

[REDACTED]

Prezydenta Miasta Kraków
Urząd Miasta Kraków
Pl. Wszystkich Świętych 3/4
31-004 Kraków

[REDACTED]

Warszawa [REDACTED]

**Wniosek
o interpretację przepisów prawa podatkowego**

Na podstawie art. 14b w związku z art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa¹ (dalej: Ordynacja Podatkowa) wnoszę w imieniu [REDACTED] Sp. z o.o. (dalej: Spółka) o udzielenie pisemnej interpretacji art. 6 ust. 9 pkt 3 ustawy z 12 stycznia 1991

o podatkach i opłatach lokalnych² w związku z art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji Podatkowej, w szczególności w zakresie wyjaśnienia czy zapłata podatku od nieruchomości dokonana przez Spółkę w imieniu i na rzecz osoby trzeciej, będzie miała skutek w postaci wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji Podatkowej.

Stan faktyczny

Spółka jest podmiotem świadczącym profesjonalne usługi polegające na eksploatacji urządzeń wodociągowych i kanalizacyjnych. Spółka zamierza zawrzeć tzw. umowę operatorską

z kontrahentem działającym w branży przemysłowej (dalej: Kontrahent), na podstawie, której będzie świadczyć na rzecz Kontrahenta usługi w zakresie zarządzania i eksploatacji urządzeń wodnokanalizacyjnych, stanowiących własność Kontrahenta. W

¹ Tekst jednolity Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.

² Tekst jednolity Dz. U. z 2006 r., Nr 121, poz. 844 ze zm.

[REDACTED]

R.

[REDAKTOR]
[REDAKTOR]
[REDAKTOR]

ramach umowy operatorskiej, Spółka będzie dzierżawić od Kontrahenta środki trwałe niezbędne do realizacji umowy, w tym m.in. grunty, budynki i budowle podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości zlokalizowane na obszarze Miasta Kraków. Intencją stron umowy jest wypracowanie takiego rozwiązania, zgodnie z którym podatek od nieruchomości od podlegających opodatkowaniu środków trwałych będących przedmiotem dzierżawy płacony będzie bezpośrednio przez dzierżawcę, tj. Spółkę.

Z obowiązujących przepisów Ordynacji Podatkowej wynika, że interpretacje indywidualne wydaje się na wniosek zainteresowanego (art. 14b Ordynacji Podatkowej). Stosownie do art. 114a Ordynacji Podatkowej dzierżawca lub użytkownik nieruchomości odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem będącym właścicielem, użytkownikiem wieczystym lub posiadaczem samoistnym nieruchomości za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań podatkowych wynikających z opodatkowania nieruchomości, powstałych podczas trwania dzierżawy lub użytkowania. W świetle cytowanego przepisu nie ulega wątpliwości, że Spółka, jako dzierżawca i podmiot współodpowiedzialny za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań podatkowych wynikających z opodatkowania nieruchomości jest podmiotem zainteresowanym, o którym mowa w art. 14b Ordynacji Podatkowej.

W świetle przedstawionego stanu faktycznego Spółka stoi na stanowisku, że dokonanie przez nią zapłaty podatku od nieruchomości od dzierżawionych gruntów, budynków i budowli w imieniu i na rzecz Kontrahenta, zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych będzie miało skutek w postaci wygaśnięcia zobowiązania podatkowego Kontrahenta, o którym mowa w art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji Podatkowej.



Spółka wnosi o potwierdzenie poprawności swojego stanowiska. Poniżej Spółka przedstawia szczegółową argumentację prawną popierającą poprawność przedstawionej interpretacji.

Stanowisko wnioskodawcy

Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych osoby prawne są obowiązane wpłacać obliczony w deklaracji podatek od nieruchomości – bez wezwania – na rachunek budżetu właściwej gminy, w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminie do dnia 15 każdego miesiąca. Stosownie do art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji Podatkowej zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek zapłaty.

[REDAKTOR]
[REDAKTOR]
[REDAKTOR]
[REDAKTOR]
[REDAKTOR]
[REDAKTOR]
[REDAKTOR]

PG.

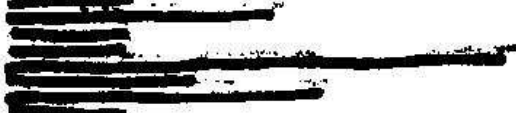



Z brzmienia powyższych przepisów wynika, w jakim terminie i na rachunek, jakiego podmiotu należy dokonywać wpłaty podatku od nieruchomości oraz, że wygaśnięcie zobowiązania podatkowego ma miejsce w przypadku zapłaty kwoty odpowiadającej kwocie podatku. Wskazane regulacje nie wymagają natomiast, by zapłata została dokonana bezpośrednio przez podatnika. W myśl przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych osoby prawne są obowiązane wpłacać obliczony w deklaracji podatek. Przepisy te nie wymagają jednak, aby wpłata była dokonana bezpośrednio z rachunku podatnika. Obowiązkiem podatnika jest natomiast dopilnowanie, aby zobowiązanie podatkowe zostało uiszczone na rachunek właściwej gminy w wynikającym z ustawy terminie. Obowiązek dokonania zapłaty podatku bezpośrednio przez podatnika nie wynika również z przepisów Ordynacji Podatkowej, która wskazuje jedynie, że zobowiązanie podatkowe wygasa wskutek zapłaty. Przepisy nie precyzują, więc sposobu, w jaki ta zapłata ma nastąpić. W związku z tym należy za dopuszczalną uznać również zapłatę dokonaną w imieniu i na rzecz podatnika przez osobę trzecią.

Za taką interpretacją przemawiają także argumenty oparte na wykładni historycznej przepisów dotyczących wygasania zobowiązań podatkowych. Stosownie do art. 26 ust. 1 ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych³ zobowiązanie podatkowe wygasało przez zapłatę podatku. Na gruncie tej regulacji próbowano czasem argumentować, że wpłata dokonywana przez osobę trzecią nie spełnia definicji „zapłaty podatku”, ponieważ nie jest dokonywana przez podatnika. Nawet jednak na gruncie tej regulacji zostało wydanych kilka wyrobów sądów administracyjnych dopuszczających możliwość zapłaty podatku przez osobę trzecią. Ostatecznie jednak wątpliwości wyeliminowała nowelizacja tego przepisu. Zgodnie z obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. przepisem art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji Podatkowej skutek w postaci wygaśnięcia zobowiązania podatkowego powstaje w przypadku zapłaty. Usunięto, więc zapis o zapłacie „podatku”. Należy, więc uznać, że skoro ustawodawca zdecydował się na taką zmianę przepisu, to jego zamierzeniem było dopuszczenie możliwości zapłaty podatku przez osobę trzecią.

Za możliwością zapłaty podatku przez osobę trzecią przemawia także fiskalna funkcja podatków. Podstawową funkcją podatków jest bowiem zaspokojenie należności budżetu państwa lub budżetu jednostek samorządu terytorialnego. Nie ulega wątpliwości, że w przypadku zapłaty przez osobę trzecią kwoty odpowiadającej kwocie podatku, fiskalny cel opodatkowania zostaje spełniony.

³ Tekst jednolity Dz. U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486, ze zm.



Należy także podkreślić, że dopuszczenie możliwości uiszczenia podatku przez osobę trzecią skutkującego wygaśnięciem zobowiązania podatkowego uzasadniają również względy praktyczne, takie jak potencjalna różnorodność stosunków prawnych łączących podatników z innymi podmiotami.⁴ W przypadku, gdy podatnikowi jako dłużnikowi podatkowemu przysługuje wierzytelność względem innego podmiotu, umowne zobowiązanie dłużnika do uiszczenia podatku w imieniu i na rzecz podatnika ma na celu doprowadzenie do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego oraz wygaśnięcia zobowiązania dłużnika.

Przedstawione powyżej stanowisko Spółki znajduje również szerokie uzasadnienie na gruncie istniejącego orzecznictwa sądów administracyjnych. W analizowanej sytuacji intencją stron jest zobowiązanie Spółki do uiszczenia podatku w imieniu i na rzecz podatnika. Jak już wskazano powyżej, w obowiązujących regulacjach brak jest przepisu przemawiającego za brakiem możliwości zobowiązania w umowie osoby trzeciej do zapłaty podatku za podatnika. Podobne stanowisko zaprezentował Naczelny Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z 17 marca 1998 r.⁵: „Zobowiązanie podatkowe wygasa przez zapłatę podatku, przy czym 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 (...)”. Powyższe zostało potwierdzone również w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z 18 czerwca 2003 r.⁶, zgodnie, z którym zobowiązanie podatkowe wygasa, jeżeli osoba trzecia zapłaci podatek za podatnika, czyniąc to dobrowolnie. Sąd stwierdził, że „zapłaty podatku 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”. Brak regulacji zabraniającej uiszczenia podatku przez osobę trzecią podkreślił także Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 10 grudnia 1997 r.⁷, wskazując, że „Żaden przepis obowiązującego prawa nie zabrania uiszczenia podatku przez inną osobę niż podatnik. Jest to tym bardziej uzasadnione, gdy osoba trzecia ma interes faktyczny w uregulowaniu za podatnika zobowiązania podatkowego”.

W świetle powyższego należy stwierdzić, że w analizowanym stanie faktycznym zapłata podatku od nieruchomości przez Spółkę w imieniu i na rzecz Kontrahenta, zgodnie z art. 6 ust. 9 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, spowoduje

⁴ C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz, Dom Wydawniczy ABC, 2003, wyd. III., s. 221.

⁵ Sygn. akt I SA/Ld 1676/96

⁶ Sygn. akt SA/Bd 1138/2003

⁷ Sygn. akt III SA 948/96

[Redacted signature block]

PG.

[REDACTED]

wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji Podatkowej.

Oświadczam, że elementy stanu faktycznego objęte niniejszym wnioskiem nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej ani postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej, a sprawa nie została w tym zakresie rozstrzygnięta, co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.

W imieniu [REDACTED] Sp. z o.o.

2 powierzeniem.

[REDACTED]

Załączniki:

1. Aktualny odpis z Krajowego Rejestru Sądowego potwierdzający uprawnienie do reprezentacji [REDACTED] Sp. z o.o.
2. Potwierdzenie uiszczenia opłaty skarbowej w wysokości 75 zł

[REDACTED]

[REDAKTOWANE]
[REDAKTOWANE]
[REDAKTOWANE]

POSTANOWIENIE

Działając na podstawie art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) po rozpatrzeniu wniosku [REDAKTOWANE] złożonego przez [REDAKTOWANE] w sprawie interpretacji przepisów art. 6 ust. 9 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.) w związku z art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej

postanawiam

uznać, że zapłata podatku od nieruchomości przez osobę trzecią – spółkę dzierżawiacą budowlę będące przedmiotem opodatkowania – nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania podatkowego ciążącego na właścicielu budowl.

UZASADNIENIE

W dniu [REDAKTOWANE] r. do organu podatkowego wpłynął wniosek [REDAKTOWANE] o udzielenie pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów art. 6 ust. 9 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.) w związku z art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Zdaniem Wnioskodawcy zapłata podatku od nieruchomości przez osobę trzecią – spółkę dzierżawiacą budowlę będące przedmiotem opodatkowania, spowoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego ciążącego na właścicielu budowl. Na potwierdzenie swojego stanowiska Strona podaje, iż z brzmienia przepisów art. 6 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie wynika, że zapłata podatku musi zostać dokonana bezpośrednio przez podatnika. Za przyjęciem swojego stanowiska w sprawie Strona powołuje również wykładnię historyczną przepisu art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, argumentując, iż obecnie zobowiązanie podatkowe wygasa poprzez zapłatę. Tymczasem zgodnie z brzmieniem nieobowiązującego już przepisu art. 26 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych zobowiązanie podatkowe wygasa wraz z zapłatą podatku. Pominięcie w obowiązujących przepisach zapisu o zapłacie „podatku”, zdaniem Wnioskodawcy należy traktować jako dopuszczenie przez ustawodawcę możliwości zapłaty podatku przez osobę trzecią. Za stanowiskiem Strony przemawiać ma również fiskalna funkcja podatków a zapłata podatku nawet przez osobę trzecią sprawia, że funkcja ta zostaje spełniona.

Zgodnie z art. 59 ust. 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub części wskutek zapłaty. Do końca 2002 r. przepis ten wskazywał na zapłatę podatku, jako sposób wygaśnięcia zobowiązania. W związku z tym pojawił się pogląd, że zapłaty podatku może dokonać osoba trzecia. Wszelkie wątpliwości w tym zakresie wyjaśnił Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów w uchwale z dnia 26 maja 2008 r. sygn. akt I FPS 8/07. NSA wskazał, że przed rozstrzygnięciem przedmiotowej kwestii należy w pierwszej kolejności odnieść się do podstawowych pojęć zdefiniowanych w Ordynacji podatkowej, tj. definicji obowiązku podatkowego, zobowiązania podatkowego oraz podatku. I tak zgodnie z art. 5 Ordynacji podatkowej 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 zaś obowiązkiem podatkowym (art. 4 Ordynacji podatkowej) jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Natomiast podatkiem jest publicznieprawnie, nieodpłatnie, przymusowe oraz bezwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej (art. 6 Ordynacji podatkowej). Z definicji tych wynika więc, że obowiązek zapłaty podatku wynika z zobowiązania podatkowego, a zobowiązanym do zapłaty jest podatnik. Tym samym należy przyjąć, iż tylko zapłata podatku przez podatnika powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego (podobnie B. Brzeziński, glosa do wyroku NSA z dnia 18 czerwca 2003 r., SA/Bd 1138/03, POP 2005/6/528).

Kolejnym argumentem potwierdzającym prawidłowość stanowiska organu podatkowego jest analiza treści przepisu art. 60 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Przepis ten określa termin zapłaty podatku w obrocie bezgotówkowym jako dzień obciążenia rachunku bankowego podatnika lub rachunku podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej na podstawie polecenia przelewu. Brzmienie tego przepisu jednoznacznie wskazuje, że zapłata podatku możliwa jest jedynie z rachunku bankowego (lub prowadzonego przez kasę oszczędnościowo-kredytową) podatnika. Nie jest zatem możliwa w obrocie bezgotówkowym zapłata podatku przez osobę третią.

Także wykładnia systemowa przepisu art. 59 § 1 Ordynacji podatkowej przemawia za słusnością stanowiska przyjętego przez organ podatkowy. Zgodnie z art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku. Natomiast w myśl art. 73 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, nadpłata powstaje, z zastrzeżeniem § 2, z dniem zapłaty przez podatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej. Z tego wynika, iż nadpłaty nie będzie stanowił kwota wpłacona przez osobę третią. Potwierdzeniem tego stanowiska są wnioski płynące z uzasadnienia wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 grudnia 2004 r., sygn. akt III SA/Wa 330/04 (LEX nr 145463). Sąd uznał, iż nie można uznać za nadpłatę wpłaty podatku przez osobę третią, gdy nie powstał w stosunku do niej obowiązek podatkowy. Jak widać przepisy regulujące kwestię nadpłaty są spójne z przepisami dotyczącymi wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

Analizując brzmienie art. 26 Ordynacji podatkowej (podatnik odpowiada całym swoim majątkiem za wynikające ze zobowiązań podatkowych podatki) należy dojść do wniosku, iż zobowiązanie podatkowe winno być zaspokojone z majątku podatnika. Zobowiązanie to jest związane z jego tylko obowiązkiem podatkowym.

Jak wynika z przytoczonych przykładów konstrukcja poszczególnych instytucji Ordynacji podatkowej jest spójna, a ich analiza prowadzi do jednoznacznych wniosków, iż wygaśnięcie zobowiązania podatkowego może nastąpić poprzez zapłatę podatku przez podatnika. Dopuszczalna jest sytuacja, gdy inna osoba dokonuje zapłaty podatku za podatnika ze środków powierzonych mu przez podatnika i w imieniu podatnika. Zapłata podatku przez posłańca nie zmienia bowiem ani osoby faktycznie zobowiązanego, jak i faktu, że zapłata następuje faktycznie ze środków zobowiązanego podatnika.

Taka interpretacja zagadnienia przez organ podatkowy znajduje odzwierciedlenie także w stanowisku większości doktryny. Komentatorzy przepisów ustawy Ordynacja podatkowa wskazują na publicznieprawni i osobisty charakter zobowiązania podatkowego, a co za tym idzie niemożność znoszenia tego charakteru przez umowy cywilnoprawne zawierane przez podatnika z osobą третią (B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Dom Organizatora, Toruń 2007, s. 422; S. Babiarz,

B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wydawnictwo Prawnicze, Lexis Nexis, Warszawa 2006, s. 269; B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław 2007, s. 330). Odmienny pogląd (C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz, Dom Wydawniczy ABC, 2003, wyd. III, s. 221) uzasadniany jest względami praktycznymi i ochroną interesów fiskalnych. Wykazany powyżej publicznoprawny i osobisty charakter zobowiązania podatkowego wyklucza jednak przyjęcie takiego rozwiązania.

Ze względu na powyższe postanowiono jak w sentencji.

Na postanowienie zgodnie z art. 14g § 3 Ordynacji podatkowej przysługuje zażalenie. Zażalenie należy wnieść w terminie 7 dni od dnia otrzymania niniejszego postanowienia do Samorządowego Kolegium Odwoławczego za pośrednictwem Wydziału Podatków i Opłat Urzędu Miasta Krakowa, Al. Powstania Warszawskiego 10, 31-549 Kraków.



z up. PREZYDENTA MIASTA

Andrzej Bielski
Z-ca Przewodniczącego
Wydziału Podatków i Opłat

Otrzymują:

1. Adresat
2. a/a x 2

[Redacted text]