

MATERIALNE PRAWO PODATKOWE

Powstawanie zobowiązań podatkowych

mgr Michał Stawiński

Katedra Prawa Finansowego, WPAiE Uwr

rok akademicki 2016/2017

Skróty

OrdPod - ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r. poz. 613)

vatu - ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2016 r. poz. 710)

pdof - ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. poz. 361)

pdop - ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2014 r. poz. 851)

upsd - ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2016 r., poz. 205)

upcc - ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 223)

upol - ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r., poz. 716 ze zm.)

Obowiązek i zobowiązanie podatkowe

| Obowiązek podatkowy | Zobowiązanie podatkowe |
|---|--|
| <p>Art. 4 OrdPod:</p> <p>Obowiązkiem podatkowym jest:</p> <ul style="list-style-type: none"> wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. | <p>Art. 5 OdPod:</p> <p>Zobowiązaniem podatkowym jest:</p> <ul style="list-style-type: none"> wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. |



Podatkowy stan faktyczny

- Podatkowy stan faktyczny to abstrakcyjnie i ogólnie określone znamiona stanu faktycznego zawarte w normach regulujących poszczególne podatki.
- O kształcie podatkowego stanu faktycznego przesądzają elementy konstrukcji podatku:
 - podmiot podatku,
 - przedmiot podatku,
 - podstawa opodatkowania,
 - stawka podatkowa,
 - ulgi i zwolnienia.
- Regulacja podatkowego stanu faktycznego może być zamieszczona wyłącznie w ustawie (art. 217 Konstytucji RP).

Zamknięty i otwarty stan faktyczny

| Zamknięty podatkowy stan faktyczny | Otwarty podatkowy stan faktyczny |
|---|---|
| <p>Konstrukcja zamkniętego stanu faktycznego zakłada opodatkowanie jednorazowych zdarzeń.</p> <p>W tym przypadku zaistnienie opodatkowanego stanu faktycznego najczęściej prowadzi od razu do powstania obowiązku podatkowego w momencie określonym konkretnie w ustawie.</p> <p><u>Przykłady:</u> podatek od czynności cywilnoprawnych podatek od spadków i darowizn</p> | <p>Konstrukcja otwartego podatkowego stanu faktycznego zakłada opodatkowanie zdarzeń występujących w określonym przedziale czasowym (np. rok podatkowy). Wysokość zobowiązania zostaje ukształtowana ostatecznie dopiero po upływie tego okresu.</p> <p>W tym przypadku ustawodawca najczęściej nie określa jednoznacznie momentu powstania obowiązku podatkowego.</p> <p><u>Przykłady:</u> podatek dochodowy od osób fizycznych podatek dochodowy od osób prawnych podatek od towarów i usług</p> |

Zaistnienie rzeczywistego (indywidualnego i konkretnego) stanu faktycznego odpowiadającego podatkowemu stanowi faktycznemu określone w szczegółowych ustawach podatkowych (ogólnemu i abstrakcyjnemu) prowadzi do powstania obowiązku podatkowego.

Powstanie obowiązku podatkowego

| Podatek | Moment powstanie obowiązku podatkowego |
|--------------------------------------|---|
| Podatek dochodowy od osób fizycznych | Ustawa nie określa tego momentu wprost – należy przyjąć, że jest to moment uzyskania dochodu. Ustawa określa wprost moment powstania obowiązku tylko dla przychodów niezajdujących pokrycia – to ostatni dzień roku podatkowego, w którym powstał przychód (art. 25c pdof). |
| Podatek dochodowy od osób prawnych | Ustawa nie określa wprost momentu powstania obowiązku podatkowego w CIT. Należy przyjąć, że jest to moment uzyskania przychodu (art.7 ust. 1 pdop). |
| Podatek od towarów i usług | Co do zasady chwila dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi. Ustawa przewiduje liczne wyjątki (art. 19a ust. 1 vat). |
| Podatek od czynności cywilnoprawnych | Określony indywidualnie dla każdego przedmiotu. Np. w przypadku czynności cywilnoprawnych obowiązek podatkowy powstaje z chwilą ich dokonania (art. 3 ust. 1 i 2 pcc). |
| Podatek od spadków i darowizn | Określony indywidualnie dla każdego przedmiotu. Np. przy nabyciu w drodze dziedziczenia decyduje chwila przyjęcia spadku, w przypadku darowizny – chwila złożenia oświadczenia przez darczyńcę (art. 6 upsd). |
| Podatek od nieruchomości | Pierwszy dzień miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku - np. nabycie nieruchomości (art. 6 ust. 1 upol) |

Odnowienie obowiązku podatkowego

W niektórych przypadkach ustawy podatkowe przewidują ponowne powstanie obowiązku podatkowego („odnowienie” obowiązku):

- W przypadku **gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn**, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt nabycia (art. 6 ust. 4 upsd).
- Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej - **jeżeli podatnik nie złożył deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych** w terminie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku, a następnie powołuje się przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt jej dokonania (art. 3 ust. 1 pkt 4 pcc).

Powstanie zobowiązania

- Sposoby powstawania zobowiązań podatkowych określa art. 21 § 1 OrdPod.
- Zobowiązania powstają z dniem:
 - zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania;
 - doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania.
- W przypadku zobowiązań powstających w drodze decyzji organu podatkowego, wydanie decyzji jest obowiązkiem, a nie uprawnieniem organu podatkowego.
- Sposób powstania zobowiązania podatkowego dla konkretnego podatku określają szczegółowe ustawy podatkowe.

Decyzje wymiarowe

- Decyzja organu podatkowego, której doręczenie powoduje powstanie zobowiązania podatkowego to **decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego**. Prawo do wydania tej decyzji przedawnia się co do zasady z upływem trzech lat licząc od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek podatkowy (art. 68 § 1 OrdPod).
- Decyzja organu podatkowego może również dotyczyć wysokości zobowiązania podatkowego powstającego z mocy prawa (np. gdy podatnik błędnie obliczył wysokość podatku). Jest to **decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego**. Taka decyzja nie tworzy nowego zobowiązania podatkowego (art. 21 § 3 i 4 OrdPod).

Zobowiązanie podatkowe jest zawsze następstwem obowiązku podatkowego.

Nie zawsze jednak powstanie obowiązku podatkowego prowadzi do powstania zobowiązania (do powstania zobowiązania nie dojdzie np. gdy przedawni się prawo do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego lub gdy znajdzie zastosowanie zwolnienie podatkowe).

Powstanie zobowiązania - przykłady

| Z mocy prawa | Na skutek doręczenia decyzji |
|--|--|
| Podatek dochodowy od osób fizycznych Podatek dochodowy od osób prawnych Podatek od towarów i usług Podatek od czynności cywilnoprawnych Podatek od nieruchomości (osoby prawne i inne jednostki organizacyjne) | Podatek od spadków i darowizn Podatek od nieruchomości (osoby fizyczne) |

Elementy zobowiązania podatkowego

| Podmioty (strony) | Przedmiot | Treść |
|--|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Uprawniony do uzyskania świadczenia <ul style="list-style-type: none"> • Organ podatkowy • Zobowiązany do spełnienia świadczenia: <ul style="list-style-type: none"> • Osoby fizyczne • Osoby prawne • Inne jednostki organizacyjne posiadające zdolność prawną • Inne podmioty (podatkowa grupa podatkowa, spółka cywilna) • Podmioty pośredniczące (płatnik, inkasent) • Podmioty | <ul style="list-style-type: none"> • Uprawniony: oczekiwanie na spełnienie świadczenia i zabezpieczenie jego realizacji, wydanie decyzji wymiarowej. • Zobowiązany: spełnienie świadczenia polegającego na zapłaceniu podatku. | <ul style="list-style-type: none"> • To ogół uprawnień i obowiązków uczestników stosunku zobowiązaniowego. • Uprawnienie organu do uzyskania świadczenia podatkowego. • Uprawnienie zobowiązanego do potrącenia (art. 64 OrdPod), uprawnienie do zaliczenia nadpłaty (art. 76 OrdPod) itp. |

Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego przez zapłatę

- Podstawowym sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest zapłata podatku.
- W przypadku zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa, termin płatności określają ustawy podatkowe (*np. PIT – do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym, CIT – do końca trzeciego miesiąca po roku podatkowym*).
- W przypadku zobowiązań powstających w drodze doręczenia decyzji, termin płatności wynosi co do zasady 14 dni od dnia doręczenia decyzji (art. 47 § 1 OrdPod).
- Terminy płatności - zob. art. 47 – 50 i art. 60 OrdPod.
- Sposób płatności – zob. art. 61 i 61a OrdPod.

Inne sposoby wygaśnięcia zobowiązania podatkowego

- Sposoby wygaśnięcia można podzielić na:
 - Efektywne (gdy podatek jest uregulowany; *np. zapłata, pobranie przez płatnika lub inkasenta, potrącenie, zaliczenie nadpłaty lub zwrotu podatku*)
 - Nieefektywne (gdy podatek nie jest uregulowany, a zobowiązanie wygasa; *np. przedawnienie, umorzenie zaległości, zwolnienie z obowiązku zapłaty na podstawie art. 14 OrdPod, zaniechanie poboru*)
- Zob. art. 59 § 1 i 2 OrdPod.

Ważne przepisy

Pojęcie obowiązku i zobowiązania podatkowego: art. 4, art. 5 OrdPod

Powstawanie zobowiązań podatkowych: art. 21 OrdPod

Wygasanie zobowiązań: art. 59-61 OrdPod

Przedawnienie zobowiązań podatkowych: art. 68-70 OrdPod.