

Karolina Tetlak

Zapłata podatku przez osobę trzecią

Zagadnienie dopuszczalności uiszczenia podatku przez osobę trzecią¹⁾ ma istotne znaczenie z punktu widzenia teorii i praktyki podatkowej. Problem zapłaty podatku w tym trybie pojawił się już na gruncie przepisów ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych²⁾ (dalej: u.z.p.). Obecnie obowiązujące przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacji podatkowej³⁾ (dalej: o.p.) także wzbudzają wiele kontrowersji, o czym świadczy rozbieżność poglądów prezentowanych w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego i w doktrynie prawa podatkowego. Co więcej, ustawodawca nigdy nie podjął się jednoznacznego uregulowania tej kwestii, choć inne wątpliwości związane z zapłatą podatku rozwił przy okazji kolejnych nowelizacji Ordynacji podatkowej. Fundamentalne znaczenie z punktu widzenia odpowiedzialności podatnika za zobowiązania podatkowe ma odpowiedź na pytanie – czy w stosunku do podatnika wygasa zobowiązanie podatkowe, jeżeli zapłaty dokonał inny podmiot?

W doktrynie wskazuje się, że zapłata podatku jest jednym z efektywnych sposobów wygasania zobowiązań podatkowych, prowadzącym do zaspokojenia roszczeń wierzyciela podatkowego⁴⁾. W chwili wygaśnięcia zobowiązania podatkowego przestaje istnieć więź prawna obligująca podatnika do zapłaty podatku⁵⁾. Ordynacja nie zawiera definicji zapłaty ani nie odsyła w tym zakresie do innych regulacji, wobec czego normatywne znaczenie terminu „zapłata” powinno być ustalone w oparciu o reguły wykładni prawniczej, które nakazują przyjęcie potocznego rozumienia niezdefiniowanego pojęcia. Należy jednak pamiętać, że zapłata podatku różni się od potocznego oraz cywilistycznego rozumienia zapłaty, gdyż nie ma cechy odpłatności⁶⁾. Zgodnie z definicją zawartą w Słowniku Języka Polskiego, termin „zapłata” oznacza „uiszczenie należności za coś, należność za coś, odpłacenie komuś za coś”. Z kolei zapłatę podatku definiuje się bądź jako określone zachowanie, którego obowiązek wynika ze stosunku prawnopodatkowego⁷⁾, bądź jako czynność przekazania wierzycielowi podatkowemu środków pieniężnych⁸⁾. Definicja słownikowa wiąże zapłatę z istnieniem określonego stosunku prawnego będącego podstawą przekazania środków pieniężnych. Co do zasady zatem, podmiotem, który winien dokonać zapłaty (zobowiązanym do wykonania określonego świadczenia) jest dłużnik podatkowy, czyli podatnik. Powstaje jednak pytanie, czy stosunek prawny zobowiązujący do zapłaty podatku może wynikać wyłącznie z ustawy podatkowej, czy także z umowy cywilnoprawnej. W rezultacie, czy podmiotem dokonującym zapłaty w rozumieniu art. 59 Ordynacji może być tylko podatnik, czy także podmiot faktycznie dokonujący wpłaty należności?

Kontrowersje wokół tej kwestii powstały na tle przepisu art. 26 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, który stwierdzał, że **zobowiązanie podatkowe wygasa przez zapłatę podatku**. Z kolei zgodnie z obecnie

obowiązującym przepisem art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części **wskutek zapłaty**. Prawodawca nie precyzuje, że zapłaty musi dokonać podatnik. Warto zwrócić uwagę, iż w myśl art. 59 § 1 pkt 2 Ordynacji zobowiązanie podatkowe wygasa także w przypadku pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta. W odniesieniu do tego sposobu wygasania zobowiązań podatkowych ustawodawca wskazał zatem jednoznacznie podmioty, których działanie w postaci pobrania podatku prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Sposób sformułowania przepisów dotyczących zapłaty spowodował powstanie wątpliwości co do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wskutek zapłaty przez osobę trzecią.

Redakcja pozostałych przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących zapłaty podatku także budzi wątpliwości, ze względu na nieprecyzyjne sformułowania oraz daleko idącą niekonsekwencję regulacji. Ustawodawca posługuje się często formami bezosobowymi, np. w art. 33 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym zobowiązanie podatkowe może być zabezpieczone na majątku podatnika przed terminem płatności, jeżeli **nie zostanie ono wykonane**, w art. 47 § 3 Ordynacji odwołując się do terminu, w którym **powinna nastąpić wpłata należności z tytułu podatku**, w art. 49 czy w art. 51 § 1 Ordynacji. Co więcej, w obrębie jednego przepisu mogą pojawiać się różnice w zakresie doprecyzowania, kto ma dokonać zapłaty podatku. W rezultacie literalna wykładnia postanowień ustawy prowadzi do absurdalnych wniosków. Tytułem przykładu można wskazać art. 60 § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym za termin dokonania zapłaty podatku uważa się:

- a) przy zapłacie gotówką – dzień wpłacenia kwoty podatku w kasie organu podatkowego lub na rachunek tego organu,

b) w obrocie bezgotówkowym – dzień obciążenia rachunku podatnika na podstawie polecenia przelewu.

Brzmienie powyższego przepisu sugeruje, że – o ile jest to w ogóle dopuszczalne – osoba trzecia może zapłacić podatek wyłącznie gotówką. W odniesieniu do tej formy zapłaty nie sprecyzowano bowiem kręgu podmiotowego, podczas gdy w przypadku zapłaty w drodze bankowych rozliczeń bezgotówkowych w treści przepisu wskazano wprost podatnika. Jednakże wniosek, iż tylko przy zapłacie gotówką można dopuścić spełnienie świadczenia przez podmiot inny niż podatnik, prowadziłyby do nieuzasadnionej dyskryminacji podmiotów obowiązanych do uiszczania podatków w formie bankowych rozliczeń bezgotówkowych. W stosunku do takich podmiotów wykluczona bowiem byłaby możliwość spełnienia świadczenia przez osobę trzecią⁹⁾.

Kwestia dopuszczalności zapłaty podatku przez inny podmiot była rozpatrywana w judykaturze przede wszystkim na gruncie ustawy o zobowiązaniach podatkowych, której niejasne sformułowania zrodziły wątpliwości w tym zakresie. W rezultacie wykształciły się dwie odmienne linie orzecznictwa, aktualne także na gruncie obecnego stanu prawnego. W orzeczeniach wydanych następnie na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej także nie prezentowano jednoznacznego poglądu. W uzasadnieniach wyroków, w których NSA stanął na stanowisku, że osoba trzecia może skutecznie zapłacić podatek za podatnika, pojawia się przede wszystkim argumentacja oparta na wykładni literalnej przepisów dotyczących wygasania zobowiązań podatkowych¹⁰⁾ oraz aspekt „dobrowolności” wykonania zobowiązania podatkowego za podatnika¹¹⁾. Uzasadniając możliwość zapłaty podatku przez osobę trzecią sąd przyjął założenie precyzyjności ustawy, która nie ogranicza kręgu podmiotów mogących doprowadzić do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego przez zapłatę. W jednym z najczęściej powoływanych w tym kontekście orzeczeń NSA stwierdził, że *zobowiązanie podatkowe wygasa przez zapłatę podatku, przy czym ustawa nie zastrzega, iż zapłata ta musi być dokonana przez podatnika. Oznacza to, że może tego dokonać za podatnika również osoba trzecia. Zobowiązanie osoby trzeciej do uiszczenia za inną osobę kwot odpowiadających ciężącym na niej podatkom może wynikać z umów cywilnoprawnych. Oczywiście zobowiązanie to nie jest zobowiązaniem podatkowym, tylko cywilnoprawnym, a jego wykonania nie mogą skutecznie dochodzić organy podatkowe*¹²⁾. Znaczenie zacytowanego orzeczenia wynika po pierwsze z jednoznacznego przyjęcia, że podatek może być zapłacony przez osobę trzecią, czego efektem jest wygaśnięcie zobowiązania podatkowego u podatnika, a po drugie – z wyraźnego dopuszczenia umowy cywilnoprawnej jako podstawy zobowiązania się osoby trzeciej wobec podatnika do zapłacenia podatku. Należy jednak zauważyć, że NSA zasygnalizował, iż umowa kreuje stosunek prawny wyłącznie między podatnikiem a osobą trzecią, która jest stroną tej umowy. Zdaniem sądu, taka umowa nie zyskuje charakteru publicznoprawnego, zatem organy podat-

kowe nie mogą powoływać się na nią w celu wyegzekwowania należności od osoby trzeciej.

W innym wyroku NSA stwierdził, że *z przepisu art. 26 ust. 1 ustawy z 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych nie wynika, aby zobowiązanie podatkowe wygasło przez jego zapłatę dokonaną wyłącznie przez podatnika. Zapłaty może bowiem dokonać także osoba trzecia, o ile uczyni to dobrowolnie za podatnika, względnie czując się następcą prawnym, wskazując zobowiązanie, z tytułu którego następuje zapłata*¹³⁾.

Jednocześnie jednak powstawała linia orzecznicza przeciwna możliwości zapłaty podatku przez osobę trzecią ze skutkiem w postaci wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Pogląd ten ugruntował wyrok NSA z dnia 6 marca 1998 r.¹⁴⁾, w którym sąd stwierdził, iż *teza, że dobrowolna zapłata podatku przez osobę trzecią powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego i tym samym zwalnia podatnika z ciężącego na nim obowiązku zapłaty podatku, nie znajduje podstawy prawnej i sprzeczna jest z istotą podatkowego stosunku zobowiązaniowego. Określone w ustawach podatkowych obowiązki podatkowe są obowiązkami o charakterze osobistym, wynikają tylko z ustaw i nie mogą być znoszone przez cywilnoprawne umowy pomiędzy podatnikiem a osobą trzecią*¹⁵⁾. To oraz następne podobne orzeczenia odrzucają zatem pogląd, że podatnik może zwolnić się z obowiązku podatkowego, gdy w wyniku umowy z osobą trzecią zapłata podatku dokonana zostanie dobrowolnie przez tę osobę lub gdy osoba trzecia pozostając w błędzie co do zakresu swych obowiązków uiszcza kwotę odpowiadającą wysokości zobowiązania podatnika.

Zastosowanie umów cywilnoprawnych na gruncie zobowiązań podatkowych oraz zapłata podatku przez osobę trzecią to zagadnienia analizowane także w doktrynie i piśmiennictwie. Zdania komentatorów również są podzielone. Część z nich, odwołując się do istoty stosunku podatkowoprawnego, opowiada się stanowczo przeciwko możliwości skutecznego uiszczenia podatku przez osobę trzecią¹⁶⁾. Niektórzy przedstawiciele doktryny skłaniają się do zaakceptowania możliwości dokonania wpłaty za podatnika w określonych sytuacjach, traktując ją jako czynność techniczną. Z kolei część komentatorów dopuszcza zapłatę podatku przez inny podmiot, dając prymat rzeczywistemu uiszczeniu należności i zaspokojeniu wierzyciela podatkowego.

Zdaniem przeciwników koncepcji zapłaty podatku przez osobę trzecią, podatnik nie może skutecznie zwolnić się z długu, przenosząc swoje zobowiązania podatkowe w drodze umowy cywilnoprawnej na inny podmiot¹⁷⁾, gdyż umowa, jako tytuł prywatnoprawny, mający znaczenie w stosunkach między podatnikiem a innymi osobami, nie ma żadnego znaczenia w stosunkach podatkowoprawnych, dopóki znaczenia takiego nie przyda mu przepis prawa podatkowego¹⁸⁾. Ponadto, *skoro to podatnik jest zobowiązany do zapłaty podatku, to – z braku odmiennych uregulowań – tylko zapłata podatku przez podatnika prowadzi do realizacji zobowiązania podatkowego i tym samym do jego wygaśnięcia. (...) Wpłata przez osobę inną niż podatnik kwoty odpowia-*

dającej kwocie podatku może być uznana za skuteczną zapłatę podatku tylko w takiej sytuacji, gdy wpłacający występuje jako wyręczyciel podatnika, tj. osoba, która działając na rachunek podatnika dokonuje zapłaty z jego zasobów pieniężnych, świadcząc podatnikowi usługę w tym zakresie¹⁹). Powyższa uwaga wskazuje na pewien wyjątek, możliwy do zaakceptowania także przez przeciwników wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w tej formie. Opisana sytuacja zakłada swoiste umocowanie osoby trzeciej do zapłaty podatku w imieniu i na rachunek podatnika, z jego środków pieniężnych. Zapłata przez inny podmiot ma w takim wypadku wyłącznie wymiar techniczny. Taką konstrukcję akceptują także inni komentatorzy, którzy uważają, że zapłata podatku obciążającego podatnika przez inną osobę nie prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wobec podatnika. (...) Podatek jest bowiem świadczeniem publicznoprawnym, którego w drodze czynności cywilnoprawnych nie można przenieść na inną osobę niż podatnik, nawet za jej zgodą. (...) Nic nie stoi na przeszkodzie, aby za podatnika podatek zapłaciła inna osoba działająca w imieniu i na rzecz podatnika. Działa ona w tym przypadku jako podmiot umocowany do dokonania zapłaty w sensie technicznym za podatnika²⁰).

Zwolennicy uznania możliwości zapłaty podatku przez osobę trzecią wskazują, iż przepisy Ordynacji podatkowej nie sprzeciwiają się zapłacie podatku przez podmiot inny niż podatnik²¹). Jednym z najczęściej podnoszonych argumentów, przemawiającym za dopuszczalnością takiego trybu zapłaty, jest potrzeba zaspokojenia interesów wierzyciela podatkowego związanych z fiskalnym celem opodatkowania²²). Powszechnie uznaje się bowiem, że podatki mają przede wszystkim funkcję fiskalną (dochodową), polegającą na dostarczeniu państwu (związкови publicznoprawnemu) środków pieniężnych²³). A zatem, dla wierzyciela podatkowego winno pozostawać bez znaczenia, kto podatek płaci, skoro otrzymuje należne mu dochody²⁴). Zdaniem niektórych przedstawicieli doktryny, za dopuszczeniem takiego trybu zapłaty i uznaniem skutku w postaci wygaśnięcia zobowiązania podatkowego przemawiają także względy praktyczne²⁵), takie jak potencjalna różnorodność stosunków prawnych łączących podatników z innymi podmiotami, ochrona interesów fiskalnych, a także praktyczna podmiotowa niesprawdzalność wpłaty²⁶).

Odmienne stanowisko pojawia się jednak w praktyce działania organów podatkowych. Niektóre z nich kategorycznie sprzeciwiają się możliwości uznania, że zapłata kwoty podatku przez osobę trzecią zwalnia podatnika ze zobowiązania, wskazując, iż określone w ustawach podatkowych obowiązki podatkowe są obowiązkami o charakterze osobistym, wynikają tylko z ustaw i nie mogą być znoszone przez cywilnoprawne umowy pomiędzy podatnikiem a osobą trzecią. W związku z tym, jeżeli za podatnika dokona zapłaty osoba trzecia, to fakt uiszczenia tej kwoty na rachunek urzędu skarbowego nie spowoduje wygaśnięcia zobowiązania podatkowego u podatnika, a ponadto w razie gdy upłynie termin płatności podat-

ku, to na podatniku ciążyć będzie zaległość podatkowa, od której liczone będą odsetki za zwłokę aż do momentu uregulowania przez niego tej zaległości²⁷). Odrzucenie przez organy podatkowe zapłaty dokonanej przez osobę trzecią ma zatem dla podatnika bardzo niekorzystne konsekwencje.

Co ciekawe, spotkać można także przypadki, w których organy podatkowe próbowały zawrzeć umowę z podmiotem trzecim przenoszącą na ten podmiot należności z tytułu podatków. W ten sposób, korzystając z przyznanego im *imperium*, organy podatkowe dążyły do zabezpieczenia swoich interesów w sferze *dominium*. Tytułem przykładu można wskazać uchwałę rady gminy, która scedowała na rzecz Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej przyszłe wierzytelności z tytułu podatku od nieruchomości należnego od konkretnego przedsiębiorstwa, tytułem zabezpieczenia pożyczki. Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej uznało jednak cesję przyszłych wierzytelności z podatku od nieruchomości należnego od przedsiębiorstwa za niezgodną z prawem. Zdaniem organu, przepisy nie przewidują możliwości zrzeczenia się przez gminę wierzytelności z tytułu zobowiązań podatkowych na rzecz osób trzecich. W związku z powyższym, do działalności organów samorządowych w sferze zobowiązań publicznoprawnych, a jest nim podatek od nieruchomości, nie można zastosować zasady „co nie jest zakazane jest dozwolone”, lecz zasadę „dozwolone jest to, co prawo wyraźnie przewiduje”. W tym stanie rzeczy cesja wierzytelności, którą dopuszczają przepisy prawa cywilnego, nie może być skutecznie zastosowana wobec zobowiązań publicznoprawnych (podatków)²⁸). W piśmiennictwie dotyczącym tej tematyki nie wykluczono takiej możliwości ze względu na brak bezpośredniego zakazu, jednakże wskazano, że nabywcy takich wierzytelności – w konkretnych przypadkach podmioty gospodarcze – nie mogą mieć tych samych roszczeń do dłużnika, co organ podatkowy w stosunku do podatnika²⁹).

W wyniku analizy przedstawionych wyżej poglądów dotyczących możliwości zapłaty podatku przez osobę trzecią ze skutkiem w postaci wygaśnięcia zobowiązania podatkowego nasuwa się wniosek, iż większość kontrowersji wynika z odmiennego rozumienia pojęcia „zapłata”. Wydaje się bowiem, że zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie, rozumie się to pojęcie dwojako, co prowadzi do różnych konkluzji. Część argumentacji zakłada bowiem, iż zapłata podatku jest czynnością techniczną, która ma prowadzić do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego³⁰). Niektóre poglądy odwołują się natomiast do zapłaty podatku, ale w rzeczywistości dotyczą możliwości zmiany podmiotów stosunku podatkowego. W rezultacie przyjmuje się, że osoba trzecia nie może zwolnić podatnika z odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe poprzez uiszczenie kwoty odpowiadającej wysokości podatku, a efektem wyводу jest wyrażenie poglądu o niedopuszczalności zapłaty podatku przez inny podmiot. Konieczne jest zatem uporządkowanie istotnych zagadnień.

Na gruncie omawianej problematyki można wyróżnić dwie odrębne kwestie. Po pierwsze, możliwość uiszczenia podatku przez osobę trzecią w imieniu podatnika i na jego rachunek lub we własnym imieniu, lecz na rachunek podatnika i skuteczność takiej czynności w postaci wygaśnięcia zobowiązania podatkowego³¹. Należy zaznaczyć, iż wpłata dokonana przez osobę trzecią na własny rachunek i we własnym imieniu nie może być w ogóle rozpatrywana jako zapłata podatku za podatnika, gdyż czynność ta jest całkowicie oderwana od zobowiązania podatkowego i występuje często w wyniku błędu lub pomyłki. Po drugie, kwestią rozważaną w doktrynie i judykaturze jest możliwość przeniesienia obowiązku podatkowego na inną osobę w drodze umowy cywilnoprawnej.

Odwołując się na wstępie do przepisu leżącego u źródeł omawianych kontrowersji należy zauważyć, iż art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej głosi, że zobowiązanie podatkowe wygasa przez **zapłatę**, podczas gdy poprzedni przepis, zawarty w ustawie o zobowiązaniach podatkowych, normował wygaśnięcie zobowiązania podatkowego poprzez **zapłatę podatku**. Jeśli wziąć pod uwagę istnienie rozbieżności interpretacyjnych na gruncie ustawy o zobowiązaniach podatkowych, wydaje się, że zmiana tego przepisu była zamierzona i miała pomóc w rozwianiu wątpliwości, dopuszczając zapłatę przez osobę trzecią. Jeśli taka była intencja ustawodawcy, to nie osiągnął zamierzonego rezultatu. Pozostałe przepisy, jak wskazano wyżej, nie są bowiem spójne. Biorąc jednak pod uwagę samo brzmienie art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej można stwierdzić, że wygaśnięcie zobowiązania następuje poprzez **zapłatę**, a nie zapłatę przez podatnika. Tymczasem na gruncie ustawy o zobowiązaniach podatkowych można było wywieść, że w razie przyjęcia, iż wpłata dokonywana przez osobę trzecią nie spełnia definicji podatku, to taka wpłata nie prowadziła do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, gdyż skutek taki miała przecież tylko zapłata podatku.

W tym miejscu warto przypomnieć, iż w myśl art. 7 § 1 Ordynacji podatkowej, podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Z kolei obowiązkiem podatkowym, zgodnie z art. 4 Ordynacji, jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Z powyższych przepisów wynika zakaz ustanawiania podatnikiem podmiotów na mocy innych aktów prawnych (w tym umów z zakresu prawa cywilnego), niż ustawy podatkowe. Zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego **zobowiązanie podatnika do zapłacenia** na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego (art. 5 Ordynacji). Przepis ten wiąże powinność poniesienia określonego ciężaru publicznoprawnego z osobą podatnika. Na tej podsta-

wie można stwierdzić, że intencją prawodawcy było takie ukształtowanie stosunku podatkowoprawnego, by podatek ciążył na ściśle określonych osobach. Nie przesądza to wszakże o niedopuszczalności zapłacenia podatku przez podmiot inny niż podatnik.

Podatkim jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej (art. 6 Ordynacji). Jak wynika z przytoczonych wyżej fragmentów orzeczeń, wpłata dokonywana jest przez osobę trzecią dobrowolnie, a więc brak jej cechy przymusowości. Ponadto, wbrew wymaganiom powyższej definicji, świadczenie osoby trzeciej nie wynika z ustawy podatkowej, lecz z umowy cywilnoprawnej. A zatem, definicja podatku potwierdza tezę, że **osoba trzecia dokonująca wpłaty na rachunek organu podatkowego nie dokonuje zapłaty podatku, lecz wpłaty kwoty tytułem podatku**.

Na podstawie powołanych wyżej przepisów, mających fundamentalne znaczenie dla problematyki zobowiązań podatkowych, można stwierdzić, iż **natura podatkowoprawnego stosunku zobowiązaniowego, który ma charakter osobisty i wynika z ustaw podatkowych, sprzeciwia się przeniesieniu w drodze umowy cywilnoprawnej zobowiązania podatkowego na inny podmiot i skutecznemu zwolnieniu podatnika z odpowiedzialności za to zobowiązanie**. Przepisy Ordynacji podatkowej powinno się zatem interpretować jako wykluczające możliwość przeniesienia zobowiązania podatkowego na osobę trzecią w drodze umowy cywilnoprawnej. Na mocy porozumień nie można bowiem nakładać statusu ani obowiązków i praw podatnika na podmiot, który nie posiada tego statusu i związanych z nim praw i obowiązków na podstawie ustawy podatkowej.

Od przeniesienia zobowiązania podatkowego w drodze umowy należy odróżnić natomiast obowiązek osobistego uiszczenia podatku, którego nie można wywodzić wyłącznie z publicznoprawnego charakteru należności podatkowej³². Wprawdzie przepisy podatkowe nie zawierają jasnych regulacji różnicujących skutki działania podmiotów dokonujących wpłaty w zależności od tego, czy mają status podatnika, czy nie, to jednak należy przychylić się do poglądu, że można w drodze umowy cywilnoprawnej zobowiązać się do zapłaty podatku za podatnika. Wskutek zapłaty zobowiązanie podatnika powinno wygasnąć. Należy jednak podkreślić, że umowy cywilnoprawne wywierają skutki wyłącznie w sferze prawa cywilnego, a tym samym osoba trzecia na ich podstawie nie przejmując żadnych publicznoprawnych zobowiązań podatnika. A zatem, dokonując prawidłowego wyodrębnienia problemów wiążących się z zapłatą podatku przez osobę trzecią, można dojść do wniosku, że o ile istotnie na gruncie obowiązujących przepisów brak jest podstaw do przeniesienia w drodze umowy cywilnoprawnej obowiązku podatkowego na inny podmiot, to nie ma przeszkód, aby w drodze takiej umowy osoba trzecia zobowiązała się do pokrycia kwot odpowiadających zobowiązaniom i należnościom ciążącym na danym podatniku³³. W takim wypadku,

zapłata przez osobę trzecią ma podstawę w prywatnoprawnej więzi obligacyjnej, na którą nie mogą powoływać się organy podatkowe. Stosunek prywatnoprawny łączący osobę trzecią z podatnikiem istnieje wówczas niezależnie od stosunku publicznoprawnego łączącego podatnika z wierzycielem podatkowym³⁴). W tym kontekście warto przytoczyć sformułowane w doktrynie stanowisko, zgodnie z którym – skoro w przepisach definiujących nadpłatę mowa jest o zapłacie podatku w sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe nie istnieje lub istnieje w mniejszym zakresie niż dokonana zapłata – *zobowiązanie podatkowe (w znaczeniu długu podatkowego) i zapłata podatku (jako element świadczenia w stosunku prawnopodatkowym) są instytucjami samodzielnymi względem siebie. Oznacza to, że do wystąpienia zachowania uznawanego za zapłatę podatku nie jest niezbędne istnienie stosunku podatkowego i zobowiązania podatkowego. Zapłata podatku może więc mieć miejsce również wówczas, gdy nie istnieje stosunek podatkowy i zobowiązanie podatkowe. Z powyższego wynika, że nie można definiować zapłaty podatku przez odwołanie się do stosunku podatkowego lub zobowiązania podatkowego*³⁵).

Odseparowaną kwestią jest możliwość dokonania zapłaty (w sensie technicznym), za podatnika przez osobę trzecią. Taki tryb zapłaty jest dopuszczalny i skuteczny prawnie³⁶). Zapłata podatku dokonywana przez pośrednika, ze środków powierzonych mu przez podatnika i w jego imieniu, ma charakter umocowania i jest zbliżona do podpisywania deklaracji podatkowych za podatnika.

Zagadnieniem ściśle związanym z zapłatą podatku przez osobę trzecią jest możliwość powstania ewentualnej nadpłaty w wypadku, gdy podatek uiszcza inny podmiot. Od rozstrzygnięcia, czy kwotę wpłaconą przez osobę trzecią można uznać za nadpłatę zależy, w jakim trybie powinien być dokonywany jej zwrot.

Zgodnie z art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku. Na podstawie brzmienia tego przepisu można teoretycznie przyjąć, że każda kwota wpłacona na rachunek organu podatkowego bez podstawy prawnej w postaci zobowiązania podatkowego stanowi nadpłatę. Pogląd taki jest jednak błędny i sprzeczny z istotą nadpłaty. Brzmienie pozostałych przepisów o nadpłacie sugeruje bowiem, że musi istnieć pewna podstawa prawna dokonania wpłaty. W przeciwnym razie wpłaty przypadkowe, wynikające z błędu lub omyłki, traktowane byłyby w sposób przewidziany dla szczególnej instytucji prawnopodatkowej jaką jest nadpłata, ze wszystkimi tego konsekwencjami. Takie podejście jest niedopuszczalne, co potwierdził także Minister Finansów w piśmie w sprawie dokonywania przez bank pomyłkowych przelewów środków z konta klienta banku na konto urzędu skarbowego³⁷). Z powołanego pisma wynika, że kwota omyłkowo przekazana przez bank do organu podatkowego z rachunku innego klienta nie stanowi nadpłaty. *Takie zdarzenie nie czyni bowiem podatnikiem klienta, którego rachunek został bezpodstawnie obciążony na rzecz organu podatkowego. Kwota przekazana z jego*

rachunku podatkowego nie staje się też podatkiem. W takim przypadku klientowi banku przysługuje roszczenie wobec banku o zwrot kwoty bezpodstawnie wypłaconej z jego rachunku. Minister Finansów wskazał, że bankowi przysługuje w takiej sytuacji roszczenie względem organu podatkowego o zwrot bezpodstawnie przekazanej kwoty. Te wzajemne roszczenia mają – w ocenie Ministra Finansów – charakter cywilnoprawny i brak jest podstaw do kierowania żądania w stosunku do organu podatkowego o zwrot nadpłaty z ewentualnym oprocentowaniem.

Analogicznie jak w przypadku rozważań dotyczących możliwości zapłaty podatku, także w przypadku nadpłaty należy rozróżnić mogące powstać problemy. I tak, jeśli kwota jest wpłacana przez osobę trzecią z innego tytułu niż zobowiązanie podatkowe podatnika, jej zwrot nie może być dochodzony w trybie przewidzianym w Ordynacji, lecz w trybie cywilnoprawnym (bezpodstawnego wzbogacenia). Rozważenia wymaga natomiast sytuacja, gdy osoba trzecia dokonuje wpłaty z zamiarem doprowadzenia do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego podatnika.

Na podstawie przeprowadzonej wyżej analizy można stwierdzić, że jeżeli osoba trzecia dokona wpłaty w imieniu i na rachunek podatnika, z jego środków pieniężnych (wyręczyciel), to w takiej sytuacji może powstać nadpłata. Będzie ona przysługiwała podatnikowi, który ma prawo dochodzić jej zwrotu w trybie przepisów Ordynacji. Wątpliwości budzi natomiast sytuacja, w której osoba trzecia dokonuje wpłaty w swoim imieniu i z własnych środków, lecz na rachunek podatnika.

Przeciwnicy skutecznej zapłaty podatku przez osobę trzecią stoją na stanowisku, że nie może być mowy o istnieniu nadpłaty podatku w sytuacji, gdy osoba trzecia spełni świadczenie za podmiot, na którym z mocy ustawy ciąży obowiązek podatkowy. Przepisy dotyczące nadpłaty podatku można bowiem stosować wyłącznie w sytuacji, gdy on sam uiszcza nienależny podatek³⁸). Taki pogląd wyraził NSA już na gruncie ustawy o zobowiązaniach podatkowych, stwierdzając, iż dokonanie w ramach zobowiązania cywilnoprawnego zapłaty podatku za podatnika nie uprawnia strony umowy do żądania zwrotu zapłaconej kwoty w trybie przewidzianym dla zwrotu nadpłaty³⁹). Powyższa interpretacja znajduje potwierdzenie w treści art. 73 § 1 Ordynacji, w myśl którego nadpłata powstaje z dniem zapłaty **przez podatnika** podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej. Żaden inny przepis Ordynacji nie pozwala na uznanie za nadpłatę kwoty wpłaconej przez podmiot inny niż zobowiązany. Przepisy regulujące tryb zwrotu nadpłaty odnoszą się bowiem wyłącznie do podatnika, płatnika i inkasenta. Niemniej jednak, zdaniem niektórych autorów, brak regulacji dotyczących momentu powstania nadpłaty i trybu jej zwrotu nie oznacza, że w stosunku do osoby trzeciej nie powstaje nadpłata. W drodze analogii można do niej stosować przepisy o nadpłacie⁴⁰).

Konsekwencją uznania zapłaty podatku przez osobę trzecią za prawnie skuteczną jest – zdaniem zwolenn-

ników tej koncepcji – przyjęcie poglądu, że może dojść do uiszczenia przez osobę trzecią kwoty wyższej od należnej bądź w ogóle nienależnej w rozumieniu przepisów Ordynacji dotyczących nadpłaty⁴¹). Na tym tle powstają również wątpliwości dotyczące tego, kto jest podmiotem uprawnionym do otrzymania zwrotu nadpłaty – podatnik, czy osoba dokonująca faktycznej wpłaty. Dopuszczając zapłatę podatku przez osobę trzecią orzecznictwo wskazuje, że osoba ta nie może domagać się zwrotu powstałej nadpłaty⁴²). Nadpłata nie powstaje bowiem w stosunku do osoby trzeciej, gdyż brak po jej stronie legitymacji biernej, stanowiącej przesłankę materialnoprawną zwrotu nadpłaty⁴³). Nie oznacza to, że nadpłata nie powstaje w stosunku do podatnika. Okoliczność, że inna osoba dokonała faktycznej wpłaty na rzecz organu podatkowego nie może prowadzić do różnicowania sytuacji podatkowej i nie może przesądzać o nieuznaniu świadczenia za nadpłatę. A zatem nadpłata powstanie, zaś podmiotem, któremu przysługuje prawo dysponowania nią, jest podatnik⁴⁴).

Analizując przedstawione wyżej poglądy należy przypomnieć, że nadpłatą jest kwota podatku zapłaconego nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej. W treści tego przepisu brak uściślenia podmiotowego, jednakże przyjęcie wykładni, zgodnie z którą ustawodawca posługując się pojęciem podatku miał na myśli działania podatnika, pozwala na twierdzenie, że nadpłata to kwota wpłacona przez podatnika. W tym miejscu pojawia się pytanie, czy sformułowana przez ustawodawcę definicja nadpłaty jest prawidłowa. Skoro bowiem zobowiązanie podatkowe jest zobowiązaniem podatnika do zapłacenia podatku w wysokości określonej w przepisach prawa podatkowego, to kwota uiszczona w innej wysokości nie jest podatkiem. Idąc tym torem rozumowania można dojść do wniosku, że ani kwota w niższej wysokości niż wynikająca z przepisów podatkowych, ani w wysokości wyższej nie stanowi podatku, lecz jest **kwotą zapłaconą tytułem podatku**. Można zatem postawić tezę, że formułując definicję nadpłaty ustawodawca dopuścił się nieściśłości i posłużył się skrótowo myślowym. Wspomniana regulacja powinna być rozumiana w ten sposób, iż *chodzi o kwotę, która była świadczona z zamiarem wykonania zobowiązania podatkowego, choć zobowiązanie to nie istniało lub też istniało w mniejszym rozmiarze*⁴⁵). Przyjęcie takiej interpretacji ma daleko idące konsekwencje w zakresie powstawania nadpłaty. Jeżeli podatnik wpłacił całą kwotę celem spełnienia świadczenia podatkowego i działał w zamiarze wykonania ciążącego na nim zobowiązania podatkowego, to mamy do czynienia z nadpłatą. Zakwalifikowanie określonej wpłaty jako nadpłaconego lub nienależnie uiszczonego podatku uzależnione jest od przekonania podatnika, że dokonuje zapłaty podatku. Użyte przez prawodawcę sformułowanie „nadpłacony lub nienależnie zapłacony podatek” wskazuje bowiem, że chodzi o świadczenie, które w mniemaniu osoby je spełniającej jest podatkiem⁴⁶). Jeżeli zatem podatnik jest przekonany, że ma obowiązek uiszczyć określoną kwotę podatku i zapłaty tego podatku dokonuje osoba

trzecia, po czym okaże się, że świadczenie jest nadpłacone lub nienależne, to dochodzi do powstania nadpłaty. Istotne jest przy tym, by osoba dokonująca wpłaty działała w zamiarze spełnienia świadczenia ciążącego na podatniku⁴⁷). Skoro jednak podatkiem jest świadczenie wynikające z ustawy podatkowej (a nie z czynności cywilnoprawnej), to nasuwa się wniosek, iż kwota zapłacona przez osobę trzecią nie jest podatkiem, lecz **kwotą wpłaconą tytułem podatku**. Taka interpretacja prowadzi do wniosku, że skoro osoba trzecia dokonuje wpłaty tytułem cudzego podatku, a jako nadpłatę powinno się uważać kwotę wpłaconą – niekoniecznie przez podatnika – tytułem podatku, to po stronie osoby trzeciej może powstać nadpłata. Pozostałe przepisy Ordynacji regulujące nadpłatę, a w szczególności tryb jej zwrotu, nie potwierdzają jednak takiej wykładni. Wywód ten jest więc jedynie dowodem na niekonsekwencję i niedbałość ustawodawcy. Należy zatem ponowić postulat, stawiany już wcześniej w doktrynie⁴⁸), aby w ogólnym prawie podatkowym pojawiły się przepisy regulujące skutki prawne zapłaty podatku przez osobę trzecią.

Podsumowując, pogląd dopuszczający wygaśnięcie podatku wskutek zapłaty przez osobę trzecią znajduje uzasadnienie zarówno w literalnej, jak i w celowościowej wykładni art. 59 Ordynacji podatkowej. Regulacje dotyczące tego zagadnienia są jednak wyjątkowo nieprecyzyjnie sformułowane i naruszają zasady przyzwoitej legislacji. Niekonsekwencja ustawodawcy spowodowała liczne rozbieżności interpretacyjne. Nie wskazując precyzyjnie podmiotów, które mogą dokonać zapłaty podatku, prawodawca przerzuca pewien ciężar legislacyjny na doktrynę i orzecznictwo. Na dezaprobatę zasługuje beczynność ustawodawcy w sytuacji, gdy przepisów podatkowych – i to dotyczących tak fundamentalnych kwestii – nie można jednoznacznie zinterpretować. Niemniej jednak, jeżeli zapłaty podatku dokona podmiot inny niż podatnik, należy uznać taką czynność za prawnie skuteczną i powodującą wygaśnięcie zobowiązania podatkowego ciążącego na podatniku. Umowa cywilnoprawna między podatnikiem a osobą trzecią nie prowadzi jednak do wstąpienia osoby trzeciej w miejsce podatnika w stosunku podatkowoprawnym.

1) Dla potrzeb niniejszych rozważań, osoba trzecia to podmiot nie będący podatnikiem z tytułu danego zobowiązania podatkowego. Należy podkreślić, że pojęcie osoby trzeciej nie obejmuje w tym kontekście ani płatników i inkasentów, ani osób trzecich odpowiedzialnych za zaległości podatkowe podatnika, ani osób zobowiązanych do zapłaty podatku w rozumieniu ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.; dalej: ustawa o VAT). Są to bowiem podmioty wskazane w ustawach podatkowych, na których ciążyą określone obowiązki.

2) Tekst jedn. Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 z późn. zm.

3) Tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.

4) B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz do ustawy*, Toruń 1999, s. 209.

5) O. Łunarski, *Zapłata podatku*, Gdańsk 2002, s. 41.

6) M. Ślifirczyk, *Nadpłata podatku*, Zakamycze 2005, s. 177.

7) M. Ślifirczyk, *op. cit.*, s. 173.

8) O. Łunarski, *op. cit.*, s. 52.

9) Por. O. Łunarski, *op. cit.*, s. 121.

10) Np. wyrok NSA z dnia 10 grudnia 1997 r., III SA 948/96.

Karolina Tetlak
Autor jest ...

- 11) Np. wyrok NSA z dnia 19 maja 1998 r., III SA 1658/96.
- 12) Wyrok NSA z dnia 17 marca 1998 r., SA/Łd 1676/96.
- 13) Wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 2000 r., I SA/Gd 13/98. Powyższa teza została powtórzona w orzeczeniu NSA z dnia 18 czerwca 2003 r., SA/Bd 1138/03, wydanym już na gruncie art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej.
- 14) I SA/Lu 192/97.
- 15) Por. B. Brzeziński, *Glosa do wyroku NSA z dnia 18 czerwca 2003 r., SA/Bd 1138/03*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 6/2005.
- 16) Np. A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999, s. 96.
- 17) P. Borszowski, *Zmiana podmiotów stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, „Glosa” 8/2001.
- 18) B. Brzeziński [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Pasternak, A. Oleśńska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002, s. 225.
- 19) B. Brzeziński, *Glosa do wyroku NSA z dnia 18 czerwca 2003 r., SA/Bd 1138/03*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 6/2005.
- 20) L. Etel [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 286.
- 21) O. Łunarski, *op. cit.*, s. 121.
- 22) Tak: M. Ślifirczyk, *op. cit.*, s. 185; O. Łunarski, *op. cit.*, s. 121–122.
- 23) Zob. szerzej: W. Modzelewski, *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 1998, s. 23; R. Mastalski, *Prawo podatkowe. Część I ogólna*, Warszawa 1998, s. 25; J. Harasimowicz, *Dochodowa funkcja podatków a problemy opodatkowania* [w:] *Księga jubileuszowa Prof. Dr Leona Kurowskiego. Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989–1997*, Warszawa 1998, s. 47.
- 24) O. Łunarski, *op. cit.*, s. 122.
- 25) Por. A. Huchla [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX 2003.
- 26) H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa*, Komentarz LEX 2006.
- 27) Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Rzeszowie z dnia 31 marca 2004 r., nr IS.IX/3-0050/15/04.
- 28) Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu z dnia 27 września 1995 r., nr 1996/3/106. Por. także wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 maja 1993 r., III SA 2017/92.
- 29) J. Głumińska, K. Zemelka, *Sprzedaż wierzytelności podatkowych a sfera zobowiązań publicznoprawnych*, „Radca prawny” 3/1994.
- 30) K. Teszner, *Glosa do wyroku NSA z 28 października 1998 r.*, „Glosa” 2/2002.
- 31) Por. O. Łunarski, *op. cit.*, s. 119–120.
- 32) M. Ślifirczyk, *op. cit.*, s. 185.
- 33) Wyrok NSA z dnia 19 maja 1998 r., III SA 1658/96.
- 34) Por. O. Łunarski, *op. cit.*, s. 166.
- 35) M. Ślifirczyk, *op. cit.*, s. 174–175.
- 36) O. Łunarski, *op. cit.*, s. 119.
- 37) Pismo z dnia 17 grudnia 1999 r., nr DR-3/AC-248/99.
- 38) K. Teszner, *Glosa do wyroku NSA z 28 października 1998 r.*, „Glosa” 2/2002. Komplikacje powstające w praktyce w razie przyjęcia takiego poglądu przedstawił M. Ślifirczyk, *op. cit.*, s. 186. Por. także wyrok NSA z dnia 28 października 1998 r., I SA/Gd 1411/97.
- 39) Wyrok NSA z dnia 17 marca 1998 r., SA/Łd 1676/96.
- 40) Por. M. Ślifirczyk, *op. cit.*, s. 186–187.
- 41) O. Łunarski, *op. cit.*, s. 167.
- 42) Zob. wyrok NSA z dnia 28 października 1998 r., I SA/Gd 1411/97 oraz z dnia 17 marca 1998 r., I SA/Łd 1676/96.
- 43) Wyrok NSA z dnia 17 lipca 1998 r., III SA 371/97.
- 44) O. Łunarski, *op. cit.*, s. 186.
- 45) M. Kalinowski, *Nadpłata w świetle przepisów Ordynacji podatkowej* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa*, Toruń 1998, s. 84; podobnie A. Huchla [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Uchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2000, s. 233; T. Ciszewski, Z. Modzelewski, *Odsetki od zaległości podatkowej a odsetki od nadpłaty*, „Monitor Podatkowy” nr 5/2001.
- 46) O. Łunarski, *op. cit.*, s. 164.
- 47) Tamże, s. 167.
- 48) M. Ślifirczyk, *op. cit.*, 187, a także O. Łunarski, *op. cit.*, s. 123, gdzie zasugerowano inkorporowanie na grunt prawa podatkowego umowy o świadczenie na rzecz osoby trzeciej, co przyznałoby wierzycielowi podatkowemu uprawnienie do występowania z roszczeniem o zapłatę podatku wobec osoby, która zobowiązała się do zapłaty podatku.