

- **Skuteczność podatkowych wpłat gotówkowych w siedzibie gminy (wyrok NSA z 25.7.2023, III FSK 1339/22) – sędzia NSA prof. dr hab. Paweł Borszowski (UWr)**

Wyrok NSA z 25.7.2023, III FSK 1339/22

„(...) „(...)Uwzględniając zatem sposób sformułowania art. 60 §1 pkt 1 in principio o.p., dla oceny, czy w konkretnym przypadku został spełniony termin zapłaty podatku, a zatem ze skutkiem w postaci jej dokonania, konieczne staje się uwzględnienie z jednej strony wydzielenia kasy organu podatkowego, z drugiej zaś strony okoliczności konkretnego przypadku, które dają możliwość przyjęcia, że kasa ta faktycznie funkcjonowała(...)”.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

„(...) Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że Wojewódzki Sąd Administracyjny prawidłowo uznał, iż w niniejszej sprawie nie jest sporny wymiar zobowiązania podatkowego, lecz okoliczność jego zapłaty. Należy zatem podkreślić, że ma to kluczowe znaczenie z punktu widzenia etapu rozpoznawanej sprawy, która dotyczy zarzutów w prowadzonym postępowaniu egzekucyjnym, gdzie wśród nich został również uregulowany zarzut dotyczący wykonania obowiązku. Ocena zasadności tego zarzutu dotyczy zatem podstawowej kwestii, a zatem wykonania obowiązku, który sprowadza się do stwierdzenia, czy doszło do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Zgodnie bowiem z art. 33 § 1 pkt 1 u.p.e.a., w stanie prawnym mającym zastosowanie w niniejszej sprawie, jedną z podstaw zarzutu jest wykonanie obowiązku. Normatywne sformułowanie poprzez które ustawodawca wskazuje na wykonanie obowiązku odnosi się do takich sytuacji, gdy obowiązek ten istniał, lecz został wykonany(...)”.

„(...)Rozpatrując tę podstawę zarzutu, w okolicznościach niniejszej sprawy, podstawowe zatem staje się ustalenie dotyczące okoliczności zapłaty podatku, co zasadnie podkreślił Sąd pierwszej instancji. Kwalifikacja bowiem czynności, jako dokonanie zapłaty podatku byłaby równoznaczna z przyjęciem wykonania obowiązku. Pojęcie wykonania obowiązku należy bowiem rozpatrywać w odniesieniu do stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, poprzez zastosowanie jednego ze sposobów jego wygaśnięcia uregulowanych przepisami o.p.(...)”.

„(...)Stosownie do art. 60 § 1 o.p. wprowadzono termin dokonania zapłaty podatku w zależności od tego, czy chodzi o zapłatę gotówką, czy też realizowaną w obrocie bezgotówkowym. Należy zatem zauważyć, że unormowano termin i formę zapłaty podatku, co znajduje także potwierdzenie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyrok NSA z 14 kwietnia 2021 r., sygn. akt II FSK 3305/18). Zgodnie z art. 60 § 1 pkt 1 o.p. in principio za termin dokonania zapłaty podatku uważa się przy zapłacie gotówką - dzień wpłacenia kwoty podatku w kasie organu podatkowego. Wskazanie przez ustawodawcę na taki sposób regulacji oznacza, że zapłata jest dokonana przy zapłacie gotówką o ile w danym dniu wpłacono kwotę podatku w kasie organu podatkowego. Skutek prawny w postaci wygaśnięcia

zobowiązania podatkowego jest zatem konsekwencją spełnienia takiej sytuacji, gdy kwota podatku jest wpłacona w kasie organu podatkowego. Należy zatem zauważyć, że sama czynność powodująca określony skutek jest wyrażona poprzez wpłacenie kwoty podatku w danym dniu pod warunkiem, że wpłata ta jest dokonana w kasie organu podatkowego. Można zatem uznać, że konstrukcja normatywna zapłaty gotówką w ramach pierwszej z wymienionych w art. 60 §1 pkt 1 o.p. sytuacji składa się z dwóch elementów, t.j. wpłacenia kwoty podatku w danym dniu, a także realizacji tej czynności w kasie organu podatkowego. Jednocześnie trzeba nadmienić, że sformułowanie wskazujące na określony dzień odnosi się równocześnie do obu tych elementów, a zatem także do dokonania tej czynności w kasie organu podatkowego. Stwierdzenie, że na konstrukcję zapłaty podatku gotówką składają się dwa wymienione elementy oznacza, że mają one charakter normatywny, a zatem dopiero ich łączna realizacja pozwala przyjąć spełnienie terminu dokonania zapłaty ze skutkiem w postaci wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Biorąc pod uwagę okoliczności rozpoznawanej sprawy trzeba uznać, że jedynie wpłata dokonana w kasie organu podatkowego powoduje tak określony normatywnie skutek. Potwierdza to także zastosowanie administracyjnoprawnej metody regulacji. Jednocześnie trzeba także zauważyć, że ustawodawca posłużył się sformułowaniem "kasa organu podatkowego" w odniesieniu do realizowanej czynności wpłaty podatku, nie opatrując tego wyrażenia takim środkiem techniki prawodawczej jakim są definicje legalne(...)".

„(...)Normatywne wyrażenie kasa organu podatkowego oznacza w pierwszej kolejności taką sytuację, gdy kasa ta została wydzielona w strukturze organizacyjnej danego urzędu gminy poprzez wskazanie jej przykładowo w regulaminie organizacyjnym, a także poprzez umieszczenie odpowiedniej informacji na tablicy ogłoszeń w danym urzędzie i jednocześnie jej "fizyczne" wydzielenie w tym urzędzie. Należy również nadmienić, że taki sposób ujęcia kasy organu podatkowego, który jest charakterystyczny dla funkcjonowania urzędów gmin jest konsekwencją przyjęcia wyrażenia odnoszącego się do wydzielenia tej kasy w strukturze organizacyjnej danego urzędu. Biorąc jednakże pod uwagę treść art. 60 § 1 pkt 1 o.p. in principio należy stwierdzić, że wyrażenie przyjęte przez ustawodawcę nie ogranicza się wyłącznie do wydzielenia kasy w strukturze danego urzędu. Normatywne sformułowanie kasa organu podatkowego zostało użyte przez ustawodawcę bez dodatkowego określenia wskazującego na jej wydzielenie(...)"

„(...)Uwzględniając zatem sposób sformułowania art. 60 §1 pkt 1 in principio o.p., dla oceny, czy w konkretnym przypadku został spełniony termin zapłaty podatku, a zatem ze skutkiem w postaci jej dokonania, konieczne staje się uwzględnienie z jednej strony wydzielenia kasy organu podatkowego, z drugiej zaś strony okoliczności konkretnego przypadku, które dają możliwość przyjęcia, że kasa ta faktycznie funkcjonowała(...)"

„(...)Nie można uznać za wystarczające z punktu widzenia istotnego dla sprawy zagadnienia, a zatem oceny spełnienia jednego ze sposobów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, zanegowanie zasadności przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego, a poprzestanie na założeniu, że wpłata nie została dokonana do rąk wyznaczonego inkasenta na mocy uchwały rady gminy, czy też na rachunek bankowy wierzyciela. Kluczowe bowiem staje się dokonanie oceny, po przeprowadzeniu wskazanych przez Sąd pierwszej instancji czynności, czy w okolicznościach tej sprawy można uznać, że zapłata została dokonana, tj. czy dokonanie wpłaty podatku przez Skarżącego można uznać za odpowiadające treści art. 60 § 1 pkt 1 o.p.(...)"

Wyroki powiązane

wyrok NSA z 14 kwietnia 2021 r., sygn. akt II FSK 3305/18

Przepisy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2023, poz. 2383 ze zm.)

Art. 59. § 1. Zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek:

- 1) zapłaty;
- 2) pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta....(...)"

Art. 60. § 1. Za termin dokonania zapłaty podatku uważa się:

- 1) przy zapłacie gotówką - dzień wpłacenia kwoty podatku w kasie organu podatkowego 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, w małej instytucji płatniczej lub w instytucji pieniądza elektronicznego albo dzień pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta;