokości opłaty prolongacyjnej. Również zapłata opłaty prolongacyjnej przed upływem terminu płatności nie stanowi podstawy do obniżenia jej wysokości.

Opłata prolongacyjna może być, po złożeniu stosownego wniosku, umorzona na podstawie art. 67a § 1 pkt 3 o.p. Podkreślić należy, iż umorzenie możliwe jest jedynie wtedy, gdy nie upłynął jeszcze termin płatności opłaty, gdyż jak już wyżej wskazano, bezskuteczny upływ tego terminu wiąże się z wygaszeniem decyzji o odroczeniu lub rozłożeniu na raty, a zatem i wygaśnięciem naliczonej w niej opłaty prolongacyjnej.

11. FORMY I TERMIN ZAPŁATY PODATKU ORAZ ZASADY ZALICZANIA WPŁATY

Zapłata podatku jest podstawową formą wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Jest to forma efektywna, co oznacza, że wierzyciel uzyskuje w ramach łączącego go z dłużnikiem stosunku prawnego określone świadczenie.

Problematyka zapłaty podatku obejmuje kilka kwestii, w tym formę i termin zapłaty, a także sposób postępowania z wpłatą w przypadku wielu zobowiązań podatkowych.

Zgodnie z art. 61 o.p., podatek może być uiszczony zasadniczo:

- gotówkowo – znakami pieniężnymi w kasie organu podatkowego lub przez zastosowanie przekazu pocztowego bądź bankowego w placówce pocztowej, w spółdzielczej kasie oszczędnościowo–kredytowej, na rachunek organu,
- bezgotówkowo – przez polecenie przelewu, które zmniejsza stan środków na rachunku dłużnika i o tę samą kwotę zwiększa stan rachunku wierzyciela (organu podatkowego).

Rozliczenia bezgotówkowe dotyczą podatników prowadzących działalność gospodarczą oraz zobowiązanych do prowadzenia księgi rachunkowej lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Od tej zasady są jednak liczne wyjątki. W pierwszej kolejności od dnia 1 stycznia 2009 r. ten sposób zapłaty podatku nie dotyczy mikroprzedsiębiorców w rozumieniu ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej. Ponadto zapłaty podatku w formie bezgotówkowej nie stosuje się:

- do zapłaty podatków niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej;
- gdy zapłata podatku, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, jest dokonywana papierami wartościowymi lub znakami akcyzy;
- do pobierania podatków przez płatników lub inkasentów.

W wskazanych wyżej sytuacjach podatnik–przedsiębiorca może więc dowolnie wybierać formę zapłaty.

Marginalne znaczenie mają tzw. pomocnicze formy zapłaty podatku, do których należy zaliczyć zapłatę papierami wartościowymi (minister właściwy do spraw finansów publicznych w drodze rozporządzenia może dopuścić tę formę zapłaty, chociaż w praktyce nie jest ona stosowana), czy znakami skarbowymi akcyzy.

Z początkiem 2009 r. w zakresie podatków i opłat stanowiących dochód gminy dopuszczono możliwość ich zapłaty kartą płatniczą (art. 61a o.p.). Wprowadzenie tej formy zapłaty wymaga jednak uprzedniego podjęcia przez właściwą radę gminy stosownej uchwały.

W zależności od formy zapłaty podatku, różne są terminy dokonania zapłaty:

- przy zapłacie gotówką – jest to dzień wpłacenia kwoty podatku w kasie organu podatkowego lub na rachunek tego organu w banku, placówce pocztowej, w spółdzielczej kasie oszczędnościowo–kredytowej albo dzień pobrania podatku przez inkasenta;
- przy zapłacie bezgotówkowej lub kartą płatniczą – jest to dzień obciążenia rachunku bankowego podatnika lub rachunku podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo–kredytowej na podstawie polecenia przelewu. Jednakże w przypadku polecenia przelewu z rachunku bankowego podatnika w banku lub instytucji kredytowej niemającej siedziby lub oddziału na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, za termin zapłaty podatku uważa się dzień obciążenia tego rachunku, jeżeli wpłacana kwota zostanie uznana na rachunku bankowym organu podatkowego w terminie 5 kolejnych dni roboczych. W razie przekroczenia tego terminu, za termin zapłaty uważa się dzień uznania kwoty na rachunku bankowym organu podatkowego.

Jeżeli na podatniku ciąży zobowiązania z różnych tytułów, to dokonaną wpłatę zalicza się z urzędu na poczet zobowiązania najwcześniejszego wymagalnego (o najwcześniejszym terminie płatności), chyba że podatnik samodzielnie wskaże, na poczet którego dokonuje wpłaty.

Przy wpłatach dokonywanych na poczet zaległości podatkowych, a więc gdy mamy do czynienia z należnością główną i odsetkami od tej zaległości, obowiązuje zasada, w myśl której, jeżeli wpłata nie pokrywa całej kwoty głównej i odsetek, organ podatkowy dokonuje jej rozksięgowania stosownym postanowieniem na podstawie art. 62 § 4 w zw. z art. 55 § 2 o.p. Wpłata zostaje zaliczona proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek za zwłokę w sto-

sunku, w jakim w dniu wpłaty pozostaje kwota zaległości do kwoty odsetek.

12. PRZENIESIENIE WŁASNOŚCI RZECZY LUB PRAW MAJĄTKOWYCH JAKO EFEKTYWNY SPOSÓB WYGAŚNIĘCIA ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO

Chociaż z definicji podatku zawartej w art. 6 o.p. wynika, że jest świadczeniem pieniężnym, to jednak wyjątkowo może być on również uregulowany w formie niepieniężnej. Sytuację taką przewiduje art. 66 o.p. Zgodnie z tym przepisem, szczególnym sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych na rzecz m.in. gminy – w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochód jej budżetu. Wskazana instytucja może mieć zastosowanie jedynie w przypadku istnienia po stronie podatnika już wymagalnych zobowiązań (zaległości podatkowych).

Analizowana instytucja ma szczególny charakter. Jest to czynność cywilnoprawna, a nie administracyjna, a zatem ostateczne wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w ten sposób jest uzależnione od zgodnej woli obu stron stosunku zobowiązaniowego. Podatnik nie ma prawnych możliwości zmuszenia wierzyciela podatkowego do zawarcia umowy. Z drugiej strony i organ podatkowy nie może wymusić na podatniku zawarcia umowy przenoszącej własność. Dzieje się tak dlatego, iż konstrukcja uregulowana w art. 66 o.p. przewiduje możliwość przeniesienia własności jedynie na wniosek podatnika. Wniosek ten powinien zawierać co najmniej oznaczenie zaległości podatkowej, która ma być zrealizowana w zamian za przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych oraz ich wartość określoną przez wnioskodawcę.

Jak już wspomniano, ten sposób wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wymaga zawarcia przez obie strony stosownej umowy o charakterze cywilnoprawnym. Umowa taka w przypadku zaległości w podatkach stanowiących dochód gminy zawierana jest pomiędzy podatnikiem a wójtem, burmistrzem (prezydentem miasta) i powinna mieć formę pisemną, chyba że przepisy prawa przewidują dla jej waż-

ności formę szczególną (np. formę aktu notarialnego przy przeniesieniu prawa własności nieruchomości).

Terminem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest dzień przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych, a więc co do zasady dzień zawarcia umowy. Wygaśnięcie zobowiązania jest potwierdzane decyzją wydawaną przez organ podatkowy pierwszej instancji. W oparciu o zawartą umowę stwierdza on, że zobowiązanie podatkowe wygasło, wskazując jednocześnie do jakiej kwoty (w całości lub w części). Jeżeli wartość przekazanego na rzecz jednostki samorządu terytorialnego majątku nie pokrywa całości zaległości podatkowej oraz odsetek za zwłokę, organ podatkowy stosownym postanowieniem dokonuje rozksięgowania kwoty będącej równowartością przedmiotu umowy proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek w stosunku, w jakim w dniu przeniesienia własności pozostaje kwota zaległości podatkowej do kwoty odsetek za zwłokę.

13. ZAOKRĄGLANIE PODSTAWY OPODATKOWANIA I KWOT PODATKU

Aby zobowiązanie podatkowe wygasło, podatek musi być zapłacony w prawidłowej wysokości. Aby ułatwić podmiotom zobowiązany naliczanie oraz wpłacanie podatku, ustawodawca w art. 63 o.p. wprowadził zasadę zaokrąglania tak kwot stanowiących podstawę opodatkowania, jak i samych kwot podatków.

Podstawy opodatkowania, kwoty podatków, odsetki za zwłokę, opłaty prolongacyjne, oprocentowanie nadpłat oraz wynagrodzenia przysługujące płatnikom i inkasentom zaokrągla się do pełnych złotych w ten sposób, że końcówki kwot wynoszące mniej niż 50 groszy pomija się, a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych. Podkreślić należy, iż zaokrąglanie nie dotyczy stawek podatków¹⁹, co jednak nie wyklucza określenia ich przez rady gmin w pełnych złotych. Działanie takie jest możliwe z zastrzeżeniem, że określona w pełnych złotych stawka musi mieścić się w ustawowych

19 Zob. R. Dowgier, Stawek nie zaokrąglamy, „Dobra Firma” dodatek do „Rzeczpospolitej” z dnia 15 grudnia 2005 r.

granicach (uwaga ta dotyczy przede wszystkim stawek podatku od nieruchomości naliczanych od gruntów). Ustalenie stawki w pełnych złotych, szczególnie w podatku od środków transportowych, często zapobiega występowaniu przedstawionego niżej problemu związanego z regulowaniem podatków płatnych w ratach.

Wskazane wyżej, zdawałoby się proste zasady zaokrąglania, są źródłem wątpliwości w odniesieniu do podatków lokalnych płatnych w ratach, co wiąże się z definicją podatku zawartą w art. 3 pkt 3 o.p. Zgodnie z tym przepisem, ilekroć w ustawie tej jest mowa o podatkach, rozumie się przez to również raty podatków. Zatem zaokrąglanie, w zestawieniu tego przepisu z art. 63 o.p., powinno dotyczyć także rat. Nieprzemyślane zastosowanie tej zasady może jednak prowadzić do sytuacji, w której suma rat podatku jest inna niż łączna kwota dzielonego na raty zobowiązania. Problem ten można zobrazować następującym przykładem.

Podatnikowi ustalono podatek od nieruchomości w łącznej kwocie 29,60 zł. Po zaokrągleniu kwoty podatku do pełnych złotych, podatek do zapłaty to 30 zł, które należy uiszczyć w 4 ratach. Jeżeli przyjąć, że raty będą równe, to każda z nich powinna wynosić po 7,50 zł, co po zaokrągleniu zgodnie z art. 63 o.p. daje 8 zł. Zatem w sumie podatnik płacąc 4 raty uiszczy nie 30, ale 32 zł ($4 \times 8 \text{ zł} = 32 \text{ zł}$). Sytuacja taka jest niedopuszczalna. Suma rat bezwzględnie musi bowiem odpowiadać kwocie zobowiązania rocznego ustalonego decyzją lub wynikającego z deklaracji. Problem ten można rozwiązać różnicując wysokość rat podatku. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, o podatku rolnym i podatku leśnym nie wskazuje, iż raty tych podatków mają być równe, chociaż taka jest praktyka. Pozwala to na ustalenie rat zaokrąglonych do pełnych złotych, ale przynajmniej w części nierównych. We wskazanym wyżej przykładzie podatek w wysokości 30 zł, można więc podzielić na 4 raty np. w wysokości: I rata – 8 zł, II rata – 8 zł, III rata – 8 zł i IV rata – 6 zł.

Zaokrągleniu, zgodnie z art. 63 o.p., podlegają także odsetki za zwłokę. W tym kontekście może pojawić się problem na styku tego przepisu oraz zasady z art. 54 § 1 pkt 5 o.p., który stanowi, iż odsetek nie nalicza się, o ile ich wysokość nie przekracza 6,60 zł. Wątpliwość tę

można zobrazować na przykładzie podatnika, u którego w 2008 r. powstanie zaległość podatkowa, od której odsetki będą wynosiły 6,50 zł. Czy odsetki takie mogą być, biorąc pod uwagę art. 54 § 1 pkt 5 o.p., naliczone? Uwzględniając samą kwotę odsetek – nie. Są one bowiem niższe niż 6,60 zł. Należy jednak zauważyć, iż zgodnie obowiązującymi w 2008 r. zasadami zaokrąglania odsetek, powinny być one zaokrąglone do pełnych złotych. W przypadku, gdy wynoszą 6,50 zł, zgodnie z art. 63 o.p., powinno się je zaokrąglić w ten sposób, że końcówkę 50 gr należy podwyższyć do pełnych złotych. W rezultacie kwota odsetek po zaokrągleniu wyniesie 7 zł, a więc więcej niż 6,60 zł. Czy zatem tak zaokrąglone odsetki mogą być naliczone? Odpowiedź na tak postawione pytanie wymaga ustalenia relacji, jakie zachodzą pomiędzy art. 54 a 63 o.p. Pierwszy mówi o nienaliczaniu, drugi o zaokrąglaniu. Oczywiście jest, że aby kwotę odsetek zaokrąglić, najpierw należy ją naliczyć. Zatem w pierwszym rzędzie należy zbadać, czy zastosowania nie znajdzie art. 54 o.p. Jeżeli na podstawie tego przepisu ustalimy, że odsetek naliczyć nie można, to nie ma już co zaokrąglić, a zatem nie znajdzie zastosowania art. 63 o.p. W związku z tym w analizowanym przypadku, skoro odsetki wynoszą 6,50 zł, nie można ich naliczyć i w związku z tym nie można zaokrąglić. Jeżeli natomiast na dzień dokonania wpłaty odsetki byłyby wyższe niż 6,60 zł, to należałoby je zgodnie z art. 63 zaokrąglić do pełnych złotych. W tym przypadku, np. przy kwocie odsetek 6,80 zł, po zaokrągleniu będzie to 7 zł i tę kwotę powinien uregulować podatnik.

Jak stanowi art. 63 § 2 o.p., zaokrąglania podstaw opodatkowania i kwot podatków nie stosuje się do opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych (targowej, miejscowej i administracyjnej).

14. PRZEDAWNIEŃ PRAWA DO DORĘCZENIA DECYZJI USTALAJĄCEJ WYSOKOŚĆ ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO

Ustawodawca, biorąc pod uwagę zasadę pewności obrotu prawnego wskazał terminy, w których decyzja ustalająca musi być podatnikowi doręczona, aby skutkowałą powstaniem zobowiązania podatkowego

(art. 68 i 69 o.p.). O.p. przewiduje dwa terminy przedawnienia prawa do doręczenia takiej decyzji:

- a) 3 lata, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy;
- b) 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy, jeżeli podatnik:
 - nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego,
 - w złożonej deklaracji nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do ustalenia zobowiązania podatkowego.

W praktyce zastosowanie pierwszego (krótszego ze wskazanych terminów) należy do rzadkości, gdyż brak decyzji podatkowej wiąże się zwykle z uchybieniami leżącymi po stronie podatnika – brak deklaracji podatkowej, albo też deklaracja wadliwie wypełniona. Pamiętać przy tym należy, iż zgodnie z art. 3 pkt 5 o.p., ilekroć w ustawie jest mowa o deklaracjach rozumie się przez to również informacje i zeznania. Oznacza to, że wskazany wyżej przepis będzie dotyczył tych podatków lokalnych, w których istnieje obowiązek wydania przez organ podatkowy decyzji ustalającej kwotę podatku w oparciu o uprzednio złożoną przez podatnika informację podatkową. Z sytuacją taką mamy do czynienia w odniesieniu do osób fizycznych będących podatnikami podatków: od nieruchomości, rolnego i leśnego.

Przenosząc wskazane w art. 68 o.p. regulacje na grunt konkretnych stanów faktycznych: jeżeli Jan Kowalski w maju roku 2005 nabył na terenie danej gminy grunt podlegający opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, to zgodnie z art. 6 ust. 14 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zobowiązany był w ciągu 14 dni od tego zdarzenia złożyć we właściwym organie podatkowym informację na podatek od nieruchomości. O ile tego obowiązku dopełnił i informacja ta została prawidłowo wypełniona, właściwy wójt, burmistrz (prezydent miasta) ma 3 lata liczone od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy (powstał on od pierwszego dnia miesiąca następującego po nabyciu gruntu), na doręczenie decyzji ustalającej (do końca 2008 r.). Jeżeli w tym terminie decyzja nie została skutecznie doręczona, zobowiązanie podatkowe nie mogło powstać.

Z inną sytuacją będziemy jednak mieli do czynienia, gdy wskazany wyżej Jan Kowalski informacji, pomimo takiego obowiązku, nie złożył, albo też nie ujawnił w informacji wszystkich niezbędnych do opodatkowania danych (np. zaniżył powierzchnię gruntu podlegającą opodatkowaniu). W takim przypadku organ podatkowy ma 5, a nie 3 lata na doręczenie decyzji ustalającej. Będzie mógł więc taką decyzję skutecznie doręczyć do końca 2010 r.

Po doręczeniu decyzji ustalającej wójt, burmistrz (prezydent miasta) ma co do zasady 5 lat liczonych od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, na wyegzekwowanie należności. Po upływie tego okresu ustalone zobowiązanie podatkowe przedawnia się (art. 70 o.p.).

Wskazane w art. 68 o.p. terminy mogą być modyfikowane poprzez zawieszenie ich biegu, co oznacza, że wskazanego przez ustawodawcę okresu nie wlicza się do terminu przedawnienia (biegnie on w dalszym ciągu po ustaniu przesłanki zawieszenia). Z sytuacją taką możemy mieć do czynienia, po pierwsze (art. 68 § 5 o.p.), gdy wydanie decyzji uzależnione jest od uprzedniego rozstrzygnięcia tzw. zagadnienia wstępne-go przez inny organ lub sąd (np. gdy przed sądem toczy się spór w zakresie prawa własności) – do dnia, w którym decyzja lub orzeczenie stało się ostateczne, ale nie dłużej niż przez 2 lata; po drugie (art. 99 o.p.), w przypadku śmierci podatnika – od dnia śmierci spadkodawcy do dnia uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku, jednak nie dłużej jednak niż do dnia, w którym upłynęły 2 lata od śmierci spadkodawcy.

Odrębnie ustawodawca uregulował kwestie przedawnienia prawa do doręczenia decyzji ustalającej, w sytuacji, gdy podatnik nabył prawo do ulgi podatkowej, ale nie dopełnił warunków uprawniających do skorzystania z tej ulgi (art. 69 o.p.). W tym przypadku prawo do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe powstaje w dniu, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące utratę prawa do ulgi. Termin przedawnienia prawa do doręczenia decyzji ustalającej jest przesunięty w stosunku do zasad ogólnych i liczony od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące utratę prawa do ulgi podatkowej. Termin ten wynosi 3 lata, a jeżeli podatnik nie zgłosił organo-

wi podatkowemu utraci prawa do ulgi co najmniej na 2 miesiące przed upływem tego terminu – termin do wydania decyzji ustalającej wynosi 5 lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące utratę prawa do ulgi podatkowej.

Wskazany wyżej przepis będzie miał zastosowanie przede wszystkim w podatku rolnym, na tle zwolnienia²⁰, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku rolnym. Zgodnie z tym przepisem, zwalnia się z podatku rolnego na okres 5 lat grunty przeznaczone na utworzenie nowego gospodarstwa rolnego lub powiększenie już istniejącego do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha, m.in. wchodzące w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa, objęte w trwałe zagospodarowanie, przez które rozumie się objęcie tych gruntów w dzierżawę lub użytkowanie na okres nie krótszy niż 10 lat. Zwolnienie przyznawane jest z wniosku podatnika i przyznawane jest w drodze decyzji organu podatkowego (art. 13d ust. 1).

Decyzja przyznająca zwolnienie ma w przedstawionym stanie faktycznym charakter warunkowy, co oznacza, że podatnik musi dopełnić warunku dzierżawy lub użytkowania gruntów przez co najmniej 10 lat. Oznacza to, że rozwiązanie umowy przed tym terminem (np. po 7 latach, a więc już po wykorzystaniu zwolnienia) powinno skutkować wygaszeniem przez organ podatkowy decyzji przyznającej zwolnienie na podstawie art. 258 § 1 pkt 2 o.p. Konsekwencją takiego działania będzie konieczność ustalenia podatku za cały okres dotychczasowego zwolnienia. Cofnięcie się z wymiarem podatku aż o 7 lat będzie możliwe w świetle art. 69 o.p. Prawo do doręczenia decyzji ustalającej powstaje w związku ze złamaniem warunku zwolnienia (rozwiązanie umowy), a termin na jej doręczenie (o ile podatnik nie poinformował o rozwiązaniu umowy organu podatkowego) wynosi 5 lat od końca roku podatkowego, w którym umowa została rozwiązana.

20 Zgodnie z art. 3 pkt 6 o.p. zwolnienie na gruncie tej ustawy utożsamiane jest z ulgą podatkową, co uzasadnia zastosowanie art. 69 o.p. w przypadku naruszenia warunków do skorzystania ze zwolnienia z art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku rolnym.

15. PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO

Zobowiązanie podatkowe, bez względu na sposób jego powstania, nie może być egzekwowane po upływie określonego przepisami prawa terminu (przedawnienie zobowiązania podatkowego). Zgodnie z art. 70 § 1 o.p. termin ten wynosi 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego może być zawieszony, podobnie jak w przypadku terminu przedawnienia prawa do doręczenia decyzji ustalającej, zawieszony lub przerwany. Przerwanie biegu terminu przedawnienia skutkuje tym, że jest on liczony od nowa.

O.p. przewiduje dwa przypadki przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego:

- 1) ogłoszenie upadłości – po przerwaniu biegu on na nowo od dnia następnego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o ukończeniu postępowania upadłościowego;
- 2) zastosowanie środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony – środki te realizowane są w ramach czynności egzekucyjnych (np. zajęcie rachunku lub rzeczy). Nie jest wystarczające do przerwania biegu terminu przedawnienia samo doręczenie tytułu wykonawczego, jeżeli nie towarzyszy temu czynność egzekucyjna.

Bieg terminu przedawnienia nie zaczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu:

- 1) od dnia wydania decyzji o odroczeniu terminu płatności lub o rozłożeniu na raty podatku lub zaległości podatkowej 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.

Zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje również z dniem:

- 1) wszczęcia postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania (biegnie dalej od dnia następującego po dniu prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe),
- 2) wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania (biegnie dalej od dnia następującego po dniu doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności),
- 3) wniesienia żądania ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa (biegnie dalej od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się orzeczenia sądu powszechnego w sprawie ustalenia 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 (biegnie dalej od dnia następnego po dniu wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu lub dniu zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji);
- 5) śmierci spadkodawcy do dnia uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, nie dłużej jednak niż do dnia, w którym upłynęło 2 lata od śmierci spadkodawcy.

Ochrona wyrażająca się ustawowym ograniczeniem okresu, w którym zobowiązanie podatkowe może być skutecznie egzekwowane, nie ma charakteru bezwzględneho. Nie ulegają bowiem przedawnieniu zobowiązania zabezpieczone hipoteką lub zastawem, ale po upływie terminu przedawnienia egzekucja może być prowadzona tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu (art. 70 § 8 o.p.).

Przepisy dotyczące przedawnienia zobowiązań podatkowych stosuje się odpowiednio do należności płatników lub inkasentów z tytułu niepobranych albo niewpłaconych podatków.

16. ULGI W SPŁACIE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH STOSOWANE PRZEZ WÓJTÓW, BURMISTRZÓW (PREZYDENTÓW MIAST)

W odrębnym rozdziale 7a o.p. ustawodawca zamieścił katalog ulg w spłacie zobowiązań podatkowych i określił zasady, na których ulgi te mogą być udzielane. Wszystkie te ulgi charakteryzuje jedna wspólna cecha – mają one uznaniowy charakter, co oznacza, że nawet w przypadku stwierdzenia przez organ podatkowy ustawowych przesłanek zastosowania ulgi (ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego), organ ten nie ma automatycznego obowiązku orzeczenia o uldze. Zawarte w przepisie art. 67a § 1 o.p. sformułowanie „może” oznacza, że w każdym przypadku decyzja podjęta będzie w ramach uznania organu podatkowego. Uznanie to dotyczy tak samego zastosowania danej ulgi, jak i jej zakresu – np. umorzenia w całości lub w części. Ograniczone jest jedynie wnioskiem podatnika, co oznacza, że organ podatkowy może orzec wyłącznie w przedmiocie wniosku, w odniesieniu do konkretnego, oznaczonego co do treści, podatku lub zaległości.

W orzecznictwie wskazuje się, że uznaniowy charakter decyzji nie wyklucza wprawdzie sam przez się ich kontroli, ale zakres tej kontroli znacznie ogranicza. Sprowadza się ona zasadniczo do badania, czy wydanie decyzji zostało poprzedzone prawidłowo przeprowadzonym postępowaniem, z zachowaniem przepisów procedury, zarówno przepisów szczegółowych, jak i zasad ogólnych. W szczególności kontroluje się, czy w toku tego postępowania podjęto wszelkie niezbędne kroki do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, czy zebrano zatem wszystkie dowody w celu ustalenia istnienia bądź nieistnienia ustawowych przesłanek decyzji uznaniowej oraz czy podjęta na ich podstawie decyzja nie wykracza poza granice uznania administracyjnego. Sam wybór

rozstrzygnięcia, dokonywany w kryteriach słuszności i celowości, pozostaje poza kontrolą sądownoadministracyjną.²¹

Przesłanką do zastosowania ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego jest wystąpienie ważnego interesu podatnika albo też ważnego interesu publicznego lub obu tych przesłanek łącznie. Pojęcie „ważnego interesu podatnika” jest określeniem nieostrym, zawierającym szeroki zakres pojęciowy; przy czym nawet jeśli zaistnieje sytuacja wskazująca na ważny interes podatnika uzasadniający zastosowanie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego, to organ może, ale nie musi tej ulgi udzielić. Organy podatkowe uprawnione są więc do własnej oceny interesu społecznego i słuszności interesu obywatela i każdorazowo o treści podejmowanego rozstrzygnięcia decydują okoliczności konkretnego przypadku. Interes obywatela winien być przy tym „słuszny” w rozumieniu obiektywnym, nie może być natomiast wyprowadzony z własnego tylko jego przekonania opartego na poczuciu krzywdy i nierówności²² Ważny interes podatnika to sytuacja, gdy z powodu nadzwyczajnych przypadków losowych nie jest on w stanie uregulować zaległości podatkowych. Przyjmuje się przy tym, że należy brać pod uwagę sytuację, w jakiej znajduje się podatnik w chwili, gdy podejmowana jest decyzja w sprawie. Ważny interes podatnika wystąpi np. w sytuacji, gdy uregulowanie podatku zagrozi egzystencji jego oraz osób mu bliskich.

Nakaz uwzględnienia interesu publicznego, o którym mowa w art. 67a § 1 o.p., oznacza dyrektywę postępowania nakazującą mieć na uwadze respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, takich jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy, sprawność działania aparatu państwowego, korektę błędnych decyzji. Interes publiczny to nie tylko potrzeba zapewnienia maksymalnych dochodów w budżecie gminy, ale także ograniczenie jego ewentualnych wydatków, np. na pomoc społeczną.

Katalog ulg w spłacie zobowiązań podatkowych zawarł ustawodawca w art. 67a § 1 o.p. i przedstawia się on następująco:

21 Wyrok NSA z dnia 11 września 1996 r. (sygn. akt SA/Ka 1543/95).

22 Wyrok NSA z dnia 11 sierpnia 1999 r. (sygn. akt SA/Wr 953/98).

- odroczenie terminu płatności podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetek określonych w odrębnej decyzji wydanej na podstawie art. 53a o.p.;
- rozłożenie na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetek określonych w odrębnej decyzji wydanej na podstawie art. 53a o.p.;
- umorzenie w całości lub w części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej.

Wyłączną podstawą zastosowania ulgi w spłacie w postaci odroczenia terminu płatności lub rozłożenia na raty jest wniosek podatnika. W przypadku umorzenia zasadą jest, iż również dokonywane jest ono z wniosku podatnika, ale ustawodawca dopuścił sytuacje, w którym może mieć ono miejsce z inicjatywny organu podatkowego (art. 67d o.p.). Umorzenie zaległości podatkowych z urzędu powinno być przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast) wykorzystywane zawsze wtedy, gdy nie ma już podatnika (śmierć osoby fizycznej lub likwidacja osoby prawnej, albo spółki nieposiadającej osobowości prawnej), albo też nie ma majątku, z którego zaległość podatkowa może być wyegzekwowana. Na podstawie art. 67d § 1 pkt 2 o.p., umorzenie z urzędu możliwe jest także w przypadku niewielkich zaległości podatkowych, których wysokość nie przekracza pięciokrotnej wartości kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym (44 zł).

Od momentu przestąpienia Polski do Unii Europejskiej w zakresie prawa konkurencji bezpośrednio obowiązuje prawo wspólnotowe. Znalazło to odzwierciedlenie w przepisach o.p., które regulują kwestie związane z udzielaniem ulg w spłacie zobowiązań podatkowych podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą. Przepisy te są dostosowane do ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej²³, która szczegółowo reguluje kwestie związane z udzielaniem tzw. pomocy publicznej dla przedsiębiorców.

W związku z powyższym, gminne organy podatkowe udzielające przedsiębiorcom ulg uznaniowych powinny stosować odpowiednie procedury związane z udzielaniem pomocy publicznej. Procedury te będą

23 T. jedn.: Dz.U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404 ze zm.

uzależnione od rodzaju pomocy, którą kieruje się do przedsiębiorców. Pomoc taka, w tym pomoc w formie ulg uznaniowych przewidzianych w o.p., może mieć zgodnie z art. 67b o.p. charakter:

- pomocy publicznej;
- pomocy „*de minimis*”;
- nie być pomocą publiczną.

Jedynie w ostatniej ze wskazanych sytuacji gminny organ podatkowy jest w zasadzie zwolniony z obowiązku stosowania szczególnych procedur związanych z zastosowaniem ulgi. W pozostałych przypadkach udzielenie ulgi zależne jest tak od wysokości udzielanej pomocy, jak i od jej przeznaczenia.²⁴

Przepisy dotyczące stosowania ulg uznaniowych stosuje się odpowiednio do płatników, inkasentów osób trzecich oraz ich spadkobierców, przy czym w odniesieniu do należności płatników i inkasentów, ustawodawca, co do zasady, wyłączył możliwość ich umarzania – jest to dopuszczalne tylko z urzędu i to jedynie w dwóch przypadkach (art. 67d § 3 o.p.). Mogą oni natomiast korzystać z instytucji odroczenia terminu płatności oraz rozłożenia na raty.

17. NADPŁATA

Nadpłatą jest co do zasady, kwota nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku, a także inne świadczenia wskazane przez ustawodawcę w art. 72 § 1 o.p. W podatkach i opłatach lokalnych nadpłata powstaje w momencie zapłacenia podatku, albo też jego poboru przez inkasenta. O ile nadpłata powstanie, gminny organ podatkowy zobowiązany jest z urzędu do dokonania jej zwrotu, co do zasady – po uprzednim wydaniu decyzji określającej wysokość nadpłaty (art. 74a o.p.).

Inicjatywa stwierdzenia nadpłaty może też wyjść od podatnika, który zakwestionuje zasadność albo też wysokość uiszczonego podatku. W tym zakresie należy jednak rozważyć, czy kwestionowane zobowiązanie wynikało z decyzji podatkowej (ustalającej lub określającej),

24 Szerzej na ten temat zob. L. Etel, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordyncja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 321–332.

czy też zostało uiszczone na podstawie złożonej deklaracji podatkowej (np. na podatek od środków transportowych) lub też bez decyzji i bez deklaracji (sytuacja taka występuje w opłacie od posiadania psów oraz w opłatach lokalnych).

Zasadą jest, co wynika z art. 75 o.p., że wniosek o stwierdzenie nadpłaty może być złożony przez podatników, których zobowiązanie powstało z mocy prawa i tylko wtedy, gdy nie zostało ono określone decyzją przez organ podatkowy. Jeżeli zatem podatnik złożył deklarację np. na podatek od środków transportowych, wykazał w niej podatek do zapłaty, uiścił ten podatek, a następnie stwierdził, że podatek ten był nienależny lub też uiszczony w kwocie wyższej od należnej, może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty. Złożeniu wniosku powinno towarzyszyć skorygowanie deklaracji oraz pisemne wyjaśnienie przyczyn korekty.

We wskazanym przypadku wniosek wszczyna postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty, które co do zasady, o ile organ podatkowy uzna słuszność tego wniosku, powinno zakończyć się decyzją o stwierdzeniu nadpłaty, a w przypadku zakwestionowania słuszności wniosku decyzją odmawiającą stwierdzenia nadpłaty, ewentualnie umorzeniem postępowania jako bezprzedmiotowego (art. 208 o.p.).²⁵

Zwrócić należy uwagę na fakt, iż obowiązek wydania decyzji o stwierdzeniu nadpłaty nie wystąpi, o ile złożona korekta deklaracji nie będzie budziła wątpliwości organu podatkowego. W tym przypadku, zgodnie z art. 75 § 4 o.p., gminny organ podatkowy zwraca nadpłatę w ramach tzw. czynności materialno–technicznych.

Inny tryb postępowania z nadpłatą będzie właściwy dla sytuacji, gdy kwota kwestionowanego podatku została uprzednio ustalona lub określona w decyzji podatkowej. Wniosek o stwierdzenie nadpłaty powinien być w tych przypadkach traktowany jako wniosek o wzruszenie decyzji podatkowej – najczęściej ostatecznej, a więc o zastosowanie jednego z tzw. nadzwyczajnych trybów wzruszenia takiej decyzji (wznowienie postępowania, zmiana, stwierdzenie nieważności). Dopie-

25 W doktrynie istnieje spór co do sposobu zakończenia postępowania we wskazanej sytuacji – zob. L. Etel, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2006, s. 351–352.

ro po uchyleniu lub zmianie decyzji, z której wynikał zapłacony podatek, można mówić o powstaniu nadpłaty, którą powinno określić się w decyzji (możliwa jest zmiana lub uchylenie oraz określenie nadpłaty w jednej decyzji podatkowej).

W przypadku wydania decyzji o stwierdzeniu lub określeniu wysokości nadpłaty, podlega ona zwrotowi w terminie 30 dni od dnia wydania takiej decyzji (art. 77 § 1 pkt 2 o.p.). Identyczny termin zwrotu przewidziano w przypadku powstania nadpłaty w związku ze zmianą, uchyleniem lub stwierdzeniem nieważności decyzji (art. 77 § 1 pkt 1 o.p.). W przypadku korekty deklaracji, z którą wiąże się powstanie nadpłaty i zwrotu bezdecyzyjnego, na podstawie art. 75 § 4 o.p., nadpłata powinna być zwrócona w ciągu 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty (art. 77 § 1 pkt 6).

Obowiązuje zasada zwrotu pośredniego nadpłaty, co oznacza, że w pierwszej kolejności nadpłata zaliczana jest z urzędu na poczet zaległości podatkowych oraz bieżących zobowiązań, a dopiero w razie ich braku podlega ona zwrotowi, chyba że podatnik wystąpi o jej zaliczenie na poczet przyszłych należności (art. 76 § 1 o.p.). Zasada ta ulega modyfikacji w odniesieniu do nadpłat, których wysokość nie przekracza 8,80 zł – te przy braku zaległości i bieżących zobowiązań z urzędu zaliczane są na poczet przyszłych należności, chyba że podatnik wystąpi o ich zwrot. O zaliczeniu nadpłaty na poczet zaległości podatkowych i bieżących należności organ rozstrzyga w formie postanowienia. Pomimo braku wyraźnego zapisu w art. 76a o.p., wydaje się, że identyczne postanowienie powinno być wydane przy zaliczeniu nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań.

Bieżące należności, o których mowa w art. 76 o.p., to takie świadczenia, które są ustalone, ale nie upłynął dla nich jeszcze termin płatności. Są to także raty podatku, co oznacza, że np. w podatku od nieruchomości nadwyżkę nadpłaconą w związku z uregulowaniem pierwszej raty podatku można zaliczyć z urzędu na poczet kolejnych rat. Nie ma też przeszkód, aby gminny organ podatkowy zaliczał nadpłaty w jednym podatku (np. w podatku od nieruchomości) na poczet zaległości lub bieżących zobowiązań w innym podatku lokalnym (np. w podatku od środków transportowych).

Nadpłaty, zgodnie z art. 78 § 2 o.p., podlegają oprocentowaniu w wysokości równej odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych. Wyjątkiem jest sytuacja, w której wysokość nadpłaty nie przekracza wysokości kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym (jest to kwota 8,80 zł).

Wskazana wyżej generalna zasada zwrotu nadpłaty wraz z oprocentowaniem w praktyce doznaje licznych wyjątków. Oprocentowanie będzie bowiem należne jedynie wtedy, gdy nadpłaty nie zwrócono w terminie, albo też nadpłata powstała w związku z uchyleniem lub zmianą decyzji, a do powstania przesłanki zmiany lub uchylenia przyczynił się organ podatkowy (art. 78 § 3 o.p.). Oznacza to, że w podatkach lokalnych oprocentowanie nadpłaty będzie raczej wyjątkiem, o czym świadczy niżej przedstawiony przykład.

Jan Kowalski w roku 2005 nabył użytki rolne, ale ponieważ był przedsiębiorcą, uznał, że grunty te powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości. Dopełniając więc ustawowego obowiązku, złożył informację na podatek od nieruchomości i wykazał nabyte grunty do opodatkowania. W oparciu o informację dokonywany był coroczny wymiar podatku od nieruchomości. W roku 2008 Jan Kowalski zakwestionował poprawność wydanych mu oraz opłaconych decyzji podatkowych – skorygował informację na podatek od nieruchomości i złożył informację na podatek rolny. Jednocześnie zażądał zwrotu nadpłaconego podatku.

Po analizie wniosku organ podatkowy wznowił postępowanie podatkowe, uchylił decyzje na podatek rolny oraz określił wysokość nadpłaty. Nadpłata ta została zwrócona w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji o uchyleniu, a zatem nie podlegała oprocentowaniu. Organ podatkowy nie przyczynił się do powstania nadpłaty, gdyż bazował na wadliwej informacji złożonej przez podatnika.

Inaczej wyglądałaby kwestia oprocentowania nadpłaty w przypadku, gdyby we wskazanym wyżej stanie faktycznym podatnik złożył informację na podatek rolny, ale organ podatkowy zakwestionowałby jej poprawność i wymierzył od gruntów podatek od nieruchomości. W przypadku zakwestionowania takich decyzji i ich uchyleniu, nie może być wątpliwości co do tego, że to organ podatkowy przyczynił się

do powstania przesłanek uchylenia, nie uwzględniając prawidłowo złożonej przez podatnika informacji. Powstała w związku ze swym wadliwym działaniem nadpłata będzie więc musiała zwrócić z oprocentowaniem naliczonym od dnia zapłaty nienależnego podatku.

Zgodnie z art. 80 § 1 o.p., prawo do zwrotu nadpłaty wygasa po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin jej zwrotu. Przepis ten należy odróżnić od regulacji art. 79 o.p. określającego termin wygaśnięcia prawa do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, który odpowiada terminowi przedawnienia zobowiązania podatkowego.

18. ODPOWIEDZIALNOŚĆ SOLIDARNA ZA ZOBOWIĄZANIA Z TYTUŁU PODATKÓW LOKALNYCH

Zobowiązanie podatkowe w podatkach lokalnych, takich jak: od nieruchomości, rolny, leśny oraz od środków transportowych, w przypadku współposiadania lub współwłasności mają charakter solidarny. Co za tym idzie i odpowiedzialność za takie zobowiązanie ma taki charakter, a zasady tej odpowiedzialności, zgodnie z odesłaniem zawartym w art. 91 o.p., są identyczne jak w przepisach kodeksu cywilnego. Oznacza to, że kilku dłużników (podatników) może być zobowiązanych w ten sposób, że wierzyciel (organ podatkowy) może żądać w całości lub w części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a zaspokojenie wierzyciela przez któregokolwiek z dłużników zwalnia pozostałych (art. 366 k.c.).

Szczególne zasady związane z odpowiedzialnością solidarną dotyczą tych podatków lokalnych, w których zobowiązanie powstaje przez doręczenie decyzji ustalającej. Zgodnie z art. 92 o.p., odpowiedzialnymi solidarnie są w takim przypadku jedynie podatnicy, którym doręczono decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego. Jeżeli zatem któremuś z podatników odpowiedzialnych solidarnie nie doręczono decyzji ustalającej (np. jednej z osób fizycznych będących współwłaścicielami budynku, który podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości), organ podatkowy nie będzie mógł żądać od niej wyko-

nania zobowiązania, gdyż solidarna odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe nie będzie tej osoby dotyczyła.

Powyższa zasada nie znajduje zastosowania w stosunku do zobowiązań podatkowych pobieranych w formie łącznego zobowiązania pieniężnego (art. 6c ustawy o podatku rolnym). W tym przypadku zasady odpowiedzialności solidarnej stosuje się z chwilą doręczenia decyzji (nakazu płatniczego) osobie, na którą, zgodnie z ustawą o podatku rolnym, wystawia się decyzję (nakaz płatniczy). Osobą taką jest którykolwiek ze współwłaścicieli gospodarstwa rolnego, a więc wystarczające jest wystawienie i doręczenie jej nakazu, aby powstało zobowiązanie solidarne i odpowiedzialność solidarna za takie zobowiązanie wszystkich współwłaścicieli. Zasada ta nie dotyczy jednak sytuacji, gdy tylko jeden ze współwłaścicieli lub współposiadaczy gospodarstwa rolnego prowadzi je w całości (art. 3 ust. 6 ustawy o podatku rolnym) – w takim przypadku tylko na nim ciąży obowiązek podatkowy, tylko na niego wystawia się nakaz i tylko on odpowiada za ewentualne zaległości związane z ustalonym podatkiem.

19. ODPOWIEDZIALNOŚĆ PODATKOWA SPADKOBIERCÓW PODATNIKA

W przypadku śmierci podatnika pozostaje z jednej strony – problem pozostałych po zmarłym zaległości podatkowych, z drugiej – problem regulowania bieżących należności związanych z władaniem nieruchomością.

W pierwszej kolejności podkreślić należy, że do odpowiedzialności podatkowej spadkobierców w szerokim zakresie zastosowanie znajdują przepisy prawa cywilnego (m.in. w zakresie przyjęcia i odrzucenia spadku, odpowiedzialności za długi spadkowe). W tym zakresie kluczowe znaczenie ma zatem ustalenie osoby spadkobiercy, co jest możliwe w ramach sądowego postępowania w przedmiocie stwierdzenia nabycia spadku. Innymi słowy, spadkobiercę wskazuje prawomocne postanowienie sądu o stwierdzeniu nabycia spadku. Nie jest więc możliwe ani przeniesienie odpowiedzialności na daną osobą jako spadko-

biercę, ani też obciążenie go należnościami jako podatnika, o ile prawo tej osoby do spadku nie zostało stwierdzone prawomocnym postanowieniem sądu.²⁶ O ile potencjalni spadkobiercy nie są zainteresowani złożeniem wniosku o stwierdzenie nabycia spadku, może to zrobić organ podatkowy w oparciu o art. 1025 kc.

W myśl generalnej zasady wyrażonej w art. 97 o.p., spadkobiercy (tak ustawowi, jak i powołani do spadku testamentem) przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy, a jeżeli chodzi o prawa niemajątkowe (np. prawo do złożenia odwołania, skargi do sądu) związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, uprawnienia te przechodzą na nich pod warunkiem dalszego prowadzenia tej działalności na ich rachunek. Zakres odpowiedzialności spadkodawcy jest szeroki i obejmuje tak zobowiązania podatkowe zmarłego, pozostałe po nim zaległości podatkowe, jak i należności uboczne, tj. odsetki, opłatę prolongacyjną, koszty postępowania podatkowego, koszty upomnienia i koszty postępowania egzekucyjnego.

Przeniesienie na spadkobiercę odpowiedzialności podatkowej za zobowiązania spadkodawcy wymaga wydania przez właściwy organ podatkowy, na podstawie art. 100 o.p., decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy. Decyzję taką wydaje organ podatkowy właściwy według ostatniego miejsca zamieszkania spadkodawcy, określając w niej wysokość znanych w dniu otwarcia spadku zobowiązań spadkodawcy. Termin płatności tych należności wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji. Decyzja o odpowiedzialności może być wydana jedynie, gdy wobec spadkodawcy zakończono już postępowanie podatkowe albo go jeszcze nie prowadzono. W sytuacji, gdy zmarł on w trakcie postępowania, w miejsce spadkodawcy jako strona wchodzi spadkobierca i na niego wydaje się w ramach tego postępowania decyzję podatkową.

Spadkobierca z jednej strony odpowiada za należności ciążące na zmarłym podatniku, z drugiej nabywa również jego uprawnienia. W tym zakresie wskazać należy na art. 105 § 2 o.p., który reguluje kwestię zwrotu spadkobiercom przypadających na rzecz spadkodawcy

26 Zob. szerzej R. Dowgier, Śmierć podatnika a wymiar i pobór podatków lokalnych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2006, nr 5.

kwot nadpłat, zwrotów podatków, a także ich oprocentowania. Warunkiem zwrotu jest złożenie przez spadkobierców oświadczenia, w którym wskażą, w jakich proporcjach ma nastąpić zwrot należności dla każdego z nich, a także przedstawienie organowi podatkowemu prawomocnego postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku. Porozumienie spadkobierców co do zasad zwrotu jest konieczne. W innym przypadku organ podatkowy w terminie 30 dni od dnia złożenia prawomocnego postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku kwoty należnych nadpłat i zwrotów składa do depozytu. Należności są w takiej sytuacji pomniejszane o koszty przechowywania w depozycie organu podatkowego.

20. ODPOWIEDZIALNOŚĆ PODATKOWA OSÓB TRZECICH

W sytuacji, gdy podatnik nie realizuje ciężących na nim zobowiązań, egzekucja wobec jego osoby okazała się bezskuteczna i spełnione są ustawowe przesłanki, organ podatkowy może żądać zapłaty tych należności od tzw. osoby trzeciej. Jest to kategoria podmiotów, enumeratywnie wskazana w przepisach o.p., która ze względu na powiązania o charakterze ekonomicznym lub osobistym, może odpowiadać za zaległości podatkowe, a także inne należności podatnika.

Katalog osób trzecich, które mogą odpowiadać za zaległości podatkowe ma charakter zamknięty i obejmuje:

- rozwiedzionego małżonka podatnika,
- członków rodziny podatnika, w tym jego małżonka, który zawarł z podatnikiem umowę o ograniczeniu lub wyłączeniu wspólności majątkowej,
- nabywcę przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części,
- firmującego,
- właściciela, samoistnego posiadacza lub użytkownika wieczystego rzeczy lub prawa majątkowego, który pozostaje z użytkownikiem, dzierżawcą, najemcą lub leasingobiorcą danej rzeczy lub

- prawa majątkowego w związku o charakterze rodzinnym, kapitałowym, majątkowym lub wynikającym ze stosunku pracy,
- dzierżawcę lub użytkownika nieruchomości, który pozostaje z podatnikiem w związku o charakterze rodzinnym, kapitałowym, majątkowym lub wynikającym ze stosunku pracy,
 - współnika lub byłego współnika spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusza spółki komandytowej albo komandytowo–akcyjnej, niebędącego akcjonariuszem,
 - członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółki akcyjnej, a także tych spółek w organizacji,
 - członków organu zarządzającego innych osób prawnych niż spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i akcyjna oraz tych spółek w organizacji,
 - osoby prawne przejmujące lub osoby prawne powstałe w wyniku podziału innej osoby prawnej,
 - gwaranta lub poręczyciela, który złożył zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego podatnika.

Odpowiedzialność osób trzecich ma charakter: solidarny (przeniesienie odpowiedzialności na osobę trzecią nie zwalnia z obowiązku zapłaty podatnika, albowiem organ może w dalszym ciągu żądać spełnienia świadczenia od podatnika lub osoby trzeciej wg swego uznania, a spłata należności przez jednego z nich zwalnia z odpowiedzialności drugiego), akcesoryjny (ponoszona jest obok odpowiedzialności podatnika), subsydiarny (posiłkowy, gdyż najpierw musi być prowadzona egzekucja od podatnika, a dopiero wobec jej bezskuteczności w całości lub w części może być skierowana do osoby trzeciej) oraz osobisty (z całego majątku osoby trzeciej, a nie tylko z poszczególnych jego przedmiotów).

Zakres odpowiedzialności osoby trzeciej, co do zasady, obejmuje zaległości podatkowe. Odpowiedzialność ta, zgodnie z art. 107 § 2 o.p., może jednak dotyczyć też m.in. podatków pobranych, a niewpłaconych przez inkasentów, odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych oraz kosztów postępowania egzekucyjnego.

O odpowiedzialności osoby trzeciej organ podatkowy orzeka w drodze odrębnej decyzji wydanej na podstawie art. 108 o.p. Z zasady decyzja ta bazuje na kwocie zaległości podatkowej wynikającej ze złożonej uprzednio przez podatnika deklaracji lub też wydanej wobec niego decyzji. Jedynie wyjątkowo, w przypadku odpowiedzialności współników spółek osobowych (art. 115 o.p.) oraz osób prawnych przejmujących lub powstałych w wyniku podziału (art. 117 o.p.), orzeczenie o ich odpowiedzialności za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań powstałych z mocy prawa nie wymaga wydawania decyzji określających. W tym przypadku określenie wysokości zobowiązań podatkowych spółki następuje w decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej wydanej na podstawie art. 108 § 1 o.p.

Postępowanie w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej nie może być wszczęte przed upływem terminu płatności zobowiązania (co wiąże się z tym, że odpowiedzialność dotyczyć musi zaległości podatkowych), a także przed dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Z kolei egzekucja należności wynikających z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej może być wszczęta dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna.

Ustawodawca w art. 118 o.p. wprowadził instytucję przedawnienia tak prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej, jak i dochodzenia zobowiązania wynikającego z takiej decyzji. W tym pierwszym przypadku nie można wydać decyzji o odpowiedzialności, jeżeli do końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, upłynęło 5 lat. Chociaż we wskazanym przepisie posłużono się pojęciem „wydanie decyzji”, w orzecznictwie wskazuje się, że pojęcie to obejmuje również doręczenie decyzji osobie trzeciej przed upływem 5-letniego terminu. Odmienna wykładnia tego przepisu, ograniczająca znaczenie tego pojęcia do „nadania decyzji wymaganej formy, opatrzonej datą”, pozbawiałaby ten przepis funkcji ochronnych dla osoby trzeciej ponoszącej odpowiedzialność za cudzy dług.²⁷

27 Wyrok NSA z dnia 6 stycznia 2006 r. (sygn. akt II FKS 135/05), ONSA i WSA 2006, nr 6, poz. 163.

Z kolei przedawnienie zobowiązania wynikającego z doręczonej decyzji następuje po upływie 3 lat od końca roku kalendarzowego, w którym została doręczona decyzja o odpowiedzialności. Oznacza to, że po upływie tego terminu organ podatkowy nie może dochodzić już należności od osób trzecich.