

Skutki zapłaty zobowiązania podatkowego przez osobę trzecią.***Glosa do uchwały NSAI FPS 8/07***

Mikołaj Kondej

Celem niniejszego artykułu jest omówienie zagadnienia możliwości zapłaty zobowiązania podatkowego przez osobę trzecią i skutków takiej zapłaty. Analizowany temat jest o tyle istotny, że w prawie cywilnym obowiązuje zasada, zgodnie z którą wierzyciel nie może odmówić przyjęcia zapłaty od osoby trzeciej, choćby ta osoba działała bez wiedzy dłużnika¹⁷⁴. W przypadkach gdy osoba trzecia działa za zgodą dłużnika spłata zobowiązania powoduje wstąpienie osoby spłacającej cudze zadłużenie w miejsce spłaconego wierzyciela (spłacający staje się nowym wierzycielem dłużnika)¹⁷⁵. Istnienie powyższej instytucji sprawia, iż wielu podatników przyjmuje, iż podobna regulacja funkcjonuje również w prawie daninowym i że zapłata ich zobowiązania podatkowego przez osobę trzecią prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania. System prawa podatkowego cechuje się jednak znaczną odrębnością od prawa cywilnego a kwestia ta nie jest zupełnie jednoznaczna.

W polskim prawie powstawanie i wygasanie zobowiązań podatkowych reguluje ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa¹⁷⁶. Na gruncie przepisów tego aktu 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 podatkowego¹⁷⁷. Podatnikiem jest zaś generalnie osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, która podlega na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu¹⁷⁸.

Przesłanki wygaśnięcia zobowiązania podatkowego określa w sposób zamknięty art. 59 § 1 Ordynacji Podatkowej. Wśród przesłanek zwalniających dłużnika z obowiązku świadczenia ustawa wymienia m.in. zapłatę podatku. Przytoczony przepis nie definiuje czy zapłaty musi dokonać bezpośrednio podatnik, czy też możliwe jest też jej dokonanie przez osobę trzecią. Analizując więc tylko tę regulację można by stwierdzić, iż każda zapłata zobowiązania podatkowego dokonana przez jakikolwiek podmiot doprowadzi do jego wygaśnięcia. Odmienne światło na tę kwestię rzuca jednak

¹⁷⁴ Art. 356 §2 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. kodeks cywilny (dalej: „kc”).

¹⁷⁵ Art. 518 §1 ust. 3 kc.

¹⁷⁶ Dalej również jako: „op”.

¹⁷⁷ Art. 5 op.

¹⁷⁸ Art. 7 ust. 1 op.

analiza art. 60 §1 Ordynacji Podatkowej regulującego kwestię terminu, w którym zapłatę uważa się za dokonaną. Zgodnie z tym przepisem w obrocie bezgotówkowym za termin dokonania zapłaty podatku uważa się dzień obciążenia rachunku bankowego podatnika lub rachunku podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub rachunku płatniczego podatnika w instytucji płatniczej na podstawie polecenia przelewu. Przepis ten odnosi się jedynie do zapłaty zobowiązania podatkowego przelewem z rachunku podatnika. Można więc z niego wywodzić, iż zapłata zobowiązania jest możliwa tylko bezpośrednio z rachunku podatnika.

Przedstawione powyżej wątpliwości znalazły odbicie w zróżnicowanym orzecznictwie sądowo-administracyjnym, w którym przez długi czas funkcjonowały dwie grupy orzeczeń – jedne dopuszczające zapłatę podatku przez osobę trzecią a drugie wykluczające taką możliwość. Analizowana kwestia stała się przedmiotem rozstrzygnięcia poszerzonego składu NSA, który dnia 26 maja 2008 r. podjął uchwałę, w której uzasadnieniu dokonał próby rozstrzygnięcia istniejących wątpliwości¹⁷⁹.

Zdaniem składu wydającego przedmiotową uchwałę z przepisów Ordynacji Podatkowej *jednoznacznie wynika, że obowiązek zapłaty podatku wynika ze zobowiązania podatkowego, a zobowiązanym do jego zapłacenia jest podatnik*. W związku z tym, zdaniem Sądu, *tylko zapłata podatku przez podatnika prowadzi do realizacji zobowiązania podatkowego i tym samym do jego wygaśnięcia*.

Skład siedmiu sędziów NSA uznał, iż określone w ustawach podatkowych obowiązki podatkowe *mają publicznoprawny charakter, są obowiązkami osobistymi i nie mogą być znoszone przez umowy cywilnoprawne zawierane między podatnikiem a osobą trzecią*. Wniosek o nieskuteczności zapłaty podatku przez osobę trzecią Sąd wywiódł przede wszystkim z opisanych powyżej cech zobowiązania podatkowego¹⁸⁰. Z tego względu zasadne wydaje się dokładniejsze przeanalizowanie charakterystyki podatku w celu weryfikacji prawidłowości wywiedzionych przez NSA wniosków.

Publicznoprawny charakter podatku wynika wprost z definicji zobowiązania podatkowego zawartej w art. 5 Ordynacji Podatkowej. Nie budzi wątpliwości, iż podatek jest daniną nakładaną w drodze jednostronnej czynności władczej Państwa. Jest to świadczenie publicznoprawne opierające się na prawie publicznym a nie stosunku umownym¹⁸¹. Fakt, iż podatek jest nakładany w drodze ustawy a

¹⁷⁹ Zob. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 maja 2008 r. (I FPS 8/07).

¹⁸⁰ Tzn. jego publicznoprawnego, osobistego charakteru oraz faktu, iż zobowiązanie to nie może być modyfikowane na drodze cywilnoprawnej.

¹⁸¹ C. Kosikowski [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz.*, LEX/El. 2013, Komentarz do art. 6.

nie na podstawie porozumienia strony wyłącza swobodę woli przy powstaniu zobowiązania, która jest charakterystyczna dla stosunków cywilnoprawnych¹⁸².

Niewątpliwie podatek ma również charakter obowiązku osobistego w tym sensie, iż podmiotem zobowiązanym do jego zapłaty jest konkretny podatnik. Tylko wyjątkowo, jako odstępstwo od generalnej reguły, Ordynacja Podatkowa przewiduje odpowiedzialność za niezapłacony podatek osoby trzeciej. Osobistego charakteru obowiązku podatnika nie podważa również występowanie instytucji płatnika – który nie jest podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku a wyłącznie do jego obliczenia, pobrania i wpłacenia¹⁸³.

Brak możliwości znoszenia obowiązku podatkowego przez ustalenia cywilnoprawne nie budzi wątpliwości. Podmioty mogą oczywiście, w granicach swobody umów, zawierać umowy cywilnoprawne nawiązujące do kwestii podatkowych. Treść takich umów nie może jednak wpływać na istnienie i charakter zobowiązania publicznoprawnego. Inaczej mówiąc w drodze umowy cywilnoprawnej nie można znieść zobowiązania publicznoprawnego.

Zgadzając się z przytoczonym przez skład siedmiu sędziów poglądem co do opisanych powyżej cech obowiązku podatkowego mam wątpliwości co do wyprowadzonych z nich wniosków. Moim zdaniem, z faktu iż obowiązek podatkowy ma charakter osobisty, publicznoprawny i nie może być znoszony przez umowy cywilnoprawne nie można wyprowadzić, iż zapłata podatku przez osobę trzecią nie prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

Z osobistego charakteru zobowiązania podatkowego wynika wyłącznie to, iż ciąży ono na konkretnym podmiocie. Osobisty charakter nie wskazuje jednak w żadnej mierze w jaki sposób podmiot ten ma podatek uiścić. Również to, iż podatek jest świadczeniem publicznoprawnym wydaje się nie mieć większego związku z analizowanym problemem. Przy przyjęciu, że zapłaty podatku może dokonać podmiot trzeci zobowiązanie podatkowe nie zmieniałoby swojego charakteru i nie stawało się nagle zobowiązaniem cywilnoprawnym. Zapłata podatku prowadziłaby bowiem jedynie do wygaśnięcia istniejącego stosunku publicznoprawnego.

Istnieją także zasadnicze różnice pomiędzy zapłatą podatku przez osobę trzecią, a niedopuszczalnym zdaniem przeważającej części doktryny „umownym zniesieniem zobowiązania publicznoprawnego”. Odrębność tych dwóch zdarzeń wynika między innymi, z tego, iż zapłata podatku to czynność faktyczna zaś zawarcie umowy - czynność cywilnoprawna. Zasadnicza różnica występuje także w konsekwencjach czynności – zapłata podatku prowadzi bowiem do zaspokojenia

¹⁸² A. Gomułowicz, *Podstawowe konstrukcje prawne ordynacji podatkowej cz. 1*, „Monitor Podatkowy” 4/1998, El.

¹⁸³ Art. 8 op.

wierzyciela zaś zawarcie umowy cywilnoprawnej znoszącej zobowiązanie publicznoprawne prowadziłyby do jego poszkodowania. Istniejące odrębności pomiędzy dwoma analizowanymi zdarzeniami prowadzą, moim zdaniem, do konkluzji, iż dorobku doktryny wskazującego na niemożność wpływania umów cywilnoprawnych na istnienie i zakres zobowiązań publicznoprawnych nie można stosować wprost do sytuacji zapłaty podatku przez podmiot trzeci. Reasumując stoję na stanowisku, że z samej tezy, iż obowiązek zapłaty podatku ciąży na podatniku nie można wywieść, iż tylko zapłata podatku bezpośrednio przez podatnika prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

W tym miejscu pragnę zgodzić się z poglądem Bogusława Brzezińskiego, zgodnie z którym z metodologicznego punktu widzenia, dla prawa podatkowego irrelevantne są fakty, które nie zostały ujęte w hipotezach norm tego prawa¹⁸⁴. Z tego powodu, zdaniem Bogusława Brzezińskiego, tylko zapłata podatku przez podatnika prowadzi do realizacji zobowiązania podatkowego i tym samym do jego wygaśnięcia¹⁸⁵. Moim zdaniem jednak, w przypadku zapłaty podatku przez osobę trzecią, można przyjąć koncepcję działania osoby trzeciej w imieniu i na rzecz podatnika. W takim przypadku, na potrzeby prawa podatkowego, przyjęlibyśmy fikcję, iż zapłaty dokonał sam podatnik, choć faktyczna wpłata pochodziłaby od podmiotu trzeciego.

Na możliwość zastosowania takiej konstrukcji wskazuje Uchwała NSA w której Sąd stwierdza, iż w przypadkach gdy wyręczając podatnika osoba trzecia wpłaca otrzymane od niego środki na rachunek organu podatkowego zapłaty podatku w sensie prawnym dokonuje podatnik¹⁸⁶. Podobnie Bogusław Brzeziński stoi na stanowisku, iż wpłata przez osobę inną niż podatnik kwoty odpowiadającej kwocie podatku może być uznana za skuteczną zapłatę podatku w takiej tylko sytuacji, gdy wpłacający występuje, jako wyręczyciel podatnika, tzn. osoba, która działając na rzecz podatnika dokonuje zapłaty podatku z jego zasobów pieniężnych, świadcząc podatnikowi usługę w tym zakresie¹⁸⁷.

Moim zdaniem zarówno NSA jak i Bogusław Brzeziński niesłusznie wskazują, iż do wygaśnięcia zobowiązania dojdzie wyłącznie, gdy osoba trzecia dokonująca zapłaty otrzyma środki od podatnika. Taka teza nie znajduje uzasadnienia. Przy zapłacie podatku przez podatnika do wygaśnięcia zobowiązania dochodzi zarówno gdy dokonuje on wpłaty z własnych środków (nadwyżki posiadanych aktywów nad zobowiązaniami) jak i środków pożyczonych od innych

¹⁸⁴ B. Brzeziński, *Glosa do wyroku NSA z dnia 18 czerwca 2003 r., SA/Bd 1138/03, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 6/2005”*, s. 528.

¹⁸⁵ Tamże.

¹⁸⁶ Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 maja 2008 r. (I FPS 8/07).

¹⁸⁷ B. Brzeziński, *Glosa do wyroku NSA z dnia 18 czerwca 2003 r., SA/Bd 1138/03, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 6/2005, Tezy glosy w Lex/El.*

podmiotów (aktywów sfinansowanych zobowiązaniami). Nie widzę argumentów, by w przypadku zapłaty podatku przez osobę trzecią uzależniać skuteczność wpłaty od tego czy podatnik przekazał tej osobie środki na opłacenie podatku czy też nie.

Należy zwrócić uwagę, iż organ podatkowy nie jest w stanie w prosty sposób zweryfikować czy podatnik przekazał osobie trzeciej środki na zapłatę podatku. Wobec tego przyjęcie proponowanej przez NSA i Bogusława Brzezińskiego koncepcji mogłoby prowadzić do licznych sporów – z jednej strony organ podatkowy mógłby kwestionować fakt przekazania osobie trzeciej środków na zapłatę podatku zaś z drugiej strony osoba trzecia mogłaby wywodzić, iż dokonana przez nią wpłata nie pochodziła ze środków podatnika a więc jako nienależna powinna być zwrócona dokonującemu wpłaty. Powyższe zmuszałoby organ podatkowy do badania charakteru każdej wpłaty otrzymanej od osoby trzeciej przed jej zaksięgowaniem na konto danego podatnika. Z tego powodu, moim zdaniem, przedstawiona koncepcja wydaje się trudna do zastosowania w praktyce. Nadto, ze względu na fakt, iż godziłaby ona w pewność obrotu stoję na stanowisku, iż należałoby ją odrzucić.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę, iż w niektórych przypadkach stosowanie przyjętego przez NSA restryktywnego podejścia mogłoby uniemożliwić spełnienie zobowiązania podatkowego. Tak byłoby m.in. w przypadku spółki cywilnej. Spółka taka jest na gruncie niektórych ustaw podatkowych samodzielny podatnikiem. Równocześnie przepisy prawa bankowego nie przewidują możliwości utworzenia dla takiej spółki rachunku bankowego. Wyeliminowanie możliwości zapłaty podatku z rachunku wspólników prowadziłoby więc do faktycznej niemożności spełnienia zobowiązania podatkowego spółki cywilnej w drodze bezgotówkowej. Zapłata dokonywana z rachunków wspólników będących odrębnymi podatnikami (osobami trzecimi) nie byłaby bowiem skuteczna.

Wydaje się, iż na możliwość bezgotówkowej wpłaty zobowiązania podatkowego za pośrednictwem rachunku osoby trzeciej wskazuje też rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2008 r. w sprawie wzoru formularza wpłaty gotówkowej oraz polecenia przelewu. Zgodnie z przepisami w nim zawartymi w poleceniu przelewu na rachunek organu podatkowego podaje się m.in. dane zobowiązanego (w tym jego numery identyfikacyjne) oraz określa zobowiązanie podatkowe, które podlega zapłacie. Umieszczenie danych zobowiązanego byłoby bezcelowe gdyby przyjąć, iż zapłata podatku musi zawsze następować z rachunku podatnika.

Należy zwrócić uwagę, że za uznaniem skuteczności zapłaty podatku przez osobę trzecią przemawiają również względy celowościowe. Dopuszczenie możliwości zapłaty podatku przez osobę trzecią jest korzystne zarówno dla wierzyciela, dłużnika jak i osoby trzeciej. Nie widzę tutaj

możliwości poszkodowania żadnego z wymienionych podmiotów. Z jednej strony skuteczna zapłata podatku przez osobę trzecią prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w sposób efektywny (zaspokojenia wierzyciela podatkowego) a co za tym idzie eliminuje niepewność co do tego czy zobowiązanie będzie ostatecznie uiszczone / okaże się możliwe do wyegzekwowania. Z drugiej strony daje ona dłużnikowi możliwość odroczenia konieczności znalezienia środków na zapłatę podatku. Niewątpliwie osoba trzecia może także skorzystać z takiego rozwiązania – przykładowo poprzez fakt, iż podatnik zobowiązałby się zapłacić na jej rzecz kwotę wyższą niż uiszczona przez nią kwota zobowiązania podatkowego.

Dokonując wykładni celowościowej, nade wszystko, należy zwrócić jednak uwagę na fakt, iż domaganie się od podatnika zapłaty podatku w przypadku, jeżeli został on już uiszczony w jego imieniu przez osobę trzecią może być odbierane jako sprzeczne z zasadą sprawiedliwości. W tym kontekście odnotować należy, iż organ skarbowy od momentu dokonanej przez osobę trzecią wpłaty może swobodnie dysponować wpłaconymi środkami pieniężnymi. Fakt, iż należnej zapłaty dokonuje osoba trzecia a nie podatnik nie wpływa więc negatywnie na interes fiskalny. Wobec tego, w moim odczuciu, za niesprawiedliwe należy uznać prawo Skarbu Państwa do domagania się od podatnika ponownej zapłaty podatku i to jeszcze z pełniącymi funkcję sankcyjną odsetkami za zwłokę.

W głosowanej uchwale NSA skład orzekający uznał, iż za wyłączeniem możliwości zapłaty zobowiązania podatkowego przez osobę trzecią przemawiają również względy wykładni systemowej. Sąd zwrócił uwagę, iż na gruncie Ordynacji Podatkowej za nadpłatę uważa się m. in. kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku. Równocześnie z art. 73 § 1 pkt 1 Ordynacji Podatkowej wynika, że nadpłata powstaje generalnie z dniem zapłaty przez podatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej. Skład orzekający uznał w związku z tym, iż nadpłatą nie jest wpłata dokonana przez osobę trzecią. Teza ta doprowadziła Sąd do wniosku, że przepisy Ordynacji Podatkowej w sposób spójny wyłączają możliwość zapłaty podatku przez osobę trzecią. Należy zwrócić jednak uwagę, iż przyjmując proponowaną przez autora koncepcję działania osoby trzeciej w imieniu podatnika zapłata zobowiązania podatkowego miałaby skutki równoznaczne z zapłatą podatku przez samego podatnika. W związku z tym, z chwilą dokonania zapłaty, sam podatnik uzyskiwałby możliwość ubiegania się o zwrot ewentualnej nadpłaty.

W tym miejscu zasadne wydaje się rozważenie, w których przypadkach działanie osoby trzeciej można by uznać za działanie w imieniu podatnika. Niewątpliwie byłyby to te sytuacje, w których pomiędzy podatnikiem a osobą trzecią funkcjonowałoby porozumienie regulujące kwestie tego, iż osoba trzecia dokona wpłaty podatku na rachunek organu. Porozumienie takie byłoby umową cywilnoprawną, która w żaden sposób nie wpływałaby na stosunki publicznoprawne. Regulowałoby

ono bowiem wyłącznie obowiązki dwóch podmiotów prawa cywilnego a nie stosunki na linii wierzyciel podatkowy – dłużnik podatkowy. Przykładowo umowa taka mogłaby stanowić, że w zamian za zapłatę zobowiązania podatkowego dłużnik zobowiązuje się zapłacić osobie trzeciej określoną sumę pieniężną.

Powstaje jednak pytanie jak należałoby traktować zapłatę podatku przez osobę trzecią w przypadku braku funkcjonowania jakiegokolwiek porozumienia cywilnoprawnego. Wydaje się, że również taką zapłatę należałoby uznać za skuteczną pod warunkiem, iż dokonujący wpłaty wyraźnie wskazałby podmiot, za który dokonuje zapłaty podatku. Taka teza wynika przede wszystkim z względów celowościowych i faktu, że wierzyciel podatkowy nie posiada instrumentów umożliwiających weryfikację w jakim charakterze działa osoba trzecia i czy została ona upoważniona do podejmowania czynności w imieniu zobowiązanego.

Analizując wzajemne stosunki podatnika i osoby trzeciej, moim zdaniem, należałoby uznać, iż osoba trzecia nie wstępowałaby w takim przypadku automatycznie w miejsce wierzyciela. W doktrynie cywilnoprawnej zwraca się, bowiem uwagę, iż do podstawowych przesłanek subrogacji należy tożsamość zobowiązania mimo zmiany wierzyciela¹⁸⁸. Z tego powodu w przypadku zapłaty cudzego podatku, ze względu na jego publicznoprawny charakter, niemożliwe jest wstąpienie w miejsce Państwa¹⁸⁹. Wydaje się zatem, iż do uregulowania wzajemnych relacji podatnika i osoby trzeciej mogłyby posłużyć co najwyżej przepisy o bezpodstawnym wzbogaceniu.

Przechodząc do konkluzji, moim zdaniem, przyjęta w głosowanej uchwale NSA teza, iż zapłata podatku przez osobę trzecią nie prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego budzi poważne wątpliwości. Nie widzę przekonujących argumentów prawnych przemawiających za takim rozstrzygnięciem. Co więcej uważam, że przyjęta przez NSA koncepcja jest niekorzystna zarówno dla wierzyciela podatkowego, podatnika jak i osoby trzeciej dokonującej zapłaty cudzego podatku. Stoję na stanowisku, iż wskazana w uchwale możliwość zapłaty podatku przez wyręczyciela podważa spójność uzasadnienia uchwały. Uzależnienie skuteczności zapłaty podatku przez osobę trzecią od wystąpienia określonych okoliczności, których organ podatkowy nie ma możliwości zweryfikowania na etapie rozliczania wpłaty, prowadzi moim zdaniem do naruszenia zasady pewności obrotu (braku pewności po stronie wierzyciela i zobowiązanego czy zobowiązanie podatkowe wygasło). Za słuszne uważam przyjęcie fikcji prawnej, iż w przypadku zapłaty podatku przez osobę trzecią działa ona w imieniu podatnika. Skutki zapłaty na gruncie publicznoprawnym należy zatem, w moim odczuciu, rozpatrywać analogicznie jak w przypadku gdyby zapłaty dokonałby sam podatnik.

¹⁸⁸ A. Rzetecka-Gil, *Kodeks cywilny. Komentarz. Zobowiązania - część ogólna*, LEX/el., Komentarz do art. 518 kc.

¹⁸⁹ Tamże.

Na gruncie cywilnoprawnym kwestię stosunków stron regulowałaby bądź to zawarta między nimi umowa bądź też przepisy o bezpodstawnym wzbogaceniu.

Należy również zauważyć, że problemy praktyczne związane z powstałym po uchwale NSA, brakiem skutecznością wpłaty podatku przez osobę trzecią dostrzegło Ministerstwo Finansów. W związku z tym w projekcie założeń do ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw¹⁹⁰ Minister Finansów zaproponował wprowadzenie do Ordynacji Podatkowej przepisów stanowiących, że wpłata osoby trzeciej w niektórych przypadkach będzie skutkowała wygaśnięciem zobowiązania podatkowego. Zgodnie z projektem skuteczna byłaby zapłata cudzego zobowiązania przez:

- dłużnika rzeczowego – w tym przypadku wprowadzenie możliwości zapłaty przez osobę trzecią Ministerstwo motywuje tym, że obecnie dłużnik rzeczowy jest zmuszony do znoszenia egzekucji z obciążonej rzeczy nie mając możliwości dobrowolnie zaspokoić wierzyciela,
- podmiot inny niż podatnik – z tym, że w tym przypadku wpłata skutkowałaby wygaśnięciem zobowiązania tylko w przypadku jeżeli treść dowodu wpłaty nie budziłaby wątpliwości a wpłacona kwota była niższa niż 1000 zł,
- małżonka podatnika – w tym przypadku wpłata byłaby skuteczna bez względu na wysokość wpłaty.

Projektowane zmiany oceniam pozytywnie w zakresie w jakim dopuszczają one możliwość wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w przypadku wpłaty podatku przez osobę trzecią. Moje poważne wątpliwości budzi jednak celowość wprowadzenia limitu dla osób niezwiązanych z podatnikiem. Wydaje się, iż takie ograniczenie może prowadzić do dalszej dezorientacji podatników, co do tego czy zapłata ich zobowiązań przez osoby trzecie będzie skuteczna. Można podejrzewać, iż projektowana regulacja nie ma na celu dobra podatnika a ułatwienie pracy organów podatkowych. W przypadku małych kwot zapłaconych przez osoby trzecie zyski fiskusa wynikające z przyjęcia nieskuteczności wpłaty mogą być bowiem nieproporcjonalne do kosztów związanych z egzekucją. Inaczej jest przy większych sumach gdzie względy fiskalne mogą przemawiać za egzekucją, mimo że organ podatkowy faktycznie przez cały okres dysponuje kwotą wpłaconą przez osobę trzecią (a więc nie ponosi żadnej szkody ze względu na brak wpłaty dokonanej przez podatnika).

¹⁹⁰ Założenia do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Projekt z dnia 29 kwietnia 2013 r.

Streszczenie

Artykuł omawia konsekwencje skutków zapłaty podatku przez osobę trzecią. Publikacja stanowi głos krytyczny do uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 maja 2008 r. (I FPS 8/07). Autor wywodzi, iż przyjęty przez skład orzekający pogląd, że zapłata podatku przez osobę trzecią nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest co najmniej kontrowersyjny. Proponuje on w zamian by zapłatę podatku przez osobę trzecią traktować na gruncie publicznoprawnym, jako dokonywaną w imieniu podatnika a tym samym skuteczną. W artykule podjęto też próbę rozstrzygnięcia skutków cywilnoprawnych takiej zapłaty. Pod koniec publikacji umieszczono także krótkie omówienie planowanych zmian przepisów odnoszących się do omawianego problemu.

Summary

In the article author performs analysis whether payment of tax made by third party leads to termination of tax liability. Publication is a comment to resolution of Polish Supreme Administrative Court from 26 May 2008 (I FPS 8/07). Author claims that the judgment of court that payment of tax made by third part does not lead to termination of taxpayer liability is at least controversial. He propose to treat payment done by third party as payment of taxpayer and thus leading to termination of tax liability. The article contains also analysis of consequences of such payment on civil law ground. At the end of article author presents planned changes to tax law as regards analyzed issue.