

Redakcja
Tomasz Nowak, Piotr Stanisławiszyn

PRAWO CELNE, PODATEK AKCYZOWY ORAZ KARY PIENIĘŻNE W USTAWIE O GRACH HAZARDOWYCH

doświadczenia i wyzwania

Izbicko 19-20 kwietnia 2016 r.

BIBLIOTEKA CELNEJ KSIĄŻKI

WYDAWNICTWO
BW
SZCZECIN

Redakcja
Tomasz Nowak, Piotr Stanisławiszyn

PRAWO CELNE, PODATEK AKCYZOWY ORAZ KARY PIENIĘŻNE W USTAWIE O GRACH HAZARDOWYCH – DOŚWIADCZENIA I WYZWANIA

Izbicko 19-20 kwietnia 2016 r.

BIBLIOTEKA CELNEJ KSIĄŻKI

603817



Redakcja

Tomasz Nowak, Piotr Stanisławiszyn

Copyright © Stowarzyszenie Prawa Finansowego „Aureus” w Opolu
Wydawnictwo BW Jan Brodziński

Wszelkie prawa zastrzeżone.

Kopiowanie, przedrukowywanie i rozpowszechnianie całości
lub fragmentów niniejszej pracy bez zgody wydawcy zabronione.

Redaktor prowadzący

Jan Brodziński

Szczecin – październik 2018

ISBN 978-83-934205-9-9

Wydawca i skład

Wydawnictwo BW Jan Brodziński
ul. Pucka 17/5, 70-851 Szczecin
tel. +48 601 888 720
www.monitorc.pl
e mail: monitorc@monitorc.pl

Druk

Studio Graficzne ARS Marcin Macioszek
ul. Smolańska 3/418, 70-026 Szczecin
tel. +48 91 434 20 92, kom. +48 601 55 39 15
www.studio-graficzne.com.pl
studio@studio-graficzne.com.pl

Spis treści

Wykaz skrótów.....	5
Wykaz aktów prawnych z publikatorami.....	9
Wprowadzenie.....	13

CZĘŚĆ I PODATEK AKCYZOWY I OPŁATA PALIWOWA..... 15

Adam Bigas, Krzysztof Krukowski

Możliwość zastosowania art. 57 § 1 Ordynacji podatkowej przez organ podatkowy w zakresie należności z tytułu opłaty paliwowej.....	17
---	-----------

Agnieszka Bolek

Wpływ zmian legislacyjnych na kierunki rozwoju szarej strefy tytoniowej.....	25
---	-----------

Mariusz Charkiewicz, Paweł Daszczuk, Diana Matoszko-Borowska

Skutki prawne zapłaty podatku akcyzowego przez podmiot działający jako wyręczyciel, w związku z usługami wewnątrzwspólnotowego nabycia wyrobów akcyzowych świadczonymi przez zarejestrowanego odbiorcę.....	39
--	-----------

Dominik J. Gajewski

Taxation of international holding companies in selected systems of statutory law operative in European Union member states.....	55
--	-----------

Ireneusz Mirek

Nie zna granic ni kordonów... rzecz o szarej strefie w paliwach.....	77
---	-----------

Grzegorz Musolf

Krajowa Administracja Skarbowa szansą dla budżetu

i uczciwych podatników podatku akcyzowego 115

CZĘŚĆ II PRAWO CELNE 125

Andrzej Drwiłło

Formy i charakter specjalnych procedur celnych 127

Karol Piech

Posiadanie towarów jako przedmiot daniny publicznej.

Doświadczenia niektórych państw członkowskich Unii Europejskiej . 151

CZĘŚĆ III GRY HAZARDOWE 183

Piotr Sawczuk

Kary pieniężne na gruncie ustawy o grach hazardowych

– wybrane zagadnienia 185

Dominika Seweryn

Karnoskarbowe aspekty regulacji hazardu w Polsce 201

CZĘŚĆ IV ZAGADNIENIA PROCEDURALNE 225

Paweł Kowalczyk

Wpływ orzeczeń wydanych w postępowaniu karnym

na postępowanie podatkowe i sądownoadministracyjne 227

Anna Reiwer-Kaliszewska, Tomasz Nowak

Właściwość organów Krajowej Administracji Skarbowej

w postępowaniu z tytułu importu towarów

oraz w sprawach opłaty paliwowej 241

Wybrana bibliografia 259

Uczestnicy Ogólnopolskiej VIII Opolskiej Konferencji Podatkowej 269

Noty biograficzne 275

Skutki prawne zapłaty podatku akcyzowego przez podmiot działający jako wyręczyciel, w związku z usługami wewnątrzwspólnotowego nabycia wyrobów akcyzowych świadczonymi przez zarejestrowanego odbiorcę

1. Wprowadzenie

W praktyce obrotu paliwami podmioty, które posiadają status zarejestrowanego odbiorcy w rozumieniu przepisów ustawy o podatku akcyzowym¹, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej przyjmują do miejsca odbioru paliwo nabywane przez swoich kontrahentów od podmiotów z państw członkowskich UE w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Jednocześnie zawierają ze swoimi kontrahentami (odbiorcami towaru) umowy o świadczenie usług, których przedmiotem jest przyjęcie paliwa, będącego własnością kontrahenta, celem dopełnienia wszystkich procedur we właściwym organie podatkowym, w tym zapłaty podatku akcyzowego (często również opłaty paliwowej)². Z chwilą zawarcia umowy kontrahent przekazuje zarejestrowanemu odbiorcy

1 Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 13 ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1114 z późn. zm.), dalej jako u.p.a., zarejestrowany odbiorca to podmiot, któremu wydano zezwolenie na nabywanie wewnątrzwspólnotowe albo na jednorazowe nabycie wewnątrzwspólnotowe wyrobów akcyzowych wysłanych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, zwane dalej odpowiednio „zezwoleniem na nabywanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca” albo „zezwoleniem na jednorazowe nabycie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca”.

2 Rozdział 5b ustawy z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1057 z późn. zm.).

środki pieniężne, które obejmują wynagrodzenie zarejestrowanego odbiorcy oraz zapłatę podatku. Celem ułatwienia wzajemnych rozliczeń kwota podatku nie jest jednak przelewana na rachunek zarejestrowanego odbiorcy, lecz jest wpłacana przez kontrahenta bezpośrednio na rachunek bankowy właściwego organu. Zatem to kontrahent z własnego rachunku bankowego wpłaca środki, celem dokonania zapłaty podatku, wskazując, że działa w imieniu podatnika (zarejestrowanego odbiorcy) z podaniem szczegółowych danych dotyczących podatku, które od niego otrzymał.

Zgodnie z ustawą o podatku akcyzowym wszelkie formalności w zakresie odbioru wyrobów akcyzowych oraz dokumentacji podatkowej powinny być wypełniane przez zarejestrowanego odbiorcę³. Dotyczy to również zapłaty podatku. Przyjmuje się, że możliwe jest, aby właściciel wyrobów akcyzowych uiszczał akcyzę w imieniu zarejestrowanego odbiorcy, działając jako poślaniec w rozumieniu przepisów prawa cywilnego⁴. Pozwala to na uproszczenie rozliczeń finansowych pomiędzy usługowym zarejestrowanym odbiorcą a właścicielem wyrobów akcyzowych⁵.

Celem artykułu jest próba odpowiedzi na pytanie o skutki prawne zapłaty podatku przez podmiot działający jako tzw. wyręczyciel, na podstawie umowy zawartej z podatnikiem, w szczególności na gruncie ustawy o podatku akcyzowym.

2. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego wskutek zapłaty

Jednym ze sposobów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest zapłata. Niektórzy autorzy nazywają go efektywnym tj. takim, w wyniku którego wierzyciel podatkowy zostaje zaspokojony⁶. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego powoduje ustanie więzi prawnej łączącej podatnika z podmiotem uprawnionym do świadczenia podatkowego⁷. Co do zasady, zapłaty podatku może dokonać tylko podatnik. Wynika to ze specyfiki zobowiązania podatkowego, którym zgodnie z art. 5 o.p. 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. Obowiązkiem podatkowym jest zaś wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymuso-

3 S. Parulski, *Akcyza. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2010, s. 153.

4 *Ibidem*.

5 *Ibidem*.

6 Tak np. B. Dauter (w:) S. Babiarczy (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2015, s. 391. L. Etel (w:) L. Etel, C. Kosikowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. III, Warszawa 2009, s. 347.

7 B. Dauter (w:) S. Babiarczy (red.) *Ordynacja...*, s. 391.

wego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach (art. 4 o.p.). Podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej (art. 6 o.p.). Zaś zgodnie z art. 7 o.p. podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu⁸.

Z przytoczonych definicji wynika, że obowiązek zapłaty podatku wypływa ze zobowiązania podatkowego, a zobowiązanym do jego zapłacenia jest podatnik. Tym samym tylko zapłata podatku przez podatnika prowadzi do realizacji zobowiązania podatkowego i do jego wygaśnięcia⁹ a zatem tylko podatnik może doprowadzić do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego¹⁰.

Szczegółowe definicje podatnika zawarte są również w innych niż Ordynacja podatkowa ustawach, w tym w ustawie o podatku akcyzowym. Odnosząc się do analizowanej problematyki, zgodnie z art. 13 ust. 1 pkt 5 u.p.a. podatnikiem akcyzy jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która dokonuje czynności polegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą, w tym podmiot będący zarejestrowanym odbiorcą, z wyłączeniem zarejestrowanego odbiorcy posiadającego zezwolenie na jednorazowe nabycie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca – z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów akcyzowych na rzecz innego podmiotu. Zgodnie z art. 59 ust. 3 u.p.a. zarejestrowany odbiorca, z wyłączeniem zarejestrowanego odbiorcy posiadającego zezwolenie na jednorazowe nabycie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca, może dokonywać nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów akcyzowych na rzecz innych podmiotów. W rezultacie przepisy ustawy jednoznacznie potwierdzają,

⁸ Ustawy podatkowe mogą przy tym ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w art. 7 § 1 o.p. W literaturze przyjmuje się, że przepis ten dotyczy m.in. tzw. zbiorowych podmiotów podatkowych – C. Kosikowski (w:) L. Etel, C. Kosikowski (red.), *Ordynacja...*, s. 73.

⁹ B. Brzeziński, *Glosa do wyroku NSA z dnia 18 czerwca 2003 r. sygn. akt SA/Bd 1138/03*, POP 2005, nr 6, s. 529.

¹⁰ Na gruncie prawa cywilnego, zgodnie z art. 356 k.c., jeżeli wierzytelność pieniężna jest wymagalna, wierzyciel nie może odmówić przyjęcia świadczenia od osoby trzeciej, chociażby działała bez wiedzy dłużnika. Wierzyciel może żądać osobistego świadczenia dłużnika tylko wtedy, gdy to wynika z treści czynności prawnej, z ustawy albo z właściwości świadczenia.

że w polskim systemie funkcjonuje instytucja tzw. usługowego zarejestrowanego odbiorcy¹¹.

Jak stanowi art. 8 ust. 1 pkt 5 u.p.a., przedmiotem opodatkowania akcyzą jest wyprowadzenie ze składu podatkowego, poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, wyrobów akcyzowych niebędących własnością podmiotu prowadzącego ten skład podatkowy¹². W przypadku odbioru wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy to podmiot mający zezwolenie jako zarejestrowany odbiorca jest podatnikiem¹³. Przepisy akcyzowe, odmiennie niż w przypadku usługowego składu podatkowego, nie pozwalają na to, aby podatnikiem akcyzy stał się właściciel tych wyrobów¹⁴. Jest to jedna z przyczyn, dla których kontrahenci zarejestrowanego odbiorcy uiszczają podatek w imieniu zarejestrowanego odbiorcy.

Artykuł 8 ust. 2 pkt 4 u.p.a. stanowi, że przedmiotem opodatkowania akcyzą jest również nabycie lub posiadanie wyrobów akcyzowych znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli od tych wyrobów nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości, a w wyniku kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony¹⁵. Z orzecznictwa wynika, że „w przypadku, gdy kwota akcyzy nie została określona lub zadeklarowana w należnej wysokości, nabywca (posiadacz) wyrobu akcyzowego, aby uwolnić się od odpowiedzialności podatkowej na podstawie tego przepisu powinien wykazać, że kwota należnego podatku została zapłacona. Nie jest zatem wystarczające wskazanie jakiejkolwiek osoby na wcześniejszym etapie obrotu lecz okoliczności, że akcyza została zapłacona”¹⁶. Ponadto „jako uczestnik obrotu gospodarczego, podatnik powinien wykazać minimum staranności w udokumentowaniu zapłaty akcyzy od nabywanego wyrobu akcyzowego, gdyż jest to warunkiem zwolnienia go z obowiązku zapłaty podatku”¹⁷. Powodem, dla którego kontra-

11 Tak S. Parulski, *Akcyza...*, s. 472.

12 Z wyłączeniem wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, przez podmiot, o którym mowa w art. 13 ust. 3 u.p.a.

13 S. Parulski, *Akcyza...*, s. 472.

14 *Ibidem*.

15 Należy oczywiście pamiętać o zasadzie jednofazowości podatku akcyzowego. Zgodnie z art. 8 ust. 6 u.p.a. jeżeli w stosunku do wyrobu akcyzowego powstał obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem jednej z czynności, o których mowa w ust. 1, to nie powstaje obowiązek podatkowy na podstawie innej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą, jeżeli kwota akcyzy została, po zakończeniu procedury zawieszenia poboru akcyzy, określona lub zadeklarowana w należnej wysokości, chyba że przepisy ustawy stanowią inaczej.

16 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 22 października 2015 r., I SA/Kr 1044/15.

17 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 30 września 2015 r., I SA/Ol 417/15.

hent zarejestrowanego odbiorcy dokonuje wpłaty podatku w jego imieniu, jest konieczność dysponowania przez kontrahenta dowodem zapłaty akcyzy po to, aby móc nabyte wyroby zbyć na rzecz dalszych odbiorców. Gdyby kontrahent nie dysponował dowodem uiszczenia akcyzy, zbycie wskazanych wyrobów byłoby faktycznie utrudnione, o ile w ogóle możliwe.

Zapłata podatku przez kontrahenta nie jest też obojętna dla zarejestrowanego odbiorcy. Gdy otrzymuje on środki na zapłatę podatku, unika ryzyka braku zapłaty wynagrodzenia. Nie naraża przy tym interesów fiskalnych Skarbu Państwa. Wpłata podatku następuje w prawidłowej kwocie i to nawet wcześniej, niż miałby uczynić to sam zarejestrowany odbiorca¹⁸. Wydaje się więc, że nie ma przeciwwskazań, aby podatek wpłacił kontrahent zarejestrowanego odbiorcy. Zdaniem autorów przepisy nie wyłączają takiej możliwości.

W literaturze wskazuje się, że mówiąc o zapłacie podatku, można wyróżnić sytuację, kiedy zapłaty podatku dokonuje podatnik, kiedy podatek zostaje wyegzekwowany w drodze egzekucji administracyjnej oraz kiedy wpłaty podatku dokonuje osoba trzecia¹⁹. Każda z nich zawiera pewne odrębności. Przepisy dopuszczają więc możliwość zapłaty podatku nie tylko przez podatnika ale również przez osobę trzecią.

Artykuł 26 o.p. stanowi, że podatnik odpowiada całym swoim majątkiem za wynikające ze zobowiązań podatkowych podatki. Przepis ten nie dotyczy tego, kto ma zapłacić podatek, tylko kto ponosi odpowiedzialność za jego zapłatę. Co do zasady, za zapłatę odpowiada podatnik. Istnieją jednak przypadki, w których odpowiedzialność tę ponosi inny podmiot. Wiąże się to z odpowiedzialnością osób trzecich (art. 107-119 o.p.). „Osoby trzecie odpowiadają za cudzy dług. Na nich nie ciąży obowiązek podatkowy. Dlatego ich odpowiedzialność jest odpowiedzialnością za cudze zobowiązanie podatkowe i tylko wówczas, gdy przekształca się ono w zaległość podatkową”.²⁰ Podmioty wskazane w powyższych przepisach nie są podatnikami tylko osobami odpowiedzialnymi za zapłatę podatku przez podatnika. Gdy osoba trzecia zapłaci podatek za podatnika, uwolni się ona od odpowiedzialności i możliwości przymusowego wyegzekwowania zaległości podatkowej.

18 Zarejestrowany odbiorca ma obowiązek składać właściwemu naczelnikowi urzędu celnego deklaracje podatkowe, według ustalonego wzoru oraz obliczać i wpłacać akcyzę w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło zakończenie procedury zawieszenia poboru akcyzy skutkujące powstaniem zobowiązania podatkowego (art. 21 ust. 2 u.p.a.). Zarejestrowany odbiorca będzie dysponował dowodem zapłaty podatku dopiero po tym czasie, co faktycznie wyłącza możliwość zbywania wyrobów akcyzowych przez kontrahenta do tego czasu.

19 S. Babiarz (w:) S. Babiarz (red.), *Ordynacja...*, s. 392.

20 *Ibidem*, s. 634.

„Mimo że odpowiedzialność osób trzecich w zakresie zarówno przesłanek podmiotowych, jak i przedmiotowych została określona w ustawie, to jednak dla zaistnienia tej odpowiedzialności muszą one być skonkretyzowane w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej. Oznacza to, że zarówno sama odpowiedzialność podatkowa tej osoby, jak i jej zakres i obowiązek świadczenia muszą wynikać z decyzji wydanej w zakończeniu postępowania w tej sprawie i powstawać z dniem jej doręczenia”²¹. Decyzja w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej jest zaś decyzją o charakterze ustalającym (konstytutywną), ponieważ z chwilą jej doręczenia powstaje stosunek prawny, którego przedmiotem jest powstanie odpowiedzialności osoby trzeciej²².

Możliwość egzekucji zobowiązania podatkowego wynikającego z tej decyzji występuje, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna²³. Możliwe jest jednak dobrowolne wykonanie wynikającego z niej zobowiązania. Może to nastąpić także w razie wykonania zobowiązania przez podatnika lub inną osobę trzecią, w stosunku do której też wydano decyzję o jej odpowiedzialności za zaległość podatnika.

Osoba trzecia odpowiedzialna za zapłatę podatku może (a wręcz ma taki obowiązek) zapłacić podatek za podatnika i doprowadzić do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Pewne wątpliwości wiążą się z zapłatą podatku przez osobę trzecią jeszcze przed wydaniem decyzji o przeniesieniu odpowiedzialności. Chodzić może chociażby o uniknięcie konieczności zapłaty odsetek od zaległości podatkowej podatnika lub niedopuszczenie do ustanowienia zabezpieczenia na jej majątku, w sytuacji gdy ma ona świadomość, że nie będzie w stanie uwolnić się z odpowiedzialności²⁴.

Poza przypadkami gdy osoba trzecia ponosi odpowiedzialność za zapłatę podatku przez podatnika, w orzecznictwie przyjmuje się, że zapłata podatku dokonana przez inny podmiot w imieniu podatnika nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania podatkowego tego podatnika.²⁵ Jak wskazał NSA, nie dotyczy

21 *Ibidem*, s. 636.

22 *Ibidem*, s. 636.

23 Artykuł. 108 § 4 o.p. stanowi, że egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej może być wszczęta dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna, odstąpiono od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych albo nie przystąpiono do egzekucji administracyjnej w wyniku uprawdopodobnienia przez organ egzekucyjny braku możliwości uzyskania w toku egzekucji administracyjnej kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne.

24 Np. członek zarządu spółki kapitałowej w sytuacji określonej w art. 116 o.p.

25 Uchwała 7 sędziów NSA w Warszawie z dnia 26 maja 2008 r., I FPS 8/07.

to jednak sytuacji, w której osoba wpłacająca podatek dokonuje tego ze środków powierzonych mu przez podatnika. Osoba taka dokonuje wówczas tylko czynności technicznej – wpłaca podatek za podatnika, lecz działa jedynie jako „posłaniec”²⁶. „Chodzi tu o osobę, która dokonuje faktycznej wpłaty podatku, wpłacając środki otrzymane od podatnika, np. pracownik podatnika w ramach powierzonych obowiązków udaje się do urzędu skarbowego i wpłaca w kasie środki od niego otrzymane czy też krewny podatnika, wyręczając go, dokonuje zapłaty z jego środków. W tych bowiem wypadkach zapłaty w sensie prawnym dokonuje podatnik i nie zmienia tego faktyczne wyręczenie podatnika w przekazaniu jego środków do kasy organu podatkowego”²⁷.

Słusznie zauważono, że teza uchwały jest błędna, co wynika z wadliwego rozmienia pojęcia działania w imieniu²⁸. Należy tu odnieść się do zastępstwa czyli działania za inny podmiot. Jest to pojęcie z zakresu prawa cywilnego, które należy interpretować z uwzględnieniem odrębności prawa podatkowego. Przez zastępstwo należy rozumieć możliwość posłużenia się przy dokonywaniu określonych działań osobą trzecią. Mianem zastępstwa prawnego można określić sytuację, w której zamiast podmiotu zobowiązanego lub uprawnionego uczestniczy inny podmiot²⁹.

Zastępstwo jest bardzo szerokie i wiąże się z szeregiem sytuacji prawnych. Z szerszej perspektywy z dokonywaniem określonych czynności, które mają skutek dla innej osoby, mamy do czynienia w przypadku pracownika, pełnomocnika, zleceńbiiorcy, czy też prowadzącego cudze sprawy bez zlecenia. Jednakże aby działania osoby trzeciej wywołały skutek dla osoby zastępowanej, konieczne jest za każdym razem odnalezienie właściwej podstawy prawnej, na mocy której działania osoby trzeciej odniosą skutek wobec zastępowanego.

W zależności od sposobu przypisywania skutków cudzych działań wyróżniamy zastępstwo pośrednie oraz zastępstwo bezpośrednie. Istotę zastępstwa bezpośredniego, zwanego przedstawicielstwem, wyraża art. 95 k.c. Przepis ten stanowi, że z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych albo wynika-

26 B. Brzeziński nazywa taką osobę „wyręczycielem” (B. Brzeziński (w:) B. Brzeziński (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 422), B. Dauter – „przekazicielem środków podatnika” (S. Babiarczy (w:) S. Babiarczy (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wyd. III, Warszawa 2006, s. 270).

27 Uchwała 7 sędziów NSA w Warszawie z dnia 26 maja 2008 r., I FPS 8/07.

28 B. Brzeziński, *Glosa do uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 maja 2008 r.*, I FPS 8/07, ZNSA 2009/2/176-181.

29 I. Gil, *Sytuacja prawna syndyka masy upadłości*, Warszawa 2007, s. 152-153, która wskazuje, że w zależności od pozycji, jaką zajmuje podmiot zastępowany, w stosunku do osób trzecich wyróżnia się zastępstwo bezpośrednie i pośrednie.

jących z właściwości czynności prawnej, można dokonać czynności prawnej przez przedstawiciela, zaś czynność prawna dokonana przez przedstawiciela w granicach umocowania pociąga za sobą skutki bezpośrednio dla reprezentowanego. Jak wynika z przepisu art. 95 k.c., przedstawicielstwo dotyczy wyłącznie czynności prawnych, co oznaczałoby, że wszelkie inne zdarzenia prawne przedstawiciela nie wywołają skutków bezpośrednio dla mocodawcy, co w szczególności dotyczy czynności faktycznych³⁰. Nie można nie dostrzec, że w związku z dokonaniem określonej czynności prawnej zachodzi bardzo często konieczność podjęcia pewnych innych działań, z którymi nie łączą się skutki prawne w postaci powstania, zmiany lub ustania stosunku prawnego, mające często charakter czysto faktyczny³¹. Przykładowo można wskazać, że do ustanowienia zastawu oprócz samej umowy (czynność prawna) jest konieczne także wydanie przedmiotu zastawu, które ma charakter czynności faktycznej³². Z kolei przeniesienie posiadania stanowi niezbędny element umowy sprzedaży rzeczy oznaczonej co do gatunku lub rzeczy przyszłej a przede wszystkim przesłankę jej wykonania³³. Przesłanką wykonania umowy sprzedaży przez kupującego jest także zapłata ceny, która ma charakter czynności faktycznej³⁴.

Jak wskazano w wyroku WSA w Gliwicach z dnia 16 września 2009 r.³⁵, zapłata podatku jest czynnością faktyczną (techniczną). „Dokonanie wpłaty ma charakter wyłącznie czynności technicznej i nie powoduje zaistnienia osoby, która dokonuje tej czynności, jako podmiotu stosunku podatkowego. Osoba ta występuje wyłącznie w charakterze „posłańca” czy „wyręczyciela”³⁶. Nie przenosi ona żadnego oświadczenia woli, a jedynie dokonuje czynności

30 Por. W. Szydło, *Przedstawicielstwo ustawowe jako forma reprezentacji*, Studia Prawnicze 2008, nr 2, s. 99.

31 W. Szydło, *Przedstawicielstwo...*, op.cit., s. 103.

32 A. Wolter (w:) A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2001, s. 254.

33 M. Goettel, M. Lemmonier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011, s. 213.

34 Inną postacią zastępstwa jest zastępstwo pośrednie. Zastępca pośredni działa na rzecz innego podmiotu ale we własnym imieniu i dopiero później przenosi nabyte prawa i obowiązki na rzecz zastępowanego podmiotu (P. Wierchuła, *Przedstawicielstwo ustawowe a pełnomocnictwo*, Jurysta 2002/6, s. 10). Przy zastępstwie pośrednim stroną stosunku prawnego jest zastępca a nie zastępowany.

35 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 16 września 2009 r., III SA/GI 473/09.

36 *Ibidem*.

technicznej³⁷. Musi on jednak działać zgodnie z wolą dokonującego czynności prawnej³⁸. Nie może zapłacić podatku wbrew woli podatnika³⁹.

Problematyka ta znajduje odzwierciedlenie w orzeczeniach sądów administracyjnych. Jako przykład można wskazać wyrok WSA w Gdańsku z 8 kwietnia 2014 r., w którym sąd wskazał, iż „podziela pogląd, że wpłata przez osobę trzecią kwoty odpowiadającej kwocie podatku może być uznana za skuteczną zapłatę podatku tylko w takim przypadku, gdy wpłacający występuje jako osoba, która działając na rachunek podatnika i dokonuje zapłaty z jego zasobów pieniężnych; działa on w tym przypadku jako podmiot umocowany do zapłaty podatku za podatnika, nie dokonuje wówczas zapłaty podatku, lecz wpłaty kwoty tytułem podatku; innymi słowy – tylko w przypadku gdy osoba trzecia dokonująca wpłaty podatku działa w imieniu i na rachunek podatnika i dokonuje zapłaty podatku ze środków pieniężnych podatnika, należy uznać, że wskutek dokonanej wpłaty nastąpiło wygaśnięcie zobowiązania podatkowego podatnika w trybie art. 59 § 1 pkt 1 o.p.”⁴⁰. Podobny pogląd wyraził NSA w wyrokach z 17 marca 1998 r.,⁴¹ z 29 marca 2013 r.⁴² czy z 17 grudnia 2014 r.,⁴³ jak też WSA w Warszawie w wyroku z 16 lutego 2004 r.⁴⁴

Nie można nie dostrzec poglądów przeciwnych. W wyroku WSA w Kielcach z dnia 17 grudnia 2015 r.⁴⁵ powołując się na przywoływaną uchwałę NSA, sąd uznał, że: „ustawodawca precyzyjnie określił, że w obrocie bezgotówkowym zapłata podatku możliwa jest jedynie z rachunku bankowego podatnika (albo prowadzonego przez SKOK, albo rachunku płatniczego podatnika w instytucji płatniczej na podstawie polecenia przelewu). Nie jest za-

37 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 marca 2010 r., III SA/Wa 2000/09.

38 Por. na gruncie pośłańca K. Mularski, *Czynności podobne do czynności prawnych*, Warszawa 2011, s. 275-276.

39 Działanie pośłańca odnosi się tylko do przenoszenia oświadczeń woli (argument z art. 85 k.c.). Zapłata podatku nie jest jednak oświadczeniem woli. W literaturze mianem pośłańca określa się osobę, która przenosi do adresata gotowe oświadczenie woli innej osoby (np. goniec, poczta itp.) – A. Wolter (w:) *Prawo cywilne...*, s. 337-338. Zapłata podatku nie jest oświadczeniem woli. Wpłacającego podatek można zaliczyć raczej do grupy tzw. pomocników, czyli osób, które same nie składając żadnego oświadczenia woli, faktycznie jednak pomagają zainteresowanemu przy dokonaniu określonej czynności (w grupie tej mieszczą się np. pośrednicy czy prawnicy przygotowujący tekst umowy). Stąd na gruncie prawa podatkowego istnieje pojęcie wyręczyciela.

40 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 kwietnia 2014 r., I SA/Gd 160/14.

41 Wyrok NSA w Łodzi z dnia 17 marca 1998 r., I SA/Ld 1676/96.

42 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 28 marca 2013 r., II FSK 1592/11.

43 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 27 stycznia 2015 r., II FSK 2937/12.

44 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 lutego 2004 r., III SA/Wa 1430/02.

45 Wyrok WSA w Kielcach z dnia 17 grudnia 2015 r., I SA/Ke 594/15.

tem dopuszczalna, w obrocie bezgotówkowym, zapłata podatku przez osobę trzecią z rachunku bankowego tej osoby”.⁴⁶

3. Ustalenie charakteru wpłaty

W uchwale z dnia 26 maja 2008 r., dopuszczającej możliwość zapłaty podatku przez wyręczyciela, NSA zastrzegł, że warunkiem skutecznej zapłaty podatku, tj. takim, które prowadzi do umorzenia zobowiązania podatkowego, jest fakt, że podatek ten ma być zapłacony ze środków podatnika. Tylko w takim wypadku wpłata ta doprowadzi do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. NSA dopuścił więc zapłatę podatku przez inną osobę uzależniając skuteczność wygaśnięcia zobowiązania podatkowego od zapłaty tego podatku ze środków podatnika. Należy jednak odpowiedzieć na pytanie, w jaki sposób organy podatkowe mogą weryfikować, czy doszło do zapłaty podatku przez wyręczyciela ze środków podatnika oraz na jakim etapie mogą to czynić.

Zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania bądź doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania⁴⁷. Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo, że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna, niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego.

Gdy podatnik zapłaci podatek w toku prowadzonego postępowania dotyczącego określania wysokości zobowiązania podatkowego, zapłata podatku, co do zasady, nie czyni tego postępowania bezprzedmiotowym⁴⁸. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego z tej przyczyny nie powoduje, że postępowanie podatkowe w sprawie określenia podatku w prawidłowej wysokości stanie się bezprzedmiotowe⁴⁹. Organ bada bowiem jedynie, czy zobowiązanie podatkowe zostało określone we właściwej wysokości.

Organ może za to badać, czy doszło do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wskutek zapłaty przy wydawaniu zaświadczeń o niezaleganiu w podatkach bądź na etapie wykonywania decyzji. Zgodnie z art. 306a § 1 o.p.

⁴⁶ Nie wynika to jednak z uzasadnienia uchwały NSA, w której Sąd ten wskazał przykład, w którym pracownik podatnika w ramach powierzonych obowiązków udaje się do organu i wpłaca w kasie środki od niego otrzymane.

⁴⁷ Art. 21 o.p.

⁴⁸ B. Dauter (w:) S. Babiarz (red.), *Ordynacja...*, s. 391.

⁴⁹ *Ibidem*.

organ podatkowy wydaje zaświadczenia na żądanie osoby ubiegającej się o zaświadczenie. W art. 306e § 1 o.p. wskazano, że zaświadczenie o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzające stan zaległości wydaje się na podstawie dokumentacji danego organu podatkowego oraz informacji otrzymanych od innych organów podatkowych. Przepis art. 306b § 2 o.p. stanowi, że organ podatkowy, przed wydaniem zaświadczenia, może przeprowadzić w niezbędnym zakresie postępowanie wyjaśniające.

„Istota postępowania wyjaśniającego, o którym mowa w art. 306b § 2 o.p., sprowadza się do badania okoliczności wynikających z posiadanych przez organ ewidencji, rejestrów i innych danych pod kątem możliwości urzędowego stwierdzenia znanych faktów lub stanu prawnego, w zakresie danych, które pozostają w dyspozycji organu mającego wydać zaświadczenie. W konsekwencji tego czynione przez organ ustalenia są ograniczone, bowiem wydający zaświadczenie organ nie ma kompetencji do wykorzystywania na potrzeby jego wystawienia danych, które nie znajdują się w dyspozycji tegoż organu. Tym samym więc do postępowania tego nie mają zastosowania zasady gromadzenia dowodów, które uregulowane zostały w szczególności w przepisach Działu IV Ordynacji podatkowej”.⁵⁰

Postępowanie określone w art. 306b § 2 o.p. jest postępowaniem wyjaśniającym, nie jest *sensu stricto* postępowaniem dowodowym. Jest ograniczone do minimum niezbędnego do urzędowego stwierdzenia znanych faktów lub stanu prawnego, w zakresie danych pozostających w dyspozycji organu podatkowego mającego wydać zaświadczenie⁵¹. W przypadku braku dostatecznych danych organ odmawia wydania zaświadczenia.

Druga sytuacja dotyczy przymusowego wyegzekwowania zaległości podatkowej w drodze egzekucji. Jak stanowi art. 29 § 1 u.p.e.a., organ egzekucyjny bada z urzędu dopuszczalność egzekucji administracyjnej; organ ten nie jest natomiast uprawniony do badania zasadności i wymagalności obowiązku objętego tytułem wykonawczym. Jednakże z art. 45 § 1 u.p.e.a. wynika, że organ egzekucyjny i egzekutor są obowiązani odstąpić od czynności egzekucyjnych, jeśli zobowiązany okazał dowody stwierdzające wykonanie, umorzenie, wygaśnięcie lub nieistnienie obowiązku, odroczenie terminu wykonania obowiązku, rozłożenie na raty spłaty należności pieniężnych albo gdy zachodzi błąd co do osoby zobowiązanego. Z drugiej strony zgodnie z art. 33 § 1 pkt 1 u.p.e.a. podstawą zarzutu w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej może być wykonanie lub umorzenie w całości albo w części obowiązku,

50 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 20 stycznia 2006 r., I FSK 528/05.

51 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 19 maja 2009 r., II FSK 143/08.

przedawnienie, wygaśnięcie albo nieistnienie obowiązku. Wniesiony na podstawie art. 33 § 1 pkt 1 i 2 u.p.e.a. zarzut nieistnienia obowiązku czy braku wymagalności obowiązku wymaga zbadania sprawy⁵². Oznacza to, że organ ma obowiązek zweryfikowania, czy rzeczywiście doszło do zapłaty podatku.

Gdy organ ma wątpliwość co do charakteru wpłaty dokonanej przez osobę trzecią, powinien zwrócić się do niej o wyjaśnienie, w jakim charakterze ona działa. W razie braku odpowiedzi organy uznają, że nie dokonano skutecznej zapłaty. W doktrynie wskazuje się, że to, czy osoba inna niż podatnik dokonała skutecznej prawnie wpłaty na poczet podatku, jest kwestią dowodową⁵³. W przypadku działania wyręczyiciela dla organu istotne jest ustalenie, czy podmiot ten rzeczywiście działa jako wyręczyciel. Może to rozstrzygnąć wyraźne oświadczenie wpłacającego co do tego, że działa on jako wyręczyciel. W celu uzyskania tego oświadczenia organy posługują się formularzami, w których osoba wpłacająca podatek oświadcza o charakterze swojego działania oraz o źródłach pochodzenia środków. Przede wszystkim fakt działania jako wyręczyciel wynika, w przypadku obrotu bezgotówkowego, z danych dotyczących przelewu. Jeżeli w treści przelewu wyraźnie wskazano, że zapłata dotyczy podatnika, to wydaje się, że wystarcza to do wykazania, że podmiot działa jako wyręczyciel⁵⁴. Tak szczegółowe dane może znać jedynie podatnik⁵⁵.

Problemy dowodowe wiążą się z zapłatą gotówkową. Zgodnie z art. 60 § 1 o.p. za termin dokonania zapłaty podatku uważa się przy zapłacie gotówką – dzień wpłacenia kwoty podatku w kasie organu podatkowego⁵⁶. W tym przypadku należy posługiwać się wzorem formularza wpłaty gotówkowej określonym w rozporządzeniu⁵⁷. W formularzu można wskazać charakter wpłaty

52 C. Kulesza (w:) D. Kijowski (red.), *Ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2015, s. 446.

53 B. Brzeziński, *Glosa...*, s. 530.

54 „W przelewie dokładnie zidentyfikowano zarówno decyzję jak i należność poprzez wskazanie za jaki okres i jaki rodzaj zobowiązania uregulowano oraz zobowiązanego podatnika. Jak słusznie podkreślił organ odwoławczy, te szczegółowe dane mogła znać jedynie podatkiczka.” – wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 20 lipca 2011 r., I SA/Go 448/11.

55 Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 3 lutego 2011 r., I SA/Go 1279/10.

56 Lub w kasie podmiotu obsługującego organ podatkowy lub na rachunek tego organu w banku, w placówce pocztowej w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe, w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, w biurze usług płatniczych, w instytucji płatniczej lub w instytucji pieniądza elektronicznego albo dzień pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta.

57 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2008 r. w sprawie wzoru formularza wpłaty gotówkowej oraz polecenia przelewu na rachunek organu podatkowego (Dz. U. Nr 236, poz. 1636).

oraz inne dane, które nie pozostawiają wątpliwości co do charakteru wpłaty. Gdy wpłaty dokonuje podmiot, który podaje dane podatnika, organ nie będzie miał możliwości zweryfikowania, kto faktycznie wpłacił kwotę tytułem zapłaty podatku.

W przypadku wątpliwości co do charakteru wpłaty dokonanej przez podmiot trzeci organ może wezwać podmiot wpłacający bądź podatnika do wyjaśnienia, w jakim charakterze nastąpiła wpłata. Wydaje się, że w przypadku istnienia jednoznacznej deklaracji co do tego, że podmiot działa jako wyręczyciel i wpłaca podatek ze środków podatnika, organ nie ma prawa dalszego badania charakteru wpłaty, w szczególności źródeł pochodzenia środków na jego zapłatę.

Źródła pochodzenia środków na zapłatę podatku należy pozostawić wzajemnym relacjom między podatnikiem a osobą trzecią (kontrahentem). Organ podatkowy nie ma powodu, aby wnikać w rzeczywisty układ stosunków między podatnikiem a wpłacającym kwotę na poczet podatku⁵⁸. W warunkach standardowych organ podatkowy nie ma potrzeby badania, czyje w rzeczywistości były pieniądze, jakie wpłacono jako podatek. Chodzi tylko o to, by deklaracja co do charakteru wpłaty była możliwie jednoznaczna. Wydaje się, że stanowisko, zgodnie z którym nie ma możliwości zapłaty podatku za podatnika, wynika z obawy organów podatkowych o możliwość następczego wycofania się wyręczyciela z deklaracji o wyręczycielskim charakterze jego czynności⁵⁹.

Strony umowy cywilnoprawnej nie mogą modyfikować zasady, zgodnie z którą podatek musi zapłacić podatnik. Umowa cywilnoprawna nie powinna wywierać skutków w zakresie obowiązków podatkowych podatnika wobec Skarbu Państwa ani istniejącym czy też mającym powstać stosunkom podatkowym⁶⁰. Jednakże bardzo często strony danej umowy ustalają, który podmiot zapłaci podatek. Nie dochodzi tu oczywiście do ustalenia, który z podmiotów jest podatnikiem. Prawo podatkowe jest odrębną gałęzią prawa i zobowiązania umowne nie mogą modyfikować jego przepisów. Strony danej umowy mogą ustalić, że podatnik otrzyma środki na zapłatę podatku od swojego kontrahenta i zapłaci z tych środków podatek. Nie wyklucza to również sytuacji, w której – w celu uproszczenia i przyspieszenia rozliczeń – strony ustalają w umowie, że kontrahent, zamiast przekazywać środki podatnikowi, przekaże te środki od

58 Por. B. Brzeziński, *Glosa do uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 maja 2008 r., I FPS 8/07*, ZNSA 2009/2/176-181.

59 *Ibidem*.

60 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 26 stycznia 2011 r., I GSK 958/09 oraz wyrok NSA w Krakowie z dnia 25 listopada 1992 r., SA/Kr 1838/92.

razu na rachunek organu. Skutek będzie ten sam bez konieczności dokonywania zbędnych z punktu widzenia tych podmiotów czynności. Z tą sytuacją nie wiąże się zagrożenie interesów fiskalnych Skarbu Państwa, a strony zaoszczędzają, wskazując czysto prozaicznie, chociażby opłatę za przelew. Pomijając już dalej idące korzyści dla kontrahenta, podatnika, jaki i organu, związane z wcześniejszym potwierdzeniem dokonania zapłaty, co sygnalizowano na wstępie.

Wydaje się, że największe wątpliwości co do charakteru działania wyręczyiciela wynikają z obaw organów podatkowych o możliwość zapłaty podatku przez wyręczyiciela bez zgody podatnika oraz w sytuacji gdy pomimo zapłaty podatku przez wyręczyiciela środki nie stanowiły własności podatnika. Gdy zapłata nastąpi przez podmiot, który nie jest podatnikiem, to dobrowolne uiszczenie podatku przez osobę trzecią jest świadczeniem nienależnym.⁶¹ Osoba, która wpłaciła środki, może domagać się – w zależności od okoliczności – zwrotu świadczenia nienależnego albo zwrotu nadpłaconego podatku⁶².

Gdy organ stwierdzi, że doszło do zapłaty podatku, a co za tym idzie, do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, wyręczyciel nie ma podstaw do domagania się zwrotu zapłaconej kwoty, skoro wyraźnie oświadczył, że działa w takim charakterze. Nie ma wątpliwości co do skuteczności rozliczeń z organem. Nawet mimo przeprowadzenia dogłębnego postępowania dowodowego co do źródeł pochodzenia środków na zapłatę może okazać się, że środki te nie stanowiły własności podatnika. W tej sytuacji nigdy nie byłoby pewności co do tego, czy zobowiązanie podatkowe wygaśło.

Inną sprawą są wzajemne rozliczenia między podatnikiem a wyręczycielem. Wyręczyciel nie będzie mógł żądać zwrotu zapłaconej kwoty, skoro wyraźnie oświadczył, w jakim charakterze działa. Jego działania doprowadzą do skutecznego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Jeżeli okaże się, że środki nie należały do podatnika, stanie się on bezpodstawnie wzbogacony wobec wyręczyiciela. Wskutek wygaśnięcia zobowiązania podatkowego pasywa podatnika zmniejszają się kosztem wyręczyiciela. Tym samym kwestia ta powinna podlegać rozstrzygnięciu między tymi podmiotami w oparciu o przepisy art. 405-411 k.c. a nie między wyręczycielem a organem.

Możliwość zapłaty podatku przez osobę inną niż podatnik oraz sposób postępowania co do wyjaśnienia charakteru tej wpłaty potwierdza przepis art.

61 S. Babiarz (w:) S. Babiarz (red.), *Ordynacja...*, s. 393.

62 Uchwała 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 maja 2008 r., I FPS 8/07.

62b o.p., dodany na mocy nowelizacji z 10 września 2015 r.⁶³. Stanowi on, że zapłata podatku może nastąpić także przez:

1. małżonka podatnika, jego zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę;
2. aktualnego właściciela przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, jeżeli podatek zabezpieczony jest hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym;
3. inny podmiot, w przypadku gdy kwota podatku nie przekracza 1000 zł.

Regulacja dopuszcza możliwość zapłaty podatku za podatnika przez określone kategorie osób trzecich bądź bez względu na osobę wpłacającego, o ile kwota podatku nie przekracza 1000 zł. Jak wskazał WSA w Łodzi, wykładnia tego przepisu musi prowadzić do wniosku, że obowiązkiem osoby bliskiej zamierzającej uwolnić podatnika od ciążącego na nim zobowiązania podatkowego poprzez zapłatę należności jest wskazanie takiej okoliczności na dowodzie zapłaty⁶⁴.

Zgodnie z § 2 tego przepisu jeżeli treść dowodu zapłaty nie budzi wątpliwości co do przeznaczenia zapłaty na zobowiązanie podatnika, uznaje się, że wpłata pochodzi ze środków podatnika⁶⁵. W razie braku takiej adnotacji i braku wątpliwości, co do przeznaczenia wpłaty należy przyjmować, że wpłata nastąpiła ze środków podatnika⁶⁶. Przepis wyraźnie preferuje w tym przypadku stanowcze oświadczenie osoby wpłacającej. Jak wskazuje się w orzecznictwie, art. 62b o.p. dopuszcza zapłatę podatku przez inny podmiot, ale z ograniczeniem do kwoty 1000 zł oraz z wyraźnym wskazaniem, że uznaje się wpłatę pochodzi ze środków podatnika, jeżeli treść dowodu zapłaty nie budzi wątpliwości co do przeznaczenia zapłaty na zobowiązanie podatnika⁶⁷. „Nato- miast w przypadku gdy kwota podatku do zapłaty powierzona wyřęczytelowi przekracza 1000 zł, należy uznać, iż zobowiązanie także wygaśnie (jednakże

63 Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649 z późn. zm.).

64 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 4 października 2016 r., I SA/Łd 636/16.

65 W przypadkach, o których mowa w § 1 pkt 1 i 3.

66 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 4 października 2016 r., I SA/Łd 636/16.

67 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 18 marca 2016 r., I SA/Wr 116/15. Sprawa ta dotyczyła sytuacji, w której organ egzekucyjny nie uznał za skuteczną zapłatę podatku, wskazując, że nie ma dowodów na to, że wpłacający kwotę podatku działał jako poślaniec strony, zwłaszcza nie ma potwierdzenia, iż podmiot wpłacający dokonał zapłaty ze środków należących do podatnika, co zdaniem organu jest niezbędne dla uznania, że osoba trzecia płacąc podatek działa jako poślaniec.

pod warunkiem udowodnienia, że wyręczyciel zapłacił podatek ze środków przysługujących podatnikowi).⁶⁸

4. Podsumowanie

Praktyka obrotu gospodarczego bardzo często wymaga wyręczania się przy zapłacie podatku innymi podmiotami. Przepisy nie wykluczają możliwości zapłaty podatku przez osobę trzecią, a wręcz często ją wyraźnie dopuszcza. Z uwagi na charakter zobowiązania podatkowego dla organu podatkowego istotne jest, w jakim charakterze dokonywana jest zapłata. Jeżeli deklaracja podmiotu wpłacającego, co do działania jako wyręczyciel, jest jednoznaczna, to takie działanie osoby trzeciej doprowadzi do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Wzajemne rozliczenia między tymi podmiotami podlegają nie prawu podatkowemu ale przede wszystkim prawu cywilnemu.

68 M. Kurzac (w:) H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz do art. 62b*, Legalis 2018.