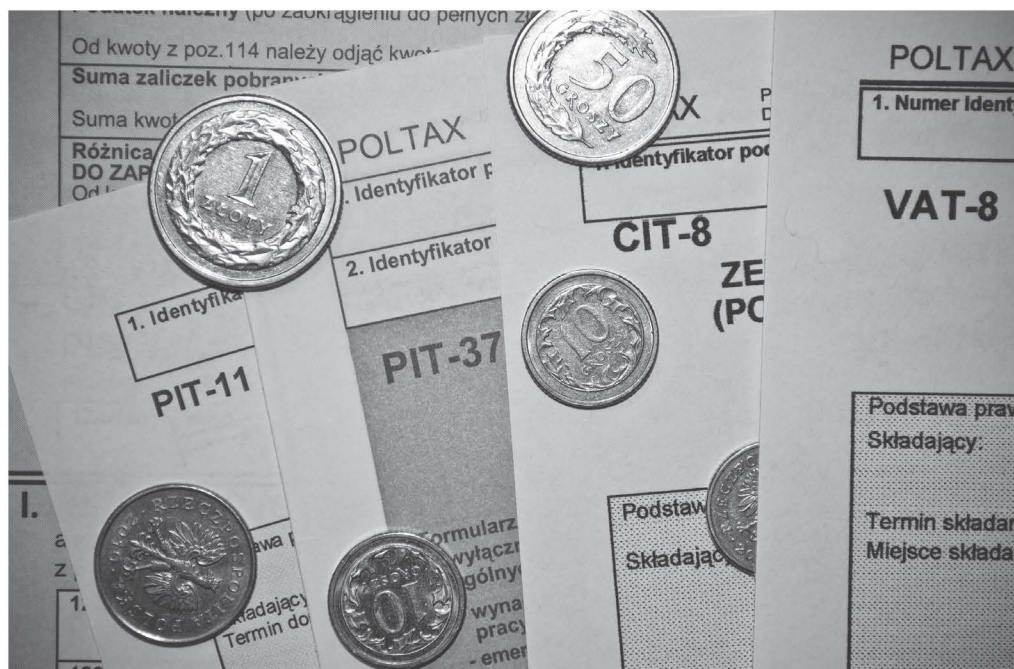


Prawo

Charakter prawny i funkcja poboru podatku przez płatnika w szczególności w świetle art. 84 i 31 ust. 3 Konstytucji

Magdalena Budziarek



**Charakter prawny
i funkcja poboru podatku
przez płatnika
w szczególności w świetle
art. 84 i 31 ust. 3 Konstytucji**



WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

Prawo

Charakter prawny i funkcja poboru podatku przez płatnika w szczególności w świetle art. 84 i 31 ust. 3 Konstytucji

Magdalena Budziarek

Magdalena Budziarek – Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji
Katedra Prawa Finansowego, 90-232 Łódź, ul. Kopcińskiego 8/12

RECENZENT

Krystyna Sawicka

REDAKTOR INICJUJĄCY

Monika Borowczyk

REDAKTOR WYDAWNICTWA UŁ

Joanna Balcerak

SKŁAD I ŁAMANIE

AGENT PR

PROJEKT OKŁADKI

Katarzyna Turkowska

Zdjęcie wykorzystane na okładce: © Depositphotos.com/Mattz90

© Copyright by Magdalena Budziarek, Łódź 2018

© Copyright for this edition by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2018

Publikacja jest udostępniona na licencji Creative Commons. Uznanie autorstwa-Użycie
niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 (CC BY-NC-ND)

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

Wydanie I. W.08506.18.0.M

Ark. wyd. 16,0; ark. druk. 14,625

ISBN 978-83-8142-306-9

e-ISBN 978-83-8142-307-6

<https://doi.org/10.18778/7969-503-4>

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

90-131 Łódź, ul. Lindleya 8

www.wydawnictwo.uni.lodz.pl

e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl

tel. (42) 665 58 63

Spis treści

Wprowadzenie	7
Rozdział 1	
Geneza i ewolucja instytucji płatnika	15
1.1. Poborca i dzierżawca podatkowy jako poprzednicy instytucji płatnika	15
1.2. Wprowadzenie nowoczesnej instytucji płatnika do systemu prawa polskiego (do 1997 r.)	27
Rozdział 2	
Instytucje prawne realizujące funkcje płatnika w wybranych państwach	41
2.1. Rozwiązania prawne w zakresie kształtowania instytucji spełniających funkcje płatnika w rozumieniu prawa polskiego	41
2.2. Zakres wykorzystywania instytucji spełniających funkcje płatnika w wybranych państwach	55
Rozdział 3	
Cechy i istota obowiązków płatnika wynikające z regulacji ustawowych (determinanty ustawowe statusu płatnika)	63
3.1. Definicja ustawowa płatnika a jego obowiązki wynikające z tejże definicji	63
3.2. Odrębność obowiązków płatnika w porównaniu z obowiązkami podatnika w świetle regulacji ustawowej (na poziomie ustawowym)	70
3.3. Odrębność ustawowego statusu płatnika w porównaniu z pozycją organu podatkowego	76
3.4. Relacje między zobowiązaniem płatniczym a zobowiązaniem podatkowym	87
3.4.1. Poglądy doktryny i orzecznictwa w przedmiocie istnienia zobowiązania płatniczego oraz elementów konstrukcji tego stosunku prawnego	87
3.4.2. Odrębność i niesamoistość zobowiązania płatniczego względem zobowiązania podatkowego	94
Rozdział 4	
Konstytucyjne uwarunkowania nakładania i kształtowania obowiązków płatniczych	103
4.1. Obowiązki płatnika jako niedaninowy ciężar i świadczenie publiczne	103
4.2. Proporcjonalność nakładania obowiązków płatniczych w rozumieniu art. 31 ust. 3 Konstytucji	115
4.3. Kształtowanie statusu płatnika w świetle regulacji konstytucyjnych	137

Rozdział 5

**Wykonywanie obowiązków płatnika i ich egzekwowanie w systemie
prawa polskiego** **159**

- 5.1. Rozwiązania prawne w zakresie stanowienia obowiązków płatnika w polskiej Ordynacji
 podatkowej 159
- 5.2. Nakaz odpowiedniego stosowania przepisów dotyczących wykonywania obowiązków
 podatnika do obowiązków płatnika 167

Zakończenie	185
Bibliografia	213
Wykaz aktów prawnych	223
Wykaz orzecznictwa	227
Inne źródła	233

Wprowadzenie

Praca jest poświęcona charakterowi prawnemu i funkcji poboru podatku przez płatnika (w szczególności w świetle art. 84 i 31 ust. 3 Konstytucji¹). Instytucja płatnika została uregulowana w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa². Podstawowe znaczenie w tym zakresie ma art. 8 o.p., w którym ustawodawca zdefiniował płatnika jako osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, obowiązaną na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku oraz wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

Takie uregulowanie obowiązków i pozycji płatnika jest uznawane w polskiej doktrynie i orzecznictwie za oczywiste, bezdyskusyjne. Ani zakres obowiązków składających się na istotę instytucji płatnika, ani skutki prawne takiego uregulowania nie są w związku z tym analizowane z punktu widzenia konieczności ich nakładania. Za oczywiste uznawane jest to, że funkcja płatnika zawsze musi się składać z obowiązku obliczenia, pobrania i wpłacenia (odprowadzenia) podatku organowi podatkowemu. Takie podejście ogranicza pole badawcze w odniesieniu do obowiązków, mających tak wielkie znaczenie prawne, polityczne i ekonomiczne w warunkach demokratycznego państwa prawnego oraz liberalnej gospodarki, a będących zarazem powszechnym i stałym ciężarem publicznym.

Wydaje się, że podejście to utrudniało dotychczas określenie w nauce istoty relacji między obowiązkami podatnika a obowiązkami płatnika, również z tego względu, że definicja płatnika – zawarta w art. 8 o.p. – jest traktowana jako tzw. pojęcie zastane, czyli ugruntowane w doktrynie, poparte orzecznictwem sądowym oraz w pełni akceptowane społecznie. Tymczasem istota i zakres obowiązków płatnika oraz skutki prawne takiego określenia cech konstytutywnych wymagają analizy teoretycznoprawnej i konstytucyjnej; żadnego bowiem obowiązku obywatelskiego, w tym obowiązku, o którym mowa w art. 84 Konstytucji, nie można z góry uznać za bezdyskusyjny, oczywisty i naturalny, jeśli chodzi o zakres, sposób nakładania oraz skutki prawne jego niewypełnienia. Stąd też należało przyjąć, że

1 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483; dalej: Konstytucja.

2 Dz.U. z 2018 r., poz. 800 t.j.; dalej: o.p. lub ustawa Ordynacja podatkowa.

istota funkcji płatnika oraz charakter prawny obowiązków płatniczych nie były, jak dotąd, poddane kompleksowej analizie krytycznej z punktu widzenia konieczności ich występowania, chociaż instytucji tej poświęcono trzy opracowania, w tym jedno całościowe³, a także była ona analizowana w licznych artykułach, komentarzach i glosach. Kompleksową analizą istoty funkcji płatnika, istoty oraz funkcji wynagrodzenia płatniczego, skutkami prawnymi nakazu odpowiedniego stosowania przepisów dotyczących podatku do należności płatnika lub przypadających od niego, nie zajęły się również sądy administracyjne – mimo bogatego orzecznictwa zapadłego na tle art. 8 o.p. oraz innych przepisów ustawy Ordynacja podatkowa, odnoszących się do płatnika.

Obowiązki płatnicze w aktualnym stanie prawnym ciążą na szerokim kręgu podmiotów: na pracodawcach, podmiotach wypłacających należności podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych⁴ i osób prawnych⁵, notariuszach w zakresie podatku od spadków i darowizn⁶ oraz podatku od czynności cywilnoprawnych⁷, na organach egzekucyjnych i komornikach sądowych w zakresie podatku od towarów i usług⁸ oraz podatku akcyzowego⁹, a także na podmiotach zarządzających turniej gry w pokera w zakresie podatku od gier¹⁰.

Tak szeroko ujęty zakres podmiotowo-przedmiotowy funkcji płatnika, nakładanej na różnorodne kategorie podmiotów wraz ze zróżnicowanymi konstrukcjami materialnoprawnymi podatków (co wiąże się z mniejszym lub większym stopniem komplikacji samego obliczenia płatniczego) powoduje, że określenie tej funkcji i ustalenie adekwatnego zakresu jego obowiązków stanowi nie tylko jedno z najważniejszych zagadnień nie tylko prawnych, lecz także ustrojowych – z punktu widzenia zachowania właściwej relacji między podatnikami a płatnikami oraz

3 B. Brzeziński, *Pozycja prawna płatnika podatku w świetle Ordynacji podatkowej*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa*, Dom Organizatora, Toruń 1998; J. Rusek, *Instytucja płatnika w prawie polskim*, CH Beck, Warszawa 2007; E. Małecka-Ziembińska, *Prawa i obowiązki płatnika w świetle Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, red. B. Kucia-Guściora, M. Münnich, L. Bielecki, A. Krukowski, Wydawnictwo Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego, Lublin 2008.

4 Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2018 r., poz. 200 t.j.; dalej: ustawa o pit.

5 Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2018 r., poz. 1036 t.j.; dalej: ustawa o cit.

6 Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, Dz.U. z 2018 r., poz. 644 t.j.; dalej: ustawa o psp.

7 Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, Dz.U. z 2017 r., poz. 1150 t.j.; dalej: ustawa o pcc.

8 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2017 r., poz. 1221 t.j.; dalej: ustawa o vat.

9 Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz.U. z 2018 r., poz. 1036 t.j.; dalej: ustawa o akc.

10 Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych, Dz.U. z 2018 r., poz. 165 t.j.; dalej: ustawa o grach.

z punktu widzenia wolnej gospodarki rynkowej, w której obciążanie tylko niektórych kategorii podmiotów obowiązkami płatniczymi może je stawiać w gorszej sytuacji rynkowej od innych, podobnych do nich, uczestników obrotu.

Mimo że badania koncentrują się wokół instytucji płatnika, niniejsze opracowanie nie jest tylko i przede wszystkim pracą dogmatycznoprawną. Określenie funkcji poboru płatniczego oraz wyznaczenie cech konstytutywnych tej instytucji wymagało przejścia od metody dogmatycznoprawnej, czyli opartej na analizie rozumienia i stosowania art. 8 o.p., do badań o charakterze teoretycznoprawnym nad istotą i charakterem prawnym obowiązków płatniczych w kontekście innych obowiązków względem państwa lub innych związków publicznoprawnych.

Analiza teoretycznoprawna obowiązków płatnika musiała zostać także dokonana w połączeniu z analizą ustrojowej pozycji płatnika. To zaś z kolei w sposób naturalny „zmuszało” do skierowania rozważań także w kierunku aspektów konstytucyjnych nakładania obowiązków płatniczych.

Rozważania teoretycznoprawne należało również uzupełnić analizą historycznoprawną, prawnoporównawczą oraz dogmatycznoprawną. Ustalenia w przedmiocie cech konstytutywnych instytucji płatnika poszerzone zostały o badania tych cech na podstawie genezy instytucji płatnika w polskim systemie prawa, z uwzględnieniem instytucji odpowiadających funkcji płatnika w innych państwach.

Potrzeba zastosowania w pracy metody dogmatycznoprawnej wynika natomiast z konieczności ustalenia znaczenia niektórych terminów niezdefiniowanych ustawowo, lecz powszechnie używanych i stosowanych. Ich rozumienie można ustalić przeprowadzając badanie dogmatycznoprawne przepisów ustawy Ordynacja podatkowa, wsparte analizą orzecznictwa organów podatkowych i sądów. Przykładem w tym zakresie jest ustalenie znaczenia terminu „należności płatnika”, używanego zamiennie przez ustawodawcę z terminem „należności przypadające od płatnika/płatników” na określenie należności, do których stosuje się w sposób odpowiedni przepisy o podatku. Tak więc analiza teoretycznoprawna musiała być uzupełniona i pogłębiona przez analizę dogmatycznoprawną rozumienia i stosowania przepisów odnoszących się do płatników.

Praca ma zatem przede wszystkim charakter teoretycznoprawny. Jej celem jest ustalenie, jakie cechy konstytutywne określają instytucję płatnika w zakresie poboru podatków (danin) od podatnika, a co za tym idzie – odróżnienie obowiązków płatnika od innych ciężarów i świadczeń publicznych oraz określenie właściwej relacji między obowiązkami podatnika a obowiązkami płatnika.

Tym samym rozważania koncentrują się na określeniu granic nakładania tego rodzaju ciężarów i świadczeń publicznych na różnorodne kategorie podmiotów, tak, by zakres obowiązków był odpowiedni dla zapewnienia skutecznego i efektywnego poboru oraz by chronił interes podmiotów obciążonych tym ciężarem w zakresie, w jakim nie był on niezbędny dla realizacji pierwszego celu.

Teoretycznoprawne badanie cech tożsamościowych instytucji płatnika łączyło się z pewnym założeniem wstępnym, przyjętym dla potrzeb pracy. W państwie

prawnym interes publiczny polegający na zapewnieniu skutecznego, terminowego i efektywnego gromadzenia podatków lub innych danin publicznych nie powinien pozostawać w sprzeczności z interesem indywidualnym poszczególnych kategorii podmiotów, obciążonych obowiązkami płatniczymi. Dlatego też odpowiedniość (właściwość) oraz proporcjonalność (adekwatność) w rozumieniu art. 31 ust. 3 Konstytucji w nakładaniu tego rodzaju ciężarów i świadczeń publicznych w państwie prawnym została przyjęta jako założenie wstępne pracy.

Biorąc pod uwagę powyższe względy, rozważania koncentrują się najpierw na cechach oraz istocie obowiązków płatnika. Weryfikacji wymagało określenie, czy cechy obliczenia, pobrania i wpłacenia podatku wynikają wyłącznie z regulacji rangi ustawowej, czy też przesądzone są również na poziomie konstytucyjnym. Analiza teoretycznoprawna była z kolei niezbędna do ustalenia cech konstytucyjnych instytucji płatnika, a więc cech, bez których instytucja ta nie zachowałaby swej tożsamości. To zaś oznaczało konieczność wyznaczenia nie tylko teoretycznoprawnej granicy nie tylko pomiędzy obowiązkami płatnika i podatnika, lecz także pomiędzy obowiązkami płatnika i podmiotów zobowiązanych do ponoszenia innych niedaninowych ciężarów i świadczeń publicznych w rozumieniu art. 84 Konstytucji.

Należy jednak podkreślić, że analiza konstytucyjnoprawna istoty i charakteru prawnego funkcji płatnika jest ściśle zdeterminowana pierwszoplanowym zadaniem pracy – tj. ustaleniem teoretycznoprawnym, kim jest płatnik i jak dalece jego funkcje są niezbędne dla państwa. Stąd też praca nie jest w pierwszym rzędzie konstytucyjnoprawna, lecz teoretycznoprawna i dla tych właśnie celów niezbędne było odwołanie się do art. 84 i 31 ust. 3 Konstytucji. Przepisy te bowiem współkształtują cechy tożsamościowe funkcji płatnika. Takie wyznaczenie płaszczyzny badawczej znalazło odzwierciedlenie w jej tytule za sprawą użycia zwrotu „[...] w szczególności w świetle art. 84 i 31 ust. 3 Konstytucji”, jak i w jej układzie.

Przyjmowany zazwyczaj układ badań instytucji płatnika polega na omówieniu po kolei oraz w sposób odrębny następujących zagadnień: definicji płatnika, wynagrodzenia płatnika, zapłaty należności od niego przypadających oraz skutków nieterminowej ich zapłaty, zabezpieczenia należności przypadających od płatnika, nadpłaty należności przypadających od płatnika, wygasania zobowiązań płatnika oraz innych praw i obowiązków płatnika. Przedmiotem odrębnych badań jest problematyka odpowiedzialności płatnika na gruncie ustawy Ordynacja podatkowa. Niejako na uboczu powyższych rozważań pozostaje wówczas sam charakter prawny instytucji płatnika.

Nie kwestionując zasadności przeprowadzania badań instytucji płatnika w przedstawionym ujęciu, należy jednak zauważyć, że taki ich układ przypisuje prawom i obowiązkom płatnika niejako treść zbliżoną do uprawnień i obowiązków podatnika, przez co następuje niedopuszczalne konstytucyjnie zbliżenie tych dwóch różnych kategorii podmiotów. Wskazane względy wraz z przyjętymi hipotezami badawczymi przesądziły o strukturze pracy.

Rozdział pierwszy ma charakter historyczno-ewolucyjny i został poświęcony genezie oraz ewolucji instytucji płatnika na ziemiach polskich. Początkowo badania koncentrują się na metodach wymiaru i poboru podatków stosowanych na ziemiach polskich (od X wieku do końca XIX wieku), co posłużyło określeniu genezy obowiązków płatniczych. Ustalono cechy charakteryzujące każdą z ówczesnych metod wymiaru i poboru podatku oraz oceniono, czy instytucja płatnika posiada cechy poborcy, czy też dzierżawcy podatkowego, jednej z dwu podstawowych kategorii podmiotów egzekwujących podatki. Następnie przedstawiono współczesną instytucję płatnika, znaną polskiemu systemowi prawa podatkowego, poczynawszy od czasów II Rzeczypospolitej, aż do 1997 r., kiedy uchwalono obecnie obowiązującą ustawę Ordynacja podatkowa.

Przedmiotem badań przeprowadzonych w drugim rozdziale pracy są instytucje prawne realizujące funkcje płatnika w porządkach prawnych innych państw. Analizą prawnoporównawczą objęto systemy podatkowe państw europejskich (Niemcy, Francja, Wielka Brytania, Irlandia, Włochy, Rosja) oraz państw pozaeuropejskich (Australia, Japonia, Stany Zjednoczone). Analiza prawnoporównawcza umożliwiła określenie cech charakteryzujących instytucje stanowiące odpowiednik polskiej instytucji płatnika, funkcjonujące powszechnie w porządkach prawnych innych państw. Ustalenia koncentrują się początkowo na obowiązkach ciężących na podmiotach pełniących funkcje płatnicze oraz na przysługujących im uprawnieniach podatkowych. Przedmiotem analizy są również zasady odpowiedzialności majątkowej, związanej z niewykonaniem bądź też nieprawidłowym wykonaniem obowiązków polegających na obliczeniu, pobraniu i wpłacie podatku. Rozdział drugi kończą rozważania dotyczące zakresu wykorzystania metody poboru podatku przez płatnika w systemach podatkowych państw objętych badaniem.

Determinanty ustawowe statusu płatnika zostały omówione w rozdziale trzecim. Rozpoczyna go analiza definicji płatnika, zawartej w art. 8 o.p. oraz obowiązków z niej wynikających. Następnie omówiono odrębność obowiązków płatnika i podatnika na poziomie ustawowym oraz odrębność ustawowego statusu płatnika w porównaniu z pozycją organu podatkowego. Ostatni z paragrafów tego rozdziału nieco odbiega swym charakterem od pozostałych. Jest poświęcony relacjom między zobowiązaniem płatniczym a zobowiązaniem podatkowym. Badania rozpoczyna przedstawienie (poparte analizą) poglądów doktryny i orzecznictwa w przedmiocie istnienia zobowiązania płatniczego oraz elementów konstrukcji tego stosunku prawnego. Ustosunkowano się również do reprezentowanego w doktrynie poglądu, zakładającego istnienie odrębnego od zobowiązania płatniczego i podatkowego stosunku prawnego, łączącego płatnika z podatnikiem. Rozważania te kończą się sformułowaniem oraz udowodnieniem tezy o odrębności i niesamoistości zobowiązania płatniczego względem zobowiązania podatkowego.

W czwartym rozdziale pracy określono charakter prawny obowiązków płatniczych w świetle art. 84 Konstytucji. Ze względu na założone cele, praca nie odnosi

się do innych niż obowiązki płatnicze niedaninowych ciężarów i świadczeń publicznych w rozumieniu art. 84 Konstytucji. Dokonanie ustaleń w przedmiocie charakteru prawnego funkcji płatniczej oznacza konieczność przeprowadzenia oceny w zakresie zachowania przez ustawodawcę wymogów zasady proporcjonalności w nakładaniu obowiązków płatniczych w rozumieniu art. 31 ust. 3 Konstytucji. Przedmiotem ustaleń tego rozdziału jest również ocena konstytucyjności kształtowania obowiązków oraz uprawnień płatniczych.

W ostatnim rozdziale pracy przeprowadzona została szczegółowa analiza przepisów ustawy Ordynacja podatkowa, wykorzystujących technikę regulacji, polegającą na zastosowaniu przez ustawodawcę odesłania „odpowiedniego stosowania” przepisów dotyczących podatku do należności płatnika lub należności przypadających od niego. Badania w tym zakresie przeprowadzono z punktu widzenia następującej w chwili upływu terminu płatności (o którym mowa w art. 47 § 4 o.p.) zmiany charakteru zobowiązania płatniczego. Ich celem było określenie, czy możliwe jest stosowanie przepisów dotyczących podatnika względem płatnika w zakresie podatku pobranego, jeśli nie upłynął jeszcze termin jego wpłaty oraz w zakresie należności płatniczych, a więc należności odpowiadających kwocie podatku niepobranego bądź też pobranego, lecz niewpłaconego. Punktem wyjścia przeprowadzonych w tej materii badań było ustalenie znaczenia terminów: „należności płatnika” i „należności przypadających od płatnika”.

Rozważania w przedmiocie charakteru prawnego obowiązków płatniczych umożliwiły dokonanie oceny przepisów ustawy Ordynacja podatkowa, nakładających obowiązki płatnicze oraz przyznających uprawnienia związane z tą funkcją z punktu widzenia wymagań wynikających z zasady proporcjonalności, o której mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Ich efektem jest również dokonanie oceny jakości i kompletności regulacji prawnej, zawartej w ustawie Ordynacja podatkowa oraz sformułowanie wniosków *de lege ferenda* pod adresem poszczególnych jej przepisów, uwzględniających pierwotnie niepieniężny charakter obowiązków płatniczych, w rozumieniu art. 84 Konstytucji oraz pieniężny ich charakter po upływie terminu płatności, o którym mowa w art. 47 § 4 o.p.

Jeżeli chodzi o aspekty techniczno-metodologiczne badań, to są one analogiczne jak we wszystkich pracach prawniczych. Badania w przedmiocie charakteru prawnego obowiązków płatniczych przeprowadzone zostały na podstawie analizy przepisów Konstytucji oraz ustawy Ordynacja podatkowa według stanu obowiązującego na dzień 1 sierpnia 2018 r.; ich zakresem objęte zostały również przepisy materialnego prawa podatkowego, o ile ich analiza była konieczna dla określenia charakteru prawnego funkcji płatnika. Prace badawcze uzupełniono analizą ustaleń doktryny polskiego prawa podatkowego, dotyczących instytucji płatnika oraz prawa konstytucyjnego i administracyjnego w zakresie niezbędnym dla udowodnienia założonych tez badawczych.

Zarówno analiza dogmatycznoprawna, jak i rozważania teoretycznoprawne wymagały szerokiej prezentacji orzecznictwa sądów administracyjnych oraz Trybu-

nału Konstytucyjnego, dotyczącego funkcji płatniczej. Przeprowadzone rozważania uzupełniono wybranym orzecnictwem sądów powszechnych w przedmiocie bezpodstawnego wzbogacenia podatnika kosztem majątku płatnika. Prezentacja aktów stosowania prawa umożliwiła rzeczywiste poznanie funkcjonowania instytucji płatnika w praktyce oraz pozwoliła dowiedzieć istnienia wątpliwości interpretacyjnych, z jakimi spotykają się podmioty stosujące przepisy prawa, z których wynikają obowiązki i uprawnienia płatnika.

Badania o charakterze ewolucyjno-historycznym oparto z kolei na ustaleniach historyków prawa w zakresie metod wymiaru i poboru podatku, stosowanych na ziemiach polskich od czasów państwa patrymonialnego do czasów rozbiorów Państwa Polskiego włącznie, a następnie na przepisach szeroko rozumianego prawa podatkowego odnoszącego się do instytucji płatnika, obowiązującego od początku XX wieku aż do 1997 r., uzupełnionych ustaleniami doktryny oraz orzecnictwem sądowym, zapadłym na ich tle. Analizie porównawczej poddano natomiast literaturę obcojęzyczną wraz z przepisami właściwymi każdemu z badanych państw (tłumaczenie własne z anglojęzycznych wersji aktów prawnych).

Głównym celem badawczym pracy jest ustalenie cech konstytutywnych instytucji płatnika oraz odpowiednie (adekwatne) usytuowanie obowiązków płatnika w stosunku do obowiązków podatnika.

Rozdział 1

Geneza i ewolucja instytucji płatnika

1.1. Poborca i dzierżawca podatkowy jako poprzednicy instytucji płatnika

Nałożenie na początku XX wieku obowiązku obliczenia, pobrania od podatnika podatku oraz jego wpłaty na określone podmioty, przez co stały się one jedną z kategorii podmiotów wymierzających oraz gromadzących należności podatkowe, rodzi pytanie o genezę obowiązków płatnika¹. Innymi słowy ustalić należy, czy wykonywanie przez płatnika ciężących na nim obowiązków stanowiło nową, ukształtowaną w okresie II Rzeczypospolitej metodę wymiaru i poboru podatku, czy było kontynuacją innej metody stosowanej w przeszłości na ziemiach polskich celem gromadzenia należności podatkowych, czy też, być może, metoda ta powstała z jednej bądź też z wielu metod stosowanych do końca XIX wieku i przejęła od nich niektóre ich cechy.

Na ziemiach polskich – począwszy od okresu monarchii patrymonialnej, a skończywszy na ostatnich latach istnienia Państwa Polskiego – stosowano, co do zasady, dwie metody gromadzenia należności podatkowych: pobór przez organy administracji skarbowej oraz dzierżawę² źródeł dochodów skarbowych³. Oprócz

- 1 Współcześnie używany termin „płatnik” na określenie podmiotu zobowiązanego do obliczania podatków, pobierania ich i wpłacania organom podatkowym w okresie II Rzeczypospolitej posiadał inne znaczenie; służył określeniu podmiotów, na których ciążył obowiązek podatkowy. Dla zachowania przejrzystości tekstu terminy „płatnik” oraz „podatnik” używane będą w aktualnym ich znaczeniu.
- 2 Inną nazwą stosowaną w celu określenia tej formy wybierania podatków jest termin „leasing podatkowy”. Zob. F. H. M. Grapperhaus, *Opowieści podatkowe Drugiego Milenium. Opodatkowanie w Europie (1000–2000), Stanach Zjednoczonych Ameryki (1765–1801) i Indiach (1526–1709)*, przeł. J. Głuchowski, Dom Organizatora, Toruń 2010, s. 64.
- 3 W doktrynie brak jakichkolwiek informacji o wydzierżawianiu źródeł dochodów skarbowych w Księstwie Warszawskim; metoda ta była stosowana w Królestwie Polskim oraz w zaborze pruskim. Więcej na ten temat: W. Saletra, *Administracja skarbowa Księstwa Warszawskiego*

tych metod pobór danin publicznych następował również za pośrednictwem innych podmiotów niż poborca i dzierżawca, przy czym ze względu na częste zmiany w przedmiocie stosowania wskazanych metod oraz marginalny ich zakres względem podstawowych metod pozostaną one poza zasięgiem naszego zainteresowania⁴. Badania dotyczące genezy instytucji płatnika wykorzystają zatem porównanie jego pozycji prawnej z pozycją poborcy oraz dzierżawcy⁵, mimo że w początkowym okresie istnienia II Rzeczypospolitej płatnik „współistniał obok” dzierżawcy. Nie można jednak wykluczyć, że instytucja ta powstała na kanwie instytucji dzierżawcy podatków, przejmując od niej pewne jej cechy.

Za cechy konstytutywne współczesnej instytucji płatnika uznać należy status ustrojowy podmiotu pełniącego funkcję płatnika (a więc jego odrębność od organu podatkowego), zakres obowiązków ciążących na tym podmiocie (polegających na obliczeniu, pobraniu i wpłacie podatku organowi podatkowemu), przymusowy charakter obowiązków płatniczych (będący konsekwencją ich publicznoprawnego charakteru), odpłatność funkcji płatniczej, zasady odpowiedzialności za niewykonanie tych obowiązków, prawo do roszczenia regresowego wobec podatnika oraz do uzyskania interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Odnosząc się do pierwszej ze wskazanych cech – statusu ustrojowego płatnika – wskazać należy, że płatnik nie był i nie jest organem podatkowym, a więc znajduje się poza strukturą urzędniczą. Status organu administracji skarbowej przysługiwał natomiast poborcy podatkowemu. Poborcy (*tributarii*) byli urzędnikami niższego szczebla, podporządkowanymi kasztelanom (*castellanus*), zwanymi również komesami lub żupanami (*palatinus*), zarządzającymi grodami okresu monarchii patrymonialnej⁶. Od przełomu XIV i XV wieku obowiązek poboru podatków należał do specjalnych poborców wyznaczanych przez sejm⁷. Organami admini-

(1807–1815) i Królestwa Polskiego (1815–1830), [w:] *Z dziejów skarbowości w Polsce od XVII do XX wieku*, red. W. Saletra, Wyższa Szkoła Handlowa w Kielcach, Kielce 2002; *Historia państwa i prawa Polski. Tom III od rozbiorów do uwłaszczenia*, red. J. Bardach, M. Senkowska-Głuck, PWN, Warszawa 1981.

- 4 Poborem danin publicznych zajmowali się przykładowo również setnicy, mincerze, komornicy (okres monarchii patrymonialnej), oddziały wojskowe, pisarze skarbowi, starostowie grodowi (w okresie Rzeczypospolitej szlacheckiej), pisarze komór celnych, komisarze, czyli obywatele wybrani przez Sejm do ściągnięcia ofiary wieczystej (pod koniec XVII w.), burmistrzowie, wójtowie, sołtysi i ławnicy (w Królestwie Polskim).
- 5 W przypadku wydzierżawienia źródła dochodu skarbowego, poboru podatku *de facto* nie dokonywał dzierżawca, lecz powołany przez niego poborca. Na potrzeby niniejszych badań wprowadzono uproszczenie w tym zakresie, polegające na przyjęciu, że pobór podatku należał do obowiązków dzierżawcy, z którego pozycją prawną porównano pozycję płatnika.
- 6 Więcej na ten temat: K. Modzelewski, *Organizacja gospodarcza państwa piastowskiego (X–XIII wiek)*, Wydawnictwo Poznańskiego Towarzystwa Przyjaciół Nauk, Wrocław 1975, s. 150–175.
- 7 J. Bardach, *Historia państwa i prawa Polski. Tom I do połowy XV wieku*, PWN, Warszawa 1965, s. 458.

stracji skarbowej szczebla lokalnego byli również poborcy okresu Rzeczypospolitej szlacheckiej, monarchii konstytucyjnej oraz okresu reform sejmu konwokacyjnego. Ich status nie ulegał zmianom w dobie zaborów.

Pobór podatków na terenie Księstwa Warszawskiego należał – co do zasady – do poborców, którzy początkowo wraz z innymi urzędnikami (inspektorami podatkowymi, kontrolerami i sekretarzami) tworzyli dyrekcje skarbowe⁸.

Obliczanie i pobór podatków państwowych w Królestwie Polskim należał z kolei do inspektorów podatkowych izb skarbowych (*podatnoj inspietor*). Urzędnicy ci, wraz ze swymi pomocnikami, znajdowali się w bezpośrednim kontakcie z podatnikami⁹.

Na terenie ziem polskich włączonych do Prus (z wyjątkiem terenu Prus Nowowschodnich) sprawy podatkowe, w tym ściąganie podatków, podlegało władzy landrata, będącego urzędnikiem wykonawczym organów sprawujących władzę policyjno-finansową, określanych mianem kamer wojny i domen (*Kriegs-und-Domänenkammer*)¹⁰. W praktyce jednak egzekucja podatków stanowiła obowiązek innych urzędników prowincji – poborców podatkowych¹¹.

Urząd poborcy podatkowego nie występował we wszystkich prowincjach państwa pruskiego. Jak podkreśla J. A. Goclon, w ukształtowanej według odmiennych zasad administracji skarbowej Prus Nowowschodnich, funkcje poborcy przejęte zostały przez radcę powiatowego, nazywanego również pierwszym rendantem kasy powiatowej (*erster Rendant der Kreiskasse*)¹².

Uzyskanie statusu urzędnika przez osobę powołaną na urząd poborcy nie następowało z chwilą jej wyboru, lecz z chwilą spełnienia dodatkowych warunków: złożenia przysięgi¹³ oraz – począwszy od II poł. XVIII wieku – złożenia kaucji lub poręczenia¹⁴. Niespełnienie tych obowiązków bądź nieprawidłowe ich speł-

8 W. Saletra, *Administracja...*, s. 33.

9 *Administracja rosyjska w Królestwie Polskim*, Wiedeń 1915, s. 21.

10 Zespoleniu spraw wojskowych i administracji skarbowej z zarządem domen państwowych na szczeblu prowincjonalnym towarzyszyły przeobrażenia na szczeblu centralnym. W 1723 r. powołano w Berlinie Naczelne Dyrektorium Finansów, Wojny i Domen (*General Ober-Finanz-Kriegs und Domanem-Direktorium*), nazywane również Generalnym Dyrektorium (*Generaldirektorium*). Zob. *Historia...*, s. 47.

11 F. Koneczny, *Dzieje administracji w Polsce w zarysie*, Szkoła Policji Państwowej, Wilno 1924, s. 288.

12 J. A. Goclon, *Polska na królu pruskim zdobyta. Ustrój, administracja i sądownictwo doby Komisji Rządzącej w 1807 roku*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2002, s. 29. Odmienną tezę wysuwa J. Wąsicki, którego zdaniem poborca podatkowy (*Kreisausreuter*) był jednym z urzędników prowincji, istniejącym obok landrata (*Kreisrat*) i radcy powiatowego. J. Wąsicki, *Ziemie polskie pod zaborem pruskim, Prusy Nowowschodnie 1795–1806*, PAN, Poznań 1963, s. 182.

13 R. Rybarski, *Skarbowość Polski w dobie rozbiorów*, Nakład Polskiej Akademii Umiejętności, Kraków 1937, s. 77.

14 T. Korzon, *Wewnętrzne dzieje Polski za Stanisława Augusta (1764–1795). Badania historyczne ze stanowiska ekonomicznego i administracyjnego*, t. III, L. Zwoliński i sp., T. Paprocki i sp., Warszawa–Kraków 1897, s. 142.

nienie (np. złożenie kaucji lub poręczenia w zaniżonej dla danego urzędu wysokości) uniemożliwiało pełnienie urzędu poborcy¹⁵.

Poza strukturą urzędniczą znajdowali się natomiast dzierżawcy źródeł dochodów skarbowych. Dzierżawca był osobą prywatną i nie stawał się urzędnikiem skarbowym w wyniku wybrania przez podskarbiego na dzierżawcę. Zasady powyższej nie naruszała praktyka wydzierżawiana podatków urzędnikom ziemskim (np. pisarzom skarbowym czy skarbnym)¹⁶. Dzierżawca nie był urzędnikiem skarbowym, mimo że na mocy kontraktu dzierżawnego (poza prawem do eksploatacji danego dochodu) uzyskiwał również pewne prawa administracyjne. W wyniku zawarcia kontraktu dzierżawca otrzymywał prawo tworzenia własnego aparatu administracyjnego, np. zakładania i zwijania komór celnych, mianowania pisarzy lub poborców. Wymagane było ponadto zobowiązanie się podskarbiego do udzielenia dzierżawcy wszelkiej pomocy w wykonywaniu kontraktu¹⁷. Przyznanie takich uprawnień nie oznaczało jednak, że dzierżawca stawał się, z chwilą zawarcia kontraktu, urzędnikiem skarbowym.

Wskazanej zasady nie zmieniała również – niekiedy bardzo silna – pozycja dzierżawcy wyposażonego w znaczne uprawnienia związane z poborem podatków. Problem ten dotyczył w większym stopniu modelu dzierżawy podatkowej, występującego we Francji, w mniejszym zaś Rzeczypospolitej szlacheckiej. „Leasingobiorcy”, jak to określa F. H. M. Grapperhaus, stanowili, po armii i marynarce, najliczniejszą grupą pracowniczą XVII-wiecznej Francji. Większość powołanych przez nich poborców była uzbrojona i umundurowana. Przysługiwało im prawo wstępu do każdego domu i przeszukania go w razie podejrzeń, a także prawo konfiskaty każdego dobra, które wzbudziło ich wątpliwość. Działający w imieniu dzierżawcy poborcy stanowili więc swoistą organizację paramilitarną; byli „państwem w państwie”¹⁸.

Z obowiązków ciążyących na płatniku wynika, że jest nim podmiot znajdujący się poza strukturą urzędniczą, zobowiązany do przekazania organowi finansowemu (podatkowemu) podatku uprzednio przez siebie obliczonego oraz pobranego od podatnika. Powyższego przekazania podatku administracji skarbowej przez podmiot niebędący urzędnikiem skarbowym nie dokonywał poborca ze względu na posiadany przez niego status ustrojowy. Poborca, sam będąc terenowym urzędnikiem skarbowym, był zobowiązany do przekazywania pobranych należności innemu urzędnikowi. W okresie Rzeczypospolitej szlacheckiej zebrane kwoty poborca oddawał – początkowo – pisarzom skarbowym, którzy objeżdżając kraj

15 Za: A. Pawiński, *Skarbowość w Polsce i jej dzieje za Stefana Batorego*, Księgarnia Gebethnera i Wolffa, Warszawa 1881, s. 256; T. Korzon, *Wewnętrzne dzieje...*, s. 142.

16 Za: A. Filipczak-Kocur, *Skarbowość Rzeczypospolitej 1587–1648*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2006, s. 255.

17 Za: R. Rybarski, *Skarb i pieniądz za Jana Kazimierza, Michała Korybuta i Jana III*, Towarzystwo Naukowe Warszawskie, Warszawa 1935, s. 42.

18 F. H. M. Grapperhaus, *Opowieści...*, s. 64.

i zwozili podatki do skarbu zarządzanego przez podskarbiego. Z czasem zebrane przez niego podatki przekazywano szafarzom bądź też odwożono je na miejsce oznaczone w konstytucji sejmu (np. komisja zapłaty wojsku)¹⁹.

Przekazanie pobranego od podatnika podatku organom administracji skarbowej nie stanowiło również obowiązku charakteryzującego dzierżawcę, mimo że znajdował się on poza strukturą urzędniczą. Dzierżawca nie był bowiem zobowiązany do przekazania podatku pobranego, lecz do zapłaty czynszu dzierżawnego, którym nie musiała być część kwoty podatku przez niego wyegzekwowanego. W praktyce dzierżawcy dokonywali wpłat czynszu dzierżawnego lub też pewnej jego części „z góry”, a więc przez wyegzekwowanie podatków²⁰.

Zakres obowiązków ciężących na poborcach oraz dzierżawcach, związanych z poborem podatków – w przeciwieństwie do obowiązków płatniczych, polegających na obliczeniu, pobraniu i wpłacie podatku – nie przesądzał o uzyskaniu przez dany podmiot właściwego statusu. Płatnikiem jest podmiot, na który przepisy prawa nakładają obowiązek obliczenia, pobrania i wpłaty podatku organowi podatkowemu. Obowiązki płatnicze mają charakter przymusowy, a podmiot zobowiązany do ich wykonania nie może się ich zrzec. Status poborcy, jak i dzierżawcy, uzyskiwał natomiast – odpowiednio – podmiot powołany na to stanowisko bądź też ten, z którym zawarto kontrakt dzierżawny. Tym samym to nie zakres nałożonych na dany podmiot obowiązków decydował o uzyskaniu statusu poborcy lub dzierżawcy, lecz akt powołania na poborcę bądź też zawarty kontrakt dzierżawny.

Procedura powoływania danej osoby na stanowisko poborcy, dotycząca wydzierżawienia danego źródła dochodów skarbowych, była odmienna od zasad nakładania obowiązków płatniczych. Różnice dotyczą zarówno podmiotu uprawnionego do powierzenia funkcji poborcy²¹ lub wydzierżawienia źródła dochodów skarbowych²² danej osobie, podstawy prawnej pełnienia każdej z tych funkcji, jak i przebiegu tej procedury. Odmienności powyższe są konsekwencją tego, że sposób powoływania na urząd poborcy lub dzierżawcy był powiązany z ówczesnym ustrojem politycznym i skarbowym Państwa Polskiego, który – z jednej strony – był inny niż ustrój obowiązujący w XX-wiecznej Polsce, a z drugiej – na przestrzeni wieków podlegał wielu przemianom. W związku z tym, mimo że szczegółowe dokonywanie porównania procedury wyboru po-

19 Pojawienie się w 1503 r. urzędu szafarza, czyli urzędnika zobowiązanego do odbioru od poborców pieniędzy poborowych i sprawowania pieczy nad odpowiednim ich zużyciem, stanowiło przejaw braku zaufania szlachty względem – zależnego od króla – podskarbiego oraz obawy o przeznaczenie poborów. Zob. A. Pawiński, *Skarbowość...*, s. 262.

20 Za: A. Filipczak-Kocur, *Skarbowość...*, s. 61.

21 W początkowym okresie I Rzeczypospolitej poborcy mianowani byli przez sejmiki, od 1703 r. przez podskarbiego; w okresie monarchii konstytucyjnej prawo to przysługiwało Komisjom Skarbowym, na terenie Prus Królewskich – królowi, a w zakresie poboru podatków miejskich – gminom miejskim.

22 Decyzję w tym zakresie podejmował podskarbi.

borcy lub dzierżawcy z zasadami nakładania obowiązków płatniczych nie jest celowe, to jednak nie wyklucza sformułowania wniosków o charakterze ogólnym.

Należy zauważyć, że funkcja poborcy oraz dzierżawcy była dobrowolna. Osoby prywatne powoływano na urząd poborcy spośród osób zainteresowanych pełnieniem tej funkcji ze względu na wiążące się z nią wynagrodzenie (o czym mowa później). W marginalnym zakresie, gdy brakowało chętnych do pełnienia funkcji poborczych, poborca był wyznaczany²³. Dopuszczalna była również możliwość odsprzedania urzędu osobie trzeciej bądź przekazania go na rzecz zstępnego (syna)²⁴.

Dobrowolność charakteryzuje również zasady powoływania dzierżawców podatkowych. Funkcja ta, ze względu na swą „dochodowość”, była bardzo pożądana dla osoby sprawującej. Dlatego też w oczekiwaniu na zawarcie kontraktu dzierżawnego tworzyły się niekiedy kolejki chętnych ekspektantów²⁵, co stanowiło źródło wielu konfliktów z tym zawiązanymi²⁶. Dzierżawca nie dokonywał wpłaty podatku, który został mu oddany w dzierżawę, do skarbu. Ciężył na nim natomiast obowiązek zapłaty czynszu dzierżawnego w wysokości ustalonej przez podskarbiego. Wysokość czynszu w dużej mierze zależała od rękawicznego, płaconego przez dzierżawcę na rzecz podskarbiego. Między tymi należnościami istniała silna zależność: im wyższa była kwota rękawicznego²⁷, tym niższy był czynsz dzierżawny. Kwoty podatku, wyegzekwowane przez dzierżawcę ponad kwotę czynszu dzierżawnego stanowiły zatem jego „zysk”. W swej istocie system ten sprzyjał zatem nadużyciom ze strony dzierżawców, pragnących osiągnąć z arendy jak największy dochód²⁸. W doktrynie²⁹ wielokrotnie sygnalizowano nieprawidłowości w wybieraniu podatków przez dzierżawców, polegające na bezwzględny egzekwowaniu podatków (bez uwzględniania rzeczywistych możliwości płatniczych podatników) bądź też na pobieraniu kwot większych niż kwoty należne³⁰.

23 Więcej na ten temat: A. Filipczak-Kocur, *Skarbowość...*, s. 37.

24 Sprzedaż urzędu na rzecz osoby trzeciej została przez Komisję zakazana w 1775 r., a wszelkie porozumienia dotyczące odstąpienia urzędu uznawano za nieważne. Zob. T. Korzon, *Wewnętrzne dzieje...*, s. 134.

25 M. Nycz, *Geneza reform skarbowych Sejmu Niemego. Studium z dziejów skarbowo-wojskowych z lat 1697–1717*, Wydawnictwo Napoleon V, Poznań 1938, s. 251.

26 Więcej na ten temat: A. Filipczak-Kocur, *Skarbowość...*, s. 255.

27 W II poł. XVII w. rękawiczne stało się poważnym źródłem dochodów podskarbińskich.

28 Sytuacje takie były źródłem konfliktów między dzierżawcą a ogółem szlachty danej ziemi. Aby zapobiec ich występowaniu, niekiedy ograniczano w uniwersale wysokość dochodu, jaki może uzyskać dzierżawca z danej arendy, wskazując jego górną granicę. Więcej na ten temat: Z. Góralski, *Urzędy i godności w dawnej Polsce*, Ludowa Spółdzielnia Wydawnicza, Warszawa 1983, s. 111 i nast.; A. Filipczak-Kocur, *Skarbowość...*, s. 65.

29 Zob. S. Głąbiński, *Wykład nauki skarbowej*, nakładem Autora, Lwów 1894, s. 293; H. Radziśzewski, *Nauka skarbowości. Wykład skarbowości państwowej i gminnej*, Wydawnictwo M. Arcta, Warszawa 1917, s. 203.

30 Zjawiska tego rodzaju występowały powszechnie we francuskim modelu dzierżawy podatkowej i stanowiły jedną z przyczyn wybuchu Wielkiej Rewolucji Francuskiej. Więcej na ten

Obowiązki płatnicze były i są nakładane na dane kategorie podmiotów celem udzielenia pomocy państwu w zakresie wymiaru i poboru podatków. Prawidłowe wykonanie obowiązków płatniczych zapewnia skuteczny i tani pobór danin publicznych. Udzielanie pomocy państwu w zakresie gromadzenia dochodów podatkowych charakteryzowało również instytucję dzierżawcy podatkowego. Wydzierżawianie źródeł dochodów skarbowych następowało w trudnej dla danego państwa sytuacji (np. czas wojny) lub w przypadku nieposiadania prawidłowo zorganizowanej i sprawnie funkcjonującej administracji skarbowej³¹.

Decyzję w przedmiocie wydzierżawiania źródła dochodów skarbowych podejmował podskarbi (pod warunkiem braku ustaleń sejmowych w tym zakresie), kierując się względami natury publicznej i prywatnej. Metoda dzierżawy podatkowej umożliwiała uzyskiwanie przez Skarb Państwa, bez utrzymywania własnej skomplikowanej administracji, pewnego i stałego dochodu³². Dawała ponadto stosunkowo szybkie efekty finansowe, zwłaszcza gdy dzierżawca przekazywał od razu określoną sumę, przynajmniej jako pierwszą ratę³³.

System dzierżawny stanowił jednak równocześnie formę niekorzystną dla Skarbu Państwa ze względów fiskalnych. Zapewniał wprawdzie stałe wpływy, jednak były one mniejsze od osiągniętych wskutek wybierania podatków przez organy administracji skarbowej³⁴. Proporcja ta nie ulegała zmianie nawet wtedy, gdy państwo nie dysponowało jeszcze sprawną administracją skarbową, gdyż dopiero tworzyło aparat w tym zakresie. Przyczyn takiego stanu rzeczy szukać należy – jak zostało już zaznaczone – w pobieraniu przez podskarbiego rękawicznego. Bardzo często ustalał on wysokość czynszu dzierżawnego ze szkodą dla skarbu, co więcej, kwota ta nie zmieniała się na przestrzeni kilkunastu, a nawet kilkudziesięciu lat³⁵.

Pobór podatków przez poborców stanowił podstawową metodę gromadzenia dochodów skarbowych, mimo że w okresie rządów sejmikowych to dzierżawa podatkowa stanowiła powszechnie praktykowaną metodę wybierania podatków. O podstawowym charakterze metody poboru podatku przez poborcę świadczy jednak to, że system dzierżawy podatkowej miał zastosowanie wtedy, gdy nie był możliwy pobór podatków za pośrednictwem utworzonej w tym celu administracji.

temat: F. H. M. Grapperhaus, *Opowieści...*, s. 64; L. Biliński, *System nauki skarbowej, a w szczególności nauki o podatkach*, nakładem Autora, Lwów 1876, s. 308; A. Krzyżanowski, *Nauka skarbowości*, Fiszer J. Majewski, E. Wende i sp., L. Fiszer, Towarzystwo Wydawnicze Ignis, Poznań, Warszawa, Łódź, Toruń 1923, s. 221.

31 W doktrynie wskazuje się, że brak w danym państwie sprawnego i wyszkolonego aparatu urzędniczego mógł być niekiedy efektem działań (starań) warstw rządzących, których członkowie wzbogacali się na dzierżawie. Zob. A. Krzyżanowski, *Nauka...*, s. 221.

32 S. Głabiński, *Wykład...*, s. 293.

33 A. Filipczak-Kocur, *Skarbowość...*, s. 61.

34 Więcej na ten temat: R. Rybarski, *Skarb...*, s. 266.

35 *Ibidem*, s. 267–268.

Metoda ta stosowana była również, gdy brak było osób zainteresowanych wydzierżawieniem podatku lub posiadających niezbędny w tym celu kapitał³⁶.

Pobór podatków przez dzierżawców uznawany był natomiast za uzupełniającą i pomocniczą formę poboru względem egzekwowania podatków za pośrednictwem administracji skarbowej. Jak wskazuje H. Radziszewski, „im administracja jest bardziej precyzyjna, tym lepiej dociera do podatnika, tym mniej ucieka się do pomocy obcej, tym bardziej jest w stanie urzeczywistniać sama w wybieraniu podatków postulaty sprawiedliwości. Wszelkie natomiast inne formy wybierania podatków świadczą o braku pożądanej techniki w organizacji administracyjno-skarbowej [...]”³⁷. Wraz z rozwojem administracji skarbowej następowało stopniowe odejście od systemu dzierżawy podatkowej, aż do całkowitego jej zaniku na rzecz poboru podatków w drodze administracji rządowej.

W przeciwieństwie do funkcji płatnika, która – co do zasady – była nieodpłatna, pełnienie funkcji poborcy upoważniało do otrzymywania uposażenia. Zasady, według których wynagradzano poborców, podlegały na przestrzeni wieków istotnym zmianom, które dotyczyły nie tylko wysokości uposażenia i trybu jego płatności, lecz także podmiotu ponoszącego jego ekonomiczny ciężar.

W początkowym okresie istnienia Państwa Polskiego (okres monarchii patrymonialnej i monarchii stanowej) uposażenie należne poborcom stanowiło udział w dochodach osiągniętych dla skarbu monarchy³⁸. Jego pobór następował w drodze wydzielenia właściwej kwoty z zebranych świadczeń w fazie poboru oraz magazynowania tych danin w grodzie³⁹. W związku z tym do siedziby władcy transportowano daniny już po potrąceniu należnych urzędnikom grodowym uposażeń.

Zmiany sposobu wynagradzania poborców nastąpiły pod koniec XIV wieku. Wydany przez Ludwika Węgierskiego w 1381 r. przywilej uprawniał poborców, egzekwujących poradnie od duchowieństwa, do pobierania dodatkowej opłaty w maksymalnej wysokości 1 gr od wsi. Opłata ta, nazywana spiśnym, pobierana była przez poborców w zamian za kwit wydawany płacącemu podatek i stanowiła dowód spełnienia świadczenia. System, w którym poborcy byli wynagradzani poprzez spiśne, obowiązywał przez krótki okres. Od 1388 r. przywilej piotrkowski zakazywał pobierania tej opłaty, w praktyce jednak zakaz ten nie był respektowany⁴⁰.

Okres Rzeczypospolitej szlacheckiej charakteryzuje istnienie trzech różnych modeli wynagradzania poborców. Pierwszy z nich polegał na utrzymywaniu poborców przez skarb, drugi – na przerzuceniu tego ciężaru na podatników, natomiast trzeci stanowił ich połączenie. Cechą wspólną wszystkich systemów wynagrodze-

36 Za: R. Rybarski, *Skarbowość...*, s. 108–109.

37 H. Radziszewski, *Nauka...*, s. 201.

38 J. Bardach, *Historia...*, s. 130.

39 Za: K. Modzelewski, *Organizacja...*, s. 107.

40 Zob. T. Szulc, *Organizacja poboru podatków pokoszyckich*, „Czasopismo Prawno-Historyczne” 1988, t. XL, z. 2, s. 68.

nia poborców było to, że otrzymywane uposażanie nie miało charakteru stałego, co z kolei było konsekwencją okresowości powołania i funkcjonowania terenowej administracji skarbowej⁴¹.

Koszty wybierania podatku obciążały zwykle skarb, rzadziej natomiast samych opodatkowanych. Wynagrodzenie należne poborcom wyznaczał sejm lub sejmik przy każdorazowym uchwalaniu podatku. Albo mogło ono przybrać postać jednorazowego wynagrodzenia (mimo wielokrotności sympli podatkowych), albo jego konstrukcję opierano na innych, szczegółowo określonych zasadach⁴². Jak wskazuje T. Szulc, wynagrodzenie ustalano w formie ryczałtowej (XV wiek – I poł. XVI wieku) lub w formie prowizji (od końca XV wieku)⁴³. W pierwszym wypadku poborca otrzymywał, tytułem wynagrodzenia, stałą kwotę, bez względu na czas pełnienia swego urzędu, zakres podjętych czynności oraz wysokość uzyskanych wpływów podatkowych. Brak zależności między wysokością wynagrodzenia a kwotą zebranego podatku nie motywował poborców do skutecznego wypełniania swych obowiązków. Skutek ten wywoływało wynagradzanie poborców w drugiej formie, tj. w postaci prowizji. W tym wypadku wyrażenie uposażenia w stosunku procentowym do zebranej i wpłaconej do skarbu kwoty podatku czyniło poborcę – z jednej strony – bezpośrednio zainteresowanym rezultatem podjętych działań, co korzystnie wpływało na efektywność terenowej administracji skarbowej, z drugiej zaś rodziło ryzyko nadużyć przy obliczaniu i poborze podatków.

Model wynagradzania poborców z pieniędzy podatników występował w praktyce skarbowej I Rzeczypospolitej w dwojakiej formie. Po pierwsze, w postaci – istniejącego za czasów Ludwika Węgierskiego – obowiązku oddawania poborcy przez opodatkowanych wraz z podatkiem dodatkowej kwoty tytułem wynagrodzenia (tzw. *salarium* dla poborcy)⁴⁴. Po drugie, przybierał formę spiśnego (od XVII wieku nazywanego kwitowym), a więc opłaty uiszczanej przez podatników za wystawienie przez poborcę kwitu dokumentującego uregulowanie świadczenia podatkowego⁴⁵. Opłata ta, egzekwowana wbrew zakazowi jej pobierania, stała się – w XV i w I poł. XVI wieku nieoficjalną częścią uposażenia poborcy, pobieraną obok kwoty otrzymywanej ze skarbu tytułem wynagrodzenia⁴⁶. Prawo do równo-

41 Zob. B. Markowski, *Administracja skarbowa w Polsce*, Wyższa Szkoła Handlowa w Warszawie, Warszawa 1931, s. 32–33.

42 Za: A. Filipczak-Kocur, *Skarbowość...*, s. 37.

43 T. Szulc, *Sposoby wynagradzania poborców podatkowych w Polsce od schyłku XIV do XVIII wieku*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Iuridica” 1993, nr 56, s. 93.

44 Płatnicy zobowiązani byli oddawać poborcy na poczet jego wynagrodzenia jeden grosz od każdej złotówki podatku. Powyższa forma uposażania poborców stosowana była – na mocy Konstytucji z 1667 r. – także wobec sejmikowych poborców hiberny. Zob. Z. Socha, *Hiberna. Studium z dziejów skarbowości w dawnej Polsce*, „Studia nad Historią Prawa Polskiego”, t. XVI, z. 2, Lwów 1937, s. 94.

45 Za: T. Szulc, *Sposoby...*, s. 103.

46 *Ibidem*, s. 101.

czesnego otrzymywania wynagrodzenia ze skarbu oraz od podatników (w postaci kwitowego) przyznano poborcom w XVII wieku⁴⁷. Stanowiło ono istotę trzeciego modelu wynagradzania poborców, który – jak podkreśla T. Szulc – występował w praktyce sporadycznie. Od początku XVIII wieku widoczna jest bowiem tendencja do oparcia systemu wynagradzania poborców na wyznaczonym przez sejmik *salarium*, z równoczesnym zakazem wybierania kwitowego⁴⁸.

Wysokość uposażenia – w zależności od przyjętego modelu wynagradzania poborców – określana była albo przez sejmik, albo przez podskarbiego. Mimo braku stałych reguł determinujących zasady jej określania przyjmowano, że powinna ona uwzględniać nie tylko wynagrodzenie należne za pełnienie funkcji, lecz także wydatki poniesione w związku ze sprawowanym urzędem⁴⁹. Niekiedy przepisy pozostawiały pełną swobodę podmiotom uprawnionym do określania tej wysokości⁵⁰.

Obok wynagrodzenia należnego za pobór podatków, poborcy otrzymywali również dodatkowe uposażenie za czynności związane z poborem, lecz nim niebędące. Zaprzysiężenie podatników oraz sporządzenie i wydanie im kwitów, potwierdzających zapłatę podatku, uprawniało – jak podkreśla B. Markowski – do otrzymania dodatkowego wynagrodzenia. Podobny skutek powodowało wykrycie przez poborcę nowych, nie ujętych w taryfach przedmiotów opodatkowania (np. łąnów przy podymnym, głów przy pogłównym), pod warunkiem podjęcia przez sejmik stosownej w tym przedmiocie uchwały⁵¹.

Wykonywanie funkcji poborcy uprawniało do otrzymania wynagrodzenia również w ostatnich latach istnienia Państwa Polskiego, przy czym nastąpiła w tym zakresie znacząca zmiana modelu wynagradzania. Powszechny – od pocz. XVIII wieku – system wynagradzania w postaci *salarium*, ustalanego przez sejmik, został zastąpiony w 1775 r. stałym uposażeniem należnym od Skarbu Państwa⁵² (zasada

47 Uniwersał poborowy z 1618 r. upoważniał poborców i ich subkolektorów do pobierania kwitowego w wysokości nie większej niż 2 gr., niezależnie od uposażenia uzyskiwanego w postaci prowizji.

48 T. Szulc, *Sposoby...*, s. 103.

49 Wynagrodzenie w omawianym okresie wynosiło początkowo 1 szeląg od każdego 1 zł pobranego podatku (1591 r.), przy czym z czasem wzrosło do 1½ szeląga od 1 zł podatku. Zob. *ibidem*, s. 101; T. Korzon, *Wewnętrzne dzieje...*, s. 124; B. Markowski, *Administracja...*, s. 41. Wynagrodzenie poborców z terenu Prus Królewskich wynosiło około 20 grzywien. Za: J. Deresiewicz, *Z przeszłości Prus Królewskich. Skarbowość Prus Królewskich od roku 1466–1569*, Księgarnia Akademicka, Poznań 1947, s. 23.

50 Uniwersał z 1577 r. upoważniał podskarbiego do określania wysokości wynagrodzenia poborcy podczas oceniania jego „służby i pilności” podczas sprawowania urzędu, z zastrzeżeniem, że ustalone w ten sposób wynagrodzenie nie narazi skarbu państwowego na uszczerbek. Za: A. Pawiński, *Skarbowość...*, s. 240–241.

51 B. Markowski, *Administracja...*, s. 32–33.

52 Za: Z. Kaczmarek, B. Leśnodorski, *Historia państwa i prawa Polski. Tom II od połowy XV wieku do roku 1795*, PWN, Warszawa 1968, s. 510.

płatności urzędów państwowych⁵³). W praktyce zdarzały się jednak sytuacje przenoszenia ciężaru ekonomicznego wynagrodzenia poborcy na podatników⁵⁴. Stanowiły one jednak wyjątek od zasady, iż wynagrodzenie to obciążało Skarb Państwa.

Pensje poborców, mimo uwzględnienia ich w rachunkach skarbu pospolitego, nie były przez Skarb Państwa fizycznie wypłacane. Wynagrodzenie poborcy obciążało bowiem wpływy z tytułu daniny, którą dany podmiot pobierał i było przez niego z tej kwoty potrącanie⁵⁵.

Określanie wysokości pensji urzędników skarbowych należało do Komisji Skarbu Koronnego⁵⁶. Przy ustalaniu jej wielkości uwzględniano fakt, że pełnienie funkcji skarbowych nie wymagało całorocznej dyspozycyjności urzędnika oraz – jak wskazuje T. Korzon – „poświęcenia jego wszystkich zdolności”. Dlatego też, wyznaczając wysokość wynagrodzenia, „szacowano tylko daną czynność, większą lub mniejszą sumę pracy, oraz jej trudność lub łatwość”⁵⁷. W literaturze brak jednoznacznej oceny wysokości wynagrodzenia, należnego urzędnikom skarbowym, w tym poborcom⁵⁸. Z jednej strony, przyjmuje się, że pensje poborców pozwalały na zaspokojenie ich potrzeb życiowych. Wskazuje się również wprost, iż funkcje skarbowe były korzystnym zatrudnieniem. Otwierały drogę do szybkiego zdobycia fortuny, zapewniając dostatnie życie⁵⁹. Z drugiej strony podkreśla się jednak, że wynagrodzenie to było wystarczającym źródłem utrzymania tylko dla tych poborców, którzy posiadali własne gospodarstwo wiejskie lub nieruchomość miejską. W przeciwnym wypadku istniała potrzeba podejmowania innych czynności skarbowych, zapewniających nowe źródło dochodów⁶⁰.

Oprócz stałej pensji, poborcy otrzymywali również, tytułem wynagrodzenia, zwrot wydatków z powodu podróży odbytych w sprawach służbowych oraz kwoty rekompensujące im straty poniesione w związku z pełnieniem urzędu⁶¹. Dodat-

53 B. Markowski, *Administracja...*, s. 41.

54 Sytuacja taka wystąpiła w 1787 r. Płatnicy powiatów piotrkowskiego i radomskiego wystąpili do Komisji Skarbowej z prośbą o nominację dla wybranego przez siebie poborcy, który byłby odpowiedzialny ze pobranie od nich należnych podatków. Jako uzasadnienie prośby wskazano zbyt dużą odległość miejscowości wyznaczonej przez Komisję jako miejsce poboru (Sieradz). W zamian za powołanie wskazanej osoby na urząd poborcy płatnicy zobowiązali się z własnych środków wypłacić pensję poborcom. Zob. T. Korzon, *Wewnętrzne dzieje...*, s. 142.

55 R. Rybarski, *Skarbowość...*, s. 422.

56 *Ibidem*, s. 14.

57 T. Korzon, *Wewnętrzne dzieje...*, s. 132.

58 Wskazać można, że w 1776 r. pensja roczna wynosiła 1500 zł (750 zł za każdą ratę podatku). W 1789 r. – w związku z wprowadzeniem nowych podatków – podniesiono ją do kwoty 2200 zł. Za: T. Szulc, *Sposoby...*, s. 104. Podobnie: R. Rybarski, *Skarbowość...*, s. 111.

59 Za: T. Korzon, *Wewnętrzne dzieje...*, s. 133–135.

60 *Ibidem*, s. 132.

61 Zasłużeni i wiekowi urzędnicy otrzymywali dożywotnie utrzymanie, a wdowy po nich pensje. Uposażenie przysługiwało również dzieciom zmarłego urzędnika. *Ibidem*, s. 133.

kowym wynagrodzeniem poborców nie było natomiast kwitowe. Jego pobieranie – zakazane przez Komisję Skarbową – stanowiło jedno z wykroczeń, którego dopuszczali się egzekutorzy w związku z pełnieniem urzędu. Podobny zakaz dotyczył praktyki pobierania od podatników innych „podarunków”.

Odpłatność – w innym znaczeniu niż w przypadku funkcji poborcy – wpisana była również w istotę systemu dzierżawnego. Dzierżawca zobowiązany do wpłaty czynszu dzierżawnego w wysokości określonej przez podskarbiego był uprawniony do zatrzymywania wszystkich kwot przewyższających wysokość czynszu, które wyegzekwował od podatników. Należności te, mimo że – podobnie jak uposażenie poborcy – stanowiły zysk dzierżawcy, są nieporównywalne, co do swej istoty, z tym wynagrodzeniem. Brak było normatywnego określenia jego wysokości, a jego wysokość w żaden sposób nie nawiązywała do kosztów związanych z poborem podatków, tak, jak to miało miejsce w przypadku uposażenia poborców.

Pełnienie funkcji płatnika, piastowanie urzędu poborcy lub dzierżawcy podatkowego wiązało się z odpowiedzialnością za nieprawidłowe wykonanie obowiązków, związanych z wymiarem i poborem podatków. Za nadużycia dokonane w związku z pełnieniem swego urzędu poborcy ponosili odpowiedzialność z majątku i osoby (kara konfiskaty dóbr i gardła) przed sądem książęcym⁶². Odpowiedzialność majątkowa (kara konfiskaty dóbr) za przestępstwa skarbowe, których mogli się dopuścić poborcy podatków, utrzymana została również w okresie Rzeczypospolitej szlacheckiej. Dodatkową karą, przewidzianą w tym wypadku, była banicja⁶³. Przywłaszczenie pieniędzy skarbowych zagrożone było natomiast karą podwójnej pensji i banicji⁶⁴.

Szczególnym zasadom odpowiedzialności podlegał poborca, który w razie nieuiszczenia podatku przez podatnika nie sporządził w terminie delaty, czyli wykazu zalegających podatników oraz nie podał nazwisk retentorów do właściwego urzędu grodzkiego celem przeprowadzenia przymusowej egzekucji⁶⁵. Niedochowanie terminu skutkowało – jak wskazuje B. Markowski – odpowiedzialnością majątkową poborcy za niedobory podatkowe⁶⁶. Dalsze postępowanie w tym przedmiocie leżało w gestii starosty⁶⁷. Urzędnik ten w ciągu dziesięciu ty-

62 J. Bardach, *Historia...*, s. 272.

63 Za: L. Babiński, *Trybunał Skarbowy Radomski*, Miejska Biblioteka Publiczna im. Józefa A. i Andrzeja S. Załuskich, Radom 1923, s. 56.

64 L. Babiński, *Trybunał...*, s. 57. Przestępstwa skarbowe na terytorium prowincji litewskiej zagrożone były – tak jak w Koronie – karami pieniężnymi i karą konfiskaty mienia. Dodatkowo – jak wskazuje A. Filipczak-Kocur – Trybunał Skarbowy Litewski orzekać mógł także karę utraty czci. Zob. A. Filipczak-Kocur, *Skarbowość...*, s. 243.

65 W przypadku bezpodstawnego „podania na delatę”, udowodnionego przez płatnika, okazującego stosowne kwity, starosta skazywał poborcę na karę pieniężną. Zob. A. Pawiński, *Skarbowość...*, s. 284.

66 B. Markowski, *Administracja...*, s. 33.

67 Jak pisze B. Markowski, niekiedy poborca był zobowiązany samodzielnie, bez uczestnictwa starosty, „zagajać postępowanie egzekucyjne”. Nakładał na retentora karę czternastu grzywien oraz pozywał go za pośrednictwem woźnych grodzkich do grodu „na rok zawity”,

godni był zobowiązany pozywać winnych, a po ściągnięciu należności oddawać zaległy podatek poborcy, który następnie wysyłał go podskarbiemu⁶⁸.

W ostatnich latach istnienia państwa polskiego nierzetelny poborca mógł być ukarany przez Komisję Skarbową karą upomnienia (nagany). Pobieranie od podatnika kwitowego bądź innych niż podatek należności wiązało się natomiast z obowiązkiem ich zwrotu w podwójnej wysokości oraz oddaleniem z urzędu. Niekiedy dochodziło do obniżenia wynagrodzenia poborcy, z groźbą usunięcia z urzędu w przypadku ponownego dopuszczenia się przestępstwa. Kara wykluczenia ze służby mogła być orzekana również samodzielnie.

Status ustrojowy poborcy oraz zasady działania dzierżawcy dochodów podatkowych wykluczały możliwość występowania przez te kategorie podmiotów z roszczeniem regresowym wobec podatnika. Uprawnienie to mimo że w okresie II Rzeczypospolitej nie przysługiwało wszystkim podmiotom pełniącym funkcje płatnika, stanowi cechę konstytutywną tej instytucji prawnej.

1.2. Wprowadzenie nowoczesnej instytucji płatnika do systemu prawa polskiego (do 1997 r.)

Instytucja płatnika jest instytucją prawną, znaną polskiemu prawu podatkowemu od czasów II Rzeczypospolitej. W tym okresie można zauważyć stałe wykorzystywanie w procesie gromadzenia należności podatkowych instytucji, która choć podlegała na przestrzeni lat wielu przemianom, jej istota odpowiadała współczesnej funkcji płatniczej. Obowiązki polegające na obliczeniu, pobraniu oraz wpłacie cudzych podatków nałożono wówczas na podmioty znajdujące się poza strukturą urzędniczą, niebędące jednocześnie dzierżawcami tych podatków. Spoczyły one przykładowo, na notariuszach w zakresie podatku od darowizn⁶⁹ oraz opłaty

tj. na pierwszy i zarazem ostateczny termin stawieństwa. Terminami bywały zwykle tzw. kwerele, czyli sesje sądu grodzkiego, odbywające się co dwa tygodnie. Wyrok zapadły na nich był ostateczny. Jeżeli płatnik nie stawiał się w sądzie, podlegał banicji, czyli wyłączeniu spod prawa oraz publikacji przez poborcę. Rozpoczęcie egzekucji należało do obowiązków starosty i nastąpić powinno najpóźniej w ciągu „dwóch niedziel”, a przekazanie ściągniętych sum poborcy lub oddanie ich do skarbu – w terminie następnych „dwóch niedziel”. W przypadku bezskuteczności podjętych działań odwoływano się do środków egzekucji wojskowej. Zob. B. Markowski, *Administracja...*, s. 33.

68 A. Filipczak-Kocur, *Skarbowość...*, s. 37.

69 Zob. art. 39 ustawy z dnia 29 maja 1920 r. w przedmiocie zmiany przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn, Dz.U. z 1920 r., nr 49, poz. 299.

stemplowej⁷⁰, na sprzedawcach energii elektrycznej w zakresie podatku od energii elektrycznej wraz dodatku komunalnego⁷¹ i na podmiotach wypłacających różnorodne świadczenia, podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym (np. uposażenia służbowe i tantiemy⁷²), specjalnym podatkiem od tantiem⁷³ oraz podatkiem od kapitałów i rent⁷⁴.

Podmioty spoza struktury urzędniczej, zobowiązane do wymiaru i poboru cudzego podatku oraz niebędące dzierżawcami, nie zostały w okresie II Rzeczypospolitej określone nazwą własną, wyróżniającą je spośród innych podmiotów wymierzających i pobierających podatki. Ustawodawca nie sformułował również definicji legalnej tej instytucji prawnej. Sytuacja ta nie uległa zmianie również po uchwaleniu ustawy z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja podatkowa⁷⁵, mimo że zawierała ona definicje legalne niektórych instytucji prawnych. Ustawa ta, w odniesieniu do tej kategorii osób, posługiwała się zwrotem opisowym. Artykuł 99 § 2 o.p. z 1934 r., wprowadzając obowiązek władz skarbowych dotyczący wymiaru podatku, w sytuacji, gdy osoby zobowiązane do jego obliczenia, potrącenia (pobrania) i wpłacenia nie wpłacą tego podatku lub też wpłacą za mało, operował terminem „osoby obowiązanej do potrącenia [...] podatku”⁷⁶.

Terminu ogólnego, który służyłby do oznaczenia wszystkich osób zobowiązanych do obliczenia, poboru i wpłacenia podatków i niebędących jednocześnie organem władzy skarbowej albo podatnikiem, nie wypracowała również doktryna prawa finansowego Polski międzywojennej. Podmioty te uznawano za jedną z kategorii podmiotów uczestniczących w procesie gromadzenia należności podatkowych oraz określano zbiorczym terminem „specjalnych poborców docho-

70 Art. 17 w zw. z art. 27 i 28 ustawy z dnia 1 lipca 1926 r. o opłatach stemplowych, Dz.U. R.P., nr 64, poz. 404.

71 Art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 17 grudnia 1931 r. o państwowym podatku od energii elektrycznej, Dz.U. R.P., nr 76, poz. 720; dalej: ustawa o ppee.

72 Zob. art. 89 ustawy z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym, Dz.U. R.P., nr 82, poz. 550; art. 114 i nast. ustawy z dnia 14 lipca 1923 r. o podatku dochodowym, Dz.U. R.P., nr 77, poz. 607.

73 Zob. art. 18 w zw. z art. 24 ustawy z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym, Dz.U. R.P., nr 82, poz. 550 oraz art. 24 ustawy z dnia 14 lipca 1923 r. o podatku dochodowym, Dz.U. R.P., nr 77, poz. 607.

74 Zob. art. 17, art. 29, art. 34 ustawy z dnia 16 lipca 1920 r. o podatku od kapitałów i rent, Dz.U. R.P., nr 76, poz. 517.

75 Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 1934 r., nr 39, poz. 346; dalej: ustawa z 1934 r. Ordynacja podatkowa lub o.p. z 1934 r.

76 Mimo że termin „płatnik” na początku XX w. miał odmienne znaczenie i dopiero od połowy XX w. służy oznaczeniu podmiotu zobowiązanego do obliczenia należności podatkowej, pobrania jej od podatnika i przekazania właściwemu organowi podatkowemu, będzie używany w niniejszym rozdziale również wobec tych podmiotów, które ustawodawca w ustawie Ordynacja podatkowa z 1934 r. określał mianem „osoby obowiązanej do potrącenia podatku”. Tego rodzaju uproszczenie w zakresie używanej terminologii pozwoli zachować przejrzystość tekstu.

dów państwowych”⁷⁷. Termin ten był jednak pojęciem szerszym, obejmującym również i inne grupy podmiotów pobierających podatki⁷⁸.

Zmiany w omawianym zakresie nastąpiły z chwilą uchwalenia dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym⁷⁹. Z jednej bowiem strony interesującą nas kategorię podmiotów wyróżniono i objęto jednym wspólnym terminem, a z drugiej – sformułowano definicję legalną instytucji prawnej nim określanej. Artykuł 20 dekretu o postępowaniu podatkowym, obok definicji pojęcia strony postępowania podatkowego (ust. 1), zawierał również definicję legalną instytucji podatnika (ust. 2)⁸⁰ oraz płatnika (ust. 3). „Płatnikiem jest strona [w postępowaniu podatkowym – przypis M.B.], która z mocy ustawy lub rozporządzenia wydanego na podstawie art. 5 obowiązana jest do obliczenia i pobrania od podatnika należności z tytułu zobowiązania podatkowego i do wpłacenia jej na rachunek właściwego organu finansowego”.

W podobny sposób, czyli poprzez wskazanie obowiązków ciążyących na podmiocie będącym płatnikiem, instytucja ta została zdefiniowana przez ustawodawcę w art. 3 ust. 4 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych⁸¹. Zgodnie z jego treścią, „płatnikiem jest osoba obowiązana do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i do wpłacenia go na właściwy rachunek”. Do powyższych obowiązków odwoływała się również doktryna prawa finansowego, formułując definicję instytucji płatnika⁸².

77 E. Strasburger, *Ustrój skarbowy Rzeczypospolitej Polskiej*, Księgarnia F. Hoesicka, Warszawa 1922, s. 67. Podobnie: I. Weinfeld, *Skarbowość polska*, Biblioteka Prawnicza, Warszawa 1935, s. 19. Podobnym terminem posłużył się ustawodawca w art. 17 ustawy z dnia 1 lipca 1926 r. o opłatach stemplowych, Dz.U. R.P., nr 64, poz. 404. Określając dopuszczalne prawem formy zapłaty opłaty stemplowej wskazano, że zapłata gotówką nastąpić może „[...] do kasy urzędu skarbowego lub do rąk innego organu, uprawnionego do poboru (specjalnego poborcy)”. Zakres użytego w art. 17 tej ustawy pojęcia „specjalny poborca” jest jednak inny niż w przypadku terminu stworzonego przez doktrynę, obejmuje bowiem wszystkie podmioty – z wyłączeniem urzędów skarbowych – wymierzające i pobierające opłatę stemplową, w tym notariuszy.

78 Specjalnymi poborcami dochodów państwowych były również gminy i inne samorządowe organy władzy, zobowiązane na mocy przepisów prawa do wymiaru i (lub) poboru podatków.

79 Dz.U. z 1950 r., nr 56, poz. 506, t.j.; dalej: dekret o postępowaniu podatkowym.

80 „Podatnikiem jest strona, która podlegając z mocy ustawy obowiązkowi podatkowemu obowiązana jest do uiszczenia daniny publicznej”.

81 Dz.U. z 1993 r., nr 108, poz. 486 t.j.; dalej: ustawa z 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych.

82 Zob. K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, PWN, Warszawa 1970, s. 165; E. Ruśkowski i in., *Prawo podatkowe*, Temida2, Białystok 1994, s. 193; J. Białobrzeski, *Ustawa o zobowiązaniach podatkowych. Przepisy i komentarz*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1984, s. 19; E. Tegler, *Zobowiązania podatkowe i postępowanie podatkowe. Skrypt przeznaczony dla studentów stacjonarnych i zaocznych Studium Administracyjnego*, Wydawnictwo Naukowe WSP, Szczecin 1982, s. 54; A. Borodo, *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo UMK, Toruń 1983, s. 38.

Nałożenie na płatnika obowiązku obliczenia, pobrania podatku oraz jego wpłacenia organowi finansowemu (podatkowemu) wskazywało, że instytucja ta ustanowiona została celem wymiaru i poboru podatków II Rzeczypospolitej. Metoda wymiaru i poboru płatniczego stosowana była również w okresie kształtowania się władzy ludowej w Polsce, Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej oraz transformacji ustrojowej.

Rodzaj i zakres stosowania poszczególnych metod gromadzenia dochodów podatkowych w wymienionych okresach podlegał zmianom, polegającym przede wszystkim na stopniowym ograniczeniu ich rodzajów. Początkowo – po odzyskaniu niepodległości przez państwo polskie w 1918 r. – wymiar i pobór podatków należał do władz skarbowych, przy czym wymiar podatków, niekiedy wraz z prawem i obowiązkiem ich poboru, należał zwykle do organów samorządu terytorialnego. Te ostatnie mogły również wydzierżawiać podatki, co stanowiło odrębną metodę ich gromadzenia. Ostatnia metoda zakładała udział w procedurze wymiaru i poboru podatków osób spoza struktury urzędniczej, w tym samych podatników oraz podmiotów pełniących funkcje płatnicze lub inkasenckie.

Okres powojenny charakteryzował się z kolei istnieniem tylko dwóch metod wymiaru i poboru podatków wyróżnionych z punktu widzenia statusu ustrojowego podmiotów uczestniczących w procesie gromadzenia danin publicznych. Metoda pierwsza polegała na wymiarze i poborze podatków przez organy administracji skarbowej, druga zakładała udział w procesie obliczania i pobierania dochodów podatkowych podmiotów spoza struktury urzędniczej: podatników, płatników i inkasentów.

Cechą wyróżniającą płatnika spośród innych instytucji służących wymiarowi i poborowi podatków jest status ustrojowy tego podmiotu oraz zakres ciężących na nim obowiązków. Płatnik – zarówno w czasach II Rzeczypospolitej⁸³, jak i w Polsce-Ludowej⁸⁴ – nie był organem finansowym (podatkowym)⁸⁵. Takie ukształtowanie statusu osób pełniących funkcje płatnika oznaczało, że nie ciążyły na nich obowiązki organów skarbowych⁸⁶ i nie przysługiwały im kompetencje przyznane władzom skarbowym w zakresie postępowania przygotowawczego, wymiarowego i odwoławczego⁸⁷. Zasady tej nie naruszała praktyka ustawodawcza, polegająca na nałożeniu na płatników obowiązków, które ze swej istoty powinny przynależeć organom finansowym (organom podatkowym), a nie podmiotom pełniącym funkcję płatnika.

83 W pozornej sprzeczności z tą tezą pozostaje art. 17 ustawy z dnia 1 lipca 1926 r. o opłatach stemplowych, w którym ustawodawca uznaje notariusza – na równi z urzędami skarbowymi – za „organ urzędowy”, właściwy w sprawie wymiaru opłaty stemplowej. Zob. art. 17 ustawy z dnia 1 lipca 1926 r. o opłatach stemplowych, Dz.U. R.P., nr 64, poz. 404.

84 Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 listopada 1984 r., sygn. akt SA/Gd 929/84, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992, z. 1, poz. 6.

85 Więcej na temat administracji podatkowej na ziemiach polskich: K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbową w Polsce*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.

86 Zob. np. art. 65, 70, 71, 90, 119 ustawy z 1934 r. Ordynacja podatkowa.

87 Zob. np. art. 60, 70, 74, 75, 118, 120 ustawy z 1934 r. Ordynacja podatkowa.

Płatnicy zobowiązani byli – przykładowo – do przyjmowania wniosków podatników o zryczałtowanie określonych podatków, do opiniowania ich i przekazywania właściwemu organowi finansowemu, który podejmował adekwatną w tym przedmiocie decyzję. W innych przypadkach płatnicy byli zobowiązani do stałego czuwania, czy podatnicy spełnili warunki uprawniające ich do płacenia zryczałtowanych podatków. W przypadku stwierdzenia, że działalność podatnika nie odpowiadała działalności deklarowanej, płatnik obowiązany był zawiadomić o tym właściwy organ finansowy. Takie zawiadomienie stanowiło podstawę przejścia nieuczciwego podatnika na opodatkowanie według zasad ogólnych⁸⁸.

Płatnicy podatku od wynagrodzeń, będący organem władzy lub administracji państwowej, instytucją, zakładem państwowym lub jednostką gospodarki społecznej, byli uprawnieni do prostowania niesłusznego (nienależnego lub w nadmiernej kwocie) pobrania podatku⁸⁹. Sprostowanie było możliwe na wniosek podatnika, złożony w terminie nieprzekraczającym jednego roku od daty pobrania podatku (wnioski złożone po upływie tego terminu nie podlegały rozpoznaniu). O sprostowaniu obliczenia podatku od wynagrodzeń⁹⁰ bądź o nieuwzględnieniu złożonego wniosku płatnik rozstrzygał w drodze decyzji. Płatnik w ciągu siedmiu dni od złożenia podania przez podatnika przysyłał je wraz z odpisem wydanej decyzji organowi finansowemu, który wydawał w tym przedmiocie ostateczną decyzję⁹¹.

Zobowiązanie płatników do przyjmowania podań podatników o rozpatrzenie ich spraw przez organ finansowy, a następnie do ich przysyłania wraz z odpisem własnych decyzji organom finansowym, podobnie jak przyznanie płatnikom pra-

88 Za: Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 14 kwietnia 1960 r. w sprawie poboru w formie ryczałtu podatków: obrotowego, od operacji nietowarowych, dochodowego od niektórych zakładów usługowych zrzeszonych w CZSP, M.P., nr 40, poz. 60, uchylone zarządzeniem Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 1961; M.P., nr 97, poz. 251 oraz zarządzenie Ministra Finansów z dnia 18 września 1962 r. w sprawie poboru w formie ryczałtu należności „[...] od niektórych zakładów usługowych zrzeszonych w Centrali Rolniczej Spółdzielni »Samopomoc Chłopska«”, Mon. Pol., nr 7, poz. 339.

89 Jeżeli wykonanie zobowiązania podatkowego następuje za pośrednictwem płatnika, podatnikowi służy prawo wniesienia do organu finansowego pierwszej instancji (w ciągu miesiąca od daty pobrania podatku przez płatnika) podania o sprostowanie dokonanego niesłusznego pobrania. Od decyzji wydanej na to podanie służy podatnikowi prawo wniesienia odwołania (art. 162 ust. 2 dekretu o postępowaniu podatkowym).

90 Przypadającą podatnikowi do zwrotu kwotę podatku płatnik wypłacał gotówką z najbliższych wpływów potrąconego podatku. Płatnik był zobowiązany wykazać kwotę podatku, zwróconego w wyniku sprostowania, w deklaracji z powołaniem się na numer i datę decyzji oraz zmniejszyć o nią ogólną sumę należnego według deklaracji potrąconego podatku, podlegającego przekazaniu na rachunek właściwego organu finansowego.

91 Płatnicy podatku od wynagrodzeń obowiązani byli przechowywać wydane przez siebie decyzje razem z listami płacy i okazywać je organowi kontrolującemu prawidłowość obliczeń i potrącenie podatku od wynagrodzeń. Zob. art. 162 ust. 3–7 dekretu o postępowaniu podatkowym.

wa wydawania decyzji powodowało wprowadzić pozorne zatarcie się granic między instytucją płatnika a organem finansowym (podatkowym), jednak nie skutkowało uzyskaniem przez płatnika statusu organu administracji publicznej.

Cechą charakteryzującą instytucję płatnika – oprócz pozostawania poza strukturą urzędniczą – jest również zakres ciążących na tym podmiocie obowiązków: obliczenia, pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go organowi podatkowemu. Ich nałożenie na daną kategorię podmiotów skutkowało uzyskaniem przez te podmioty statusu „osoby obowiązanej do potrącenia podatku”, a z czasem „płatnika”, choćby nie zostały one określone wyraźnie przez przepisy prawa podatkowego tym mianem.

Uzyskanie przez dane podmioty statusu płatnika następowało wyłącznie w przypadku nałożenia przez ustawodawcę wszystkich trzech obowiązków na daną kategorię podmiotów⁹². Sposób regulacji pozostawał w tym zakresie bez znaczenia. Obowiązek obliczenia, pobrania i wpłacenia podatku ujmowano niekiedy w jednym przepisie⁹³ oraz w różnych artykułach tej samej ustawy podatkowej⁹⁴.

W związku z wprowadzeniem do systemu prawa podatkowego terminu „płatnik” na określenie kategorii podmiotów zobowiązanych do obliczenia, pobrania i wpłacenia podatku organowi podatkowemu, nadanie statusu płatnika mogło nastąpić albo przez określenie danej kategorii mianem „płatnika” bez wskazania obowiązków, wynikających z definicji płatnika⁹⁵, albo też – co następowało znacznie częściej w praktyce legislacyjnej Polski Ludowej – przez nałożenie tych obowiązków⁹⁶.

Obowiązki płatnika mają charakter przymusowy. Są nakładane na daną kategorię podmiotów, początkowo (w okresie dwudziestolecia międzywojennego) wyłącznie aktami rangi ustawowej, a z czasem (od 1946 r.) również dekretnami z mocą ustawy⁹⁷ oraz (od 1980 r.) rozporządzeniami ministra finansów⁹⁸. Podmiot wyznaczony, na podstawie powyższych przepisów, do pełnienia funkcji płatniczej nie miał wpływu na fakt nałożenia na niego tych obowiązków oraz nie mógł ani zrzec się ich wykonania, ani też przekazać ich wykonania innej osobie.

92 Por. art. 27 zd. 2 ustawy z dnia 1 lipca 1926 r. o opłatach stemplowych, Dz.U. R.P., nr 64, poz. 404, zgodnie z którym notariusz był zobowiązany do wymiaru opłaty stemplowej w sytuacji, gdy nie została we wcześniejszym terminie uiszczona w należytnej kwocie bądź gdy nie podlegała odroczeniu na mocy art. 9 lub 11 tejże ustawy.

93 Zob. art. 90 ustawy z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym, Dz.U. R.P., nr 82, poz. 550.

94 Zob. art. 114 w zw. z art. 112 ustawy z dnia 14 lipca 1923 r. o podatku dochodowym, Dz.U. R.P., nr 77, poz. 607.

95 Zob. np. art. 18 ust. 1 ustawy o psd.

96 Zob. np. art. 17 ust. 1 dekretu z dnia 3 lutego 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych, Dz.U. z 1951 r., nr 9, poz. 74.

97 Zob. art. 5 ust. 1 dekretu o postępowaniu podatkowym.

98 Zob. art. 9 pkt. 2 ustawy z 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych.

Możliwość nakładania przez ustawodawcę na daną kategorię podmiotów obowiązków polegających na obliczeniu, pobraniu podatku oraz jego wpłacie organowi podatkowemu nie była – co do zasady – prawnie zdeterminowana. Wyjątkowy charakter na tym tle miał art. 5 ust. 1 dekretu o postępowaniu podatkowym, dopuszczający możliwość zarządzenia przez ministra finansów w drodze rozporządzenia obliczania i poboru niektórych danin publicznych od poszczególnych grup podatników za pośrednictwem płatników – na całym obszarze Państwa Polskiego bądź w jego określonej części – jeśli wymagała tego sprawność postępowania podatkowego.

W doktrynie prawa powszechnie przyjmowano, że obowiązki płatnika nakłada się celem zapewnienia taniego, szybkiego i skutecznego poboru podatków. Dlatego też dopuszczalność stosowania instytucji płatnika celem wymiaru i poboru podatku warunkowała specyfika podatku, jego charakter oraz właściwości jego strony podmiotowej i przedmiotowej. Zastrzec jednak należy, że brakowało w tym zakresie jakichkolwiek zasad, wynikających z przepisów prawa. Ogólne przepisy prawa podatkowego nie przesądzały bowiem rodzaju podatku, czy kategorii podatników, których należności mogły być pobierane przez płatników⁹⁹. Warunki tego rodzaju formułowała wyłącznie nauka prawa finansowego. Jak podkreśla A. Borodo, „status płatnika nadawano zwłaszcza tym podmiotom, które powiązane były z podatnikiem specjalnym, silnym związkiem prawnym”¹⁰⁰. Istnienie tego rodzaju powiązań prawnych stanowiło więc, z jednej strony, uzasadnienie dla wprowadzenia obowiązków płatnika, a z drugiej – umożliwiało ich realizację. Obowiązki płatnika mogły być (i były) zlecane wszelkim podmiotom występującym w obrocie prawnym Polski Ludowej, bez względu na ich status majątkowy¹⁰¹.

Wykonywanie przez płatnika obowiązków polegających na obliczeniu, pobraniu i wpłacie podatku nie uprawniało do pobierania wynagrodzenia. Udzielanie pomocy władzy skarbowej w zakresie wymiaru i poboru należności podatkowych, poprzez obliczanie, pobór i wpłatę podatku, odbywało się w okresie II Rzeczypospolitej – co do zasady – bez wynagrodzenia, w tym również bez zwrotu kosztów

99 Podobnie: M. Gintowt-Jankowicz, *Płatnik w prawie podatkowym PRL*, „Państwo i Prawo” 1965, nr 8–9, s. 266.

100 A. Borodo, *Prawo...*, s. 38.

101 Tak też: M. Gintowt-Jankowicz, *Płatnik...*, s. 266. Należy zauważyć, że niekiedy status majątkowy podmiotu pełniącego funkcje płatnika mógł wpływać na zasady wykonywania obowiązków płatniczych. Dekret z dnia 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych różnicował termin płatności należności z tytułu zobowiązania podatkowego w zależności od tego, czy płatnik był jednostką gospodarki uspołecznionej, czy też nie. Zob. art. 12 ust. 1 i ust. 2 dekretu z dnia 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych, Dz.U. z 1950 r., nr 49, poz. 452; dalej: dekret z 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych. Innym razem – ustawodawca przewidywał możliwość wyznaczenia przez organ finansowy szczególnego (innego) terminu płatności należności z tytułu zobowiązania podatkowego, w przypadkach uzasadnionych szczególnymi okolicznościami oraz jeśli płatnik nie był jednostką gospodarki uspołecznionej.

związanych z poborem. Ustawodawca nie wprowadził odpłatności w stosunku do tej kategorii podmiotów, mimo że możliwość wynagrodzenia przewidział w odniesieniu do innych podmiotów gromadzących dochody skarbowe¹⁰².

Jedynie w stosunku do sprzedawcy energii elektrycznej, zobowiązanego do obliczania i poboru podatku od energii elektrycznej, wprowadzono możliwość zwrotu kosztów poboru podatku. Artykuł 4 ust. 3 ustawy o ppee uprawniał sprzedawcę energii elektrycznej do potrącania na swoją korzyść 2% pobranej kwoty podatku wraz z dodatkiem komunalnym.

Sytuacja prawna osób zobowiązanych do obliczenia, pobrania i wpłacenia podatków w zakresie odpłatności za wykonywanie tych obowiązków uległa częściowej zmianie w okresie Polski Ludowej. Zarówno w czasie obowiązywania dekretu o postępowaniu podatkowym, jak i ustawy z 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, płatnicy wykonywali ciężące na nich obowiązki nieodpłatnie, jeśli ich źródłem była ustawa podatkowa bądź dekret z mocą ustawy.

Możliwość wynagrodzenia osób zobowiązanych do obliczenia, pobrania i wpłacenia podatków ustawodawca przewidywał wyłącznie w przypadku zarządzenia obliczania i poboru podatków za pośrednictwem tychże osób przez ministra finansów. Wydawane wówczas rozporządzenie mogło albo „[...] przyznawać płatnikom wynagrodzenie za czynności związane z obliczeniem i poborem i określać jego wysokość”¹⁰³, albo też „[...] określać zasady przyznawania płatnikom wynagrodzenia za te czynności”¹⁰⁴. W obu przypadkach wynagrodzenie miało więc charakter fakultatywny, co oznacza, iż mogło, lecz nie musiało towarzyszyć obowiązkowi płatnika, jeśli te miały swe źródło nie w ustawie, czy dekrete z mocą ustawy, a w rozporządzeniu ministra finansów.

Osoby zobowiązane do obliczenia, pobrania podatku i wpłacenia go organowi finansowemu (podatkowemu) podlegały odpowiedzialności majątkowej oraz kar noskarbowej. Zasady odpowiedzialności majątkowej w okresie dwudziestolecia międzywojennego regulowały początkowo ustawy podatkowe, a od 1934 r. regulację przeniesiono do ustawy Ordynacja podatkowa, przy czym przepisy te nie znajdowały zastosowania do wszystkich kategorii osób zobowiązanych do obliczenia, pobrania i wpłacenia podatku¹⁰⁵. W odniesieniu podatków, do których ustawa z 1934 r. Ordynacja podatkowa nie znajdowała zastosowania, pozostały w mocy odpowiednie regulacje ustaw podatkowych. W okresie Polski Ludowej zasady odpowiedzialności płatnika były przedmiotem regulacji dekretów z 1946 r. i 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych, a następnie ustawy z 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych.

Odpowiedzialność majątkowa osób zobowiązanych do obliczenia, pobrania podatku i wpłacenia go organowi finansowemu (podatkowemu) początkowo

102 Zob. art. 9 ustawy z 1934 r. Ordynacja podatkowa.

103 Art. 5 ust. 1 dekretu o postępowaniu podatkowym.

104 Art. 9 pkt. 2 ustawy z 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych.

105 Zob. art. 1 ustawy z 1934 r. Ordynacja podatkowa.

ukształtowana została jako odpowiedzialność za niewykonanie, bądź nieprawidłowe wykonanie tychże obowiązków. Ustawodawca okresu II Rzeczypospolitej określając przesłanki prawne odpowiedzialności majątkowej posługiwał się zwrotami, w których odwoływał się do konkretnych obowiązków ciążyących na tej kategorii podmiotów.

Podmioty te odpowiadały zatem za nieprawidłowe obliczenie lub nieterminowe wpłacenie podatku od kapitałów i rent¹⁰⁶ bądź za zaniechanie obowiązku obliczenia i pobrania podatku od energii elektrycznej¹⁰⁷. Odpowiedzialność majątkowa przewidziana była w przypadku pobrania podatku od darowizn w kwocie niższej niż należna¹⁰⁸. Niewpłacenie podatku dochodowego lub wpłacenie w kwocie niższej niż prawidłowa skutkowało odpowiedzialnością majątkową podmiotu zobowiązanego do jego obliczenia, pobrania i wpłacenia¹⁰⁹.

Określenie przesłanek odpowiedzialności majątkowej płatników w początkowym okresie Polski Ludowej również następowało poprzez odwołanie się do obowiązków spoczywających na tej kategorii podmiotów prawa podatkowego. Artykuł 9 ust. 2 dekretu o zobowiązaniach podatkowych stanowił, że płatnicy odpowiadali „[...] za zaniechanie ustawowego lub zleconego obowiązku obliczenia i pobrania od podatnika należności z tytułu zobowiązania podatkowego, za pobranie w kwocie niższej niż należało, jak również za niewpłacenie właściwym władzom we właściwym terminie sum pobranych”¹¹⁰. Regulacja ta przeniesiona została do dekretu z 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych¹¹¹.

Mimo wyraźnego wskazania przez ustawodawcę, że płatnicy ponosili odpowiedzialność za własne działania bądź zaniechania, w ówczesnej doktrynie spotkać można – jeszcze wówczas odosobnione, a w latach 80. już powszechne¹¹² – poglądy,

106 Zob. art. 37 ustawy z dnia 16 lipca 1920 r. o podatku od kapitałów i rent, Dz.U. R.P., nr 76, poz. 517.

107 Zob. art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 17 grudnia 1931 r. o państwowym podatku od energii elektrycznej, Dz.U. R.P., nr 76, poz. 720.

108 Zob. art. 39 ustawy z dnia 29 maja 1920 r. w przedmiocie zmiany przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn, Dz.U. z 1920 r., poz. 299.

109 Zob. art. 155 ustawy z dnia 14 lipca 1923 r. o podatku dochodowym, Dz.U. R.P., nr 77, poz. 607.

110 Przez niewpłacenie właściwym władzom – w rozumieniu art. 9 ust. 2 – należy rozumieć niewpłacenie władzom, na rzecz których należność została wymierzona (władze rzeczowo właściwe). Uchybienie właściwości miejscowej nie powinno powodować skutków, o których mowa w art. 9 dekretu. Za: A. Andrzejewski, *Zobowiązania podatkowe*, t. III, Zarząd Główny Związku Zawodowego Pracowników Skarbowych, Warszawa 1947, s. 37.

111 Zob. art. 14 ust. 2 dekretu z 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych.

112 A. Borodo, *Prawo...*, s. 39: „Odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe ponosi również w określonym zakresie płatnik i inkasent, o ile zostali oni ustanowieni dla danego podatku”; J. Białobrzeski, *Ustawa...*, s. 83: „Artykuł 14 [ustawy o zobowiązaniach podatkowych – przyp. autora] nakłada na podatnika, płatnika i inkasenta odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe, które są obowiązani wykonać”; W. Kubiak, *Zobowiązania podatkowe. Objasnienia i teksty*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1958, s. 42: „[...] za podatek odpowiada wobec organu finansowego nie podatnik, lecz tylko płatnik”. Odmienne K. Ostrowski,

zgodnie z którymi podmioty te odpowiadały za zobowiązania podatkowe podatnika. Płatnicy odpowiadali za cudze zobowiązania, tak, jak za swoje¹¹³.

Normatywne ujęcie odpowiedzialności płatnika jako odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe (podatek) nastąpiło w ustawie z 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych. Płatnik, zgodnie z art. 14 ust. 2 i ust. 3 tej ustawy, odpowiadał za „[...] podatek niepobrany od podatnika lub pobrany w kwocie niższej od należnej”. W ograniczonym zakresie przepis ten odwoływał się także do obowiązków płatnika stanowiąc, że ponosił on odpowiedzialność także „[...] za niewpłacenie w terminie pobranego podatku”.

Ukształtowanie przez ustawodawcę odpowiedzialności płatnika, początkowo – jako odpowiedzialności za niewykonanie obowiązków związanych z wymiarem i poborem podatków, a z czasem – jako odpowiedzialności za sam podatek, wymagało określenia relacji zachodzących pomiędzy odpowiedzialnością, której podlega płatnik oraz tej, której podlega podatnik.

W przypadku niewykonania bądź też nieprawidłowego wykonania obowiązków polegających na obliczeniu, pobraniu oraz wpłacie podatku odpowiedzialność ponosił płatnik, a jego odpowiedzialność wyłączała odpowiedzialność podatkową podatnika za niewykonanie bądź nieprawidłowe wykonanie zobowiązania podatkowego. Zależność ta zachodziła również w drugą stronę. Oparcie relacji między odpowiedzialnością płatnika a odpowiedzialnością podatnika na zasadzie ich wzajemnego wyłączenia się, z jednoczesnym domniemaniem odpowiedzialności płatnika wynikało z art. 9 ust. 1 dekretu o zobowiązaniach podatkowych, art. 14 ust. 1 dekretu z 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych i z art. 14 ust. 1 ustawy z 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych.

Zasada powyższa doznawała ograniczeń polegających, z jednej strony, na ustawowym wyłączeniu odpowiedzialności podatnika, z jednoczesnym ustanowieniem wyłącznej odpowiedzialności płatnika oraz z drugiej – na ustanowieniu wyłącznej odpowiedzialności podatnika, z równoczesnym zwolnieniem z odpowiedzialności płatnika w przypadku niewykonania obowiązków ciążących na tym ostatnim podmiocie. Niekiedy wyłączenie powyższe zależne było od wystąpienia przesłanki negatywnej odpowiedzialności płatnika w postaci winy podatnika¹¹⁴.

Ustanowienie wyłącznej odpowiedzialności płatnika za podatek stanowiło podstawę do formułowania tez, zgodnie z którymi płatnik jest podmiotem zobowiązanym do zapłacenia należności z tytułu zobowiązania podatkowego podatnika.

System podatkowy PRL, Uniwersytet Jagielloński, Kraków 1971, s. 73: „Poza wspomnianym przypadkiem odpowiedzialności wyłącznej, płatnik odpowiada całym swoim majątkiem za zaniechanie obliczenia i pobrania od podatnika należności z tytułu zobowiązania podatkowego lub za pobranie tych należności w kwocie niższej niż należało (co jednak, nie zwalnia podatnika od odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe), jak również za niewpłacenie w oznaczonym terminie pobranych kwot”.

113 Zob. A. Andrzejewski, *Zobowiązania...*, s. 35.

114 Zob. art. 14 ust. 2 ustawy z 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych.

Z okólnika Ministerstwa Finansów z dnia 8 stycznia 1952 r. w sprawie wykładni niektórych przepisów dekretu o zobowiązaniach podatkowych¹¹⁵ wynika, że obowiązek zapłaty należności z tytułu zobowiązania podatkowego podatnika ciążył – przykładowo – na płatnikach podatku od wynagrodzeń. W tym przypadku, stosownie do art. 141 ust. 3 dekretu o postępowaniu podatkowym, kwoty należne z tytułu podatku od wynagrodzeń, których płatnik tego podatku nie pobrał od podatnika w ogóle lub pobrał je w kwocie niższej od wynikającej z obowiązujących przepisów, obciążają wyłącznie płatnika. Jak wskazuje K. Ostrowski, staje się on zatem w tym zakresie dłużnikiem i odpowiada za wykonanie zobowiązania podatkowego¹¹⁶. Wyłączna odpowiedzialność płatnika za zobowiązania podatkowe występowała również w odniesieniu do zryczałtowanego podatku obrotowego i dochodowego od członków spółdzielni rzemieślniczych, jeśli podmiot ten dokonywał ich ustalenia, poboru i wpłacenia¹¹⁷.

Wyłączenie odpowiedzialności płatnika oraz uczynienie podatnika podmiotem odpowiedzialnym w przypadku niewykonania obowiązków ciążących na płatniku następowało na mocy art. 11a ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym¹¹⁸. Przepis ten statuował, odmienne niż wynikające z art. 14 i 15 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, zasady dochodzenia kwot podatku niepobranego lub pobranego w kwocie niższej niż należna przez urząd celny, pełniący funkcje płatnika podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego należnego od importu towarów. W przypadku stwierdzenia jednej ze wskazanych okoliczności, adresatem decyzji ustalającej podatek w prawidłowej wysokości był podatnik (importer towaru), a nie pełniący funkcje płatnika urząd celny.

Płatnik ponosił odpowiedzialność całym swoim majątkiem. Odpowiedzialność majątkową o charakterze osobistym statuował zarówno dekret o zobowiązaniach podatkowych, jak i zastępujący go dekret z 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych.

Ustawa z 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych różnicowała charakter odpowiedzialności płatnika w zależności od tego, czy podmiot ten był, czy też nie był pracownikiem w rozumieniu przepisów Kodeksu pracy. Zgodnie z art. 14 ust. 2 ustawy z 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, płatnik niebędący pracownikiem w rozumieniu Kodeksu pracy odpowiadał całym swoim majątkiem. Płatnik będący pracownikiem odpowiadał natomiast na zasadach i w granicach odpowiedzialności materialnej pracowników, określonych w Kodeksie pracy w stosunku do zakładu pracy (art. 14 ust. 3 ustawy z 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych). Odpowiedzialność takiego płatnika została ograniczona – zgodnie z art. 119 § 1 Kodeksu pracy – do wysokości podatku odpowiadającego kwocie trzymiesięcznego wynagrodzenia pracownika; za pozostałą część podatku odpowiedzialność ponosił podatnik.

115 Dz.Urz. Min. Fin. z dnia 5 lutego 1952 r., nr 1, poz. 3.

116 K. Ostrowski, *System...*, s. 73.

117 Za: J. Białobrzewski, *Ustawa...*, s. 83.

118 Dz.U., nr 11, poz. 50.

Niewykonanie bądź też nieprawidłowe wykonanie obowiązków przez podmioty zobowiązane do obliczenia, pobrania i wpłacenia podatków skutkowało wymiarem podatku przez władzę skarbową. Adresatem nakazu płatniczego był podmiot zobowiązany do potrącenia podatku. Osoba ta – jak wskazuje W. Runcewicz – odpowiadała wobec Skarbu Państwa za wpływy z odnośnych kwot¹¹⁹. Zasady postępowania w przypadku naruszania obowiązków przez podmioty zobowiązane do obliczenia, pobrania i wpłacenia podatków nie uległy zmianie po wejściu w życie ustawy z 1934 r. Ordynacja podatkowa¹²⁰.

Decyzja wymiarowa wydawana była również w okresie powojennym. Zgodnie z art. 15 ustawy z 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, w razie niedopełnienia przez płatnika obowiązków określonych w ustawie organ podatkowy wydawał decyzję, w której określał wysokość podatku niepobranego lub niewpłaconego przez płatnika. Decyzja taka nie była wydawana, jeśli niepobranie podatku przez płatnika niebędącego pracownikiem w rozumieniu Kodeksu pracy bądź też pobranie go w kwocie niższej od należnej nastąpiło z winy podatnika. W takim wypadku podmiotem odpowiedzialnym za podatek był podatnik.

Wydana decyzja wymiarowa nie kreowała odpowiedzialności płatnika, a więc nie miała charakteru konstytutywnego w tym zakresie. Płatnik odpowiadał za niewykonanie bądź nieprawidłowe wykonanie ciężących na nim obowiązków „z mocy samego prawa”, a więc bez potrzeby wydawania specjalnej decyzji nakładającej na niego odpowiedzialność¹²¹.

W przypadku uiszczenia należności wynikającej z nakazu płatniczego, podmiot zobowiązany do potrącenia podatku był uprawniony do wystąpienia z roszczeniem regresowym. Możliwość żądania zapłaty równowartości niepobranego od podatnika podatku przysługiwała notariuszom obliczającym, pobierającym i wpłacającym podatek od spadków, według zasad określonych przez art. 1216 Kodeksu Napolena (*Code Napoléon, Code civil des Français*).

119 W. Runcewicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Towarzystwo Naukowe Warszawskie, Warszawa 1935, s. 26–27.

120 Wymiar podatku przez władzę skarbową w przypadku, gdy zobowiązany do potrącenia lub zainkasowania podatku nie wpłacił podatku wcale albo wpłacił go za mało przewidywał art. 99 § 1–2. Przepis ten był powtórzeniem i połączeniem treści przepisów ustawy o państwowym podatku dochodowym, przewidujących pobór podatku dochodowego od uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za pracę najemną, w tym również przepisów regulujących kwestię poboru specjalnego podatku od tantiem oraz niektórych przepisów ustawy o podatku od kapitałów i rent. Art. 99 § 1 obejmował również kwestię poboru należności w zakresie państwowego podatku od energii elektrycznej, który jest pobierany w drodze inkasowania należności na rzecz Skarbu Państwa przez sprzedawcę energii elektrycznej. Za: W. Runcewicz, *Ordynacja...*, s. 304.

121 Zob. art. 9 ust. 2 dekretu o zobowiązaniach podatkowych; tak też: pismo Ministerstwa Finansów – Departamentu Podatków i Opłat z dnia 19 marca 1985 r., PO 4–8031–031/85, „Rejent” 1992, nr 5, s. 149.

Prawo dochodzenia równowartości podatku zapłaconego za podatnika przysługiwało również sprzedawcom energii elektrycznej¹²². Sprzedawcy byli uprawnieni do poszukiwania podatku od energii elektrycznej od uchylających się od jego płacenia odbiorców w tym samym trybie i z tymi samymi skutkami, jak w przypadku należności za sprzedaną energię elektryczną. Sprzedawca mógł również stosować te same rygory, jakie służyły mu na podstawie zawartych umów lub też z mocy prawa w stosunku do odbiorców niepłacących należności za energię elektryczną; w szczególności sprzedawcy służyło prawo przerywania dostawy energii elektrycznej. W razie uiszczenia przez odbiorcę części należności za pobraną energię elektryczną, przyjmowano, że 10% wpłaconej sumy uiścił odbiorca jako podatek. Zasada ta znajdowała zastosowanie również do ugód, zawartych przez dostawcę z odbiorcą sądownie lub pozasądownie.

122 Art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 17 grudnia 1931 r. o państwowym podatku od energii elektrycznej, Dz.U. R.P., nr 76, poz. 720.

Rozdział 2

Instytucje prawne realizujące funkcje płatnika w wybranych państwach

2.1. Rozwiązania prawne w zakresie kształtowania instytucji spełniających funkcje płatnika w rozumieniu prawa polskiego

Instytucja płatnika nie jest instytucją właściwą wyłącznie polskiemu systemowi prawa podatkowego. Zauważyć bowiem należy, że jest ona powszechnie stosowana w wielu państwach celem gromadzenia podatków przez podmiot publicznoprawny. Występuje w państwach należących do Unii Europejskiej (np. Wielka Brytania, Irlandia, Francja, Niemcy, Włochy), jak i niebędących jej członkami (np. Japonia, Australia, Rosja, Azerbejdżan, Stany Zjednoczone). W każdym z wymienionych państw funkcjonuje podmiot niebędący organem podatkowym, na który przepisy prawa podatkowego nakładają obowiązek obliczenia, pobrania od podatnika oraz wpłacenia podatku organowi podatkowemu.

Opisany sposób poboru podatku określany bywa mianem *deduction of tax at source*¹ bądź też *withholding at source (withholding tax)*². Metody te należy odróżnić od systemu *taxation at source*, który funkcjonował w przeszłości w Wielkiej Brytanii i który z czasem zastąpiony został systemem *withholding tax*. Mimo że *withholding at source* i *taxation at source* stanowią formy poboru podatku bardzo do siebie zbliżone, zauważyć należy dzielące je istotne różnice.

Istotę systemu *taxation at source* stanowiło to, że podmiot wypłacający należność zobowiązany był do zapłaty podatku należnego od wypłacanego przez siebie dochodu, a dopiero później uzyskiwał zwrot zapłaconego podatku poprzez zatrzymanie kwoty potrąconej z wypłacanej należności. Tym samym zapłata podatku

1 J. Ward, *Irish Income Tax 2009*, Tottel Publishing, United Kingdom 2009, s. 101.

2 H. Ishi, *The Japanese Tax System*, 3rd edition, Oxford University Press, Oxford 2004, s. 53.

następowała wcześniej niż wypłata danego dochodu, z którego potrącano równowartość zapłaconego podatku. Nie występowało zatem charakterystyczne dla instytucji płatnika potrącanie podatku przed wypłatą należności³. W odmienny sposób ukształtowany jest system *withholding tax*. W tym systemie podmiot wypłacający należność działa jako *withholding agent*, co oznacza, że potrąca podatek z dochodu w chwili jego wypłaty innemu podmiotowi, a następnie przekazuje go organowi podatkowemu⁴.

Odmienność zasad ukształtowania tych metod przekładała się na zasady odpowiedzialności, właściwe każdej z nich. W *taxation at source* podmiot wypłacający należność – co do zasady – zobowiązany był do zapłaty podatku od dochodu, który wypłacał. Mógł stać się podmiotem postępowania zmierzającego do wyegzekwowania niewpłaconych należności na takich samych zasadach jak podatnik. Państwo było uprawnione do egzekwowania podatku tylko od podmiotu wypłacającego należność oraz – co do zasady – nie miało roszczenia wobec odbiorcy dochodu. Podmiot wypłacający należność był uprawniony do odzyskania zapłaconego przez siebie podatku poprzez potrącenie z wypłacanej kwoty, odbiorca musiał jednak zezwolić na jego potrącenie.

W przypadku systemu *withholding tax*, *withholding agent* jest podmiotem uprawnionym do potrącenia podatku oraz przekazania go organowi podatkowemu, jednocześnie będąc odpowiedzialnym za potrąconą kwotę. W przypadku zaniechania potrącenia bądź też nieprzekazania podatku w terminie określonym przez przepisy prawa, podlega karze grzywny. Jeśli *withholding agent* zaniecha potrącenia, państwo może wyegzekwować podatek albo od tego podmiotu, albo od podatnika. W przypadku, gdy podatek zostanie potrącony, ale nieodprowadzony, odpowiedzialność ponosi wyłącznie podmiot zobowiązany do potrącenia podatku⁵.

Podatek, który podmiot realizujący funkcje płatnika zobowiązany jest pobrać określa się często mianem *withholding tax*. Nazwa ta nawiązuje do zwrotu *withholding agent*, za pomocą którego zazwyczaj określa się w przepisach prawa oraz w doktrynie instytucję odpowiadającą instytucji płatnika, o której mowa w art. 8 o.p. Niekiedy spotkać można również termin *fiscal agent*⁶ lub *tax agent*⁷, przy czym zastrzec należy, że w niektórych porządkach prawnych termin *tax agent* nie odnosi się do płatnika, lecz do podmiotu świadczącego odpłatnie usługi związane z realizacją obowiązków uregulowanych normami prawa podatkowego⁸. Zasady

3 Soos E. Piroška, *The Origins of Taxation at Source in England*, IBFD Publications, Holland 1997, s. 11.

4 *Ibidem*, s. 12.

5 *Ibidem*, s. 13.

6 Za: M. Karasewa, *Tax Law in Russia*, Kluwer Law International, London 2011, s. 36.

7 Zob. sec. 24 Kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej z dnia 31 lipca 1998 r., nr 146-FZ; dalej: Kodeks podatkowy Federacji Rosyjskiej.

8 Podstawę prawną działania takich podmiotów stanowi Tax Agent Services Act 2009, No. 13, Compilation start date 1 July 2014, <http://www.comlaw.gov.au/Details/C2014C00429> (dostęp: 1.02.2015).

działania takich podmiotów (określanych wówczas terminem *tax agent*) wskazują, iż jest to instytucja stanowiąca odpowiednik polskiego doradcy podatkowego⁹.

Celem zachowania przejrzystości tekstu termin „płatnik” używany będzie zarówno dla określenia podmiotu, o którym mowa w art. 8 o.p., jak i dla podmiotów pełniących funkcję mu równoważną w innych porządkach prawnych. Zakres obowiązków ciążących na podmiotach określanych mianem *withholding agent* (*fiscal agent*) pozwala uznać je za instytucję odpowiadającą instytucji płatnika, o której mowa w art. 8 o.p.

Nałożenie obowiązków polegających na obliczeniu, pobraniu podatku oraz jego wpłaceniu organowi podatkowemu na daną kategorię podmiotów skutkuje „uzyskaniem” przez nią statusu płatnika. W części badanych państw określenie kategorii podmiotów, które w danym porządku prawnym pełnią funkcję odpowiadającą funkcji płatnika, o którym mowa w art. 8 o.p., następuje poprzez wymienienie ciążących na nich obowiązków, polegających na obliczeniu, pobraniu i wpłacie podatku, z jednoczesnym określeniem podatku, który ów podmiot ma pobrać¹⁰. Innym sposobem nałożenia obowiązków płatniczych na daną kategorię podmiotów jest określenie, że dany dochód podlega opodatkowaniu w formie *withholding tax*, z jednoczesnym wskazaniem podmiotu zobowiązanego do jego potrącenia¹¹.

Determinujący charakter obowiązków polegających na obliczeniu, pobraniu i wpłacie podatku, a więc przesądzający o uzyskaniu przez podmiot nimi obciążony statusu płatnika, potwierdzają również te systemy prawne, w których ustawodawca zdecydował się sformułować definicję legalną instytucji płatnika. Definicje te opierają się bowiem na wyliczeniu obowiązków ciążących na płatniku, przez co czynią je obowiązkami charakteryzującymi oraz odróżniającymi

9 Więcej na ten temat: R. Fisher, *Tax Agent Registration and Regulation: a Cross-Tasman Contrast*, „New Zealand Journal of Taxation Law and Policy” 2010, Vol. 16, s. 1–22.

10 Zob. np. sec. 38 subsec. 1 ustawy z dnia 8 października 2009 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (*Einkommensteuergesetz*), BGBl. I S. 3366, 3862, <https://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/estg/gesamt.pdf> (dostęp: 1.02.2015), dalej: EStG, zgodnie z którym pracodawca jest podmiotem zobowiązanym do poboru podatku u źródła oraz do potrącania podatku dochodowego od osób fizycznych z wynagrodzenia (*Wage Tax*).

11 Art. 182A I Powszechnego kodeksu podatkowego z dnia 6 kwietnia 1950 r. (*Code Général des Impôts*), www.legifrance.gouv.fr (dostęp: 1.02.2015), dalej: CGI, stanowi, że z zastrzeżeniem wyjątków określonych w art. 182A-bis, wynagrodzenia, emerytury (*pensions*) oraz renty (*annuities*) wypłacane nierezydentom są opodatkowane w drodze potrącenia. Potrącenie podatku – zgodnie z art. 1671A CGI – powinno być dokonane przez podmiot, w którego posiadaniu znajdują się należności wypłacane, a następnie przekazane organowi podatkowemu wraz z deklaracją nie później niż 15. dnia miesiąca, w którym dokonano wypłaty. Zgodnie z art. 182 ustawy o podatku dochodowym z dnia 31 marca 1965 r. (*The Japanese Income Tax Act*), Act No. 33 of 1965, <http://www.cas.go.jp/jp/seisaku/hourei/data/ita.pdf> (dostęp: 1.02.2015), dalej: *The Japanese Income Tax Act*, podatek od odsetek (15%) i dywidend (20%) wypłacanych rezydentom jest potrącany u źródła, w zryczałtowanej stawce. Na wypłacającym ciąży obowiązek odprowadzenia pobranego podatku do 10. dnia miesiąca, następującego po miesiącu, w którym został on pobrany (art. 181 wymienionej ustawy).

tę kategorię podmiotów prawa podatkowego od innych podmiotów. Jako przykład można tu wskazać sec. 24 subsec. 1 Kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej, zgodnie z którym płatnikiem jest podmiot zobowiązany na mocy tejże ustawy do obliczenia, potrącenia z należności wypłacanej podatnikowi oraz do przekazania podatku właściwemu budżetowi bądź też pozabudżetowemu funduszowi. W podobny sposób zdefiniowany jest płatnik w Kodeksie podatkowym Republiki Azerbejdżanu¹². Według sec. 17 subsec. 1 tejże ustawy, płatnikiem jest podmiot zobowiązany zgodnie z Kodeksem podatkowym do obliczenia podatku, jego potrącenia z należności podatnika oraz do przekazania zgodnie z jego przeznaczeniem.

Określenie statusu płatnika poprzez wskazanie ciężących na nim obowiązków nastąpiło również na gruncie niemieckiego Kodeksu fiskalnego. W tym jednak wypadku stwierdzenie, że jest to podmiot zobowiązany do potrącenia podatku oraz przekazania go władzy podatkowej jako podatek należny od osoby trzeciej nastąpiło w ramach definicji zakresowej instytucji podatnika. Termin podatnik (*taxpayer*) obejmuje bowiem swym zakresem nie tylko podmiot, który jest zobowiązany do zapłacenia podatku, jest za niego odpowiedzialny, składa deklaracje podatkowe, udziela zabezpieczenia, prowadzi rachunki i księgi podatkowe bądź też wykonuje inne obowiązki nałożone prawem podatkowym, lecz także ten podmiot, który jest zobowiązany do potrącenia podatku oraz przekazania go władzy podatkowej jako podatek należny od osoby trzeciej¹³.

Oprócz obowiązków polegających na obliczeniu, pobraniu i wpłacie podatku na płatniku ciąży również inne obowiązki, które w polskiej doktrynie określa się mianem instrumentalnych obowiązków podatkowych. Obowiązki te – mimo znacznego zróżnicowania ich charakteru oraz rozbudowanego katalogu – służą prawidłowemu wykonaniu obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p. Przeprowadzone badania prawnoporównawcze potwierdzają, że na podmiotach zobowiązanych do obliczania, a następnie do odprowadzania podatków pobranych od podatników również ciąży tego rodzaju obowiązki. Powszechny jest – przykładowo – obowiązek sporządzenia oraz złożenia deklaracji podatkowej (zeznania podatkowego) organowi podatkowemu oraz przesłania jej podatnikowi.

Wskazany obowiązek może dotyczyć deklaracji miesięcznej bądź też kwartalnej obejmującej potrącani przez pracodawcę podatek w ramach systemu *Pay As You Earn* (PAYE)¹⁴. Deklaracja powinna zostać złożona wraz z jednoczesną wpłatą potrąconego podatku w terminie 14 dni następnego miesiąca po upływie

12 Kodeks podatkowy Republiki Azerbejdżanu z dnia 11 lipca 2000 r., No. 905-IG, http://www.taxes.gov.az/modul.php?name=qanun&cat=3&lang=_eng (dostęp: 1.02.2015); dalej: Kodeks podatkowy Republiki Azerbejdżanu.

13 Zob. sec. 33 subsec. 1 niemieckiego Kodeksu podatkowego z dnia 22 grudnia 2014 r. (Abgabenordnung), BGBl. I S. 2417, http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#AOengl_000P2 (dostęp: 1.02.2015), dalej: AO.

14 Zasady działania systemu PAYE zostaną szczegółowo omówione w rozdziale 2.2.

miesiąca bądź kwartału, którego dotyczy¹⁵. Brak złożenia deklaracji skutkuje wydaniem zawiadomienia oraz nałożeniem kary grzywny¹⁶.

Pracodawca pełniący funkcje płatnika w ramach systemu PAYE zobowiązany jest również do złożenia organowi podatkowemu na koniec roku podatkowego zeznania rocznego o wysokości pobranego podatku¹⁷ oraz do przekazania pracownikowi do 15 lutego następnego roku podatkowego zeznania, w którym ujawniona jest wysokość wypłaconego wynagrodzenia, potrąconego podatku oraz składek na ubezpieczenie społeczne¹⁸. Analogiczny w swej treści obowiązek przesłania powyższych informacji ciąży również na pracodawcach będących płatnikami w ramach systemu *Pay As You Go* (PAYG)¹⁹. Obowiązek przesłania przez płatnika podatnikowi oświadczenia na urzędowym formularzu, w którym ujawniona jest kwota podatku dochodowego potrąconego z dywidendy oraz odsetek wraz ze wskazaniem podstawy prawnej owego potrącenia przewidują również przepisy prawa włoskiego²⁰.

Zgodnie z sec. 45d subsec. 1 EStG, podmiot zobowiązany do potrącenia podatku od zysków kapitałowych jest zobowiązany poinformować organ podatkowy do 31 maja roku następującego po tym, w którym uzyskano dochód podlegający opodatkowaniu, m.in. o imieniu i nazwisku, dacie urodzenia, w tym również o małżonku, miejscu zamieszkania, a jeśli płatnik został zwolniony z obowiązku potrącenia – także o kwocie podatku, której nie pobrano.

Płatnicy są zobowiązani (również w ramach ciężących na nich obowiązków instrumentalnych) do przechowywania dokumentów związanych z pobraniem podatku. Zgodnie z sec. 24, subsec. 3 Kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej, płatnicy zobowiązani są do przechowywania dokumentów, z których wynika wysokość dochodu wypłaconego podatnikowi oraz podatku potrąconego i przekazanego organowi podatkowemu, dla każdego z podatników osobno. W przypadku kontroli, której przedmiotem jest prawidłowość wykonania obowiązków polegających na obliczeniu, potrąceniu oraz odprowadzeniu podatku, płatnik zobowiązany jest dostarczyć organowi podatkowemu dokumenty niezbędne do sprawdzenia prawidłowości obliczenia, pobrania oraz odprowadzenia podatków (sec. 24 subsec. 4 Kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej).

W Irlandii²¹ oraz Wielkiej Brytanii²² pracodawca pełniący funkcje płatnika zobowiązany jest przechowywać dokumenty związane z poborem podatku – co do

15 N. Metchette, *Employers' PAYE/PRSI, Tax Guide 2008*, Tottel Publishing, United Kingdom 2008, s. 1416.

16 *Ibidem*, s. 1429.

17 Zob: S. Laining, *British Master Tax Guide 2008–2009*, CCH Wolters Kluwer Business, United Kingdom 2008, s. 598.

18 N. Metchette, *Employers' PAYE/PRSI...*, s. 1418.

19 Zasady działania systemu PAYG zostaną szczegółowo omówione w rozdziale 2.2.

20 Zob. art. 7-bis Decreto del Presidente della Repubblica (Presidential Decree) 600/1973.

21 Sec. 903 subsec. 6 Taxes Consolidation Act, 1997, No. 39, <http://www.revenue.ie/en/practitioner/law/notes-for-guidance/tca/> (dostęp: 1.02.2015); dalej: TCA.

22 N. Metchette, *Employers' PAYE/PRSI...*, s. 1419.

zasady – przez okres 6 lat liczonych od końca roku, w którym podatek został pobrany. Obowiązek przechowywania dokumentów związanych z pobraniem podatku od wynagrodzeń przewiduje również sec. 41 subsec. 1 EStG.

Przechowywanie dokumentów związanych z poborem podatków ma na celu umożliwienie przeprowadzenia kontroli prawidłowości wykonania obowiązków polegających na potrąceniu podatku oraz przekazaniu go organowi podatkowemu²³. Zakresem kontroli może być objęte wykonywanie omówionych obowiązków dotyczących jednego bądź kilku typów podatków oraz jednego bądź wielu okresów, których one dotyczyły²⁴.

Pracodawca pełniący funkcje płatnika zobowiązany jest do współdziałania z organem podatkowym przeprowadzającym kontrolę prawidłowości wykonania obowiązków płatniczych, w szczególności winien dostarczyć wszelkie informacje na żądanie takiego organu, dotyczące wypłacanego wynagrodzenia osobom zatrudnianym obecnie, jak i w przeszłości²⁵.

W podobny sposób uregulowana jest sytuacja prawna pracodawcy pełniącego funkcje płatnika w ramach systemu PAYE podczas przeprowadzanej kontroli. Oprócz uprawnienia żądania dostępu do wszelkiej dokumentacji, która może wiązać się z systemem PAYE, w tym jej kopiowania oraz zabrania z nieruchomości pracodawcy, organom podatkowym przysługuje prawo wejścia do nieruchomości pracodawcy, jeśli istnieje podejrzenie, że prowadzona jest tam działalność, z którą być może związany stosunek pracy²⁶.

Pracodawca wypłacający wynagrodzenie powyżej prawnie określonego limitu wynagrodzenia powinien również dokonać rejestracji dla celów PAYE, w wyniku której uzyskuje numer PAYE²⁷. Rejestracja następuje poprzez złożenie odpowiedniego formularza organowi podatkowemu, co nastąpić powinno przed upływem dziewięciu dni liczonych od dnia, w którym dany podmiot stał się zobowiązany do potrącenia podatku. Organ podatkowy może dokonać przymusowej rejestracji, jeśli podmiot zobowiązany nie spełnił tego obowiązku²⁸.

Niekiedy przepisy prawa zobowiązują płatnika do dokonania rozliczenia rocznego podatku. Z obowiązkiem tego rodzaju spotkać się można przykładowo w Japonii. Zgodnie z sec. 190 The Japanese Income Tax Act, w przypadku, gdy podmiot wypłacający wynagrodzenie rezydentowi sporządza roczne obliczenie

23 Zob. sec. 193, subsec. 2 AO.

24 Sec. 194, subsec. 1 AO.

25 Zob. sec. 42f, subsec. 2 EStG.

26 Za: N. Metchette, *Employers' PAYE/PRSI...*, s. 1419.

27 Analogiczny w swej treści obowiązek rejestracyjny ciąży na podmiocie dokonującym wypłaty należności, uznawanych w Australii za *withholding payments*. Podmiot zobowiązany do potrącenia podatku w chwili dokonywania wypłaty należności oraz wpłacenia go w określonym prawnie terminie organowi podatkowemu musi również zarejestrować się jako tzw. *PAYG withholder*. Zob. sec. 16, subsec. 140 TCA 1953.

28 N. Metchette, *Employers' PAYE/PRSI...*, s. 1393.

podatku dochodowego, a kwota wynagrodzenia nie jest większa niż 15 mln jenów, podatek potrącany jest z ostatniego wynagrodzenia danego roku oraz wpłacany do 10. dnia miesiąca następującego po miesiącu potrącenia. Jeśli wypłacane wynagrodzenie jest niższe niż kwota podatku, którą płatnik powinien potrącić, brakującą kwotę potrąca się z następnego wynagrodzenia wypłacanego w kolejnym roku podatkowym (należność należy wpłacić do 10. dnia następnego miesiąca)²⁹. Jeśli rozliczenia rocznego nie dokonuje płatnik, deklarację roczną podatnik składa samodzielnie³⁰.

W niektórych z badanych państw podmioty zobowiązane do obliczenia, pobrania oraz wpłacenia podatku są zobligowane do spełnienia obowiązków, które w aktualnym stanie polskiego prawa nie ciążą na płatniku³¹. Do obowiązków tego rodzaju należy zwrot podatku pobranego przez płatnika nienależnie. Zgodnie z sec. 231 Kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej, podatek pobrany w wysokości wyższej niż należna podlega zwrotowi przez płatnika po złożeniu przez podatnika wniosku w tej sprawie.

Obowiązek zwrotu przez płatnika podatku pobranego nienależnie przewiduje również ustawodawca australijski. Podmiot dokonujący wypłaty należności oraz zobowiązany do potrącenia podatku w ramach systemu PAYG musi zwrócić podatnikowi kwotę błędnie potrąconą, a więc nienależnie lub w wysokości wyżej od należnej, jeśli została potrącona z należności wypłaconej bez względu na to, czy została wpłacona organowi podatkowemu, czy też nie³². Zwrot następuje na wniosek podatnika złożony płatnikowi. Płatnik, który dokonał zwrotu takiego podatku, może następnie uzyskać jego zwrot w drodze potrącenia z innej kwoty podatku, którą zobowiązany jest wpłacić organowi podatkowemu. Podatnik, który bezskutecznie wystąpił o zwrot podatku do płatnika, może wystąpić do organu podatkowego o zwrot podatku pobranego nienależnie lub w wysokości wyżej od należnej tylko wtedy, gdy płatnik wpłacił kwotę potrąconego podatku organowi podatkowemu³³.

Podmiotom, na których ciążą obowiązki płatnika, przysługuje szereg uprawnień, związanych z pełnioną funkcją. Zgodnie z sec. 24 subsec. 2 Kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej, płatnik posiada te same prawa co podatnik, chyba że ustawa stanowi inaczej. Stąd też m.in. ma prawo do uzyskania od organu podatkowego darmowej informacji o podatkach, prawie podatkowym, o uprawnieniach i obowiązkach na nim spoczywających oraz odpowiadających im obowiązkach i uprawnieniach organów podatkowych, w tym również informacji na piśmie o interpretacji przepisów prawa podatkowego. Płatnik może również skorzystać

29 Sec. 192 The Japanese Income Tax Act.

30 Zob. section III The Income Tax Act.

31 Więcej na ten temat w rozdz. 1.2.

32 J. Mendel, *Australian Master Tax Guide 2010*, 6th edition, CCH Australia 2010, s. 1405.

33 *Ibidem*, s. 1406.

z prawa do uzyskania odroczenia terminu zapłaty podatku czy też prawa do zwrotu nadpłaty podatku. Przysługuje mu również szereg praw o charakterze proceduralnym, takich jak: prawo obecności w trakcie kontroli podatkowej, prawo do złożenia wyjaśnień organom podatkowym co do okoliczności obliczenia oraz zapłaty podatku oraz ustosunkowania się do protokołu kontroli podatkowej, prawo otrzymania kopii protokołu kontroli podatkowej oraz decyzji organów podatkowych, prawo zaskarżenia rozstrzygnięć organu podatkowego, prawo do tajemnicy skarbowej, prawo do pełnomocnika podatkowego. Płatnik ma również prawo żądać rekompensaty za straty spowodowane niezgodną z prawem decyzją organu podatkowego bądź też innym jego bezprawnym działaniem. Rekompensata, zgodnie z sec. 103 subsec. 2 Kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej, pokrywać powinna pełną szkodę, a więc zarówno doznaną szkodę, jak i utracone przez płatnika spodziewane korzyści.

Mimo że zakres uprawnień przysługujących płatnikowi jest zróżnicowany w poszczególnych państwach, to cechą wspólną dla zbadanych systemów prawnych jest brak uprawnienia stanowiącego odpowiednik prawa do wynagrodzenia płatniczego, o którym mowa w art. 28 o.p. Oznacza to, że płatnicy ci nie uzyskują zwrotu kosztów poniesionych przez nich w związku z wykonaniem obowiązków obliczenia, pobrania oraz wpłaty podatku. Zauważyć jednak należy, że ów problem kosztów, które zobowiązane są ponosić podmioty pełniące funkcje płatnika, sygnalizuje tamtejsza doktryna prawa³⁴.

Ustawodawstwa badanych państw statuują odpowiedzialność majątkową podmiotu pełniącego funkcje płatnika w przypadku niewykonania obowiązków polegających na potrąceniu oraz wpłacie podatku. We wszystkich badanych państwach przesłanką odpowiedzialności płatnika jest niewykonanie ciążących na nim obowiązków. Niekiedy przepisy ogólnie określają, że odpowiedzialność ta powstaje, gdy płatnik nie wykona ciążących na nim obowiązków; innym razem w sposób wyraźny wskazuje się konkretny obowiązek płatniczy lub obowiązki, których niewykonanie statuuje odpowiedzialność. Zgodnie z sec. 24 subsec. 5 Kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej, płatnik odpowiada za niewykonanie ciążących na nim obowiązków bądź też za nieprawidłowe ich wykonanie. W podobny, ogólny sposób określa przesłanki odpowiedzialności płatnika sec. 53 subsec. 1 Kodeksu podatkowego Republiki Azerbejdżanu. W świetle tego przepisu, płatnik odpowiada za czyn naruszający prawo na zasadach uregulowanych Kodeksem podatkowym oraz innymi ustawami.

W odmienny sposób określono natomiast przesłanki odpowiedzialności płatniczej w Japonii oraz Irlandii. Zgodnie z sec. 221 *The Japanese Income Tax Act*, w przypadku, gdy podmiot zobowiązany do potrącenia podatku oraz jego wpłaty zaniecha wpłacenia kwoty podatku, podatek ten będzie dochodzony od płatnika,

34 Zob. J. A. Kay, M. A. King, *The British Tax System*, Oxford University Press, Oxford 1990, s. 54; J. Tiley, *Revenue Law*, 6th edition 2008, Hart Publishing, Oxford–Portland 2008, s. 10.

a nie od podatnika. Także płatnik w ramach irlandzkiego systemu PAYE odpowiada za potrącenie właściwej kwoty podatku z wypłacanego wynagrodzenia³⁵. W australijskim systemie prawnym w przypadku, gdy prawidłowa kwota podatku nie została potrącona, podmiot wypłacający dywidendę, odsetki czy też dochód z tytułu praw autorskich również jest odpowiedzialny za podatek, który powinien był wpłacić organowi podatkowemu³⁶.

Odpowiedzialność płatnika – co do zasady – jest odpowiedzialnością odrębną od odpowiedzialności podatnika. Każdy z podmiotów odpowiada zatem za niewykonanie ciążących na nim obowiązków.

Z sec. 42d subsec. 1 EStG wynika, że zakresem odpowiedzialności pracodawcy pełniącego funkcje płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych objęty jest podatek od wynagrodzenia, który powinien zostać pobrany i wpłacony organowi podatkowemu, podatek od wynagrodzenia, który pracodawca niewłaściwie zwrócił pracownikowi przy okazji dokonywania rocznego wyrównania podatku, a także podatek od wynagrodzenia zapłaconego w zaniżonej wysokości w wyniku błędnych informacji bądź też błędnego certyfikatu (*wage tax certificate*), dostarczonego przez podatnika. W powyższym zakresie ustawodawca statuuje odpowiedzialność solidarną pracodawcy i pracownika (sec. 42d subsec. 3 EStG). Organ podatkowy może dokonać wyboru podmiotu (pracodawcy albo pracownika), który zostanie pociągnięty do odpowiedzialności. Pracodawca może zostać pociągnięty do odpowiedzialności również wtedy, gdy pracownik nieprawidłowo dokonał samowymiaru podatku. Pracownik natomiast może zostać pociągnięty do odpowiedzialności w dwóch przypadkach; po pierwsze, gdy pracodawca nie potrącił podatku zgodnie z przepisami z jego wynagrodzenia, po drugie, gdy pracownik był świadomy tego, że pracodawca nie złożył deklaracji podatkowej w zakresie podatku od wynagrodzenia, mimo że obowiązek taki wynikał z przepisów prawa, chyba że pracownik bez zwłoki poinformował o tym fakcie organ podatkowy.

Niewykonanie obowiązków przez podmiot pełniący funkcje płatnika skutkuje nie tylko obowiązkiem zapłaty podatku, który powinien zostać potrącony i wpłacony, lecz także innymi konsekwencjami prawnymi.

Powszechny jest obowiązek zapłaty odsetek za zwłokę. Odsetki za nieterminową wpłatę podatku przewiduje system prawny obowiązujący w Rosji³⁷, Wielkiej Brytanii³⁸, Irlandii³⁹, Japonii⁴⁰ i we Francji⁴¹.

35 J. Ward, *Ireland – Individual Taxation*, IBFD, Amsterdam 2011, <http://www.ibfd.org> (dostęp: 1.08.2011).

36 J. Mendel, *Australian Master Tax...*, s. 1.209.

37 Zob. art. 75, sec. 1 Kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej.

38 S. Laining, *British Master Tax...*, s. 621.

39 N. Metchette, *Employers' PAYE/PRSI...*, s. 1431; J. Ward, *Ireland – Individual...*

40 H. Ishi, *The Japanese Tax...*, s. 63.

41 Zob. art. 1730 i 1731 CGI.

Niewykonanie obowiązków przez podmiot pełniący funkcje płatnika skutkuje również sankcjami karnoskarbowymi⁴². Brak potrącenia przez płatnika podatku stanowi przestępstwo skarbowe⁴³. Pociągnięcie płatnika do odpowiedzialności karnoskarbowej nie zwalnia z obowiązku zapłaty podatku, będącego przedmiotem jego obowiązków⁴⁴.

Nieterminowa wpłata bądź też zaniechanie wpłaty podatku potrąconego zagrożone jest najczęściej karą grzywny⁴⁵ ustaloną kwotowo⁴⁶ lub też jako procent kwoty, która powinna być przez płatnika wpłacona⁴⁷. Niewykonanie obowiązków płatniczych może również skutkować orzeczeniem kary pozbawienia wolności⁴⁸.

Zauważyć należy, że odpowiedzialność karnoskarbowa nie dotyczy wyłącznie niewykonania obowiązku potrącenia podatku i jego wpłaty. Sankcje karnoskarbowe dotyczą bowiem również naruszenia obowiązków instrumentalnych (np. niewykonania obowiązku zarejestrowania się przez płatnika, obowiązku sporządzenia i przekazania deklaracji podatkowych organowi podatkowemu lub podatnikowi, obowiązku przechowywania dokumentów związanych z poborem podatku)⁴⁹.

W przypadku stwierdzenia zaistnienia przesłanki odpowiedzialności podmiotu pełniącego funkcje płatnika, a więc niewykonania bądź nieprawidłowego wykonania obowiązków płatniczych, organ podatkowy wydaje akt administracyjny w przedmiocie tejże odpowiedzialności. Wydanie przez organ podatkowy rozstrzygnięcia administracyjnego – określanego mianem zawiadomienia⁵⁰, wezwania do zapłaty⁵¹ lub też decyzji⁵² – jest niezbędne, by pociągnąć płatnika do

42 Zob. art. 53–55 Kodeksu podatkowego Republiki Azerbejdżanu.

43 Zob. np. sec. 1078, subsec. 2 TCA.

44 Zob. art. 108 sec. 5 Kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej.

45 M. Henderson, *France – Individual Taxation*, IBFD, Amsterdam 2011, <http://www.ibfd.org> (dostęp: 1.08.2011); J. Mendel, *Australian Master Tax...*, s. 1508.

46 Zgodnie z sec. 380, subsec. 1 AO, przestępstwem jest czyn popełniony przez każdego, kto umyślnie bądź w wyniku rażącego niedbalstwa nie wykonał wcale (lub nie wykonał w terminie) obowiązku potrącenia albo wpłaty podatku należnego. Przestępstwo tego rodzaju jest zagrożone karą grzywny do 25 000 euro. Art. 1771 CGI stanowi, że na każdy podmiot, który nie dokonał płatności podatku potrąconego z wynagrodzenia wypłaconego nierezydentowi, może zostać nałożona kara grzywny w wysokości 9000 euro.

47 W świetle art. 123 Kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej, bezprawne zaniechanie wpłaty podatku lub wpłata podatku w zaniżonej wysokości jest zagrożone karą grzywny w wysokości 20% kwoty, którą poborca powinien wpłacić. Sankcję finansową w wysokości 20% niepotrąconego podatku przewiduje również art. 58, sec. 4 Kodeksu podatkowego Republiki Azerbejdżanu, jeśli podatek nie został potrącony u źródła.

48 Zob. art. 1771 CGI; sec. 985–997 TCA.

49 Za: J. Mendel, *Australian Master Tax...*, s. 1408.

50 Zob. N. Metchette, *Employers' PAYE/PRSI...*, s. 1427.

51 Za: S. Sugimoto, *International Master Tax Guide 2009/2010*, 6th edition, CCH Australia 2009, s. 1.109.

52 Zgodnie z sec. 172K, subsec. 3 TCA, w przypadku stwierdzenia przez inspektora podatkowego nieprawidłowości dotyczących potrącania i wpłaty podatku, polegających na zaniżeniu kwo-

odpowiedzialności majątkowej. W treści wydanego aktu administracyjnego organ podatkowy określa kwotę, której płatnik nie wpłacił organowi podatkowemu w terminie płatności. Niekiedy wskazaniu tej kwoty towarzyszy również określenie wysokości odsetek za zwłokę, z jednoczesnym wskazaniem terminu, w którym płatnik zobowiązany jest dokonać zapłaty wszystkich obciążających go należności. Organ podatkowy w decyzji takiej określa ponadto zasady, według których płatnik może dochodzić zwrotu zapłaconego podatku oraz środki służące zabezpieczeniu obowiązku zapłaty podatku na wypadek niespełnienia tego obowiązku⁵³.

Co do zasady, w wypadku stwierdzenia przesłanek odpowiedzialności płatniczej, na organie podatkowym ciąży obowiązek wydania aktu administracyjnego (decyzji, zawiadomienia, wezwania do zapłaty), którego adresatem jest podmiot pełniący funkcje płatnika⁵⁴. Wyjątkowy charakter mają natomiast sytuacje, gdy owo wezwanie nie jest wydawane, a płatnik mimo to jest zobowiązany do zapłaty obciążających go należności.

Zgodnie z sec. 42d subsec. 4 EStG, nie jest wymagane wydanie ani decyzji o odpowiedzialności, ani innego rodzaju wezwania do zapłaty pracodawcy, jeśli: zadeklarował podatek, który powinien potrącić bądź też jeśli uznał swój dług (zobowiązanie do zapłaty) podczas kontroli przeprowadzonej w zakresie podatku od wynagrodzeń. Decyzji o odpowiedzialności nie wydaje się również, gdy kwota zaległości nie przekracza 10 EUR (sec. 42d subsec. 5 EStG).

W przypadku uiszczenia przez płatnika należności określonych w wezwaniu do zapłaty, płatnikowi nie przysługuje publicznoprawne roszczenie względem podatnika o zapłatę należności stanowiącej jej równowartość⁵⁵. Zwrot należności stanowiącej równowartość uiszczzonego podatku pracodawca pełniący funkcje płatnika w ramach brytyjskiego systemu PAYE może uzyskać wyłącznie w drodze potrącenia takiej należności z późniejszych płatności dokonywanych na rzecz pracownika⁵⁶.

Mimo niewykonania przez płatnika ciążyących na nim obowiązków, podmiot ten w przypadkach określonych przez ustawodawcę może nie zostać pociągnięty do odpowiedzialności; odpowiedzialność ponosić będzie wówczas podatnik. To wyłączenie odpowiedzialności płatnika następuje – przykładowo – w przypadku niepobrania przez pracodawcę podatku od wynagrodzeń, którego obowiązek zapłaty jest następstwem, np. cofnięcia ulgi podatkowej⁵⁷. Do odpowiedzialności za niepobranie podat-

ty, która powinna być potrącona, organ ten wydaje decyzję, zawierającą prawidłową kwotę podatku, która powinna zostać wpłacona w terminie płatności.

53 Zob. art. 69, sec. 9 w zw. z sec 1 Kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej.

54 Zob. art. 191 AO.

55 Kwestia cywilnoprawnych rozliczeń w przypadku uiszczenia równowartości należności, której płatnik nie pobrał od podatnika w związku z ponoszoną przez siebie odpowiedzialnością majątkową, ze względu na ograniczenia niniejszej pracy, pozostała poza zakresem badań prawnoporównawczych.

56 J. Tiley, *Revenue...*, s. 238–239.

57 Sec. 42d, subsec. 2 EStG.

ku nie zostanie ciągnięty również taki pracodawca, który – wykonując ciężące na nim obowiązki płatnicze – dochował należytej staranności, a ich niewykonanie jest skutkiem błędnego działania płatnika lub też jeśli pracownik, który otrzymał wynagrodzenie posiadał wiedzę, że pracodawca nie dokonał potrącenia podatku⁵⁸. W obydwu sytuacjach organ podatkowy pociąga do odpowiedzialności podatnika (pracownika).

Według odmiennych zasad uregulowane jest wyłączenie odpowiedzialności za niepotrącenie i brak wpłaty podatku od zysków kapitałowych (*capital gains tax*). Zgodnie z sec. 44 subsec. 5 EStG, podmiot wypłacający należności, pełniący funkcje płatnika, jest odpowiedzialny za niepotrącony oraz niewpłacony podatek, chyba że udowodni, że nie naruszył umyślnie bądź też z rażącym zaniedbaniem ciężących na nim obowiązków. Organ podatkowy występuje o zapłatę podatku od podatnika, jeśli podmiot ten wiedział, że płatnik nie wpłacił podatku, który został przez niego potrącony i nie poinformował o tym fakcie niezwłocznie organu podatkowego bądź też jeśli krajowy bank lub inna krajowa instytucja wypłacająca należności wypłaciła te należności nieprawidłowo, bez potrącenia podatku.

Ze swoistym zwolnieniem płatnika z odpowiedzialności za niepotrącenie oraz niewpłacenie podatku w związku ze zwolnieniem z obowiązku jego poboru dochodzi w zakresie poboru podatku od wynagrodzenia należnego podwykonawcom (*subcontractors*) za pracę wykonaną na podstawie tzw. *relevant contracts*⁵⁹. Mechanizm ten występuje w zakresie poboru podatku dochodowego w Irlandii oraz Wielkiej Brytanii⁶⁰.

Relevant contract jest umową (inną niż umowa o pracę⁶¹), na mocy której podmiot (*the contractor*, inaczej: *subcontractor*) jest zobowiązany wobec innego podmiotu (*the principal contractor*) do wykonania określonych operacji, do wykonania określonej pracy bądź też do dostarczenia pracowników, którzy taką pracę mają wykonać. Przedmiotem zawartej umowy mogą być wyłącznie *relevant operations*⁶², do których zalicza się ustawowo określone roboty budowlane⁶³, prace leśne⁶⁴ i działalność podejmowaną w zakresie produkcji mięsa⁶⁵.

58 J. Tiley, *Revenue...*, s. 239.

59 J. Ward, *Irish Income Tax...*, s. 102.

60 Za: S. Laining, *British Master Tax...*, s. 626.

61 Każda umowa musi zostać zgłoszona organowi podatkowemu celem potwierdzenia, że nie jest umową o pracę. Obowiązek taki istnieje również, gdy umowa jest kolejną, zawieraną między tymi samymi podmiotami.

62 Zob. sec. 530, subsec. 1 TCA.

63 Np. wybudowanie, przebudowanie, remont, rozbiórka budynków lub innych budowli, instalowanie ogrzewania, oświetlenia, klimatyzacji, wentylacji w budynkach, przewóz materiałów budowlanych albo sprzętu budowlanego celem użycia go do wymienionych prac budowlanych.

64 Np. wyrąb lasu, cięcie drzewa na drewno, uprawa drzew, utrzymanie lasu oraz przygotowanie ziemi pod uprawę lasu, przewóz drzew lub drewna, przewóz sprzętu do wycinki drzew.

65 Np. ubój bydła, owiec, świń, drobiu, kaczek czy gęsi; oporządzenie mięsa, w tym podział, pakowanie oraz inne podobne działania związane z przygotowaniem mięsa do sprzedaży, przewóz zwierząt.

W związku z tym, że ustawodawca dopuszcza możliwość zlecenia przez wykonawcę (*subcontractor*) wykonania części lub wszystkich operacji objętych daną umową innemu podwykonawcy, status *principal contractor* może mieć zarówno podmiot, który zlecił wykonanie określonych operacji wykonawcy, jak i ten wykonawca, który – otrzymawszy zlecenie – zleca wykonanie (w całości lub w części) innemu podmiotowi (drugi wykonawca)⁶⁶. W takim wypadku pierwszy podwykonawca (*subcontractor*) staje się głównym wykonawcą (*principal contractor*) wobec płatności, których dokonuje na rzecz drugiego podwykonawcy⁶⁷.

Section 531 subsec. 1 TCA zobowiązuje każdego głównego wykonawcę, który dokonuje zapłaty podwykonawcy za wykonanie umowy (*relevant contract*) do potrącenia podatku z dokonanej płatności, chyba że podwykonawca posiada certyfikat wydany przez organ podatkowy (*certificate of authorisation*). W przypadku braku certyfikatu, główny wykonawca jest zobowiązany do potrącenia podatku z wypłat dokonanych na rzecz wszystkich podwykonawców oraz jego odprowadzenia na rzecz organu podatkowego⁶⁸. Potrącony podatek, powinien zostać wpłacony organowi podatkowemu w terminie 14 dni, liczonych od końca miesiąca, w którym powstał dochód podlegający opodatkowaniu⁶⁹.

Certyfikat (*certificate of authorisation*), którego posiadanie uniemożliwia potrącenie podatku z płatności dokonanych przez głównego wykonawcę (*principal contractor*), uzyskać może wyłącznie podmiot, który wykonuje ciężące na nim obowiązki z zakresu prawa podatkowego (np. płaci podatki w terminie, prowadzi wymaganą prawem dokumentację podatkową)⁷⁰. Realizacja takich obowiązków pozwala przyjąć, że podmiot ten będzie w przyszłości spełniać ciężące na nim obowiązki podatkowe⁷¹, a w szczególności, że dokona samoobliczenia (samowymiaru) podatku należnego od płatności, dokonanych przez głównego wykonawcę. W przypadku niewykonania tychże obowiązków certyfikat zostaje anulowany, a główny wykonawca staje się podmiotem zobowiązanym do potrącania podatku oraz wpłacenia go organowi podatkowemu.

Podobny schemat, na mocy którego podmiot wypłacający należności zostaje zwolniony z obowiązku potrącenia podatku oraz związanej z jego niewykonaniem odpowiedzialności występuje w zakresie poboru podatku od dywidendy w Irlandii. Co do zasady – zgodnie z sec. 172B subsec. 1 TCA – spółka będąca rezydentem Irlandii, dokonująca *relevant distribution*, za które uważa się przede wszystkim wypłatę dywidendy, ale także innych świadczeń podlegających opodatkowaniu zgodnie z sec. 816 Case IV of Schedule D TCA, jest zobowiązana do potrącenia

66 Za: J. Ward, *Irish Income Tax*..., s. 219.

67 *Ibidem*, s. 220–221.

68 *Ibidem*, s. 215.

69 *Ibidem*, s. 227.

70 Zob. sec. 531, subsec. 11 TCA, który określa szereg warunków, od których spełnienia zależy możliwość uzyskania certyfikatu.

71 Za: A. Duggan, *Tax Guide 2008*, Tottel Publishing, United Kingdom 2008, s. 907.

z wypłacanej należności podatku dochodowego. Obowiązek powyższy nie ciąży na podmiocie wypłacającym, jeśli wypłata następuje na rzecz *an authorised withholding agent*⁷², który zobowiązany jest dokonać wypłaty należności ostatecznemu odbiorcy. *An authorised withholding agent* jest zatem podmiotem pośredniczącym w wypłacie dywidendy, który zobowiązany jest potrącić podatek z wypłacanej należności oraz wpłacić go organowi podatkowemu. Podmiot ten ponosi odpowiedzialność majątkową oraz karnoskarbową za wykonanie powyższych obowiązków. Status *an authorised withholding agent* może uzyskać podmiot, który spełnia warunki określone w sec. 172G subsec. 2 TCA, odnoszące się do statusu podatkowego, wprowadzające obowiązek zawarcia umowy z organem podatkowym oraz uzyskania od organu podatkowego pisemnego potwierdzenia posiadania statusu *an authorised withholding agent*⁷³.

Zgodnie z sec. 172K subsec. 1 TCA, płatnik zobowiązany jest, przed upływem 14 dni od zakończenia miesiąca, sporządzić deklarację podatkową organowi podatkowemu, w której powinny się znaleźć: dane dotyczące płatnika pośredniczącego w wypłacie *relevant distributions*, dane podmiotu, na rzecz którego powyższa wypłata nastąpiła, datę wypłaty należności takiej osobie, wysokość należności wypłacanej oraz potrąconego podatku. We wskazanym terminie płatnik zobowiązany jest wpłacić ujawniony w deklaracji podatkowej podatek organowi podatkowemu (sec. 172K subsec. 2 TCA).

Powyższe zasady dotyczące zwolnienia z obowiązku potrącenia i wpłacenia podatku oraz związanej z nimi odpowiedzialności, są zbliżone do zasad funkcjonujących w Niemczech w zakresie metody poboru podatku dochodowego za usługi budowlane (*deduction tax for building services*).

Zgodnie z sec. 48 subsec. 1 EStG, odbiorca usług budowlanych (typu budowanie, naprawa, remont, konserwacja, przebudowa czy też rozbiórka) jest zobowiązany do potrącenia podatku z wynagrodzenia, należnego wykonawcy tej usługi. Dokonując wpłaty potrąconego podatku odbiorca – zgodnie z sec. 48a subsec. 1 i 2 EStG – składa również deklarację o kwocie podatku potrąconego.

Jak wynika z sec. 48a subsec. 3 EStG, odbiorca usług budowlanych jest odpowiedzialny za potrąconą kwotę podatku, która nie została przez niego wpłacona bądź też została wpłacona w niższej wysokości od należnej. Odpowiedzialność ta jest wyłączona, jeśli w chwili wypłaty wynagrodzenia obowiązywał certyfikat, na mocy którego zwolniono odbiorcę usług z obowiązku potrącenia podatku. W takim wypadku organ podatkowy jest uprawniony do wystawienia żądania zapłaty podatku dla dostawcy usług budowlanych, czyli podatnika. Wyłączenie odpowiedzialności odbiorcy usług budowlanych nie następuje, jeśli certyfikat zawierał fałszywe informacje, a odbiorca był tego świadomy bądź też nie był świadomy z powodu rażącego niedbalstwa.

⁷² *Ibidem*, s. 351.

⁷³ Więcej na ten temat: M. Ryan (ed.) i in., *Corporation Tax Finance Act 2010*, 21th edition, Irish Taxation Institute, Ireland 2010, s. 236.

2.2. Zakres wykorzystywania instytucji spełniających funkcje płatnika w wybranych państwach

Przedmiotem przeprowadzonych badań prawnoporównawczych było nie tylko ustalenie cech charakteryzujących instytucję płatnika, funkcjonującą w innych państwach, lecz także określenie zakresu wykorzystywania tej instytucji prawnej celem poboru podatków. Na ich podstawie stwierdzić można, że system *deduction of tax at source*, nazywany również systemem *withholding at source*, stanowi wraz z samoobliczeniem/samowymiarzem (*direct assesment/self-assesment*) metodę poboru podatków dochodowych⁷⁴. Instytucja płatnika jest powszechnie stosowana celem poboru podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych. W tym zakresie polski system podatkowy odpowiada – co do zasady – rozwiązaniom obowiązującym w innych państwach.

Instytucja płatnika wykorzystywana jest w wielu krajach do poboru podatku dochodowego od wynagrodzeń, który odbywa się – co do zasady – w ramach systemu *deduction of tax at source*, a więc podatek potrąca podmiot wypłacający podlegające opodatkowaniu wynagrodzenie.

W niektórych z badanych państw (Wielka Brytania) w ramach systemu *deduction of tax at source* wyróżnia się system PAYE⁷⁵, który swym zakresem obejmuje podatek od dochodu z tytułu wynagrodzenia. Można spotkać również systemy prawne (Irlandia) w których metoda PAYE funkcjonuje obok *deduction of tax at source*⁷⁶. Dodać również należy, że istnieją także kraje (Niemcy, Włochy, Japonia, Rosja, Stany Zjednoczone), w których mechanizm nie jest wyraźnie wyodrębniony w ramach lub od systemu *deduction of tax at source*. Pobór podatku dochodowego od wynagrodzeń następuje w tych państwach w ramach ostatniego systemu. Istnieją również systemy (Australia), w których system *withholding tax* pokrywa się z zakresem (stanowiącego odpowiednik PAYE) systemu PAYG, określanego mianem *PAYG withholding system*⁷⁷.

System PAYE pierwotnie funkcjonował w Wielkiej Brytanii w formie metody poboru podatku *taxation at source*. Powstanie tej metody poboru podatku w Wielkiej Brytanii było konsekwencją faktu, że był to pierwszy kraj na świecie, który wprowadził podatek dochodowy. Ze względu na silny opór, związany z ujawnieniem przez podatników swych dochodów w składanej deklaracji podatkowej, wprowadzono pobór podatku od podmiotu, który wypłaca dochód, zamiast od tego, który go otrzymuje⁷⁸.

74 Za: S. Laining, *British Master Tax...*, s. 151; H. Ishi, *The Japanese Tax...*, s. 53; M. Karasseva, *Tax Law...*, s. 36.

75 Np. S. Laining, *British Master Tax...*, s. 626.

76 J. Ward, *Irish Income Tax...*, s. 101.

77 J. Mendel, *Australian Master Tax...*, s. 1209.

78 J. A. Kay, M. A. King, *The British Tax...*, s. 55.

Początkowo zakresem zastosowania omawianej metody poboru podatku – zastąpionej z czasem systemem *deduction of tax at source* – objęty był podatek od wynagrodzenia. Do 1940 r. metoda poboru podatku *deduction of tax at source* stosowana była wyłącznie do wynagrodzeń pracowników administracji publicznej oraz pracowników kolei⁷⁹. Począwszy od przełomu lat 1940/1941, metodę tę rozszerzono na wszystkich pracowników, przy czym początkowo wysokość potrącanego podatku ustalano, odwołując się nie do bieżących dochodów, lecz do uzyskanych w poprzednim roku podatkowym. System ten ulegał stopniowym zmianom, aż do przełomu 1944/1945 r., kiedy przybrał postać współcześnie funkcjonującego PAYE system, polegającego na tym, że podatek pobiera się od dochodu uzyskanego w danym roku podatkowym⁸⁰. W 1960 r. system PAYE wprowadzono jako metodę poboru podatku podlegającego Schedule E, obejmującego przede wszystkim wynagrodzenia opodatkowane według stawki progresywnej⁸¹.

System PAYE jest metodą poboru podatku, z której znany jest brytyjski system podatkowy⁸². Oprócz Wielkiej Brytanii funkcjonuje on również w Irlandii. Mimo odrębności systemów podatkowych tych krajów funkcjonujące w nich systemy PAYE nie różnią się co do swej istoty. Zarówno bowiem w Wielkiej Brytanii, jak i w Irlandii system PAYE polega na tym, że każda osoba dokonująca wypłaty wynagrodzenia zobowiązana jest do potrącenia podatku oraz wpłacenia go organowi podatkowemu zgodnie z zasadami obowiązującymi w tym systemie⁸³. Dodać należy, że potrącenie podatku powinno nastąpić w momencie uzyskania dochodu, gdyż system PAYE jest systemem, w którym potrąca się podatek u źródła⁸⁴. Potrącony podatek – wraz ze składkami na ubezpieczenie społeczne – powinien zostać odprowadzony przez płatnika na rachunek organu podatkowego w terminie 14 dni od zakończenia miesiąca, w którym pracodawca go potrącił. Naruszenie tego terminu skutkuje odsetkami za zwłokę⁸⁵.

Mimo że system PAYE dotyczy głównie poboru podatku od wynagrodzeń, objęty jest nim również pobór np. podatku od emerytur⁸⁶. Z systemem PAYE zintegrowany jest system poboru składek zdrowotnych Pay-Related Social Insurance

79 J. M. Andrews, B. W. White, *Taxation of Directors and Employees. The Law under Schedule E*, 3rd edition, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London 1990, s. 12.

80 *Ibidem*, s. 13.

81 N. Metchette, *Employers' PAYE/PRSI...*, s. 1391.

82 J. Tiley, *Revenue...*, s. 235.

83 J. Ward, *Irish Income Tax...*, s. 1405; J. Tiley, *Revenue...*, s. 235. Pracodawcą – dla potrzeb systemu PAYE – jest każdy podmiot wypłacający wynagrodzenie, w tym również podmiot wypłacający wynagrodzenie w imieniu innego podmiotu, natomiast pracownikiem – każdy podmiot otrzymujący wynagrodzenie. Pracownicy sezonowi są traktowani według tych samych zasad dla celów PAYE jak inni pracownicy, co oznacza, że są opodatkowani według właściwych im zasad. Za: N. Metchette, *Employers' PAYE/PRSI...*, s. 1392.

84 J. Ward, *Irish Income Tax...*, s. 1406; J. Ward, *Ireland – Individual...*

85 Za: S. Laining, *British Master Tax...*, s. 621; J. Ward, *Ireland – Individual...*

86 J. Tiley, *Revenue...*, s. 235.

(PRSI Contribution)⁸⁷. System ten nie dotyczy jednak wynagrodzeń, jeśli pracodawca nie jest rezydentem; w takim wypadku pracownik rozlicza się w drodze samowymiaru (*self-assessment*)⁸⁸.

Odpowiednikiem funkcjonującego w Wielkiej Brytanii oraz Irlandii systemu PAYE jest australijski system PAYG. Jego istotą również jest zobowiązanie pracodawcy do potrącenia podatku dochodowego od osób fizycznych z wypłacanych wynagrodzeń oraz do przekazania go organowi podatkowemu (*Australian Tax Office*)⁸⁹. Pod koniec roku podatkowego pracodawcy są zobowiązani do dostarczenia pracownikom zestawienia płatności, w którym należy wyszczególnić całą kwotę wypłaconego wynagrodzenia oraz podatku, jaki został w imieniu pracownika odprowadzony przez pracodawcę do organu podatkowego⁹⁰. Systemem PAYG objęte są zarówno wynagrodzenia wypłacane rezydentom, jak i nierezydentom⁹¹.

Przykładem państw, w których nie funkcjonują systemy PAYE oraz odpowiadający mu PAYG, w związku z czym pobór podatku od wynagrodzeń odbywa się w ramach systemu *deduction of tax at source*, są Niemcy⁹², Włochy⁹³, Japonia⁹⁴, Rosja⁹⁵ oraz Stany Zjednoczone⁹⁶. W każdym z tych państw funkcje płatnika względem podatku od wynagrodzenia pełni pracodawca, który jest zobowiązany do potrącenia podatku u źródła, z wynagrodzeń wypłacanych pracownikom. Pobrany podatek pracodawca wpłaca organowi podatkowemu, składając jednocześnie deklarację, w której ujęta jest kwota potrąconego podatku od wynagrodzeń⁹⁷. Omówiona metoda poboru podatku jest stosowana, gdy podatnik jest rezydentem lub nierezydentem⁹⁸. Jeśli jednak podatnikiem jest nierezydent, to pracodawca zobowiązany jest potrącić zryczałtowany podatek dochodowy od wynagrodzeń⁹⁹.

87 J. Ward, *Irish Income Tax...*, s. 1405.

88 J. Tiley, *Revenue...*, s. 236.

89 R. Denman, *International Master Tax Guide 2009/2010*, 6th edition, CCH, Australia 2009, s. 196.

90 *Ibidem*, s. 197.

91 PAYG withholding system nie dotyczy wyłącznie poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od wynagrodzeń. Obowiązek potrącenia oraz wpłacenia podatku organowi podatkowemu ciąży bowiem na każdym podmiocie, który dokonuje tzw. *withholding payments*. Do płatności tych zalicza się nie tylko wypłatę wynagrodzenia, lecz także wypłatę emerytury, odszkodowania z tytułu choroby lub wypadku oraz wypłatę dywidendy, odsetek i tantiemów. Za: J. Mendel, *Australian Master Tax...*, s. 1.368–1369.

92 Zob. sec. 38 subsect. 1 EStG..

93 Zob. P. Gennari i in., *International Master Tax Guide 2009/2010*, 6th edition, CCH a Wolters Kluwer Business, Australia 2009, s. 1052.

94 Zob. sec. 183, subsec. The Japanese Income Tax Act.

95 O. Boeijen-Ostaszewska, *European Tax Handbook 2011*, IBFD Global Tax Series, Holland 2011, s. 731.

96 P. C. Gutierrez i in., *Global Individual Tax Handbook 2011*, Amsterdam 2011, s. 712.

97 Zob. sec. 41a, subsec. 1 EStG.

98 P. Gennari i in., *International Master Tax...*, s. 1052.

99 S. Sugimoto, *International Master Tax...*, s. 1.109.

Jak wynika z powyższych ustaleń, metoda poboru podatku przez pracodawcę, który pełni funkcje płatnika – niezależnie, czy odbywa się w ramach systemu określanego mianem PAYE/PAYG, czy też poza nim – stosowana jest w większości badanych państw. Wyjątkiem na tym tle jest francuski system poboru podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu wynagrodzenia. Ustawodawca francuski czyni płatnikiem podatku od wynagrodzeń podmiot zobowiązany do wypłaty należności tylko wtedy, gdy podatnik jest nierezydentem¹⁰⁰. Płatnik zobowiązany jest w takim wypadku – zgodnie z sec. 1671A CGI – odprowadzić pobrany podatek wraz z deklaracją podatkową nie później niż 15. dnia miesiąca, następującego po miesiącu wypłaty wynagrodzenia. Jeśli jednak pracownik posiada status francuskiego rezydenta, pracodawca nie jest zobowiązany do potrącenia podatku od wynagrodzeń¹⁰¹. W takim wypadku rozliczenie podatku następuje w drodze samoobliczenia (samowymiaru) przez podatnika.

Zależność między metodą wymiaru i poboru francuskiego podatku dochodowego a statusem podatkowym podatnika zauważyć można również w zakresie mechanizmu poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od innych kategorii dochodów. Zgodnie z sec. 182C CGI, funkcje płatnika pełni podmiot wypłacający należności z działalności wykonywanej osobiście przez autorów, artystów lub sportowców, będących rezydentami podatkowymi Francji, jeśli tego rodzaju formę rozliczania się z podatku wybierze podatnik. W przeciwnym wypadku zobowiązany jest do samowymiaru (*self-assessment*)¹⁰². Pobór podatku w drodze potrącenia jest obowiązkowy wyłącznie dla płatności dokonywanych dla podmiotów niebędących rezydentami Francji¹⁰³.

Podatnik będący francuskim rezydentem może też wybrać formę rozliczania się za pomocą płatnika bądź też w drodze samoobliczenia (samowymiaru) podatku z podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu dywidendy lub odsetek¹⁰⁴. Wybór ten musi być dokonany najpóźniej w dniu wypłaty należności podlegającej opodatkowaniu¹⁰⁵. Podatnikom będącym nierezydentami nie przysługuje powyższe uprawnienie; w ich przypadku wymiar i pobór podatku następuje zawsze za pośrednictwem płatnika¹⁰⁶.

Omówione zasady, według których podmiot będący rezydentem może wybrać metodę poboru podatku u źródła bądź też w drodze samoobliczenia (samowy-

100 Art. 182A CGI.

101 P. Lorentz i in., *International Master Tax Guide 2009/2010*, 6th edition, Wolters Kluwer Business 2009, s. 629.

102 M. Henderson, *France...*

103 F. Lefebvre, *French Tax and Business Law Guide*, CCH. New Law, England 2010, sec. 33–130.

104 Co do zasady, potrącenie podatku cit z tytułu dywidendy i odsetek nie występuje, gdy podatnikiem jest rezydent. W takim wypadku zastosowanie znajduje metoda samowymiaru podatku. Za: R. Eric, *France – Corporate Taxation*, IBFD, Amsterdam 2011, <http://www.ibfd.org> (dostęp: 1.08.2011).

105 Za: M. Henderson, *France...*

106 P. Lorentz i in., *International Master Tax...*, s. 630.

miaru), z jednoczesnym pozbawieniem takiego uprawnienia nierezydenta, stanowi cechę wyróżniającą francuski system poboru podatku dochodowego od osób fizycznych na tle innych badanych państw¹⁰⁷.

Podkreślić jednak należy, że w niektórych z badanych krajów występuje uzależnienie metody poboru podatku od statusu podatkowego podatnika. Przykładem państw, w których status rezydenta decyduje o tym, czy podatek pobierany będzie przez płatnika, czy podatnik zobowiązany będzie do dokonania samoobliczenia (samowymiaru) podatku są Wielka Brytania, Stany Zjednoczone oraz Australia.

W Wielkiej Brytanii, w przypadku wypłaty należności opodatkowanych rezydentowi, nie przewidziano wymiaru i poboru płatniczego w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych¹⁰⁸. Jeśli jednak wypłata odsetek czy należności z tytułu praw autorskich dokonywana jest na rzecz nierezydenta, podatek potrąca podmiot je wypłacający¹⁰⁹.

Według podobnych zasad odbywa się pobór podatku w Australii; podatnik posiadający status rezydenta tego kraju jest zobowiązany do samoobliczenia (samowymiaru) podatku dochodowego od osób fizycznych od dochodu z tytułu odsetek, dywidendy czy też praw autorskich. Jeśli jednak jest nierezydentem – rozliczenie (co do zasady) następuje za pośrednictwem płatnika¹¹⁰.

Obowiązek rozliczenia się z podatku dochodowego z tytułu dywidendy, odsetek czy też praw autorskich za pośrednictwem płatnika dotyczy również podatników nie posiadających statusu rezydenta podatkowego Stanów Zjednoczonych Ameryki Północnej. Jeśli wypłata tych należności następuje na rzecz rezydenta, nie występuje *withholding tax*¹¹¹. W przypadku dochodów osiąganych przez nierezydentów pobór podatku od dochodu z tytułu odsetek, dywidend czy też praw autorskich odbywa się w ramach australijskiego systemu PAYG.

W przeciwieństwie do zasad obowiązujących we Francji, Australii, Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej oraz Wielkiej Brytanii, gdzie status podatkowy podatnika determinuje – co do zasady – metodę wymiaru i poboru podatku, w części z badanych państw pobór podatku za pośrednictwem płatnika od dochodów z określonych źródeł przychodów jest obowiązkowy zarówno dla rezydentów, jak i nierezydentów (pod warunkiem, że taka metoda poboru podatku jest przewidziana wobec tej kategorii dochodu). Zasada taka obowiązuje przykładowo we Włoszech, gdzie dochód w postaci odsetek oraz dywidendy opodatkowany jest *withholding tax* w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, gdy na-

107 Uprawnienie to przysługuje również autorom oraz kompozytorom – podatnikom podatku PIT (dochód z tytułu praw autorskich), którzy mogą wybrać opodatkowanie stałą stawką 15% i pobór podatku przez podmiot wypłacający bądź też opodatkowanie proporcjonalne i samowymiar. Za: M. Henderson, *France...*

108 O. Boeijen-Ostaszewska, *European Tax Handbook...*, s. 907.

109 *Ibidem*, s. 913.

110 R. Denman, *International Master Tax...*, s. 199.

111 P. C. Gutierrez i in., *Global...*, s. 1008, 1114–1115.

leżności te wypłacane są rezydentom¹¹² i nierezydentom¹¹³. Obowiązek potrącenia podatku dochodowego od osób prawnych ciąży również na podmiotach dokonujących wypłaty dywidendy w Niemczech, bez względu na status podatkowy podatnika. Podmiot wypłacający dywidendę potrąca podatek w imieniu podatnika oraz przekazuje go organowi podatkowemu¹¹⁴. Według podobnych zasad pobierany jest podatek dochodowy od osób fizycznych w Japonii¹¹⁵.

Pobór podatków dochodowych od dochodu z tytułu dywidendy, odsetek czy też z tytułu praw autorskich następuje z kolei w drodze *deduction at source* (*withholding tax*). Metoda ta – poprzez potrącenie podatku u źródła – polega na tym, że podmiot dokonujący płatności jest zobowiązany potrącić podatek oraz odprowadzić go organowi podatkowemu, przez co odbiorca płatności otrzymuje należność bez kwoty należnego podatku¹¹⁶. Mechanizm ten odróżnia od systemu PAYE/PAYG nie tylko zakres jego zastosowania, a więc to, że – co do zasady – nie dotyczy on wynagrodzeń podlegających systemowi PAYE/PAYG, lecz także to, że pobór podatku następuje zawsze według stałej stawki podatkowej¹¹⁷. Tymczasem dochód w postaci wynagrodzenia opodatkowany jest proporcjonalną stawką podatkową¹¹⁸.

Podatek potrącany w ramach systemu poboru podatku *deduction at source* (*withholding tax*) – co do zasady – jest tzw. *final tax*. Oznacza to, że dochodu z danego źródła przychodu nie sumuje się z innymi dochodami, które podatnik zobowiązany jest ujawnić w zeznaniu rocznym¹¹⁹. Zasada ta obowiązuje zarówno, gdy opodatkowane w tej formie są dochody ze stosunku pracy¹²⁰, jak i dochody w formie dywidendy¹²¹ czy odsetek¹²². Funkcjonuje ona, przykładowo, we Francji¹²³, Rosji¹²⁴ oraz Australii¹²⁵.

Metoda poboru podatku *deduction at source* (*withholding tax*) znajduje zastosowanie również wobec kategorii dochodów innych niż z tytułu dywidendy, odsetek lub praw autorskich, które nie są objęte systemem PAYE/PAYG, wobec których ustawodawca nie przewidział systemu *direct assesment* (*self-assesment*). Zastrzec

112 Zob. P. Gennari i in., *International Master Tax...*, s. 1053.

113 *Ibidem*, s. 1055.

114 A. Perdelwitz, *Germany – Corporate Taxation*, IBFD, Amsterdam 2011, <http://www.ibfd.org> (dostęp: 1.08.2011).

115 Zob. sec. 181, subsec. 1 i sec. 182 The Japanese Income Tax Act Section. Więcej na ten temat: Y. Gomi, *Guide to Japanese Taxes 2000–2001*, Zaikai Shōhō Sha, Tokyo 2000, s. 47.

116 J. Ward, *Irish Income Tax...*, s. 102.

117 Więcej na ten temat: O. Boeijen-Ostaszewska, *European Tax Handbook...*, s. 913; S. Sugimoto, *International Master Tax...*, s. 1110–1111.

118 J. Tiley, *Revenue...*, s. 235.

119 Zasada ta nie obowiązuje np. w Japonii. Zob. P. C. Gutierrez i in., *Global...*, s. 549.

120 F. Lefebvre, *French Tax...*, sec. 33–240.

121 M. Henderson, *France...*

122 Art. 119 bis and 125A CGI.

123 F. Lefebvre, *France. Legal and Tax Guide*, Kluwer Law and Tax Publishers, Paris 1992, s. 262.

124 O. Boeijen-Ostaszewska, *European Tax Handbook...*, s. 725.

125 R. L. Deutsch i in., *The Australian Tax Handbook*, Thomas Reuters, United States 2011, s. 1366.

jednak należy, że brak w tym zakresie jednolitych zasad obowiązujących w badanych państwach. Niekiedy bowiem dany dochód podlega systemowi *deduction at source (withholding tax)* w danym państwie, podczas gdy w innym państwie podatnik zobowiązany jest do samodzielnego rozliczenia się z podatku należnego od danej kategorii dochodów. Jako przykład niech posłużą dochody uzyskiwane z tytułu samozatrudnienia się podatnika. We Włoszech podatek dochodowy od osób fizycznych od tego rodzaju dochodu pobierany jest w drodze potrącenia go przez podmiot wypłacający należności podatnikowi, bez względu na jego status podatkowy¹²⁶. We Francji dochód powyższy nie podlega systemowi poboru podatku u źródła, lecz samoobliczeniu (samowymiarowi)¹²⁷. Tymczasem w Australii osoby samozatrudnione – zarówno rezydenci, jak i nierezydenci – rozliczają się z podatku dochodowego w drodze samoobliczenia (samowymiaru), przy czym po upływie pierwszego roku osiągania dochodu podlegają już systemowi PAYG, a więc podatek pobiera wypłacający należność¹²⁸.

Brak jednolitych zasad poboru zauważyć również należy w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych od czynszu dzierżawnego. W Wielkiej Brytanii podatek musi zostać potrącony przez agenta, który wydierżawia daną nieruchomość bądź też przez dzierżawcę (właściciela nieruchomości), jeśli nie ma agenta¹²⁹. We Francji¹³⁰ oraz we Włoszech¹³¹ podatek należny od tego rodzaju dochodu podlega samowymiarowi (*self-assessment*).

Metodą poboru podatku *deduction at source (withholding tax)* objęte są również inne dochody podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych i od osób prawnych. W Irlandii obowiązki płatnika (a więc obliczenia, potrącenia i wpłaty podatku) ciąży również na organach władzy publicznej, w tym również organach samorządowych i szpitalach w przypadku świadczenia na ich rzecz tzw. profesjonalnych usług (*professional services*)¹³². Do tej kategorii zalicza się usługi z zakresu ochrony zdrowia, w tym usługi dentystyczne, farmaceutyczne, optyczne, a także usługi prawne, księgowe, architektoniczne¹³³. Wymienione podmioty zobowiązane są potrącić podatek według stałej stawki z płatności dokonywanych jako zapłata za powyższe usługi.

126 Zob. P. Gennari i in., *International Master Tax...*, s. 1052.

127 P. Lorentz i in., *International Master Tax...* s. 629.

128 R. Denman, *International Master Tax...*, s. 198.

129 S. Laining, *British Master Tax...*, s. 1662.

130 P. Lorentz i in., *International Master Tax...*, s. 630.

131 P. Gennari i in., *International Master Tax...*, s. 1053.

132 M. O. Halloran, *Irish Taxation – Law and Practice 2006/2007*, 4th edition, Vol. 1, Irish Taxation Institute, Ireland 2006, s. 226.

133 Więcej na ten temat: J. Ward, *Ireland – Individual...*; J. Ward, *Ireland – Corporate Taxation*, IBFD, Amsterdam 2011, <http://www.ibfd.org> (dostęp: 1.08.2011); J. O'Mara, *Tax Guide 2008*, Tottel Publishing, United Kingdom 2008, s. 348–350.

We Francji funkcje płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych pełni podmiot sprzedający grunty, wybudowane przez siebie nieruchomości lub też grunty podzielone na działki z przeznaczeniem pod zabudowę deweloperską, jeśli nabywca jest nierezydentem. Dochód z nieruchomości (*profits from real property*) opodatkowany jest *withholding tax* według stawki 33⅓%, która wzrasta do 50%, jeśli podatnik jest rezydentem kraju lub terytorium, z którym Francja nie ma zawartej umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania¹³⁴.

134 *The French Tax System*, Public Finances General Directorate, Tax Policy Directorate, 2011, s. 28, http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf (dostęp: 1.09. 2013).

Rozdział 3

Cechy i istota obowiązków płatnika wynikające z regulacji ustawowych (determinanty ustawowe statusu płatnika)

3.1. Definicja ustawowa płatnika a jego obowiązki wynikające z tejże definicji

Artykuł 8 o.p. zawiera definicję legalną płatnika. Zgodnie z jego treścią, „płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu”.

Definicję tę należy zaliczyć do kategorii definicji projektujących, a więc takich, które nadają zdefiniowanemu terminowi nowe określone znaczenie na gruncie języka prawnego¹. W przypadku terminu „płatnik” taka funkcja definicji była szczególnie eksponowana w latach 40. XX wieku. W przeszłości termin ten w prawie finansowym nie zawsze był używany w aktualnym jego znaczeniu; do 1946 r. oznaczał podmiot podlegający obowiązkowi podatkowemu, a więc podatnika².

Definicja zawarta w art. 8 o.p. jest również definicją merytoryczną³. Nadanie terminowi „płatnik” znaczenia określonego w art. 8 o.p. podkreśla odrębność płatnika od innych podmiotów prawa podatkowego. Cel ten został osiągnięty nie tylko poprzez sformułowanie w art. 8 o.p. odrębnej definicji legalnej płatnika i poprzez wyraźne wskazanie w jej treści, że podatek ma być pobrany przez płatnika od po-

1 Za: B. Brzeziński, *Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym*, [w:] *Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska. Księga jubileuszowa prof. Marka Mazurkiewicza*, red. nauk. R. Mastalski, Unimex, Wrocław 2001, s. 224.

2 Więcej na ten temat: rozdział 1.

3 Więcej na ten temat: B. Brzeziński, *Uwagi...*, s. 226.

datnika, a więc od podmiotu innego aniżeli płatnik oraz wpłacony podmiotowi jeszcze innemu niż podatnik czy płatnik – organowi podatkowemu. Artykuł 8 o.p., oprócz wskazania form organizacyjno-prawnych podmiotu, który może uzyskać status płatnika, określa również cechy charakteryzujące tę instytucję prawną, pozwalające uznać płatnika za odrębny – przede wszystkim – od podatnika i organu podatkowego podmiot prawa podatkowego. Do cech tych powszechnie w doktrynie prawa podatkowego oraz orzecznictwie sądowym zalicza się zakres obowiązków ciążących na podmiotach pełniących funkcję płatnika, polegających na obliczeniu, pobraniu podatku oraz jego wpłacie organowi podatkowemu.

Wbrew powyższemu stanowisku, cechy konstytutywne instytucji płatnika nie są zawarte wyłącznie w art. 8 o.p. Ustalając je, sięgać należy zarówno do art. 84 Konstytucji, określającego charakter prawny obowiązków płatniczych, jak i do innych niż art. 8 o.p. przepisów tej ustawy.

Za cechy charakteryzujące płatnika powszechnie uznaje się obowiązki, o których mowa w art. 8 o.p., a więc obowiązek obliczenia, pobrania oraz wpłacenia podatku organowi podatkowemu w terminie określonym przepisami prawa podatkowego⁴. Obowiązki wskazane w art. 8 o.p. określane są w doktrynie jako tzw. obowiązki podstawowe⁵, a przez to obowiązki definicyjne płatnika⁶.

Definicyjny oraz podstawowy charakter obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p., uzasadnia się wskazując, że stanowią one elementy definicji płatnika, a ich nałożenie na daną kategorię podmiotów przesądza o ich statusie jako płatnika. Autorzy tego stanowiska odwołują się do tezy wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 września 1987 r., który zapadł na gruncie ustawy z 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych⁷. Sąd ten podkreślił, że pojęcie płatnika zostało zdefiniowane w ustawie, której przepisy stanowią nadbudowę wobec przepisów materialnego prawa podatkowego. Stąd też powierzenie na mocy przepisów prawa podatkowego określonemu podmiotowi obliczania i pobierania od podatnika podatku oraz jego wpłacania na właściwy rachunek organowi podatkowemu oznacza, iż podmiot ten staje się płatnikiem, bez względu na to, czy został wprost w ustawie podatkowej tak nazwany, czy też nie⁸. Płatnikiem jest zatem ten, kogo

4 Tak też: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 lutego 2017 r., sygn. akt II FSK 4125/14, Legalis.

5 Zob. J. Rusek, *Instytucja płatnika w prawie polskim*, CH Beck, Warszawa 2007, s. 68.

6 Zob. L. Wilk, *Obowiązki i odpowiedzialność płatnika podatku*, „Prokuratura i Prawo” 2009, nr 7–8, s. 51.

7 Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Orzecznictwo sądów w sprawach podatkowych*, Dom Organizatora, Toruń 1994, s. 18; A. Otfinowski, R. Smoczyński, *Urząd celny – płatnik, czy inkasent*, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 4, s. 38; J. Naczyńska, *Odpowiedzialność podatkowa*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Zarządzania i Marketingu, Sosnowiec 2003, s. 33; K. Chustecka, *Instytucja płatnika w świetle przepisów i orzecznictwa*, „Rejent” 2009, nr 6 (218), s. 12.

8 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 września 1987 r., sygn. akt III SA 316/87, ONSA 1987, z. 2, poz. 66.

przepis prawa podatkowego powołuje do obliczenia podatku, pobrania go od podatnika, a następnie wpłacenia należności podatkowej organowi finansowemu⁹.

Nie kwestionując skutku, jaki wywołuje nałożenie obowiązków płatnika na dany podmiot, zauważyć należy, że obowiązki obliczenia, pobrania oraz wpłacenia podatku organowi podatkowemu nie przesądzają o uzyskaniu statusu płatnika na skutek ujęcia ich w definicji legalnej tej instytucji prawnej. Ich charakter wynika z historycznego rozwoju instytucji płatnika w XX wieku. Od początku wieku XX¹⁰ płatnikiem na gruncie prawa podatkowego oraz karnoskarbowego jest podmiot zobowiązany na mocy przepisów prawa podatkowego do obliczenia, pobrania i wpłacenia organowi podatkowemu podatku należnego od innego niż sam płatnik podmiotu.

Jak powszechnie wiadomo, nałożenie obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p., na dany podmiot skutkuje uzyskaniem przez niego statusu płatnika z mocy samego prawa. Obowiązki płatnika, stanowiące niedaninowy ciężar i świadczenie publiczne w rozumieniu art. 84 Konstytucji¹¹, charakteryzuje to, że ciążą one na nim z mocy prawa oraz są określone w sposób jednostronny przez państwo¹². Ich cechą charakterystyczną jest również to, że wyznaczają przesłanki odpowiedzialności płatniczej, płatnik odpowiada bowiem całym swoim majątkiem za niepobranie podatku lub pobranie i niewpłacenie.

Uzyskanie statusu płatnika przez określoną kategorię podmiotów w wyniku nałożenia na nią obowiązków płatniczych następuje pod warunkiem, że są to obowiązki możliwe do spełnienia. Odpowiadać można tylko za niewykonanie bądź nieprawidłowe wykonanie obowiązków możliwych do wykonania. Istotne jest zatem, aby obowiązek pobrania podatku przez płatnika był możliwy do wykonania

9 Tak też: K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys...*, s. 167.

10 Z wyłączeniem okresu II Rzeczypospolitej, kiedy termin ten miał odmienne znaczenie.

11 Więcej na ten temat: rozdział 4.1.

12 Płatnik nie może zmieniać zakresu ciążących na nim obowiązków, nie może też samowolnie odstąpić od ich wykonywania. Nie tylko bezskuteczne, lecz także bezprawne jest również jakiegokolwiek jego działanie, zmierzające do uchylecia się od wypełnienia obowiązków w drodze czynności cywilnoprawnej. Umowa zawarta przez płatnika, na mocy której przenosi on swoje obowiązki na inną osobę, jako sprzeczna z prawem nie wywołuje żadnych skutków na gruncie prawa podatkowego. Zasady tej nie narusza jednak art. 31 o.p. Płatnik może powierzyć wykonywanie czynności techniczno-kasowych poboru innej osobie (kasjerowi czy zleceńbiorczy). W dalszym ciągu będzie ponosić odpowiedzialność majątkową przed Skarbem Państwa lub przed jednostką samorządu terytorialnego za prawidłową ich realizację. Powierzenie funkcji technicznych poboru może nastąpić zarówno na podstawie umowy o pracę, jak i umowy o charakterze cywilnoprawnym. Zawsze jednak – z uwagi na swoją osobistą nieograniczoną odpowiedzialność – płatnik musi zachować pełny nadzór nad wypełnianiem funkcji płatniczych. Wykonywanie poboru przez osoby inne niż płatnik nie może następować w sposób, który skutkowałby narażeniem Skarbu Państwa (jednostki samorządu terytorialnego) na ryzyko utraty podatku. Odpowiedzialność takich osób ma inny charakter (odpowiedzialność pracownicza, odpowiedzialność za niewykonanie zobowiązania).

przez podmiot, na który został nałożony, a więc, aby był on w stanie obliczyć podatek w prawidłowej wysokości oraz ściągnąć go od podatnika¹³.

Zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy, „aby ustalić, że dany podmiot posiada status płatnika, niezbędne jest wskazanie regulacji prawnych umożliwiających wykonanie obowiązków wynikających z art. 8 o.p. Płatnik musi mieć zatem dostęp do informacji, które pozwolą na wykonanie nałożonych nań obowiązków”¹⁴. Tym samym sąd ten potwierdził brak możliwości wymagania od płatnika poboru podatku w sytuacji, w której podmiot ten nie dysponowałby żadnymi środkami umożliwiającymi spełnienie tego obowiązku. Płatnik musi mieć fizyczną i prawną możliwość wykonania ciężących na nim obowiązków, a więc faktycznie posiadać wszelkie instrumenty prawne w celu ich wykonania¹⁵. W świetle zasady demokratycznego państwa prawnego nie jest jednak dopuszczalne nakładanie obowiązków oraz ustanawianie odpowiedzialności za ich niewykonanie w sytuacji, w której podmiot odpowiedzialny nie może własnym działaniem wywiązać się z tych obowiązków.

Uzyskanie, a następnie posiadanie przez dany podmiot statusu płatnika, jest niezależne od okoliczności, czy podmiot ten wykonał obowiązki, o których mowa w art. 8 o.p., czy też nie. Płatnikiem jest zarówno podmiot, który – będąc zobowiązanym na mocy przepisów prawa podatkowego do obliczenia, pobrania i wpłacenia podatku – spełnił ciężące na nim obowiązki, jak i ten który tego nie uczynił. Status płatnika posiada również ten podmiot, który w miejsce pierwotnie nałożonych na niego obowiązków wynikających z definicji instytucji płatnika podatku zobowiązany jest na mocy prawa podatkowego wykonać inne obowiązki.

Obowiązkom, o których mowa w art. 8 o.p. towarzyszą inne, które można określić mianem instrumentalnych. Od obowiązków wynikających z definicji płatnika, ujętej w art. 8 o.p., odróżnia je zarówno ich zakres przedmiotowy, jak i podmiotowy.

Zakresem przedmiotowym obowiązków instrumentalnych objęte są obowiązki o zróżnicowanym charakterze, których spełnienie ma na celu zapewnienie sprawnego i terminowego wykonania czynności z art. 8 o.p. Jako przykład można wskazać obowiązek prowadzenia rejestru podatku, obowiązek przekazywania naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu ze względu na siedzibę płatnika deklaracji o wysokości pobranego i wpłaconego przez płatnika podatku (wraz z informacją o kwocie podatku należnego poszczególnym gminom) oraz informację (sporządzoną w formie papierowej albo w formie elektronicznej), zawierającą treść aktów notarialnych

13 Za: T. Nowak, *Aspekty podatkowe giełdowych operacji finansowych*, „Parkiet. Dodatek”, 12.10.2009, s. 6.

14 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 16 czerwca 2009 r., sygn. akt I SA/Bd 236/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

15 Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 26 marca 2015 r. w sprawie C-499/13 Marian Macikowski przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku, <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html?locale=pl> (dostęp: 1.03.2017).

lub dane z tych aktów dotyczące czynności, z tytułu których notariusz jest płatnikiem podatku od czynności cywilnoprawnych¹⁶. Podmiot ten jest również zobowiązany do zamieszczenia w treści sporządzanych aktów notarialnych podstawy prawnej niepobrania podatku, jeśli podatek ten nie został przez płatnika pobrany¹⁷. Analogiczne co do swej treści obowiązki ciążyą na płatniku podatku od spadków i darowizn¹⁸.

Notariusz, mimo że nie jest zobowiązany do pobrania i wpłacenia podatku (ze względu na zwolnienie czynności prawnej z podatku), musi dokonać szeregu czynności, na podstawie których uzna, iż dana czynność jest objęta tym zwolnieniem. Działając jako płatnik, początkowo ustala podatkowy stan faktyczny i właściwe przepisy prawa, po czym dokonuje subsumpcji. W wyniku podjętych czynności uzyskuje wiedzę, że dana czynność jest zwolniona z podatku i dlatego nie dokonuje jego poboru. Wykonując następnie obowiązki inne niż wskazane w art. 8 o.p., pełni funkcję płatnika podatku.

Płatnikiem jest również podmiot, który został zwolniony z obowiązku pobrania podatku, jeśli skutek taki przewidują przepisy właściwej umowy międzynarodowej o unikaniu podwójnego opodatkowania¹⁹. W takim bowiem przypadku na podmiocie pełniącym funkcję płatnika, zwolnionym z obowiązku pobrania i wpłacenia podatku organowi podatkowemu, ciąży obowiązek ustalenia podatkowego stanu faktycznego oraz podciągnięcia go pod właściwe normy prawne oraz powinność wykonania instrumentalnych obowiązków płatniczych (np. obowiązek przechowywania certyfikatu rezydencji). Zwolnienie płatnika z obowiązku poboru podatku nie oznacza zatem wygaśnięcia wszelkich obowiązków płatniczych i uprawnień, przysługujących płatnikowi²⁰.

Konieczność wykonania obowiązków instrumentalnych przy jednoczesnym braku takiej powinności w zakresie czynności, o których mowa w art. 8 o.p., świadczy o istnieniu pojęcia zobowiązania płatniczego *sensu largo* i *sensu stricto*. Szerze pojęcie zobowiązania płatniczego odnosić należy do tych sytuacji, gdy płatnik zobowiązany jest dokonać obliczenia, pobrania i wpłaty podatku organowi podatkowemu oraz spełnić towarzyszące im obowiązki instrumentalne, natomiast wąskie pojęcie – gdy powinność ta dotyczy wyłącznie płatniczych obowiązków instrumentalnych.

16 Zob. art. 10, ust. 3a ustawy o pcc.

17 Zob. § 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie sposobu pobierania i zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych, Dz.U. z 2015 r., nr 1999, t.j.

18 Zob. art. 18 § 2 ustawy o psp oraz § 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie pobierania przez płatników podatku od spadków i darowizn, Dz.U. z 2015 r., nr 2004, t.j.

19 Art. 41 ust. 2a w zw. z art. 29 ust. 1 i 2 ustawy o pit oraz art. 26 ust. 1 w zw. z art. 21 ust. 1 i 2 ustawy o cit. Inaczej: A. Huchla, *Obliczenie podatku jako czynność płatnika*, [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie, Lublin 2005, s. 164.

20 Inaczej: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, CH Beck, Warszawa 2008, s. 262.

Chociaż o zobowiązaniu płatniczym w wąskim jego znaczeniu ustawodawca w art. 8 o.p. nie wspomina, nie sposób nie zauważyć w tym zakresie pewnej analogii z pojęciem obowiązku podatkowego (art. 4 o.p.) i zobowiązania podatkowego (art. 5 o.p.) oraz znaczeniem ich powstania dla uzyskania i posiadania statusu danego podmiotu jako podatnika.

Stosunek prawnopodatkowy obowiązku podatkowego zawiązuje się w chwili zaistnienia zdarzenia, określonego w ustawach podatkowych i z tą chwilą dany podmiot staje się podatnikiem (art. 7 o.p.). Statusu tego nie traci, jeśli obowiązek podatkowy nie przekształci się w zobowiązanie podatkowe, np. na skutek zwolnienia podatnika z obowiązku zapłaty podatku. Podatnikiem jest więc zarówno podmiot, który jest zobowiązany do zapłaty podatku oraz spełnienia obowiązków instrumentalnych, jak i podmiot, który – będąc zwolnionym z zapłaty podatku – ma spełnić wyłącznie obowiązki instrumentalne. Odnosząc powyższą zależność do sytuacji płatnika, należy zauważyć, że podmiot ten w przypadku zwolnienia go z obowiązku pobrania podatku zachowuje swój status tak jak ten, kto podlega obowiązkowi podatkowemu i jest określany mianem podatnika, mimo że został zwolniony z obowiązku zapłaty podatku.

Istnienie pojęcia zobowiązania płatniczego *sensu largo* i *sensu stricto* potwierdza treść art. 22 o.p. Utraty statusu płatnika nie powoduje bowiem także zwolnienie go z ciężących na nim obowiązków w drodze rozporządzenia lub też decyzji, wydanych na mocy art. 22 § 1 pkt 2 i § 2 o.p.²¹ Skutkiem wydania wskazanych aktów jest wyłącznie zwolnienie z powinności spełnienia obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p., a więc z „jądra” obowiązków płatniczych, a nie „zwolnienie z bycia płatnikiem” w szerokim tego słowa znaczeniu. Status płatnika dany podmiot – jak zostało już zaznaczone – uzyskuje na mocy prawa podatkowego, które zobowiązuje go do obliczenia, pobrania i wpłacenia podatku we właściwym terminie organowi podatkowemu. Nie traci go jednak, jeśli wydane zostaną rozporządzenie lub decyzja podatkowa, o których mowa w art. 22 § 1 pkt 2 i § 2 o.p. To ustawodawca, statuując obowiązki płatnicze, określa podmiot, który jest płatnikiem i który nie przestaje nim być na mocy rozstrzygnięć organów administracji publicznej. Organy te są uprawnione wyłącznie do zwalniania z obowiązków płatniczych, a nie do pozbawiania statusu płatnika w drodze wydawanych przez siebie aktów. Płatnikiem, tak jak i podatnikiem, albo „jest się”, bo tak stanowią normy ustawowe o charakterze abstrakcyjnym, albo się „nie jest”; zwolnienie z ciężących na tych podmiotach obowiązków polegających początkowo na obliczeniu, pobraniu i wpłacie podatku, a następnie na zapłacie należności płatniczej nie oznacza jednak utraty uzyskanego z mocy prawa statusu.

21 Inaczej: A. Huchla, *Płatnik w Ordynacji podatkowej*, [w:] *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrumentalizm?*, red. H. Dzwonkowski, Biblioteka Monitora Podatkowego, Warszawa 2005, s. 170.

Mimo iż ustawodawca w art. 22 § 1 pkt 2 i § 2 o.p. przewiduje zwolnienie płatnika wyłącznie z obowiązku pobrania podatku, uznać należy, że *de facto* zwolnienie takie dotyczy także czynności obliczenia podatku oraz – co jest oczywiste – czynności wpłacenia²². Powyższe wynika stąd, że obowiązki płatnicze w świetle regulacji ustawowej traktować należy nierozłącznie – jako *sui generis* jedność – pomimo wyraźnie różnego ich charakteru prawnego. Czynności te – jak wynika z art. 8 o.p. – nie mogą być wykonywane niezależnie od siebie. Nałożenie również któregośkolwiek obowiązku, o którym mowa w art. 8 o.p., w oderwaniu od pozostałych obowiązków spoczywających na płatniku, kreuje inną niż płatnik instytucję prawną²³. Dokonane przez płatnika obliczenie podatku przesądza o uzyskaniu statusu płatnika tylko wtedy, gdy wiąże się z uprawnieniem i obowiązkiem poboru oraz wpłacenia podatku. Obliczenie podatku przez płatnika dokonywane jest w celu jego pobrania oraz wpłacenia, a więc jest obliczeniem płatniczym. Nie ma zatem samoistnej instytucji obliczenia płatniczego, co nie oznacza, że nie mogą istnieć inne instytucje obliczenia podatku dla podatnika lub za podatnika. Czynność takiego „obliczenia” musiałaby polegać np. na świadczeniu – na podstawie zawartej umowy – pomocy i obsługi prawnej albo stanowić odrębny rodzaj obowiązku publicznoprawnego danego podmiotu, ograniczającego się tylko do przymusowego obliczenia.

Pierwsza sytuacja, tzn. gdy obliczenie podatku stanowi odrębne świadczenie usługi na rzecz podatnika, ma miejsce w każdym przypadku obliczania należności podatkowych za zapłatą przez biura rachunkowe lub przez doradców podatkowych. Przykładem drugiej sytuacji mogłoby być wprowadzenie przez ustawodawcę przepisów ustawy zobowiązującej określone podmioty, znajdujące się w grupie zawodów zaufania publicznego, do udzielania bezpłatnej pomocy prawno-rachunkowej, polegającej wyłącznie na obliczeniu podatków dla najbiedniejszych podatników. W takim stanie prawnym można mówić o świadczeniu usługi „obliczenia podatku”, dokonywanej przez podmiot niebędący ani podatnikiem, ani płatnikiem, albo na podstawie umowy, albo na skutek ustanowienia obowiązku ustawowego.

Ustawowa nierozłączność obowiązków płatniczych – tak powszechnie podkreślana w orzecznictwie sądowym oraz literaturze przedmiotu – nie wynika z przepisów konstytucyjnych. Funkcja płatnicza, stanowiąca jedną z kategorii niedaninowych ciężarów i świadczeń publicznych, o których mowa w art. 84 Konstytucji, może zatem zostać ukształtowana jako funkcja o zakresie węższym

22 Tak też: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 4 kwietnia 2002 r., sygn. akt SA/Sz 1962/00, LEX nr 83704.

23 Należy jednak zauważyć, że w przeszłości status płatnika – ze wszystkimi tego prawnymi konsekwencjami – ustawodawca nadawał podmiotom niezobowiązanym do obliczenia należności podatkowych, lecz wyłącznie do ich pobrania oraz wpłacenia organowi podatkowemu. Więcej na ten temat: A. Huchla, *Obliczenie...*, s. 160–161.

niż dotychczasowy, wynikający z art. 8 o.p. Mimo istnienia takiej możliwości, za płatnika uznaje się wyłącznie podmiot powołany do obliczenia, pobrania podatku oraz jego wpłaty. Tak ustawowo określony zakres obowiązków płatniczych jest konsekwencją historycznego rozwoju instytucji płatnika na ziemiach polskich oraz odpowiada zakresowi obowiązków ciążących na podmiotach pełniących funkcje równoważne funkcji płatnika w innych niż polski porządkach prawnych. Przeprowadzone badania prawnoporównawcze dowiodły bowiem, że na podmiotach tych ciąży obowiązek obliczenia, pobrania podatku oraz jego wpłaty organowi podatkowemu²⁴.

3.2. Odrębność obowiązków płatnika w porównaniu z obowiązkami podatnika w świetle regulacji ustawowej (na poziomie ustawowym)

Instytucję płatnika charakteryzuje niepieniężny charakter obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p. W doktrynie spotkać można poglądy, z których wynika, że użycie przez ustawodawcę w definicji płatnika zwrotu „[...] do wpłacenia [...]” na określenie obowiązku wpłaty podatku we właściwym terminie organowi podatkowemu wskazuje na pieniężny charakter obowiązków płatnika. Zdaniem J. Rusek, [...] płatnik podatku nie jest podmiotem stosunku podatkowoprawnego łączącego wierzyciela podatkowego z dłużnikiem podatkowym (czyli z podatnikiem) – natomiast jest podmiotem odrębnego stosunku podatkowoprawnego. Stronami tego stosunku są: z jednej strony płatnik, z drugiej strony zaś związek publicznoprawny, reprezentowany przez właściwe organy (czyli wierzyciel podatkowy). Przedmiotem tego stosunku jest świadczenie pieniężne, należne od płatnika. Wreszcie treścią tego stosunku jest obowiązek zapłaty przez płatnika (dłużnika stosunku podatkowoprawnego, niebędącego jednak dłużnikiem podatkowym) określonej kwoty z tytułu należności przypadających od płatnika²⁵.

Z tezą powyższą nie można się zgodzić. Użycie przez ustawodawcę w art. 8 o.p. czasownika „wpłacać” wprowadza w błąd co do charakteru obowiązków płatniczych. Wprawdzie zwrot ten, zgodnie z jego powszechnym rozumieniem, oznacza „uiszczać jakąś należność”²⁶, a więc spełniać świadczenie pieniężne, to jego znaczenia na gruncie art. 8 o.p. nie można ustalać w oderwaniu od innych prze-

24 Więcej na ten temat: rozdział 2.1.

25 J. Rusek, *Instytucja...*, s. 14.

26 *Słownik języka polskiego*, www.sjp.pl (dostęp: 1.07.2015).

pisów regulujących prawa i obowiązki płatnika, a w szczególności z pominięciem art. 59 § 1 i § 2 o.p. regulującego sposoby wygasania zobowiązania podatkowego i zobowiązania płatnika²⁷.

Artykuł 8 o.p. wraz z art. 59 § 1 pkt 2 o.p., zgodnie z którym zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek pobrania podatku przez płatnika tworzą spójną instytucję prawną płatnika jako podmiotu, na którym spoczywa publicznoprawne zobowiązanie o charakterze niepieniężnym. Jego treścią jest obowiązek obliczenia cudzego podatku, jego pobrania, a następnie wpłacenia organowi podatkowemu. Z przepisami tymi w pozornej sprzeczności pozostaje art. 59 § 2 pkt 1 o.p. Wydawać się bowiem może, że ustawodawca we wskazanych przepisach przeczy sam sobie, stanowiąc – z jednej strony – o obowiązkach mających za swój przedmiot czynności polegające na obliczeniu, pobraniu i wpłaceniu podatku organowi podatkowemu (co nie jest równoznaczne z pieniężnym charakterem obowiązków), z drugiej zaś mówi o wygasaniu zobowiązania płatnika wskutek wpłaty (art. 59 § 2 pkt 1 o.p.).

Zobowiązanie płatnicze oraz stanowiące jego treść obowiązki, o których mowa w art. 8 o.p., mają jednak charakter niepieniężny. Okoliczność, że materialnym przedmiotem obowiązków są czynności polegające na obliczeniu, pobraniu i wpłaceniu podatku organowi podatkowemu nie oznacza, iż obowiązki te są pieniężne. Płatnik, nie będąc zobowiązanym do poniesienia ekonomicznego ciężaru odprowadzanego podatku, nie spełnia świadczenia pieniężnego. Prawidłowe wykonanie ciążących na nim obowiązków polega bowiem na przekazaniu organowi podatkowemu obliczonej oraz pobranej od podatnika należności pieniężnej. Środki wpłacane nie pochodzą zatem ani z majątku płatnika, ani też do niego nie wchodzi na skutek ich pobrania. Definicja legalna instytucji płatnika powinna w sposób wyraźny podkreślać niepieniężny charakter obowiązków płatniczych. Użyty w art. 8 o.p. zwrot „wpłacenie” na określenie jednego z obowiązków tam wskazanych powinien być zastąpiony zwrotem wskazującym, że płatnik zobowiązany jest do „odprowadzenia” pobranego podatku.

Dopiero w chwili upływu terminu, o którym mowa w art. 47 § 4 o.p., gdy płatnik nie dokonał wpłaty pobranego podatku, następuje przekształcenie się zobowiązania płatnika polegające na zmianie charakteru obowiązków płatniczych. Od dnia następującego po dniu, w którym płatnik, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, powinien wpłacić pobrany podatek, na płatniku ciąży obowiązek zapłaty należności płatniczej. Należnością płatniczą jest należność, której wysokość nawiązuje do kwoty niepobranego podatku bądź też podatku pobranego, lecz niewpłaconego. Świadczenie pieniężne, do spełniania którego zobowiązany jest płatnik, nie jest jednak i nie może być tożsame z podatkiem, nie może go również zastępować. Zobowiązany do jego uiszczenia płatnik nie jest podatnikiem, ani też jego następcą prawnym i nie może być traktowany jak podatnik lub jego następcą

27 Art. 59 § 2 o.p. reguluje również sposoby wygasania zobowiązania inkasenta.

prawny. Odrębność podatnika oraz płatnika podkreślił w wyroku z dnia 19 grudnia 2012 r. Naczelny Sąd Administracyjny, wskazując iż płatnik wprowadzie pobiera i wpłaca organowi podatkowemu pieniądze podatnika, lecz jednak nie oznacza to, że można utożsamiać go z podatnikiem²⁸.

Zmianę charakteru zobowiązania płatniczego z niepieniężnego na pieniężne potwierdza, a zarazem ujawnia decyzja o odpowiedzialności płatnika. W decyzji tej – jak wynika z art. 30 § 4 o.p. – organ podatkowy zobowiązany jest określić wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku. Decyzja o odpowiedzialności płatnika jest zatem decyzją wymiarową²⁹, a jej przedmiot stanowi określenie wysokości należności płatniczej.

Decyzja o odpowiedzialności płatnika nie kreuje obowiązku zapłaty należności płatniczej. Obowiązek ten ciąży na płatniku od chwili upływu terminu płatności z art. 47 § 4 o.p. W tym dniu – jak zostało wykazane – następuje zmiana charakteru zobowiązania płatniczego z niepieniężnego na pieniężne. Ów skutek w zakresie zmiany charakteru zobowiązania następuje z mocy samego prawa.

W decyzji o odpowiedzialności płatnika występują zatem elementy o charakterze deklaratoryjnym. W decyzji tej organ podatkowy wyłącznie stwierdza, jakich obowiązków (nie pobrał podatku bądź też pobrał, ale nie wpłacił) i w jakim zakresie (określenie wysokości należności) płatnik nie wykonał³⁰ oraz potwierdza dokonaną w dniu upływu terminu płatności zmianę pierwotnie niepieniężnych obowiązków płatnika w obowiązek zapłaty należności płatniczej. Decyzja o odpowiedzialności płatnika – wbrew twierdzeniom doktryny prawa podatkowego – nie tworzy nowego zobowiązaniowego stosunku prawnego poprzez ustalenie jego podmiotów (płatnik i organ podatkowy), przedmiotu i treści³¹. Jej wydanie nie skutkuje również uzyskaniem przez płatnika (w miejsce podatnika) statusu dłużnika zobowiązania podatkowego³².

Deklaratoryjny w znacznej mierze charakter decyzji o odpowiedzialności względem obowiązków płatniczych nie wynika jednak z użycia przez ustawodawcę w art. 30 § 4 o.p. zwrotu „określa”, który przypisuje się deklaratoryjnym decyzjom podatkowym³³, lecz jest skutkiem następującego z mocy prawa prze-

28 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 grudnia 2012 r., sygn. akt II FSK 1336/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018). Zob. również wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 16 października 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 854/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

29 Za: H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Difin, Warszawa 2006, s. 576.

30 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 10 lipca 2013 r., sygn. akt I SA/Go 284/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

31 Inaczej: B. Adamiak i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Unimex, Wrocław 2014, s. 246; K. Chustecka, *Instytucja...*, s. 15–16.

32 Inaczej: R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, CH Beck, Warszawa 2011, s. 214.

33 Inaczej: D. Mączyński, *Charakter prawny decyzji podatkowej. Decyzja o odpowiedzialności podatkowej płatnika (inkasenta). Decyzja o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy*, „Monitor Podatkowy” 2001, nr 4, s. 27; J. Naczyńska, *Odpowiedzialność...*, s. 49.

kształcenia się zobowiązania płatniczego z niepieniężnego w pieniężne. Zauważyć należy, że decyzji o odpowiedzialności płatniczej przypisać można również elementy konstytutywne, co oznacza, że decyzja ta ma złożony (mieszany) charakter³⁴. Stwierdzenie w tej decyzji okoliczności niewykonania przez płatnika ciężących na nim obowiązków wraz z określeniem zakresu ich niespełnienia świadczy o deklaratoryjności decyzji, przy czym zawiera w sobie jednocześnie pierwiastek konstytutywności. Potwierdzenie bowiem w decyzji o odpowiedzialności płatnika niewykonania obowiązków płatniczych ma cechę konstytutywną z tego powodu, że od chwili doręczenia takiej decyzji obowiązek zapłaty należności płatniczej jest potwierdzony autorytatywnie³⁵. O konstytutywności tej decyzji świadczy również to, że niewydanie (niedoręczenie) decyzji uniemożliwia pociągnięcie płatnika do odpowiedzialności za niewykonanie bądź też nieprawidłowe wykonanie ciężących na nim obowiązków.

O złożonym charakterze decyzji o odpowiedzialności płatnika nie świadczy wyłącznie jednoczesne występowanie w niej elementów konstytutywnych i deklaratoryjnych. Mieszany charakter tej decyzji wynika również stąd, że jest ona jednocześnie decyzją administracyjną oraz orzeczeniem w przedmiocie winy podatnika. Określenie przez organ podatkowy zakresu i sposobu niespełnienia obowiązków płatniczych zapada po wyeliminowaniu winy podatnika w niepobraniu podatku. Tym samym decyzja o odpowiedzialności płatnika zawiera w sobie elementy orzeczenia o braku winy podatnika. Tego rodzaju rozstrzygnięcia zapadają w procesach kontradyktoryjnych, a nie w toku postępowania podatkowego, prowadzonego przez organ podatkowy, który jest jednocześnie stroną sporu w przedmiocie winy lub jej braku. Spór ten nie toczy się przed organem podatkowym między płatnikiem a podatnikiem, lecz między płatnikiem a organem podatkowym, który jest jednocześnie podmiotem prowadzącym to postępowanie.

Określenie charakteru prawnego decyzji o odpowiedzialności płatnika nie powinno zatem następować w drodze klasyfikacji jej jako aktu o charakterze wyłącznie deklaratoryjnym³⁶ albo konstytutywnym³⁷. W związku ze złożonym charakterem tej decyzji, uwzględniając podnoszone w nauce prawa administracyjnego³⁸

34 Złożony charakter decyzji o odpowiedzialności płatnika przyjmują również: J. Naczyńska, *Odpowiedzialność...*, s. 49 i R. Mastalski, *Prawo...*, s. 214.

35 Za: J. Borkowski, *Decyzja administracyjna*, Zachodnie Centrum Organizacji, Łódź-Zielona Góra 1998, s. 81.

36 Zob. P. Panfil, *Zabezpieczenie realizacji obowiązków ciężących na płatniku*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2008, t. XIX, s. 441.

37 Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 26 lipca 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 747/05, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 października 2006 r., sygn. akt III SA/Wa 1448/06, LEX nr 310264.

38 Zob. J. Borkowski, *Decyzja...*, s. 80–81; E. Ochendowski, *Prawo administracji. Część ogólna*, Dom Organizatora, Toruń 1997, s. 116–117.

i prawa podatkowego³⁹ zarzuty o braku możliwości takiego jednoznacznego zakwalifikowania jakiegokolwiek rozstrzygnięcia administracyjnego, ustalenie powyższe polegać powinno na określeniu, które z elementów – konstytutywne czy deklaratoryjne – przeważają w decyzji.

Decyzja o odpowiedzialności płatnika ma charakter złożony, z jednoczesną przewagą elementów konstytutywnych nad deklaratoryjnymi. Nie chodzi tu jednak o liczbę wskazanych elementów, lecz o ich znaczenie zdeterminowane celem, w jakim wydaje się tę decyzję. Decyzja o odpowiedzialności płatnika wydawana jest w celu pociągnięcia płatnika do odpowiedzialności za niewykonanie bądź nieprawidłowe wykonanie obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p. i jest z punktu widzenia realizacji powyższego celu niezbędna.

Stwierdzenie złożonego charakteru decyzji o odpowiedzialności płatnika – deklaratoryjnego w zakresie zobowiązania oraz konstytutywnego w zakresie odpowiedzialności – wywołuje daleko idące konsekwencje w przedmiocie określenia momentu, w którym powstają skutki prawne z nią związane.

Ponieważ akty deklaratoryjne potwierdzają jedynie skutki prawne wynikające wprost z ustawy, obowiązują one *ex tunc* (od wtedy), a więc od chwili spełnienia przesłanek, z którymi przepis prawa wiąże określone uprawnienia lub obowiązki. Akty konstytutywne z kolei, jako akty o charakterze twórczym, wywołują skutki prawne od chwili ich wydania, ogłoszenia lub doręczenia (*ex nunc* – od teraz).

Wydanie decyzji o odpowiedzialności płatnika ze względu na jej deklaratoryjny wobec zobowiązania płatniczego charakter nie zmienia sytuacji prawnej płatnika z punktu widzenia ciężących na nim obowiązków. Obowiązek zapłaty należności płatniczej ciąży na płatniku od chwili upływu terminu płatności, o którym mowa w art. 47 § 4 o.p., a nie od chwili wydania (doręczenia) tej decyzji. W decyzji organ podatkowy jedynie stwierdza niewykonanie obowiązków przez płatnika, a nie kreuje nowego obowiązku zapłaty należności płatniczej.

Stąd też za nieprawdziwe należy uznać tezę, jakoby nie było możliwe dobrowolne spełnienie przez płatnika ciężących na nim obowiązków przed wydaniem decyzji, o której mowa w art. 30 § 4 o.p., gdyż do wykonania tych obowiązków może dojść tylko i wyłącznie po wydaniu decyzji⁴⁰. Przyjęcie takiego stanowiska prowadziłoby do sytuacji, w której płatnik – mając świadomość, że będzie wydana decyzja o jego odpowiedzialności – nie może zapłacić tej należności celem ograniczenia wysokości odsetek za zwłokę. Prowadziłoby to również do kuriozalnej sytuacji, w której w przypadku uiszczenia takiej należności przez płatnika przed wydaniem decyzji o jego odpowiedzialności organ podatkowy zobowiązany byłby zwrócić należności płatnikowi jako świadczenie nienależne, które płatnik zobowiązany byłby ponownie uiścić już po wydaniu decyzji.

39 H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury...*, s. 576.

40 Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 lipca 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 747/05, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

Deklaratoryjny charakter decyzji o odpowiedzialności płatnika wyklucza również możliwość uzależnienia powstania nadpłaty płatniczej od tego, czy należność uiszczona przez płatnika została w niej określona nienależnie lub też w wysokości większej od należnej⁴¹. Nadpłata płatnicza powstaje bowiem, gdy płatnik spełnił świadczenie pieniężne (należność płatniczą) nienależnie lub też w wysokości wyższej od należnej⁴². Obowiązek zapłaty należności płatniczej w wysokości odpowiadającej kwocie niepobranego lub też niewpłaconego podatku ciąży na płatniku od chwili upływu terminy płatności, o którym mowa w art. 47 § 4 o.p., a nie od chwili wydania (doręczenia) decyzji o odpowiedzialności płatnika. Decyzja ta nie kreuje obowiązku zapłaty, lecz potwierdza jego powstanie z mocy prawa w chwili upływu terminu płatności. Jest decyzją wymiarową – ujawniającą wysokość należności płatniczej, a nie kreującą powinność jej zapłaty. Stąd też nieprawidłowe określenie przez organ podatkowy wysokości zobowiązania (należności płatniczej) w decyzji o odpowiedzialności płatnika nie może mieć wpływu na kwestię powstania nadpłaty płatniczej.

Ustalenie, że decyzja, o której mowa w art. 30 § 4 o.p., w zakresie odpowiedzialności płatniczej jest aktem o charakterze konstytutywnym wywołuje z kolei dwojakiego rodzaju konsekwencje. Dopiero wydanie (doręczenie) takiej decyzji wywołuje skutki prawne, polegające na możliwości pociągnięcia płatnika do odpowiedzialności za niewykonanie bądź nieprawidłowe wykonanie ciążących na nim obowiązków. Decyzja ta stanowi warunek *sine qua non* realizacji odpowiedzialności płatniczej.

Konstytutywny w tym zakresie charakter decyzji o odpowiedzialności przesądza również o konieczności ustalenia spełnienia przesłanek odpowiedzialności na dzień jej wydania. Tym samym prawidłowość wykonania obowiązków z art. 8 o.p. oraz istnienie wszelkich innych elementów prawnopodatkowego stanu faktycznego, mających wpływ na pociągnięcie płatnika do odpowiedzialności (np. zapłata niepobranego podatku przez podatnika lub wydanie w stosunku do podatnika decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego) podlega – zdaniem sądów administracyjnych – ocenie według stanu istniejącego w dniu wydania decyzji, a nie np. w dniu poboru podatku⁴³.

Następujące w chwili upływu terminu płatności przekształcenie się zobowiązania płatniczego uniemożliwia późniejsze – po terminie płatności, o którym mowa

41 Por. art. 72 § 1 pkt 3 o.p.

42 Nadpłata płatnicza powstaje również, gdy płatnik wpłacił należność w wysokości większej od wysokości pobranego podatku (zob. art. 73 § 1 pkt 3 o.p.).

43 Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 listopada 2003 r., sygn. akt I SA/Łd 1493/02, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018); wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 października 2006 r., sygn. akt III SA/Wa 1448/06, LEX nr 310264; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 11 września 2007 r., sygn. akt II FSK 957/06, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018); wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 2 grudnia 2010 r., sygn. akt III SA/PO 479/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

w art. 47 § 4 o.p. – wykonanie obowiązków polegających na obliczeniu, pobraniu i wpłacie podatku organowi podatkowemu. Nie jest zatem możliwe – przykładowo – potrącenie niepobranej zaliczki na podatek dochodowy z wynagrodzenia wypłacanego za kolejny miesiąc. Pobranie przez notariusza należności pieniężnej tytułem podatku należnego od czynności cywilnoprawnej, dokonywanej w formie aktu notarialnego po jego sporządzeniu również nie będzie pobraniem podatku, o którym mowa w art. 8 o.p.

Zapłata przez płatnika należności pieniężnej po terminie płatności w wysokości odpowiadającej kwocie podatku, który podmiot ten powinien był obliczyć, pobrać i wpłacić organowi podatkowemu, również nie stanowi wykonania obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p.

Niemożliwość późniejszego czy też powtórnego wykonania obowiązków wynikających z definicji płatnika jest konsekwencją ich pierwotnie niepieniężnego charakteru. Obowiązki polegające na obliczeniu, pobraniu podatku oraz jego wpłacie mogą być spełnione wyłącznie jednokrotnie, w ustawowo określonym czasie. Moment pobrania podatku przez płatnika oraz jego wpłacenia organowi podatkowemu jest jeden i jedyny. Jest to termin nieprzywracalny ze względu na przekształcenie się zobowiązania płatniczego z niepieniężnego w pieniężne. Odwrócenie takiej zmiany charakteru zobowiązania (z niepieniężnego na pieniężne) nie jest możliwe.

Brak możliwości powtórzenia czy też późniejszego spełnienia obowiązków płatniczych podkreśla ich odrębność względem obowiązków podatkowych (daninowych). Zobowiązania o charakterze niepieniężnym są nieprzywracalne w przeciwieństwie do zobowiązań pieniężnych. Podatnik uiszczający zaległość podatkową w dalszym ciągu dokonuje zapłaty podatku, tyle że po upływie terminu płatności. Tymczasem płatnik dokonujący zapłaty należności płatniczej spełnia obowiązek inny niż obowiązek wpłaty (odprowadzenia) podatku pobranego od podatnika; obowiązków tych nie można utożsamiać.

3.3. Odrębność ustawowego statusu płatnika w porównaniu z pozycją organu podatkowego

Nie budzi wątpliwości fakt, że płatnik nie jest ani organem administracji publicznej, ani też funkcjonariuszem publicznym; nie jest również osobą działającą w zleceniu publicznoprawnym⁴⁴. W związku z tym nie ma atrybutów władztwa, przysługujących organom podatkowym, nie przysługują mu też uprawnienia wynikające ze zlecenia publicznoprawnego.

⁴⁴ Więcej na ten temat: rozdział 4.1.

Status prawny płatnika oraz to, że dokonywany przez ten podmiot pobór należności podatkowych stanowi przykład ustawowego nałożenia obowiązku udzielania pomocy państwu wymaga zapewnienia płatnikowi skuteczności w wykonywaniu funkcji płatniczych. Ustawodawca, dbając o interesy Skarbu Państwa, wprowadził instytucję umożliwiającą płatnikowi pobór – tzw. ustawowy przymus sytuacyjny (pobór u źródła)⁴⁵ – który uznać należy za cechę konstytutywną instytucji płatnika.

W przypadku poboru płatniczego moment i warunki poboru podatku muszą być przez ustawodawcę tak ustalone, aby gwarantowały płatnikowi egzekwowalność podatku, jaką mają organy wyposażone w uprawnienia władcze (uprawnienie stosowania środków egzekucyjnych). Rezultat taki ustawodawca uzyskuje poprzez połączenie terminu poboru z tzw. ustawowym przymusem sytuacyjnym, który polega na uprzedniości lub też równoczesności poboru z dokonaniem czynności podlegających opodatkowaniu. W konsekwencji następuje ograniczenie swobody działania zarówno podatnika, jak i płatnika. Pierwszy z nich zostaje postawiony w sytuacji zmuszającej go do podporządkowania się obliczeniu i pobraniu płatniczemu⁴⁶, drugi natomiast musi wykonać swe obowiązki bez możliwości zmiany terminu i sposobu poboru. Tak zwany ustawowy przymus sytuacyjny determinuje więc nie tylko treść obowiązków płatniczych, lecz także moment ich spełnienia, przez co wpływa w decydujący sposób na tryb oraz termin poboru (np. przed wypłatą wynagrodzenia lub dokonaniem czynności notarialnej).

Wysoki poziom skuteczności działań płatnika (uprzedniość lub równoczesność poboru umożliwia mu działanie bardziej skuteczne niż działanie organu podatkowego) nie powoduje, że podmiot ten staje się przez to organem podatkowym, lub podmiotem, który spełnia swe funkcje, tak jak organ, gdyż ujawnienie i pobór podatku następuje zawsze gdy powstaje zobowiązanie podatkowe. Płatnik w dalszym ciągu wypełnia swoje obowiązki niewładczo.

Mimo że płatnik nie jest organem podatkowym i nie może być traktowany tak, jakby nim był, zauważyć jednak należy, iż „z punktu widzenia podatnika skutki obliczenia i pobrania należności podatkowej przez płatnika są zbliżone – choć nie tożsame – do skutków działania organów państwa”⁴⁷. Płatnik pełni bowiem funkcje „zastępcze” organu podatkowego względem podatnika, pośrednicząc zarówno w powstaniu zobowiązania podatkowego, jak i jego obliczeniu, pobraniu oraz wpłacie⁴⁸. Dany podmiot pełniący funkcję płatnika działa w rzeczywistości jak organ podatkowy⁴⁹, choć nim nie jest.

45 Za: M. Budziarek, *Charakter prawny poboru podatku przez płatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2010, nr 3–4, s. 52.

46 Zob. np. art. 10 ust. 3 ustawy o pcc, art. 18 ust. 2 ustawy o psd oraz art. 31 ustawy o pit.

47 T. Dębowska-Romanowska, *Odpowiedzialność notariusza za prawidłowe obliczenie, pobranie i odprowadzenie opłaty skarbowej*, „Glosa” 1995, nr 4, s. 1.

48 *Ibidem*, s. 3.

49 Za: S. Laining, *British Master Tax Guide 2008–2009*, CCH Wolters Kluwer Business, United Kingdom 2008, s. 626.

W przypadku ustanowienia wymiaru i poboru płatniczego zobowiązania podatkowego sytuacja, w jakiej znajduje się podatnik pozornie wydaje się bardzo zbliżona do tej, gdy wymiar zobowiązania podatkowego należy do organu podatkowego (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.). Realizacja przez płatnika spoczywających na nim obowiązków powoduje, że podatnik nie musi obliczać podatku. Obowiązek podjęcia szeregu działań, w wyniku których określona zostaje kwota podatku, należna wierzycielowi publicznoprawnemu, spoczywa na płatniku. Obliczenie płatnicze stanowi więc swoisty obowiązek udzielenia pomocy techniczno-organizacyjnej i prawnej podatnikowi, czego skutkiem jest zwolnienie podatnika z pracy osobistej oraz zmniejszenie jego nakładów związanych z ujawnieniem i kwalifikacją prawną podatkowego stanu faktycznego, które podmiot ten ponieść musi w przypadku samoobliczenia (samowymiaru) podatku⁵⁰.

Aktywność płatnika znosi również spoczywający na podatniku obowiązek uiszczenia podatku, rozumiany jako własna (podatnika) inicjatywa zapłaty podatku. Przy samoobliczeniu (samowymiarze) podatkowym podatnik sam ujawnia swoje zobowiązanie, sam oblicza należny podatek oraz go wpłaca. Wszystkie te czynności – z uwagi na ich naturę – związane są z jego osobą. Ustawodawca zastrzega dodatkowo, że działania te podatnik wykonać musi bez wezwania organu podatkowego. Pobór podatku przez płatnika stanowi więc zobowiązanie publicznoprawne tego podmiotu do dokonania czynności fizycznego przyjęcia środków pieniężnych od podatnika, które zastępuje publicznoprawny obowiązek uiszczenia podatku – oczywiście wyłącznie w sensie aktu wolicjonalnego – gdyż z zapłatą przez podatnika w dalszym ciągu mamy do czynienia. Zauważyć jednak należy, że ustanowienie wymiaru i poboru płatniczego oznacza również pozbawienie podatnika gwarancji procesowych, którymi byłby objęty, gdyby wymiar zobowiązania podatkowego następował w drodze decyzji ustalającej jego wysokość. Płatnik nie jest ani organem podatkowym, ani też podmiotem działającym tak jak organ, co oznacza, że nie prowadzi postępowania wyjaśniającego, tak jak czyni to organ podatkowy, wydając decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego.

Obliczenie podatku przez płatnika nie jest objęte sformalizowaną procedurą. Powszechnie przyjmuje się, iż stanowi ono zespół czynności materialnorachunkowych, których łącznym wynikiem jest wyliczenie prawidłowej wysokości podatku⁵¹. Polega na przeprowadzeniu przez płatnika „szeregu czynności materialno-technicznych i rachunkowych, wykonywanych w takiej kolejności i zakresie oraz w taki sposób, żeby doprowadzić do obliczenia zgodnego z prawem”⁵². Obliczenie

50 Obliczenie i pobór płatniczy oznacza dla podatnika znaczne ograniczenie tzw. ryzyka podatkowego, które towarzyszy samoobliczeniu (samowymiarowi). Pełną odpowiedzialność za kwalifikację prawną faktów ujawnionych przez podatnika ponosi płatnik (art. 30 § 1 o.p.).

51 Za: T. Dębowska-Romanowska, *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 7, s. 24–25.

52 *Ibidem*, s. 4.

podatku przez płatnika nie jest zatem wyłącznie dokonaniem operacji rachunkowych, zmierzających do ustalenia właściwej kwoty podatku; nie sprowadza się wyłącznie do pomnożenia zindywidualizowanej, tj. ustalonej każdorazowo dla poszczególnych podatników w konkretnych sytuacjach, podstawy opodatkowania i mającej do niej zastosowanie stawki podatku⁵³.

W procesie obliczenia podatku obowiązki płatnicze polegają, w pierwszej kolejności, na ustaleniu podatkowego stanu faktycznego.

Płatnik – tak jak organ podatkowy – jest inicjatorem działań w zakresie ustalenia stanu faktycznego. Działania płatnika, pomimo ciężącej na nim odpowiedzialności za zgromadzenie danych niezbędnych do wymiaru płatniczego (w przeciwieństwie do czynności organu podatkowego) nie muszą jednak zmierzać do ustalenia prawdy obiektywnej. Tym samym na płatniku, mimo że jest on profesjonalistą, nie ciąży obowiązek ustalenia wszelkich okoliczności, mających znaczenie dla prawidłowego obliczenia podatku. Płatnik, nie będąc zobowiązanym do posiadania pełnej wiedzy co do stanu faktycznego, nie musi podejmować wszelkich niezbędnych działań w celu jego dokładnego wyjaśnienia⁵⁴.

Powyższe nie oznacza, że płatnik jest zwolniony z obowiązku należytego wywiązania się z ciężących na nim powinności. Wykonując obowiązki związane z ustaleniem podatkowego stanu faktycznego, musi dochować najwyższej staranności. Odpowiada bowiem za wyczerpujące ustalenie stanu faktycznego, niezbędnego do wymiaru płatniczego. W zakresie stanu faktycznego – jak wskazuje się w doktrynie – ciąży na nim obowiązek ustalenia tych okoliczności, które mógł i powinien był ustalić stosownie do pełnionej przez siebie funkcji w momencie dokonywania czynności⁵⁵.

Płatnik nie jest zobowiązany ani uprawniony do badania prawdziwości oświadczeń składanych przez podatnika. Powinien przyjąć w dobrej wierze to, co podatnik oświadcza oraz uwzględnić tego rodzaju oświadczenia w procesie wymiaru podatku. Teza ta znajduje odzwierciedlenie w orzeczeniach sądów administracyjnych. W wyroku z dnia 23 września 2004 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie orzekł, że „[...] przepisy obowiązujących ustaw nie obligują notariusza sporządzającego akt notarialny do prowadzenia postępowania według zasad przewidzianych w przepisach Ordynacji podatkowej, w zakre-

53 Inaczej: A. Huchla, *Obliczenie...*, s. 162.

54 Za: S. Brzeszczyńska, *Płatnik w opłacie skarbowej*, „Monitor Podatkowy” 1998, nr 1, s. 7. Tak też: A. Mariański, *Obowiązek ustalenia stanu faktycznego i prawnego przez notariusza – zakres odpowiedzialności jako płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 10, s. 40; idem, *Obowiązki i odpowiedzialność notariusza jako płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Rejent” 2006, nr 4 (180), s. 90; idem, *Sprzedaż towarów używanych – podatek od towarów i usług czy podatek od czynności cywilnoprawnych*, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 8, s. 27–30.

55 Za: T. Dębowska-Romanowska, *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe*, cz. II, „Glosa” 1996, nr 12, s. 4.

sie i na okoliczność tego, czy strona uczestnicząca w czynności cywilnoprawnej składa prawdziwe oświadczenie woli, czy też nie”⁵⁶. Zatem płatnik nie jest zobowiązany do poszukiwania oraz gromadzenia kontrdowodów w zakresie danych objętych oświadczeniem podatnika. Nie ciąży na nim również obowiązek badania zamiaru i uczciwości podatnika w takim zakresie, w jakim czynić to musi organ podatkowy.

Jak wskazuje T. Dębowska-Romanowska, badanie stanu faktycznego, woli stron, w tym także woli „obejścia” ustaw podatkowych – ciążące na notariuszu pełniącym funkcje płatnika – ma odmienny charakter i węższy zakres niż zadania organu skarbowego oraz obowiązki samego podatnika w procesie samoobliczenia⁵⁷. Z nadrzędności zasady autonomii woli stron wynika niejako domniemanie, iż rzeczywista wola stron danej czynności odpowiada woli wyrażonej przed notariuszem wprost lub w sposób domniemany. Obalenie tego domniemania w celu określenia obowiązku podatkowego może nastąpić tylko na drodze postępowania wyjaśniającego w wyniku rozstrzygnięcia organu podatkowego. Na organie podatkowym spoczywa ciężar dowodzenia w tym zakresie⁵⁸. Zauważyć jednak należy, że związanie notariusza treścią oświadczeń stron aktu notarialnego nie wyklucza konieczności oceny tych oświadczeń – i innych elementów stanu faktycznego – z punktu widzenia obowiązków, jakie wykonuje notariusz jako płatnik⁵⁹.

Płatnik odpowiada za przyjęcie i zgromadzenie wszystkich danych, które są niezbędne do wymiaru płatniczego. Obowiązkowi przyjęcia oświadczeń podatnika towarzyszy obowiązek poinformowania go o odpowiedzialności podatkowej oraz karnoskarbowej w przypadku podania nieprawdziwych danych. Spełnienie obowiązku „uprzedzenia” podatnika musi znaleźć odzwierciedlenie w treści sporządzonego przez notariusza pełniącego funkcję płatnika aktu notarialnego. Obowiązek udokumentowania stanowi przejaw realizacji zasady, którą określić można mianem zasady prawidłowego śladu.

Brak obowiązku ustalenia przez płatnika wszystkich okoliczności podstawowego stanu faktycznego determinuje przedmiot odpowiedzialności płatniczej, a więc rodzaj i wysokość należności, która może zostać wyegzekwowana z majątku płatnika, gdy ten nie wykona ciążących na nim obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p. Przedmiotem odpowiedzialności płatniczej nie jest podatek, lecz należność płatnicza, której wysokość wyłącznie nawiązuje do wysokości podatku, choć niekoniecznie musi być z nią tożsama. Tak określony przedmiot odpowie-

56 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 września 2004 r., sygn. akt III SA 1551/03, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

57 T. Dębowska-Romanowska, *Odpowiedzialność...*, s. 4.

58 *Ibidem*, s. 3.

59 Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 września 1998 r., sygn. akt III SA 664/97, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

działności płatniczej wyróżnia instytucję płatnika na tle innych instytucji prawa podatkowego; w szczególności odróżnia go od podatnika (art. 26 o.p.) i od następcy prawnego podatnika (zob. przepisy rozdziału 14, dział III o.p.), odpowiadających za podatki lub zaległości podatkowe.

Wskazana odrębność podatku, który płatnik zobowiązany jest obliczyć, pobrać oraz wpłacić organowi podatkowemu w terminie płatności oraz należności płatniczej, będącej przedmiotem odpowiedzialności płatniczej, stanowi cechę konstytutywną instytucji płatnika.

Za cechę konstytutywną instytucji płatnika należy również uznać wynikające z zasad, według których ukształtowana jest odpowiedzialność płatnicza, domniemanie tej odpowiedzialności, które może zostać obalone w toku postępowania podatkowego. Zgodnie z art. 30 § 4 w zw. z § 5 o.p., odpowiedzialność za niewykonanie obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p. ponosi płatnik, chyba że stwierdzona zostanie w postępowaniu podatkowym вина podatnika w niepobraniu podatku bądź też istnieją przepisy odmiennie regulujące zasady odpowiedzialności płatniczej. Stwierdzenie wystąpienia jednej z powyższych przesłanek egzoneracyjnych skutkuje pociągnięciem do odpowiedzialności majątkowej podatnika. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych wskazujących, że „zgodnie z art. 30 o.p. zasadą jest, iż za podatki (zaliczki) nieopbrane od podatnika, mimo takiego obowiązku, odpowiada płatnik, a nie podatnik”⁶⁰.

W przypadku stwierdzenia winy podatnika płatnik nie zostanie pociągnięty do odpowiedzialności majątkowej, mimo niewykonania bądź nieprawidłowego wykonania przez niego obowiązków stanowiących treść jego własnego zobowiązania. Tego rodzaju uzależnienie pociągnięcia do odpowiedzialności za niewykonanie własnego zobowiązania od zachowania innego podmiotu prawa podatkowego (podatnika) stanowi cechę charakteryzującą instytucję płatniczą. Odpowiedzialność majątkowa innych podmiotów prawa podatkowego, ponoszących odpowiedzialność za niewykonanie bądź nieprawidłowe wykonanie ciążących na nich obowiązków jest niezależna od działania lub zaniechania innego podmiotu.

Istnienie zależności między zachowaniem płatnika oraz podatnika, które przekłada się na zasady ponoszenia przez nich odpowiedzialności majątkowej wraz z okolicznością, że materialnym przedmiotem obowiązków płatnika są czynności polegające na obliczeniu, pobraniu podatku i jego wpłacie z jednoczesnym wskazaniem w art. 30 § 1 o.p., że podmiot ten odpowiada „[...] za podatek niepobrany lub podatek pobrany, a niewpłacony”, nie znosi samoistności oraz odrębności odpowiedzialności płatnika od odpowiedzialności podatnika. Od-

60 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 31 grudnia 2003 r.) w Warszawie z dnia 26 kwietnia 2000 r., sygn. akt III SA 833/99, LEX nr 40695.

powiedzialność płatnicza nie ma charakteru odpowiedzialności solidarnej⁶¹ czy też odpowiedzialności *in solidum*⁶². Stanowisko to reprezentowane jest również w doktrynie prawa podatkowego⁶³.

W orzecznictwie sądowym – uzasadniając tezę odrzucającą odpowiedzialność *in solidum* – wskazuje się na uchylenie odpowiedzialności podatnika w przypadku zaistnienia odpowiedzialności płatnika, z jednoczesnym brakiem takiego wyłączenia, gdy powstaje odpowiedzialność płatnika. Zagadnieniem tym zajął się przykładowo Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 14 czerwca 1995 r. uznając, że „odpowiedzialność podatnika i płatnika podatku nie jest odpowiedzialnością *in solidum*. Ustawodawca wyłączył bowiem odpowiedzialność podatnika w sytuacji, gdy odpowiedzialność za podatek ponosi płatnik”⁶⁴. Słuszność tej tezy – wykluczającej odpowiedzialność *in solidum* – nie budzi wątpliwości. Nie można jednak zgodzić się z jej uzasadnieniem, odwołującym się do rzekomego uchylenia odpowiedzialności podatnika w przypadku powstania odpowiedzialności płatnika.

Zauważyć należy, iż płatnik i podatnik podlegają odpowiedzialności majątkowej w związku z posiadaniem przez nich statusu podmiotu zobowiązań o charakterze publicznoprawnym. Każdy z tych podmiotów ponosi odpowiedzialność za niewykonanie bądź nieprawidłowe wykonanie ciążących na nim obowiązków, których nie można utożsamiać. Przeciwwstawia się temu nie tylko art. 84 Konstytucji, w sposób wyraźny „odróżniający” płatnika, którego obowiązki stanowią niedaninowy ciężar i świadczenie publiczne oraz podatnika zobowiązanego do spełnienia daninowych obciążeń, ale i art. 217 Konstytucji przesądzający konstytucyjnie pozycję prawną podatnika.

Podatnik jest podmiotem, na którym ciąży obowiązek podatkowy oraz zobowiązanie podatkowe, co oznacza, że jest on zobowiązany do uiszczenia daniny publicznej, którą stanowi podatek. Płatnik natomiast jest podmiotem zobowiązanym do ponoszenia niepieniężnych ciężarów i świadczeń publicznych, które w przypadku ich niespełnienia przekształcają się w zobowiązanie do uiszczenia należności odpowiadającej kwocie niepobranego lub pobranego, lecz niewpła-

61 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 9 maja 2014 r., sygn. akt I SA/Kr 1354/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018): „Prawo podatkowe nie przewiduje odpowiedzialności solidarnej podatnika i płatnika, gdyż każdy z tych podmiotów ponosi samodzielnie odpowiedzialność za niewykonanie ciążących na nich obowiązków podatkowych”.

62 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 4 października 2007 r., sygn. akt I SA/Rz 606/07, LEX nr 456809; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 1916/07, LEX nr 575403; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 maja 2009 r., sygn. akt II FSK 197/08, LEX nr 547026.

63 Zob. T. Dębowska-Romanowska, *Odpowiedzialność...*, s. 1–5.

64 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 czerwca 1995 r., sygn. akt SA/Kr 2700/94, LexPolonica nr 311137.

conego podatku. Należność ta nie jest podatkiem oraz inną daniną publiczną, o której mowa w art. 217 Konstytucji, lecz odrębnym świadczeniem publiczno-prawnym, wynikającym z norm prawa podatkowego. Podatnik oraz płatnik nie są zobowiązanymi *in solidum*, gdyż nie są zobowiązani spełnić na rzecz wierzyciela publicznoprawnego identycznego świadczenia⁶⁵, a wierzycielowi publicznoprawnemu nie przysługuje prawo wyboru, od kogo – od płatnika, czy też od podatnika – domagać się będzie spełnienia świadczenia⁶⁶. Z powyższych względów, a nie z powodu rzekomego wyłączenia odpowiedzialności podatnika, organ podatkowy nie jest uprawniony do prowadzenia egzekucji, zarówno z majątku podatnika, jak i z majątku płatnika, w przypadku wydania decyzji o odpowiedzialności płatniczej. Odpowiedzialność płatnicza, a także podatkowa powstaje w chwili zawiązania się – odpowiednio – stosunku prawnopłatniczego i stosunku podatkowoprawnego. Odpowiedzialności te są bezpośrednim i automatycznym następstwem prawnym powstania każdego z tych stosunków prawnych. W przypadku pociągnięcia do odpowiedzialności płatnika nie dochodzi natomiast do wyłączenia odpowiedzialności podatnika. W takiej sytuacji – mimo równoczesnego istnienia odpowiedzialności płatnika oraz podatnika – nie ma mechanizmu prawnego aktualizacji odpowiedzialności podatkowej. Odpowiedzialność podatnika ma więc, jak wskazuje B. Brzeziński, charakter wyłącznie formalny⁶⁷.

Konstytutywnego charakteru odpowiedzialności płatniczej dla instytucji płatnika nie znosi nadanie jej cech charakterystycznych dla odpowiedzialności podatkowej. Zarówno bowiem płatnik, jak i podatnik odpowiadają w trybie publiczno-prawnym, osobiście i całym swoim majątkiem (art. 30 § 3 oraz art. 26 o.p.).

Odpowiedzialność płatnika – tak jak odpowiedzialność podatnika – jest również odpowiedzialnością o charakterze obiektywnym. Obiektywny charakter odpowiedzialności płatniczej podkreśla użycie przez ustawodawcę w treści art. 30 § 1 o.p. kategorię stwierdzenia: „Płatnik, który nie wykonał obowiązków”, zamiast: „w razie niedopełnienia obowiązków”⁶⁸. Odpowiedzialność płatnicza jest zatem niezależna od woli podmiotów jej podlegających, a tym samym bez jakiegokolwiek znaczenia dla jej powstania pozostają wszelkie czynniki subiektywne, takie jak np. znajomość prawa podatkowego⁶⁹. Odpowiedzialność płatnicza jest niezależna od przyczyn niedopełnienia obowiązków płatniczych, z wyjątkiem

65 Więcej na ten temat: D. Zawistowski, *Powstanie i cechy zobowiązań in solidum*, [w:] *O źródłach i elementach stosunków cywilnoprawnych. Księga pamiątkowa ku czci prof. Alfreda Kleina*, red. E. Gniewek, Wolters Kluwer, Kraków 2000, s. 427.

66 Więcej na ten temat: B. Lewaszkiewicz-Petrykowska, *Zobowiązanie in solidum*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1977, t. XVIII, s. 44.

67 B. Brzeziński, *Pozycja prawna płatnika podatku w świetle Ordynacji podatkowej*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa*, Dom Organizatora, Toruń 1998, s. 20.

68 Za: A. Ablewicz, *Odpowiedzialność płatnika (inkasenta)*, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 8, s. 24.

69 Za: J. Naczyńska, *Odpowiedzialność...*, s. 10.

przypadku, gdy niepobranie podatku nastąpiło z winy podatnika. Wina innych niż podatnik podmiotów bądź okoliczności natury obiektywnej, mające wpływ na niewykonanie obowiązków przez płatnika, nie uchylają odpowiedzialności, której podmiot ten podlega⁷⁰.

Ukształtowanie odpowiedzialności, której podlega płatnik na kształt odpowiedzialności podatnika związane jest z funkcją odpowiedzialności płatniczej. Tak jak w przypadku odpowiedzialności podatkowej, odpowiedzialność płatnicza pełni różnorodne funkcje, które są podporządkowane realizacji podstawowej funkcji: funkcji gwarancyjnej⁷¹.

Odpowiedzialność płatnika za niedopełnienie ciążyących na nim obowiązków – podobnie jak odpowiedzialność podatkowa – służy zabezpieczeniu interesów fiskalnych wierzycieli podatkowych. Ochrona interesów i praw majątkowych podmiotów publicznoprawnych w tym wypadku wyraża się, zdaniem P. Panfila, w likwidacji negatywnych konsekwencji finansowych, które dla wierzyciela podatkowego niesie ze sobą niewłaściwe wypełnianie zadań płatnika⁷². Negatywne konsekwencje finansowe polegają na braku wpłaty przez płatnika podatku w terminie płatności, o którym mowa w art. 47 § 4 o.p., przez co niewpłacona kwota nie zasila budżetu państwa lub budżetu właściwej jednostki samorządu terytorialnego. Niezgromadzenia podatku przez wierzyciela podatkowego nie można jednak rozpatrywać w kategoriach szkody, a odpowiedzialności płatniczej klasyfikować jako odpowiedzialności odszkodowawczej⁷³.

W przypadku odpowiedzialności odszkodowawczej jednego podmiotu za szkodę doznaną przez inny podmiot, chodzi o odpowiedzialność w innym znaczeniu niż to, które jest właściwe odpowiedzialności płatniczej. Istotą odpo-

70 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 31 grudnia 2003 r.) w Katowicach z dnia 14 maja 2002 r., sygn. akt I SA/Ka 552/01, LEX nr 77821: „Niepobranie podatku z przyczyn leżących po stronie innych osób niż podatnik, w tym przyczyn obiektywnych czy losowych (trudnej sytuacji ekonomicznej i braku posiadania wystarczającej ilości środków pieniężnych) nie wyłącza odpowiedzialności płatnika”. Zob. również: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 marca 2013 r., sygn. akt II FSK 1446/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

71 Instytucji tej można również przypisać funkcję prewencyjną (prewencji ogólnej i szczególnej), gdyż zapobiega ona naruszeniom prawa podatkowego przez podmiot pełniący funkcję płatnika lub funkcję egzekucyjną, polegającą na doprowadzeniu do przywrócenia pożądanego przez ustawodawcę stanu poprzez skłonienie/zmuszenie podmiotu do realizacji ciążyących na nim obowiązków. Więcej na temat funkcji odpowiedzialności prawnej: J. M. Salachna, *Odpowiedzialność w prawie finansowym*, [w:] *System prawa finansowego*, t. 1: *Teoria i nauka prawa finansowego*, red. C. Kosikowski, Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 387–390.

72 Za: P. Panfil, *Zabezpieczenie ...*, s. 448.

73 Inaczej: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 1916/07, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018); wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 850/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

wiedzialności odszkodowawczej jest bowiem obowiązek naprawienia szkód⁷⁴, jakich doznał poszkodowany (występujący jako wierzyciel) przez osobę odpowiedzialną (działającą jako dłużnik). Odpowiedzialność odszkodowawcza nie polega zatem na możliwości stosowania przez wierzyciela publicznoprawnego środków prawnych wobec majątku należącego do dłużnika celem wyegzekwowania wykonania przez niego ciężącego na nim długu. Celem odpowiedzialności odszkodowawczej jest „kompensacja szkody rozumianej jako uszczerbek w dobrach lub interesach prawnie chronionych, który poszkodowany poniósł wbrew swej woli”⁷⁵.

Tymczasem odpowiedzialność płatnicza, która wyraża się w możliwości wyegzekwowania należności płatniczej z majątku płatnika służy zabezpieczeniu interesów fiskalnych podmiotów publicznoprawnych. Funkcja gwarancyjna odpowiedzialności płatniczej jest zapewniona, z jednej strony, poprzez fakt, że płatnik ma świadomość, iż w przypadku niewykonania obowiązków będzie jej podlegać, a z drugiej – poprzez możliwość zastosowania środków egzekucyjnych wobec majątku płatnika w przypadku niespełnienia przez niego obowiązku zapłaty należności płatniczej. Płatnik, spełniając ów obowiązek, nie dokonuje zapłaty odszkodowania, które miałoby zrekompensować szkodę poniesioną przez wierzyciela publicznoprawnego. Odpowiedzialność płatnicza nie może zatem pełnić funkcji kompensacyjnej, gdyż nie służy wyrównaniu uszczerbku powstałego wskutek niewykonania lub nieprawidłowego wykonania przez płatnika obowiązków⁷⁶. Płatnik odpowiada nie za to, że wyrządził szkodę podmiotowi publicznoprawnemu, lecz dlatego, że nie wykonał bądź nieprawidłowo wykonał ciężące na nim obowiązki.

Wyrównaniu uszczerbku majątkowego w dochodach Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego powstałego w wyniku niewykonania obowiązków przez płatnika służy należność płatnicza. W wyniku jej zapłaty, a więc w drodze wykonania nowego zobowiązania pieniężnego powstałego na skutek przekształcenia się z niepieniężnego zobowiązania płatniczego, dochodzi do zastępczego wyrównania uszczerbku poniesionego przez podmiot publicznoprawny. Spełnienie należności płatniczej stanowi jedyną formę pokrycia uszczerbku majątkowego w dochodach Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego ze względu na pierwotnie niepieniężny charakter obowiązków płatniczych.

Wykonywanie przez płatnika ciężących na nim obowiązków związanych z wymiarem i poborem podatków stanowi podstawę dla powszechnie formułowych

74 W. Warkalło, *Odpowiedzialność odszkodowawcza. Funkcje, rodzaje, granice*, PWN, Warszawa 1972, s. 96.

75 Z. Radwański, A. Olejniczak, *Prawo cywilne – część ogólna*, CH Beck, Warszawa 2012, s. 90.

76 Zob. J. M. Salachna, *Odpowiedzialność...*, s. 388.

w doktrynie⁷⁷ oraz orzecznictwie sądowym⁷⁸ tez, zgodnie z którymi płatnik jest pośrednikiem między podatnikiem a organem podatkowym. Uzasadniając powyższą tezę, wskazuje się na zakres obowiązków ciążyących na płatniku, o których mowa w art. 8 o.p., przy czym jednocześnie zastrzega się, że płatnik nie dokonuje zapłaty obliczonego przez siebie podatku, lecz przekazuje organowi podatkowemu pieniądze podatnika⁷⁹.

Uznanie, że płatnik przekazuje – a nie wpłaca – podatek organowi podatkowemu podkreśla niepieniężny charakter ciążyących na nim obowiązków; prawidłowe ich bowiem wykonanie następować powinno bez uszczuplenia majątku płatnika⁸⁰. Uznanie, że płatnik pośredniczy w wykonaniu zobowiązania podatkowego poprzez obliczenie, pobranie i przekazanie pieniędzy podatnika towarzyszy często stwierdzenie, iż owo przekazanie następuje w imieniu podatnika⁸¹. Również w doktrynie niemieckiej spotkać można poglądy, jakoby podmiot wypłacający dywidendę, odsetki, należności licencyjne bądź też inne należności (stanowiące dochód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych) dokonywał potrącenia podatku w imieniu podatnika⁸². Zwrot wskazujący, że potrącenie podatku następuje w imieniu podatnika spotkać można również w ustawodawstwie niemieckim⁸³. Pogląd przeciwny reprezentowany jest z kolei w doktrynie angielskiej. Przyjmuje się bowiem, że pracodawca, który pełni obowiązki płatnika podatku od wynagrodzeń, pobiera podatek w imieniu organu podatkowego⁸⁴.

Ustalenie, iż płatnik przekazuje pieniądze podatnika nie uprawnia do twierdzenia, że działa w jego imieniu. Również fakt, że pobiera podatek, przez co pomaga państwu w gromadzeniu dochodów publicznych, nie uprawnia do formułowania tezy, jakoby płatnik działał w imieniu organu podatkowego.

77 Zob. K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys...*, s. 165; J. Sawczuk, *Odpowiedzialność podatkowa i zabezpieczenie realizacji obowiązków ciążyących na płatniku*, „Studia Prawnicze KUL” 2013, nr 1 (53), s. 112; K. Chustecka, *Instytucja...*, s. 9; J. Naczyńska, *Odpowiedzialność...*, s. 90; W. Wójtowicz (red.) i in., *Prawo podatkowe*, CH Beck, Warszawa 2014, s. 85.

78 Zob. np. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 5 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Po 383/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018); wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 28 lutego 2011 r., sygn. akt I SA/Kr 1279/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

79 Zob. K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys...*, s. 165; K. Juszczak, *Prawa i obowiązki podatnika: zobowiązanie, zaległość, nadpłata*, Unimex, Wrocław 2006, s. 81; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 28 lutego 2011 r., sygn. akt I SA/Kr 1279/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

80 Tak też: T. Nierobisz, A. Waclawczyk, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz praktyczny*, CH Beck, Warszawa 2011, s. 271.

81 Zob. J. Naczyńska, *Odpowiedzialność...*, s. 33; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 26 kwietnia 2012 r., sygn. akt I SA/Po 133/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

82 Zob. A. Perdelwitz, *Germany...*

83 Zob. sec. 38, subsec. 3 EStG.

84 Za: S. Laining, *British Master Tax...*, s. 597.

Płatnik to odrębny od podatnika i organu podatkowego podmiot, na którym ciąży obowiązek z zakresu prawa podatkowego. Dokonując obliczenia, pobrania oraz wpłaty pobranego podatku płatnik wykonuje własne, a nie ciążące na podatniku, obowiązki. Nałożeniu na płatnika tych obowiązków towarzyszy przyznanie mu – tak jak podatnikowi – szeregu uprawnień. Takie ukształtowanie przez ustawodawcę instytucji płatnika pozwala uznać go za podmiot równoprawny podatnikowi. Płatnik, wykonując ciążące na nim obowiązki oraz korzystając z przysługujących mu uprawnień, działa we własnym imieniu oraz interesie⁸⁵. Wniosek powyższy uzasadniają przede wszystkim przesłanki oraz zasady odpowiedzialności płatniczej. Płatnik odpowiada bowiem całym swoim majątkiem za niewykonanie bądź nieprawidłowe wykonanie ciążących na nim obowiązków⁸⁶. Fakt „umieszczenia płatnika pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym” nie oznacza jeszcze, że podmiot ten staje się ich pośrednikiem. Sformułowaną tezę wyklucza fakt, że płatnik nie działa w imieniu państwa czy podatnika, lecz w imieniu własnym; jest podmiotem działającym na własny rachunek i ponoszącym odpowiedzialność.

3.4. Relacje między zobowiązaniem płatniczym a zobowiązaniem podatkowym

3.4.1. Poglądy doktryny i orzecznictwa w przedmiocie istnienia zobowiązania płatniczego oraz elementów konstrukcji tego stosunku prawnego

Określenie relacji zachodzących między zobowiązaniem płatniczym a zobowiązaniem podatkowym wymaga dokonania wstępnych ustaleń co do faktu istnienia zobowiązania płatniczego oraz określenia jego charakteru. W doktrynie i judykaturze istnieje znaczne zróżnicowanie poglądów w tym zakresie.

O ile istnienie na gruncie prawa podatkowego stosunku podatkowoprawnego nie jest – co w pełni zrozumiałe – kwestionowane⁸⁷, o tyle istnienie zobowiązania płatniczego nie wydaje się już tak oczywiste. Dominuje pogląd, zgodnie z którym w sposób milczący kwestionuje się istnienie zobowiązania płatniczego jako odrębnego od stosunku podatkowoprawnego łączącego podatnika i podmiot publicznoprawny. Przyjmuje się bowiem, że płatnik jest podmiotem stosunku

85 Inaczej: L. Etel (red.) i in., *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Difin, Warszawa 2013, s. 86.

86 Tak też: K. Chustecka, *Instytucja...*, s. 14.

87 Zob. H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.

prawnego zobowiązania podatkowego⁸⁸, co tym samym wyklucza istnienie odrębnego zobowiązania płatniczego⁸⁹. Pogląd ten eksponuje rolę płatnika w procesie wymiaru i poboru zobowiązania podatkowego. Uznaje się go za pośrednika między organem podatkowym a podatnikiem, którego rola sprowadza się do pobrania i przekazania na rzecz wierzyciela podatkowego należności obciążających podatnika⁹⁰. W tym ujęciu przyjmuje się *ipso facto*, że obowiązki ciążące na płatniku, a także przysługujące mu prawa, stanowią treść stosunku podatkowoprawnego.

Na tym tle wyróżniają się poglądy J. Rusek, M. Kalinowskiego i H. Dzwonkowskiego. J. Rusek twierdzi, że płatnik jest podmiotem stosunku podatkowoprawnego, ale samodzielnego i całkowicie odrębnego od stosunku podatkowoprawnego łączącego wierzyciela podatkowego z podatnikiem⁹¹. Zdaniem M. Kalinowskiego, płatnik jest stroną stosunku prawnopodatkowego, pozostającego ze stosunkiem, który zawiązuje się między organem podatkowym a podatnikiem, w określonych powiązaniach funkcjonalnych⁹². Z kolei H. Dzwonkowski uznaje istnienie „wielopodmiotowego płatniczego stosunku podatkowoprawnego”⁹³. Autorzy ci używają terminu „stosunek podatkowoprawny” dla określenia stosunków łączących zarówno podatnika z wierzycielem podatkowym, jak i płatnika z organem podatkowym, a niekiedy z podatnikiem. Przyjmują jednak, że istnieje stosunek prawny, łączący płatnika z podmiotem publicznoprawnym.

Tezy kwestionujące istnienie odrębnego od stosunku podatkowoprawnego zobowiązania płatniczego nie znajdują oparcia w treści obowiązujących przepisów. Z art. 8 o.p. wynika wprawdzie, że ustawodawca nałożył na płatnika obowiązki związane z wymiarem i poborem należności z tytułu zobowiązania podatkowego, nie oznacza to jednak, że obowiązki ciążące na tym podmiocie są treścią tego zobowiązania, a płatnik – jest jego stroną. Płatnik stanowi stronę zobowiązania płat-

88 Zob. P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Zakamycze, Kraków 2004; R. Mastalski, *Prawo...*, s. 105; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2006, s. 327.

89 Można również spotkać pogląd, zgodnie z którym płatnik nie jest podmiotem stosunku prawnopodatkowego (gdyż nie ciąży na nim obowiązek podatkowy), przy czym jednocześnie wskazuje się, iż modyfikuje on stosunek prawnopodatkowy, nie zrywając więzi prawnej między podatnikiem a stosunkiem publicznoprawnym. Za: S. Babiarczy i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 9, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 283.

90 Więcej na ten temat: rozdział 3.3.

91 Za: J. Rusek, *Instytucja...*, s. 18.

92 M. Kalinowski, *Płatnik jako strona stosunku prawnopodatkowego*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2010, www.trp.umk.pl (dostęp: 1.05.2014).

93 H. Dzwonkowski, *Płatniczy stosunek podatkowoprawny (ujęcie funkcjonalne)*, [w:] *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, red. W. Miemieć, K. Sawicka, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 155.

niczego, łączącego go z podmiotem publicznoprawnym. Treścią tego zobowiązania są obowiązki i prawa, wynikające z przepisów ustawy Ordynacja podatkowa⁹⁴.

Zobowiązanie płatnicze ma charakter niedaninowy. Obowiązki płatnika, polegające na obliczeniu podatku, jego pobraniu i wpłacie organowi podatkowemu stanowią bowiem jedną z kategorii niedaninowych ciężarów i świadczeń publicznych, o których mowa w art. 84 Konstytucji⁹⁵. Płatnik jest podmiotem zobowiązanym do ponoszenia niepieniężnych obowiązków, które w przypadku ich niespełnienia przekształcają się w obowiązek uiszczenia należności płatniczej, a więc wyłącznie odpowiadającej kwocie niepobranego lub pobranego, ale niewpłaconego podatku. Należność ta nie jest ani podatkiem, ani też inną daniną publiczną, o której mowa w art. 217 Konstytucji, lecz odrębnym świadczeniem publicznoprawnym, wynikającym z norm prawa podatkowego⁹⁶.

Odrębność zobowiązania płatniczego oraz podatkowego usankcjonowana konstytucyjnie znajduje potwierdzenie w przepisach rangi ustawowej.

Tezę o posiadaniu przez płatnika statusu strony stosunku podatkowoprawnego, na której ciążyą obowiązki i prawa będące jego treścią, a więc wykluczającą istnienie zobowiązania płatniczego, podważa przede wszystkim art. 4 i 5 o.p. oraz art. 59 o.p. Stosunek podatkowoprawny – jak wynika z art. 4 i 5 o.p. – zawiązuje się między podmiotem podlegającym na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu (podatnikiem) a podmiotem uprawnionym z tytułu podatku (wierzycielem publicznoprawnym). Zauważyć również należy, że zobowiązanie podatkowe wygasa na skutek wykonania obowiązków przez płatnika. Skutek ten – zgodnie z art. 59 § 1 pkt 2 o.p. – wywołuje pobranie podatku przez płatnika. Tym samym trudno przyjmować, aby pomimo wygaśnięcia zobowiązania podatkowego dalej istniały prawa i obowiązki będące jego treścią, a płatnik był stroną takiego nieistniejącego już stosunku prawnego.

94 Np. prawo do złożenia wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego, prawo do wynagrodzenia, obowiązek wyznaczenia osób zobowiązanych do obliczania, pobierania oraz wpłacania podatków organowi podatkowemu, obowiązek przechowywania dokumentów związanych z poborem podatków, obowiązki związane z zabezpieczeniem wykonania zobowiązania płatniczego, prawa i obowiązki związane z wpłatą pobranego podatku, prawa i obowiązki związane z nadpłatą płatniczą, prawa i obowiązki o charakterze procesowym.

95 Więcej na ten temat: rozdział 4.1.

96 Jak wskazują T. Dębowska-Romanowska i T. Nowak, świadczenie uiszczane przez płatnika nie może być uznane za inną niż podatek daninę publiczną ze względu na brak jego określoności w pieniądzu. Tego rodzaju świadczenie nie ma bowiem elementów konstrukcji właściwych daninom publicznym. Ustawa nakładająca obowiązki płatnicze nie określa ani przedmiotu, ani podstawy obliczenia należności, ani też stawki, według której następuje określenie wysokości należności płatniczej. Obowiązki płatnicze o charakterze pieniężnym odróżnia od obowiązków podatkowych to, że pomimo posiadania majątkowego wymiaru polegają na obligatoryjnych świadczeniach, które nie są w ustawie wyrażone tak, aby dały się z góry wyrazić w pieniądzu. Za: T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak, *Komentarz do art. 84 Konstytucji*, [w:] *Konstytucja RP. Tom 1. Komentarz do art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, CH Beck, Warszawa 2016, s. 1883.

Mimo że w art. 8 o.p. ustawodawca nie posługuje się wprost terminem „zobowiązanie płatnika”⁹⁷ czy też zwrotem „stosunek prawnopłatniczy”, nie oznacza to jednak, że tego rodzaju stosunek prawny nie zawiązuje się na gruncie prawa podatkowego. O istnieniu tego stosunku prawnego przesądził bowiem sam ustawodawca, używając w art. 59 § 2 o.p. terminu „zobowiązanie płatnika” oraz wskazując odrębnie od sposobów wygasania zobowiązania podatkowego okoliczności, skutkujące wygaśnięciem tego stosunku prawnego. Skoro określone zostały sposoby wygasania zobowiązania płatnika, to tym samym musi istnieć samo zobowiązanie, które ma wygasnąć na skutek zaistnienia takich okoliczności. Nie może bowiem wygasać zobowiązanie, które nie powstało i nie istniało.

Stroną zobowiązania płatniczego nie jest podatnik. Pogląd przeciwny reprezentuje w tym zakresie H. Dzwonkowski, uznając, że „płatnik, podatnik i organ podatkowy powiązani są węzłem tego samego stosunku podatkowoprawnego, którego realizację zapewnia zamiennie podatnik lub płatnik. Można powiedzieć, że w ramach stosunku płatniczego podatnik jest podmiotem obowiązku podatkowego, a płatnik jest podmiotem zobowiązania podatkowego. Działania płatnika wywołują w ramach tego samego stosunku prawnego skutki zarówno dla podatnika, jak i dla płatnika, co świadczy o jedności trójpodmiotowego stosunku prawnego”⁹⁸.

Na wstępie rozważań w przedmiocie oceny zasadności tezy o istnieniu wielopodmiotowego płatniczego stosunku prawnego zauważyć należy, iż jej uznanie, a więc przyjęcie, że podatnik oraz płatnik są stronami jednego stosunku prawnego, oznacza *de facto* przyjęcie, iż płatnik jest stroną stosunku podatkowoprawnego. Nie budzi bowiem wątpliwości to, że w przypadku nałożenia na dany podmiot obowiązków z art. 8 o.p. powstać musi oraz istnieje stosunek podatkowoprawny obowiązku podatkowego, którego stroną zobowiązaną jest podatnik i do którego ujawnienia zobowiązany jest płatnik. Jeśli jednak równocześnie uznaje się, że podatnika łączy z płatnikiem i organem podatkowym jedna więź prawna, to tym samym płatnika również uznać należy za stronę stosunku podatkowoprawnego⁹⁹. Nie istnieją bowiem dwa odrębne stosunki prawne, ale jeden, którego stroną są podatnik, płatnik oraz organ podatkowy. Teza o wielopodmiotowym płatniczym stosunku prawnym stanowi zatem *de facto* spojrzenie na stosunek podatkowoprawny „z perspektywy płatnika”, a nie podatnika.

Mając na względzie powyższe zastrzeżenie zauważyć należy, że teza o istnieniu trójpodmiotowego płatniczego stosunku podatkowoprawnego pozostaje w sprzeczności z art. 59 § 1 pkt 2 o.p. W przepisie tym ustawodawca w sposób wyraźny przesądził bowiem, że pobranie podatku przez płatnika skutkuje wygaśnięciem zobowiązania

97 Inaczej: Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2008, s. 243.

98 H. Dzwonkowski, *Płatniczy stosunek...*, s. 168.

99 Autor również zauważa tę zależność twierdząc, że: „[...] w ramach stosunku płatniczego podatnik jest podmiotem obowiązku podatkowego, a płatnik jest podmiotem zobowiązania podatkowego”. *Ibidem*.

podatkowego, a nie zmianą dłużnika stosunku prawnego, którym zamiast podatnika miałby stać się płatnik¹⁰⁰. Biorąc pod uwagę treść art. 59 § 1 pkt 2 o.p. płatnik, który pobrał podatek i na którym ciąży obowiązek jego wpłacenia organowi podatkowemu miałby status podmiotu stosunku podatkowoprawnego, który już nie istnieje. Zatem stronami stosunku podatkowoprawnego są podatnik i organ podatkowy, a zobowiązania płatnika – również organ podatkowy i płatnik. Zastrzec jednocześnie należy, że nie istnieje odrębny stosunek prawny, łączący płatnika z podatnikiem.

Istnienia takiego stosunku prawnego dowodzi M. Kalinowski. Jego zdaniem: „[...] ustanowienie płatnika podatku skutkuje wykreowaniem dwóch dodatkowych stosunków prawnych, które pojawiają się obok podstawowego stosunku podatkowoprawnego, który łączy organ podatkowy z podatnikiem. Pierwszym z tych stosunków powinien być stosunek pomiędzy organem podatkowym i płatnikiem, drugim zaś – stosunek pomiędzy tym ostatnim podmiotem, a podatnikiem. Treścią pierwszego ze wskazanych stosunków jest obowiązek pobrania od podatnika kwoty podatku, którą ten ostatni powinien uiścić w ramach podstawowego stosunku podatkowoprawnego oraz wpłacenia jej na rachunek właściwego organu podatkowego. Natomiast treścią drugiego z tych stosunków powinno być – najogólniej rzecz biorąc – uprawnienie płatnika do pobrania od podatnika należnej kwoty podatku oraz ciążący na podatniku korelatywny obowiązek poddania się kompetencji płatnika”¹⁰¹.

Jak wynika z powyższych ustaleń, stosunek prawny pomiędzy płatnikiem a podatnikiem zawiera się – zdaniem M. Kalinowskiego – na mocy art. 8 o.p. Nałożenie na płatnika obowiązku poboru podatku kreuje bowiem więź prawną, łączącą ten podmiot z podatnikiem¹⁰².

W świetle obowiązujących przepisów prawa trudno jednak dowodzić istnienia więzi prawnej łączącej płatnika i podatnika na gruncie prawa podatkowego. Nie wynika ona z faktu, że należność pieniężna pobierana jest przez płatnika tytułem ciążącego na podatniku zobowiązania podatkowego oraz pochodzi z majątku tego podmiotu. Ciążący na płatniku obowiązek pobrania podatku jest obowiązkiem, który – choć odnosi się do majątku podatnika – jest spełniany przez płatnika wobec organu podatkowego. To podmiot publicznoprawny jest podmiotem uprawnionym do otrzymania świadczenia oraz posiadającym roszczenie o spełnienie obowiązków płatniczych; to temu podmiotowi przysługują również kompetencje związane z odpowiedzialnością majątkową, której podlega płatnik w związku z ich niewykonaniem.

Roszczenie podmiotu publicznoprawnego o spełnienie świadczenia przez płatnika „kumuluje się” w wykonaniu – wynikającego z art. 8 o.p. – obowiązku wpłaty podatku. Nie chodzi bowiem o wpłatę jakiegokolwiek należności pieniężnej, lecz o wpłatę podatku pobranego od podatnika, należnego tytułem ciążącego na nim zobowiązania

100 *Ibidem*, s. 164.

101 M. Kalinowski, *Płatnik ...*,

102 *Ibidem*.

podatkowego. W przysługującym organowi podatkowemu roszczeniu o spełnienie świadczenia zawiera się zatem wykonanie wszystkich obowiązków z art. 8 o.p., w tym i obowiązku pobrania podatku od podatnika. Skoro zatem to organowi podatkowemu, a nie podatnikowi przysługuje względem płatnika roszczenie o spełnienie tego świadczenia, to tym samym obowiązek pobrania podatku nie może kreować stosunku prawnego o charakterze zobowiązaniowym pomiędzy płatnikiem a podatnikiem.

Przeciwko uznaniu istnienia stosunku podatkowoprawnego między podatnikiem a płatnikiem świadczy również fakt, że stosunek ten nie posiadałby również cechy właściwej stosunkom prawa podatkowego: nierównorzędności jego stron. Nie występowałaby w nim – właściwa dla stosunków publicznoprawnych – podległość jednego podmiotu tego stosunku drugiemu. Płatnik nie ma uprzywilejowanej pozycji względem podatnika, gdyż nie jest organem podatkowym. Skuteczność jego działań jest jednak większa niż organu podatkowego ze względu na zastosowaną konstrukcję tzw. ustawowego przymusu sytuacyjnego¹⁰³.

Biorąc pod uwagę przedstawione argumenty nie ma podstaw do wyróżniania stosunku prawnego (odrębnego od zobowiązania płatniczego oraz stosunku podatkowoprawnego), który miałby łączyć płatnika z podatnikiem. Prawa i obowiązki, które miałyby stanowić jego treść są bowiem elementem innych stosunków prawnych. W szczególności ciążyący na podatniku obowiązek poddania się kompetencji płatnika do pobrania należnej kwoty podatku zawiera się w powinności zapłaty podatku, stanowiącej istotę zobowiązania podatkowego. Obowiązek ten ciąży na podatniku bez względu na wybraną przez ustawodawcę metodę wymiaru zobowiązania podatkowego. Zarówno wtedy, gdy wymiar zobowiązania podatkowego następuje poprzez samoobliczenie (samowymiar) podatku lub w drodze decyzji podatkowej, jak i wtedy, gdy za pośrednictwem płatnika podatnik, wykonując to zobowiązanie, dokonuje zapłaty podatku. W chwili poboru podatku przez płatnika, podatnik również wykonuje ciążyące na nim zobowiązanie i dokonuje zapłaty podatku, przy czym – w związku z tym, że obowiązek ten jest spełniany za pośrednictwem płatnika – uzasadnione jest odmienne określenie w art. 59 § 1 pkt 2 o.p. momentu wygaśnięcia zobowiązania podatkowego poprzez powiązanie go z chwilą poboru podatku. Podatnik – nie mając wpływu na to, czy płatnik odprowadzi pobrany podatek na rachunek organu podatkowego, czy też nie – nie może ponosić negatywnych konsekwencji jego zachowania. Przyjęcie regulacji odmiennej, a więc zakładającej wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w chwili wpłaty przez płatnika podatku, a nie w chwili jego pobrania przez ten podmiot oznaczałoby obarczenie podatnika ryzykiem cudzego działania.

Posiadanie przez płatnika statusu strony zobowiązanej do spełnienia świadczenia na rzecz wierzyciela publicznoprawnego nie oznacza, że jest on dłużnikiem podatkowym. Pogląd nadający płatnikowi taki status (dłużnika podatkowego) najczęściej jest konsekwencją przyjęcia tezy, zgodnie z którą płatnik jest stroną

103 Więcej na ten temat: rozdział 3.3.

stosunku podatkowoprawnego¹⁰⁴ obok podatnika¹⁰⁵ bądź też wstępuje w jego miejsce, zastępując podatnika w przypadku niewykonania obowiązków z art. 8 o.p.¹⁰⁶. Spotkać można również poglądy, że płatnik staje się dłużnikiem podatkowym na skutek niewykonania obowiązków ustawowych, a należności pobrane, lecz niewpłacone stają się jego własnym długiem podatkowym¹⁰⁷.

Płatnik nie powinien być uznawany za dłużnika podatkowego, mimo że stroną uprawnioną zobowiązania płatniczego jest wierzyciel podatkowy. Płatnik nie jest i nie staje się stroną stosunku podatkowoprawnego na skutek niewykonania ciężających na nim obowiązków. W przypadku niewykonania obowiązków z art. 8 o.p. następuje zmiana charakteru zobowiązania płatniczego z niepieniężnego na pieniężny, a nie zmiana podmiotów stosunku podatkowoprawnego. Stosunek podatkowoprawny – w przypadku niepobrania podatku – w dalszym ciągu istnieje pomiędzy związkiem publicznoprawnym a podatnikiem. Dowodem jego istnienia jest art. 30 § 5 o.p., z którego wynika, że w przypadku, gdy podatek nie został pobrany z winy podatnika, organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatnika lub też o odpowiedzialności tej orzeka w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Nie byłoby możliwe wydanie którejkolwiek z tych decyzji, gdyby nie istniał stosunek podatkowoprawny, którego wykonanie ma gwarantować owa odpowiedzialność. W przypadku natomiast pobrania podatku i jego niewpłacenia przez płatnika, stosunek podatkowoprawny nie istnieje (zob. art. 59 § 1 pkt 2 o.p.), co wyklucza możliwość uznawania płatnika za stronę tego zobowiązania, a więc dłużnika podatkowego.

Płatnik nie jest również podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku. „Wpłata pobranego podatku” przez płatnika nie jest tożsama z „zapłatą podatku”, które dokonują dłużnicy podatkowi. Środki pieniężne wpłacane przez płatnika tytułem ciężącego na podatniku zobowiązania podatkowego nie pochodzą z jego majątku. Przy zapłacie podatku z kolei należność pieniężna pochodzi z majątku podmiotu spełniającego świadczenie¹⁰⁸. Odrębność czynności „wpłaty pobranego podatku”, której dokonuje płatnik oraz „zapłaty podatku” przez inne podmioty prawa podatkowego podkreśla również sam ustawodawca. Gdyby nie istniała między nimi dystynkcja, w ustawie Ordynacja podatkowa nie używano by dwóch różnych terminów dla określenia tej samej czynności. Stosowanie terminów „zapłata” i „wpłata” wskazuje, że są to dwie różne co do swej istoty czynności¹⁰⁹.

104 Zob. Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, LexisNexis, Warszawa 2010, s. 190.

105 P. Borszowski, *Elementy...*, s. 105–106.

106 R. Mastalski, *Prawo...*, s. 212.

107 Zob. W. Wójtowicz (red.) i in., *Prawo...*, s. 85–86.

108 Wyjątkiem na tym tle są podatnicy formalni w podatkach pośrednich, którzy dokonują zapłaty podatku środkami pochodzącymi z majątku innych podmiotów (podatników rzeczywistych – konsumentów).

109 Zgodnie z § 10 Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej, Dz.U. z 2002 r., nr 100, poz. 908 (dalej: zasady techniki prawo-

Płatnik nie jest dłużnikiem podatkowym, również gdy uiszcza należność płatniczą. Jeśli bowiem nie pobrał od podatnika podatku, to należność przez niego płacona nie jest ani podatkiem, ani też inną daniną publiczną, o której mowa w art. 217 Konstytucji, lecz innym świadczeniem publicznym. Z kolei płatnik, który pobrał podatek, lecz nie go wpłacił, dokonał zaboru mienia podmiotu publicznoprawnego, które jest zobowiązany oddać. W obydwu sytuacjach obowiązek uiszczenia należności płatniczej nie wynika z obowiązku podatkowego, który ciążyć może wyłącznie na podatniku, lecz jest skutkiem zastosowania innej konstrukcji prawnej – przekształcenia się zobowiązania płatniczego oraz ponoszenia przez płatnika odpowiedzialności majątkowej. Podmiotowi publicznoprawnemu nie przysługuje zatem roszczenie o wykonanie długu podatkowego, lecz płatniczego, którym są obowiązki o charakterze niepieniężnym (obliczenie, pobranie i wpłata podatku) oraz pieniężnym (zapłata należności płatniczej). Roszczenie powyższe wskazuje również, że stroną uprawnioną zobowiązania płatniczego jest podmiot publicznoprawny, a nie podatnik.

3.4.2. Odrębność i niesamoistność zobowiązania płatniczego względem zobowiązania podatkowego

Mimo że zobowiązanie płatnicze oraz zobowiązanie podatkowe są odrębnymi stosunkami prawnymi pod względem konstrukcyjnym (w zakresie ich stron, przedmiotu i treści), pozostają ze sobą w silnych związkach ujawniających się na etapie ich powstawania oraz wykonywania. Tego rodzaju powiązania nie występują na etapie wygasania tych stosunków prawnych.

Zobowiązanie płatnicze powstaje, gdy na skutek zaistnienia określonego prawnie zdarzenia prawnego jego stronom przysługują względem siebie prawa i obowiązki¹¹⁰. Do obowiązków, które przesądzają o uzyskaniu przez dany podmiot statusu płatnika, powszechnie zalicza się czynności obliczenia, pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. W związku z tym przyjąć należy, że nałożenie na dany podmiot na mocy przepisów prawa podatkowego tych obowiązków oznacza powstanie zobowiązania płatniczego.

Obowiązki wskazane w art. 8 o.p. nie tylko przesądzają, kto uzyskuje status płatnika, lecz także określają funkcję, jaką podmiot ten pełni w systemie prawa podatkowego. Płatnik jest podmiotem powołanym do wymiaru i poboru należności podatkowych (podatku lub zaliczki na podatek). Pełnienie przez płatnika

dawczej), „do oznaczenia jednakowych pojęć używa się jednakowych określeń, a różnych pojęć nie oznacza się tymi samymi określeniami”.

110 W nauce prawa wskazuje się, że dla powstania stosunku prawnego niezbędne jest zaistnienie danego zdarzenia prawnego (faktu prawnego), powodującego powstanie wzajemnych praw i obowiązków podmiotów prawa. W takiej sytuacji podmioty te stają się stronami łączącego je stosunku prawnego. Za: J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do prawoznawstwa*, wyd. 2, Zakamycze, Kraków 2002, s. 247.

takiej funkcji powiązane jest zatem z istnieniem stosunku podatkowoprawnego, łączącego podatnika oraz podmiot publicznoprawny. Okolicznością niezbędną do powstania zobowiązania płatniczego jest więc uprzednie powstanie stosunku podatkowoprawnego obowiązku podatkowego. Zależność ta funkcjonuje w doktrynie prawa¹¹¹ oraz w orzecznictwie sądowym¹¹².

Zależność zachodząca pomiędzy powstaniem zobowiązania płatniczego i stosunku podatkowoprawnego przekłada się na ich wzajemne relacje, ujawniające się również na etapie wykonywania tych stosunków prawnych. Wynikają one nie tylko z faktu, że powstanie zobowiązania płatniczego jest konsekwencją powstania stosunku podatkowoprawnego, ale również z tego, że realizacja pierwszego ze zobowiązań ma służyć wykonaniu zobowiązania podatkowego.

Realizacja świadczenia podatkowego wymaga uprzedniej konkretyzacji stosunku podatkowoprawnego, a więc imiennego oznaczenia podmiotu podatkowego oraz określenia wysokości przypadającej od niego kwoty podatku¹¹³. Przekształcenie abstrakcyjnego obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe następuje na skutek wykonania przez płatnika ciężących na nim obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p.¹¹⁴ Czynnością skutkującą konkretyzacją stosunku podatkowoprawnego w zakresie podmiotu zobowiązanego tego stosunku oraz kwoty, która powinna zostać przez ten podmiot uiszczona jest obliczenie podatku przez płatnika. Jego istota polega na ustaleniu wysokości podatku należnego od konkretnego podatnika, który następnie zostanie od niego pobrany i wpłacony organowi podatkowemu.

111 „Obowiązek płatnika wobec organu podatkowego powstanie jedynie o tyle, o ile będzie istniał obowiązek podatkowoprawny między organem podatkowym a podatnikiem, którego treścią będzie obowiązek świadczenia określonej kwoty podatku. Zatem warunkiem *sine qua non* skutecznego nałożenia na płatnika obowiązku wobec organu podatkowego, polegającego na pobraniu od podatnika kwoty podatku, będzie jednoczesne nałożenie na samego podatnika obowiązku zapłaty tego podatku. Jeśli natomiast na podatnika nie zostanie nałożony obowiązek podatkowy, zaś zostanie nałożony jedynie obowiązek na płatnika, ten ostatni obowiązek nigdy nie zaktualizuje się”. M. Kalinowski, *Płatnik...*, s. 5 oraz Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, s. 193.

112 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 19 października 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 722/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018): „[...] zobowiązanie płatnika jest immanentnie powiązane z istnieniem zobowiązania podatkowego po stronie podatnika”; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 16 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/OI 68/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>: „[...] o tym, czy istnieje takie zobowiązanie (zobowiązanie płatnika – przypis autora) decyduje prawnopodatkowy stan faktyczny rodzący obowiązek podatkowy”.

113 Za: K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys...*, s. 167; tak też: A. Nita, *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe*, [w:] *System prawa finansowego*, t. 3: *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 507.

114 Konkretyzacja abstrakcyjnego obowiązku podatkowego może również nastąpić przez wydanie decyzji ustalającej wysokość podatku, przypadającego od imiennie oznaczonego podatnika (wymiar decyzyjny) albo w drodze samoobliczenia (samowymiaru). Więcej na ten temat: H. Dzwonkowski, *Powstawanie...*

Dokonanie przez płatnika obliczenia podatku następuje celem jego poboru oraz wpłaty organowi podatkowemu. Spełnienie przez płatnika obowiązku poboru uprzednio obliczonego przez siebie podatku wywołuje bezpośredni skutek dla istnienia stosunku podatkowoprawnego. Z chwilą pobrania podatku przez płatnika zobowiązanie podatkowe wygasa (art. 59 § 1 pkt 2 o.p.). Tym samym wykonanie jednego z obowiązków zobowiązania płatniczego skutkuje zakończeniem bytu prawnego zobowiązania podatkowego. Dokonanie poboru podatku wywołuje również skutki dla zobowiązania płatniczego. Z dniem pobrania podatku przez płatnika powstaje zobowiązanie płatnika do przekazania pobranej należności na rzecz organu podatkowego¹¹⁵.

Wpłata przez płatnika podatku w terminie płatności następuje tytułem wygaszonego z chwilą poboru zobowiązania podatkowego. Jednocześnie czynność ta – stanowiąc jeden z obowiązków zobowiązania płatniczego – wygasa również i ten stosunek prawny (art. 59 § 2 pkt 1 o.p.). Spełnienie przez płatnika ciężących na nim obowiązków wywołuje zatem skutki prawne, zarówno dla zobowiązania płatniczego, jak i dla stosunku podatkowoprawnego. Dokonanie czynności obliczenia, pobrania i wpłaty podatku jest bowiem wykonaniem zobowiązania płatniczego i stanowi formę pośredniego (poprzez płatnika) wykonania przez podatnika ciężącego na nim zobowiązania podatkowego. Ustanowienie płatnika nie zmienia faktu, że to podatnik dokonuje za pośrednictwem płatnika zapłaty podatku tytułem ciężącego na nim zobowiązania podatkowego i w ten sposób wykonuje własne, a nie płatnika, zobowiązanie. Dzien pobrania podatku przez płatnika jest – jak wskazuje L. Etel – dniem zapłaty podatku przez podatnika¹¹⁶.

Zależności między zobowiązaniem płatniczym i zobowiązaniem podatkowym, ujawniające się na etapie ich powstawania i wykonywania, nie występują na etapie wygasania tych stosunków prawnych. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego nie skutkuje wygaśnięciem zobowiązania płatniczego, podobnie jak wygaśnięcie tego drugiego nie skutkuje wygaśnięciem zobowiązania podatkowego.

Zobowiązanie płatnicze nie wygasa na skutek wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. W chwili pobrania podatku przez płatnika wygasa zobowiązanie podatkowe, podczas gdy zobowiązanie płatnicze dalej istnieje. Na płatniku ciąży obowiązek wpłaty pobranego podatku organowi podatkowemu w terminie określonym w art. 47 § 4 o.p.

Do wygaśnięcia zobowiązania płatniczego nie dochodzi również wtedy, gdy zobowiązanie podatkowe wygasa na skutek samodzielnej (bez pośrednictwa płatnika) zapłaty podatku przez podatnika¹¹⁷. W takim jednak wypadku, ze względu

115 J. Brolik i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX, 2013 (komentarz do art. 60 ustawy – Ordynacja podatkowa).

116 *Ibidem*.

117 Inaczej: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 19 lutego 2008 r., sygn. akt I SA/Rz 864/07, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

na zaspokojenie wierzyciela publicznoprawnego, organ podatkowy – mimo że zobowiązanie płatnicze nie zostało wykonane – nie dochodzi od płatnika zapłaty należności płatniczej, odpowiadającej kwocie niepobranego podatku¹¹⁸.

Brak zależności między wygaśnięciem zobowiązania podatkowego oraz zobowiązania płatniczego ma charakter wzajemny. Wygaśnięcie zobowiązania płatniczego, np. w wyniku zapłaty należności płatniczej odpowiadającej kwocie niepobranego podatku, nie skutkuje bowiem zakończeniem bytu prawnego zobowiązania podatkowego; wywołuje inne skutki prawne. Zaspokojenie interesu wierzyciela publicznoprawnego wskutek zapłaty przez płatnika należności odpowiadającej kwocie niepobranego podatku wyklucza możliwość żądania zapłaty podatku od podatnika oraz umożliwia płatnikowi wystąpienie z roszczeniem wobec podatnika o zapłatę kwoty odpowiadającej należności płatniczej¹¹⁹.

Zależności istniejące między zobowiązaniem płatniczym i zobowiązaniem podatkowym w zakresie ich powstawania i wykonywania oraz brakiem tego rodzaju powiązań na etapie ich wygasania wskazują, że stosunki te są odrębnymi stosunkami prawnymi, jednocześnie niesamoistnymi. Ich odrębność polega na tym, że powstają jako dwie różne więzi prawne. Stroną zobowiązaną każdej z nich są inne podmioty, którym przysługują inne prawa oraz ciąży na nich inne obowiązki. Odmierna jest zatem ich treść oraz strony. Stosunki te odróżnia od siebie również zakres czasowy ich istnienia, mimo że powstają w tym samym czasie, z mocy prawa. Wygaśnięcie jednego ze stosunków prawnych nie wpływa na istnienie drugiego; każde z tych zobowiązań wygasa na skutek wystąpienia okoliczności innych niż wygaśnięcie drugiego stosunku prawnego.

O odrębności zobowiązania płatniczego i zobowiązania podatkowego świadczą również przesłanki oraz przedmiot odpowiedzialności, której podlega płatnik i podatnik.

Przesłanką odpowiedzialności płatniczej jest niewykonanie przez płatnika obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p.¹²⁰ Płatnik ponosi odpowiedzialność za niewykonanie bądź nieprawidłowe wykonanie obowiązków o charakterze publicznoprawnym¹²¹, stanowiących treść zobowiązania płatniczego. Odpowiada za własne

118 Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 grudnia 2004 r., sygn. akt III SA/Wa 557/04, ONSAiWSA 2006, nr 2, poz. 51.

119 W aktualnym stanie prawnym podstawę prawną wystąpienia przez płatnika z roszczeniem o zapłatę równowartości uiszczonej przez siebie należności stanowią przepisy art. 405 i nast. Kodeksu cywilnego o bezpodstawnym wzbogaceniu.

120 Tak też: K. Chustecka, *Instytucja...*, s. 15.

121 Tak też: A. Mariański, *Obowiązki i odpowiedzialność notariusza jako płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Rejent” 2006, nr 4 (180), s. 86–87; idem, *Obowiązek ustalenia...*, s. 35; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 marca 1987 r., sygn. akt III SA 876/86, ONSA 1987, nr 2, poz. 52; podobnie wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 9 maja 2014 r., sygn. akt I SA/Kr 1354/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018); wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 4 października 2017 r., sygn. akt I SA/Gl 231/17, Legalis.

działania i zaniechania¹²², związane z niewykonaniem ciężących na nim obowiązków¹²³, natomiast nie odpowiada za zachowania podatnika¹²⁴ oraz działania bądź zaniechania podmiotu innego niż podatnik.

Ukształtowanie odpowiedzialności płatniczej jako odpowiedzialności za niewykonanie bądź nieprawidłowe wykonanie obowiązków płatniczych wyklucza tezę, jakoby była to odpowiedzialność za niewykonanie zobowiązania podatkowego¹²⁵. Płatnik nie może odpowiadać za niewykonanie zobowiązania podatkowego¹²⁶ z tego względu, że nie jest jego stroną. Nie ciąży na nim dług podatkowy, nie odpowiada też – jak osoby trzecie, o których mowa w art. 107–119 o.p. – za cudzy (podatnika) dług.

Płatnik nie może odpowiadać za niewykonanie zobowiązania podatkowego, gdyż nie jest podmiotem zobowiązanym do jego wykonania¹²⁷. Nałożenie na niego obowiązku obliczenia, pobrania podatku i jego wpłaty organowi podatkowemu nie znosi długu podatkowego, ciężącego na podatniku, który dalej jest podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku. Wpłacając pobrany podatek, płatnik nie dokonuje zapłaty podatku, tak jak czyni to podatnik.

Przeciwko tezie, że płatnik wykonuje zobowiązanie podatkowe przemawia także treść art. 59 § 1 pkt 2 o.p., z którego wynika, że pobranie podatku przez płatnika skutkuje wygaśnięciem zobowiązania podatkowego w całości lub w części. Tymczasem płatnik – jak wynika z art. 8 o.p. – po dokonaniu pobrania podatku jest zobowiązany do jego wpłacenia organowi podatkowemu. Nie można zatem uznawać, że spełniając obowiązek wpłaty wykonuje on zobowiązanie podatkowe, skoro zobowiązanie to z chwilą pobrania podatku wygasło i nie istnieje. Płatnik wykonuje zatem własne – odrębne od zobowiązania podatkowego – zobowiązanie i z jego wykonaniem związana jest odpowiedzialność płatnicza.

122 Tak też: B. Brzeziński, *Odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta w prawie podatkowym*, Dom Organizatora, Toruń 1993, s. 7.

123 L. Etel, P. Pietrasz, *Zapłata podatku (zaliczki) przez podatnika a wydanie decyzji w przedmiocie odpowiedzialności podatkowej płatnika*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2009, nr 4/9, s. 10.

124 Tak też: B. Brzeziński, *Pozycja...*, s. 12; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 lipca 2012 r., sygn. akt. II FSK 2671/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018); wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 grudnia 2017 r., sygn. akt II FSK 3418/15, LEX nr 2426821.

125 Inaczej: K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys...*, s. 169; J. Naczyńska, *Odpowiedzialność...*, s. 12; W. Wójtowicz (red.) i in., *Prawo...*, s. VIII; Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, s. 193.

126 Tak też: B. Brzeziński, *Odpowiedzialność...*, s. 6; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 października 2004 r., sygn. akt III SA 2049/03, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

127 Inaczej: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 lipca 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 747/05, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018); wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 października 2006 r., sygn. akt III SA/Wa 1448/06, LEX nr 310264.

Tezy tej nie podważa również art. 30 § 1 o.p., w którym ustawodawca, określając przedmiot odpowiedzialności płatniczej, posługuje się pojęciem „podatku niepobranego lub podatku pobranego, a niewpłaconego”. Użycia powyższego zwrotu nie można uznać za wystarczające uzasadnienie dla formułowanych w doktrynie oraz judykaturze tez o odpowiedzialności płatnika za podatek¹²⁸, za zobowiązanie podatkowe¹²⁹ czy za zobowiązanie podatkowe płatnika¹³⁰.

Płatnik nie odpowiada za niewykonanie bądź nieprawidłowe wykonanie zobowiązania podatkowego¹³¹, lecz własnego zobowiązania o charakterze niedaninowym. Treścią zobowiązania płatniczego jest dokonanie czynności o pierwotnie niepieniężnym charakterze, które polegają na obliczeniu, pobraniu i wpłacie podatku należnego od podatnika. Płatnik, spełniając ciężące na nim obowiązki, nie realizuje własnego zobowiązania podatkowego, gdyż przekazuje organowi podatkowemu cudze pieniądze (podatnika) w wysokości wynikającej ze zobowiązania ciężącego na podatniku¹³². Z chwilą upływu terminu wpłaty podatku pobranego zobowiązanie płatnicze z niepieniężnego przekształca się w pieniężne, a płatnik staje się podmiotem zobowiązanym do zapłaty należności płatniczej.

Użycie przez ustawodawcę na określenie tej należności zwrotu: „podatku niepobranego lub podatku pobranego, a niewpłaconego” nie oznacza, że płatnik odpowiada za podatek, lecz służy wyłącznie podkreśleniu finansowego wymiaru odpowiedzialności płatniczej¹³³.

Odpowiedzialność płatnika jako odpowiedzialność majątkowa za działania lub zaniechania, związane z niewykonaniem obowiązków o charakterze niepieniężnym, musi być bowiem wyrażona kwotowo oraz skonkretyzowana¹³⁴. Innymi słowy, niewykonanie obowiązków o charakterze niepieniężnym musi wyrażać się

128 Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 850/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

129 Zob. P. Borszowski, *Elementy...*, s. 107; H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury...*, s. 573; również: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 19 lutego 2008 r., sygn. akt I SA/Rz 864/07, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018); wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 9 sierpnia 2011 r., sygn. akt I SA/Wr 751/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

130 Zob. M. Gintowt-Jankowicz, *Odpowiedzialność podatkowa w obowiązującym prawie polskim*, „Studia Prawnicze” 1973, z. 35, s. 130; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 12 marca 2013 r., sygn. akt I SA/Gl 705/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

131 Tak też: wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 listopada 2010 r., sygn. akt SK 10/08, OTK-A 2010, nr 9, poz. 99; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 lipca 2012 r., sygn. akt II FSK 25/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018); wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 lipca 2012 r., sygn. akt II FSK 2673/10, LEX nr 1219223.

132 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 8 września 2005 r., sygn. akt I SA/Ol 270/05, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

133 Podobnie: L. Etel, P. Pietrasz, *Zapłata...*, s. 10.

134 Konkretyzacja wysokości należności płatniczych następuje w drodze decyzji o odpowiedzialności płatnika, o której mowa w art. 30 § 4 o.p.

w konkretnej kwocie, której spełnienia można dochodzić z majątku płatnika. Ustawodawca, określając tę należność, odwołuje się do kwoty podatku, którą podmiot ten mógł oraz miał obowiązek obliczyć, pobrać i wpłacić organowi podatkowemu. Nie oznacza to jednak, że należność płatnicza – jak wskazano – jest podatkiem, a płatnik w wyniku wydania decyzji o odpowiedzialności majątkowej staje się podmiotem zobowiązanym do uiszczenia podatku należnego od podatnika¹³⁵. Należność płatnicza stanowi wyłącznie finansowy wyraz niewykonania lub nieprawidłowego wykonania obowiązków o charakterze niepieniężnym.

W świetle art. 30 § 1 i § 4 o.p., wymienione należności pozornie wydają się być jednym i tym samym świadczeniem pieniężnym. Zaznaczyć należy, że nie chodzi ich tożsamość fizyczną, lecz prawną. Jak wskazuje T. Dębowska-Romanowska, odrębności tych należności, a więc i granice odpowiedzialności płatnika za jego czynności, wynikają, z jednej strony, z istoty podatku jako ofiary ciężącej na podatniku, a z drugiej – z istoty obowiązków płatnika, zgodnie z zasadą sprawiedliwości i równości wobec prawa, prowadzącą do tego, że czynności płatnika nie mogą być tożsame z obowiązkami podatnika, ani też z czynnościami procesowymi organu, zmierzającymi do wydania decyzji podatkowej, tym bardziej, że ani płatnik, ani organ podatkowy nie mogą ustalać winy podatnika. Zakres odpowiedzialności płatniczej musi być odpowiedni do jego ustawowo zdefiniowanych zadań, a także musi mieć na względzie to, że płatnik nie jest podatnikiem¹³⁶.

Odrębność tych należności podkreśla również sam ustawodawca, nie posługując się w art. 30 § 4 o.p., na określenie należności płatniczej, zwrotem „podatek”, lecz „należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku”¹³⁷. Również w innych przepisach ustawy Ordynacja podatkowa, dotyczących należności, które płatnik zobowiązany jest zapłacić po terminie płatności, spotkać można inne zwroty, służące określeniu tej samej należności¹³⁸. Używanie różnych zwrotów (podatek oraz należności) na ich określenie wskazuje, że są to różne świadczenia pieniężne. Przyjęcie tezy przeciwnej oznaczałoby, iż przepisy powyższe nie odpowiadają zasadom techniki prawodawczej.

Zależności istniejące między należnością płatniczą a kwotą podatku, którą płatnik zobowiązany był obliczyć, pobrać i wpłacić, polegające na odwołaniu się przez organ podatkowy przy określaniu jej wysokości do wysokości tego podatku

135 Inaczej: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6 października 2004 r., sygn. akt III SA 1976/03, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

136 Za: T. Dębowska-Romanowska, *Prawo daninowe...*, s. 4.

137 Określanie należności płatniczej terminem „podatek” miało miejsce w przeszłości. Zgodnie z art. 15 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, „w razie niedopełnienia przez płatnika [...] obowiązków określonych w ustawie organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość podatku niepobranego lub niewpłaconego przez płatnika [...]”.

138 Szerzej na ten temat: rozdział 5; należności płatników (np. art. 14p, 49 § 3, 57 § 8, 71 o.p.), należności przypadających od płatnika (np. art. 34 § 6 o.p.) albo od płatników (np. art. 41 § 3, 67c § 1 o.p.).

wskazują, iż zobowiązanie płatnicze oraz zobowiązanie podatkowe, pomimo swej odrębności, nie są zobowiązaniami samoistnymi. Podkreślają one pochodny i refleksowy związek zobowiązania płatniczego ze zobowiązaniem podatkowym.

Ich niesamoistość przejawia się również w tym, że wykonywanie jednego z tych stosunków prawnych wpływa nie tylko na ten stosunek, którego treścią są wykonane obowiązki lub uprawnienia, z których skorzystano, lecz także na drugi. W wyniku bowiem pobrania przez płatnika podatku dochodzi do wykonania zobowiązania podatkowego przez podatnika. Zależność ta nie ma jednak charakteru obustronnego. Wykonanie zobowiązania podatkowego przez podatnika, w drodze np. samodzielnej zapłaty podatku, podczas gdy do obliczenia i poboru podatku oraz jego wpłaty zobowiązany był płatnik, nie jest wykonaniem zobowiązania płatniczego, choć wpływa na obowiązki tego stosunku prawnego.

Pochodny i refleksowy związek, istniejący między zobowiązaniem płatniczym a zobowiązaniem podatkowym wynika z celu, jakiemu ma służyć wykonanie obowiązków pierwszego ze zobowiązań. Instytucja płatnika powołana jest celem zapewnienia taniego i skutecznego poboru podatku. Stąd też zobowiązanie płatnicze, mimo że odrębne od podatkowego, ma wobec niego charakter służebny i dlatego też pozostaje z nim w ścisłych związkach. Zobowiązanie płatnika nie jest zatem zobowiązaniem samodzielnym i całkowicie odrębnym od zobowiązania podatkowego, łączącego wierzyciela podatkowego z podatnikiem¹³⁹. Ocena samodzielności stosunku prawnego, którego jedną ze stron jest płatnik, powinna uwzględniać wzajemne skutki powstawania, wykonywania oraz wygasania zobowiązania płatniczego i zobowiązania podatkowego.

139 Inaczej: J. Rusek, *Instytucja...*, s. 18.

Rozdział 4

Konstytucyjne uwarunkowania nakładania i kształtowania obowiązków płatniczych

4.1. Obowiązki płatnika jako niedaninowy ciężar i świadczenie publiczne

Obowiązki płatnicze oraz towarzyszące im obowiązki instrumentalne stanowią swoiste niedaninowe ciężary i świadczenia publiczne w rozumieniu art. 84 Konstytucji¹. Zgodnie z tym przepisem, „każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”.

Uznanie obowiązków płatniczych za niedaninowy ciężar i świadczenie publiczne, o którym mowa w art. 84 Konstytucji, wyklucza spotykane w doktrynie tezy, zgodnie z którymi realizacja obowiązków płatniczych jest uznawana za

1 M. Budziarek, *Prawo notariusza do rekompensaty za wykonywanie czynności płatnika w podatkach stanowiących dochody gmin*, „Łódzki Biuletyn Notarialny” 2009, nr 13, s. 89; eadem, *Charakter prawny poboru podatku przez płatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2010, nr 3–4, s. 62; tak też: T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, CH Beck, Warszawa 2010, s. 124–125; A. Huchla, *Ciężary i świadczenia publiczne a podatki w świetle art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. P. J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, Temida2, Białystok 2010, s. 142; P. Kociubiński, *Powojenne przekształcenia własnościowe w świetle konstytucji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 149; inaczej: H. Dzwonkowski, *Płatniczy stosunek podatkowoprawny (ujęcie funkcjonalne)*, [w:] *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, red. W. Miemieć, K. Sawicka, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 156–157.

wykonywanie zadań zleconych z zakresu administracji publicznej² bądź też jest przejawem szeroko rozumianej prywatyzacji zadań publicznych³.

U podstaw sformułowanych tez spoczywa powszechne przeświadczenie, że płatnik wykonuje obowiązki, które w rzeczywistości powinny być realizowane przez organy reprezentujące dany związek publicznoprawny⁴. Założenie takie stanowi warunek *sine qua non* przyjęcia, iż realizacja obowiązków płatniczych stanowi wykonywanie zadań zleconych z zakresu administracji publicznej bądź też jest związana z prywatyzacją tych zadań. Zarówno bowiem zadania zlecone, jak i te, przy wykonaniu których państwo wyręcza się podmiotami innymi niż podmioty publiczne, muszą mieć charakter państwowy (wykonywanie zadań zleconych z zakresu administracji publicznej) bądź też państwowy lub samorządowy (prywatyzacja zadań publicznych).

W doktrynie oraz w orzecznictwie sądowym istnieje znaczne zróżnicowanie poglądów dotyczących tego, komu – państwu czy podatnikowi – pomaga płatnik, wykonując ciężące na nim obowiązki. Są wśród nich takie, z których wynika, że płatnik pomaga podatnikowi w wykonaniu zobowiązania podatkowego⁵. Innym razem z kolei uznaje się płatnika za podmiot, niosący „ulgę” w obowiązkach organom podatkowym⁶ bądź też wyręczający je w ich obowiązkach⁷. Płatnik uznawany jest również za „podmiot wyręczający zarówno organ podatkowy, jak i podatnika w procesie wymiaru i poboru podatków”⁸. Podstawę dla tego rodzaju tez stanowi analiza obowiązków płatnika, podczas której zauważa się, że podmiot ten „ogranicza obowiązki zarówno organów podatkowych, jak i samego podatnika, gdy dokonuje samoobliczenia (samowymiaru) podatku. Tak jest w przypadku obliczenia podatku i jego poboru od podatnika. Natomiast obowiązek wpłacenia podatku we

- 2 Zob. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Dom Organizatora, Toruń 2000, s. 63; M. Staniszewski, *Zasada efektywności opodatkowania w działalności administracji podatkowej w Polsce*, Wielkopolska Wyższa Szkoła Humanistyczno-Ekonomiczna, Poznań 2007, s. 76; P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Zakamycze, Kraków 2004, s. 107; K. Chustecka, *Instytucja płatnika w świetle przepisów i orzecznictwa*, „Rejent” 2009, nr 6 (218), s. 10; H. Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, CH Beck, Warszawa 2008, s. 92.
- 3 Zob. S. Biernat, *Prywatyzacja zadań publicznych. Problematyka prawna*, PWN, Warszawa 1994, s. 79; J. Rusek, *Instytucja płatnika w prawie polskim*, CH Beck, Warszawa 2007, s. 64.
- 4 Do zasadniczych kompetencji organów podatkowych należą m.in. sprawy z zakresu wymiaru oraz poboru podatków. Patrz szerzej: A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Wolters Kluwer, Kraków 1999, s. 24 i nast.
- 5 Zob. K. Chustecka, *Instytucja...*, s. 9–10.
- 6 Zob. T. Dębowska-Romanowska, *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe*, cz. I, „Glosa” 1996, s. 4.
- 7 Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 1916/07, LEX nr 575403.
- 8 M. Kalinowski, *Płatnik jako strona stosunku prawnopodatkowego*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2010, s. 4.

właściwym terminie organowi podatkowemu stanowi konsekwencję występowania płatnika podatku jako osoby trzeciej w stosunku do organów podatkowych”⁹.

Dokonując ustaleń w powyższym zakresie, należy brać pod uwagę fakt, że system polskiego prawa podatkowego w znacznej swej części opiera się na zasadzie samoobliczenia (samowymiaru) zobowiązania przez podatnika. Funkcje i zadania płatnika niejako więc „wchodzą” w miejsce samoobliczenia (samowymiaru) podatkowego, choć – co oczywiste – nie w pełnym zakresie.

Czynności płatnika, polegające na obliczeniu i wpłaceniu podatków, trudno uznać wspólnie *a priori*, na gruncie obecnie obowiązującego prawa, za realizację zadań państwowych. Obecnie z reguły to nie organy podatkowe dokonują wymiaru podatków. Decyzje organów podatkowych, ustalające wysokość zobowiązania podatkowego, stanowiły dominującą w polskim prawie podatkowym metodę wymiaru owych zobowiązań do końca lat 80. XX wieku. W aktualnie obowiązującym prawie podatkowym przypadki, w których to organ podatkowy dokonuje decyzją pierwotnego wymiaru podatku należą do zdecydowanej mniejszości. W tym stanie rzeczy czynność wpłacenia pobranej należności przez płatnika „zastępuje” więc niejako uiszczenie należnego podatku przez samego podatnika. Dlatego też obowiązki płatnika, polegające na obliczeniu i wpłaceniu podatku, trudno uznać za realizację funkcji państwowych, gdyż zasadniczo spoczywają one – w aktualnym stanie prawa – na podatniku¹⁰. Nasuwa się zatem wniosek, że płatnik, obliczając i wpłacając podatek, zastępuje niejako podatnika w obliczeniu i uiszczeniu podatku, a nie działania organu podatkowego. Dokonując obliczenia oraz wpłaty podatku płatnik „pomaga” podatnikowi.

O ile płatnik „zastępuje” podatnika w ujawnieniu, obliczeniu i wpłaceniu podatku, o tyle czynności polegające na poborze należności podatkowych niewątpliwie należą do państwa, gdyż stanowią jego funkcję. Pobór jest wyrazem przysługującego temu podmiotowi władztwa podatkowego, przejawiającego się w prawie do stanowienia i pobierania dochodów publicznych¹¹.

9 E. Małecka-Ziemińska, *Prawa i obowiązki płatnika w świetle Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, red. B. Kucia-Guściora, M. Munnich, L. Bielecki, A. Krukowski, Wydawnictwo Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego, Lublin 2008, s. 127.

10 Należy zastrzec, że obowiązek obliczenia podatku ze swej natury jest związany z państwem, a nie z podatnikiem. Na podatniku w związku z ciążącym na nim obowiązkiem zapłaty podatku spoczywa powinność spełnienia świadczenia, służącego sfinansowaniu przez państwo realizacji zadań publicznych. Innymi słowy, podatnik powinien płacić podatki, a nie obliczać je.

11 Dominującą w obecnym systemie formą realizacji zobowiązań podatkowych, poprzez ich obowiązkową zapłatę w ustawowo określonym terminie, bez wezwania organu podatkowego (samoobliczenie podatku) jest również przejawem władztwa w zakresie poboru podatków; tyle tylko, że sposób poboru jest specjalnie określony. Niewykonanie obowiązku podatkowego zawsze powodować musi jego wyegzekwowanie ze strony państwa. Pobór podatku realizuje się zatem nie tylko przez zastosowanie bezpośredniego przymusu, lecz także przez nałożenie obowiązku, by bez wezwania organu należna kwota wpłynęła na rachunek właściwego organu podatkowego.

Płatnik, pobierając podatki, zastępuje organy państwowe w przejęciu środków pieniężnych. Wyręczając państwo w jego powinności, płatnik działa więc niejako w sferze zastrzeżonej dla imperium, lecz nie czyni tego w sposób władczy, czyli w sposób, w jaki to czyni państwo¹². Nałożony na płatnika obowiązek poboru nie jest zatem tym samym, co pobór (przyjęcie od podatnika kwoty zapłaconego podatku), dokonywany przez organ podatkowy. Płatnik, dokonując poboru podatku, spełnia ten obowiązek w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność majątkową oraz karnoskarbową.

Tezy, zgodnie z którymi realizacja obowiązków płatniczych jest wykonywaniem zadań zleconych z zakresu administracji publicznej bądź też przejawem prywatyzacji zadań publicznych nie są zasadne również ze względu na wyłączną odpowiedzialność, której podlega płatnik w związku z wykonywaniem ciężących na nim obowiązków.

W literaturze prawa administracyjnego wskazuje się, że zlecenie zadań administracji publicznej wiąże się z istniejącą odpowiedzialnością (współodpowiedzialnością) państwa, także wtedy, gdy mamy do czynienia z nieprawidłową realizacją przez zleceniobiorcę funkcji zleconych¹³. Również przekazanie wykonywania zadań publicznych w trybie ich prywatyzacji do wykonania podmiotom prywatnym wiąże się z solidarną odpowiedzialnością państwa oraz podmiotu prywatnego, wykonującego zadania publiczne.

Wykonywanie przez podmioty prywatne zadań o charakterze państwowym lub samorządowym nie zwalnia więc podmiotu przekazującego (państwa lub jednostki samorządu terytorialnego) z odpowiedzialności za ich realizację. Z tego powodu, płatnik ponoszący wyłączną odpowiedzialność osobistą i majątkową za nieprawidłowe wykonywanie swych obowiązków nie może być uznany za podmiot wykonujący zadania zlecone bądź też wykonujący je w związku z prywatyzacją tychże zadań¹⁴.

Wskazane różnice¹⁵ między omawianymi instytucjami prawnymi wykluczają uznanie realizacji obowiązków płatniczych za wykonywanie zleconych zadań pu-

12 Więcej na ten temat: rozdział 3.3.

13 Szerzej: J. Niczyporuk, *Funkcje zlecone administracji publicznej*, [w:] *Prawne gwarancje ochrony praw jednostki wobec działań administracji publicznej. Międzynarodowa Konferencja Naukowa, Iwonicz Zdrój, 6–8.05.2002 r.*, red. E. Ura, Wydział Prawa i Administracji, Filia Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie, Rzeszów 2002, s. 393.

14 Ustawodawca w odniesieniu do poboru płatniczego nie przewidział również odpowiedzialności solidarnej, występującej w przypadku wykonywania zadań z zakresu władzy publicznej, zleconych na podstawie porozumienia zawartego między Skarbem Państwa a jednostką samorządu terytorialnego lub między Skarbem Państwa a inną osobą prawną. Zob. art. 417 § 2 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, Dz.U. z 2018 r., poz. 1025, t.j.; dalej: Kodeks cywilny.

15 Uznanie wykonywania przez płatnika ciężących na nim obowiązków za wykonywanie zadań zleconych z zakresu administracji publicznej skutkowałoby koniecznością udzielania płatnikowi dotacji celowej na sfinansowanie wykonania danego zadania. Tymczasem ustawodawca, statuując instytucję płatnika, nie wprowadził obowiązku dotowania tych podmiotów. Płatnikom – na podstawie art. 28 § 1 o.p. – przysługuje natomiast zryczałtowane wynagrodzenie, które nie rekompensuje – tak jak ma to miejsce w przypadku dotacji na zadania zlecone do wykonania – całości kosztów poniesionych w związku z poborem podatku.

blicznych bądź też za przejaw prywatyzacji zadań publicznych. Obowiązki ciążące na płatniku stanowią jedną z kategorii ciężarów i świadczeń publicznych, w rozumieniu art. 84 Konstytucji.

Pojęcia „ciężarów i świadczeń publicznych”, o których mowa w art. 84 Konstytucji, nie są wprost zdefiniowane przez ustawodawcę. Nie oznacza to jednak, że nie są one normatywnie sprecyzowane¹⁶. Ustawodawca w Konstytucji posługuje się bowiem systemem instytucji prawnych w taki sposób, aby można było z niego wyprowadzić definicję każdej z tych instytucji¹⁷. Znaczenie każdej z tych definicji należy ustalać m.in. na podstawie brzmienia nazw oraz kontekstu, w jakim są używane, natomiast ich zakres – na podstawie przepisów ustaw szczegółowych¹⁸.

Z art. 84 Konstytucji wynika wprost, że pojęć „ciężarów i świadczeń publicznych” nie można sprowadzać wyłącznie do podatków stanowiących podstawową kategorię danin publicznych¹⁹. Z przepisu tego wynika również powszechny obowiązek ponoszenia ciężaru, zarówno świadczeń pieniężnych, jak i niepieniężnych. Kategoria „ciężarów i świadczeń publicznych” obejmuje zatem świadczenia pieniężne, rzeczowe oraz osobiste (w postaci usług)²⁰.

Nie jest istotne – z punktu widzenia określenia charakteru prawnego obowiązków płatnika – czy uznajemy „świadczenia publiczne” za kategorię „ciężarów publicznych”²¹, czy też przyjmujemy, że są to pojęcia niezawierające się

16 Inaczej: A. Huchla, *Ciężary...*, s. 139.

17 Za: T. Dębowska-Romanowska, *Prawo daninowe...*, s. 1.

18 Za: A. Huchla, *Ciężary...*, s. 139–148.

19 Tak też: wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02, OTK-A 2002, nr 6, poz. 82, s. 1102.

20 Tak też: P. Wińczorek, *Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.*, wyd. 2, K.E. Liber, Warszawa 2008, s. 193; B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, CH Beck, Warszawa 2009, s. 418; T. Dębowska-Romanowska, *Prawo daninowe...*, s. 4; M. Stahl (red.) i in., *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 109.

21 Przedstawicielem omówionego stanowiska jest J. Boć, zdaniem którego „ciężary publiczne to wynikające z mocy samego prawa lub z mocy decyzji administracyjnych organu władzy wykonawczej (lub innych organów, które pełnią funkcje organów wykonawczych) obowiązki publicznoprawne, których treść polega na świadczeniu pracy, udostępnianiu rzeczy ruchomych lub nieruchomości, a także na świadczeniu pieniężnym”. W podobny sposób ciężary publiczne definiuje Z. Leoński, który przez ciężary publiczne rozumie „obowiązki nakładane na obywateli w celu wykonania określonych zadań należących do administracji publicznej”. W ramach ogólnej kategorii wyróżnia on świadczenia pieniężne, do których zalicza przede wszystkim podatki i opłaty oraz świadczenia niepieniężne. Ciężary publiczne dzieli na świadczenia osobiste i rzeczowe – pierwsze polegają na wykonywaniu pewnych prac, usług itp., drugie dotyczą dostarczenia rzeczy, narzędzi itp. Zob. *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz Komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku*, red. J. Boć, Kolonia Limited, Wrocław 1998, s. 148–149; Z. Leoński, *Materiałne prawo administracyjne*, CH Beck, Warszawa 2006, s. 197–198.

w sobie²². W związku z tym bez znaczenia pozostaje kwestia, czy obowiązki płatnicze uznamy za ciężar publiczny czy za świadczenie publiczne²³. Posłużenie się w art. 84 Konstytucji terminem „ciężary i świadczenia publiczne” odczytywać bowiem należy jako podkreślenie woli ustawodawcy nadania obowiązkowi utrzymywania państwa jak najbardziej uniwersalnego wymiaru. Ciężary i świadczenia publiczne stanowią – jak podkreślają T. Dębowska-Romanowska i T. Nowak – wspólną kategorię obciążeń, których istnienie jest niezbędne do utrzymania państwa²⁴. Stanowią wynikające z mocy samego prawa lub z mocy decyzji administracyjnej obowiązki publicznoprawne, których treść polega na świadczeniu osobistym, rzeczowym lub pieniężnym.

Ciężary i świadczenia publiczne, o których mowa w art. 84 Konstytucji, klasyfikować należy według dwóch kategorii. Pierwsza, to daniny w rozumieniu art. 217 Konstytucji, czyli podatki i inne daniny publiczne; druga, to wszelkie inne ciężary i świadczenia publiczne o charakterze niedaninowym, tzn. niepieniężnym oraz nieokreślonym w sposób generalny (kategorialny) i abstrakcyjny²⁵. Istotne są zatem cechy charakteryzujące te dwie kategorie, gdyż one determinują zasady nakładania daninowych oraz niedaninowych ciężarów i świadczeń publicznych. Ustalenia tychże cech można dokonać przez porównanie niedaninowych ciężarów i świadczeń publicznych, do których zaliczyć należy obowiązki płatnicze, z podatkami jako podstawową kategorią daniny publicznej.

Obowiązki płatnicze – tak jak podatki – mają charakter przymusowy oraz mogą być wprowadzane wyłącznie w drodze ustawy (o czym będzie mowa później). Ich treść jest ustalona przez prawo oraz nie podlega negocjacjom i ustaleniom. W przypadku ich nałożenia muszą być spełnione przez podmioty będące ich adresatami.

Ciężary i świadczenia publiczne – zarówno daninowe, jak i niedaninowe – stanowią ograniczenie praw przysługujących podmiotom obciążonym oraz mają

22 A. Huchla wskazuje, że brzmienie art. 84 Konstytucji sugeruje konieczność odróżnienia „ciężarów” od „świadczeń” na zasadzie niezawierania się tych pojęć, mimo że leksykalnie „ciężary” stanowią kategorię szerszą niż „świadczenia” i *de facto* mogą przyjąć postać świadczeń. „Ciężary” – zdaniem A. Huchli – należy rozumieć jako uciążliwości wszelkiego rodzaju, narzucane podmiotom obowiązującym do ich ponoszenia. Określenie „świadczenia” z kolei jest konkretniejsze; polegają one na czynnościach wykonywanych w interesie publicznym przez zobowiązanych pod postacią działań osobistych lub przeniesienia wartości materialnych (rzeczy, praw lub pieniędzy). Świadczeniami publicznymi są przede wszystkim daniny publiczne (w tym podatki); obok nich – jak podkreśla A. Huchla – mogą występować świadczenia publiczne, polegające na świadczeniu pracy bądź usług. Za: A. Huchla, *Ciężary...*, s. 140.

23 *Ibidem*, s. 142.

24 Za: T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak, *Komentarz do art. 84 Konstytucji*, [w:] *Konstytucja RP. Tom 1. Komentarz do art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, CH Beck, Warszawa 2016, s. 1882.

25 *Ibidem*.

charakter powszechny²⁶. Użyty w treści art. 84 Konstytucji zwrot „Każdy jest obowiązany” stanowi konstytucyjne ujęcie zasady powszechności w sferze świadczeń na cele publiczne²⁷. Obowiązki płatnicze mają charakter powszechny, gdyż dotyczą wszystkich, którzy pozostają w związku z Państwem Polskim i korzystają z jego opieki prawnej²⁸.

W przeciwieństwie jednak do obowiązków podatkowych, obowiązki płatnicze, o których mowa w art. 8 o.p., mają charakter niepieniężny. „Zobowiązanie płatnicze nie jest zobowiązaniem daninowym – takim jak zobowiązanie podatkowe – z uwagi na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji. Treścią zobowiązania płatniczego nie jest spełnienie ciężących na płatniku świadczeń pieniężnych, lecz powinność dokonania czynności, których skutkiem jest wpłacenie podatku pobranego od podatnika. Płatnik posiada więc własne niepodatkowe oraz niepieniężne zobowiązanie, a ciężące na nim obowiązki są świadczeniami osobistymi: świadczeniem czynności obliczenia, poboru i wpłaty (odprowadzenia) podatku”²⁹.

Obowiązki płatnicze, mimo że nie polegają na spełnieniu świadczenia pieniężnego, posiadają wartość majątkową, której ciężar odczuwają zobowiązani do ponoszenia świadczeń osobistych. Skoro bowiem ich spełnienie wiąże się z zaangażowaniem pracy, majątku lub osobistym zaangażowaniem wykonującego je podmiotu, to skutkiem ich wykonania musi być zubożenie podmiotu obciążonego. Wartość majątkowa obowiązków płatniczych, jako wartość niewyrażana bądź niewyrażona w całości w pieniądzu, ani nie jest mierzalna, ani w pełni jawna. Stąd też, jak wskazuje się w doktrynie, niedaninowe świadczenia i ciężary publiczne nie tylko nie spełniają standardów związanych z zasadą jawności działalności publicznej, lecz także, jeśli chodzi o jawność tych ciężarów z punktu widzenia jednostki, a więc w odczuciu indywidualnym, w tym także, jeśli chodzi o zasadę równości (art. 32 Konstytucji)³⁰.

Obowiązki płatnicze, mimo że pierwotnie posiadają niepieniężny charakter, mogą przekształcić się w obowiązek spełnienia świadczenia pieniężnego. Niepieniężne zobowiązanie płatnika w chwili upływu terminu wpłaty, o którym mowa w art. 47 § 4 o.p., przekształca się w zobowiązanie do zapłaty należności płatniczych, odpowiadających kwocie niepobranego podatku lub pobranego, a niewpłaconego (nieodprowadzonego).

Obowiązek spełnienia świadczenia pieniężnego przez płatnika również uznawać należy za szczególnego rodzaju ciężar i świadczenie publiczne w rozumieniu art. 84 Konstytucji. Należność uiszczana przez płatnika stanowi jednak odrębną od świadczenia podatkowego kategorię świadczenia publicznoprawnego, wynikającego

26 M. Stahl (red.) i in., *Prawo administracyjne...*, s. 109.

27 A. Huchla, *Ciężary...*, s. 138.

28 Więcej na ten temat: T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak, *Komentarz...*, s. 1879.

29 M. Budziarek, *Charakter...*, s. 62.

30 T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak, *Komentarz...*, s. 1885.

z norm prawa podatkowego. Świadczenie to nie jest również (w przeciwieństwie do podatku) daniną publiczną, o której mowa w art. 217 Konstytucji. Świadczenie uiszczane przez płatnika nie może być uznane za inną niż podatek daninę publiczną ze względu na brak jego określoności w pieniądzu. Tego rodzaju świadczenie nie ma bowiem elementów konstrukcji, właściwych daninom publicznym. Ustawa nakładająca obowiązki płatnicze nie określa przedmiotu, podstawy obliczenia należności ani stawki według, której następuje określenie wysokości należności płatniczej. Obowiązki płatnicze o charakterze pieniężnym odróżnia od obowiązków podatkowych to, że mimo posiadania majątkowego wymiaru polegają na obligatoryjnych świadczeniach, które nie są w ustawie wyrażone tak, aby dały się z góry wyrazić w pieniądzu. Obowiązki podatkowe w chwili powstania obowiązku ich spełnienia są natomiast zindywidualizowane i skonkretyzowane kwotowo, w pieniądzu³¹.

Pierwotnie niepieniężny charakter obowiązków płatniczych jest ściśle powiązany z przyczynami statuowania niedaninowych ciężarów i świadczeń publicznych. Cel wprowadzania niedaninowych ciężarów i świadczeń publicznych – podobnie jak obciążeń o charakterze podatkowym – ma charakter publiczny³². Podatki są ustanawiane w celu zgromadzenia środków niezbędnych do utrzymywania państwa, a więc w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania wszystkich jego organów. Niedaninowe obciążenia publiczne, w tym i obowiązki płatnicze, są ustanawiane celem udzielania pomocy państwu. Ustawodawca, statuując obowiązki obliczenia przez płatnika podatku, jego pobrania oraz wpłaty, ma na względzie interesy nie podatnika, lecz państwa³³.

Mimo wyraźne różnego celu statuowania pieniężnych oraz niepieniężnych ciężarów i świadczeń publicznych, obciążenia te – niezależnie od swego charakteru – stanowią formę „ofiary”, jaką obywatele danego państwa ponoszą na rzecz jego istnienia i prawidłowego funkcjonowania³⁴. W wyniku ich spełnienia państwo zawsze uzyskuje pewne korzyści (przysporzenia). Korzyści płynące z nałożonych ustawowo ciężarów i świadczeń publicznych mają dwojaki charakter: polegają albo na zwiększeniu dochodów państwa, albo na zmniejszeniu jego wydatków (na skutek wywiązywania się za pomocą świadczeń zobowiązanych oraz znoszenia ciężarów przez zobowiązane podmioty), wynikających z zadań spoczywających na państwie z mocy Konstytucji lub ustaw³⁵.

Pomoc udzielana państwu w formie niedaninowych ciężarów i świadczeń publicznych – w przeciwieństwie do obciążeń daninowych – nie jest konieczna do jego istnienia. Dlatego też powinność spełniania obowiązków płatniczych, stano-

31 *Ibidem*, s. 1884.

32 Tak też: A. Huchla, *Ciężary...*, s. 139.

33 Wniosek ten uzasadniają zasady, według których ukształtowana jest odpowiedzialność płatnicza; płatnik nie odpowiada bowiem za pobranie podatku nienależnie lub w wysokości wyższej niż należna, lecz za jego niepobranie lub pobranie i niewpłacenie.

34 Za: T. Dębowska-Romanowska, *Prawo daninowe...*, s. 2.

35 Za: T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak, *Komentarz...*, s. 1882.

wiących niedaninowy ciężar i świadczenie publiczne, uznawać należy nie za opozycję (jak w przypadku obowiązku zapłaty podatku³⁶), lecz za wyjątek od praw i wolności jednostki nimi obciążonej. Wpływa to na określenie, kiedy ciężary i świadczenia publiczne, niebędące daninami, mogą być ustanawiane – powinny być stanowione wyłącznie, gdy w państwie istnieje sytuacja o charakterze szczególnym i wyjątkowym (klęska żywiołowa, stan wojenny)³⁷. Ciężary i świadczenia publiczne, inne niż daniny, charakteryzuje kontekst ich nakładania. Powinny być nakładane w przypadku zaistnienia sytuacji nadzwyczajnej, wiążącej się z wyjątkowymi potrzebami i wymagającej szczególnych środków działania³⁸.

Świadczenia publiczne, polegające na świadczeniu pracy bądź usług – jak wskazuje A. Huchla – powinny obejmować pracę bądź usługi okresowe, uzasadnione wyjątkowymi celami, podejmowane w granicach nieprzekraczających potrzeb służących ochronie interesu publicznego³⁹. Zdaniem T. Dębowskiej-Romanowskiej, „podczas normalnego funkcjonowania państwa »ofiara« obywateli (poza obroną państwa lub pełnieniem funkcji publicznych) powinna przybierać jedynie formę świadczeń pieniężnych. Świadczenia pieniężne stanowią bowiem podstawową formę »ofiary«, jaką obywatele ponoszą dla istnienia państwa i jego prawidłowego funkcjonowania”⁴⁰. Obowiązki daninowe – w przeciwieństwie do niedaninowych – mają charakter oczywisty, co do faktu niezbędności ich istnienia; bez podatków nie może bowiem istnieć ani państwo, ani żaden inny podmiot publiczny. Stanowią stały element ustrojowy państwa⁴¹, o charakterze permanentnym i powtarzalnym, a nie akcydentalnym i okazjonalnym⁴².

Niedaninowe ciężary i świadczenia publiczne nie mogą mieć charakteru podstawowego dla funkcjonowania państwa, tak jak podatki czy inne daniny publiczne. Oznacza to, że – teoretycznie rzecz biorąc – poza stanami nadzwyczajnymi i wyjątkowymi państwo mogłoby się bez takich ciężarów i świadczeń obejść, rezygnując z pewnych zadań lub podwyższając wysokość danin w związku z dalszym ich utrzymywaniem⁴³.

Obowiązki płatnicze, mimo pierwotnie niepieniężnego charakteru, nie mogą być jednak – tak jak inne niedaninowe ciężary i świadczenia publiczne – świad-

36 Obowiązek zapłaty podatku stanowi opozycję wobec praw i wolności obywatelskich; wolności i prawa kształtują się w opozycji do tego obowiązku. T. Dębowska-Romanowska, *Prawo daninowe...*, s. 2–3.

37 Tak też: Z. Leoński, *Materialne prawo...*, s. 198.

38 Za: A. Huchla, *Ciężary...*, s. 145.

39 *Ibidem*, s. 140; tak też: M. Stahl (red.) i in., *Prawo administracyjne...*, s. 109.

40 T. Dębowska-Romanowska, *Prawo daninowe...*, s. 2.

41 T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle konstytucji*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemiec, Unimex, Wrocław 2009, s. 110.

42 T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna...*, s. 123.

43 Za: T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak, *Komentarz...*, s. 1885–1886.

zeniami o charakterze marginalnym, wprowadzanymi, gdy w państwie zaistniała sytuacja szczególna, wyjątkowa. Ustawodawca nakłada obowiązki płatnika na określone kategorie podmiotów, nie wiążąc ich z wyjątkowymi potrzebami państwa, wymagającymi nadzwyczajnych środków działania⁴⁴. Obowiązki płatnicze – wbrew ich naturze prawnej, wynikającej z art. 84 Konstytucji – mają, w znaczeniu konstytucyjnym, charakter stałych, powtarzalnych i koniecznych dla funkcjonowania państwa obciążeń publicznych. Tymczasem zajmować powinny pozycję pomocniczą, uzupełniającą względem podatków i innych danin publicznych. Uboczny i uzupełniający charakter obowiązków płatniczych wyklucza cel publiczny, który jest związany z ich statuowaniem. Prawidłowe spełnienie obowiązków płatniczych przez podmiot nimi obciążony zapewnia bowiem tani i skuteczny pobór podatków. Stąd też są one wprowadzane i utrzymywane podczas normalnego funkcjonowania państwa.

Niedaninowym ciężarom i świadczeniom publicznym towarzyszy zazwyczaj zryczałtowana odpłatność za ich spełnienie⁴⁵, która nie występuje w przypadku podatków⁴⁶. W przypadku obowiązków płatniczych odpłatność ta przybiera formę „wynagrodzenia” należnego płatnikom na podstawie art. 28 § 1 i 4 o.p. z tytułu terminowego wpłacania podatków.

Nie budzi wątpliwości to, że obowiązki płatnicze oraz związane z nimi obowiązki instrumentalne mogą być nakładane wyłącznie w aktach rangi ustawowej. Teza powyższa powszechnie jest przyjmowana, zarówno w doktrynie⁴⁷, jak i w rozstrzygnięciach sądów administracyjnych⁴⁸.

Określając źródło obowiązków płatniczych, krytycznie ocenia się użycie w treści art. 8 o.p. zwrotu: „na podstawie przepisów prawa podatkowego”, wskazującego źródło obowiązków płatniczych w związku z art. 3 pkt 2 o.p., definiującym pojęcie

44 Tak samo: A. Huchla, *Ciężary...*, s. 145.

45 *Ibidem*, s. 142.

46 Świadczeniu podatkowemu jednostki na rzecz państwa czy samorządu nie towarzyszy wzajemne świadczenie beneficjenta podatku. Podatnik, który uiścił podatek, nie ma z tego tytułu roszczenia o jakiegokolwiek wzajemne, konkretne świadczenie, pozostające w bezpośrednim związku z zapłaconym podatkiem. Korzysta natomiast – podobnie jak reszta społeczeństwa – z działalności państwa, finansowanej m.in. z podatków (np. z bezpłatnego szkolnictwa, publicznej służby zdrowia, wymiaru sprawiedliwości itp.). Tego rodzaju pośrednie powiązanie w formie korzystania z usług publicznych przez osoby płacące podatki świadczy o istnieniu tzw. odpłatności ogólnej podatków. Za: M. Budziarek, *Pojęcie podatku. Elementy konstrukcji podatku. Źródła prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, red. M. Sęk i in., Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2014, s. 24.

47 Zob. np. P. Panfil, *Zabezpieczenie realizacji obowiązków ciążących na płatniku*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2008, t. XIX, s. 438; S. Babiarz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 9, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 101.

48 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 16 kwietnia 2009 r., sygn. akt I SA/Gd 60/90, LEX nr 505738.

przepisów prawa podatkowego. Z przepisów tych wynika bowiem, że podstawą nałożenia obowiązków płatniczych mogą być przepisy prawa podatkowego, do których zalicza się przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych, dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych, wydanych na podstawie ustaw podatkowych.

Wbrew powyższemu odesłaniu przyjąć należy, że obowiązki związane z wykonywaniem funkcji płatnika mogą być nałożone tylko w drodze ustaw podatkowych, a nie aktów wykonawczych do nich.

Obowiązek ustawowego nakładania powinności płatnika jest konsekwencją uznania obowiązków płatniczych za jedną z kategorii ciężarów i świadczeń publicznych, co oznacza uznawanie ich za jeden z powszechnych obowiązków konstytucyjnych, uregulowanych w rozdziale II Konstytucji. Cechą charakteryzującą obowiązki nakładane mocą przepisów konstytucyjnych jest konieczność ich konkretyzacji w akcie rangi ustawowej⁴⁹. W odniesieniu do płatnika owa konkretyzacja ciężarów i świadczeń publicznych ma miejsce w art. 8 o.p. i w innych przepisach ustawy Ordynacja podatkowa⁵⁰, w art. 7 § 1 ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. Prawo o notariacie⁵¹ oraz w ustawach materialnego prawa podatkowego⁵². Obowiązki płatnicze spoczywają na podmiotach, które poszczególne ustawy podatkowe czynią płatnikami poprzez powierzenie im czynności, o których mowa w art. 8 o.p.: „Biorąc pod uwagę konstytucyjną zasadę, z której wynika, że źródłem nałożenia obowiązku na podmiot niepodległy organowi państwa może być tylko ustawa, odesłanie do przepisów prawa podatkowego jako źródła obowiązków płatniczych nie może oznaczać, że w drodze aktu podstawowego określonej kategorii podmiotów zostanie nadany status płatnika. Dopuszczalne jest natomiast regulowanie szczegółowych kwestii technicznych związanych z obliczaniem, poborem i wpłacaniem podatku przez płatnika w prawidłowo wydanych aktach wykonawczych”⁵³.

Wymóg ustawowej regulacji obowiązków płatniczych wynika z zasady legalności w nakładaniu niedaninowych obciążeń publicznoprawnych, o której mowa w art. 84 Konstytucji, zasady proporcjonalności wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji oraz zasady demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji).

Obowiązek uregulowania funkcji płatniczej w akcie rangi ustawowej nie wynika natomiast z zasady ustawowej regulacji podatku, ujętej w art. 217 Konstytucji.

49 Za: B. Banaszak, *Prawo konstytucyjne*, CH Beck, Warszawa 2004, s. 504 i nast.; *Polskie prawo konstytucyjne*, red. W. Skrzydło, Oficyna Wydawnicza Verba, Lublin 2008, s. 170.

50 Zob. np. art. 14p, 34 § 6, art. 41 § 3, 49 § 3, 57 § 8, 67c § 1, 67d § 3, 71 o.p.

51 Dz.U. z 2017 r., poz. 2291, t.j.; dalej: ustawa o notariacie.

52 Ustawa o pit, ustawa o cit, ustawa o pcc, ustawa o psd, ustawa o vat, ustawa o akc.

53 K. Chustecka, *Instytucja...*, s. 12.

W literaturze przedmiotu spotkać można natomiast pogląd przeciwny, zgodnie z którym nałożenie na określony podmiot obowiązków płatnika – ze względu na art. 217 Konstytucji – nastąpić może wyłącznie na podstawie przepisów ustaw podatkowych, w myśl zasady *nullum tributum sine lege*⁵⁴. Teza ta jest nieuprawniona z tego względu, że art. 84 Konstytucji, stanowiący potwierdzenie zasady ustawowego określania obciążeń publicznoprawnych, wywodzącej się z ustrojowej konstrukcji demokratycznego państwa prawnego⁵⁵, odróżnia pojęcia daninowych oraz niedaninowych ciężarów i świadczeń publicznych. W zakresie nakładania niedaninowych obciążeń ustawodawcy nie wiążą wymogi, wynikające z art. 217 Konstytucji, lecz z zasady proporcjonalności w nakładaniu ciężarów i świadczeń publicznych, ujętej w art. 31 ust. 3 w zw. z art. 84 Konstytucji oraz z zasady demokratycznego państwa prawa z art. 2 Konstytucji. Obowiązki płatnicze mogą być nakładane wyłącznie w drodze ustawy podatkowej ze względu na ich nierozłączne związanie z konstrukcją zobowiązania podatkowego (a także z obowiązkiem podatkowym) w danym podatku.

Przepis art. 31 ust. 3 Konstytucji, określając przesłanki dopuszczalności ustanawiania ograniczeń wolności i praw jednostki wymaga, aby ograniczenia te były ustanawiane „tylko w ustawie”. Uzależnienie powyższe – jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 12 stycznia 2000 r. – „jest czymś więcej niż tylko przypomnieniem ogólnej zasady wyłączności ustawy dla normowania sytuacji prawnej jednostek, stanowiącej klasyczny element idei państwa prawnego. Jest to także sformułowanie wymogu odpowiedniej szczegółowości unormowania ustawowego. Skoro ograniczenia konstytucyjnych praw i wolności mogą być ustanawiane «tylko» w ustawie, to kryje się w tym nakaz kompletności unormowania ustawowego, które musi samodzielnie określać wszystkie podstawowe elementy ograniczenia danego prawa i wolności, tak aby już na podstawie lektury przepisów ustawy można było wyznaczyć kompletny zarys (kontur) tego ograniczenia. Nie-dopuszczalne jest natomiast przyjmowanie w ustawie uregulowań blankietowych, pozostawiających organom władzy wykonawczej, czy organom samorządu lokalnego swobodę normowania ostatecznego kształtu owych ograniczeń, a w szczególności wyznaczania zakresu tych ograniczeń”⁵⁶.

54 Zob. J. Sawczuk, *Odpowiedzialność podatkowa i zabezpieczenie realizacji obowiązków ciążących na płatniku*, „Studia Prawnicze KUL” 2013, nr 1 (53), s. 112; W. Skrzydło, *Komentarz do art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, [w:] idem, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, LEX nr 68508; J. Rusek, *Instytucja...*, s. 41–45.

55 Za: A. Huchla, *Ciężary...*, s. 139.

56 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98, Dz.U. z 2004 r., nr 3, poz. 46.

4.2. Proporcjonalność nakładania obowiązków płatniczych w rozumieniu art. 31 ust. 3 Konstytucji

Uznanie obowiązków płatniczych oraz towarzyszących im instrumentalnych obowiązków za niedaninowe ciężary i świadczenia publiczne powoduje daleko idące konsekwencje prawne. Jeśli bowiem nakładanie przez władze publiczne ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, jest rodzajem „traktowania przez władzę publiczną” adresatów tych obciążeń, to oczywiste jest, że stanowienie i realizacja niedaninowych ciężarów i świadczeń publicznych podlega ocenie z punktu widzenia zgodności tych regulacji z Konstytucją⁵⁷. W związku z tym sytuacja prawna płatnika musi być poddana ocenie z punktu widzenia nie tylko zasady równości (art. 32 Konstytucji), lecz także zasady proporcjonalności w nakładaniu ciężarów i świadczeń publicznych, innych niż daniny (art. 31 ust. 3 Konstytucji).

Dokonywana dotychczas w doktrynie prawa ocena konstytucyjności obowiązków płatniczych wskazuje na trzy wadliwości w tym zakresie regulacji prawnej.

Krytycznie ocenia się użycie w treści art. 8 o.p. zwrotu: „na podstawie przepisów prawa podatkowego”, wskazującego źródło obowiązków płatniczych (o czym była mowa wcześniej). Regulacji prawnej obowiązków płatniczych zarzuca się również sprzeczność z zasadą równości w zakresie zasad wynagradzania płatników za wykonywanie przez nich obowiązków związanych w poborem podatków (o czym będzie jeszcze mowa) oraz stwierdza się niekonstytucyjność zasad, według których ukształtowana jest odpowiedzialność małżonka płatnika⁵⁸.

Nie sposób zarzucić powyższym teząom braku prawdziwości i słuszności. Zauważyć jednak należy, że nie uwzględniają one głównego problemu, który sta-

57 Szerzej: wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02, Lex-
-Polonica nr 358685. Potrzebę konstytucyjnego unormowania przesłanek i granic nakładania
ciężarów publicznych, związanych z realizacją danin publicznych, na inne niż podatnicy ka-
tegorie podmiotów, w tym na płatników, sygnalizowała przed uchwaleniem obecnie obowiązującej Konstytucji T. Dębowska-Romanowska. Zob. eadem, *Prawo daninowe...*, s. 4.

58 Zastrzeżenia te dotyczą sygnalizowanego w doktrynie prawa automatyzmu prawnego odpowiedzialności małżonka płatnika oraz pozbawienia go ochrony prawnej. Jak wskazuje B. Brzeziński, podstawę prawną egzekwowania odpowiedzialności płatniczej z majątku wspólnego płatnika i jego małżonka stanowi bowiem wyłącznie decyzja o odpowiedzialności płatnika, kończąca postępowanie prowadzone w sprawie jego odpowiedzialności. Małżonek płatnika nie jest jednak stroną tego postępowania, przez co nie ma wpływu na proces wymiaru należności płatniczej oraz na jej wysokość. Tym samym podmiot ten, pozbawiony gwarancji procesowych, może również zostać pozbawiony praw majątkowych, wchodzących w skład majątku wspólnego jego i płatnika na skutek zdarzeń, na które nie mógł mieć żadnego wpływu, mimo że nie odniósł w związku z ich zaistnieniem żadnej korzyści majątkowej. Za: B. Brzeziński, *Ordynacja podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 1997, nr 11, s. 3.

nowić powinien punkt wyjścia badań w zakresie konstytucyjności obowiązków płatniczych. Punktem wyjścia dla takiej oceny powinno być określenie granic statuowania obowiązków płatniczych jako niedaninowych obciążeń publicznych, o których mowa w art. 84 Konstytucji. Pierwotną bowiem kwestią jest zatem, czy czynić daną kategorię podmiotów płatnikami, a wtórną dopiero określenie przysługujących im praw i ciążących na nich obowiązków, związanych z „posiadaniem” statusu płatnika. Ocena zatem konstytucyjności ukształtowania zasad wynagradzania płatnika oraz odpowiedzialności, związanej z wykonaniem obowiązków płatniczych, powinna być poprzedzona określeniem, czy obowiązki te, jako niedaninowy ciężar i świadczenie publiczne, mogą być nakładane swobodnie przez ustawodawcę, czy też nie.

Odnosząc się do powyższej kwestii, zauważyć należy – za T. Dębowską-Romanowską i T. Nowakiem – że art. 84 Konstytucji nie wprowadza granic politycznych dla nakładania różnych kategorii ciężarów i świadczeń w drodze ustawowej. Nie oznacza to jednak, że ani cechy fizyczne (płeć, wiek, stan zdrowia), ani inne cechy osobowe (odpowiednie przygotowanie zawodowe i zdolność do spełnienia świadczeń oraz ponoszenia innych ciężarów publicznych), ani wreszcie wielkość i stan mienia oraz jego składników (nieruchomości, ruchomości) nie są kryteriami ograniczającymi swobodę polityczną ustawodawcy w tym względzie. Taki sposób rozumienia art. 84 Konstytucji nie znajduje uzasadnienia ze względów konstytucyjnych. Po pierwsze, z uwagi na zasadę państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) oraz przyrzoną godność człowieka (art. 30 Konstytucji), które zabraniają władzom państwa działać w taki sposób, jakby ich władza była absolutna. Po wtóre, dlatego, że niedaninowe, tj. niewyrażone w pieniądzu oraz nieustanawiane w celu zasilenia dochodów państwa świadczenia i ciężary publiczne są wyjątkiem od zasady finansowego charakteru prowadzenia działalności publicznej przez władze i organy państwa⁵⁹.

Niedaninowe ciężary i świadczenia publiczne z samej swej istoty stanowią jednakże ograniczenie w korzystaniu z wolności i praw jednostki nimi obciążonej. Konsekwencją powyższego jest to, że przepisy Konstytucji, stanowiące o granicach, w jakich musi się mieścić ograniczenie praw i wolności, wyznaczają jednocześnie granicę konstytucyjności w nakładaniu innych niż daniny ciężarów i świadczeń publicznych⁶⁰. Pomocniczy charakter niedaninowych obciążeń publicznych powoduje, że przesłanki ich wprowadzenia podlegają badaniu prawnemu z punktu widzenia zasady proporcjonalności, o której mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji.

59 Za: T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak, *Komentarz...*, s. 1882.

60 Zasada proporcjonalności wiąże ustawodawcę zarówno wtedy, gdy ustanawia on ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności lub praw, jak i wtedy, gdy nakłada on obowiązki na obywateli lub na inne podmioty, znajdujące się pod jego władzą. Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. akt K 24/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 33, s. 465; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 maja 2002 r., K 20/01, OTK-A 2002, nr 3, poz. 34.

Zasada proporcjonalności wyznacza granice ingerencji prawodawcy w sferę gwarantowanych konstytucyjnie wolności i praw⁶¹. W aspekcie formalnym art. 31 ust. 3 Konstytucji wymaga, by ograniczenia te były ustanawiane „tylko w ustawie”, zaś w aspekcie materialnym dopuszcza on ustanawianie ograniczeń „tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie” ze względu na wskazane w tym przepisie wartości⁶². Dodatkową limitacją dopuszczalnego zakresu ograniczeń jest zakaz naruszania „istoty” wolności i praw⁶³.

Tym samym ocena zgodności art. 8 o.p. z zasadą proporcjonalności wymaga ustalenia, czy przepis ten jest właściwy dla osiągnięcia zamierzonych przez ustawodawcę celów, czy jest niezbędny dla ochrony i realizacji interesu publicznego, z którym jest związany oraz czy jego efekty pozostają w odpowiedniej proporcji do zakresu ciężarów, nakładanych na obywatela⁶⁴.

Z konieczności oceny ingerencji w prawa i wolności jednostki (obciążonej obowiązkami płatniczymi z punktu widzenia zasady proporcjonalności, o której mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji) wynika obowiązek stałej oceny przez państwo obowiązków płatniczych tego, czy są one potrzebne i konieczne dla osiągnięcia celów z nimi związanych. Zasada proporcjonalności w nakładaniu innych niż daniny ciężarów i świadczeń publicznych wyklucza bowiem możliwość traktowania obowiązków płatnika jako stałego i koniecznego elementu finansów publicznych. Wymaga uznawania ich za taki element, który podlega ocenie politycznej i prawnej z punktu widzenia zmieniających się stosunków społecznych, wzrostu świadomości prawnej oraz wzrostu możliwości kontroli bieżącej ze strony państwa powstawania i zapłaty zobowiązań podatkowych.

Zakaz stałego (na czas nieokreślony) obciążenia danej kategorii podmiotów oraz konieczność stałej oceny zasadności utrzymania obowiązków płatniczych uzasadnia ich pomocniczy i niedaninowy charakter. Obowiązki płatnicze nie są daniną publiczną, o której mowa w art. 217 Konstytucji, co oznacza, że za każdym

61 Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, wartości konstytucyjne nie są prawem absolutnym, przez co dopuszczalne są ich ograniczenia z powodu realizacji innej normy konstytucyjnej, poddającej pod ochronę dobro, które w danym przypadku ma pierwszeństwo. Ograniczenia są dopuszczalne, jeżeli umożliwiają ochronę bezpieczeństwa państwa, porządku publicznego, zdrowia, moralności publicznej, środowiska albo wolności lub praw innych osób. Muszą być zgodne z zasadą proporcjonalności. Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 czerwca 2005 r., sygn. akt K 4/04, Dz.U. z 2005 r., nr 124, poz. 1042.

62 Ograniczenia w zakresie korzystania z tych wolności i praw mogą być ustanawiane (art. 31 ust. 3 Konstytucji) tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie z punktu widzenia bezpieczeństwa lub porządku publicznego, ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, wolności i praw innych osób.

63 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98, Dz. U. z 2000 r., nr 3, poz. 46.

64 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 października 2004 r., sygn. akt SK 33/03, Dz.U. z 2004 r., nr 237, poz. 2382.

razem, gdy ustawodawca zamierza je wprowadzić, powinien dokonać ich oceny z punktu widzenia wymagań wynikających z zasady proporcjonalności.

Ocena spełnienia przez obowiązki płatnicze wymogów zasady proporcjonalności wymaga, w pierwszym rzędzie, ustalenia, które z praw i wolności konstytucyjnych ogranicza art. 8 o.p.⁶⁵ W przypadku instytucji płatnika ocena taka powinna być przeprowadzona przede wszystkim pod kątem naruszenia prawa do własności i innych praw majątkowych (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji).

Oceną konstytucyjności obowiązków płatniczych w kontekście możliwości naruszenia gwarantowanych konstytucyjnie wolności i praw zajęła się Europejska Komisja Praw Człowieka. W decyzji z dnia 27 września 1976 r.⁶⁶ wskazano, że obowiązek poboru podatku nie może być postrzegany jako praca przymusowa lub obowiązkowa, gdyż stanowi typowy obowiązek obywatelski. Komisja uznała również, że w sytuacji, w której prawo nakłada obowiązki na wszystkich pracodawców, nie zaś tylko na niektórych, nie doszło do naruszenia zakazu dyskryminacji. Wyłącznie w zakresie ochrony własności Komisja rozważała naruszenie tej wartości ze względu na ponoszenie przez płatnika kosztów poboru. W takim wypadku wskazano, że ponoszenie tych kosztów stanowi „wyłom” w prawie do poszanowania własności i ze względu na konieczność zabezpieczenia płatności podatku jest to sytuacja, będąca uregulowanym w art. 1 § 2 Protokołu nr 1 wyjątkiem od „pełnej” ochrony własności.

Ocena obowiązków płatniczych z punktu widzenia rygorów zasady proporcjonalności dokonywana jest, w pierwszym rzędzie, w płaszczyźnie ustalenia, czy nałożenie obowiązków płatniczych jest „niezbędne” („konieczne”) dla osiągnięcia celów wskazanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji (zasada konieczności) oraz czy owe obowiązki są również w stanie doprowadzić do zamierzonych przez prawodawcę skutków (zasada przydatności). Ustanowienie wymogu spełnienia zasady konieczności oznacza, że nie wystarczy, aby obowiązki płatnicze „sprzyjały tym celom”, „ułatwiały ich osiągnięcie” albo „były wygodne” dla władzy, która ma je wykorzystać do osiągnięcia tych celów⁶⁷. „Konieczność” oznacza, że tego samego celu (efektu) nie można osiągnąć przy użyciu innych środków, mniej uciążliwych dla obywatela, bo słabiej (bardziej płytko) ingerujących w sferę jego praw i wolności⁶⁸.

Ocena niezbędności oraz przydatności obowiązków płatniczych z punktu widzenia zasady proporcjonalności odbywać się powinna z uwzględnieniem wysokiego stopnia skuteczności działań płatnika w zakresie poboru podatku.

65 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 stycznia 2002 r., sygn. akt K 19/01, OTK-A 2002/1/1, Dz.U. z 2002 r., nr 10, poz. 107.

66 Sygnatura sprawy 7426/76.

67 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02, M.P. z 2002 r., nr 56, poz. 763.

68 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98, Dz.U. z 2000 r., nr 3, poz. 46.

Płatnik, mimo że nie jest ani podatnikiem, ani organem podatkowym, ma większą skuteczność w zakresie poboru podatków niż organ podatkowy⁶⁹. Wysoka skuteczność działań płatnika wynika z faktu, iż jako podmiot niebędący podatnikiem nie jest zainteresowany niewykonaniem zobowiązania podatkowego w takim samym stopniu, co podatnik. Ponadto podmiot ten odpowiada całym swoim majątkiem za niewykonanie ciążących na nim obowiązków (niepobranie podatku lub pobranie i niewpłacenie podatku), skutkujących uszczerbkiem majątkowym po stronie podmiotu publicznoprawnego, z jednoczesnym brakiem jakiegokolwiek odpowiedzialności publicznoprawnej za nieprawidłowe wykonanie obowiązków, które takiego skutku nie wywołało. Z zasad odpowiedzialności płatniczej wynika zatem, że płatnik jest zainteresowany pobraniem podatku w wyższej wysokości niż należna lub czyni to nawet z ostrożności, gdyż w takim wypadku nie ponosi odpowiedzialności majątkowej. Wymiar i pobór płatniczy jest korzystny dla podmiotu publicznoprawnego również ze względu na to, że oprocentowanie nadpłaty powstałej w wyniku wadliwego działania płatnika przysługuje za krótszy okres jej istnienia niż w przypadku, gdyby obliczał podatek organ podatkowy (w sytuacji nieprawidłowego działania płatnika oprocentowanie nadpłaty przysługuje od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, w przypadku wadliwego wymiaru decyzyjnego zobowiązania podatkowego – od dnia powstawania nadpłaty, czyli zapłaty podatku nienależnie lub w wysokości wyżej niż należna⁷⁰).

Szczególna skuteczność poboru płatniczego jest powszechnie podkreślana w literaturze krajowej⁷¹ i zagranicznej⁷². Jej znaczenie podkreśla się wskazując, że usprawnienie poboru podatku, w tym zapobieganie uchylaniu się przez podatników od opodatkowania stanowiło główny powód wprowadzenia obowiązków płatniczych do systemu prawa podatkowego⁷³.

Porównując metody poboru podatku: pobór u źródła oraz samoobliczenie (samowymiar) wskazuje się również, że podatnik, którego podatek podlega potrąceniu, nie ma możliwości manipulowania dochodem podlegającym opodatkowaniu, podczas gdy w przypadku samoobliczenia (samowymiaru) ma taką możliwość. Jako przykład wskazuje się dochód ze stosunku pracy, gdzie pracownik chcący zapłacić po-

69 Więcej na ten temat: rozdział 3.3.

70 Zob. art. 78 § 3 pkt 1 i 3 o.p.

71 A. Huchla, *Pobranie podatku jako czynność płatnika*, [w:] *Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne*, *Pobranie podatku jako czynność płatnika*, [w:] *Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne*, PPH „Zapól” Dmochowski, Sobczyk, Szczecin 2005, s. 126; J. Naczyńska, *Odpowiedzialność podatkowa*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Zarządzania i Marketingu, Sosnowiec 2003, s. 32.

72 Zob. H. B. Spaulding, *The Income Tax in Great Britain and The United States*, P.S. King & Son, London 1927, s. 229; Soos E. Piroška, *The Origins of Taxation at Source in England*, IBFD Publications, Holland 1997, s. 1.

73 Zob. S. Babiarczyk i in., *Ordynacja...*, s. 78; tak też: J. Sawczuk, *Odpowiedzialność podatkowa...*, s. 111; R. Dowgier i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 71; K. Chustecka, *Instytucja...*, s. 10.

datek niższy od należnego napotykałby w tym zakresie poważne trudności, jeśli nie współpracowałby z pracodawcą w celu unikania opodatkowania⁷⁴. Statystyki światowe pokazują, że w przypadku poboru podatku u źródła zauważyć można mniejszy odsetek wykroczeń skarbowych niż przy samoobliczeniu (samowymiarze)⁷⁵.

Powyższą zależność między metodą poboru podatku a odsetkiem podmiotów uchylających się od opodatkowania opisał Hiromitsu Ishi za pomocą terminu *Ku-ro-yon*. Termin ten jest komplikacją cyfr 9 (*ku*), 6 (*ro*) i 4 (*yon*), które odpowiadają procentowi dochodów, jaki ujawniany jest organowi podatkowemu w zależności od metody poboru podatku: 90% dochodu podlegającego poborowi u źródła, 60% dochodu z tytułu samozatrudnienia oraz 40% z działalności rolniczej trafia do organu podatkowego⁷⁶.

Szczególna skuteczność działań płatnika w zakresie poboru podatków, leżąca w interesie publicznym, uzasadnia ingerencję ustawodawcy w prawa i wolności podmiotów obciążonych w tych sytuacjach, gdy istnieje wysokie ryzyko niezapłacenia podatku. Stąd też za odpowiadające wymogom konstytucyjnym, o których mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji, uznać należy nałożenie obowiązków płatniczych na organy egzekucyjne i komorników w zakresie podatku od towarów i usług oraz na podmioty wypłacające nierezydentom należności podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Organy egzekucyjne i komornicy sądowi są płatnikami podatku od towarów i usług od dokonywanej w trybie egzekucji dostawy towarów, będących własnością dłużnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów (art. 18 ustawy o vat). W tej sytuacji – jak wskazuje się w doktrynie – istnieją poważne podstawy do przyjęcia, że podatnik, będący niesolidnym dłużnikiem, nie zapłaci podatku należnego w związku z dostawą, mającą miejsce w toku egzekucji⁷⁷. Nałożenie obowiązków płatnika na komornika ma zatem na celu uniknięcie sytuacji, w której podatnik, z uwagi na własną sytuację finansową, naruszy obowiązek podatkowy zapłaty podatku od towarów i usług⁷⁸. Obowiązki płatnicze są w tym wypadku instrumentem nieodzownym do realizacji celu publicznego (zapłata podatku), który – biorąc pod uwagę sytuację finansową podatnika – jest niemożliwy do osiągnięcia w inny sposób. Trudno bowiem założyć, że podatnik, który nie jest w stanie spełnić ciężących na nim zobowiązań, dokona zapłaty podatku.

74 Za: H. Ishi, *The Japanese Tax System*, 3rd edition, Oxford University Press, Oxford 2004, s. 54.

75 *Ibidem*, s. 63.

76 *Ibidem*, s. 64–65; M. Gillis, *Tax Reform in Developing Countries*, Duke University Press, United States 1989, s. 206; S. Steinmo, *The Evolution of Modern States: Sweden, Japan, and the United States*, Cambridge University Press, United Kingdom 2010, s. 107.

77 Za: A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2007, s. 263.

78 Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 26 marca 2015 r. w sprawie C-499/13 Marian Macikowski przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku, <http://curia.europa.eu> (dostęp: 1.03.2017).

Duże ryzyko niezapłacenia podatku występuje również w przypadku opodatkowania przychodów uzyskiwanych przez podatników podatków dochodowych, niebędących polskimi rezydentami. Ze względu na miejsce zamieszkania lub siedziby takich podmiotów, znajdujące się poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, zasadne jest, aby pobór podatku następował u źródła, a więc należał do obowiązków podmiotu wypłacającego należności podlegające opodatkowaniu. Zastosowanie w odniesieniu do takich podatków metody samoobliczenia (samowymiaru) lub wymiaru decyzyjnego przez organ podatkowy w miejsce poboru płatniczego w znacznym stopniu osłabiłoby ściągalność podatków oraz skutkowałoby dodatkowymi kosztami po stronie państwa, związanymi z ich dochodzeniem od podatników, mających miejsce zamieszkania lub siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. Wysokie zagrożenie niewykonaniem zobowiązania podatkowego, występujące w przypadku opodatkowania przychodów osiąganych przez polskich nierezydentów, uzasadnia nałożenie obowiązków płatniczych na podmioty wypłacające takie należności. Pobór płatniczy w tym wypadku stanowi środek, który uznać należy za konieczny i przydatny podczas realizacji celu publicznego, jakim jest skuteczny i tani pobór podatków. Z przeprowadzonych badań prawnoporównawczych wynika, że rozwiązanie przyjęte przez polskiego ustawodawcę w tym zakresie odpowiada regulacjom obowiązującym w innych państwach. Metoda poboru płatniczego jest powszechnie stosowana względem tej kategorii podatników w ustawodawstwie wielu krajów europejskich i pozaeuropejskich.

Wymaganiom zasady konieczności i przydatności, o których mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji, czyni zadość również uczynienie płatnikiem pracodawcy. W aktualnym stanie prawnym zobowiązanie podatnika do dokonania samoobliczenia (samowymiaru) zaliczki od osiągniętego wynagrodzenia jest w znacznym stopniu utrudnione, a w niektórych przypadkach niemożliwe. Pracownik może bowiem nie posiadać wszystkich danych, niezbędnych do obliczenia zaliczki należnej od uzyskiwanego wynagrodzenia. Jako przykład wskazać można tu wartość pakietu medycznego, który jest wliczany do podstawy obliczenia zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych, którego cena jest indywidualnie wynegocjowana przez pracodawcę z podmiotem świadczącym usługi medyczne oraz objęta tajemnicą handlową.

Ocena statuowania obowiązków płatniczych w świetle zasady proporcjonalności – oprócz wymogu zadośćuczynienia zasadzie konieczności i przydatności – wymaga również ustalenia, czy zamierzone przez ustawodawcę efekty regulacji, wprowadzającej owe obowiązki, pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych na obywatela (zasada proporcjonalności w ścisłym tego słowa znaczeniu)⁷⁹. Środki

79 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 czerwca 2008 r., sygn. akt K 8/04, Dz.U. z 2008 r., nr 110, poz. 707; tak też: wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 października 2004 r., sygn. akt SK 33/03, Dz.U. z 2004 r., nr 237, poz. 2382; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02, M.P. z 2002 r., nr 56, poz. 763.

służące realizacji założonych przez ustawodawcę celów muszą być – jak wynika z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego – jak najmniej uciążliwe dla podmiotów obciążonych. Ustawodawca postępuje w zgodzie z zasadą proporcjonalności, gdy spośród możliwych środków działania wybiera możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być one zastosowane lub dolegliwe w stopniu nie większym niż to jest niezbędne wobec założonego i usprawiedliwionego konstytucyjnie celu⁸⁰.

Obowiązki płatnicze mogą być nakładane na określone kategorie podmiotów pod warunkiem, że są to nie tylko obowiązki możliwe do spełnienia, lecz także takie, które nie uniemożliwiają płatnikowi jego normalnego funkcjonowania oraz nie wymuszają podjęcia przez niego określonego sposobu działania, co świadczyłoby o ich nadmiernej uciążliwości dla podmiotu obciążonego⁸¹. Ustawodawca nie może również nakładać obowiązków płatniczych na daną kategorię podmiotów, jednocześnie oczekując, że spośród wielu możliwych i dopuszczalnych prawnie sposobów działania podmioty te wybiorą taki sposób, aby owe obowiązki płatnicze były możliwe do wykonania⁸².

80 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. akt K 24/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 33, s. 465.

81 Wątpliwości na tym tle wywołują rozwiązania zaproponowane w 2015 r. przez OECD w raporcie końcowym BEPS (ang. *Base Erosion and Profit Shifting*) w zakresie opodatkowania międzynarodowych transakcji gospodarki cyfrowej. Jak wynika z Działania nr 1 „Wyzwania podatkowe w gospodarce cyfrowej”, rozważa się nałożenie podatku u źródła od płatności dokonywanej przez rezydentów jednego państwa za towary lub usługi cyfrowe nabywane od podmiotu będącego rezydentem innego państwa. Obowiązki płatnicze mają spocząć m.in. na podmiotach prowadzących działalność gospodarczą, nabywających towar lub usługę cyfrową od podmiotu niebędącego rezydentem danego państwa (w relacjach B2B). Propozycja OECD uczynienia płatnikiem podmiotów prowadzących działalność gospodarczą i nabywających towar lub usługę cyfrową nie odpowiada jednakże wymogom zasady proporcjonalności, o której mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji. W przypadku zobowiązania przedsiębiorcy nabywającego towar lub usługę cyfrową do poboru podatku u źródła, dochodzić będzie do ograniczenia swobody sposobu działania takiego podmiotu w zakresie wyboru form płatności bezgotówkowej. Przedsiębiorcy dokonujący zakupu spośród dostępnych form płatności bezgotówkowej (np. za pomocą karty płatniczej, poprzez systemy pośrednictwa płatności np. PayU, DotPay czy przelewy24 lub w drodze polecenia przelewu), musieliby wybrać taką formę płatności, która umożliwi im potrącenie podatku z uiszczanej należności. Płatnik ma taką możliwość w przypadku wyboru formy płatności w postaci polecenia przelewu i taką formę płatności musiałby wybrać, aby móc spełnić ciężące na nim obowiązki związane z poborem podatku. Tego rodzaju ograniczenie swobody sposobu działania po stronie płatnika wskazuje na nadmierną uciążliwość obowiązków płatniczych. Więcej na ten temat: M. Budziarek, *Obowiązki płatnika a opodatkowanie międzynarodowych transakcji gospodarki cyfrowej w świetle propozycji OECD w zakresie BEPS (wybrane zagadnienia)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2016, nr 4, s. 23–37.

82 Inaczej: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 lipca 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 759/07, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

Obowiązki płatnicze są ustanawiane w celu zapewnienia skutecznego, ale również taniego poboru podatków. Pobór płatniczy jest nie tylko metodą zapewniającą największą skuteczność poboru podatków, ale również jedną z najtańszych metod współcześnie stosowanych⁸³. Te zalety instytucji płatnika służą realizacji interesu publicznego, jakim jest tania – również ze względu na dużą swą skuteczność – egzekwowalność danin publicznych, służących sfinansowaniu wykonania ciężących na podmiocie publicznoprawnym konstytucyjnych oraz ustawowych zadań publicznych.

W nauce prawa podatkowego taniość poboru płatniczego jako metody wymiaru i poboru zobowiązań podatkowych łączy się ze zmniejszeniem kosztów wymiaru i poboru podatków, związanych z działalnością organów podatkowych⁸⁴. Ograniczenie kosztów poboru podatku polegać powinno na utrzymaniu ich na możliwie najniższym poziomie. Realizacja postulatu oszczędności poboru podatku następować powinna za sprawą ograniczenia kosztów ponoszonych przez podatników w związku z uiszczaniem podatków⁸⁵ oraz wydatków ponoszonych przez państwo na utrzymanie administracji skarbowej⁸⁶. Wykorzystywanie instytucji płatnika celem wymiaru i poboru podatków skutkuje obniżeniem kosztów działania organów państwa⁸⁷. Minimalizacja kosztów tych następuje z trzech względów.

Po pierwsze, jest skutkiem ograniczenia liczby tzw. bezpośrednich podatników. Liczba podatników, których podatki pobiera płatnik w porównywaniu do liczby płatników jest bowiem nieporównywalnie większa, co odciąża organy podatkowe. W ten sposób – jak wskazuje H. Ishi – duża część podatników nie ma kontaktu z organami podatkowymi. Podatnik zobowiązany jest dostarczyć dane niezbędne do obliczenia podatku płatnikowi, a nie organowi podatkowemu. Dzięki temu podatnicy są w znaczenie większym stopniu odciążeni w porównaniu do zakresu ich obowiązków, gdy zobowiązani są do samoobliczenia (samowymiaru) podatku⁸⁸.

Po drugie, przyjmuje się, że ograniczenie kosztów poboru następuje z tego względu, iż pobór podatku u źródła jest metodą, która sama ze swej istoty poprawia skuteczność poboru podatku przez organy podatkowe⁸⁹.

83 Inaczej: M. Alik, V. von Kommer, *Handbook for Tax Administration, Organizational Structure and Management of Tax Administrations 2000*, Ministry of Finance, The Netherlands 2016, s. 12; P. Panfil, *Zabezpieczenie...*, s. 437.

84 Za: J. Rusek, *Instytucja...*, s. 49.

85 W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, CH Beck, Warszawa 2009, s. 24.

86 Za: A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 38.

87 Za: J. Sawczuk, *Odpowiedzialność...*, s. 111; tak też: W. Olszowy, *Niektóre zagadnienia prawne podmiotowości podatkowej*, „Acta Universitatis Lodziensis. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego. Nauki Humanistyczno-Społeczne” 1992, z. 54, s. 48.

88 Za: H. Ishi, *The Japanese Tax System*, 3rd edition, Oxford University Press, Oxford 2004, s. 62–63.

89 *Ibidem*, s. 53.

Po trzecie, minimalizacja kosztów utrzymania administracji podatkowej następuje, z jednej strony, poprzez przerzucenie na płatnika kosztów, które państwo ponosi w związku z poborem podatków⁹⁰ oraz – z drugiej – poprzez nieuwzględnianie ich w ogólnym rachunku kosztów poboru podatków. Występowanie powyższego zjawiska sygnalizuje się zarówno w doktrynie zagranicznej⁹¹, jak i krajowej⁹².

Koszty ponoszone przez płatników w związku z wymiarem i poborem podatków powinny być uwzględniane w ogólnym rachunku kosztów funkcjonowania systemu podatkowego⁹³, obejmującym koszty funkcjonowania administracji skarbowej (*administrative costs*) oraz koszty zapłaty podatku przez podatnika (*taxation compliance costs*)⁹⁴.

Koszty stanowiące równowartość wydatków ponoszonych przez płatnika nie są zaliczane ani do *administrative costs*⁹⁵, ani do *taxation compliance costs*⁹⁶. Z oczy-

90 W. Matuszewski wskazuje, że koszt ten może być w dalszej konsekwencji przerzucany na inne podmioty. Wprowadzony w Polsce przed kilku laty podatek od dochodów z oszczędności spowodował, że na bankach spoczęły obowiązki płatnika, podnosząc ich koszty, które zostały w dalszej kolejności przerzucone – poprzez ceny usług – na klientów. Za: W. Matuszewski, *Koszty zapłaty podatku. Wybrane zagadnienia metodologiczne w świetle ekonomicznej analizy prawa*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2008, s. 162, www.trp.umk.pl (dostęp: 1.05.2014).

91 Zob. J. A. Kay, M. A. King, *The British Tax System*, Oxford University Press, Oxford 1990, s. 54.

92 Zob. J. Rusek, *Instytucja...*, s. 54.

93 Na marginesie trzeba zauważyć, że postulat uwzględnienia w całości kosztów administrowania danym podatkiem i kosztów związanych z potrącaniem podatku u źródła podnoszony był w przeszłości wyłącznie w stosunku do wydatków czynionych przez uspołecznione zakłady pracy. Wskazywano wówczas, że z punktu widzenia interesu ogólnospołecznego nie ma znaczenia, czy koszty te powstają w kręgu organów finansowych, czy w kręgu uspołecznionych zakładów pracy, gdyż w jednym i w drugim przypadku są one nieużytecznym obciążeniem gospodarki społecznej i chodzi o to, aby były jak najmniejsze. Za: K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys...*, s. 168.

94 Więcej o kosztach funkcjonowania systemu podatkowego i administracji skarbowej: C. Evans, *The Operating Costs of Taxation: a Review of the Research*, „Economic Affairs” 2001, No. 2, s. 5; B. Tran-Nam, *Use and Misuse of Tax Compliance Costs in Evans, The Operating Costs of Taxation: A Review of the Research*, „Economic Affairs” 2001, No. 2, s. 281; J. Rusek, *Instytucja...*, s. 50–51; W. Matuszewski, *Koszty...*, s. 151–162.

95 Koszty działania administracji podatkowej obejmują koszt wynagrodzeń pracowników organów podatkowych, koszt ich zakwaterowania oraz podróży służbowych, koszt opłacenia telefonów oraz innego sprzętu, niezbędnego do pełnienia ich funkcji. Za: H. Ishi, *The Japanese Tax...*, s. 55. W podobny sposób koszty te ujmuje się w doktrynie krajowej – zob. W. Matuszewski, *Koszty...*, s. 155.

96 Kategoria kosztów operacyjnych podatnika (*compliance costs*) obejmuje „wydatki ponoszone przez podatnika na poznanie przepisów prawa podatkowego (koszty uzyskania niezbędnych materiałów i poświęcony czas, także ewentualne koszty odpłatnego szkolenia), przygotowywanie danych i wypełnianie deklaracji podatkowych, ewentualne wydatki na usługi doradztwa podatkowego i rozwiązywania wszelkich spornych kwestii z władzami skarbowymi (aż do drogi sądowej włącznie). Wreszcie, w szczególności w odniesieniu do podmiotów gospodarczych, są to koszty prowadzenia ewidencji i księgowości dla potrzeb podatkowych, koszty zatrudnienia dodatkowych pracowników w związku z koniecznością wykonywania tych prac itp.”. W. Matuszewski, *Koszty...*, s. 155.

wistych względów wydatki ponoszone przez płatnika nie są wydatkami budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, ani też nie mieszczą się w kategorii wydatków określanych mianem kosztów zapłaty podatku przez podatnika. Tymczasem, jak się wskazuje w doktrynie, sumę kosztów administracyjnych (*administrative costs*) i kosztów zapłaty podatku (*compliance costs*) ujmuje się jako całość dla określenia kosztów funkcjonowania systemu podatkowego i administracji skarbowej, co z kolei stanowi punkt wyjścia do oceny efektywności, skuteczności i kosztów poboru podatków⁹⁷.

Konieczność uwzględnienia kosztów płatniczych w kategorii *compliance cost* wynika również z zależności, jakie zachodzą między kosztami ponoszonymi przez płatnika a kosztami związanymi z funkcjonowaniem administracji skarbowej oraz kosztami ponoszonymi przez podatników, związanymi z zapłatą podatku. Zależność ta zachodzi między wszystkimi trzema, a nie dwoma kategoriami kosztów⁹⁸. Jeżeli bowiem rosną koszty administracyjne (*administrative costs*), to spadają koszty zapłaty podatku (*compliance costs*), do których zalicza się koszty ponoszone przez podatnika oraz płatnika. Wzrost kosztów płatnika oznacza jednak spadek zarówno kosztów administracyjnych, jak i kosztów ponoszonych przez podatnika. Płatnik, wykonując ciężące na nim obowiązki, wyręcza bowiem po części zarówno organ podatkowy, jak i podatnika⁹⁹. Istnienie powyższych zależności wskazuje jednoznacznie, że wysokość ponoszonych przez płatnika kosztów wpływa w sposób bezpośredni na koszt funkcjonowania systemu podatkowego.

Za koszty płatnika – stanowiące jedną z kategorii *compliance costs* – uznawać należy wszelkie wydatki, jakie podmiot ten ponosi w związku z pełnieniem swojej funkcji. Nie obejmują one zatem wyłącznie kosztów spełniania obowiązku obliczenia, pobrania i wpłacenia podatku, gdyż zaliczyć do nich należy również koszt wykonania obowiązków instrumentalnych.

Koszty płatnika są kategorią wewnętrźnie zróżnicowaną. Obejmować powinny nie tylko kategorię *money costs* (a więc wydatków związanych z wykonaniem obowiązków, mających wartość wprost wyrażoną w pieniądzu), lecz także *time costs* oraz *psychological costs*. Kosztem płatnika jest zatem równowartość w pieniądzu czasu spędzonego przez ten podmiot na obliczeniu, pobraniu i wpłacie podatku, na przygotowywaniu deklaracji podatkowych oraz równowartość stresu oraz lęku, często powodowanego przez niezrozumienie prawa podatkowego. Powyższe koszty – nawet z wyłączeniem trudnych do wyliczenia *psychological costs* – są ogromne¹⁰⁰. Rozkład i poziom kosztów ponoszonych przez płatnika jest zróżnicowany

97 *Ibidem*, s. 162.

98 Inaczej: W. Matuszewski, *Koszty...*, s. 162; J. Rusek, *Instytucja...*, s. 53.

99 Więcej na ten temat: rozdział 4.1.

100 Za: J. Tiley, *Revenue Law*, 6th edition, Hart Publishing, Oxford–Portland 2008, s. 10. Do najbardziej obciążających zalicza się przede wszystkim wydatki ponoszone przez pracodawców pełniących funkcję płatnika celem opłacenia personelu, który obsługuje system PAYE. *Ibidem*, s. 240–241.

i zależny od wielu czynników, m.in. od rodzaju podatku, który ma zostać obliczony, pobrany i wpłacony (podatek od czynności cywilnoprawnych – podatek od towarów i usług) oraz od samego statusu podmiotu pełniącego funkcję płatnika (mały przedsiębiorca – duża korporacja).

Częściowemu pokryciu wskazanych kosztów służyć ma w praktyce instytucja „wynagrodzenia” za wykonywanie obowiązków płatnika¹⁰¹, mimo że jego wysokość nie nawiązuje w sposób bezpośredni do wysokości poniesionych przez płatnika kosztów. Wynagrodzenie to ma postać wynagrodzenia zryczałtowanego, ze względu na trudności związane z wyliczeniem wysokości wszystkich kosztów ponoszonych przez płatnika oraz brakiem ścisłego związku między poziomem *compliance costs* a kwotami wpłacanych podatków¹⁰². Wynagrodzenie płatnicze, stanowiąc szczególnego rodzaju składnik systemu prawnofinansowego państwa, podwyższa koszty funkcjonowania systemu podatkowego.

Nieuwzględnianie wydatków ponoszonych przez płatnika w ogólnym rachunku kosztów funkcjonowania systemu podatkowego – tak, jak i wynagrodzenia płatniczego – nie oznacza, że wydatki takie realnie nie istnieją. W społecznym rachunku ekonomicznym nie ma bowiem takiej instytucji, jak „bezkosztowy” pobór podatków. Przerzucenie na płatnika części wydatków związanych z poborem podatku nie powoduje również utraty przez nie publicznoprawnego charakteru, wynikającego z faktu, że płatnik pełni funkcje pomocnicze względem państwa, a nie względem podatnika. Świadczenie pomocy faktycznej i prawnej podatnikowi w większej części jest refleksem i następstwem pełnienia funkcji pomocniczej względem aparatu państwowego. Z tego właśnie względu nakłady na pełnienie funkcji płatniczej nie są tylko sprawą prywatną kategorii podmiotów obciążonych tymi obowiązkami, lecz także sprawą publiczną.

Mimo że nakłady te są kategorią wewnętrzną zróżnicowaną i nie zawsze mają charakter pieniężny, a w przeciwieństwie do podatków i innych danin publicznych nie są bezpośrednio wyliczane dla każdego obciążonego, powinny być ujawniane i brane pod uwagę w społecznym rachunku ekonomicznym, również z ustrojowego punktu widzenia. Nakłady te są istotne nie tylko z punktu widzenia konkurencyjności w gospodarce rynkowej (zasada równości i powszechności w nakładaniu obowiązków płatniczych), lecz także z punktu widzenia interesu publicznego.

Z zasady proporcjonalności w nakładaniu niedaninowych ciężarów publicznych wynika, że równowartość pieniężna tychże nakładów stanowi szczególnego rodzaju składnik systemu prawnofinansowego państwa i w określonej relacji do niej zmniejszać się powinny wydatki publiczne na utrzymanie aparatu państwowego. Na państwie zatem, wprowadzającym obowiązki płatnicze ciąży obowiązek ujawnienia i obliczenia równowartości spełnienia tego niedaninowego ciężaru i świadczenia publicznego – w taki sposób, by był on podstawą debaty politycz-

101 Zob. art. 28 o.p.

102 Za: W. Matuszewski, *Koszty...*, s. 161.

nej nad wprowadzeniem, rozszerzeniem i zmianą obowiązków płatników. Jawność i obliczalność równowartości tego ciężaru (zryczałtowany sposób ustalania jego wysokości) jest w świetle Konstytucji prawnie wymagana. Każdy projekt ustawy, dotyczącej wprowadzenia lub rozszerzenia tego obowiązku wymaga określenia finansowych skutków jej wykonania (art. 118 ust. 3 Konstytucji). Nakłady i koszty płatnicze stanowią zatem obligatoryjny składnik uzasadnienia projektu ustawy, o którym mowa w art. 118 ust. 3 Konstytucji – w relacji do oczekiwanych oszczędności w zakresie nakładów na administrację podatkową. Powyższy nakaz nie jest równoznaczny z obliczaniem kosztów każdej konkretnej czynności każdego indywidualnego płatnika polegającej na obliczeniu, pobraniu i odprowadzeniu pobranego podatku. Mowa może być tylko o kosztach zryczałtowanych, ustalanych probabilistycznie¹⁰³.

Brak ujawnienia kosztów poboru płatniczego w ustawie dotyczącej wprowadzenia lub rozszerzenia obowiązków płatniczych narusza standardy, wynikające z zasady jawności działalności publicznej.

W związku z powyższym kryterium prawnym, które musi zostać uwzględnione przy podejmowaniu decyzji o nałożeniu obowiązków płatniczych pozostaje przybliżone (zryczałtowane) obliczenie równowartości kosztów i nakładów niematerialnych, związanych z wypełnianiem funkcji płatnika w relacji do korzyści Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego w postaci zmniejszenia nakładów na administrację, realizującą zadania państwa bez angażowania środków publicznych (pomoc prawna w subsumcji przepisów podatkowych) oraz w relacji do korzyści w postaci zwiększenia efektywności poboru podatków.

Znamieniem zasady proporcjonalności jest – jak zostało wskazane – wymaganie, aby środki wkroczenia w sferę wolności i praw podmiotów obciążonych obowiązkami płatniczymi cechowały się jak najmniejszą dla nich uciążliwością. Zachowaniu proporcji między dobrem poświęconym i osiągniętą wartością (realizacją celu publicznego), tak, aby wkroczenie w prawa i wolności było środkiem najmniej dotkliwym dla podmiotu obciążonego, służą instytucje prawne, łagodzące uciążliwość wykonywania obowiązków płatniczych. Za instytucje takie uznać należy: tzw. ustawowy przymus sytuacyjny¹⁰⁴, uprawnienie do wystąpienia z roszczeniem o zapłatę równowartości należności płatniczej, prawo do wynagrodzenia płatniczego oraz prawo do uzyskania interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Dotkliwość ciężaru publicznego zależy bowiem nie tylko od zakresu obowiązków ciążących na danym podmiocie, lecz także od zakresu przysługujących mu praw. Możliwość korzystania z uprawnień może zmodyfikować indywidualne odczucie danej jednostki co do dotkliwości ciężaru, który na niej spoczywa. W ten

103 T. Dębowska-Romanowska, M. Budziarek, *Prawne znaczenie ujawnienia kosztów i nakładów związanych z wypełnianiem obowiązków płatnika*, „Łódzki Biuletyn Notarialny” 2012, nr 1 (16), s. 14.

104 Więcej na ten temat: rozdział 3.3.

sposób dochodzi do kształtowania poczucia moralnego i postawy takiej jednostki wobec państwa. Jeśli owa dotkliwość w jej odczuciu płynie z ogólnych i uzasadnionych potrzeb państwa – może znaleźć zrozumienie; jeśli jednak wynika z niewłaściwego działania administracji skarbowej – przynosi tylko minusy¹⁰⁵.

Z zasady proporcjonalności wynika, że obowiązki płatnicze mogą być nakładane tylko wtedy, gdy ich wykonanie jest najmniej uciążliwe dla podmiotów pełniących funkcje płatnicze, lub też dolegliwe w stopniu nie większym, niż to jest niezbędne wobec założonego przez ustawodawcę i usprawiedliwionego konstytucyjnie celu. Zachowaniu powyższej proporcji między zamierzonymi przez ustawodawcę efektami ustanowionych obowiązków płatniczych a ich ciężarem dla podmiotów pełniących funkcje płatnika służy możliwość dochodzenia przez płatnika od podatnika zapłaty równowartości należności pieniężnej, którą płatnik zobowiązany jest uiścić, gdy nie wykonał bądź też nieprawidłowo wykonał ciężące na nim obowiązki. Z roszczeniem takim płatnik może wystąpić, gdy nie pobrał od podatnika podatku oraz dokonał zapłaty należności płatniczej, odpowiadającej kwocie podatku niepobranego.

Obowiązek ustawodawcy zapewnienia płatnikowi możliwości wystąpienia z roszczeniem o zapłatę wskazanej należności wynika z istoty funkcji płatnika¹⁰⁶. Wykonanie przez płatnika obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p., stanowi formę pomocy udzielanej państwu w zakresie wymiaru i poboru należności podatkowych, których obowiązek zapłaty ciąży na podatniku. Dopiero bezskuteczny upływ terminu wpłaty z art. 47 § 4 o.p. skutkuje zmianą charakteru obowiązków płatniczych z niepieniężnych na pieniężne. Następująca w chwili upływu terminu wpłaty zmiana charakteru obowiązków płatniczych nie znosi jednak ich pierwotnie niepieniężnego charakteru.

W świetle uregulowań konstytucyjnych, płatnik nie jest podmiotem zobowiązanym do spełnienia świadczenia podatkowego. Artykuł 84 Konstytucji w sposób wyraźny odróżnia podatek oraz inne daniny publiczne od innych ciężarów i świadczeń publicznych, a art. 217 Konstytucji, definiując podatnika (podmiot podatku) wskazuje, że jest to podmiot, na którym ciąży obowiązek podatkowy.

Wyłączenie możliwości dochodzenia przez płatnika roszczenia o zapłatę od podatnika równowartości należności płatniczej spowodowałoby, że obowiązki i zobowiązanie podatnika mogłyby być w pełni zastąpione obowiązkami i przekształconym zobowiązaniem płatniczym. Taka sytuacja naruszałaby konstytu-

105 Zob. J. Lubowicki, *Wymiar podatków*, „Polska Gospodarcza” 1935, R. XVI, z. 3, s. 73.

106 Na podstawie przeprowadzonych badań prawnoporównawczych należy zauważyć, że możliwość wystąpienia przez podmiot zobowiązany do obliczenia, pobrania od podatnika i wpłaty podatku organowi podatkowemu z roszczeniem o zapłatę równowartości uiszczonej należności płatniczej nie jest traktowana jako element konstytutywny instytucji, stanowiącej odpowiednik instytucji polskiego płatnika. Wyłączenie możliwości wystąpienia przez płatnika z roszczeniem wobec podatnika, który nie zapłacił podatku, uznaje się wówczas za jeden ze środków gwarantujących wysoką skuteczność działań płatnika. Za: H. B. Spaulding, *The Income Tax...*, s. 229.

cyjną zasadę osobistego związku podatnika z państwem oraz nieprzenaszalności zobowiązania podatkowego, wynikające z art. 84 i 217 Konstytucji. Wyłączenie możliwości dochodzenia zapłaty stanowiłoby zatem przeniesienie zobowiązania z podatnika na płatnika, przez co następowałaby sprzeczna z art. 8 ust. 1 i 2 Konstytucji zmiana norm konstytucyjnych na poziomie ustawowym.

Wbrew zasadom wynikającym z art. 84 i 217 Konstytucji, treść obecnie obowiązujących przepisów ustawy Ordynacja podatkowa stwarza wrażenie, że zobowiązanie podatkowe „przechodzi” na płatnika, którego w związku z tym uznaje się niekiedy za następcę prawnego podatnika. Zgodnie bowiem z art. 59 § 1 pkt 2 o.p., zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek poboru podatku przez płatnika, którego wpłata organowi podatkowemu wygasa z kolei zobowiązanie płatnicze (art. 59 § 2 pkt 1 o.p.). Błędne wrażenie możliwości przenoszenia zobowiązania podatkowego na płatnika oraz pieniężnego charakteru zobowiązania płatniczego przed upływem terminu płatności, o którym mowa w art. 47 § 4 o.p., potęguje również przyjęta przez ustawodawcę technika legislacyjna, polegająca na obowiązku odpowiedniego stosowania przepisów dotyczących podatku do należności płatnika, za które w doktrynie prawa uznaje się kwotę podatku pobranego przez płatnika, który podmiot ten ma wpłacić organowi podatkowemu¹⁰⁷. Taki sposób interpretacji art. 59 § 1 i § 2 o.p. oraz przepisów dotyczących należności płatnika, w których ustawodawca nakazuje odpowiednio stosować do nich przepisy o podatku jest jednak nieuprawniony ze względu na sprzeczność z normami konstytucyjnymi.

W aktualnym stanie prawnym za podstawę prawną wystąpienia przez płatnika z roszczeniem o zapłatę równowartości uiszczonej przez siebie należności uznaje się przepisy art. 405 i nast. Kodeksu cywilnego o bezpodstawnym wzbogaceniu¹⁰⁸. Jednocześnie zastrzec należy, że przepisy prawa podatkowego nie odnoszą się do kwestii, czy płatnikowi owo roszczenie przysługuje, czy też nie, a jeśli tak – to na jakich zasadach może być ono dochodzone.

Zagadnienia powyższe były przedmiotem unormowania ustawy Ordynacja podatkowa do dnia 31 grudnia 2002 r. Możliwość wystąpienia przez płatnika z roszczeniem w stosunku do podatnika o zapłatę równowartości niepobranego podatku przewidywał art. 30 § 3 i 4 o.p. Zgodnie z jego treścią, płatnikowi w terminie roku od dnia dokonania wpłaty na podstawie decyzji o odpowiedzialności majątkowej przysługiwało w stosunku do podatnika roszczenie o zapłatę równowartości nie-

¹⁰⁷ Więcej na ten temat: rozdział 5.

¹⁰⁸ Zob. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 31 grudnia 2003 r.) w Warszawie z dnia 26 kwietnia 2000 r., sygn. akt III SA 833/99, LEX nr 40695; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 marca 2009 r., sygn. akt V CSK 371/08, LEX nr 619670; wyrok Sądu Okręgowego w Lublinie z dnia 24 października 2013 r., sygn. akt II Ca 590/13, OSP 2014/10/90; wyrok Sądu Okręgowego w Białymstoku z dnia 14 lipca 2009 r., sygn. akt I C 1896/08, <http://bialystok.so.gov.pl/orzecznictwo.html> (dostęp: 1.05.2018).

pobranego podatku. Roszczenie to mogło być dochodzone w postępowaniu przed sądem powszechnym.

Omawiana regulacja została usunięta 1 stycznia 2003 r. z ustawy Ordynacja podatkowa jako niezwiązana z realizacją należności publicznoprawnych. Dotyczyła – zdaniem ustawodawcy – roszczeń regresowych o charakterze cywilnoprawnym, istniejących zasadniczo między pracodawcą (zleceniodawcą) – płatnikiem a pracownikiem (zleceniobiorcą) – podatnikiem. Wystarczające w tym zakresie – według ustawodawcy – są unormowania Kodeksu cywilnego w sprawie bezpodstawnego wzbogacenia¹⁰⁹.

Usunięcie przepisów potwierdzających możliwość wystąpienia przez płatnika z roszczeniem o zapłatę – mimo ich wadliwości – oceniać należy negatywnie. Tego rodzaju zabieg legislacyjny bywa bowiem błędnie odczytywany jako wyłączający możliwość wystąpienia przez płatnika z roszczeniem o zapłatę kwoty odpowiadającej należności płatniczej. Nie znajduje zatem uzasadnienia teza, zgodnie z którą brak w ustawie Ordynacja podatkowa regulacji w przedmiocie rozliczeń między płatnikiem a podatnikiem (w sytuacji, gdy płatnik zapłacił podatek z własnych zasobów) oznacza, że płatnikowi nie przysługuje roszczenie regresowe wobec podatnika¹¹⁰. Teza ta jest nieuprawniona z tego względu, iż regulacje dotyczące zobowiązań podatkowych nie powinny być – jak wskazuje H. Dzwonkowski – uznawane za normy, które mogą wprowadzać odstępstwa od zasad prawa cywilnego w sferze obowiązków prywatnoprawnych. Tym bardziej milczenia ustawodawcy nie można rozumieć jako pozytywnej zmiany w ustalaniu roszczeń odszkodowawczych¹¹¹.

Przepisy prawa podatkowego, stanowiące o możliwości wystąpienia przez płatnika z roszczeniem o zapłatę w stosunku do podatnika potwierdzały wyłącznie przysługujące płatnikowi na gruncie prawa cywilnego uprawnienie do wystąpienia o zapłatę. Artykuł 30 § 3 i 4 o.p. w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r. nie przyznawał płatnikowi uprawnienia do wystąpienia z roszczeniem o zapłatę równowartości należności płatniczej; jego uchylenie nie pozbawiło również płatnika tego uprawnienia. Zamieszczenie jednakże w ustawie podatkowej przepisu, zgodnie z którym płatnik mógłby dochodzić od podatnika na drodze cywilnoprawnej (zasadach ogólnych) roszczenia o zapłatę równowartości należności odpowiadającej kwocie niepobranego podatku pełniło funkcję gwarancyjną względem płatnika, wykluczającą pojawiające się w doktrynie wątpliwości, czy przysługuje mu tego rodzaju roszczenie, czy też nie. Możliwość wystąpienia z roszczeniem o zapłatę nie powinna być jednak zależna od tego, czy spełnienie świadczenia przez płatnika nastąpiło przed, czy po wydaniu decyzji o odpowie-

109 Z uzasadnienia do projektu ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2002 r., nr 169, poz. 1387.

110 H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 298.

111 Za: H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Difin, Warszawa 2006, s. 574.

działności płatnika¹¹². Tego rodzaju – niczym nieuzasadnione – uzależnienie roszczenia od wydania decyzji występowało w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r.¹¹³

Podkreślana w doktrynie prawa podatkowego niedopuszczalność modyfikacji zasad prawa cywilnego mocą przepisów prawa podatkowego nie oznacza jednak, że regulacje cywilne mogą osłabiać, czy wręcz niweczyć cel, który ustawodawca chce osiągnąć za pomocą instytucji prawa podatkowego. Ustanowienie na mocy art. 26a o.p. wyłącznej odpowiedzialności majątkowej płatnika za niepobrane zaliczki lub pobrane w kwocie niższej niż należna, z jednoczesnym wyłączeniem w tym zakresie odpowiedzialności podatnika, służyć ma ograniczeniu „szarej strefy” w zatrudnieniu¹¹⁴. Stąd też dopuszczenie w takiej sytuacji możliwości żądania przez płatnika od podatnika zapłaty równowartości należności płatniczej na drodze cywilnoprawnej w istotnym stopniu osłabiałoby możliwość osiągnięcia tego celu. Skoro bowiem płatnik mógłby dochodzić zapłaty równowartości należności płatniczej, to tym samym odpowiedzialność majątkowa płatnika zostałaby *de facto* uchylona. Zakładając racjonalność ustawodawcy, który za pomocą instytucji podatkowych chce osiągnąć zamierzony cel (skutek), trudno uznać, że jednocześnie, posługując się inną instytucją prawną wyklucza lub osłabia możliwość jego osiągnięcia. Stąd też przyjąć należy, że wprawdzie art. 26a o.p. nie przewiduje wyłączenia możliwości wystąpienia przez płatnika z roszczeniem o zapłatę należności płatniczej, to ograniczenie to wynika z samej istoty tego przepisu. Zasadne jest jednak wyraźne określenie w przepisach prawa podatkowego sytuacji, gdy płatnik nie może wystąpić z powództwem cywilnym wobec podatnika.

Brak normatywnego określenia w przepisach prawa podatkowego konstrukcji roszczenia o zwrot równowartości należności płatniczej rodzi również wątpliwości co do przedmiotu oraz zakresu tego roszczenia. Przedmiotem roszczenia jest należność płatnicza, a więc świadczenie pieniężne odpowiadające kwocie niepobranego od podatnika podatku¹¹⁵. Trudno zatem zgodzić się z reprezentowaną

112 Inaczej: K. Chustecka, *Instytucja...*, s. 22.

113 Wskazana regulacja prawna rodziła w doktrynie wątpliwości co do podstawy prawnej dochodzenia roszczenia przez płatnika w sytuacji, gdy zapłacona przez niego kwota podatku nie wynikała z decyzji o jego odpowiedzialności, lecz np. z autokorekty deklaracji podatkowej. A. Mariański wskazywał, że omawiany przepis nie stanowił w takim wypadku podstawy dochodzenia roszczenia o zwrot danej należności, gdyż nie wynikała ona z tej decyzji. Powstawało pytanie, czy w takiej sytuacji za samodzielną podstawę tego roszczenia można uznać art. 405 k.c. Przyjęcie takiej interpretacji powodowało, że wprowadzone w art. 30 o.p. podstawy dochodzenia zwrotu zapłaconego przez płatnika podatku były zbędne. Nie jest bowiem dopuszczalna taka interpretacja przepisów prawa, aby część z nich została uznana za niemające znaczenia prawnego. Za: A. Mariański, *Obowiązki i odpowiedzialność notariusza jako płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Rejent” 2006, nr 4 (180), s. 94.

114 Zob. uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2006 r., nr 217, poz. 1590.

115 Tak też: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 października 2001 r., sygn. akt III SA 1207/2001, LEX nr 1693973.

w orzecznictwie sądowym¹¹⁶ oraz w doktrynie tezą, że płatnik, dokonawszy zapłaty podatku z własnych środków¹¹⁷ lub też obciążony należnością podatkową zamiast podatnika¹¹⁸, może wystąpić o zwrot podatku¹¹⁹. Świadczenie pieniężne spełnione przez płatnika nie jest podatkiem czy też inną daniną publiczną, o której mowa w art. 217 Konstytucji. Jest świadczeniem publicznoprawnym, wynikającym z norm prawa podatkowego, którego wysokość wyłącznie nawiązuje do wysokości niepobranego podatku i której spełnienie przez płatnika wywołuje taki sam skutek, jaki wiąże ze sobą zapłata podatku.

W obecnym stanie prawnym płatnik może wystąpić z powództwem cywilnym nie tylko o zapłatę równowartości należności płatniczej, a więc odpowiadającej kwocie niepobranego podatku, lecz także o zwrot innych należności obciążających go, np. odsetek za zwłokę oraz kosztów postępowania egzekucyjnego.

Sąd cywilny, rozstrzygając sprawę, może ograniczyć zakres roszczenia o zapłatę wyłącznie do kwoty stanowiącej równowartość należności płatniczej, jednakże samo dopuszczenie możliwości domagania się od podatnika odsetek za zwłokę i kosztów egzekucji administracyjnej uznać należy – jak wskazuje A. Ablewicz – za sprzeczne z zasadami współżycia społecznego¹²⁰. Brak uzasadnienia dla obciążenia podatnika konsekwencjami majątkowymi niewykonania przez płatnika ustawowo ciążących na nim obowiązków czyni wątpliwą samą już możliwość występowania o zapłatę takich należności. Podatnik nie powinien zostać obciążony ani odsetkami za zwłokę, ani też innymi kosztami egzekucyjnymi, których obowiązek poniesienia nie powstał z przyczyn leżących po jego stronie. Może być wyłącznie zobowiązany do zwrotu płatnikowi kwoty odpowiadającej tej, która nie została od niego pobrana tytułem ciążącego na nim zobowiązania podatkowego. Roszczenie o zapłatę ma służyć częściowemu (a nie pełnemu) wyrównaniu uszczerbku majątkowego poniesionego przez płatnika w związku z niewykonaniem ciążących na nim obowiązków. Nie stanowi natomiast instytucji obarczającej podatnika reperkusjami spowodowanymi niewłaściwym wyborem przez ustawodawcę podmiotu pełniącego rolę płatnika¹²¹. Możliwość wystąpienia o zapłatę równowartości należności płatniczej jest instytucją, za pomocą której następuje zmniejszenie, a nie całkowite zniesienie, dolegliwości ciężaru i świadczenia publicznego, za jaki uważać należy w świetle art. 84 Konstytucji obowiązki płatnicze.

116 Wyrok Sądu Okręgowego w Białymstoku z dnia 14 lipca 2009 r., sygn. akt I C 1896/08, <http://bialystok.so.gov.pl/orzecznictwo.html>; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 marca 2009 r., sygn. akt V CSK 371/08, LEX nr 619670.

117 Zob. H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 298.

118 Zob. B. Adamiak i in., *Ordynacja...*, s. 247; K. Chustecka, *Instytucja...*, s. 22.

119 Zob. A. Mariański, *Obowiązki i odpowiedzialność...*, s. 93–95.

120 Za: A. Ablewicz, *Odpowiedzialność płatnika (inkasenta)*, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 8, s. 27.

121 Więcej na ten temat: J. Naczyńska, *Odpowiedzialność...*, s. 94.

Za cechę charakteryzującą instytucję płatnika uznać również trzeba wynagrodzenie przysługujące płatnikowi na podstawie art. 28 o.p. za dokonanie terminowej wpłaty podatku. Wynagrodzenie płatnicze jest uprawnieniem, obligatoryjnie wpisanym w instytucję płatnika. Nie stanowi zatem przywileju płatnika¹²², lecz uprawnienie, z którego podmiot ten może, choć nie musi skorzystać. Zagwarantowanie możliwości skorzystania z tego uprawnienia przez płatnika jest wymagane konstytucyjnie.

Obowiązek zagwarantowania podmiotom pełniącym funkcję płatnika prawa do wynagrodzenia płatniczego wynika z art. 84 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji. W związku z tym, że obowiązki płatnicze stanowią jedną z kategorii niedaninowych ciężarów i świadczeń publicznych, granice ingerencji w sferę gwarantowanych konstytucyjnie wolności i praw wyznacza zasada proporcjonalności. Ze względu na nierozzerwalność obowiązków płatniczych – przez co uniemożliwione jest zmniejszenie w ten sposób ich dolegliwości dla podmiotów obciążonych – odpłatność funkcji płatniczej uznać należy za środek stopniujący ową dolegliwość. Stopniowanie dolegliwości funkcji płatniczej następuje poprzez możliwość uzyskania częściowego zwrotu kosztów, jakie płatnik poniósł w związku z wykonaniem ciążących na nim obowiązków. Zagwarantowanie możliwości pobrania wynagrodzenia płatniczego zmniejsza dolegliwość ciężaru i świadczenia publicznego do stopnia niezbędnego.

Za nieodpowiadające powyższym wymaganiom uznać należy przepisy, w których ustawodawca nakłada obowiązki płatnicze na daną kategorię podmiotów, jednocześnie pozbawiając ją prawa do wynagrodzenia. Przykładem takiej regulacji jest art. 1a ust. 7 w zw. ust. 3 pkt 4 ustawy o cit. Zgodnie z treścią tego przepisu, spółce pełniącej funkcję płatnika podatku dochodowego od osób prawnych należnego od podatkowej grupy kapitałowej nie przysługuje wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania tego podatku.

Tymczasem wynagrodzenie płatnicze jest swoistą „odповідzią” ustawodawcy na nałożenie na dane kategorie podmiotów obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p. T. Dębowska-Romanowska uznaje wynagrodzenie płatnika za „publicznoprawne (wynikające z ustaw prawa publicznego) zobowiązanie się podmiotu publicznego do odpłatności za dokonywane czynności [...]”¹²³. Uznanie wynagrodzenia za „odповідź” państwa na obowiązki płatnicze, stanowiące niedaninowy ciężar i świadczenie publiczny czyni wątpliwym fakultatywność wynagrodzenia, powszechnie wywodzoną w nauce prawa podatkowego z art. 28 § 4 o.p.

Przyjmuje się, że obligatoryjne wynagrodzenie przysługuje wyłącznie płatnikom pobierającym podatki, stanowiące dochód budżetu państwa. Pobór podatków stanowiących dochód budżetów jednostek samorządu terytorialnego przez płatników ma się odbywać za wynagrodzeniem, jeśli organ stanowiący danej jed-

122 Inaczej: W. Wójtowicz (red.) i in., *Prawo...*, s. 126.

123 T. Dębowska-Romanowska, *Prawo daninowe...*, s. 4–5.

nostki podejmie stosowną uchwałę w tym zakresie. Jednocześnie zastrzega się przy tym wyrażnie, że organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego mogą, ale nie muszą wprowadzić wynagrodzenie dla płatników. W przypadku braku stosownej uchwały wynagrodzenie nie należy się¹²⁴, co w konsekwencji oznacza przyjęcie tezy, że jest ono „fakultatywne”¹²⁵.

Jako podstawę sformułowania powyższych wniosków wskazuje się treść art. 28 § 4 o.p., zgodnie z którym „Rada gminy, rada powiatu oraz sejmik województwa może ustalać wynagrodzenie dla płatników [...] z tytułu poboru podatków stanowiących dochody, odpowiednio, budżetu gminy, powiatu lub województwa”. Podczas gdy, zgodnie z § 1 ww. przepisu, „Płatnikom [...] przysługuje zryczałtowane wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania podatków pobranych na rzecz budżetu państwa”.

Interpretacja art. 28 § 1 i § 4 o.p., w której uznaje się fakultatywność wynagrodzenia należnego za terminową wpłatę podatku stanowiącego dochód budżetu jednostki samorządu terytorialnego powoduje, że regulacja zawarta w § 4 komentowanego przepisu nie odpowiada standardom konstytucyjnym. Artykuł 28 § 4 o.p. pozostaje bowiem w sprzeczności nie tylko – jak wskazuje się w doktrynie prawa podatkowego¹²⁶ – z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 2 Konstytucji oraz z art. 64 ust. 2 i 3 Konstytucji, lecz także z art. 84 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Nie ulega wątpliwości, że różnicowanie na mocy art. 28 § 1 i 4 o.p. sytuacji prawnej płatników w zakresie przysługującego im wynagrodzenia następuje według kryterium nierелеwantnego, co wskazuje na sprzeczność tej regulacji z konstytucyjną zasadą równości i zasadą demokratycznego państwa prawa. Nie może być uznana za kryterium relewantne okoliczność oparta na rozstrzygnięciu, czy pobrane podatki stanowią dochód budżetu państwa, czy też dochody budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Cechą istotną w przypadku płatników, której wystąpienie uzasadnia jednakowe traktowanie tej kategorii podmiotów jest nałożenie na nich obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p. Zakres tych obowiązków oraz przedmiot i zasady związanej z ich niewykonaniem odpowiedzialności płatniczej są jednakowe dla wszystkich płatników, bez względu na to, czy pobierany przez nich podatek stanowi dochód budżetu państwa, czy też jednostki samorządu terytorialnego.

W związku z tym, że wykonywanie obowiązków płatniczych wiąże się z ponoszeniem przez płatnika kosztów, brak ich częściowego zwrotu w formie wynagrodzenia płatniczego stanowi naruszenie konstytucyjnej zasady ochrony prawa własności i innych praw majątkowych (art. 64 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji), przysługujących podmiotom pełniącym funkcje płatnika.

124 Za: L. Etel (red.) i in., *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Difin, Warszawa 2013, s. 86.

125 Pogląd taki reprezentuje np. I. Ożóg, *Wynagrodzenia płatników i inkasentów za pobór podatków u źródła*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 4 (84), s. 12; A. Huchla, *Płatnik w Ordynacji podatkowej*, [w:] *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu?*, red. H. Dzwonkowski, Biblioteka Monitora Podatkowego, Warszawa 2005, s. 171; S. Babiarczyk i in., *Ordynacja...*, s. 102.

126 Zob. J. Rusek, *Instytucja...*, s. 41–42.

Przedstawiony sposób interpretacji oznacza również sprzeczność art. 28 § 4 o.p. z art. 84 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Fakultatywność wynagrodzenia płatniczego, wywodzoną z tego przepisu, wyklucza przede wszystkim charakter prawny obowiązków płatniczych. Nakładanie niedaninowych ciężarów i świadczeń publicznych podlega bowiem – podobnie jak traktowanie podmiotów nimi obciążonych – rygorom wynikającym z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Ponieważ wynagrodzenie płatnicze stanowi środek zmniejszający dolegliwość ciężaru i świadczenia publicznego do stopnia niezbędnego, umożliwienie organom stanowiącym jednostki samorządu terytorialnego podejmowania decyzji w przedmiocie jego przyznawania oznaczałoby, że organ ten mógłby samoistnie decydować o zwiększeniu ciężaru i świadczenia publicznego płatnika, pozbawiając ten podmiot prawa do wynagrodzenia poprzez niepodjęcie inicjatywy uchwałodawczej.

Artykuł 28 o.p. pozostanie w zgodzie z art. 84 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji wyłącznie wtedy, gdy przyjmiemy inną – dopuszczalną konstytucyjnie – jego interpretację. Można bowiem uznać, że użyty w § 1 zwrot „przysługuje” przesądza o całej treści art. 28 o.p. Natomiast zawarty w art. 28 § 4 o.p. zwrot „może ustalać” należy interpretować w ten sposób, że organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego ma ustawowe kompetencje do określania sposobu, wysokości i trybu obliczania należnego płatnikom wynagrodzenia w granicach ustawowych. Swoboda polityczna organu nie dotyczy jednak kwestii samego przyznawania wynagrodzenia¹²⁷.

Instytucją prawną, stopniującą dolegliwość niedaninowego ciężaru publicznego, za jaki uznawać należy obowiązki płatnika, jest również prawo do uzyskania interpretacji przepisów prawa podatkowego. Ograniczenie uciążliwości funkcji płatniczej dla osób, które ją pełnią, wynika z celu, jakiemu służą wydawane interpretacje oraz z konsekwencji prawnych, jakie dla płatnika niesie zastosowanie się do ich treści.

Interpretacje przepisów prawa podatkowego – zarówno ogólne, jak i indywidualne – stanowią formę pomocy udzielanej przez organy administracji podatkowej podmiotom pełniącym funkcję płatnika o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego. Obowiązek udzielania takiej pomocy wynika nie tylko z faktu nałożenia na podmiot obowiązków o charakterze publicznoprawnym oraz ustanowienia odpowiedzialności o charakterze osobistym nieograniczonym za ich niewykonanie bądź nieprawidłowe wykonanie, lecz także z refleksowego charakteru skutków prawnych działań bądź zaniechań płatnika. Skoro skutki prawne działań bądź zaniechań płatnika dotyczą bezpośrednio majątku podatnika, uprawnienie do żądania od organów podatkowych informacji o obowiązującej wykładni prawa podatkowego służy także zabezpieczeniu minimum interesów prawnych tego podmiotu¹²⁸.

127 Za: M. Budziarek, *Prawo notariusza...*, s. 93–94.

128 Za: T. Dębowska-Romanowska, *Odpowiedzialność notariusza za prawidłowe obliczenie, po-
branie i odprowadzenie opłaty skarbowej*, „Glosa” 1995, nr 4, s. 3.

Pomoc udzielana płatnikom w formie interpretacji przepisów prawa podatkowego następuje poprzez ustalenie treści (wynikających z przepisów prawa podatkowego) obowiązków i uprawnień płatnika oraz odpowiadających im kompetencji organów podatkowych, co zapewnić ma przewidywalność przyszłego – ewentualnego – rozstrzygnięcia organu podatkowego w sprawie odpowiedzialności płatniczej.

Płatnik może wystąpić z wnioskiem o interpretację przepisów prawa podatkowego, której przedmiotem będzie ustalenie, czy w sytuacji wskazanej we wniosku powstaje zobowiązanie płatnicze, czy też skutek ten nie następuje. Kwestią podlegającą w tym wypadku ustaleniu staje się rozstrzygnięcie, czy wnioskodawca stanie się podmiotem obowiązków lub uprawnień płatniczych wynikających z prawa podatkowego, czy też nie. „Płatnik może także żądać interpretacji odnoszącej się do uprawnień podatnika”¹²⁹, a więc dotyczącej zobowiązania podatkowego. Uprawnienie powyższe przysługuje mu ze względu na to, że ustalenie takie może rzutować na jego uprawnienia i obowiązki, a w konsekwencji – wywoływać dla niego następstwa majątkowe¹³⁰. Zależność ta jest konsekwencją relacji, w jakich pozostaje zobowiązanie płatnicze oraz zobowiązanie podatkowe¹³¹.

Przedmiotem wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji może być również kwestia wykonania powstałego już zobowiązania płatniczego. W tym przypadku przedmiotem wniosku, a następnie samej interpretacji nie jest kwestia, czy wykonywać zobowiązanie płatnicze, lecz jak to zrobić. W interpretacji indywidualnej organ podatkowy rozstrzyga zatem np., jak płatnik powinien obliczyć podatek (z zastosowaniem jakiej stawki), jak pobrać (w jakim trybie: wpłata przez podatnika czy potrącenie) oraz jak wpłacić pobrany podatek (gotówkowo czy bezgotówkowo) i w jakim terminie dokonać tejże wpłaty. Przedmiotem interpretacji może być również kwestia, czy płatnikowi przysługuje wynagrodzenie, o którym mowa w art. 28 o.p. oraz wszelkie zagadnienia z nim związane (np. w jakiej wysokości, w jaki sposób i do kiedy można je pobrać).

Interpretacje przepisów prawa podatkowego rozstrzygają zatem, czy w konkretnej sytuacji faktycznej powstaje zobowiązanie płatnicze oraz – w przypadku pozytywnej odpowiedzi na tak zadane pytanie – wskazują prawidłowy sposób jego wykonania. Istotna rola tych interpretacji, stanowiących środek stopniujący dolegliwość ciężaru i świadczenia publicznego, jakim są obowiązki płatnicze ujawnia się przede wszystkim w zakresie wykonywania przez płatnika obowiązku wymiaru podatku. W praktyce bowiem ów obowiązek jest najtrudniejszym z obowiązków płatniczych oraz jednym z ważniejszych, gdyż w gruncie rzeczy jego prawidłowe wykonanie stanowi warunek *sine qua non* prawidłowego wykonania pozostałych

129 H. Dzwonkowski, *Płatniczy stosunek podatkowoprawny (ujęcie funkcjonalne)*, [w:] *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, red. W. Miemieć, K. Sawicka, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 162.

130 *Ibidem*.

131 Więcej na ten temat: rozdział 3.4.

obowiązków – pobrania podatku i jego wpłacenia. Interpretacje te są ponadto instrumentem ograniczającym dolegliwość obowiązków płatniczych dla podmiotów, na których spoczywają, nie tylko ze względu na ich pomocowy charakter w pełnieniu funkcji płatniczej, lecz także ze względu na skutki prawne zastosowania się do nich. Płatnik, który zastosował się do interpretacji przepisów prawa podatkowego, następnie zmienionej lub nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, podlega ochronie w zakresie określonym przez ustawodawcę.

Zakres ochrony zależy od charakteru praw i obowiązków płatniczych, których owa interpretacja dotyczyła. Najszerzy zakres ochrony przysługuje w przypadku niewykonania lub nieprawidłowego wykonania obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p. oraz bezprawnego lub wadliwego skorzystania z prawa do wynagrodzenia płatniczego. Zastosowanie się do interpretacji, której przedmiotem były powyższe obowiązki i prawa, zmienionej lub nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, nie wszczyna postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się; nie nalicza się również odsetek za zwłokę (art. 14p w zw. z art. 14k § 3 o.p.).

Dodatkowo płatnik może również zostać zwolniony z obowiązku zapłaty, gdy spełnione są warunki, o których mowa w art. 14m § 1 o.p. Owo zwolnienie dotyczyć może zarówno obowiązku zapłaty należności płatniczej, jak i obowiązku zwrotu wynagrodzenia pobranego nienależnie lub w wysokości wyższej niż należna. Skutkiem zwolnienia z obowiązku zapłaty jest – zgodnie z art. 59 § 2 pkt 6 o.p. – wygaśnięcie zobowiązania płatniczego.

Węższy zakres ochrony przysługuje natomiast płatnikowi, jeśli interpretacja przepisów prawa podatkowego dotyczyła obowiązków instrumentalnych; w takim bowiem wypadku ochrona ta obejmuje wyłącznie uchylenie odpowiedzialności karnoskarbowej.

4.3. Kształtowanie statusu płatnika w świetle regulacji konstytucyjnych

Uznanie obowiązków płatniczych za niedaninowy ciężar i świadczenie publiczne w rozumieniu art. 84 Konstytucji determinuje zarówno zasady ich statuowania, jak i zakres obowiązków, które można nałożyć na podmioty wyznaczone do pełnienia funkcji płatnika. Nakładanie obowiązków płatniczych, o których mowa w art. 8 o.p., a więc *de facto* czynienie danej kategorii podmiotów płatnikami, odróżnić zatem należy od sposobu traktowania przez ustawodawcę podmiotów wyznaczonych do wykonywania obowiązków polegających na obliczeniu, pobraniu oraz wpłacie po-

datku¹³². Wymagania wynikające z zasady proporcjonalności w zakresie statutowania ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych praw i wolności płatnika dotyczą również przepisów, na mocy których ustawodawca kształtuje sytuację prawną podmiotu pełniącego funkcję płatnika w zakresie innych obowiązków niż wynikające z art. 8 o.p. oraz przysługujących mu uprawnień. Ocenie tej powinien podlegać przede wszystkim model odpowiedzialności płatniczej, regulacje dotyczące zabezpieczenia wykonania zobowiązania płatniczego na majątku płatnika oraz zasady ustalania wysokości wynagrodzenia płatniczego.

Oceny modelu odpowiedzialności płatnika z punktu widzenia zasady proporcjonalności dokonał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 9 listopada 2010 r.¹³³ Sąd ten wskazał, że odpowiedzialność ta nie narusza konstytucyjnej zasady proporcjonalności ze względu na czynniki łagodzące ciężar związany z ponoszeniem odpowiedzialności majątkowej. Czynniki takimi są: ukształtowanie odpowiedzialności płatniczej jako odpowiedzialności zależnej od zachowania samego płatnika, możliwość wystąpienia przez płatnika (na podstawie przepisów Kodeksu cywilnego o bezpodstawnym wzbogaceniu) z roszczeniem regresowym wobec podatnika, możliwość wystąpienia do organu podatkowego z wnioskiem o dokonanie interpretacji (co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego, mających zastosowanie w indywidualnej sprawie rozstrzyganej przez płatnika) oraz – w przypadku notariuszy pełniących funkcję płatnika – ich profesjonalizm (związany z wymogami, jakie trzeba spełnić, by móc wykonywać ten zawód), stanowiący element ochronny, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, przed odpowiedzialnością majątkową.

Punkt wyjścia do oceny konstytucyjności odpowiedzialności płatniczej stanowić powinny jej przesłanki, a więc okoliczności, których zaistnienie skutkuje ponoszeniem odpowiedzialności majątkowej. Zgodnie z art. 30 § 1 w zw. z § 3 o.p., płatnik, który nie wykonał obowiązków obliczenia, pobrania i wpłaty podatku odpowiada całym swoim majątkiem za podatek niepobraný lub pobrany, a niewpłacony. Stwierdzenie w postępowaniu podatkowym powyższej okoliczności (niewykonania obowiązków) skutkuje wydaniem decyzji o odpowiedzialności podatkowej płatnika, w której organ podatkowy określa wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku (art. 30 § 4 o.p.).

Podmiot, który nie wykonał obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p., staje się zobowiązany do zapłaty należności płatniczej wraz z odsetkami za zwłokę (art. 53 § 1 w zw. z art. 51 § 3 o.p.). Wynika stąd, że ustawodawca w sposób jednaki traktuje płatnika, który nie obliczył podatku, nie pobrał go i nie wpłacił oraz płatnika, który obliczony podatek pobrał, lecz nie dokonał jego wpłaty organowi podatkowemu. Innymi słowy, zakres odpowiedzialności płatnika, który nie

132 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98, Dz.U. z 2000 r., nr 3, poz. 46.

133 Sygn. akt SK 10/98, Dz.U. z 2010 r., nr 27, poz. 141.

wykonał w ogóle ciążących na nim obowiązków, jest taki sam jak płatnika, który podatek pobrał i nie wpłacił organowi podatkowemu (przy zastrzeżeniu, że płatnicy zobowiązani byli obliczyć, pobrać oraz wpłacić kwoty podatku w jednakowej wysokości).

Sytuacja wskazanych podmiotów w zakresie ciążącej na nich odpowiedzialności jest jednakowa, podczas gdy przesłanki jej powstania odnoszą się do zachowań, mających odmienny charakter, kreujących *de facto* odmienne sytuacje prawne.

W przypadku pobrania przez płatnika podatku i jego niewpłacenia organowi podatkowemu dochodzi do zaboru mienia Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. W przypadku niewpłacenia pobranego podatku następuje zatem bezpodstawne wzbogacenie się płatnika kosztem podmiotu publicznoprawnego, co oznacza, że płatnik co najmniej kredytuje się pieniędzmi pobranymi tytułem wygasłego z chwilą poboru zobowiązania podatkowego. Obowiązek zapłaty należności płatniczej polega w tym wypadku *de facto* na oddaniu środków pieniężnych należnych Skarbowi Państwa lub jednostce samorządu terytorialnego. Towarzyszy mu również obowiązek zapłaty odsetek za zwłokę, naliczanych od dnia upływu terminu wpłaty.

Płatnik odpowiadający za podatek niepobrany ponosi natomiast odpowiedzialność za niewykonanie bądź też nieprawidłowe wykonanie obowiązku obliczenia, pobrania oraz wpłaty. Tym samym podmiot ten, nie pobrawszy od podatnika podatku, jest zobowiązany do zapłaty należności, odpowiadającej kwocie niepobranego podatku oraz odsetek za zwłokę, naliczanych od dnia upływu terminu wpłaty. Wysokość należności płatniczej nie jest jednak – jak ma to miejsce w przypadku pobrania, lecz niewpłacenia – z góry znana. Jej wysokość musi bowiem zostać ujawniona w decyzji o odpowiedzialności płatnika bądź też na skutek zapłaty dokonanej przez płatnika, która może nastąpić również przed wydaniem takiej decyzji.

Niezależnie od tego, czy podatek został przez płatnika pobrany, czy też nie, obowiązki na nim ciążące, które wynikają z norm prawa podatkowego, są takie same, tj. płatnik jest zobowiązany do spełnienia świadczenia pieniężnego – należności płatniczej wraz z należnymi od niej odsetkami za zwłokę. Owo spełnienie należności płatniczej polega albo na „oddaniu” środków pieniężnych, które zostały przez płatnika pobrane i niewpłacone, albo na zapłacie, z którą wiąże się poniesienie ekonomicznego ciężaru spełnianego świadczenia. Jednakowe traktowanie płatników, którzy nie wykonali ciążących na nich obowiązków, sprowadzające się do powinności spełnienia należności płatniczej wraz z odsetkami za zwłokę uznać należy za naruszające zasadę równości wobec prawa w sferze prawa do ochrony własności (art. 32 w zw. z art. 64 Konstytucji) oraz nieodpowiadające zasadzie sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji).

W tym bowiem wypadku następuje jednakowe traktowanie podmiotów znacznie się od siebie różniących pod względem cechy relewantnej. Za cechą taką uznać należy rodzaj i skutki niewykonanych obowiązków płatniczych, któ-

re determinują sytuację majątkową podmiotu zobowiązanego. Mimo że każdy z tych podmiotów, pełniących funkcję płatnika, nie wykonał ciężących na nim obowiązków, to pobranie podatku przez jednego z nich oraz niepobranie przez drugiego (przy braku w obydwu tych przypadkach wpłaty), kreuje ich odmienną sytuację majątkową. Pierwszy ze wskazanych podmiotów, korzystając z *quasi* władztwa, jakie wiąże się z pełnieniem funkcji płatniczej, dokonał bezprawnego zaboru mienia publicznego (podatku pobranego), którym kredytuje się, podczas gdy drugi płatnik, również nie wykonawszy ciężących na nim obowiązków, nie pobrał podatku, przez co kwotą tą nie dysponował i nie rozporządzał. Różnica istniejąca między takimi płatnikami rodzi konieczność odmiennego ich traktowania na gruncie prawa podatkowego. Jednakowe bowiem skutki w obydwu tych przypadkach naruszają zasadę równości wobec prawa, która wymaga, aby dwa podmioty znajdujące się w podobnej sytuacji były traktowane tak samo, a w różnej sytuacji – różnie.

Konieczność odmiennego traktowania płatnika, który pobrał podatek, lecz go nie wpłacił, przez co doszło do zagarnięcia mienia Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego od płatnika, który nie obliczył, nie pobrał i nie wpłacił podatku prowadzi do pewnych rozwiązań modelowych, zarówno wyłącznie w systemie prawa podatkowego, jak i w systemie prawa karnego i podatkowego, a także w zakresie wyłącznie prawa karnego.

W szczególności można przyjąć model, w którym konieczność odmiennego traktowania zostanie rozwiązana wyłącznie na gruncie szeroko rozumianego systemu prawa podatkowego. Z jednej strony może ona przybrać postać zróżnicowania wysokości stawek odsetek za zwłokę. Podstawowa stawka odsetek za zwłokę towarzyszyłaby obowiązkowi zapłaty należności płatniczych, stanowiących równowartość niepobranego podatku, podczas gdy stawka odsetek za zwłokę w przypadku pobrania podatku, który nie został przez płatnika wpłacony byłaby wyższa. Wyższa stawka odsetek za zwłokę w przypadku pobrania podatku i jego niewpłacenia ze względu na swój sankcyjny charakter zastępowałyby sankcje karne.

Różnicowanie sytuacji płatników w zakresie obowiązku zapłaty odsetek za zwłokę jest zasadne z tego względu, że ciężar ekonomiczny skutków niewykonania obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p. sprowadza się często tylko i wyłącznie do kwoty odsetek za zwłokę. Wynika to stąd, że płatnik, który pobrał od podatnika podatek i nie wpłacił go, dokonując „zapłaty” należności płatniczej nie ponosi *de facto* jej ekonomicznego ciężaru. Natomiast płatnik, który nie pobrał i nie wpłacił w terminie podatku, po czym dokonał zapłaty należności płatniczej odpowiadającej kwocie tego podatku może wystąpić z roszczeniem wobec podatnika o zapłatę równowartości należności płatniczej, której wysokość nawiązuje do wysokości niepobranego podatku. W jednym i drugim przypadku jedyną należnością, której ciężar ekonomiczny ponosi płatnik (oprócz kosztów postępowania egzekucyjnego) jest zatem kwota odsetek za zwłokę.

Odmienne traktowanie tych podmiotów może również następować na skutek ograniczenia zakresu odpowiedniego stosowania przepisów dotyczących podatnika czy podatku w stosunku do płatnika, który pobrał podatek, lecz go nie wpłacił, jak i do samej takiej należności płatniczej. W takim bowiem wypadku zasadne jest – przykładowo – wyłączenie możliwości występowania z wnioskiem o udzielenie ulgi w spłacie należności płatniczych (art. 67c § 1 w zw. z art. 67a § 1 pkt 2 o.p.). Skoro bowiem płatnik pobrał podatek i go nie wpłacił, to dopuścił się zaboru mienia, którym nie był uprawniony rozporządzać i tym samym trudno przyjąć, że mógłby zachodzić ważny jego interes lub interes publiczny, przemawiający za odroczeniem zapłaty takiej należności płatniczej lub rozłożeniem jej na raty¹³⁴.

Model przeciwny do odmiennie traktującego płatnika, który nie obliczył, nie pobrał podatku i go nie wpłacił oraz płatnika, który pobranego podatku nie wpłacił, zakłada jednakowe traktowanie na gruncie prawa podatkowego takich podmiotów. W tym bowiem wypadku ustawodawca może uznać, że czyn polegający na pobraniu, lecz niewpłaceniu podatku wywołuje takie same skutki z punktu widzenia uszczerbku majątkowego Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jak czyn polegający na nieobliczeniu, niepobraniu i niewpłaceniu podatku, a szeroko pojmowany system prawa podatkowego nie powinien zajmować się wymierzaniem sankcji za czyny bezprawne. Dlatego też właściwym miejscem na określenie takich sankcji jest ustawa Kodeks karny skarbowy¹³⁵ lub ustawa Kodeks karny¹³⁶.

Analiza aktualnie obowiązujących przepisów prawa podatkowego oraz kar noskarbowego wskazuje, że ustawodawca przyjął model mieszany. Na gruncie przepisów podatkowych następuje bowiem jednakowe traktowanie wszystkich płatników niezależnie od tego, które spośród ciążących na nich obowiązków, polegających na obliczeniu, pobraniu i wpłacie podatku nie zostały przez nich wykonane. Zauważyć należy, że zabieg legislacyjny, polegający na odpowiednim stosowaniu przepisów o podatku nakazuje ich stosowanie do należności przypadających od płatników (należności płatniczych), za które uznaje się zarówno należność stanowiącą równowartość podatku niepobranego, jak i pobranego, lecz niewpłaconego¹³⁷. Odmienne traktowanie należności stanowiących równowartość niepobranego podatku oraz pobranego i niewpłaconego ustawodawca przewiduje wyłącznie w zakresie odpowiedzialności osób trzecich za należności płatnicze¹³⁸.

134 Wydaje się, że okolicznością uzasadniającą przyznanie ulgi w spłacie należności, których termin płatności nie upłynął, mogłaby być wyłącznie sytuacja, gdy płatnik (który nie jest zobowiązany do dokonania wpłaty podatku w formie bezgotówkowej), odwołując podatek do organu podatkowego celem jego wpłacenia w kasie, został napadnięty lub owa wpłata nie wpłynęła ze względu na inne zdarzenia losowe (np. ulegnięcie przez płatnika wypadkowi).

135 Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, Dz.U. z 2017 r., poz. 2226, t.j.; dalej: Kodeks karny skarbowy.

136 Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny, Dz.U. z 2017 r., poz. 2204, t.j.; dalej: Kodeks karny.

137 Zob. np. art. 33b pkt 1, art. 51 § 3, art. 53, art. 67c § 1 o.p.

138 Zob. art. 110 § 2 pkt 1, art. 111 § 5 pkt 2 o.p.

Jednakowe traktowanie na gruncie prawa podatkowego płatników, którzy nie dokonali wpłaty pobranego podatku oraz takich, którzy nie wpłacili podatku na skutek jego niepobrania nie jest zasadne ze względów konstytucyjnych. Pobranie niewpłaconego następnie podatku przez płatnika oznacza dokonanie zaboru mie-
nia Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego przez pomiot, który korzysta w tym zakresie z *quasi* władztwa. Gdyby bowiem dany podmiot nie został ustanowiony na mocy ustawy płatnikiem, nie mógłby pobrać od podatnika podatku. Istotne jest, z punktu widzenia rozważań konstytucyjnych, również to, że świadczenie, którego zaboru dokonał płatnik, jest od początku świadczeniem pieniężnym od podatnika, należnym podmiotowi publicznoprawnemu, a płatnik częściowo wykonał ciążące na nim obowiązki płatnicze w celu bezpodstawnego wzbogacenia się kosztem Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Taki stan, ze względu na swoje podobieństwo do zasad działania dzierżawcy podatkowego – pomimo istnienia oczywistych wyraźnych różnic w zakresie statusu ustrojowego płatnika oraz dzierżawcy¹³⁹ – jest bardzo niebezpieczny i celem ustawodawcy powinno być jak najskuteczniejsze wyeliminowanie takich sytuacji, nie tylko za pomocą sankcji karnych, lecz także na gruncie prawa podatkowego.

Różnicowanie sytuacji płatników w zależności od tego, które z obowiązków płatniczych nie zostały przez nich wykonane następuje wyłącznie na gruncie przepisów prawa karnoskarbowego. Innej (surowszej) karze podlega bowiem ten płatnik, który pobranego podatku w terminie nie wpłacił na rzecz właściwego organu podatkowego, a nie ten płatnik, który nie pobrał podatku lub pobrał go w kwocie niższej niż należna¹⁴⁰.

Ocenie z punktu widzenia zachowania wymogów wynikających z zasady proporcjonalności w zakresie ingerencji w konstytucyjnie chronione prawo własności podlegają również przesłanki egzoneracyjne odpowiedzialności płatniczej. Zalicza się do nich – zgodnie z art. 30 § 5 o.p. – niepobranie podatku z winy podatnika oraz istnienie odrębnych przepisów, na mocy których, pomimo niewykonania obowiązków płatniczych, do odpowiedzialności pociągnięty zostaje podatnik.

Pojęcie „z winy podatnika”, mimo fundamentalnego znaczenia dla odpowiedzialności płatnika oraz podatnika, nie jest w sposób precyzyjny uregulowane przez ustawodawcę. Brak możliwości jednoznacznego zdefiniowania pojęcia „winy”, a przez to i zwrotu „z winy podatnika” – uzasadniony jest tym, że wina należy do tej kategorii pojęć, których (mimo jego wieloletniego stosowania) nie da się precyzyjnie określić. Dotyczy to w równej mierze ustawodawcy, doktryny i sądów administracyjnych. Brak jednoznacznie sformułowanej definicji powoduje, że stosowanie art. 30 § 5 o.p. – w związku z użyciem w jego treści zwrotu „z winy podatnika” – powoduje rozbieżności interpretacyjne.

139 Więcej na ten temat: rozdział 1.1.

140 Zob. art. 77 § 1 i art. 78 § 1 Kodeksu karnego skarbowego.

W doktrynie oraz orzecznictwie sądowym ukształtowały się dwa stanowiska w tym zakresie. Po pierwsze, przy określaniu znaczenia pojęcia „z winy podatnika” postuluje się sięganie do innych gałęzi prawa¹⁴¹. W doktrynie prawa podatkowego zaleca się, aby przy ustalaniu znaczenia tego pojęcia odwoływać się posiłkowo do pojęcia winy przyjmowanego w systemie prawa cywilnego i odpowiednio je stosować na gruncie prawa podatkowego¹⁴².

Przez winę – w prawie cywilnym – rozumie się „naganną decyzję człowieka, odnoszącą się do podjętego przez niego bezprawnego czynu (także zaniechania)”¹⁴³. Wina jest zatem pojęciem odnoszącym się do sfery zjawisk psychicznych sprawcy i stanowi znamię podmiotowe czynu. Obok niego funkcjonuje bezprawność – jako przedmiotowa cecha czynu sprawcy – ujmowana jako sprzeczność zachowania się sprawcy z obowiązującym porządkiem prawnym¹⁴⁴. Między tymi pojęciami zachodzi zależność polegająca na tym, że dany czyn, uznany za bezprawny, może być następnie rozważany w kategoriach winy. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądowym¹⁴⁵.

Konsekwencją przedstawionego stanowiska jest łączenie pojęcia „z winy podatnika” ze sferą jego zjawisk psychicznych oraz dokonywanie jej kwalifikacji jako winy umyślnej lub nieumyślnej. Ustawodawca – statuując winę podatnika w niepobraniu podatku jako okoliczność wykluczającą pociągnięcie płatnika do odpowiedzialności oraz nie czyniąc rozróżnienia między winą umyślną¹⁴⁶ i winą nieumyślną¹⁴⁷ – przesądził milcząco, że pojęcie winy określone w art. 30 § 5 o.p. obejmuje obydwie jej postaci¹⁴⁸. Stanowisko takie prezentowane jest również powszechnie w doktrynie

141 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 8 września 2010 r., sygn. akt I SA/Ol 424/10, LEX nr 749538; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 maja 2004 r., sygn. akt III SA 99/03, LEX nr 149575.

142 Zob. J. Naczyńska, *Odpowiedzialność...*, s. 50. Trzeba zauważyć, że w ostatnim czasie zyskuje przewagę stanowisko, aby w nauce prawa cywilnego posługiwać się kategoriami analogicznymi do pojęcia winy w prawie karnym. Za: Z. Radwański, A. Olejniczak, *Zobowiązania – część ogólna*, CH Beck, Warszawa 2008, s. 198.

143 Z. Radwański, A. Olejniczak, *Zobowiązania...*, s. 198.

144 *Ibidem*, s. 194.

145 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 maja 2004 r., sygn. akt III SA 99/03, LEX nr 149575; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 8 września 2010 r., sygn. akt I SA/Ol 424/10, LEX nr 749538.

146 W przypadku winy „umyślnej” sprawca ma świadomość bezprawności swojego zachowania, przewiduje jego następstwa, świadomie do niego zmierza lub co najmniej godzi się na wystąpienie szkodliwych skutków.

147 W przypadku winy „nieumyślnej” sprawca przewiduje możliwość wystąpienia szkodliwego skutku, lecz bezpodstawnie przypuszcza, że zdoła go uniknąć albo nie przewiduje możliwości wystąpienia tych skutków, choć powinien i może je przewidzieć. Ten ostatni stopień winy wiąże się w prawie cywilnym (jak również w prawie karnym) z niezachowaniem wymaganej staranności.

148 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 października 2004 r., sygn. akt III SA 2049/03, LEX nr 175314.

prawa podatkowego. Wskazuje się bowiem, że omawiana regulacja obejmuje zawinięcie podatnika w każdej postaci, a więc zarówno winę umyślną w postaci zamiaru bezpośredniego i zamiaru ewentualnego, jak i winę nieumyślną w postaci lekkomyślności oraz niedbalstwa¹⁴⁹. Tym samym przyjmuje się, że płatnik nie ponosi odpowiedzialności, jeśli podatnik przedstawia mu celowo nieprawdziwe okoliczności, a także jeśli podatnik nieumyślnie podał inne dane niż istniejące w rzeczywistości¹⁵⁰. Za takim szerokim rozumieniem winy podatnika przemawia istota obowiązków publicznoprawnych, obciążających podatnika i płatnika¹⁵¹.

Pogląd przeciwny wyklucza kwalifikowanie pojęcia „z winy podatnika”, o którym mowa w art. 30 § 5 o.p., w kategoriach winy w rozumieniu prawa cywilnego czy karnego. Nie jest zatem istotne, czy podatnik zawinił, a więc, czy możemy przypisać mu określony stan świadomości wzbogacony elementami wolicjonalnymi, ale to, czy przyczyna, dla której podatek nie został przez płatnika pobrany leżała po stronie płatnika, czy też podatnika¹⁵². W związku z powyższym wskazuje się, że przez „winę podatnika” należy rozumieć wszelkie przyczyny leżące po stronie podatnika i wpływające na zachowanie się płatnika¹⁵³, niekoniecznie zawinione w rozumieniu przepisów prawa cywilnego lub karnego¹⁵⁴. Za uniezależnieniem odpowiedzialności płatniczej od zawinięcia podatnika w rozumieniu prawa cywilnego i karnego przemawia okoliczność, że w prawie podatkowym nie powinno się badać winy czy zamiaru podatnika, są to bowiem kwestie nienależące do kompetencji organów podatkowych. Jak wskazuje T. Dębowska-Romanowska, „organy podatkowe nie są powołane do orzekania o subiektywnej winie lub niezawinięciu podatnika, chyba że przez *winę za niepobranie podatku* rozumieć należy przesłankę obiektywną, tzn. zajście zdarzeń podatkowych (znaczących dla istnienia zobowiązania podatkowego), o których płatnik nie wiedział z przyczyn leżących po stronie podatnika (zarówno subiektywnych, jak i obiektywnych), w taki sposób, iż nie mógł i nie był obowiązany – przy zachowaniu staranności odpowiedniej do funkcji przez niego wypełnianej – o nich wiedzieć”¹⁵⁵.

149 B. Brzeziński, *Pozycja prawna płatnika podatku w świetle Ordynacji podatkowej*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa*, Dom Organizatora, Toruń 1998, s. 19. Tak też: A. Ablewicz, *Odpowiedzialność...*, s. 24; E. Małecka-Ziembińska, *Prawa...*, s. 135; A. Mariański, *Obowiązki i odpowiedzialność...*, s. 90; Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2008, s. 245.

150 A. Mariański, *Obowiązek ustalenia stanu faktycznego i prawnego przez notariusza – zakres odpowiedzialności jako płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 10, s. 39; J. Sawczuk, *Odpowiedzialność podatkowa...*, s. 123.

151 Za: J. Naczyńska, *Odpowiedzialność...*, s. 88.

152 Za: B. Brzeziński, *Pozycja...*, s. 19.

153 H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury...*, s. 577.

154 B. Brzeziński, *Dyskusyjne elementy statusu prawnego płatnika podatków*, cz. I, „Monitor Podatkowy” 1999, nr 2, s. 13; tak też: K. Chustecka, *Instytucja...*, s. 18.

155 T. Dębowska-Romanowska, *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 7, s. 32–33. Tak też: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Ło-

Zagadnienie zasad odpowiedzialności płatnika było również przedmiotem rozstrzygnięcia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który w wyroku z dnia 26 marca 2015 r. wskazał, że nie mogą zostać uznane za proporcjonalne uregulowania uznające komornika sądowego pełniącego funkcje płatnika w zakresie podatku od towarów i usług za podmiot odpowiedzialny za zachowanie, którego nie można mu przypisać osobiście. Komornik sądowy, będący płatnikiem, musi mieć zagwarantowane instrumenty prawne do wykonania swojego zadania, tak, aby powstanie jego odpowiedzialności nie zależało od elementów, na które nie miał żadnego wpływu. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wyraźnie podkreślił, iż odpowiedzialność komornika nie może zależeć od działań lub zaniechań przypisywanych osobom trzecim¹⁵⁶.

Nie kwestionując słuszności powyższej tezy, zawartej w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, wskazującej na obowiązek oceny zasad odpowiedzialności płatnika z punktu widzenia wymogów wynikających z zasady proporcjonalności, zauważyć jednak należy, że wyrok ten nie odpowiada regulacjom aktualnie obowiązującym w polskim porządku prawnym.

Ustawodawca, wskazując w art. 30 § 5 o.p. przesłanki egzoneracyjne, posługuje się bowiem pojęciem „z winy podatnika” w znaczeniu podmiotu, którego działanie lub zaniechanie skutkuje uwolnieniem płatnika od odpowiedzialności za niepobranie podatku. Podatnik, mimo że jest podmiotem odrębnym od płatnika oraz od organu podatkowego, nie jest osobą trzecią. Wbrew stanowisku przyjętemu przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, komornika sądowego pełniącego funkcję płatnika podatku od towarów i usług nie uwalnia zatem od odpowiedzialności działanie lub zaniechanie osoby trzeciej. Skutek taki wywołuje wyłącznie zawinione działanie bądź zaniechanie podatnika, z zastrzeżeniem regulacji szczególnych w tych zakresie, o których mowa w art. 30 § 5 o.p.¹⁵⁷.

Ustosunkowując się do przedstawionych poglądów, dotyczących „zawinienia podatnika” jako przesłanki wyłączającej odpowiedzialność płatniczą za niepobranie podatku, stwierdzić należy, że sposób interpretacji tego pojęcia i zakres przesłanki egzoneracyjnej determinuje charakter prawny obowiązków płatniczych oraz związana z nim zasada proporcjonalności w kształtowaniu funkcji płatniczej.

W związku z tym, że obowiązki płatnicze stanowią niedaninowy ciężar i świadczenie publiczne, w rozumieniu art. 84 Konstytucji, podmiot nimi obciążony powinien być chroniony w jak najszerszym zakresie. Odpowiedzialność za niewykonanie obowiązków płatniczych, ingerująca w prawo własności pod-

dzi z dnia 6 października 2004 r., sygn. akt I SA/Łd 1774/2003, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2005, nr 5, poz. 118.

156 Za: wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 26 marca 2015 r. w sprawie C-499/13 Marian Macikowski przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku, www.curia.europa.eu (dostęp: 1.03.2017).

157 Ustawa o podatku vat nie przewiduje tego rodzaju szczególnych przepisów.

miotów obciążonych, podlega ograniczeniom wynikającym z zasady proporcjonalności, o której mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Dlatego też pojęcie „zawinienia podatnika”, stanowiące negatywną przesłankę odpowiedzialności płatnika, interpretuje się w doktrynie jako wszelkie okoliczności natury obiektywnej, leżące po stronie podatnika, uniemożliwiające płatnikowi wykonanie ciążących na nim obowiązków, na które płatnik nie miał wpływu¹⁵⁸. Zauważyć jednak trzeba, że tak sformułowana przesłanka egzoneracyjna nie chroni płatnika przed odpowiedzialnością w stopniu wymaganym art. 31 ust. 3 Konstytucji. Okoliczności, na skutek których płatnik nie wykonał ciążących na nim obowiązków mogą bowiem nie być związane z osobą podatnika. Ze względu na zasadę proporcjonalności przesłanka egzoneracyjna nie powinna odnosić się wyłącznie do zachowania bądź zaniechania podatnika. Podmiot pełniący funkcję płatnika powinien ponosić odpowiedzialność całym swoim majątkiem za niewykonanie ciążących na nim obowiązków, polegających na obliczeniu, pobraniu i wpłacie podatku, chyba że niepobranie podatku nastąpiło nie z jego winy, rozumianej jako przyczyny nieleżące po stronie płatnika. Tylko tak sformułowana przesłanka negatywna odpowiedzialności płatniczej zapewnia wymagany konstytucyjnie poziom ochrony prawa własności i odpowiada wymaganiom wynikającym z zasady proporcjonalności. W takim bowiem wypadku płatnik nie będzie pociągnięty do odpowiedzialności, nie tylko, gdy niepobranie podatku nastąpiło na skutek przyczyn leżących po stronie podatnika lecz także, gdy skutek ten był spowodowany działaniem osób trzecich lub działaniem siły wyższej. Uzależnienie odpowiedzialności płatniczej od braku zawinienia płatnika w niepobraniu podatku uniemożliwia pociągnięcie tego podmiotu do odpowiedzialności, gdy nie miał faktycznych i prawnych możliwości prawidłowego wykonania ciążących na nim obowiązków, również z przyczyn nieleżących po stronie podatnika (np. po stronie osób trzecich).

Omawiany sposób ukształtowania odpowiedzialności płatniczej, z szerszym ujęciem okoliczności skutkującej nieponoszeniem odpowiedzialności przez płatnika, został wprowadzony przez ustawodawcę na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Zgodnie z obowiązującym od 1 stycznia 2016 r. art. 10 ust. 3c ustawy o pcc, „płatnicy nie odpowiadają za podatek niepobrany, jeżeli wykazą brak swojej winy w niepobraniu tego podatku”. Przepis ten stanowi *lex specialis* względem art. 30 § 5 o.p., normującego przesłanki egzoneracyjne odpowiedzialności płatniczej, ale nie modyfikuje zasad tej odpowiedzialności. Nie uchyla obiektywnego i majątkowego charakteru odpowiedzialności płatniczej, jej automatyzmu oraz swoistego domniemania wynikającego z art. 30 § 1, 4 i 5 o.p. Zasadą jest, że za niewykonanie obowiązków polegających na obliczeniu, pobra-

158 Tak też: P. Panfil, *Zabezpieczenie...*, s. 442; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 2094/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

niu i wpłacie podatku odpowiada całym majątkiem płatnik. W sposób odmienny – aniżeli wynika to z art. 30 § 5 o.p. – ukształtowana została wyłącznie przesłanka negatywna odpowiedzialności płatniczej oraz doszło do swoistego „przerzucenia” na płatnika ciężaru jej dowodzenia (o czym będzie mowa niżej).

Uzależnienie odpowiedzialności płatniczej od braku zawinienia płatnika w niepobraniu podatku oznacza, że za niepobranie podatku lub też za pobranie go w kwocie niższej od należnej, które nie jest zawinione zarówno przez podatnika, jak i przez płatnika, ten ostatni nie odpowiada. W takim wypadku odpowiedzialność podatkową ponosi podatnik. Wprowadzone rozwiązanie, uniemożliwiając pociągnięcie do odpowiedzialności płatnika, gdy nie miał on faktycznych i prawnych możliwości wykonania w sposób prawidłowy ciążyących na nim obowiązków, odpowiada standardom konstytucyjnym demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji) oraz zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji).

Przepisy powyższe determinują również kwestię ciężaru dowodzenia winy podatnika w niepobraniu podatku przez płatnika oraz braku zawinienia po stronie płatnika w niepobraniu podatku (na gruncie ustawy o pcc). Chociaż brzmienie art. 30 § 5 o.p. sugeruje, że to na płatniku spoczywa obowiązek udowadniania, iż podatek nie został pobrany z winy podatnika, a art. 10 ust. 3c ustawy o pcc wyraźnie nakłada na płatnika ciężar dowodzenia braku swojej winy w niepobraniu podatku, teza taka jest nieuprawniona ze względów konstytucyjnych. Obowiązek bezpośredniego stosowania przepisów Konstytucji (art. 8 ust. 2 Konstytucji) w związku z zasadami ogólnymi postępowania podatkowego wskazują na niezgodność takiego rozwiązania z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Obowiązek ustalenia przyczyn niewykonania obowiązków płatniczych, w tym również okoliczności uniemożliwiających pociągnięcie do odpowiedzialności płatniczej, należy do organu podatkowego¹⁵⁹. W ramach postępowania w sprawie odpowiedzialności płatniczej organ podatkowy obowiązany jest z urzędu do ustalenia, czy niepobranie podatku nastąpiło z winy podatnika¹⁶⁰ oraz czy płatnik nie ponosi winy za niepobranie podatku od czynności cywilnoprawnych.

Obowiązek ten spoczywa na organie podatkowym nie tylko ze względu na treść art. 122 o.p. stanowiącego, że w toku postępowania (również w toku postępowania w sprawie odpowiedzialności płatniczej) organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym, lecz także w kontekście art. 187 § 1 o.p., zgodnie z którym podmioty te są zobowiązane zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzeć cały materiał dowodowy. Powinność dokonania ustaleń przez organ podatkowy wynika z konstytucyjnej zasady proporcjonalności w zakresie

159 Tak też: E. Małecka-Ziembińska, *Prawa...*, s. 135–136; B. Brzeziński, *Dyskusyjne elementy...*, s. 13; Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, LexisNexis, Warszawa 2010, s. 194.

160 Tak też: H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury...*, s. 577.

nakładania na płatnika obowiązków związanych z wymiarem i poborem podatków. Obciążanie płatnika odpowiedzialnością, chyba że wykaże on we współdziałaniu z organem podatkowym winę podatnika lub też brak swojego zawinienia, narusza zasadę niedyskryminowania określonych kategorii podmiotów w stopniu większym niż to usprawiedliwia taniość, prostota i szybkość realizacji zobowiązania podatkowego (ważny interes publiczny)¹⁶¹.

Obowiązek wykazania winy podatnika lub braku zawinienia płatnika (na gruncie ustawy o pcc) nie może zatem zostać przerzucony przez organ podatkowy na płatnika. Nie można twierdzić, że „wykazanie winy podatnika, uwalniającej płatnika od odpowiedzialności za podatek niepobraný lub pobraný w kwocie niższej niż należna, spoczywa na płatniku”¹⁶². Nie są również uprawnione tezy, zakładające współdziałanie organu z płatnikiem, z jednoczesnym wskazaniem płatnika jako podmiotu, na którym spoczywa ów ciężar dowodzenia¹⁶³.

Przerzucanie na płatnika obowiązku udowodnienia, że niepobranie podatku nastąpiło z winy podatnika stanowi – jak wskazuje T. Dębowska-Romanowska – istotne naruszenie zasad państwa prawa, przez naruszenie cech tożsamościowych systemu prawa daninowego w taki sposób, że płatnik został obciążony nie tylko obowiązkami ściśle związanymi z wykonaniem zobowiązania podatkowego, lecz także innymi ciężarami, znacznie wykraczającymi poza system tego prawa, wchodzącymi w zakres systemu prawnokarnego (tzn. związanymi z udowodnieniem winy podatnikowi)¹⁶⁴.

Ciążący na organie podatkowym obowiązek prowadzenia postępowania dowodowego w celu ustalenia przyczyn niewykonania obowiązków płatniczych nie wyklucza aktywnej postawy w tym zakresie płatnika. Podmiot ten powinien mieć zapewniony czynny udział w postępowaniu podatkowym oraz, kierując się własnym interesem, powinien współdziałać w ustalaniu przyczyn niewykonania obowiązków płatniczych, zwłaszcza gdy posiada informacje, mające znaczenie dla ustalenia istotnych faktów służących wyłączeniu jego odpowiedzialności.

Organ podatkowy jest zobowiązany do wyjaśnienia, czy niepobranie podatku nie nastąpiło z winy podatnika – w każdym postępowaniu podatkowym, prowadzonym na podstawie art. 30 § 4 o.p. Ustaleń powyższych organ podatkowy powinien dokonać także wtedy, gdy płatnik, wobec którego wszczęto postępowanie w sprawie jego odpowiedzialności za niepobraný podatek, nie powołał się na powyższą okoliczność. Obowiązek wyjaśnienia w przedmiocie winy podatnika lub

161 Za: T. Dębowska-Romanowska, *Obliczenie...*, s. 33.

162 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 sierpnia 1994 r., sygn. akt SA/Wr 2303/93, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 2, s. 58–59. Zob. również: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 6 października 2004 r., sygn. akt I SA/Łd 1774/2003, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2005, nr 5, poz. 118.

163 Zob. B. Brzeziński, *Odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta w prawie podatkowym*, Dom Organizatora, Toruń 1993, s. 18; A. Mariański, *Obowiązki i odpowiedzialność...*, s. 89.

164 T. Dębowska-Romanowska, *Prawo daninowe...*, s. 4.

braku zawinienia płatnika (na gruncie ustawy o pcc) ciąży na organie podatkowym również wtedy, gdy nie występują okoliczności wskazujące na taką możliwość (np. brak zarzutu płatnika)¹⁶⁵. Powinność taka wynika z modelu odpowiedzialności płatniczej, opartego na zasadzie domniemania odpowiedzialności płatnika za niewykonanie ciężących na nim obowiązków wskutek zdarzeń, które zaszły z jego winy, jak i niezależnie od niej, z wyjątkiem winy podatnika (art. 30 § 5 o.p.) oraz braku zawinienia płatnika (art. 10 ust. 3c ustawy o pcc) jako okoliczności przesądzających, który z podmiotów – podatnik czy płatnik – zostanie pociągnięty do odpowiedzialności majątkowej.

Obowiązek ustalenia przez organ podatkowy przyczyn niewykonania obowiązków płatniczych, w tym przede wszystkim winy podatnika, uzasadnia również to, że o niektórych okolicznościach uniemożliwiających wykonanie tychże obowiązków płatnik może nie wiedzieć. Ryzyko tego rodzaju dotyczy takich okoliczności, których przyczyny leżą po stronie podatnika lub też są to okoliczności natury obiektywnej, a przez to są niezależne od podatnika czy płatnika (działanie osób trzecich, np. drugiej strony stosunku prawnego lub zjawiska przyrodnicze). Choć w aktualnym stanie prawnym prawo podatkowe nie zajmuje się takimi okolicznościami (przesłanką egzoneracyjną odpowiedzialności płatniczej jest wyłącznie wina podatnika¹⁶⁶), to z zasady proporcjonalności wynika, że tego rodzaju okoliczności powinny być brane pod uwagę, gdyż ich zaistnienie dowodzi, iż na dany podmiot nałożone zostały obowiązki niemożliwe do spełnienia, za które podmiot ten nie powinienem ponosić odpowiedzialności.

Domniemanie odpowiedzialności płatniczej oraz ukształtowanie jej jako odpowiedzialności o charakterze osobistym nieograniczonym¹⁶⁷ służy ochronie interesów fiskalnych wierzyciela publicznoprawnego. Wzmocnienie tej ochrony następuje również poprzez rozszerzenie odpowiedzialności płatniczej (w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim) na majątek wspólny płatnika oraz jego współmałżonka (art. 29 § 3 w zw. z § 1 o.p.) oraz określenie skutków prawnych zmiany ustroju majątkowego małżeńskiego dla tej odpowiedzialności, co ma uniemożliwić uniknięcie odpowiedzialności płatniczej przez przeniesienie praw do majątku na współmałżonka płatnika (art. 29 § 3 w zw. z § 2 o.p.)¹⁶⁸.

165 Inaczej: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 listopada 2007 r., sygn. akt II FSK 605/07, LEX nr 1011549.

166 Z zastrzeżeniem przepisów szczególnych, o których mowa w art. 30 § 5 o.p., a więc również art. 10 ust. 3c ustawy o pcc.

167 Odpowiedzialność płatnicza ma charakter osobisty nieograniczony, co oznacza, że płatnik odpowiada całym majątkiem bez ograniczeń kwotowych i wyłączania z niego określonych składników majątkowych. Wierzyciel publicznoprawny ma zatem prawo wyboru majątku płatnika, z którego uzyska zaspokojenie. Za: A. Mariański, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2004, s. 17.

168 Za: P. Rybarczyk, *Pozycja płatnika w przepisach Ordynacji podatkowej*, cz. II, „Doradztwo Podatkowe” 1998, nr 2, s. 11.

Pojęcie „majątku”, w tym „majątku płatnika”, nie jest prawnie zdefiniowane. Tymczasem ustalenie składników majątkowych, wchodzących w skład majątku płatnika oraz określenie momentu, na który ocenia się ich istnienie ma fundamentalne znaczenie nie tylko dla odpowiedzialności płatniczej, lecz także dla zabezpieczenia wykonania zobowiązania płatniczego. Na majątku płatnika, w tym majątku wspólnym płatnika i jego współmałżonka, możliwe jest bowiem – jak wynika z art. 33b pkt 1 w związku z art. 33 § 1 o.p. – ustanowienie zabezpieczenia wykonania zobowiązania płatniczego przed terminem płatności¹⁶⁹.

W związku z tym, że pojęcie majątku nie jest zdefiniowane w prawie podatkowym, ustalając zakres tego terminu należy odwołać się do ustaleń dokonanych przez doktrynę prawa cywilnego¹⁷⁰, przypisującą mu dwojakie znaczenie: szersze oraz węższe¹⁷¹. Biorąc pod uwagę istotę odpowiedzialności płatniczej, stanowiącej właściwość zobowiązania płatniczego, wyrażającą się w gotowości majątku płatnika do pokrycia długu, uznać należy, że „majątek”, o którym mowa w art. 30 § 3 oraz art. 33b w zw. z art. 33 § 1 o.p., to „majątek” w znaczeniu węższym w prawie cywilnym. Tym samym majątkiem płatnika są wyłącznie przysługujące mu prawa majątkowe, z jednoczesnym wyłączeniem z tego pojęcia pasywów majątkowych, czyli zobowiązań płatnika.

Ukształtowanie odpowiedzialności płatnika jako odpowiedzialności osobistej nieograniczonej oznacza, że obejmuje ona cały majątek przysługujący aktualnie płatnikowi oraz uzyskany w przyszłości, aż do dnia realizacji zobowiązania płatnika¹⁷², w tym m.in. do momentu przedawnienia tego zobowiązania¹⁷³. Podmiot ten odpowiada zatem całym swoim majątkiem, jaki ma w chwili powstania zobowiązania płatniczego, o którym mowa w art. 8 o.p. Pojęcie „aktualnego majątku płatnika” jako podstawy jego odpowiedzialności majątkowej nie obejmuje wyłącznie majątku istniejącego w momencie powstania zobowiązania¹⁷⁴ lub odpowiedzialności płatniczej¹⁷⁵, z jednoczesnym uznaniem, że zobowiązanie to (jak odpowie-

169 Zgodnie z art. 33b pkt 1 w związku z art. 33 § 1 o.p., zobowiązanie płatnicze może być zabezpieczone na majątku płatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym. W przypadku zabezpieczenia na majątku wspólnym małżonków przepis art. 29 § 2 o.p. stosuje się odpowiednio.

170 Z. Radwański, *Zarys części ogólnej prawa cywilnego*, PWN, Warszawa 1979, s. 112–113; A. Dyoniak, *Pojęcie majątku w prawie cywilnym*, „Państwo i Prawo” 1985, z. 11–12, s. 123; Z. Radwański, A. Olejniczak, *Prawo cywilne – część ogólna*, CH Beck, Warszawa 2008, s. 135.

171 W znaczeniu szerszym majątek oznacza ogół praw i obowiązków majątkowych podmiotu prawa, a w węższym – tylko aktywa, czyli prawa majątkowe posiadane przez podmiot. Za: M. Pyziak-Szafrnicka (red.) i in., *Kodeks cywilny. Komentarz. Część ogólna*, wyd. 2, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 508.

172 M. Gintowt-Jankowicz, *Odpowiedzialność podatkowa w obowiązującym prawie polskim*, „Studia Prawnicze” 1973, z. 35, s. 128.

173 Tak też: B. Brzeziński, *Pozycja...*, s. 17.

174 M. Gintowt-Jankowicz, *Odpowiedzialność...*, s. 128; B. Brzeziński, *Pozycja...*, s. 17.

175 B. Brzeziński, *Pozycja...*, s. 17; J. Rusek, *Instytucja...*, s. 147.

działność) powstaje w dniu upływu terminu płatności, o którym mowa w art. 47 § 4 o.p. W tym bowiem dniu nie dochodzi do powstania zarówno zobowiązania, jak i odpowiedzialności płatniczej, a do zmiany charakteru obowiązków zobowiązania płatniczego, które z niepieniężnych stają się pieniężne. Moment, na który dokonuje się oceny majątku płatnika, powinien być powiązany z chwilą powstania obowiązków płatniczych – a nie upływu terminu wpłaty – gdyż w tej chwili dany podmiot uzyskuje status płatnika poprzez nałożenie na niego obowiązków z art. 8 o.p. i od tej chwili pojawia się „ryzyko”, że obowiązków tych nie wykona. Tak określony moment, na który określa się składniki majątkowe, z których wierzyciel publicznoprawny uzyskać może zaspokojenie w przypadku niewykonania obowiązków płatniczych stanowi wystarczające zabezpieczenie interesów fiskalnych podmiotu publicznoprawnego, zastępujące wątpliwe pod względem konstytucyjnym zabezpieczenie wykonania zobowiązania płatniczego przed terminem płatności.

Możliwość ustanowienia zabezpieczenia na majątku płatnika zobowiązania płatniczego przed terminem płatności należy uznać za nieodpowiadającą wymogom zasady proporcjonalności w zakresie ingerencji w prawa majątkowe podmiotu obciążonego niedaninowym ciężarem i świadczeniem publicznym (art. 31 ust. 3 w zw. z art. 84 Konstytucji). Skoro bowiem składniki majątku, z którego w przypadku niewykonania przez płatnika ciążących na nim obowiązków wierzyciel publicznoprawny może uzyskać zaspokojenie ocenia się na dzień powstania zobowiązania płatniczego, to tym samym dopuszczalność ustanowienia zabezpieczenia wykonania takiego zobowiązania przed terminem płatności stanowi środek ingerujący w sferę praw i wolności płatnika, który wprawdzie jest właściwy dla osiągnięcia zamierzonego przez ustawodawcę celu, ale nie jest niezbędny dla ochrony i realizacji interesu publicznego, z którym jest związany. Możliwość zabezpieczenia wykonania zobowiązania płatniczego przed terminem płatności na majątku płatnika stanowi wyłącznie środek, który „sprzyja realizacji założonych celów”, „ułatwia ich osiągnięcie” i jest „wygodny” dla organów podatkowych, mogących go wykorzystać w celu uzyskania w przyszłości zaspokojenia z majątku płatnika. Niespełnienie przesłanki konieczności użytego środka (możliwości ustanowienia zabezpieczenia wykonania zobowiązania płatniczego przed terminem płatności) do osiągnięcia zamierzonego przez ustawodawcę celu (zabezpieczenie interesów majątkowych podmiotów publicznoprawnych) zwalnia z oceny z punktu widzenia spełnienia wymagań zasady proporcjonalności w ścisłym tego słowa znaczeniu¹⁷⁶.

Ustalenie momentu, na który ocenia się składniki majątku płatnika, stanowiące podstawę zaspokojenia wierzyciela publicznoprawnego ma również istotne znaczenie z punktu widzenia odpowiedzialności płatnika, pozostającego w związku małżeńskim. Zgodnie bowiem z art. 29 § 3 w zw. z § 1 o.p., płatnik pozostający w małżeńskiej

176 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02, M.P. z 2002 r., nr 56, poz. 763.

wspólności majątkowej odpowiada nie tylko swoim majątkiem odrębnym¹⁷⁷, lecz także majątkiem wspólnym jego i współmałżonka. Tym samym ustawodawca przesądził, że odpowiedzialność z majątku wspólnego płatnika i jego małżonka dotyczy niewykonania tylko tych zobowiązań płatniczych, które powstały w czasie trwania wspólności ustawowej, a więc po zawarciu małżeństwa¹⁷⁸. Odpowiedzialnością tą nie są zatem objęte zaległości płatnicze, których obowiązek zapłaty wynika ze zobowiązań powstałych przed dniem powstania małżeńskiej wspólności majątkowej¹⁷⁹.

W przypadku zawarcia umowy o ograniczeniu lub wyłączeniu ustawowej wspólności majątkowej, zniesienia wspólności majątkowej prawomocnym orzeczeniem sądu, ustania wspólności majątkowej w przypadku ubezwłasnowolnienia małżonka lub też orzeczenia o separacji małżonków, skutki prawne powyższych zdarzeń prawnych działają w zakresie odpowiedzialności majątkiem wspólnym płatnika i jego współmałżonka tylko na przyszłość, gdyż nie odnoszą się do zobowiązań płatniczych powstałych przed dniem zawarcia umowy o ograniczeniu lub wyłączeniu ustawowej wspólności majątkowej, zniesienia wspólności majątkowej prawomocnym orzeczeniem sądu, ustania wspólności majątkowej w przypadku ubezwłasnowolnienia małżonka, czy też przed dniem uprawomocnienia się orzeczenia sądu o separacji.

Oznacza to, że odpowiedzialność za niewykonanie bądź nieprawidłowe wykonanie zobowiązania płatniczego, powstałego przed tym dniem, będzie dochodzona na tych samych zasadach, co przed dniem wyłączenia, ograniczenia lub zniesienia wspólności majątkowej. Tym samym odpowiedzialność ta ponoszona będzie majątkiem przysługującym płatnikowi w dniu powstania zobowiązania płatniczego, będącym jego majątkiem odrębnym oraz majątkiem wspólnym płatnika i jego współmałżonka, a który w wyniku np. zawarcia małżeńskiej umowy majątkowej stał się majątkiem odrębnym małżonka płatnika. Odpowiedzialność małżonka płatnika nie dotyczy natomiast tych zobowiązań płatniczych, które powstały po zaistnieniu zdarzeń ograniczających, wyłączających lub znoszących ustawową wspólność majątkową¹⁸⁰.

177 Majątkiem odrębnym płatnika jest jego majątek osobisty w rozumieniu art. 33 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy, Dz.U. z 2017 r., poz. 682 t.j.; dalej: Kodeks rodzinny. „Wprawdzie w art. 29 § 1 o.p. mowa jest o »majątku odrębnym« podatnika pozostającego w związku małżeńskim, niemniej [...] nie ulega wątpliwości, iż chodzi tu o majątek osobisty małżonka, w rozumieniu w zakresie, jakie nadają temu pojęciu obecnie obowiązujące przepisy Kodeksu rodzinnego, a więc te składniki majątkowe, które w myśl tych przepisów należą do jednego z małżonków i nie wchodzą w skład majątku wspólnego małżonków”, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 22 marca 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 3849/06, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

178 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 29 sierpnia 2012 r., sygn. akt III AUa 1211/12, LEX nr 1220455; wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 11 czerwca 2015 r., sygn. akt III AUa 36/15, LEX nr 1747230.

179 Inaczej: wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 maja 2012 r., sygn. akt II UK 339/11, OSNP 2013, nr 7–8, poz. 97.

180 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 29 lipca 2015 r., sygn. akt III AUa 1332/14, LEX nr 1793870.

Ocenie z punktu widzenia zasady proporcjonalności podlega również kwestia wynagradzania płatników za terminową wpłatę pobranego podatku. Przyznanie prawa do takiego wynagrodzenia bądź też pozbawienie danej kategorii płatników tego uprawnienia stanowi przejaw traktowania przez ustawodawcę podmiotów, na których spoczywają niedaninowe ciężary i świadczenia publiczne w rozumieniu art. 84 Konstytucji.

Wynagrodzenie płatnicze – jak zostało już zaznaczone – stanowi instytucję, za pomocą której następuje stopniowanie (zmniejszenie) dolegliwości niedaninowego ciężaru i świadczenia publicznego, za jaki uznawać należy obowiązki płatnicze. Obowiązki płatnicze, wykonywane bez wynagrodzenia, postrzega się jako dotkliwe obciążenie podmiotów wyręczających organy podatkowe przez wykonywanie skomplikowanych czynności, które nie przynoszą płatnikowi żadnych korzyści¹⁸¹.

Konsekwencją twierdzenia, że za pomocą wynagrodzenia płatniczego następuje stopniowanie dolegliwości ciężaru publicznego – co może następować wyłącznie w drodze ustawy, a nie uchwały organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego – jest to, że wynagrodzenie płatnicze powinno mieć charakter obligatoryjny. Płatnikom musi ono przysługiwać nie tylko ze względu na zasadę równości, lecz także ze względu na art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Uznanie obowiązków płatniczych za niedaninowe ciężary i świadczenia publiczne należy skonfrontować z użytym w art. 28 § 1 i 4 o.p. terminem „wynagrodzenie”. Środki należne płatnikowi od Skarbu Państwa bądź też jednostki samorządu terytorialnego nie są bowiem wynagrodzeniem we właściwym tego słowa znaczeniu (jak np. z tytułu umowy o pracę czy umowy zlecenia). Nie stanowią zapłaty za świadczenie pracy czy usług, gdyż służyć mają w zamyśle ustawodawcy częściowemu pokryciu kosztów poniesionych przez płatnika przy poborze podatków. Ciężary i świadczenia publiczne obejmują bowiem swym zakresem świadczenia osobiste oraz nakłady rzeczowe, które wiążą się z wykonywaniem powierzonych czynności.

Środki pieniężne, należne płatnikowi w przypadku prawidłowej realizacji zadań są swego rodzaju „częściową rekompensatą pieniężną za ponoszone ciężary i świadczenia publiczne”. Wynagrodzenie płatnika – jak wskazuje A. Huchla – jest wyrazem rekompensaty określonej pracy i kosztów działania płatnika¹⁸². Funkcję rekompensacyjną środków należnych płatnikowi tytułem wynagrodzenia podkreśla – zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie – zryczałtowana ich wysokość¹⁸³. Owa rekompensata ma charakter publicznoprawny, gdyż jej wysokość i zasady udzielania zależą od ustawodawcy¹⁸⁴.

181 Zob. P. Rybarczyk, *Pozycja płatnika w przepisach Ordynacji podatkowej*, cz. I, „Doradztwo Podatkowe” 1998, nr 1, s. 11.

182 Zob. A. Huchla, *Płatnik...*, s. 171.

183 Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 1 marca 2012 r., sygn. akt III SA/Wa 1855/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

184 Obecnie kwestię tę reguluje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2015 r. w sprawie wynagrodzenia płatników i inkasentów pobierających podatki na rzecz budżetu państwa, Dz.U. z 2015 r., poz. 2154.

Charakter rekompensacyjny wynagrodzenia płatniczego, będący pochodną charakteru prawnego obowiązków płatniczych, determinuje wysokość tego wynagrodzenia. Może ono stanowić wyłącznie częściową rekompensatę za poniesienie ciężaru i świadczenia publicznego. Przeciwno przyznaniu płatnikom pełnej rekompensaty poniesionych przez nich kosztów przemawia cel statuowania obowiązków płatniczych; obowiązki te są nakładane, gdyż stanowią najskuteczniejszą, najtańszą z metod wymiaru i poboru podatków. Przyznanie rekompensaty, pokrywającej wszystkie koszty związane z poborem i wymiarem podatków oznaczałoby konieczność zlikwidowania instytucji płatnika, z jednoczesnym rozszerzeniem właściwości organów podatkowych o te podatki, które oblicza i pobiera płatnik. Przeciwno takiemu jednak rozwiązaniu przemawia kwestia większej skuteczności działań płatnika w porównaniu do wymiaru i poboru podatków przez organy podatkowe.

Rekompensata nie może jednak stanowić symbolicznej odpłatności ze względu na to, że wynagrodzenie płatnicze stanowi instrument stopniowości dolegliwości ciężaru publicznego; znieść owego ciężaru nie może, gdyż nie znosi przymusu, jaki jest związany z niewykonaniem obowiązków płatniczych.

Wysokość wynagrodzenia płatniczego, a także jego zryczałtowany charakter wskazują, że wynagrodzenie to ma służyć częściowemu pokryciu kosztów ponoszonych przez płatnika w związku z poborem podatków. Niemożność precyzyjnego określenia wysokości poniesionych przez płatnika kosztów skutkuje tym, że określenie wysokości wynagrodzenia następuje poprzez odwołanie się do kwoty pobranego podatku. Owa kwota – zdaniem B. Brzezińskiego – stanowi element nawiązujący pośrednio do kosztów, które zostały poniesione przez płatnika¹⁸⁵. Za jedyne kryterium określające wysokość wynagrodzenia płatnika uznaje się zatem wielkość podatku¹⁸⁶.

Przyjęte przez ustawodawcę rozwiązanie, przyznające płatnikowi zryczałtowane wynagrodzenie ustalone w stosunku do pobranych przez niego kwot podatków, nie znajduje oparcia w przepisach konstytucyjnych. Wynagrodzenie płatnicze ma proporcjonalnie zmniejszać dolegliwość obowiązków płatniczych, stąd też nie powinno nawiązywać do kwoty podatku, która nie ma wpływu na wysokość poniesionych nakładów. W związku z tym, że kwota pobranego oraz wpłaconego podatku nie musi być współmierna do poniesionych przez płatnika wydatków, dochodzi do naruszenia chronionego konstytucyjnie prawa własności (art. 64 ust. 2 i 3 Konstytucji).

Uznawanie, że wynagrodzenie płatnicze jest częściową rekompensatą poniesionych przez płatnika kosztów w związku z wykonaniem ciężących na nim obowiązków wymaga określenia, które z tych kosztów podlegać powinny zwrotowi. Spośród kosztów ponoszonych przez płatnika powinna być rekompensowana

185 Za: B. Brzeziński (red.) i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Dom Organizatora, Toruń 2002, s. 119.

186 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 7 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2522/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

kategoria *money costs*, a więc wydatków związanych z wykonaniem obowiązków, mających wartość wprost wyrażoną w pieniądzu.

Wynagrodzenie płatnicze powinno mieć formę ryczałtową, nawiązującą zarówno do wydatków poniesionych przy wykonywaniu obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p., jak i wydatków, które wiążą się z wykonywaniem czynności technicznych, składających się na funkcję płatnika lub z nią związanych. W odniesieniu do płatnika będzie to np. koszt zatrudnienia pracownika, który zajmuje się rozliczaniem pobranych podatków, koszty związane z przechowywaniem pobranych podatków oraz koszty związane z ich wpłatą, a więc odprowadzaniem. Wysokość wynagrodzenia płatniczego powinna zatem nawiązywać do wszystkich poniesionych, obliczalnych oraz udowodnionych kosztów związanych z wykonaniem obowiązków ciążących na płatniku, a nie do kwoty podatku, stanowiąc ich częściową rekompensatę.

Wynagrodzenie płatnicze, jako częściowa rekompensata poniesionych kosztów, nie powinno pokrywać kosztów zaliczanych do kategorii *time costs* oraz *psychological costs*. Kosztem płatnika – który nie jest zwracany w formie wynagrodzenia – jest równowartość w pieniądzu czasu poświęconego przez niego na wykonywanie ciążących na nim obowiązków oraz równowartość dyskomfortu psychicznego, związanego z ich wykonaniem. Za częściową rekompensatę wymienionych kosztów uznać należy możliwość dysponowania przez płatnika kwotą pobranego podatku, aż do chwili upływu terminu płatności. Pełna rekompensata ponoszonych przez podmiot pełniący funkcję płatnika niedaninowych ciężarów i świadczeń publicznych oznaczałaby również *de facto* zniesienie tych obciążeń.

Powyższe zasady ustalania wysokości wynagrodzenia dotyczyć powinny zarówno wynagrodzenia płatników pobierających podatki na rzecz budżetu państwa, jak i na rzecz budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Oznacza to, że ustawodawca przesądzić powinien wysokość ryczałtu wynagrodzenia, natomiast uprawnienie przysługujące organom stanowiącym jednostek samorządu terytorialnego w tym zakresie dotyczyć powinno wyłącznie możliwości podwyższenia ryczałtu w stosunku do jego wysokości określonej przez ustawodawcę. Tym samym nie powinno być tak, że rada gminy nie jest ograniczona żadnymi regułami ustawowymi przy określaniu wysokości wynagrodzenia, które może różnicować w odniesieniu do poszczególnych kategorii płatników¹⁸⁷.

Uzależnienie wysokości wynagrodzenia od wysokości poniesionych kosztów, a nie od kwoty pobranego podatku, wykluczyłoby problem częściowej rekompensaty dla podmiotów posiadających status płatnika, które w miejsce obowiązków płatniczych zobowiązane są do podejmowania innych czynności związanych z wymiarem i poborem podatków¹⁸⁸. Na podmiotach tych ciąży powinność wykonania obowiązków instrumentalnych, które – jak obowiązki, o których mowa w art. 8 o.p. – są nie-

187 Za: R. Dowgier, i in., *Ordynacja...*, s. 206.

188 Zob. art. 41 ust. 2a w zw. z art. 29 ust. 1 i 2 ustawy o pit oraz w art. 26 ust. 1 w zw. z art. 21 ust. 1 i 2 ustawy o cit.

daninowym ciężarem i świadczeniem publicznym w rozumieniu art. 84 Konstytucji. Obecna regulacja prawna, uzależniająca możliwość pobrania wynagrodzenia od wpłaty podatku, pozbawia tę kategorię podmiotów częściowej rekompensaty kosztów, które zostały poniesione w związku z pełnieniem funkcji płatnika. Przyjmuje się zatem milcząco, że tylko wykonanie obowiązków z art. 8 o.p. generuje koszty, podczas gdy obowiązki instrumentalne są uznawane za bezkosztowe i jednocześnie są jako takie traktowane przez ustawodawcę. Nieprzyznanie płatnikowi częściowej rekompensaty poniesionych kosztów wykonania obowiązków instrumentalnych nie odpowiada konstytucyjnym standardom, wynikającym z zasady proporcjonalności w zakresie ingerencji w prawo własności oraz z zasady równości wobec prawa.

Ustalenie wysokości należnego wynagrodzenia płatniczego powinno uwzględniać to, że jest ono częściową rekompensatą za ciężary i świadczenia publiczne oraz brać pod uwagę przysługujące płatnikowi uprawnienie do czasowego dysponowania pobranymi kwotami podatków.

Uprawnienie to jest wpisane w istotę instytucji płatnika z tego względu, że czynność poboru podatku czasowo wyprzedza jego wpłacenie, z zastrzeżeniem sytuacji wpłaty przez płatnika z własnych środków kwoty odpowiadającej wysokości podatku, który powinien być pobrany. Istnienie, nieuniknionej ze względów technicznych, różnicy czasowej między momentem poboru a terminem wpłacenia powoduje, że płatnik uzyskuje pewnego rodzaju prawa majątkowe do dysponowania środkami pieniężnymi Skarbu Państwa (jednostki samorządu terytorialnego)¹⁸⁹.

Na skutek dokonania czynności poboru środki pieniężne nie stają się przejściowo własnością płatnika, mimo że są one czasowo – przez ustawodawcę – „traktowane na równi” z innymi należącymi do płatnika środkami. Wniosek ten wynika z art. 217 w zw. z art. 84 i 167 ust. 2 Konstytucji. W świetle tych przepisów wpływy z tytułu podatków mogą stanowić dochody tylko Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Ustawodawca używając w art. 30 § 1 o.p. zwrotu „podatek pobrany” oraz wskazując w art. 59 § 1 pkt 2 o.p., iż pobranie podatku powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, jednoznacznie przesądza o przejściu prawa własności pobranego świadczenia z podatnika na rzecz Skarbu Państwa (jednostki samorządu terytorialnego)¹⁹⁰.

189 W orzecznictwie sądowym powszechnie wskazuje się, że środki pieniężne, pobrane przez płatnika, nie są pieniędzmi płatnika; równocześnie podkreśla się, iż dokonując ich wpłaty podmiot ten przekazuje cudze (podatnika) pieniądze. Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 28 lutego 2011 r., sygn. akt I SA/Kr 1279/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 26 kwietnia 2012 r., sygn. akt I SA/Po 133/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018); wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 5 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Po 383/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

190 M. Budziarek, *Charakter...*, s. 56. K. Chustecka również przyjmuje, iż pobrane przez płatnika środki pieniężne nie wchodzą do majątku płatnika, ani też z niego nie pochodzą. Zob. K. Chustecka, *Instytucja...*, s. 14.

Pobierając podatek, płatnik staje się niesamoistnym posiadaczem środków, które mu powierzono na pewien czas, aż do dnia, w którym podatek ten powinien zostać wpłacony.

Termin wpłaty pobranego przez płatnika podatku nie powinien być nadmiernie odsunięty od terminu, w którym płatnik zobowiązany jest dokonać pobrania podatku od podatnika. Ustawodawcę w zakresie jego wyznaczenia ogranicza zasada proporcjonalności; termin wpłaty nie powinien bowiem, z jednej strony, doprowadzać do wzbogacenia się płatnika dysponującego mieniem Skarbu Państwa lub też jednostki samorządu terytorialnego poprzez nadmierne jego odsunięcie od terminu pobrania, a z drugiej – obowiązek jego dochowania nie powinien powodować nadmiernych kosztów dla płatnika. Zawyżone koszty względem wydatków nieodpornych i uzasadnionych, jakie ponosić może płatnik w związku z dokonywaniem wpłaty podatku pobranego mogą być konsekwencją spełnienia nałożonego na niego obowiązku dokonania wpłaty każdej drobnej kwoty pobranego podatku. Stąd też celem ograniczenia kosztów wpłaty takich drobnych kwot, termin jej dokonania może zostać ustalony przez ustawodawcę zbiorczo. Płatnik staje się zobowiązany do dokonania wpłaty, gdy kwoty pobrane przekroczą określoną przez ustawodawcę wysokość, np. 1 000 zł.

Skutki majątkowe, jakie wywołuje dokonanie czynności pobrania podatku przez płatnika, poddają w wątpliwość prezentowaną w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego tezę – odnoszącą się wprawdzie do problematyki postępowania podatkowego – że czynności płatnika podatku mają jedynie charakter czynności techniczno-rachunkowych¹⁹¹. W skład obowiązków płatnika, stanowiących *sui generis* jedność, wchodzi bowiem zarówno czynności techniczno-rachunkowe, jak i czynności o skutkach materialnoprawnych¹⁹². Obliczenie płatnicze (podobnie jak obliczenie dokonywane przez podatnika) składa się z ustalenia podatkowego stanu faktycznego przez płatnika, a następnie z zastosowania właściwych przepisów podatkowych. Dopiero po podjęciu tych działań płatnik dokonuje czynności o charakterze techniczno-rachunkowym, a więc polegających na wykonaniu pewnych operacji rachunkowych. Jednak operacje te – mimo swego czysto technicznego charakteru – skutkują powstaniem praw majątkowych po stronie płatnika. Obliczenie płatnicze wpływa na sytuację majątkową podatnika, a także na odpowiedzialność majątkową i karnoskarbową płatnika.

W odniesieniu do czynności poboru zauważyć należy, że w istocie ma ona charakter techniczno-rachunkowy; sprowadza się do wprowadzenia pieniędzy do

191 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 listopada 1984 r., sygn. akt SA/Gd 929/84, Lex Polonica nr 296847; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 grudnia 1997 r., sygn. akt I SA/Lu 1183/96, Lex Polonica nr 338770 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 września 1997 r., sygn. akt III SA 559/96, Lex Polonica nr 338431.

192 Zob. głosę aprobującą W. Nykiel, J. P. Tarno do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 listopada 1984 r., sygn. akt SA/Gd 929/84, OSpIKA 1988/10, s. 456.

kasy (np. przez notariusza) bądź też polega na zachowaniu środków na rachunku bankowym (np. przez pracodawcę). Przeciwno traktowaniu poboru płatniczego wyłącznie jako czynności techniczno-rachunkowej przemawiają jednakże skutki prawne, jakie właśnie pobór (a nie obliczenie) wywołuje w sytuacji osobistej i majątkowej podatnika oraz w stosunkach ze Skarbem Państwa lub jednostką samorządu terytorialnego. Pobór skutkuje przyjęciem przez płatnika w posiadanie – do czasu wpłacenia – środków należących od chwili poboru do Skarbu Państwa (jednostki samorządu terytorialnego).

W konsekwencji stwierdzić należy, iż pobór płatniczy stanowi zespół czynności o charakterze zarówno techniczno-rachunkowym, jak i materialnoprawnym, uprawniających płatnika do czasowego posiadania pobranych środków. Brak wyraźnego określenia w ustawie charakteru praw, jakie przysługują płatnikowi w stosunku do pobranych środków, nie oznacza, iż podmiot ten na skutek dokonania poboru nie uzyskuje żadnego tytułu prawnego do posiadania pieniędzy Skarbu Państwa (jednostki samorządu terytorialnego). Przeciwnie – założona i wpisana niejako w instytucję płatnika różnica czasowa między pobraniem, a wpłaceniem podatku – daje płatnikowi nieodpłatne prawo do czasowego dysponowania powierzonym mu mieniem tak jak własnym. Nie kreuje natomiast odrębnego obowiązku przechowywania pobranych środków na zablokowanym rachunku bankowym Skarbu Państwa (jednostki samorządu terytorialnego), bo właśnie to wymagałoby wyraźnej odrębnej regulacji ustawowej¹⁹³.

Dlatego też uznać należy, że milczenie ustawodawcy co do okresu pomiędzy poborem a wpłaceniem (odprowadzeniem) podatku daje podstawę do przyjęcia, że podmiot ten ma możliwość obrotu pobraną gotówką i czerpania z tego tytułu korzyści. Brak regulacji prawnej w tym zakresie oraz terminy płatności należności płatniczych powodują, iż płatnik może być traktowany jako posiadacz niesamodzielny pobranych środków. Uprawnienie do obrotu traktować można jako swego rodzaju częściową rekompensatę za spełnienie obowiązków płatniczych.

193 M. Budziarek, *Charakter...*, s. 57.

Rozdział 5

Wykonywanie obowiązków płatnika i ich egzekwowanie w systemie prawa polskiego

5.1. Rozwiązania prawne w zakresie stanowienia obowiązków płatnika w polskiej Ordynacji podatkowej

Zakres ciężących na płatniku obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p. wskazuje, że jest on podmiotem zobowiązanym do spełnienia przymusowego świadczenia niepieniężnego. Pierwotnie niepieniężny charakter zobowiązania płatniczego potwierdza również treść art. 5 o.p., z którego wynika, iż podatek jest świadczeniem pieniężnym, którego obowiązek zapłaty ciąży na podatniku, a nie na płatniku, będącym podmiotem zobowiązanym wyłącznie do obliczenia tej należności, jej pobrania i wpłacenia (odprowadzenia) na rzecz organu podatkowego. Istotą obowiązków płatniczych nie jest zatem powinność uiszczenia jakiegokolwiek należności pieniężnej, lecz przekazanie organowi podatkowemu środków pobranych od podatnika tytułem ciężącego na tym podmiocie zobowiązania podatkowego.

W przypadku niewykonania pierwotnie niepieniężnych obowiązków płatniczych bądź też nieprawidłowego ich wykonania, w dniu, w którym upłynął termin wpłaty pobranego przez płatnika podatku następuje zmiana charakteru zobowiązania płatniczego. Stosunek ten ze zobowiązania o charakterze niepieniężnym staje się zobowiązaniem pieniężnym, co oznacza, że zmianie ulegają prawa i obowiązki stanowiące jego treść. Od chwili upływu terminu wpłaty, o którym mowa w art. 47 § 4 o.p., na płatniku ciąży obowiązek zapłaty należności płatniczej.

Ustawodawca na określenie omawianej należności, stanowiącej materialny przedmiot pieniężnych obowiązków płatniczych posługuje się terminem „[...] na-

leżności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku [...]”¹, a nie terminem „podatek”. W ten sposób podkreślona została jej odrębność od podatku. Należność, której obowiązek zapłaty ciąży na płatniku, nie jest podatkiem, lecz świadczeniem, którego wysokość wyłącznie nawiązuje do wysokości podatku, który podmiot ten zobowiązany był pobrać oraz wpłacić. Zmiana charakteru zobowiązania płatniczego nie oznacza zatem, że płatnik staje się podmiotem zobowiązanym do uiszczenia podatku należnego od podatników z własnych środków².

Niedopuszczalność utożsamiania wymienionych należności wynika nie tylko z istoty podatku jako świadczenia nierozzerwalnie związanego z obowiązkiem podatkowym, który nie może ciążyć na płatniku, lecz także ze statusu tego podmiotu. Płatnik nie jest bowiem organem podatkowym i dokonując wymiaru zobowiązania podatkowego nie ma obowiązku ustalania wszystkich okoliczności podatkowego stanu faktycznego. Należność, którą płatnik zobowiązany jest uiszczyć w przypadku nieprawidłowego wykonania obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p., jest wyłącznie finansowym wyrazem czynności, które mógł i zobowiązany był podjąć celem ustalenia kwoty podatku, którą powinien być i mógł pobrać.

Obowiązek wpłaty podatku pobranego oraz zapłaty należności, której wysokość nawiązuje do kwoty podatku niepobranego bądź pobranego, a niewpłaconego stanowią zatem inne jakościowo obowiązki, których nie należy utożsamiać. Odprowadzenie kwoty pobranej od innego podmiotu nie jest równoważne zapłacie należności pochodzącej z majątku podmiotu świadczącego.

Odrębność obowiązku wpłaty podatku pobranego oraz obowiązku zapłaty należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku, stanowiących treść zobowiązania płatniczego o charakterze – odpowiednio – niepieniężnym oraz pieniężnym podkreśla treść art. 59 § 2 pkt 6 o.p. Ustawodawca, określając sposób wygaśnięcia zobowiązania płatniczego na skutek zastosowania się przez płatnika do interpretacji przepisów prawa podatkowego, posługuje się zwrotem „zwolnienia z obowiązku zapłaty na podstawie art. 14m o.p.”, a nie z obowiązku wpłaty. Płatnik w związku z objęciem go ochroną, będącą skutkiem zastosowania się do interpretacji przepisów prawa podatkowego jest zwolniony z wykonania obowiązku zapłaty należności płatniczej, a nie wpłaty podatku pobranego. Ochrona ta dotyczy sfery wykonania zobowiązania płatniczego „po”, a nie „przed” terminem płatności, a więc zapłaty należności płatniczej.

Z wyjątkiem tej sytuacji, obowiązki wpłaty podatku pobranego oraz zapłaty należności płatniczej są traktowane przez ustawodawcę jako obowiązki tego samego rodzaju. W szeregu przepisów spotkać można bowiem zwrot „wpłata” lub też „wpłaty płatnika” oraz „wpłaty dokonywane przez płatników”, przez co milcząco

1 Zob. np. art. 30 § 4 o.p.

2 Inaczej: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6 października 2004 r., sygn. akt III SA 1976/03, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

w doktrynie oraz orzecznictwie sądowym zakłada się, że przepisy te odnoszą się zarówno do wpłaty podatku pobranego, jak i do zapłaty należności płatniczej.

Tak szerokie określenie zakresu znaczeniowego pojęcia „wpłata” wynika z art. 59 § 2 o.p., wskazującego sposoby wygasania zobowiązania płatniczego. Zgodnie z pkt 1 wymienionego przepisu, „zobowiązanie płatnika wygasa w całości lub w części wskutek wpłaty”. W doktrynie prawa wskazuje się, iż „pod pojęciem wpłaty (o której mowa w art. 59 § 2 pkt 1 o.p. – przypis M.B.) należy rozumieć zarówno wpłatę kwoty pobranej przez płatnika od podatnika przed upływem terminu płatności – tzn. podstawową kategorię sytuacji, gdy płatnik prawidłowo wywiązuje się z ciążących na nim obowiązków, jak i wpłatę należności, wynikającej z decyzji o odpowiedzialności płatnika – tzn. sytuację, gdy płatnik nie wykonał swoich ustawowych obowiązków”³. Innym razem przyjmuje się, że „wplacenie podatku obejmuje nie tylko czynność odpowiadającą językowemu znaczeniu wyrazu *wplacenie*, ale wszystkie, wymienione w art. 59 § 2 o.p., sposoby wygaśnięcia zobowiązania płatnika”⁴. Teza ta nie jest jednak uprawniona z tego względu, że nie jest dopuszczalna taka interpretacja przepisu, w wyniku której inna jego część, byłaby pozbawiona treści normatywnej. Uznanie natomiast, iż wplacenie podatku obejmuje wszystkie sposoby wygasania zobowiązania płatnika prowadzi do takich rezultatów interpretacyjnych (art. 59 § 2 o.p.).

Teza, że „wpłatą”, o której mowa w art. 59 § 2 pkt 1 o.p., jest zarówno wpłata pobranego od podatnika podatku w terminie płatności, jak i zapłata należności z tytułu podatku niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego, dokonywana po terminie płatności wynika z braku w obecnym stanie prawnym przepisu, który wskazywałby, iż zobowiązanie płatnika wygasa również wskutek zapłaty należności płatniczej.

Zauważyć jednak należy, że do dnia 31 grudnia 2002 r. art. 59 § 2 o.p. zamiast „wpłaty” wskazywał „zapłatę należności wynikającej z decyzji o odpowiedzialności podatkowej płatnika” oraz przedawnienie jako sposoby wygasania zobowiązania płatnika⁵. Tak sformułowany sposób wygasania zobowiązania płatnika podkreślał pieniężny charakter zobowiązania płatniczego, który uzyskuje ono z chwilą upływu terminu płatności dla płatnika.

Przepis ten został zmieniony ze względu na jego wadliwość polegającą na tym, że warunkiem wygaśnięcia zobowiązania płatnika na skutek zapłaty należności było uprzednie wydanie decyzji o odpowiedzialności podatkowej płatnika. Tym samym zapłata należności z tytułu podatku niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego

3 J. Rusek, *Instytucja płatnika w prawie polskim*, CH Beck, Warszawa 2007, s. 100.

4 A. Huchla, *Płatnik w Ordynacji podatkowej*, [w:] *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu?*, red. H. Dzwonkowski, Biblioteka Monitora Podatkowego, Warszawa 2005, s. 169.

5 Art. 59 § 2 o.p. został zmieniony na mocy art. 1 pkt 47 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2002 r., nr 169, poz. 1387.

przed wydaniem tej decyzji nie wygaszała zobowiązania. Nie kwestionując zasadności sformułowanego zarzutu trzeba stwierdzić, że zapłata należności, wynikającej z decyzji o odpowiedzialności podatkowej płatnika, stanowi wykonanie zobowiązania płatnika po terminie płatności, o którym mowa w art. 47 § 4 o.p. Tym samym zobowiązanie to nie wygasło – w świetle ówczesnego brzmienia art. 59 § 2 o.p. – na skutek jego wykonania przed upływem terminu płatności, czyli na skutek wpłaty podatku pobranego od podatnika.

Z dniem 1 stycznia 2003 r. zwrot „zapłata należności wynikającej z decyzji o odpowiedzialności podatkowej płatnika” został zastąpiony terminem „wpłata”. W sposób milczący przyjęto zatem, że termin ten obejmować będzie zarówno wpłatę przez płatnika podatku przed upływem terminu płatności, jak i zapłatę należności płatniczej. W związku z tą zmianą zakresem tego pojęcia objęto *de facto* również zwrot „wynagrodzenia pobrane nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej”. Termin „wpłata” z art. 59 § 2 pkt 1 o.p. dotyczy zatem wszystkich należności pieniężnych, które organ podatkowy „uzyskuje” od płatnika, a więc kwoty podatku pobranego od podatnika, należności płatniczych oraz nienależnie pobranego lub pobranego w wysokości wyższej niż należna wynagrodzenia płatniczego.

Tak szerokie ukształtowanie przez ustawodawcę oraz doktrynę prawa podatkowego zakresu znaczeniowego pojęcia „wpłata” z art. 59 § 2 pkt 1 o.p. (jako obejmującego wpłatę podatku pobranego, jak i zapłatę należności płatniczej) zostało dokonane w nawiązaniu do zakresu znaczenia terminu „zapłata”, o której mowa w art. 59 § 1 pkt 1 o.p. Zgodnie z tym przepisem, „zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek zapłaty”. Zapłatą wygaszającą zobowiązanie podatkowe jest zarówno zapłata podatku w terminie płatności, o którym mowa w art. 47 § 1 i § 3 o.p., jak i zapłata zaległości podatkowej, o której mowa w art. 51 § 1 i § 2 o.p. Mechaniczne przeniesienie zakresu znaczeniowego terminu „zapłata” (art. 59 § 1 pkt 1 o.p.) na „wpłatę” (art. 59 § 2 pkt 1 o.p.) nie uwzględnia jednak odmiennego charakteru zobowiązania podatkowego oraz zobowiązania płatniczego. Zobowiązanie podatkowe ma charakter pieniężny, który nie ulega zmianie z chwilą upływu terminu płatności podatku. Ze zmianą tego rodzaju mamy z kolei do czynienia w przypadku upływu terminu płatności dla płatnika. Sytuacja prawna płatnika różni się zatem od sytuacji podatnika, który zarówno przed upływem terminu płatności, jak i po tym dniu jest zobowiązany do spełnienia świadczenia pieniężnego. Płatnik tymczasem zobowiązany jest do obliczenia, pobrania i wpłacenia cudzego podatku, a więc do wykonania obowiązków o charakterze niepieniężnym. Dopiero z chwilą upływu terminu płatności staje się zobowiązany do spełnienia świadczenia pieniężnego określonego przez ustawodawcę terminem należności z tytułu podatków (zaliczek na podatek) niewpłaconych w terminie płatności przez płatnika (art. 51 § 3 o.p.).

Biorąc pod uwagę powyższe uwagi, stwierdzić należy, że art. 59 § 2 o.p. powinien zostać uzupełniony o zapis, zgodnie z którym zobowiązanie płatnika wygasa wskutek „zapłaty należności z tytułu podatku niepobranego lub pobranego,

a niewpłaconego (należności płatniczej)” oraz „zwrotu wynagrodzenia pobranego nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej”. Z drugiej strony użyty w pkt 1 wymienionego przepisu termin „wpłata” powinien zostać zastąpiony zwrotem „odprowadzenia podatku pobranego przez płatnika”, co podkreślałoby niepieniężny charakter obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p.

Zmiany wymagają również przepisy określające zasady ustalania terminu wpłaty. Ocena, czy płatnik spełnił obowiązek wpłaty podatku w określonym ustawowo terminie następuje według reguł wynikających z art. 60 § 1 i 1a o.p., które zgodnie z § 2 wymienionego przepisu stosuje się również do wpłat dokonywanych przez płatnika⁶. W miejsce zwrotu „wpłat dokonywanych przez płatnika” wprowadzić należy zwroty odpowiadające wskazanym w art. 59 § 2 o.p. sposobom wygasania zobowiązań płatniczych: „odprowadzenia podatku pobranego przez płatnika”, „zapłaty należności z tytułu podatku niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego (należności płatniczej)” oraz „zwrotu wynagrodzenia pobranego nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej”. W ten sposób art. 60 § 1 i 1a o.p. określałby w sposób niebudzący wątpliwości, kiedy nastąpiło wygaśnięcie zobowiązania płatniczego na skutek odprowadzenia podatku, a więc jego wpłaty, kiedy na skutek zapłaty należności płatniczej, zwrotu wynagrodzenia płatniczego pobranego nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej.

W analogiczny sposób powinien zostać zmieniony art. 61 o.p., określający formę rozliczeń, którą zobowiązani są stosować płatnicy prowadzący działalność gospodarczą i zobowiązani do prowadzenia księgi rachunkowej lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Zgodnie z § 2 wymienionego przepisu, rozliczenie się z kwot podatku pobranego przez takich płatników nastąpić powinno w formie polecenia przelewu.

W związku z posłużeniem się przez ustawodawcę w art. 61 § 2 o.p. zwrotem „wpłat kwot podatków pobranych przez płatników”, przepis ten w aktualnym jego

6 Z przywołanych przepisów wynika, że za termin dokonania wpłaty podatku przez płatnika uważa się: 1) przy zapłacie gotówką – dzień wpłacenia kwoty podatku w kasie organu podatkowego (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, biurze usług płatniczych lub w instytucji płatniczej; 2) w obrocie bezgotówkowym – dzień obciążenia rachunku bankowego płatnika lub rachunku płatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub rachunku płatniczego płatnika w instytucji płatniczej na podstawie polecenia przelewu. W przypadku polecenia przelewu z rachunku bankowego płatnika w banku lub instytucji kredytowej lub rachunku płatniczego płatnika w unijnej instytucji płatniczej w rozumieniu art. 2 pkt 32 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (Dz.U. z 2017 r., poz. 2003 t.j.), niemających siedziby lub oddziału na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, za termin wpłaty podatku uważa się dzień obciążenia tego rachunku, jeżeli wpłacana kwota zostanie uznana na rachunku bankowym organu podatkowego w terminie wskazanym w art. 54 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych. W razie przekroczenia tego terminu za termin wpłaty uważa się dzień uznania kwoty na rachunku bankowym organu podatkowego (art. 60 § 1a o.p.).

brzmieniu nie znajduje zastosowania do zapłaty należności płatniczej oraz zwrotu wynagrodzenia płatniczego, pobranego nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej. Tymczasem o tym, którą z form rozliczania się (gotówkową czy bezgotówkową) ma stosować dany podmiot nie decyduje rodzaj świadczenia pieniężnego, które ma on spełnić, lecz okoliczność, czy prowadzi on działalność gospodarczą oraz czy jest zobowiązany do prowadzenia księgi rachunkowej lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów, czy też nie. Forma polecenia przelewu powinna być wymagana również wtedy, gdy podmiot spełniający te przesłanki dokonuje zapłaty należności płatniczej oraz zwrotu wynagrodzenia płatniczego pobranego nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej. W dalszym ciągu jest on podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą i zobowiązanym do prowadzenia księgi rachunkowej lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów oraz wykonującym jedno i to samo zobowiązanie, tyle że po upływie terminu płatności, o którym mowa w art. 47 § 4 o.p.

Wyraźne odróżnienie powyższych sytuacji (odprowadzenia podatku pobranego, zapłaty należności płatniczej oraz zwrotu wynagrodzenia płatniczego) na gruncie art. 59 § 2, art. 60 § 2 i art. 61 § 2 o.p. wykluczyłoby wadliwą interpretację również innych przepisów ustawy Ordynacja podatkowa, dotyczących wpłat dokonywanych przez płatnika. Milcząco założona tożsamość powyższych sytuacji jest źródłem poważnych wątpliwości interpretacyjnych związanych przykładowo z art. 62 o.p.

Artykuł 62 § 1–4a o.p. określa zasady zaliczania wpłaty, która nie pokrywa wszystkich zobowiązań ciężących na podatniku. Zgodnie z § 5 ww. przepisu, przepisy § 1–4a stosuje się odpowiednio do wpłat dokonywanych przez płatników.

Milczące przyjęcie, że wpłata, o której mowa w art. 59 § 2 pkt 1 o.p., obejmuje swym zakresem zarówno wpłatę podatku w terminie wpłaty, jak i zapłatę należności płatniczej prowadzi bowiem do błędnego wniosku, iż w sytuacji, gdy na płatniku ciążyą zobowiązania z różnych tytułów, dokonana przez niego jakąkolwiek wpłatę zalicza się na poczet zobowiązania, poczynwszy od zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności, chyba że płatnik wskaże, na poczet którego zobowiązania dokonuje wpłaty (art. 62 § 5 w zw. z § 1 o.p.).

Płatnik mógłby zatem dowolnie określić, że dokonywana przez niego wpłata podatku w terminie jego płatności powinna zostać zaliczona na poczet innego zobowiązania podatkowego niż to, z tytułu którego została pobrana. Z kolei brak takiego wskazania oznaczałby również, iż organ podatkowy byłby zobowiązany do zaliczenia takiej wpłaty na poczet zobowiązania płatnika o najwcześniejszym terminie płatności, które nie zawsze musiało być zobowiązaniem związanym z zobowiązaniem podatkowym z tytułu, z którego podatek ten został pobrany.

Tymczasem ani płatnik, ani organ podatkowy nie może zmieniać przeznaczenia kwot podatku pobranego od podatnika. Z chwilą bowiem pobrania podatku – zgodnie z art. 59 § 1 pkt 2 o.p. – wygasa konkretne zobowiązanie podatkowe, a więc określonego podatnika z tytułu należnego od niego podatku, co oznacza, że

dokonana przez płatnika wpłata tego podatku nie powinna zostać zaliczona na poczet innego zobowiązania, podatkowego (określenie przeznaczenia wpłaty przez płatnika), czy też płatniczego (zaliczenie dokonywane przez organ w przypadku braku określenia przeznaczenia wpłaty). W przeciwnym bowiem wypadku dochodziłoby do wygaszania dwóch różnych, niezwiązanych ze sobą zobowiązań: pierwszego (zobowiązania podatkowego) z chwilą pobrania podatku przez płatnika oraz drugiego zobowiązania podatkowego z chwilą wpłaty podatku, który zaliczono na poczet innego zobowiązania podatkowego niż to, z tytułu którego podatek został pobrany lub zobowiązania płatniczego, jeśli zaliczenia dokonuje organ podatkowy ze względu na brak określenia przez płatnika przeznaczenia dokonanej wpłaty.

Nakazu odpowiedniego stosowania art. 62 § 1 o.p. do wpłat dokonywanych przez płatnika nie można również interpretować jako dopuszczalności zaliczenia przez organ podatkowy wpłaty, której przeznaczenia płatnik nie określił na poczet zobowiązań płatniczych przed upływem terminu płatności. W takim bowiem wypadku, jeśli na płatniku ciążyłyby zobowiązania z różnych tytułów, dokonana przez niego wpłata należało by zaliczyć na poczet zobowiązania płatniczego przed upływem jego terminu płatności, poczynwszy od zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności, chyba że płatnik wskazałby, na poczet którego zobowiązania dokonał wpłaty.

Taka interpretacja jest niedopuszczalna przede wszystkim ze względu na pierwotnie niepieniężny charakter zobowiązania płatniczego, jakie zobowiązanie to ma przed upływem terminu wpłaty. Nie jest natomiast możliwe zaliczenie przez organ podatkowy należności wpłaconej przez płatnika na poczet zobowiązania płatniczego, które nie ma charakteru pieniężnego.

Zauważyć również należy, że w przypadku uznania dopuszczalności wskazanej możliwości (zaliczenia na poczet zobowiązań płatniczych przed upływem terminu wpłaty), płatnik nie dokonywał by wpłaty podatku, który pobrał od podatnika. Zatrzymanie przez płatnika kwoty pobranego podatku i jego niewpłacanie jest niezgodne z treścią ciążących na tym podmiocie obowiązków. Sprzeciwia się temu nie tylko treść art. 8 o.p., z którego wynika obowiązek wpłaty pobranego podatku organowi podatkowemu, lecz także regulacje konstytucyjne, z których wynika, iż podatki stanowią dochód Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Z chwilą pobrania podatku przez płatnika następuje przewłaszczenie, a więc zmiana właściciela środków pieniężnych. Środki te, pierwotnie będąc własnością podatnika, z chwilą pobrania stały się własnością Skarbu Państwa lub też właściwej jednostki samorządu terytorialnego i powinny zostać wpłacone organom podatkowym, działającym w ich imieniu.

Zaliczenie wpłaty dokonanej przez płatnika na poczet zobowiązań płatniczych przed upływem terminu płatności nie jest możliwe również z praktycznego punktu widzenia. Organ podatkowy nie może dokonać zaliczenia wpłaty, której przeznaczenia płatnik nie określił, na poczet zobowiązania płatniczego przed upływem terminu wpłaty, ze względu na brak wiedzy o istnieniu takich zobowiązań. Zali-

czenie przez organ podatkowy takiej wpłaty może nastąpić wyłącznie na poczet ujawnionych zobowiązań płatniczych o charakterze pieniężnym, a więc wymierzonych w decyzji o odpowiedzialności płatnika. Organ podatkowy uzyskuje wiedzę o istnieniu takich zobowiązań, na które może zaliczyć wpłatę płatnika dopiero po przeprowadzeniu postępowania podatkowego, w toku którego wykluczono winę podatnika w zakresie niepobrania podatku i które to postępowanie zakończyło się wydaniem decyzji wymiarowej, której adresatem jest płatnik. Wyłącznie na takie ujawnione zobowiązania płatnicze i przez to znane organowi podatkowemu, wpłata dokonana przez płatnika może zostać zaliczona w trybie art. 62 § 1 o.p.

Nakaz odpowiedniego stosowania art. 62 § 1 o.p. do wpłat dokonywanych przez płatnika nie oznacza zatem, że płatnik może w sposób swobodny określać przeznaczenie wpłacanej kwoty pobranego podatku, a organ podatkowy w przypadku braku takiego wskazania przeznaczenia dokonuje jej zaliczenia na zobowiązania płatnika przed upływem terminu wpłaty, stosując reguły określone w tym przepisie.

W art. 62 § 1 o.p. uregulowane są prawa i obowiązki płatnika oraz organu podatkowego, których istnienia – przy braku odesłania do tego przepisu – trzeba by się domyslać. Z przepisu tego wynika, z jednej strony, prawo płatnika do wskazania przeznaczenia uiszczonej należności w przypadku, gdy na tym podmiocie ciąży kilka zobowiązań oraz, z drugiej – kompetencja, a zarazem obowiązek organu podatkowego zaliczenia wpłaty na poczet zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności, w przypadku braku takiego określenia. Brak odesłania do art. 62 § 1 o.p., przy jednoczesnym odesłaniu do art. 62 § 1a–4a o.p., stanowiłby lukę prawną. Przyjąć zatem należy, że art. 62 § 1 o.p. nie określa, na poczet którego ze zobowiązań płatniczych zostają zaliczone wpłaty płatnika, gdyż zobowiązania te określone są w art. 62 § 1a (koszty doręzonego upomnienia), § 2 (zaległości zaliczkowe), § 3 (należności płatnicze, których płatność rozłożono na raty) i § 4 (zaległości płatnicze⁷) art. 62 o.p.

Biorąc pod uwagę powyższe, stwierdzić należy, że art. 62 § 5 o.p. w zakresie, w jakim nakazuje odpowiednie stosowanie § 1–4a, dotyczy zapłaty należności płatniczych oraz należności z tytułu wynagrodzenia pobranego nienależnie lub w wysokości wyższej niż należna, które zalicza się, zgodnie z regułami wynikającymi z tego przepisu, na poczet zobowiązań płatniczych po terminie płatności. Tym samym płatnik, dokonując zapłaty takiej należności, powinien wskazać jej przeznaczenie, a więc określić, na poczet którego z ciążących na nim zobowiązań płatniczych dokonuje zapłaty takiej należności. W przypadku braku takiego wskazania, gdy na płatniku ciąży zobowiązania z różnych tytułów, uiszczoną należność organ podatkowy zalicza na poczet znanego mu zobowiązania płatnika o charakterze pieniężnym, wynikającego ze zobowiązania o najwcześniejszym ter-

7 W związku z tym, że zaległościami płatniczymi są należności płatnicze oraz należności z tytułu wynagrodzenia pobranego nienależnie lub w wysokości wyższej od należytnej, wpłatę płatnika można również zaliczyć na poczet zobowiązań z tych tytułów.

minie płatności. Celem wykluczenia tych wątpliwości interpretacyjnych zasadne jest dokonanie zmiany treści art. 62 § 5 o.p., polegającej na wyraźnym wskazaniu, że § 1–4a cytowanego przepisu stosuje się odpowiednio do „zapłaty należności z tytułu podatku niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego (należności płatniczej)” oraz do „należności z tytułu wynagrodzenia pobranego nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej”.

Jeśli wysokość uiszczonej należności nie pokrywa kwoty zaległości płatniczej wraz z odsetkami za zwłokę, należność zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek za zwłokę w stosunku, w jakim, w dniu zapłaty, pozostaje kwota zaległości do kwoty odsetek za zwłokę (art. 55 § 2 o.p.). W sprawie zaliczenia należności płatniczej na poczet zaległości, odsetek za zwłokę oraz kosztów upomnienia – zgodnie z art. 62 § 4 w zw. z § 5 o.p. – wydaje się (z zastrzeżeniem § 4a) postanowienie, na które przysługuje zażalenie.

5.2. Nakaz odpowiedniego stosowania przepisów dotyczących wykonywania obowiązków podatnika do obowiązków płatnika

Zmiana charakteru zobowiązania płatniczego w chwili upływu terminu płatności powinna znaleźć normatywnie odzwierciedlenie nie tylko w treści art. 62 § 5 o.p., lecz także w treści innych przepisów ustawy Ordynacja podatkowa, nakładających prawa i obowiązki płatnicze. Wymóg ten jest szczególnie istotny w odniesieniu do przepisów odsyłających w zakresie uregulowania praw i obowiązków płatniczych do przepisów dotyczących praw i obowiązków podatnika. Zastosowana w tym wypadku technika regulacji, polegająca na zastosowaniu nakazu „odpowiedniego stosowania” przepisów o podatniku i podatku do płatnika i należności, które ustawodawca wiąże z tym podmiotem, rodzi w doktrynie oraz orzecznictwie wiele wątpliwości interpretacyjnych. Ich źródłem jest, z jednej strony, niewłaściwe stosowanie w procesie interpretacji przepisów prawa funktora zwrotu, odsyłającego do odpowiedniego stosowania danego przepisu do należności płatnika, a z drugiej – brak wyraźnego normatywnego określenia, czym są owe należności płatnika bądź też od niego przypadające. Wątpliwości te potęguje również brak jednolitości terminologicznej w zakresie posługiwania się pojęciem na określenie należności, których obowiązek zapłaty ciąży na płatniku. Ustawodawca bowiem zamiennie posługuje się pojęciami „należności płatników”⁸, „należności przypadających od

⁸ Zob. np. art. 14p, 49 § 3, 57 § 8, 71 o.p.

płatnika”⁹ lub też „płatników”¹⁰, nakazując odpowiednie stosowanie wobec nich przepisów dotyczących podatku. Spotkać się również można z terminem „zaległości płatnika”¹¹.

Zastosowana w przypadku „należności płatników” czy też „przypadających” od nich oraz „zaległości płatnika” technika regulacji, polegająca na użyciu odesłania „odpowiedniego stosowania” polega na tym, że prawodawca, mocą odnośnych postanowień prawa, nakazuje szukanie rozwiązań prawnych w przepisach ustanowionych w celu unormowania innych zachowań¹². Określenie zatem treści uprawnień oraz obowiązków płatniczych, których przedmiotem jest owa należność pieniężna powinno następować poprzez odwołanie się do przepisów normujących prawa i obowiązki, których przedmiotem jest podatek.

„Odpowiednie stosowanie” odnośnych przepisów prawa do drugiego zakresu odniesienia nie jest czynnością o jednolitym charakterze. W doktrynie wskazuje się trzy różne użycia przez ustawodawcę funktora zwrotu odsyłającego, zmodyfikowanego przez dodanie słowa „odpowiednio”. W pierwszym przypadku, odnośne przepisy prawa nie mogą być w ogóle stosowane do drugiego zakresu odniesienia ze względu na ich bezprzedmiotowość bądź całkowitą sprzeczność z przepisami ustanowionymi dla tych stosunków, do których miałyby być odpowiednio stosowane. W drugim przypadku, odnośne przepisy powinny być stosowane z pewnymi zmianami w dyspozycji, polegającymi na dostosowaniu ich do drugiego zakresu odniesienia. Konieczność uwzględnienia tych zmian wynika ze specyfiki zakresu odniesienia, polegającej na odmienności tego stanu. W ostatnim – trzecim – przypadku odnośne przepisy prawa mają być stosowane bez żadnych zmian w ich dyspozycji do drugiego zakresu odniesienia. „Odpowiednie stosowanie” polega w takim wypadku na stosowaniu przepisów bez jakiegokolwiek ich modyfikacji¹³.

Obowiązku odpowiedniego stosowania danych przepisów prawa nie można – także w ostatnim ze wskazanych przypadków – utożsamiać z analogicznym stosowaniem przepisów¹⁴. „Odpowiedniość” nie oznacza bowiem identyczności; „odpowiedni” to nie „ten sam”, czy „taki sam”, a odpowiadający celowi, przeznaczeniu, nadający się do czegoś¹⁵. Użycie przez ustawodawcę funktora zwrotu odsyłające-

9 Zob. np. art. 34 § 6 o.p.

10 Zob. np. art. 41 § 3, 67c § 1 o.p.

11 Zob. art. 67d § 3 o.p.

12 Za: J. Nowacki, „Odpowiednie” stosowanie przepisów prawa, „Państwo i Prawo” 1964, z. 3, s. 369.

13 *Ibidem*, s. 370–371; tak też: A. Malinowski, *Redagowanie tekstu prawnego. Wybrane wskazania logiczno-językowe*, LexisNexis, Warszawa 2006, s. 177–178.

14 E. Małecka-Ziembińska przyjmuje natomiast, że „przepisy dotyczące hipoteki przymusowej na nieruchomościach płatnika są analogiczne do tych w odniesieniu do hipoteki przymusowej na nieruchomościach podatnika”. E. Małecka-Ziembińska, *Prawa i obowiązki płatnika w świetle Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, red. B. Kucia-Guściora i in., Wydawnictwo Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego, Lublin 2008, s. 137.

15 Za: J. Brolik i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX, Warszawa 2013, komentarz do art. 33b ustawy – Ordynacja podatkowa.

go, zmodyfikowanego poprzez dodanie przysłówka „odpowiednio”, nie jest – jak wskazuje A. Malinowski – jednoznaczne z użyciem funktora bez tego uzupełnienia. Słowo „odpowiednio” wskazuje bowiem na relatywność odesłania, polegającą na konieczności uwzględnienia szczególnych okoliczności, związanych z przystosowaniem treści danego fragmentu tekstu do treści zdania, w którym zawarty jest zwrot odsyłający¹⁶.

Okolicznością, którą uwzględniać należy w przypadku odpowiedniego stosowania przepisów dotyczących podatku od należności oraz zaległości płatniczych jest pierwotnie niepieniężny charakter obowiązków płatniczych. Płatnik nie jest podatnikiem, a więc podmiotem zobowiązanym do spełnienia świadczenia pieniężnego. Ciążący na nim obowiązek uiszczenia należności płatniczej jest wtórny względem obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p. Obowiązek ten ciąży na płatniku dopiero wtedy, gdy nie wykona bądź nieprawidłowo wykona niepieniężne obowiązki obliczenia, pobrania oraz wpłaty (odprowadzenia) pobranego podatku, a więc po upływie terminu płatności, o którym mowa w art. 47 § 4 o.p. Ów pierwotnie niepieniężny charakter obowiązków płatniczych oraz wtórny charakter pieniężnych determinuje proces odpowiedniego stosowania przepisów do należności płatnika (przypadających od płatnika/płatników) oraz zaległości płatniczych. Odpowiednio stosować można przepisy dotyczące podatku od należności, który płatnik ma zapłacić, a nie tylko przekazać od podatnika organowi podatkowemu. Konieczna jest bowiem tożsamość pieniężnego charakteru stosunku regulowanego w odnośnych przepisach i stosunku, do którego owe przepisy mają być odpowiednio stosowane. Warunkiem stosowania techniki regulacji, opartej na użyciu funktora „odpowiedniego stosowania” jest – jak wskazuje J. Nowacki – wykazywanie podobieństwa między stosunkami, które ustawodawca chce w ten sam lub podobny sposób rozstrzygnąć, z zastrzeżeniem, że są to stosunki, które w ogóle mogą być normowane za pomocą tych samych przepisów prawa¹⁷.

Ograniczenia w zakresie możliwości stosowania przez ustawodawcę techniki regulacji, opartej na funktorze „odpowiedniego stosowania” determinują zasady zagospodarowania nadpłaty płatniczej. Zgodnie z art. 76 § 3 pkt 1 o.p., przepisy art. 76 § 1 o.p., określające sposoby zagospodarowania nadpłaty, stosuje się odpowiednio do zaliczania nadpłaty płatnika na poczet jego zaległości podatkowych, bieżących zobowiązań podatkowych lub zobowiązań, powstałych w związku z wykonywaniem obowiązków płatnika. W świetle tego odesłania nadpłatę płatniczą zalicza się na poczet zaległości podatkowych, o których mowa w art. 51 § 1 i § 2 o.p. i bieżących zobowiązań podatkowych, jeśli podmiot pełniący funkcję płatnika jest jednocześnie podatnikiem lub na poczet zobowiązań, powstałych w związku z wykonywaniem obowiązków płatnika.

¹⁶ A. Malinowski, *Redagowanie...*, s. 177.

¹⁷ Za: J. Nowacki, *„Odpowiednie” stosowanie...*, s. 368.

Nie jest natomiast możliwe zaliczenie nadpłaty płatniczej na poczet tzw. przyszłych zobowiązań podatkowych podmiotu, będącego jednocześnie podatnikiem i płatnikiem¹⁸. Tego rodzaju kategoria zobowiązań podatkowych nie została bowiem wskazana *expressis verbis* w art. 76 § 3 pkt 1 o.p., określającym, na poczet których zobowiązań nadpłata płatnicza może zostać zaliczona. Odpowiednie stosowanie art. 76 § 1 o.p. do nadpłat płatniczych kreuje przede wszystkim samą kompetencję organów podatkowych do zaliczenia nadpłaty oraz wskazuje kolejność jej zagospodarowania, statuując pierwszeństwo zaliczenia bądź też zwrotu nadpłaty. W drodze odpowiedniego stosowania art. 76 § 1 o.p. nie można natomiast określać, „na co” się zalicza nadpłatę płatniczą, a zwłaszcza kreować nowych zobowiązań, gdyż to zostało wprost określone w art. 76 § 3 pkt 1 o.p. Przyjęcie stanowiska przeciwnego oznaczałoby *de facto* zmianę art. 76 § 3 pkt 1 o.p., którego uzupełnieniem ma być przepis art. 76 § 1 o.p. Tymczasem „modyfikacji podlegać mogą przepisy odpowiednio stosowane, a nie przepisy, uzupełnieniem których przepisy stosowane być mają”¹⁹. Z tego względu wyłączenie możliwości złożenia przez płatnika wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych – przy dopuszczalności zaliczenia na poczet zaległości i bieżących zobowiązań podatkowych – nie może być postrzegane jako niczym nieuzasadnione ograniczenie przysługujących danemu podmiotowi uprawnień, w porównaniu do sytuacji, gdyby był podatnikiem, nieposiadającym statusu płatnika.

O ile kategoria zaległości podatkowych jest określona normatywnie w art. 51 § 1 i § 2 o.p. (podobnie jak pojęcie bieżących zobowiązań podatkowych w doktrynie prawa, to pojęcie zobowiązań powstałych w związku z wykonywaniem obowiązków płatnika nie jest określone zarówno przez ustawodawcę, jak i przez naukę prawa podatkowego).

Biorąc pod uwagę ogół przepisów ustawy Ordynacja podatkowa oraz przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji²⁰, regulujących instytucję płatnika, uznać należy, że zobowiązania powstałe w związku z wykonywaniem obowiązków płatnika są kategorią wewnątrznie złożoną. Obejmują zaległości płatnicze, o których mowa w art. 51 § 3 o.p. (a więc należności z tytułu podatków czy zaliczek na podatki, niewpłaconych w terminie płatności przez płatnika) oraz należności traktowane jako zaległości podatkowe, którą – zgodnie z art. 52a o.p. – jest wynagrodzenie pobrane nienależnie lub w wysokości większej niż należna oraz naliczane od powyższych należności odsetki za zwłokę (art. 53 § 1 o.p.). Do kategorii tych zobowiązań zaliczyć należy również koszty upomnienia.

18 Inaczej: J. Rusek, *Instytucja płatnika w prawie polskim*, CH Beck, Warszawa 2007, s. 93.

19 J. Nowacki, „Odpowiednie” stosowanie..., s. 373.

20 Dz.U. z 2018 r., poz. 1314, t.j.; dalej: ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji lub ustawa o pega.

Tym samym nadpłata płatnicza podlega zaliczeniu na zobowiązania płatnika z tytułu należności płatniczych (po upływie terminu płatności, o którym mowa w art. 47 § 4 o.p.) oraz zobowiązania z tytułu wynagrodzenia pobranego nienależnie lub w wysokości większej niż należna. Mimo braku wyraźnego wskazania w art. 76 § 3 o.p. odsetek za zwłokę oraz kosztów upomnienia, nadpłatę płatniczą również zalicza się na poczet tych zobowiązań, ze względu na zawieranie się tych świadczeń w kategorii zobowiązań, powstałych w związku z wykonywaniem obowiązków płatnika. Poza zakresem pojęcia „zobowiązań powstałych w związku z wykonywaniem obowiązków płatnika” znajdują się bieżące czy też tzw. przyszłe zobowiązania, powstałe w związku z wykonywaniem obowiązków płatnika, określane w doktrynie mianem przyszłych zobowiązań z tytułu należności obciążających ten podmiot jako płatnika²¹.

Kategoria bieżących zobowiązań, powstałych w związku z wykonywaniem obowiązków płatnika, do których można by zaliczyć nadpłatę płatniczą, obejmować powinna zobowiązania płatnicze, istniejące przed upływem terminu wpłaty, o którym mowa w art. 47 § 4 o.p. Zaliczenie nadpłaty stanowiłoby w takim wypadku jeden ze sposobów wygasania niepieniężnego zobowiązania płatnika. Tymczasem zaliczenia nadpłaty dokonać można wyłącznie na poczet zobowiązań o charakterze pieniężnym, podczas gdy zobowiązanie płatnicze przed upływem terminu płatności ma charakter niepieniężny. Tego rodzaju zaliczenie nadpłaty płatniczej na poczet bieżących zobowiązań, powstałych w związku z wykonywaniem obowiązków płatnika, pozostawałoby w sprzeczności z istotą podatku – będącego świadczeniem pochodzącym z majątku podatnika i stanowiącym dochód związku publicznoprawnego – oraz instytucją płatnika, a więc podmiotu zobowiązanego do odprowadzenia pobranego podatku.

Podatek pobrany przez płatnika powinien zostać przez niego wpłacony, czyli odprowadzony na rzecz organu podatkowego, reprezentującego związek publicznoprawny. Nie jest zatem możliwe, aby płatnik nie odprowadzał podatku i zachował go „dla siebie”, a organ podatkowy dokonał zaliczenia nadpłaty płatniczej na poczet jego zobowiązania. W takim wypadku następowałoby przywłaszczenie mienia, stanowiącego własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego oraz jednocześnie zwolnienie płatnika z obowiązku wpłaty, o którym mowa w art. 8 o.p. Tymczasem płatnik może zostać zwolniony z ciążących na nim obowiązków jedynie w przypadkach określonych w art. 22 § 1 pkt 2 i § 2 o.p., przy czym owego zwolnienie dotyczy całej trójni obowiązków z art. 8 o.p., a nie jednego z nich²².

Pierwotnie niepieniężny charakter zobowiązania płatniczego wyklucza również możliwość zaliczenia nadpłaty płatniczej na poczet przyszłych zobowiązań, powstałych w związku z wykonywaniem obowiązków płatnika. Niedopuszczalność

21 Zob. J. Rusek, *Instytucja...*, s. 93.

22 Więcej na ten temat: rozdział 3.1.

takiego zaliczenia wynika również ze sposobu sformułowania art. 76 § 3 pkt 1 o.p. Zauważyć bowiem należy, że ustawodawca, określając rodzaje zobowiązań, na poczet których nadpłata płatnicza może zostać zaliczona, posłużył się zwrotem „zobowiązań powstałych”, a więc takich, które już istnieją w dniu zaliczenia nadpłaty. Tymczasem przyszłe zobowiązania są zobowiązaniami, które dopiero powstaną w przyszłości, co oznacza, że jeszcze nie istnieją w dniu, w którym dokonuje się zaliczenia nadpłaty. Gdyby ustawodawca chciał dopuścić możliwość zaliczenia nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań, powstałych w związku z wykonywaniem obowiązków płatnika (przyjmując jednocześnie ich pieniężny charakter), użyłby zwrotu, z którego by wynikało, że nadpłatę zalicza się na poczet zobowiązań „związanych” z wykonywaniem funkcji płatnika.

Tożsamość charakteru stosunku uregulowanego w przepisach odnośnych oraz stosunku, do którego owe przepisy mają być odpowiednio stosowane determinuje również zakres oraz zasady zabezpieczenia wykonania zobowiązania na majątku płatnika w trybie art. 33 o.p. Przepis ten – zgodnie z art. 33b pkt 1 o.p. – stosuje się odpowiednio do zabezpieczenia na majątku płatnika.

Ustawodawca, wprowadzając obowiązek odpowiedniego stosowania art. 33 o.p. do zabezpieczenia na majątku płatnika, nie określił w sposób wyraźny zakresu zabezpieczenia. Z art. 33 § 1 o.p., który należy odpowiednio stosować do zabezpieczania na majątku płatnika wynika, że zabezpieczeniu podlegać może zobowiązanie przed terminem płatności. W związku z tym, w doktrynie prawa przyjmuje się, że zabezpieczeniu na majątku płatnika podlega zobowiązanie podatkowe, które może zostać zabezpieczone przed wydaniem decyzji w sprawie orzeczenia o odpowiedzialności płatnika, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane²³. Innym razem wskazuje się, że zabezpieczeniu podlega zobowiązanie z tytułu należności przypadających od płatnika, przy czym terminem tym obejmuje się zarówno należności z tytułu podatku, które płatnik zobowiązany jest wpłacić w terminie określonym w art. 47 § 4 o.p., jak i zaległości z tytułu należności przypadającej od płatnika²⁴. Zakresem zabezpieczenia na majątku płatnika obejmuje się również należności płatników wynikające ze złożonych przez nich deklaracji podatkowych, dla których nie upłynął jeszcze termin płatności (art. 33 § 1 w związku z art. 33b pkt 1 o.p.), a także należności płatnika będące przedmiotem postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, zabezpieczane przed wydaniem decyzji o odpowiedzialności podatkowej płatnika (art. 33 § 2 w związku z art. 33b pkt 1 o.p.)²⁵.

23 Zob. J. Sawczuk, *Odpowiedzialność podatkowa i zabezpieczenie realizacji obowiązków ciążących na płatniku*, „Studia Prawnicze KUL” 2013, nr 1 (53), s. 132.

24 Zob. J. Rusek, *Instytucja...*, s. 82–88.

25 J. Brolik i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX 2013, Komentarz do art. 33b ustawy – Ordynacja podatkowa.

Wbrew sformułowanym tezom, nie jest możliwe zabezpieczenie na majątku płatnika ani zobowiązania podatkowego, ani też należności z tytułu podatku, które płatnik zobowiązany jest wpłacić w terminie określonym w art. 47 § 4 o.p., a więc *de facto* zobowiązanie płatnika, o którym mowa w art. 8 o.p.²⁶

Płatnik nie jest stroną zobowiązania podatkowego oraz podmiotem ponoszącym odpowiedzialność majątkową z tytułu jego niewykonania bądź nieprawidłowego wykonania. Celem postępowania, o którym mowa w art. 30 § 4 o.p., mogącego się zakończyć wydaniem decyzji o odpowiedzialności majątkowej płatnika, jest ustalenie okoliczności niewykonania obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p., a więc niewykonania obowiązków zobowiązania płatniczego oraz określenie, któremu z podmiotów (płatnikowi czy podatnikowi w zakresie niepobrania podatku) należy powyższe okoliczności przypisać. W decyzji tej organ podatkowy określa wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku (należności płatniczej). Stąd też doręczanie takiej decyzji nie może mieć wpływu na kwestię zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, skoro owo zobowiązanie nie jest jej przedmiotem.

Nakaz odpowiedniego stosowania art. 33 § 1 o.p. do zabezpieczenia na majątku płatnika oznacza konieczność uwzględnienia w procesie interpretacji art. 33b pkt 1 o.p. przedmiotu zabezpieczenia, dokonywanego w trybie przepisów rozdziału 3 działu III ustawy Ordynacja podatkowa oraz celu zabezpieczenia, które należy skonfrontować z charakterem obowiązków płatniczych. Zakresem przedmiotowym zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33 i nast. o.p., objęte są wyłącznie należności podatkowe, a więc zobowiązania o charakterze pieniężnym, co oznacza, że zabezpieczeniu nie podlega wykonanie obowiązków o charakterze niepieniężnym²⁷.

Zabezpieczenie w trybie przepisów ustawy Ordynacja podatkowa jest „postępowaniem szczególnym mającym charakter pomocniczy względem postępowania egzekucyjnego”²⁸. Zasadniczym celem tego postępowania jest zapewnienie efek-

26 W stanie prawnym, obowiązującym do dnia 1 stycznia 2003 r., B. Brzeziński wskazywał, że wbrew brzmieniu ówczesnie obowiązującego art. 33 § 5 o.p., nie powinna podlegać zabezpieczeniu należność określona w decyzji o odpowiedzialności podatkowej płatnika, a zobowiązanie płatnika, którego treścią jest obowiązek pobrania podatku i wpłacenia pobranej kwoty na rachunek organu podatkowego. Zob. B. Brzeziński, *Pozycja prawna płatnika podatku w świetle Ordynacji podatkowej*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa*, Dom Organizatora, Toruń 1998, s. 27.

27 Pieniężny charakter zobowiązań, których wykonanie jest zabezpieczane w trybie art. 33 o.p. potwierdził w swym orzeczeniu Naczelny Sąd Administracyjny, stwierdzając, że „*ratio legis* art. 33 § 1 i 2 o.p. jest zapewnienie ochrony prawnej należności publicznoprawnej”. Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 sierpnia 2013 r., sygn. akt I FSK 1261/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

28 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 10 stycznia 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 964/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

tywności przyszłej egzekucji, a więc swego rodzaju jej przygotowanie²⁹. W przypadku płatnika, egzekucji w trybie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji nie podlega – wbrew niezbyt precyzyjnemu brzmieniu art. 3a tej ustawy – wykonanie przez ten podmiot obowiązku obliczenia, pobrania i wpłaty podatku, lecz spełnienie obowiązku zapłaty należności płatniczej. Dlatego też uznać należy, że przedmiotem zabezpieczenia na majątku płatnika w trybie przepisów rozdziału 3 działu III ustawy Ordynacja podatkowa może być wyłącznie spełnienie obowiązku zapłaty należności płatniczej, a nie obowiązku obliczenia, pobierania i wpłaty podatku w terminie organowi podatkowemu, a więc zobowiązanie płatnicze przed terminem płatności.

Zobowiązanie płatnicze przed terminem płatności – w przeciwieństwie do zobowiązania podatkowego, które można zostać zabezpieczone w trybie art. 33 § 1 o.p. – ma charakter niepieniężny. Dopiero w chwili upływu terminu wpłaty, o którym mowa w art. 47 § 4 o.p., zobowiązanie płatnicze przekształca się w zobowiązanie o charakterze pieniężnym. Od tej chwili płatnik staje się podmiotem zobowiązanym do spełnienia świadczenia pieniężnego, a więc świadczenia przypadającego od niego i pochodzącego z jego majątku (należności płatniczej). Zobowiązanie do spełnienia tych należności może zostać zabezpieczone w trybie art. 33b pkt 1 w zw. z art. 33 o.p. (do dnia doręczenia decyzji odpowiedzialności majątkowej płatnika)³⁰. Nie jest natomiast dopuszczalne zabezpieczenie wykonania zobowiązania płatniczego przed terminem płatności³¹.

Kierunek interpretacji art. 33 § 1 o.p., wykluczający możliwość zabezpieczenia wykonania zobowiązania płatniczego przed terminem płatności, potwierdza również sam ustawodawca w art. 33d § 2 o.p. W przepisie tym, wskazując formy zabezpieczenia wykonania decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 33 o.p.³², określono, że zabezpieczenie następuje przez przyjęcie przez organ podatkowy, na wniosek strony, zabezpieczenia wykonania zobowiązania, wynikającego z tych decyzji wraz z odsetkami za zwłokę. W sposób wyraźny podkreślono zatem, że zabezpiecza się wykonanie zobowiązań pieniężnych, od zobowiązań niepieniężnych nie nalicza się bowiem odsetek za zwłokę.

29 Za: K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych*, [w:] *System prawa finansowego*, t. 3: *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 538.

30 Oprócz należności płatniczych na majątku płatnika zabezpiecza się również wynagrodzenie płatnicze, pobrane nienależnie lub w wysokości wyższej niż należna. Zob. art. 33c § 2 w zw. z art. 33b o.p.

31 Inaczej: J. Rusek, *Instytucja...*, s. 88.

32 Zgodnie z art. 33d § 1 o.p. zabezpieczenie wykonania decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji lub wykonanie decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 33, następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji albo w formie określonej w § 2.

Przeciwko dopuszczalności zabezpieczenia na majątku płatnika zobowiązania płatniczego przed terminem płatności świadczą również przesłanki uzasadniające ustanowienie zabezpieczenia, odwołujące się w swej treści do pieniężnego charakteru obowiązków, których wykonanie ma być zabezpieczone w trybie art. 33 o.p. Zgodnie bowiem z art. 33 § 1 w związku z art. 33b pkt 1 o.p., zobowiązanie płatnicze może zostać zabezpieczone na majątku płatnika, jeśli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności, gdy płatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. Mimo że katalog wskazanych przesłanek ma charakter otwarty, użyty w art. 33 § 1 o.p. zwrot „w szczególności” wytycza kierunek interpretacji ogólnej przesłanki zabezpieczenia, jaką jest uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania płatniczego.

Ocena, czy zachodzi tego rodzaju obawa jest dokonywana poprzez odwoływanie się do niewykonywania przez płatnika innych zobowiązań publicznoprawnych o charakterze pieniężnym³³ bądź też do podejmowania przez ten podmiot czynności związanych z posiadaniem przez niego majątkiem, które mogą utrudniać lub udaremniać przyszlą egzekucję należności płatniczej. Sformułowanie w taki sposób przesłanek zabezpieczenia wskazuje, że celem zabezpieczenia (dobrem chronionym) jest zabezpieczenie wykonania publicznoprawnego zobowiązania o charakterze pieniężnym.

Niewykonaniem zobowiązania płatniczego, któremu ma zapobiegać zabezpieczenie na majątku płatnika, jest niezapłacenie należności płatniczej bądź też zapłacenie jej w kwocie niższej niż należna. Organ podatkowy, kierując się przesłankami wskazanymi w art. 33 § 1 o.p., nie ocenia zatem, czy płatnik obliczy podatek, pobierze go i wpłaci organowi podatkowemu, lecz czy zdolny będzie zapłacić należności pieniężne obciążające go, gdy nie wykona obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p. bądź też, gdy wykona je nieprawidłowo. Innymi słowy, ocenia możliwość spełnienia przez płatnika w przyszłości obowiązków stanowiących skutek niewykonania obowiązku obliczenia, pobrania i wpłaty, a nie możliwość wykonania tych obowiązków. Nieuiszczanie pieniężnych zobowiązań publicznoprawnych, podobnie jak sytuacja majątkowa płatnika, nie mogą bowiem świadczyć o tym, że płatnik nie wykona obowiązków o charakterze niepieniężnym, a więc nie obliczy, nie pobierze i nie wpłaci podatku, który nie pochodzi z jego majątku. Dla prawidłowego wykonania zobowiązania płatniczego, o którym mowa w art. 8 o.p. podmiot ten – w przeciwieństwie do podatnika – nie musi dysponować odpowiednimi, własnymi aktywami pieniężnymi.

33 Termin „wymagalne zobowiązania o charakterze publicznoprawnym” obejmuje wszelkie ciężące na płatniku publicznoprawne zobowiązania o charakterze pieniężnym. Tym samym uzasadnieniem dla zabezpieczenia – w świetle tej przesłanki – może być zarówno niezapłacenie należności obciążających płatnika, o których mowa w art. 30 § 4 o.p., jak też niezwrócenie pobranych nienależnie lub w wysokości wyższej niż należna wynagrodzeń płatniczych (art. 52a o.p.) oraz niezapłacenie przez dany podmiot, będący jednocześnie podatnikiem i płatnikiem podatków, czyli niewykonywanie własnych zobowiązań podatkowych.

Zakwestionowanie możliwości zabezpieczenia wykonania zobowiązania płatnika, o których mowa w art. 8 o.p., a więc ograniczenie zakresu zabezpieczenia na majątku płatnika wyłącznie do zobowiązania, po upływie terminu płatności (należność płatnicza), nie jest równoznaczne z całkowitym zakazem stosowania w tym zakresie art. 33 § 1 o.p. Przepis ten kreuje bowiem kompetencję organów podatkowych do zabezpieczania zobowiązań oraz wskazuje masę majątkową, na której owo zabezpieczenie może być ustanowione. W tym zakresie przepis ten stosuje się odpowiednio do zabezpieczenia na majątku płatnika. Przyjęcie stanowiska przeciwnego, a więc wskazującego, że art. 33 § 1 o.p., w związku z tym, że stanowi o zabezpieczeniu zobowiązań przed terminem płatności, nie może być stosowany do zabezpieczenia na majątku płatnika, oznaczałoby, iż istnienia prawa organów podatkowych do dokonania takiego zabezpieczania należałoby się domyslać³⁴. Artykuł 33 § 1 o.p. nie może być zatem stosowany w sposób odpowiedni wyłącznie w zakresie, w jakim umożliwia on zabezpieczenie wykonania zobowiązania płatniczego przed terminem płatności, co nie jest równoznaczne z całkowitym zakazem jego stosowania wobec płatnika.

Materialnym przedmiotem zobowiązania płatniczego o charakterze pieniężnym są należności, które ustawodawca określa mianem „należności płatników”³⁵, „należności przypadających od płatnika/płatników”³⁶ oraz „zaległościami płatnika”³⁷. W nauce prawa podatkowego spotkać można opisowe określenie tych należności jako tych, które powinien ponieść podatnik³⁸.

Posługiwanie się przez ustawodawcę różnymi terminami na określenie takiej należności sugeruje odmienny ich zakres³⁹. Ponieważ zróżnicowanie zakresu pojęcia należności, których obowiązek zapłaty ciąży na płatniku, powinno przekładać się na odmienną treść obowiązków i uprawnień odnoszących się do nich, konieczne jest precyzyjne ustalenie znaczenia tych pojęć.

Pojęciem o określonym normatywnie znaczeniu jest pojęcie „zaległości płatnika”⁴⁰. Termin ten oznacza zarówno należności płatnicze, a więc należności z tytułu niepobranych albo niewpłaconych podatków (art. 51 § 3 o.p.), jak i wynagrodzenie

34 Sytuacja taka występowała w stanie prawnym, obowiązującym do dnia 1 stycznia 2003 r. – art. 33 § 5 o.p. regulował wówczas zabezpieczenie na majątku płatnika, odsyłając do niektórych tylko paragrafów art. 33 o.p., wśród których nie było § 1. Za: B. Brzeziński, *Pozycja...*, s. 27.

35 Zob. np. art. 14p, 49 § 3, 57 § 8, 71 o.p.

36 Zob. np. art. 34 § 6, 41 § 3, 67c § 1 o.p.

37 Zob. art. 67d § 3o.p.

38 Zob. A. Mariański, *Odpowiedzialność za zobowiązania podatnika, płatnika i inkasenta w prawie polskim*, Warszawa 1999, s. 15.

39 Zob. § 10 zasad techniki prawodawczej.

40 Do dnia 31 grudnia 2015 r. pojęciem o określonym normatywnie znaczeniu było również użyte w art. 71 o.p. pojęcie „należności płatników z tytułu niepobranych albo niewpłaconych podatków”. W tym bowiem wypadku ów zakres został zdeterminowany przez samego ustawodawcę. Należnościami płatników z tytułu niepobranych albo niewpłaconych podatków były – jak sama nazwa wskazywała – należności, które płatnik zobowiązany był uiścić z tytułu niewykonania bądź też nieprawidłowego wykonania obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p.

pobrane przez płatnika nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej. Zgodnie bowiem z art. 52a o.p., należność taka jest traktowana jako zaległość podatkowa, mimo że nią *de facto* nie jest.

Na początku rozważań w przedmiocie ustalenia znaczenia terminu pozostałe należności, których obowiązek zapłaty ciąży na płatniku poczynić należy jedno założenie. Trzeba uznać tożsamość terminów „należności płatników” oraz „należności przypadające od płatnika” czy „płatników”. Pojęcia te były równoważne znaczeniowo pojęciu „należności płatników z tytułu niepobranych albo niewpłaconych podatków” (art. 71 o.p. w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r.⁴¹), brak bowiem jakiegokolwiek uzasadnienia prawnego dla nadawania im odmiennego znaczenia. Są to zatem pojęcia synonimiczne, a więc równoważne znaczeniowo. Pojęciem o szerszym znaczeniu jest z kolei termin „zaległości płatnika”; obejmuje on swym zakresem zarówno należności płatnicze, jak i wynagrodzenie pobrane przez płatnika nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej.

Wbrew reprezentowanemu w doktrynie prawa podatkowego stanowisku⁴², termin „należności płatnika” odnosić należy wyłącznie do należności z tytułu niewpłaconych albo pobranych, lecz niewpłaconych podatków (należności płatnicze). W związku z tym poza jego zakresem znajdują się należności z tytułu wynagrodzenia pobranego nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej.

Taki kierunek interpretacji potwierdza ustawodawca, nakazując w art. 71 o.p. odpowiednie stosowanie art. 70, art. 70a i art. 70c o.p. do należności płatników (pkt 1) oraz zaległości, o których mowa w art. 52a o.p., a więc do wynagrodzenia płatników pobranego nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej (pkt 2).

41 Dokonaną na mocy ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2015 r., poz. 1649, zmianę treści art. 71 o.p. polegającą na zastąpieniu terminu „należności płatników z tytułu niepobranych albo niewpłaconych podatków „terminem” należności należności płatników” oraz dodanie, że przepisy odnośnie stosuje się również do zaległości, o których mowa w art. 52a o.p., a więc do wynagrodzenia płatniczego pobranego nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej z jednoczesnym wskazaniem, iż bieg terminu przedawnienia liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym płatnik pobrał nienależne wynagrodzenie, uznać należy za prawidłową. W świetle art. 71 o.p. w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r., należności z tytułu wynagrodzenia płatniczego pobranego nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej – jako niezwiązane z niewykonaniem obowiązków płatniczych w postaci niepobrania podatku od podatnika bądź też niewpłacenia pobranego – nie ulegały przedawnieniu. W stosunku do tych należności nie znajdował bowiem zastosowania zarówno art. 70 o.p., statuujący 5-letni termin przedawnienia zobowiązań podatkowych, jak i art. 71 o.p., nakazujący jego odpowiednie stosowanie do należności płatnika z tytułu niepobranych albo niewpłaconych podatków. Art. 71 o.p. nie mógł być również stosowany w drodze analogii do wynagrodzenia pobranego przez płatnika nienależnie lub pobranego w wysokości wyższej niż należna. Inaczej: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 1 lutego 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 1317/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 25 sierpnia 2011 r., sygn. akt II FSK 442/10, LEX nr 1098719.

42 Zob. M. Kalinowski, *Hipoteka podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 9, s. 53.

Potwierdzenie stanowi również pośrednio art. 14p o.p., zgodnie, z którym przepisy rozdziału 1a działu III ustawy Ordynacja podatkowa stosuje się odpowiednio do należności płatników lub inkasentów, zobowiązań osób trzecich oraz do należności, o których mowa w art. 52 § 1 o.p. Brak odesłania w tym zakresie do art. 52a o.p., dotyczącego wynagrodzenia płatniczego pobranego nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej uznać należy za lukę prawną, będącą efektem zmiany treści art. 52 § 1 o.p. oraz brakiem równoczesnej, koniecznej w tym zakresie, zmiany art. 14p o.p., odwołującego się do jego treści. Artykuł 14p o.p. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2015 r. nakazywał odpowiednie stosowanie przepisów rozdziału 1a działu III ustawy Ordynacja podatkowa do należności, o których mowa w art. 52 § 1 o.p., a więc również do wynagrodzenia płatników pobranego nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej.

Objęcie terminem „należności płatnika” wyłącznie należności, które płatnik zobowiązany jest uiszczyć w związku z niewykonaniem obowiązków płatniczych wynika również z przepisów regulujących problematykę zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych. Zgodnie z art. 34 § 6 o.p., przepisy dotyczące hipoteki stosuje się odpowiednio do należności przypadających od płatnika. Podstawą wpisu hipoteki przymusowej – zgodnie z art. 35 § 2 lit. d o.p. – jest doręczona decyzja o odpowiedzialności podatkowej płatnika, w której organ podatkowy określa wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku, a więc należności płatniczej⁴³. Przedmiotem tej decyzji nie jest natomiast określenie wysokości wynagrodzenia, pobranego nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej. W przypadku bowiem stwierdzenia, że płatnik pobrał wynagrodzenie nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej organ podatkowy – działając na podstawie art. 52a o.p. – wydaje decyzję, w której określa wysokość zaległości podatkowej. Jest ona odrębna od decyzji w sprawie odpowiedzialności płatnika, inny jest bowiem jej przedmiot i przesłanki statuujące obowiązek jej wydania przez organ podatkowy.

Z cytowanych przepisów wynika, że zamiarem ustawodawcy było objęcie pojęciem należności płatnika wyłącznie należności z tytułu niepobranych albo pobranych, lecz niewpłaconych podatków (należności płatniczych), z wyłączeniem wynagrodzenia pobranego nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej. Przyjęcie stanowiska przeciwnego oznaczałoby nadanie temu samemu terminowi na gruncie jednego aktu prawnego, różnego zakresu znaczeniowego.

Ustalenia dotyczące znaczenia terminu „należności płatnika” determinują zakres stosowania przepisów opartych na technice regulacji, polegającej na użyciu odesłania „odpowiedniego stosowania”. W każdym bowiem wypadku, gdy ustawodawca w przepisie posługuje się wyłącznie terminem należności płatnika (należności przypadających od płatnika czy płatników) przepis ten nie znajduje odpowiedniego zastosowania wobec należności z tytułu wynagrodzenia pobranego

43 Zob. również art. 41 § 3 oraz art. 44 § 1 pkt 4 o.p.

nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej. Do takich należą przepisy dotyczące zabezpieczenia w formie hipoteki przymusowej i zastawu skarbowego oraz ulg w spłacie zobowiązań płatniczych.

Artykuły 34 § 6 i 41 § 3 o.p. zawierają nakaz odpowiedniego stosowania wybranych przepisów dotyczących zabezpieczenia w formie hipoteki przymusowej oraz zastawu skarbowego wykonania zobowiązań podatkowych, zaległości podatkowych oraz odsetek za zwłokę do należności przypadających od płatnika. Należnością przypadającą od płatnika, której zapłata podlegać może zabezpieczeniu jest należność płatnicza, a więc kwota odpowiadająca kwocie podatku niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego⁴⁴. Należnościami, które może zabezpieczać hipoteka przymusowa lub zastaw skarbowy na majątku płatnika nie mogą być natomiast należności z tytułu zwrotu nienależnie pobranego wynagrodzenia za wykonywanie funkcji płatnika⁴⁵ oraz zobowiązanie podatkowe, powstałe wskutek doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość takiego zobowiązania⁴⁶.

Powyższy – wąski – sposób interpretacji pojęcia „należności przypadających od płatnika”, użytego w art. 34 § 6 oraz art. 41 § 3 o.p. potwierdza również treść art. 35 § 2 pkt 1 lit. d i 44 § 1 pkt 4 i § 2 o.p. W przywołanych przepisach ustawodawca, określając podstawy prawne dokonania wpisu hipoteki przymusowej i zastawu skarbowego odpowiednio do księgi wieczystej i do rejestru zastawów skarbowych, wskazał decyzję o odpowiedzialności majątkowej płatnika, a nie decyzję, o której mowa w art. 52a o.p. Ustalenie, że termin „należności przypadające od płatników” odpowiada pojęciu „należności z tytułu podatku niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego” (należności płatniczej) determinuje również możliwość udzielenia płatnikowi ulg w spłacie ciężących na nim zobowiązań. Zauważyć jednak należy w tym zakresie daleko idącą niekonsekwencję ustawodawcy. Z jednej bowiem strony, w art. 67c § 1 o.p. posługuje się terminem „należności przypadające od płatników”, a więc należności płatniczej, z drugiej – nakazuje do niej stosować odpowiednio przepisy art. 67a § 1 pkt 1 i 2 oraz art. 67b. Z odesłania do tych przepisów wynika zatem, że organ podatkowy, na wniosek płatnika, z zastrzeżeniem przypadków, o których mowa w art. 67b o.p., w sytuacjach uzasadnionych ważnym interesem płatnika lub interesem publicznym, może odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć jego wpłatę na raty (pkt 1), może też odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości wraz z odsetkami za zwłokę (pkt 2)⁴⁷.

Wprawdzie art. 67c § 1 o.p. nakazuje odpowiednie stosowanie – zarówno art. 67a § 1 pkt 1, dotyczącego podatku oraz art. 67a § 1 pkt 2 o.p., dotyczącego zaległości

44 Tak też: B. Brzeziński, *Pozycja...*, s. 29; J. Rusek, *Instytucja...*, s. 90–91.

45 Inaczej: M. Kalinowski, *Hipoteka...*, s. 53.

46 Inaczej: E. Małecka-Ziembińska, *Prawa...*, s. 137.

47 W aktualnym stanie prawnym nie jest możliwe umorzenie zaległości ciężących na płatniku, z zastrzeżeniem sytuacji uregulowanej w art. 67d o.p. Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 22 marca 2012 r., sygn. akt I SA/Po 882/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

oraz odsetek za zwłokę – do należności przypadających od płatnika, przyjąć jednak należy, że płatnik może wystąpić z wnioskiem o udzielenie ulgi w spłacie wyłącznie należności płatniczych oraz należnych od nich odsetek za zwłokę. Dyskusyjną kwestią jest natomiast dopuszczenie możliwości odroczenia lub rozłożenia na raty zwrotu wynagrodzenia pobranego nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej oraz odroczenia terminu płatności lub rozłożenia na raty wpłaty podatku przez upływem terminu jego płatności⁴⁸.

Mimo że ustawodawca w 67a § 1 pkt 2 o.p. posługuje się pojęciem „zaległości”, co sugerować mogłoby, iż przepis ten stosuje się również do zaległości płatniczych, a więc obejmujących m.in. wynagrodzenie pobrane nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, nie jest dopuszczalne udzielenie płatnikowi ulgi w spłacie takiego zobowiązania. Możliwość taką wyklucza użyty w art. 67c § 1 o.p. zwrot „należności przypadające od płatników”, który obejmuje swym zakresem wyłącznie należności płatnicze, a więc należności z tytułu podatku niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego. Odwołanie się w art. 67c § 1 o.p. do art. 67a § 1 pkt 2 o.p. nie przesądza zatem o rodzaju zobowiązania płatniczego, którego dotyczyć ma ulga, lecz służy wyłącznie podkreśleniu, że ulgi te dotyczyć mogą wyłącznie należności uiszczanych przez płatnika po terminie płatności.

Wysoko wątpliwa jest również możliwość udzielenia płatnikowi ulgi, polegającej na odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu na raty wpłaty podatku przed upływem terminu jego płatności. Możliwość taką wyklucza bowiem użycie w art. 67c § 1 o.p. terminu „należności przypadające od płatników”, obejmującego swym zakresem wyłącznie należności płatnicze, a więc należności, które ze swej istoty są należnościami uiszczanymi po terminie płatności, wiążącym płatnika.

Przeciwno przyznaniu płatnikowi uprawnienia do wystąpienia z wnioskiem o odroczenie terminu płatności podatku, którego termin wpłaty jeszcze nie upłynął lub też o rozłożenie jego wpłaty na raty przemawia pierwotnie niepieniężny charakter obowiązków płatnika. Płatnik nie jest podmiotem, który ponosi ekonomiczny ciężar należności wpłacanej. Jak wynika z art. 8 o.p. zobowiązany jest do wpłaty organowi podatkowemu podatku, który wcześniej obliczył i pobrał od podatnika. Podmiot ten wpłaca zatem należności przypadające od podatnika i od niego pobrane⁴⁹, które jedynie są przekazywane przez płatnika organowi podatkowemu.

Niepieniężny charakter obowiązków płatnika wraz ze szczególnym sposobem ukształtowania poboru płatniczego (tzw. ustawyowy przymus sytuacyjny), zapewnia-

48 Pogląd przeciwny reprezentuje J. Rusek, która twierdzi, że „przepisy prawa podatkowego przewidują możliwość skorzystania przez płatnika z ulg w zapłacie przypadających od niego należności – w postaci odroczenia terminu płatności lub rozłożenia na raty. [...] Należy podkreślić, że możliwość zastosowania przedmiotowych ulg odnosi się również do sytuacji gdy, w skutek upływu terminu płatności, należność przypadająca od płatnika stała się zaległością”. J. Rusek, *Instytucja...*, s. 83; tak też: P. Panfil, *Zabezpieczenie realizacji obowiązków ciążących na płatniku*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2008, t. XIX, s. 441.

49 Inaczej: J. Rusek, *Instytucja...*, s. 81, 85.

jącym płatnikowi wysoką skuteczność jego działań w tym zakresie wyklucza również *de facto* istnienie sytuacji uzasadniających przyznanie ulgi, polegającej na odroczeniu terminu wpłaty podatku, a więc należności podatkowej pobranej od podatnika, której termin wpłaty jeszcze nie upłynął lub rozłożeniu jej płatności na raty.

Płatnik wprawdzie ma możliwość korzystania z kwoty pobranego podatku, przy czym uprawnienie takie przysługuje mu wyłącznie do dnia, w którym podatek powinien zostać wpłacony zgodnie z przepisami prawa podatkowego. Dysponując jednak środkami pieniężnymi pobranymi od podatnika, musi się liczyć z tym, że nie jest ich właścicielem, a tylko niesamoistnym posiadaczem, któremu powierzono je na pewien czas, tj. do dnia, w którym podatek powinien zostać przez niego wpłacony. Podatek od chwili jego pobrania stanowi własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, co oznacza obowiązek jego wpłaty przez płatnika w terminie, o którym mowa w art. 47 § 4 o.p. Niedokonanie takiej wpłaty (bez względu na jej przyczyny) skutkuje ponoszeniem przez płatnika odpowiedzialności majątkowej.

Dopuszczalność czasowego dysponowania przez płatnika pobraną kwotą podatku nie oznacza, że przesłankę „ważnego interesu płatnika” można łączyć z trudną sytuacją ekonomiczną tego podmiotu lub też jego rodziny. Wysokość uzyskiwanych przez niego dochodów oraz ponoszonych wydatków, w tym również ponoszonych w związku z ochroną zdrowia własnego lub członków najbliższej rodziny (koszty leczenia), nie mogą zatem stanowić uzasadnienia dla przyznania ulgi, polegającej na odroczeniu terminu wpłaty należności, której termin wpłaty jeszcze nie upłynął lub na rozłożeniu jej płatności na raty.

Umożliwienie płatnikowi wystąpienia z wnioskiem o odroczenie terminu płatności podatku pobranego bądź też o rozłożenie go na raty rodziłoby paradoksalną i niedopuszczalną prawnie sytuację „kredytowania się” przez ten podmiot środkami należnymi budżetowi państwa lub jednostce samorządu terytorialnego, za zgodą organu podatkowego. Odroczenie terminu płatności podatku pobranego lub też rozłożenie jego wpłaty na raty skutkuje odsunięciem terminu wpłaty podatku od terminu jego pobrania, co doprowadzać może do niedopuszczalnego konstytucyjnie wzbogacenia się płatnika mieniem Skarbu Państwa lub też jednostki samorządu terytorialnego. Obowiązek uiszczenia opłaty prolongacyjnej oraz jej wysokość nie zmienia oceny prawnej powyższej sytuacji. Taki stan niebezpiecznie zbliżałaby sytuację płatnika do zasad działania dzierżawcy podatkowego, który na mocy zawartego kontraktu dzierżawnego z chwilą poboru podatku stawał się jego właścicielem.

Udzielenie ulgi w spłacie, polegającej na odroczeniu terminu płatności bądź też rozłożeniu płatności na raty w sytuacji, gdy płatnik pobrał podatek, a więc dysponuje środkami niezbędnymi do jego wpłaty, powodowałoby również premiowanie działań niezgodnych z prawem. Sytuacja taka pozostaje w sprzeczności z interesem publicznym⁵⁰. Udzielenie ulgi w spłacie należności płatniczych oznacza bowiem obciąż-

50 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 15 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/Gl 884/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

zenie finansowe państwa, a w rezultacie całego społeczeństwa, kosztami udzielonej w ten sposób pomocy⁵¹. Tymczasem w interesie publicznym leży zagwarantowanie systematycznych i terminowych wpływów należności budżetowych, służących zaspokojeniu materialnych i niematerialnych potrzeb społeczeństwa.

Posługiwanie się przez ustawodawcę w danym przepisie ustawy Ordynacja podatkowa terminem „zaległości płatnika”, obejmującym (jak zostało zaznaczone powyżej) zarówno należności płatnicze, jak i zaległości, o których mowa w art. 52a o.p., a więc należności z tytułu wynagrodzenia płatniczego oznacza, że przepis ten znajduje odpowiednie zastosowanie do obydwu kategorii należności. Podobny zakres zastosowania mają przepisy, w których obok należności płatniczych ustawodawca w sposób odrębny wskazuje wynagrodzenie płatnicze poprzez odwołanie się do treści art. 52a o.p.

Do pierwszej ze wskazanych kategorii przepisów zaliczamy art. 67d § 3 o.p., zgodnie z którym przepisy § 1 pkt 3 i 4 oraz § 2 o.p. stosuje się odpowiednio do umarzania zaległości płatnika. Użyty zwrot „umorzenie zaległości płatnika” jest skrótem myślowym. Nie umarza się bowiem samej kwoty pieniędzy, czyli samego świadczenia, ale obowiązek świadczenia⁵². Tym samym umorzeniu podlega obowiązek płatnika do spełnienia świadczenia pieniężnego, a nie samo to zobowiązanie, które – zgodnie z art. 59 § 2 pkt 3 o.p. – wygasa w całości lub w części wskutek umorzenia obowiązku zapłaty.

Przedmiotem umorzenia jest obowiązek zapłaty zaległości płatniczej. W wyniku wydania decyzji umarzającej zaległości płatnika może zostać zniesiony obowiązek zapłaty należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku oraz odsetek za zwłokę, a także obowiązek zwrotu wynagrodzenia płatniczego, pobranego nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej wraz z kwotą odsetek za zwłokę.

Szersze ujęcie przedmiotu umorzenia niż w przypadku pozostałych ulg w spłacie zobowiązań płatniczych (odroczenia terminu płatności oraz rozłożenia płatności na raty) jest związane z okolicznościami uzasadniającymi umorzenie zaległości płatniczej. Jak wynika z art. 67d § 1 pkt 3 i 4 o.p., organ podatkowy może umorzyć zaległości płatnicze, gdy nie istnieje możliwość uzyskania zaspokojenia przez podmiot publicznoprawny⁵³. W takim wypadku w interesie publicznym jest eliminacja lub przynajmniej minimalizacja kosztów bezskutecznego postępowania egzekucyjnego.

51 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 17 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Łd 818/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

52 Za: B. Brzeziński i in., *Umorzenie zaległości podatkowej na wniosek osoby trzeciej*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 2, s. 55.

53 Decyzja o umorzeniu, a więc znosząca obowiązek zapłaty zaległości, może być wydana przez organ podatkowy z urzędu, jeżeli kwota zaległości nie została zaspokojona w zakończonym postępowaniu likwidacyjnym lub upadłościowym bądź też płatnik zmarł, nie pozostawiając żadnego majątku lub pozostawił ruchomości niepodlegające egzekucji na podstawie odrębnych przepisów albo pozostawił przedmioty codziennego użytku domowego, których łączna

Przepisami, które przewidują obowiązek odpowiedniego stosowania do należności płatniczych oraz do wynagrodzenia płatniczego pobranego nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, przy czym obydwie te kategorie należności są wskazane przez ustawodawcę odrębnie, jest art. 71 o.p., regulujący przedawnienie zobowiązania płatniczego (art. 71 pkt 1 i 2 o.p.) oraz przepisy dotyczące zabezpieczenia wykonania zobowiązania płatniczego w trybie art. 33 o.p.⁵⁴

Ustawodawca, wprowadzając możliwość zabezpieczenia na majątku płatnika wykonania zobowiązania płatniczego, nie posłużył się wprowadzie ani terminem należności płatnika, ani pojęciem przypadających od niego należności płatniczych. W tym wypadku odwołał się do tego pojęcia w sposób pośredni poprzez określenie, że decyzja o zabezpieczeniu na majątku płatnika wygasa z dniem doręczenia decyzji o odpowiedzialności majątkowej określającej – zgodnie z art. 30 § 4 o.p. – wysokość tej należności. Nakazując w art. 33c § 2 o.p. odpowiednie stosowanie art. 33b do zaległości, o których mowa w art. 52a o.p., przesądził, że zakresem przedmiotowym zabezpieczenia ustanowionego w trybie art. 33 o.p. może być również objęte zobowiązanie z tytułu wynagrodzenia pobranego nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej wraz odsetkami za zwłokę⁵⁵.

wartość nie przekracza kwoty 5000 zł i jednocześnie brak spadkobierców innych niż Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego oraz nie ma możliwości orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej. Decyzję o umorzeniu w obydwu wskazanych sytuacjach – zgodnie z art. 67d § 2 o.p. – pozostawia się w aktach sprawy.

54 Do tej kategorii przepisów należy również zaliczyć art. 14p o.p. Brak odwołania się w treści tego przepisu do art. 52a o.p. stanowi pominięcie ustawodawcze.

55 Opisany sposób regulacji należy oceniać negatywnie, bowiem w tym wypadku doszło do kaskadowości techniki regulacji, wykorzystującej funktor „odpowiedniego stosowania”. Ustawodawca nakazuje odpowiednio stosować przepisy, które same również przewidują tego rodzaju obowiązek względem innych przepisów. W ten sposób ustalenie ogólnej kompetencji do ustanowienia zabezpieczenia w trybie art. 33 o.p. oraz określenie majątku, na którym może ono zostać ustanowione następuje poprzez zabieg dwukrotnego odpowiedniego stosowania art. 33 oraz art. 33b o.p.

Zakończenie

Przechodząc do podsumowania, trzeba najpierw nawiązać do głównego celu pracy, jakim było ustalenie cech konstytutywnych instytucji płatnika w zakresie poboru podatków (danin). Należało zatem w sposób dostateczny odróżnić płatnika od podatnika, wykorzystując determinanty konstytucyjne i ustawowe, co miało umożliwić także odróżnienie obowiązków płatnika od innych ciężarów i świadczeń publicznych oraz określić właściwą relację między obowiązkami podatnika a obowiązkami płatnika.

Tak określony cel badawczy przesądza o układzie podsumowania, rozpoczynającego się wnioskami wynikającymi z ewolucji instytucji służących poborowi podatków na ziemiach polskich w ujęciu historycznym oraz z badań o charakterze prawnoporównawczym, aż do określenia cech istotnych w świetle polskiego porządku prawnego oraz odniesienia ustalonych determinantów tej instytucji prawnej do innych przepisów ustawy Ordynacja podatkowa, określających obowiązki i uprawnienia płatnika.

Zakres obowiązków ciężających na płatniku, polegających na obliczeniu, pobraniu i wpłaceniu podatku wskazuje, że jest to podmiot powołany do szczególnego rodzaju wymiaru i poboru podatku. Realizacja obowiązków płatniczych uznawana jest powszechnie za jedną z najbardziej efektywnych i tanich metod wymiaru i poboru podatków. Przesądza to o szerokim zakresie wykorzystywania przez ustawodawcę instytucji płatnika celem wymiaru i poboru podatków. Obowiązki płatnicze uznaje się również za stały i naturalny element polskiego systemu podatkowego, stąd krytyczna ocena istoty i zakresu obowiązków płatniczych jest tak trudno akceptowana społecznie.

W ocenie instytucji płatnika z punktu widzenia systemu podatkowego dominuje kryterium interesów ogółu społeczeństwa, utożsamianego w całości z interesem publicznym. Nakładanie obowiązków płatniczych, ściśle związane z realizacją postulatu konieczności zapewnienia skutecznego i taniego poboru podatków, łączy się z postulatami o ograniczeniu rozbudowanej administracji podatkowej. Tymczasem w odmienny sposób przebiega indywidualna ocena funkcji płatniczej oraz systemu podatkowego, którego jest częścią. Z punktu widzenia obywatela, najlepszy system podatkowy to taki, w którym ciąży na nim jak najmniej obowiązków, w tym również niedaninowych.

Indywidualna ocena funkcji płatniczej oraz systemu podatkowego nie uwzględnia złożoności systemu podatkowego oraz ścisłego powiązania ze sobą tworzących ten system daninowych i niedaninowych ciężarów i świadczeń publicznych. Ponieważ podstawą systemu podatkowego są daninowe obciążenia, im więcej podatników uchyla się od ich spełniania (od opodatkowania), tym większe jest ryzyko chęci zwiększenia dochodów podatkowych albo poprzez podwyższenie istniejących podatków albo poprzez wprowadzenie nowych. Nie uzasadnia to jednak swobody ustawodawcy w zakresie nakładania obowiązków płatniczych. Ocena konieczności ich ustanowienia jako środka zapewniającego zwiększenie efektywności poboru podatków, w powiązaniu z postulatem ograniczenia wydatków na administrację podatkową, powinna się opierać nie na ocenie liczebności pracowników administracji, lecz na efektywności ich działania.

Analiza historyczna instytucji służących wymiarowi i poborowi podatku na ziemiach polskich wykazała, że instytucja płatnika, wprowadzona na początku XX wieku do systemu prawa polskiego, jest instytucją nową, niezwiązaną z poprzednio stosowanymi instytucjami poborcy lub dzierżawcy podatkowego. Likwidacja tych instytucji, dokonana w okresie II Rzeczypospolitej, będąca konsekwencją zmiany warunków społecznych oraz gospodarczych, stanowiła proces o charakterze nieodwracalnym, przez co wykluczone jest doszukiwanie się genezy instytucji płatnika w instytucji poborcy lub dzierżawcy.

Uznawanie płatnika za „następcę” albo „kontynuatora” poborcy podatku wyklucza przede wszystkim status ustrojowy poborcy oraz będąca jego konsekwencją możliwość stosowania środków przymusu względem osób opodatkowanych. Płatnik, w przeciwieństwie do poborcy, nie jest organem finansowym (urzędnikiem skarbowym), nie jest też uprawniony do stosowania środków przymusu. Skuteczność jego poboru gwarantuje natomiast wpisana w istotę obowiązków płatniczych instytucja tzw. ustawowego przymusu sytuacyjnego. Dobrowolność powołania na urząd poborcy oraz brak możliwości wystąpienia z roszczeniem regresowym również uniemożliwiają utożsamianie poborcy oraz płatnika, mimo istnienia cech wspólnych między tymi podmiotami. Zaliczyć do nich należy odpłatność funkcji poborczej i płatniczej, z zastrzeżeniem jednakże odmienności obowiązujących w tym zakresie zasad. Wynagrodzenie należne poborcy, które początkowo nie miało charakteru stałego i obciążało albo skarb, albo też samych opodatkowanych, z czasem stało się bowiem stałym uposażeniem, należnym od Skarbu Państwa, co jednak w istotny sposób odróżnia poborcę od płatnika.

Przechodząc do porównania instytucji płatnika oraz dzierżawcy podatkowego, zauważyć należy, że zakres i charakter obowiązków płatniczych wskazuje, iż ich wykonywanie stanowi formę pomocy, udzielanej państwu w jego funkcjach, chociaż podmiot jej udzielający nie jest podatnikiem. Podobną – pomocniczą – funkcję pełnili w przeszłości dzierżawcy podatkowi, którzy służyli państwu pomocą w zakresie wymiaru i poboru podatków, gdy nie było w danym czasie prawidłowo zorganizowanej i sprawnie funkcjonującej administracji skarbowej, albo zaistniała

trudna dla danego państwa sytuacja (np. czas wojny). Pomocnicza funkcja dzierżawcy podatkowego względem organów administracji skarbowej (poborców) zbliża tę instytucję do instytucji płatnika, ale nie oznacza tożsamości tych instytucji. Jej występowanie w przeszłości stanowi wyłącznie dowód na to, że potrzeba pomocy państwu w zakresie wymiaru i poboru podatku nie jest zjawiskiem nowym, lecz stałym i historycznym. Istniała zawsze, przy czym zmieniała się tylko instytucja podmiotu udzielającego pomocy.

Instytucje płatnika oraz dzierżawcy podatkowego, zapewniające tani i skuteczny pobór, są innymi instytucjami związanymi z innym łańcem społecznym i gospodarczym, który w istotnym stopniu zdeterminował cechy każdej z nich. Do najważniejszych takich cech dzierżawcy podatkowego, które nie charakteryzują płatnika, zaliczyć należy szczególne zasady „wynagradzania” osób pełniących taką funkcję oraz uprawnienia władcze względem osób opodatkowanych, związane z poborem podatków. Cechy te, ze względu na swą wagę gatunkową, wykluczają traktowanie dzierżawcy jako „poprzednika” nowoczesnej instytucji płatnika.

Analiza historyczna nowoczesnej instytucji płatnika wykazała, że z punktu widzenia ewolucji tej instytucji prawej istotne było wprowadzenie do systemu prawa podatkowego samoobliczenia (samowymiaru) podatku jako nowej metody wymiaru zobowiązań podatkowych. W ten bowiem sposób płatnik stał się nie tylko podmiotem udzielającym pomocy państwu w zakresie gromadzenia danin publicznych, lecz także udzielającym pomocy prawnej i faktycznej podatnikowi w wypełnianiu ciężących na nim obowiązków podatkowych. Rozszerzenie zakresu wykorzystywania tej metody wymiaru zobowiązań podatkowych, z jednoczesnym ograniczeniem wymiaru w drodze decyzji, które nastąpiło pod koniec lat 80. XX wieku, w istotny sposób wzmocniło zatem funkcje pomocnicze płatnika względem podatnika. Przesłał on być podmiotem udzielającym pomocy wyłącznie państwu.

Pobór płatniczy – podobnie, jak samoobliczenie (samowymiar) – w początkowym okresie swego istnienia stanowił metodę pomocniczą względem wymiaru zobowiązania podatkowego w drodze decyzji organu podatkowego. Analiza historyczna wykazała sukcesywne rozszerzanie przez ustawodawcę zakresu wykorzystania tej metody wymiaru i poboru podatków. Proces ten polegał nie tylko na nakładaniu obowiązków płatniczych na nowe kategorie podmiotów, lecz także w okresie Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej stanowił pośredni skutek preferowania przez ustawodawcę osiągania dochodu ze stosunku pracy (z jednoczesną marginalizacją w tym zakresie prywatnej działalności gospodarczej). Działania te, charakterystyczne dla okresu kształtowania się władzy Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej, oznaczały *de facto* istotne zwiększenie ciężaru obowiązków płatniczych pracodawców w tym okresie.

Tendencja ustawodawcy do sukcesywnego rozszerzania zakresu wykorzystania instytucji płatnika celem wymiaru i poboru podatków wydaje się procesem nieodwracalnym; tym bardziej, że towarzyszy mu powszechne przeświadczenie, że obowiązki te są równie naturalne jak obowiązki podatkowe, a przez powszechność wy-

korzystania sieci informatycznej oraz różnorodnych urządzeń biurowych stają się coraz mniej uciążliwe pod względem technicznym dla podmiotów nimi obciążonych. Dlatego też zauważyć można stałe rozszerzanie kręgu podmiotów, na których ciążyć będą obowiązki płatnicze oraz przekazywanie podmiotom już pełniącym tę funkcję – nowych obowiązków, które nie są związane z istotą funkcji płatnika (np. obowiązek dokonania przez pracodawcę rocznego obliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych wraz z obowiązkiem złożenia deklaracji). Tego rodzaju tendencja po stronie ustawodawcy nie jest zjawiskiem nowym, gdyż występowała już w przeszłości, kiedy to płatnicy zobowiązani byli do przyjmowania, opiniowania i przekazywania organom finansowym wniosków podatników w przedmiocie zastosowania zryczałtowanej formy płatności podatku, a dalej – do stałego czuwania, czy podatnicy spełniają warunki uprawniające do zryczałtowanego opodatkowania oraz do informowania organu o stwierdzonych przez siebie nieprawidłowościach.

Analiza prawnoporównawcza potwierdziła powszechne występowanie w innych niż Polska państwach instytucji spełniających funkcje płatnika w rozumieniu polskiego prawa. Ich istota – niezależnie od użytego przez ustawodawcę terminu dla określenia mechanizmu wymiaru i poboru podatku przez płatnika (*deduction at source, withholding tax, PAYE/PAYG system*) – nie odbiega od polskich rozwiązań. Funkcje płatnicze pełni bowiem podmiot, niebędący organem podatkowym, na który przepisy prawa podatkowego nakładają obowiązek obliczenia podatku, pobrania od podatnika oraz wpłacenia organowi podatkowemu. Obliczenie podatku przez płatnika stanowi drugą równoprawną – obok samoobliczenia (samo-wymiaru) – metodę poboru podatków. Zakresem przedmiotowym jej zastosowania objęte są podatki dochodowe od osób fizycznych oraz od osób prawnych.

Przeprowadzona analiza prawnoporównawcza wykazała, że między instytucjami o cechach zbliżonych do instytucji płatnika, funkcjonującymi w innych krajach, a instytucją płatnika, o której mowa w art. 8 o.p. istnieją zarówno cechy wspólne, jak i odmienne.

Do cech wspólnych zaliczyć należy zakres obowiązków ciążących na podmiotach pełniących funkcje płatnika, który odpowiada obowiązkom określonym w art. 8 o.p. Przepisy nakładające funkcję płatniczą na daną kategorię podmiotów nie akcentują wyraźnie wśród tych obowiązków obliczenia podatku, ale obowiązek ten towarzyszy potrąceniu (pobranii) podatku oraz jego odprowadzeniu. Milcząco zakłada się, że należność, którą podmiot pełniący funkcje płatnika ma potrącić i odprowadzić musi zostać uprzednio przez niego obliczona.

We wszystkich badanych państwach nałożenie na daną kategorię podmiotów obowiązków polegających na obliczeniu, pobraniu i odprowadzeniu (wpłacie) podatku przesądza o tym, że podmioty nimi obciążone uzyskują status płatnika. Determinujący charakter obowiązków płatniczych charakteryzuje zarówno te systemy prawne, w których ustawodawca nie zdecydował się sformułować definicji legalnej instytucji płatnika (Wielka Brytania, Francja, Stany Zjednoczone, Australia, Japonia, Włochy), jak i te, w których definicja taka została sformułowana (Rosja, Azerbejdżan, Niemcy).

Definicje legalne instytucji płatnika (niezależnie od sposobu ich sformułowania jako definicji odrębnej lub w ramach definicji podatnika) – na tle polskiej definicji ujętej w art. 8 o.p. – wyróżnia podkreślenie w nich niepieniężnego charakteru obowiązków płatnika. Płatnikiem w świetle sec. 24 subsec. 1 Kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej, sec. 17 subsec. 1 Kodeksu podatkowego Republiki Azerbejdżanu i sec. 33 subsec. 1 niemieckiego Kodeksu podatkowego nie jest podmiot dokonujący wpłaty podatku, lecz podmiot przekazujący potrącony podatek organowi podatkowemu. Ustawodawca niemiecki dodatkowo wyraźnie podkreśla, że potrącony podatek, który płatnik jest zobowiązany przekazać władzy podatkowej jest podatkiem należnym nie od płatnika, lecz od innej osoby.

Analiza prawnoporównawcza wykazała, że w niektórych badanych państwach (Wielka Brytania, Irlandia oraz Niemcy) funkcjonuje szczególna kategoria płatnika, niewystępująca w polskim porządku prawnym, którą można określić łącznym terminem, nawiązującym do irlandzkiego *an authorised withholding agent* – „autoryzowany płatnik”.

Status taki posiada podmiot pośredniczący w wypłacie należności, podlegających opodatkowaniu. Jego pojawienie się między dwoma innymi podmiotami (wypłacającym należności oraz ostatecznym ich odbiorcą) oznacza, że podmiot wypłacający należności zostaje zwolniony z obowiązku potrącenia podatku, który to obowiązek przechodzi na *an authorised withholding agent*. Podmiot ten, dokonując płatności ostatecznemu odbiorcy, jest zobowiązany do potrącenia podatku z wypłacanej należności oraz wpłacenia go organowi podatkowemu.

W ten sposób podmiot wypłacający, pełniący funkcje płatnika, zostaje zwolniony zarówno z obowiązku potrącenia podatku, jak i z odpowiedzialności związanej z niewykonaniem go. Status autoryzowanego płatnika może uzyskać podmiot spełniający warunki określone w przepisach prawa, do których zalicza się (w zależności od kraju, w którym ta instytucja funkcjonuje oraz podatku, w porborze którego jest wykorzystywana) zawarcie umowy z organem podatkowym oraz uzyskanie od tego organu pisemnego potwierdzenia posiadania statusu *an authorised withholding agent* lub uzyskanie specjalnego certyfikatu (*certificate of authorisation*).

Niekiedy na podmioty pełniące funkcje płatnika w innych państwach nakłada się obowiązki niezwiązane z istotą funkcji płatniczej, lecz przynależne ze swej natury organom podatkowym. Przykładem tego rodzaju obowiązku jest zwrot podatku pobranego przez płatnika nienależnie lub w wysokości wyższej niż należna (nadpłaty). Trzeba jednak zastrzec, że obowiązek zwrotu nadpłaty nie jest nakładany na płatników w sposób powszechny – przewiduje go tylko prawo rosyjskie oraz australijskie. W związku z tym nie stanowi znacznego odstępstwa od ogólnej cechy, właściwej instytucjom równoważnym płatnikowi, o którym mowa w art. 8 o.p., czyli zbliżonego zakresu obowiązków, ciążyących na tych podmiotach.

Obowiązek zwrotu nadpłaty ciąży na płatniku, jeśli podatnik złoży mu w tym przedmiocie wniosek i nie zależy od tego, czy potrącona należność została wpła-

cona organowi podatkowemu, czy też nie. Płatnik, który dokonał zwrotu podatku pobranego nienależnie lub pobranego w wysokości wyższej od należnej, może uzyskać zwrot jego równowartości w drodze potrącenia tej kwoty z innej (później wpłacanej) kwoty podatku. Rozwiązanie to w istotny sposób odbiega od rozwiązań obowiązujących w tym zakresie w polskim systemie prawa podatkowego. Polski ustawodawca nakłada bowiem obowiązek zwrotu podatku pobranego przez płatnika nienależnie lub też pobranego w wysokości wyższej od należnej na organ podatkowy – pod warunkiem złożenia przez podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku.

Porównując wskazane regulacje należy zauważyć, że rozwiązanie przyjęte przez polskiego ustawodawcę jest „korzystniejsze” dla podmiotu pełniącego funkcje płatnika, przy czym mniej chroni interesy majątkowe podatnika. Zobowiązanie organu podatkowego, a nie płatnika, do zwrotu podatnikowi nadpłaty powstałej w wyniku nieprawidłowego wykonania obowiązków płatniczych oznacza – z jednej strony – ograniczenie obowiązków ciążących na płatniku w porównaniu z sytuacją, gdy to ten podmiot miałby dokonywać jej zwrotu, ale sprzyja jednocześnie pobieraniu przez płatnika kwoty wyższej niż podatek „na wszelki wypadek”. Skoro to nie płatnik, lecz organ podatkowy zwraca podatek pobrany nienależnie lub pobrany w wysokości wyższej od należnej, to tym samym powstanie takiej nadpłaty nie wywołuje dla płatnika żadnych ujemnych konsekwencji majątkowych. Płatnik odpowiada za nieopobranie lub niewpłacenie podatku pobranego, nie odpowiada natomiast za pobranie i wpłacenie nienależne lub w wysokości wyższej, niż należna.

Opisaną praktykę pobierania podatku „na wszelki wypadek” w istotnym stopniu ograniczyłoby zastąpienie polskiego modelu (zwrotu nadpłaty powstałej w wyniku nieprawidłowego wykonania obowiązków płatniczych przez organ podatkowy) rozwiązaniem odpowiadającym regulacjom, obowiązującym w Rosji i Australii.

Nałożenie na płatnika obowiązku zwrotu nadpłaty, powstałej w wyniku nieprawidłowego wykonania obowiązków płatniczych – z jednoczesną możliwością dochodzenia zwrotu równowartości kwoty, zwróconej z wpłacanej w późniejszym terminie innej kwoty podatku – zapewniłoby ochronę interesów majątkowych podatnika w większym stopniu, niż rozwiązanie obecnie przyjęte. Prawidłowe ukształtowanie funkcji płatniczej wymaga odpowiedniego wyważenia zakresu obowiązków płatniczych, które zapewnia ochronę interesów majątkowych podmiotów pełniących funkcje płatnika, a także interesów majątkowych podatnika oraz interesów fiskalnych podmiotu publicznoprawnego.

Przeprowadzone badania prawnoporównawcze potwierdzają, że we wszystkich badanych państwach obowiązkom polegającym na obliczeniu, pobraniu oraz wpłacie (odprowadzeniu) podatku towarzyszą instrumentalne obowiązki podatkowe. Ich zakres – co do zasady – odpowiada obowiązkom ciążącym na płatniku, o którym mowa w art. 8 o.p. Przykładowo można do nich zaliczyć – obowiązek sporządzenia oraz złożenia deklaracji podatkowej (zeznania podatkowego) organowi podatkowemu oraz przesłania jej podatnikowi oraz obowiązek przechowy-

wania dokumentów związanych z pobraniem podatku. Analiza prawno-porównawcza pozwoliła ustalić, że podmiotom pełniącym funkcje płatnika przysługują także liczne uprawnienia podatkowe. Podmioty te – podobnie jak płatnik, o którym mowa w art. 8 o.p. – mają np. prawo do ulg w spłacie, prawo do zwrotu nadpłaty, prawo uzyskania od organu podatkowego informacji (również na piśmie) o interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz inne uprawnienia o charakterze procesowym. Do cech wspólnych podmiotów pełniących funkcje płatnika w innych państwach oraz podmiotu, o którym mowa w art. 8 o.p. należy również zaliczyć zasady oraz przedmiot odpowiedzialności, związanej z niewykonaniem obowiązków płatniczych.

We wszystkich badanych krajach podmioty, na których ciąży obowiązek polegający na potrąceniu i wpłacie (odprowadzeniu) podatku podlegają odpowiedzialności majątkowej za ich niewykonanie bądź nieprawidłowe wykonanie. Przesłanką odpowiedzialności majątkowej – tak jak w przypadku odpowiedzialności, o której mowa w art. 30 o.p. – jest zatem niewykonanie obowiązków płatniczych. Odpowiedzialność ta – co do zasady – jest odrębna od odpowiedzialności podatnika. Każdy z tych podmiotów odpowiada bowiem za niewykonanie ciążących na nim obowiązków. Wyjątek od powyższej zasady przewiduje niemiecki system podatkowy, w którym ustawodawca uwzględnił solidarną odpowiedzialność pracodawcy (pełniącego funkcję płatnika) oraz pracownika (podatnika) w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych od wynagrodzenia, jeśli nieprawidłowe wykonanie obowiązków płatniczych było – przykładowo – efektem błędnych informacji udzielonych przez podatnika lub błędnego certyfikatu, dostarczonego przez niego.

W przypadku stwierdzenia przez organ podatkowy przesłanki odpowiedzialności podmiotu pełniącego funkcję równoważną instytucji polskiego płatnika, a więc niewykonania bądź nieprawidłowego wykonania obowiązków polegających na potrąceniu i wpłacie podatku, wydawany jest akt administracyjny w przedmiocie tej odpowiedzialności. Przybiera on formę zawiadomienia, wezwania do zapłaty lub decyzji. Jego wydanie przez organ podatkowy jest niezbędne; umożliwia pociągnięcie do odpowiedzialności majątkowej podmiotu pełniącego funkcję płatnika.

Niewykonanie obowiązków przez podmiot pełniący funkcję równoważną obowiązkowi płatnika skutkuje we wszystkich badanych państwach obowiązkiem zapłaty podatku, który powinien zostać potrącony i wpłacony wraz z odsetkami za zwłokę. Ustawodawcy wszystkich badanych państw na określenie przedmiotu odpowiedzialności płatniczej posługują się zatem – tak jak polski ustawodawca – terminem „podatek”. Przyjąć jednak należy, że użycie takiego zwrotu służy wyłącznie podkreśleniu finansowego wymiaru obowiązku, który ciąży na płatniku w przypadku niewykonania obowiązków polegających na potrąceniu i odprowadzeniu podatku. Nie oznacza natomiast, że płatnik w wyniku pociągnięcia go do odpowiedzialności majątkowej staje się podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku.

Ustanowieniu funkcji równoważnej funkcji płatniczej oraz odpowiedzialności majątkowej za niewykonanie bądź nieprawidłowe wykonanie obowiązków

polegających na potrąceniu i wpłacie podatku, nie towarzyszy zagwarantowanie płatnikowi publicznoprawnego roszczenia o zwrot uiszczonych należności. Przepisy prawa podatkowego, statuujące obowiązki płatnicze, nie odnoszą się w ogóle do kwestii rozliczeń między płatnikiem a podatnikiem. Szczególne rozwiązanie w tym zakresie przewiduje ustawodawca w ramach brytyjskiego systemu PAYE. Pracodawca pełniący funkcje płatnika może bowiem uzyskać zwrot należności, stanowiącej równowartość uiszczanego podatku, w drodze potrącenia takiej należności z późniejszych płatności, dokonywanych na rzecz pracownika. Uzyskanie przez płatnika zwrotu uiszczonych należności płatniczych poprzez potrącenie z kolejnej wypłacanej należności nie jest dopuszczalne w prawie polskim.

Odpłatność funkcji płatniczej wyróżnia instytucję płatnika, o której mowa w art. 8 o.p., na tle innych równoważnych jej instytucji funkcjonujących we wszystkich zbadanych państwach. Tylko polski ustawodawca przewiduje „wynagrodzenie” płatnicze, które ma służyć częściowej rekompensacie poniesionych wydatków, związanych z pełnioną funkcją. W żadnym innym państwie tego rodzaju koszty nie są pokrywane przez państwo.

Na szczególną uwagę zasługuje również ujęcie w niektórych państwach przesłanek egzoneracyjnych odpowiedzialności płatnika, szersze niż przesłanki przyjęte przez polskiego ustawodawcę. To, który z podmiotów – płatnik czy podatnik – zostanie pociągnięty do odpowiedzialności majątkowej za niepobranie podatku nie zależy bowiem od kwestii zawinienia podatnika w niepobraniu podatku przez płatnika. Okolicznościami przesądzającymi w tym zakresie czyni się bowiem – przykładowo – wiedzę (świadomość) podatnika o tym, że otrzymał wynagrodzenie, od którego pracodawca nie dokonał potrącenia podatku. W takich sytuacjach organ podatkowy pociąga do odpowiedzialności podatnika (pracownika).

Okolicznością wykluczającą pociągnięcie płatnika do odpowiedzialności czyni się również dochowanie należytej staranności przez płatnika podczas wykonywania ciążących na nim obowiązków (Irlandia). Odwołanie się do tak określonej przesłanki, uwalniającej płatnika od odpowiedzialności, zapewnia mu większą ochronę ze względu na uniezależnienie tej odpowiedzialności wyłącznie od zachowania się podatnika. Ocenie podlega działanie bądź zaniechanie płatnika z punktu widzenia dochowania przez ten podmiot należytej staranności w wykonywaniu obowiązków, polegających na obliczeniu, pobraniu i wpłacie podatku. Większy stopień ochrony wynika również z tego, że tak sformułowana przesłanka jest bardziej stopniowalna i ocenna niż przyjęta przez polskiego ustawodawcę przesłanka „winy podatnika”, skutkującej niepobraniem podatku. Zaproponowana w pracy zmiana przesłanki egzoneracyjnej (uchylającej odpowiedzialność płatnika, odnoszącej się do zawinienia podatnika) na przesłankę „niepobrania z przyczyn nieleżących po stronie płatnika” idzie dalej i lepiej odpowiada wymaganiom art. 31 ust. 3 Konstytucji. Ochrona w oparciu o przesłankę dochowania należytej staranności byłaby słabsza i niewystarczająca z punktu widzenia wymagań konstytucyjnych.

Przesłanki egzoneracyjne odpowiedzialności płatnika w złożony sposób ujęto w prawie niemieckim. Z jednej strony o tym, który z podmiotów zostanie pociągnięty do odpowiedzialności za podatek decyduje wiedza podatnika o braku wpłaty potrąconego przez płatnika podatku oraz niepoinformowanie o tym fakcie niezwłocznie organu podatkowego, z drugiej – bierze się w tym zakresie pod uwagę również kwestię zawinienia. W tym wypadku nie bada się jednak zawinienia podatnika, lecz podmiotu pełniącego funkcję płatnika. Podmiot wypłacający należności opodatkowane podatkiem od zysków kapitałowych jest odpowiedzialny za niepotrącony oraz niewpłacony podatek, chyba że udowodni, że nie naruszył umyślnie lub z rażącym zaniedbaniem ciężących na nim obowiązków.

Ustanowieniu przesłanką egzoneracyjną winy płatnika, a nie podatnika, towarzyszy odmienne niż w polskim porządku prawnym rozłożenie ciężaru dowodzenia w tym zakresie. To płatnik, a nie organ podatkowy ma bowiem udowodnić, że niewykonanie ciężących na nim obowiązków nie było przez niego zawinione.

Przeprowadzona analiza prawnoporównawcza nie umożliwiła dokonania ustaleń w przedmiocie charakteru prawnego obowiązków równoważnych funkcji płatniczej ze względu na brak tego rodzaju rozważań w literaturze, będącej podstawą badań. Należy jednak zauważyć, że we wszystkich zbadanych państwach funkcje płatnika powierza się podmiotowi wypłacającemu należności, które zgodnie z ustawą podatkową stanowią dochód podatnika, podlegający opodatkowaniu. Pobór płatniczy to zatem zawsze pobór podatku u źródła, co gwarantuje wysoką skuteczność tej formy poboru podatków.

Opodatkowanie dochodu w chwili pojawienia się tego dochodu, a więc w chwili jego wypłaty (pobór u źródła) jest najskuteczniejszym środkiem zapobiegającym zjawisku unikania opodatkowania. Pobór podatku w drodze jego potrącenia z wypłacanej należności wprowadzany jest celem ograniczenia ryzyka, związanego z niemożnością pobrania podatku po stronie organu podatkowego. Nakładanie i wykonywanie obowiązków płatniczych jest zatem pomocą udzielaną nie podatnikom, lecz państwu w zakresie wymiaru i poboru podatków, gdy istnieje zwiększone ryzyko niezapłacenia podatku. Wnioski te potwierdza analiza zakresu wykorzystywania w innych państwach instytucji równoważnych funkcji płatniczej celem poboru podatku.

Wymiar i pobór płatniczy w części badanych państw (Wielka Brytania, Australia, Francja oraz Stany Zjednoczone) jest obligatoryjną metodą stosowaną w przypadku opodatkowania dochodów osiąganych przez nierezydentów. W przypadku tej kategorii podatników istnieje zwiększone ryzyko niemożności wyegzekwowania podatku przez organ podatkowy. Jest ono natomiast znaczenie mniejsze, gdy podatnik jest rezydentem danego państwa. Dlatego też tacy podatnicy, osiągający dochody tej samej kategorii co nierezydenci, są zobowiązani do samoobliczenia (samowymiaru) podatku lub też mają możliwość wybrania formy rozliczania się z podatku: za pomocą płatnika albo w drodze samoobliczenia (samowymiaru) (Francja). Uzależnienie metody poboru podatku od statusu podatkowego podat-

nika nie występuje w polskim prawie podatkowym. Rozwiązania przyjęte przez polskiego ustawodawcę odpowiadają zatem regulacjom włoskim, japońskim oraz niemieckim, zgodnie z którymi pobór podatku za pośrednictwem płatnika od dochodów z określonych źródeł przychodów jest obowiązkowy zarówno dla rezydentów, jak i nierezydentów (pod warunkiem, że taka metoda poboru podatku jest przewidziana wobec tej kategorii dochodu).

Pierwsza płaszczyzna przeprowadzonych badań polegała na określeniu cech konstytutywnych instytucji płatnika. Ustalając je, sięgać należy nie tylko do art. 8 o.p., w którym zawarta jest definicja legalna instytucji płatnika, lecz także do innych przepisów tej ustawy, do regulacji konstytucyjnych, określających charakter prawny obowiązków płatniczych (art. 84 Konstytucji) oraz granice ich statuowania i kształtowania (art. 31 ust. 3 Konstytucji).

Przeprowadzona analiza w powyższym zakresie pozwoliła uznać za cechy konstytutywne instytucji płatnika:

- I. Niedaninowy charakter ciężaru i świadczenia publicznego, którym są obowiązki płatnika.
- II. Pierwotnie niepieniężny charakter obowiązków płatnika.
- III. Prawny obowiązek różnicowania sytuacji płatnika, który nie dokonał czynności pobrania podatku oraz płatnika, który pobrał podatek i go nie wpłacił.
- IV. Ograniczony charakter odpowiedzialności płatnika za niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązków płatnika jako podstawa kształtowania przesłanek egzoneracyjnych.
- V. Prawo do wynagrodzenia.
- VI. Prawo do dochodzenia od podatnika kwoty równej należności płatniczej na podstawie ogólnych przepisów podatkowych oraz przepisów prawa cywilnego.
- VII. Prawo do uzyskania interpretacji przepisów prawa podatkowego.

I. Obowiązki płatnika jako odrębny rodzaj niedaninowego ciężaru i świadczenia publicznego w rozumieniu art. 84 Konstytucji

Na początku badań przeprowadzonych w przedmiocie charakteru prawnego obowiązków płatniczych zakwestionowano tezę, zgodnie z którą pełnienie funkcji płatniczej jest uznawane za wykonywanie zadań zleconych z zakresu administracji publicznej bądź też jest przejawem szeroko rozumianej prywatyzacji zadań publicznych. Tezy te w świetle przeprowadzonej szczegółowej analizy obowiązków płatnika nie znajdują potwierdzenia ze względu na charakter obowiązków płatniczych oraz zasady odpowiedzialności majątkowej, związanej z ich niewykonaniem bądź nieprawidłowym wykonaniem.

Pośród obowiązków ciężających na płatniku, w aktualnym stanie prawnym, jedynie czynność poboru może być uznana za funkcję przynależną wyłącznie pań-

stwu i tylko w stosunku do tej czynności można mówić w pełni o „wyręczeniu przez płatnika państwa” przy wypełnianiu przezeń jego powinności.

W zakresie pozostałych obowiązków płatniczych zauważyć należy, że płatnik – obliczając należny podatek oraz wpłacając go organowi podatkowemu – nie zastępuje państwa, lecz „pomaga” samemu podatnikowi. „Pomoc” ta jednak jest zdeterminowana tym, że w polskim systemie podatkowym większość zobowiązań podatkowych jest ujawniana i obliczana przez samych podatników. Płatnik więc niejako „wchodzi” w rolę podatnika, choć nie spełnia i nie może pełnić jego obowiązków. Jest jednak podmiotem systemowo zobowiązanym do udzielenia tej *sui generis* pomocy prawnej.

Teza, jakoby płatnik mógł być uznawany za podmiot wykonujący zadania zleczone z zakresu administracji publicznej bądź też wykonujący je w związku z prywatyzacją tych zadań jest nieuprawniona również ze względu na wyłączną odpowiedzialność majątkową, której podmiot ten podlega w przypadku niewykonania bądź nieprawidłowego wykonania obowiązków płatniczych. Tymczasem zlecenie wykonania zadania publicznego, a także prywatyzacja zadań publicznych nie zwalnia podmiotu publicznego (przekazującego) z odpowiedzialności za wykonanie takiego zadania.

Obowiązki ciążące na płatniku uznać należy za niedaninowy ciężar i świadczenie publiczne w rozumieniu art. 84 Konstytucji. Realizacja ciążących na płatniku obowiązków stanowi formę pomocy udzielnej państwu w zakresie gromadzenia dochodów podatkowych. Korzyści płynące z nałożenia obowiązków płatniczych polegają na zmniejszeniu wydatków państwa na skutek wyręczenia się przez ten podmiot z zadań spoczywających na nim z mocy Konstytucji lub ustaw.

Jak wykazały badania, przeprowadzone w przedmiocie ciężarów i świadczeń publicznych, o których mowa w art. 84 Konstytucji, obowiązki płatnicze na tle innych niedaninowych ciężarów i świadczeń publicznych wyróżnia ich stały, powtarzalny i powszechny charakter. Obowiązki płatnicze nie są obciążeniami akcydentalnymi i okazjonalnymi o charakterze marginalnym, wprowadzanymi, gdy w państwie zaistnieje sytuacja o charakterze szczególnym i wyjątkowym. Uboczny i uzupełniający charakter innych niedaninowych świadczeń i ciężarów publicznych w odniesieniu do obowiązków płatniczych wyklucza cel publiczny, związany z ich statuowaniem. Prawidłowe spełnienie obowiązków płatniczych przez podmiot nimi obciążony zapewnia tani i skuteczny pobór podatków. Stąd też są one wprowadzane i utrzymywane nieprzerwalnie podczas normalnego funkcjonowania państwa. W tym zakresie obowiązki płatnicze przyrównać można do występującej na gruncie procesu cywilnego i karnego instytucji pomocy prawnej z urzędu, którą również należy uznać za niedaninowy ciężar i świadczenie publiczne, o którym mowa w art. 84 Konstytucji. Wskazane kategorie obciążeń publicznych odróżnia od siebie jednak nieporównywalnie większa niż w przypadku porównania z pomocą prawną z urzędu, powszechność obowiązków płatniczych. Obowiązki płatnicze nie ciążą bowiem na wybranych kategoriach zawodów, lecz na licznej

kategorii podmiotów, poczynwszy od pracodawców, przez podmioty wypłacające należności opodatkowane podatkiem dochodowym, aż po notariuszy oraz organy egzekucyjne i komorników sądowych.

Uznanie, że płatnik jest podmiotem zobowiązanym do ponoszenia niedaninowych ciężarów i świadczeń publicznych w rozumieniu art. 84 Konstytucji przesądza o konieczności oceny konstytucyjności instytucji płatnika w zakresie statuowania oraz kształtowania tej funkcji z punktu widzenia zasady proporcjonalności, o której mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Tym samym w każdym wypadku ustanowienia obowiązków płatniczych oraz kształtowania sytuacji prawnej podmiotu pełniącego taką funkcję należy ocenić, czy obowiązki takie są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Przedmiotem przeprowadzonych badań było określenie, czy ograniczenia prawa do własności i innych praw majątkowych (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji) zostały ustanowione w ustawie oraz czy nie naruszają istoty konstytucyjnych wolności i praw płatnika.

Do cech charakteryzujących instytucję płatnika zaliczyć należy niewątpliwie „trójnię” obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p., a więc polegających na obliczeniu, pobraniu i wpłacie podatku organowi podatkowemu. Dany podmiot nie byłby bowiem płatnikiem, gdyby nie nałożono na niego trzech wymienionych obowiązków. Bez znaczenia dla uzyskania statusu płatnika pozostaje kwestia, czy obowiązki te zostały przez podmiot nimi obciążony wykonane, czy też nie oraz to, czy podmiot ten, zwolniony z obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p., jest zobowiązany wykonać ciążące na nim płatnicze obowiązki instrumentalne.

Chociaż zakres obowiązków, przesądzających o uzyskaniu przez dany podmiot statusu płatnika, jest ukształtowany historycznie – co wykazała przeprowadzona analiza historycznoprawna tej instytucji – zastrzec należy, że nie jest on przesądzony konstytucyjnie. Artykuł 84 Konstytucji umożliwia ustanowienie w drodze ustawy publicznoprawnego obowiązku polegającego na przymusowym obliczeniu podatku przez podmioty znajdujące się w grupie zawodów zaufania publicznego. Stanowiłoby ono formę bezpłatnej pomocy prawnorachunkowej, polegającej na obliczeniu podatków dla najbiedniejszych podatników przez podmiot niebędący ani podatnikiem, ani też płatnikiem.

II. Niepieniężny charakter obowiązków płatniczych, które w przypadku ich niespełnienia przekształcają się w obowiązek zapłaty należności płatniczej, a więc nowe zobowiązanie o charakterze pieniężnym

Za cechę konstytutywną instytucji płatnika uznać należy pierwotnie niepieniężny charakter obowiązków i zobowiązania płatniczego oraz wtórne (następcze) ich przekształcenie się w zobowiązanie pieniężne. Płatnik nie jest podmiotem zobowiązanym do spełnienia świadczenia pieniężnego, lecz do wykonania obowiązków związanych ze spełnieniem takiego świadczenia przez inny podmiot (podatnika). Dopiero w chwili upływu terminu płatności obowiązki i zobowiązanie płatnicze z niepieniężnego przekształca się w sposób nieodwracalny w nowe zobowiązanie o charakterze pieniężnym. Przekształcenie się zobowiązania z mocy prawa w chwili upływu terminu płatności ze względu na jego nieodwracalność wyklucza późniejsze (po upływie terminu) lub powtórne wykonanie obowiązków, polegających na obliczeniu, pobraniu i wpłacie. Tym samym termin poboru i wpłaty podatku przez płatnika jest nieprzywracalny. Brak możliwości powtórzenia lub późniejszego spełnienia obowiązków płatniczych jest ściśle związany z mechanizmem charakteryzującym instytucję płatnika: poborem podatku u źródła – tzw. ustawowym przymusem sytuacyjnym. Powiązanie terminu poboru podatku z uprzedniością lub równoczesnością czynności opodatkowanej wyklucza późniejsze dokonanie poboru przez płatnika czy wpłaty podatku, jednocześnie zapewniając mu skuteczność w *sui generis* „egzekwowaniu” podatków – co najmniej na poziomie właściwym organom podatkowym, wyposażonym w uprawnienia władcze. Szczególnego rodzaju ustawowy przymus sytuacyjny, w jakim jest stawiany podatnik w stosunku do płatnika, uznać należy za mechanizm wpisany w istotę obowiązków płatniczych celem zagwarantowania płatnikowi efektywności jego poboru, służący łagodzeniu – wymaganemu przez art. 31 ust. 3 Konstytucji – dolegliwości ciężaru i świadczenia publicznego, za jaki uważać należy obowiązki płatnicze w świetle art. 84 Konstytucji. Zastosowanie przez ustawodawcę tego rodzaju mechanizmu zwalnia bowiem płatnika z wypracowania własnego sposobu „przymuszania” podatnika do zapłaty podatku.

Pierwotnie niepieniężny charakter obowiązków płatnika potwierdza art. 84 Konstytucji, w świetle którego kategoria ciężarów i świadczeń publicznych obejmuje nie tylko podatki i inne daniny publiczne, o których mowa w art. 217 Konstytucji, lecz także obciążenia o niedaninowym charakterze, do których zalicza się obowiązki płatnicze, polegające na obliczeniu, pobraniu i wpłacie podatku.

Obowiązek spełnienia świadczenia pieniężnego przez płatnika, który ciąży na tym podmiocie w przypadku upływu terminu płatności, o którym mowa w art. 47 § 4 o.p., również uznać należy za szczególnego rodzaju ciężar i świadczenie publiczne w rozumieniu art. 84 Konstytucji. Należność uiszczana w takim wypadku przez płatnika (należność płatnicza) stanowi odrębną od świadczenia podatko-

wego kategorię świadczenia publicznoprawnego, wynikającego z norm szeroko rozumianego prawa podatkowego. Świadczenie to nie jest również inną niż podatek daniną publiczną, o której mowa w art. 217 Konstytucji ze względu na brak ustawowego określenia, w sposób generalny i abstrakcyjny, wysokości świadczenia w pieniądzu. Obowiązki płatnicze o charakterze pieniężnym odróżnia od obowiązków podatkowych to, że pomimo majątkowego i pieniężnego charakteru nie są w ustawie wyrażone tak, aby dało się z góry określić ich wysokość w pieniądzu.

III. Prawny obowiązek zróżnicowania sytuacji płatnika, który nie dokonał czynności pobrania podatku oraz płatnika, który pobrał podatek i go nie wpłacił

Jak wynika z art. 30 § 1 o.p., przesłanką odpowiedzialności płatniczej jest niewykonanie bądź nieprawidłowe wykonanie przez płatnika obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p. Ustalenie w postępowaniu podatkowym, że płatnik nie pobrał podatku lub też pobrał go, lecz nie wpłacił organowi podatkowemu skutkuje wydaniem decyzji o jego odpowiedzialności majątkowej, w której organ ten określa wysokość należności płatniczej, a więc należności odpowiadającej kwocie niepobranego lub pobranego, ale niewpłaconego podatku. Obowiązek zapłaty wskazanej należności wraz z odsetkami za zwłokę ciąży na płatniku bez względu na to, które z ciążących na nim obowiązków polegających na obliczeniu, pobraniu i wpłacie nie zostały wykonane. Tym samym dochodzi *de facto* do jednakowego traktowania płatników, którzy pobrali podatek, lecz go nie wpłacili oraz płatników, którzy nie obliczyli, nie pobrali i nie wpłacili podatku (jeśli przedmiotem czynności płatnika był podatek tej samej wysokości). Obydwie kategorie podmiotów są zobowiązane – w świetle art. 30 § 4 oraz art. 53 § 1 w zw. z art. 51 § 3 o.p. – dokonać zapłaty należności płatniczej wraz z odsetkami za zwłokę. Do należności płatniczych – bez względu na to, czy odpowiadają kwocie niepobranego podatku, czy też kwocie pobranego, ale niewpłaconego podatku – ustawodawca nakazuje stosowanie w sposób odpowiedni przepisów dotyczących podatku. Tym samym następuje jednakowe traktowanie tych należności na gruncie innych przepisów Ordynacji podatkowej.

Brak odmiennych zasad w powyższym zakresie pozostaje w sprzeczności z konstytucyjną zasadą równości wobec prawa w sferze prawa do ochrony własności (art. 32 w zw. z art. 64 Konstytucji) oraz z zasadą sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji).

Okolicznością relevantną, która uzasadnia odmienne traktowanie podmiotów i należności płatniczych jest rodzaj i skutki majątkowe niewykonanych obowiązków płatniczych. Płatnik, który pobrał podatek, lecz go nie wpłacił, korzystając z *quasi* władztwa, jakie wiąże się z pełnieniem funkcji płatniczej, dokonał bezprawnego zaboru mienia publicznego (podatku pobranego), którym się kredytuje. Natomiast płatnik, który nie wykonał żadnego z ciążących na nim obowiązków na skutek niepobrania podatku, nie dysponował taką kwotą i nie rozporządzał nią.

Uczynienie zadość wymogom zasady równości wobec prawa oraz sprawiedliwości społecznej może nastąpić dzięki przyjęciu różnych rozwiązań modelowych. Z jednej strony, odmienne traktowanie może przybrać postać zróżnicowania wysokości stawek odsetek za zwłokę. Podstawowa stawka towarzyszyłaby obowiązkowi zapłaty należności płatniczych, stanowiących równowartość niepobranego podatku, podczas gdy wyższą stawkę (zastępującą sankcje karne) uiszczałby płatnik, który pobranego podatku nie wpłacił. Inną formę odmiennego traktowania wymienionych podmiotów na gruncie prawa podatkowego może stanowić ograniczenie zakresu odpowiedniego stosowania przepisów dotyczących podatnika (podatku) do płatnika, który pobrał podatek, lecz go nie wpłacił, jak i do samej takiej należności płatniczej. W tym wypadku zasadne jest – przykładowo – wyłączenie możliwości występowania z wnioskiem o udzielenie ulgi w spłacie należności płatniczych, które odpowiadają kwocie podatku pobranego, lecz niewpłaconego (art. 67c § 1 w zw. z art. 67a § 1 pkt 2 o.p.).

Możliwy jest również model zakładający jednakowe traktowanie na gruncie prawa podatkowego płatnika, który nie obliczył, nie pobrał podatku i go nie wpłacił oraz płatnika, który pobranego podatku nie wpłacił. W tym przypadku ustawodawca może uznać, że każdy z powyższych czynów wywołuje takie same skutki z punktu widzenia interesu majątkowego podmiotu publicznoprawnego, a szeroko pojmowany system prawa podatkowego nie powinien zajmować się wymierzaniem sankcji za czyny bezprawne. Określeniu takich sankcji służą przepisy prawa karnego lub karnoskarbowego.

Ostatnie możliwe w tym zakresie rozwiązanie – model mieszany – obecnie obowiązuje. Na gruncie przepisów podatkowych jednakowo traktuje się płatnika, który nie obliczył, nie pobrał podatku i go nie wpłacił oraz płatnika, który pobranego podatku nie wpłacił na skutek jednolitego nakazu odpowiedniego stosowania przepisów o podatku do należności przypadających od płatników (należności płatniczych). Odmienne traktowanie płatników w zależności od tego, które z ciążących na nich obowiązków nie zostały wykonane następuje natomiast wyłącznie na gruncie przepisów prawa karnoskarbowego.

IV. Ograniczony charakter odpowiedzialności płatnika za niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązków płatnika jako podstawa kształtowania przesłanek egzoneryacyjnych

Za nieodpowiadające wymogom zasady proporcjonalności, o której mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji, uznać należy przedmiot oraz przesłankę egzoneryacyjną odpowiedzialności płatnika.

Wbrew brzmieniu art. 30 § 1 o.p., nie można uznawać, że płatnik – będąc podmiotem zobowiązanym do wykonania obowiązków o charakterze niepieniężnym – odpowiada za podatek niepobraný lub pobraný, ale niewpłaconý. W wyniku nie-

wykonania ciążących na nim obowiązków, podmiot ten staje się zobowiązany do uiszczenia należności płatniczych, których wysokość wyłącznie wiąże do wysokości podatku, który powinien obliczyć, pobrać i wpłacić. Trzeba jednak zastrzec, że pojęcia „podatku” oraz „należności płatniczych” nie są tożsame. Należności płatnicze mogą być bowiem niższe niż kwota podatku, którą płatnik był zobowiązany obliczyć, pobrać i wpłacić organowi podatkowemu. Tego rodzaju rozbieżność jest konsekwencją tego, że płatnik nie jest zobowiązany ani uprawniony do prowadzenia postępowania wyjaśniającego (wymiarowego), tak jak organ podatkowy. Płatnik odpowiada za niewykonanie obowiązków w takim zakresie, w jakim mógł i powinien je prawidłowo wykonać. Jeśli możliwości takiej nie miał, nie powinien ponosić odpowiedzialności za niewykonanie bądź nieprawidłowe ich wykonanie, niezależnie od kwestii zawinienia podatnika, o którym mowa w art. 30 § 4 o.p.

Płatnik jako podmiot zobowiązany do ponoszenia niedaninowych ciężarów i świadczeń publicznych powinien być chroniony w jak najszerszym zakresie. Ze względu na wymogi zasady proporcjonalności, ingerencję w prawo własności przysługujące płatnikowi (art. 64 ust. 1 i 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji) oraz standardy konstytucyjne demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji), pojęcie „winy podatnika” w niepobraniu podatku przez płatnika, o którym mowa w art. 30 § 4 o.p., interpretować należy jako wszelkie okoliczności natury obiektywnej, niekonieczne leżące po stronie podatnika, uniemożliwiające płatnikowi dokonanie poboru podatku, na które płatnik nie miał wpływu. Podmiot pełniący funkcję płatnika powinien ponosić odpowiedzialność całym swoim majątkiem za niewykonanie ciążących na nim obowiązków, polegających na obliczeniu, pobraniu i wpłacie podatku, chyba że jego niepobranie nastąpiło z przyczyn nieleżących po stronie płatnika. Takie sformułowanie przesłanki negatywnej chroniłoby płatnika przed pociągnięciem do odpowiedzialności nie tylko, gdy niepobranie podatku nastąpiło na skutek przyczyn leżących po stronie podatnika, lecz także, gdy skutek ten był spowodowany działaniem osób trzecich lub działaniem siły wyższej, a płatnik nie miał faktycznych i prawnych możliwości wykonania w sposób prawidłowy ciążących na nim obowiązków.

Obowiązek ustalenia, czy niepobranie podatku nastąpiło z winy podatnika, czy też nie, ciąży na organie podatkowym, który nie może „przerzucić” ciężaru dowodzenia winy podatnika na płatnika. Ciążący na organie podatkowym obowiązek wynika z art. 122 o.p., art. 187 § 1 o.p., ale przede wszystkim z konstytucyjnej zasady proporcjonalności w zakresie nakładania na płatnika obowiązków związanych z wymiarem i poborem podatków. Obciążanie płatnika odpowiedzialnością majątkową, chyba że podmiot ten wykaże współdziałając z organem podatkowym winę podatnika, narusza zasadę niedyskryminowania określonych kategorii podmiotów w stopniu większym niż to usprawiedliwia taniość, prostota i szybkość realizacji zobowiązania podatkowego (ważny interes publiczny). Obowiązek wykazania winy podatnika przez płatnika jako obowiązek niezwiązany ściśle z wykonaniem zobowiązania podatkowego nie stanowi cechy istotnej (konstytucyjnej) płatnika.

V. Prawo do wynagrodzenia lub zastosowanie innych instytucji prawnych łagodzących dolegliwość obowiązków płatniczych (art. 31 ust. 3 Konstytucji)

Przeprowadzone badania w zakresie konstytucyjności stanowienia i kształtowania funkcji poboru płatniczego wskazują, że za cechy istotne instytucji płatnika uznawać należy również prawo do wynagrodzenia płatniczego, uprawnienie do wystąpienia z roszczeniem o zapłatę równowartości należności płatniczej odpowiadającej kwocie niepobranego podatku, prawo do wystąpienia o interpretację podatkową oraz instytucję tzw. przymusu sytuacyjnego.

Uznawanie powyższych instytucji za cechy istotne wynika z zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji), której jednym ze znamion jest wymaganie, aby środki wkroczenia w sferę wolności i praw podmiotów obciążonych obowiązkami płatniczymi cechowały się jak najmniejszą dla nich uciążliwością. Zachowaniu proporcji między dobrem poświęconym i realizacją celu publicznego, tak, aby wkroczenie w prawa i wolności było jak najmniej dotkliwe dla podmiotu obciążonego, służą wskazane instytucje prawne. Ich istota wskazuje, że stanowią one wymagane konstytucyjnie środki łagodzące uciążliwość wykonywania obowiązków płatniczych.

Uznanie prawa do wynagrodzenia płatniczego za cechę konstytutywną instytucji płatnika wynikającą z art. 31 ust. 3 Konstytucji wyklucza postulowaną w doktrynie prawa fakultatywność wynagrodzenia należnego za terminową wpłatę podatku, stanowiącego dochód budżetu właściwej jednostki samorządu terytorialnego. Przyjęcie, że jednostka taka ma swobodę decyzyjną w zakresie podjęcia lub niepodjęcia uchwały wprowadzającej odpłatność funkcji płatniczej oznaczałoby, że podmiot ten współdefiniuje instytucję prawną płatnika. Przesądza bowiem o uprawnieniu przysługującym płatnikowi, przy jednoczesnej kompetencji ustawodawcy (państwa) w zakresie nałożenia obowiązków płatniczych, skutkujących uzyskaniem statusu płatnika. Dlatego też przyjęć należy, że wynagrodzenie płatnicze powinno mieć charakter obligatoryjny dla wszystkich podmiotów pełniących funkcję płatnika niezależnie od tego, czy wpłacany podatek stanowi dochód budżetu państwa, czy też budżetu właściwej jednostki samorządu terytorialnego. Wynagrodzenie to stanowi bowiem swoistą „odповідь ustawodawcy” na nałożone na te podmioty obowiązki, związane z wymiarem i poborem podatku należnego od innych podmiotów.

Za koniecznością zagwarantowania płatnikowi prawa do wynagrodzenia przemawia również fakt, że środki pieniężne należne płatnikowi za prawidłowe wykonanie powyższych zadań są częściową rekompensatą za ponoszone niedaninowe ciężary i świadczenia publiczne. Służą pokryciu kosztów poniesionych w związku z wykonaniem obowiązków płatniczych, które – mimo że nie polegają na spełnieniu świadczenia pieniężnego – posiadają wartość majątkową, której ciężar odczuwają zobowiązani do ponoszenia tych świadczeń osobistych. Wykonanie obowiązków

ków płatniczych wiąże się z ograniczaniem mienia i wolności osobistej podmiotu obciążonego, co *de facto* oznacza jego zubożenie. Wynagrodzenie płatnicze ma proporcjonalnie zmniejszać dolegliwość obowiązków płatniczych, dlatego też jego wysokość powinna nawiązywać do kosztów ich wykonania, a nie do kwoty podatku, bo nie od niej zależy wysokość poniesionych nakładów. Zwrotowi podlegać powinna ryczałtowo ustalona część poniesionych, obliczalnych oraz udowodnionych kosztów, związanych z wykonaniem obowiązków ciążących na płatniku, które podmiot ten musiał ponieść.

Koszty, o których mowa należy uznać za obiektywny (rzeczywisty) ciężar obowiązków płatniczych. Obok niego istnieje również subiektywny ciężar obowiązków płatniczych, a więc indywidualne odczucia, czy obowiązki te są – przykładowo – zbyt kosztowne, czy też zbyt absorbujące dla podmiotu wykonującego je. Odczucia te zależą od wielu czynników – jednym z nich jest status podmiotu pełniącego funkcję płatnika. Ciężar obowiązków płatniczych inaczej rozkłada się dla dużego pracodawcy, dla małego przedsiębiorcy lub dla notariusza, który – z jednej strony – jest osobą zaufania publicznego, a z drugiej – cechuje go wysoka znajomość prawa. Indywidualna ocena dolegliwości funkcji płatniczej, w dużej mierze zdeterminowana osobistymi właściwościami osób pełniących funkcje płatnicze, jest także uzależniona od czasu, wpływającego od ich wprowadzenia. Ustanowienie obowiązków płatniczych w ramach danego podatku w początkowym okresie bardziej bulwersuje niż później. Subiektywny ciężar podlega zatem zmianom w czasie, podobnie jak obiektywny, gdy zmienia się sytuacja finansowa podmiotu obciążonego.

Subiektywny ciężar obowiązków płatniczych ze względu na trudność, ale nie niemożność, nadania mu materialnej wartości, nie jest brany przez ustawodawcę pod uwagę przy ustalaniu wysokości wynagrodzenia płatniczego, o którym mowa w art. 28 o.p. Za częściową jego rekompensatę można uznać wpisane w instytucję płatnika – ze względu na różnicę czasową między pobraniem podatku, a jego wpłatą – uprawnienie do czasowego dysponowania pobranymi kwotami podatków do chwili upływu terminu wpłaty. Pobrane przez płatnika środki pieniężne, tytułem ciążącego na podatniku zobowiązania podatkowego, wchodzi do jego bieżącej dyspozycji, mimo że płatnik nie jest ich właścicielem. Uprawnienie do dysponowania pobraną kwotą ze względu na swój wymiar majątkowy jest zamierzoną przez państwo częściową rekompensatą ponoszenia niedaninowego ciężaru i świadczenia publicznego, przez co stanowi jeden z czynników ograniczających ów ciężar.

Wynagrodzenie płatnicze – wbrew swej nazwie – nie jest cywilnoprawną zapłatą za świadczenie usług. Płatnik, wykonując ciążące na nim obowiązki związane z poborem podatków, pomaga państwu w gromadzeniu dochodów publicznych. Nakładanie obowiązków płatniczych na podmioty prywatne powinno skutkować nie tylko zwiększeniem efektywności egzekwowania należności podatkowych, lecz także ograniczeniem wydatków na administrację publiczną. Stąd też równowar-

tość pieniężna nakładów ponoszonych przez podmioty pełniące funkcje płatnika, w tym również przewidywanych kwot wynagrodzeń płatniczych za pobranie i wpłatę podatku, stanowi szczególnego rodzaju składnik systemu prawnofinansowego państwa (art. 31 ust. 3 Konstytucji) oraz jedno z kryteriów wprowadzenia poboru płatniczego w zakresie danego podatku. Wysokość takich nakładów, stanowiąc koszt poboru danego podatku, powinna być obliczona (zryczałtowany sposób ustalania jego wysokości) oraz ujawniona w uzasadnieniu ustawy, wprowadzającej lub rozszerzającej wymiar płatniczy w relacji do oczekiwanych oszczędności w zakresie nakładów na administrację podatkową (art. 118 ust. 3 Konstytucji). Nieujawienie kosztów poboru płatniczego w ustawie dotyczącej wprowadzenia lub rozszerzenia obowiązków płatniczych narusza standardy, wynikające z zasady jawności i przejrzystości działalności publicznej.

VI. Prawo dochodzenia od podatnika kwoty równej należności płatniczej na podstawie ogólnych przepisów podatkowych oraz przepisów prawa cywilnego

Za cechę konstytutywną instytucji płatnika należy także uznać przysługujące płatnikowi prawo do dochodzenia od podatnika zapłaty równowartości uiszczonej należności płatniczej, odpowiadającej kwocie niepobranego podatku.

Obowiązek ustawodawcy, polegający na zapewnieniu płatnikowi możliwości wystąpienia z takim roszczeniem, wynika z istoty oraz charakteru prawnego funkcji płatnika. Realizacja obowiązków polegających na obliczeniu, pobraniu i wpłacie podatku stanowi formę pomocy udzielanej państwu w zakresie wymiaru i poboru podatku, należnego od innego podmiotu (podatnika). Płatnik nie jest zatem zobowiązany do spełnienia świadczenia pieniężnego, gdyż ciężące na nim obowiązki mają charakter pierwotnie niepieniężny, co podkreśla art. 84 Konstytucji, w świetle którego obowiązki płatnicze stanowią niedaninowy ciężar i świadczenie publiczne. Na płatniku nie ciąży zatem obowiązek zapłaty podatku lub innej daniny publicznej, o której mowa w art. 217 Konstytucji, lecz powinność spełnienia niepieniężnych obowiązków, związanych z wymiarem i poborem podatku. Obowiązki płatnicze stają się obowiązkami o charakterze pieniężnym z chwilą upływu terminu płatności, o którym mowa w art. 47 § 4 o.p. Od tej chwili płatnik jest zobowiązany do zapłaty należności płatniczej, odpowiadającej kwocie podatku niepobranego lub pobranego, ale niewpłaconego.

Zobowiązanie płatnika do spełnienia obowiązków, polegających na obliczeniu, pobraniu i wpłacie podatku (z jednoczesnym ewentualnym wyłączeniem możliwości dochodzenia przez płatnika roszczenia o zapłatę od podatnika równowartości należności płatniczej, odpowiadającej wysokości niepobranego podatku) oznaczałoby w praktyce niedopuszczalne konstytucyjnie zastąpienie obowiązków i zobowiązania podatnika obowiązkami i zobowiązaniem płatniczym. Przeniesie-

nie zobowiązania z podatnika na płatnika uniemożliwiają art. 84 i 217 Konstytucji, statuujące zasadę osobistego związku podatnika z państwem oraz nieprzenaszalności zobowiązania podatkowego.

W aktualnym stanie prawnym, ze względu na brak odpowiednich w tym przedmiocie unormowań prawa podatkowego, podstawę prawną wystąpienia przez płatnika z roszczeniem o zapłatę równowartości uiszczonej przez siebie należności płatniczej stanowią przepisy art. 405 i nast. k.c. o bezpodstawnym wzbogaceniu. Zasadne jest jednak wprowadzenie do Ordynacji podatkowej właściwej w tym zakresie regulacji. Wskazanie bowiem w ustawie prawa podatkowego, że płatnik może dochodzić od podatnika na drodze cywilnoprawnej (na zasadach ogólnych) roszczenia o zapłatę równowartości należności, odpowiadającej kwocie niepobranego podatku – z jednej strony – pełniłoby funkcję gwarancyjną względem płatnika, co wykluczyłoby pojawiające się w doktrynie tezy o niedopuszczalności wystąpienia z takim roszczeniem, a z drugiej – przesądziłoby, kiedy owo roszczenie nie przysługuje oraz jaka jest jego konstrukcja, zdeterminowana charakterem więzi prawnej, łączącej podmiot zubożony i bezpodstawnie wzbogacony. Wyrażnego uregulowania wymaga przedmiot tego roszczenia oraz jego zakres.

Wyrażnemu określeniu, że roszczenie to przysługuje płatnikowi, powinno towarzyszyć jednoczesne wskazanie, iż nie przysługuje ono w sytuacji, o której mowa w art. 26a o.p. Umożliwienie płatnikowi dochodzenia zapłaty równowartości należności płatniczej w przypadku ustanowienia jego wyłącznej odpowiedzialności majątkowej za niepobrane zaliczki lub pobrane w kwocie niższej niż należna, z jednoczesnym wyłączeniem w tym zakresie odpowiedzialności podatnika, oznacza *de facto* uchylenie odpowiedzialności majątkowej płatnika.

Zasadne jest również określenie, że przedmiotem przysługującego płatnikowi roszczenia jest wyłącznie należność płatnicza, przez co podmiot ten nie byłby uprawniony do żądania zwrotu odsetek za zwłokę uiszczonych od zaległości powstałej w wyniku niewykonania ciążących na nim obowiązków lub kosztów przeprowadzonego względem niego postępowania egzekucyjnego. Dopuszczenie możliwości domagania się przez płatnika od podatnika zapłaty takich należności uznać należy za sprzeczne z zasadami współżycia społecznego.

Możliwość wystąpienia przez płatnika z roszczeniem o zapłatę równowartości należności płatniczej stanowi cechę konstytutywną tej instytucji ze względu na następujące w wyniku skorzystania z tego uprawnienia częściowe wyrównanie uszczerbku majątkowego, poniesionego przez płatnika w związku z niewykonaniem ciążących na nim obowiązków, co w konsekwencji skutkuje zmniejszeniem, ale nie całkowitym zniesieniem, dolegliwości niedaninowego ciężaru i świadczenia publicznego, jakim są obowiązki płatnicze.

VII. Prawo do uzyskania interpretacji przepisów prawa podatkowego

Za cechę konstytucyjną instytucji płatnika należy również uznać prawo do uzyskania interpretacji przepisów prawa podatkowego. Taki charakter uprawnienia przysługującego płatnikowi wynika z celu, w jakim wydawane są interpretacje oraz konsekwencji prawnych, jakie dla płatnika niesie zastosowanie się do ich treści.

Interpretacje przepisów prawa podatkowego stanowią formę pomocy, udzielanej przez organy administracji podatkowej podmiotom pełniącym funkcję płatnika w zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego. Obowiązek udzielania przez państwo takiej pomocy jest – z jednej strony – konsekwencją nałożenia na dany podmiot obowiązków o charakterze publicznoprawnym oraz ustanowienia odpowiedzialności majątkowej za ich niewykonanie bądź też nieprawidłowe wykonanie, z drugiej – wynika z konieczności zabezpieczenia majątku podatnika, do którego bezpośrednio odnoszą się działania bądź zaniechania płatnika.

O konstytucyjnym charakterze wskazanego uprawnienia dla instytucji płatnika świadczą również skutki prawne, związane z zastosowaniem się przez płatnika do interpretacji, która następnie została zmieniona lub nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, a więc zakres ochrony, przysługującej temu podmiotowi. Uchylenie odpowiedzialności karnoskarbowej, nienaliczanie odsetek za zwłokę lub zwolnienie z obowiązku zapłaty należności płatniczej bądź też z obowiązku zwrotu wynagrodzenia pobranego nienależnie lub w wysokości wyższej niż należna oznacza częściowe ograniczenie dolegliwości niedaninowego ciężaru i świadczenia publicznego, które jest konstytucyjnie wymagane w świetle art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Główny nurt badawczy w zakresie cech konstytucyjnych instytucji płatnika uzupełniło ustalenie właściwej relacji między obowiązkami podatnika a obowiązkami płatnika. Innymi słowy określono, w jakim stopniu sytuacja prawna płatnika jest inna niż sytuacja podatnika i w jakim zakresie owa odmiennność powinna zostać przez ustawodawcę odzwierciedlona na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej. Określono zatem wpływ cech konstytucyjnych instytucji płatnika na regulacje ustawowe z zakresu jego zadań i uprawnień.

Za podstawę do rozważań w tym zakresie przyjęto, że obowiązki płatnicze stanowią niedaninowy ciężar i świadczenie publiczne w rozumieniu art. 84 Konstytucji. W związku z powyższym skupiono się na ustaleniu skutków prawnych pierwotnie niepieniężnego charakteru obowiązków płatniczych oraz wtórnego pieniężnego ich charakteru.

Obowiązki ciężące na płatniku, polegające na obliczeniu, pobraniu od podatnika podatku i jego wpłacie organowi podatkowemu wskazują, że płatnik nie jest podmiotem, który – tak jak podatnik – jest zobowiązany do spełnienia świadczenia pieniężnego. Ponieważ ciężące na nim obowiązki polegają na wpłacie należności pieniężnej, uprzednio przez niego obliczonej i pobranej od innego podmio-

tu, nie można ich uznawać za obowiązki o charakterze pieniężnym. Obliczenie, pobranie oraz przekazanie należności pieniężnych, które „nie wyszły” z majątku płatnika, ani też „nie weszły” do niego są obowiązkami niepieniężnymi. Dopiero w przypadku niewykonania bądź też nieprawidłowego wykonania obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p., płatnik staje się podmiotem zobowiązanym do spełnienia świadczenia pieniężnego, które „pochodzi” z jego majątku.

Świadczenie pieniężne, którego obowiązek zapłaty ciąży na płatniku, określić można terminem „należności płatniczej”. Wprowadzenie powyższego zwrotu do ustawy Ordynacja podatkowa jest zasadne z następujących względów.

Na określenie tego świadczenia pieniężnego ustawodawca obecnie używa kilku terminów, co może sugerować ich różny zakres znaczeniowy. Tymczasem „należności płatników”, „należności przypadających od płatnika” lub „płatników” stanowią określenia tego samego świadczenia pieniężnego, a więc są terminami synonimicznymi. Powyższej zmiany nie można jednak rozpatrywać wyłącznie jako uporządkowania terminologii poprzez jej ujednolicenie, a więc wyłącznie w kontekście jasności i przejrzystości przepisów. W wyniku zastąpienia wymienionych terminów zwrotem „należności płatnicze” w sposób wyraźny podkreślono by bowiem konieczność odróżnienia dwóch różnych należności: należności podatkowej oraz należności płatniczej. Nie jest dopuszczalne utożsamianie podatku pobranego przez płatnika, który podmiot ten wpłaca w terminie płatności oraz należności, do których zapłaty jest zobowiązany ze względu na upływ terminu wpłaty podatku pobranego. Przedmiotem obowiązków płatniczych, o których mowa w art. 8 o.p., jest powinność spełnienia obowiązku obliczenia, pobrania i wpłacenia (odprowadzenia) podatku organowi podatkowemu. Materialnym przedmiotem obowiązku zapłaty jest należność płatnicza, a więc świadczenie publiczne, którego wysokość wyłącznie nawiązuje do kwoty podatku, którą płatnik powinien był pobrać i wpłacić, lecz sama tym podatkiem nie jest. Omawianych świadczeń i podmiotów zobowiązanych do ich spełnienia nie można ze sobą utożsamiać ze względów konstytucyjnych – art. 84 Konstytucji w sposób wyraźny odróżnia płatnika od podatnika.

Na podstawie przeprowadzonej analizy dogmatycznoprawnej przepisów Ordynacji podatkowej można stwierdzić, że termin „należność płatnicza” obejmować powinien należności, które płatnik zobowiązany jest uiszczyć, gdy nie wykona obowiązków określonych w art. 8 o.p. Jest to należność z tytułu niepobranych albo pobranych, lecz niewpłaconych podatków.

Obok pojęcia „należności płatniczej” na gruncie ustawy Ordynacja podatkowa funkcjonuje pojęcie „zaległości płatnika”, któremu ustawodawca nadał szersze znaczenie niż pierwszemu pojęciu. Termin ten obejmuje bowiem zarówno należności płatnicze (w przytoczonym znaczeniu), jak i wynagrodzenie płatnicze, pobrane nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej. Relacja zachodząca między tymi terminami – polegająca na zawieraniu się pojęcia „należność płatnicza” w pojęciu „zaległości płatnika” – podkreśla, że pierwszy z terminów obejmować może wyłącznie należności, które ze swej istoty są tylko zaległościami, a więc na-

leżnościami, których termin płatności upłynął oraz od których nalicza się odsetki za zwłokę. Tym samym poza zakresem pojęcia „należności płatnicze” znajduje się kwota podatku pobranego przez płatnika, co do którego nie upłynął jeszcze termin płatności, o którym mowa w art. 47 § 4 o.p. Podatek wpłacany przez płatnika w terminie płatności nie jest zatem należnością płatniczą.

Zakwestionowanie pierwotnie pieniężnego charakteru obowiązków płatniczych oraz niemożność utożsamiania podatku oraz należności płatniczej wyklucza możliwość odpowiedniego stosowania względem płatnika lub podatku przez niego wpłacanego w terminie płatności przepisów Ordynacji podatkowej, dotyczących podatnika oraz podatku. Przepisy, które ustawodawca nakazuje w sposób odpowiedni stosować do płatnika i należności od niego przypadającej (należności płatnika) można stosować wyłącznie względem płatnika zobowiązanego do zapłaty należności płatniczej i tylko względem niej.

Przepisy Ordynacji podatkowej, przyznające płatnikowi prawa oraz nakładające na niego obowiązki, których treść ustala się w wyniku odpowiedniego stosowania innych przepisów, powinny uwzględniać charakter praw i obowiązków, do których stosuje się odnośne przepisy oraz ich przedmiot. W przypadku bowiem, gdy obowiązki płatnika mają charakter niepieniężny (bo nie upłynął termin wpłaty pobranego podatku), ustawodawca nie może traktować płatnika, jakby był podmiotem zobowiązanym do spełnienia świadczenia pieniężnego. Z chwilą upływu terminu płatności zobowiązanie płatnicze uzyskuje charakter pieniężny i jako takie zobowiązanie, a więc zobowiązanie pieniężne może być traktowane przez ustawodawcę.

Ustalenia te determinują możliwość zaliczenia nadpłaty płatniczej, stanowiącej jedną z form jej rozliczenia czy zabezpieczenia na majątku płatnika zobowiązania płatnika.

Nadpłatę płatniczą zalicza się na poczet zaległości podatkowych i bieżących zobowiązań podatkowych, jeśli podmiot pełniący funkcje płatnika jest jednocześnie podatnikiem oraz na poczet zobowiązań powstałych w związku z wykonywaniem obowiązków płatnika.

Kategoria zobowiązań, powstałych w związku z wykonywaniem obowiązków płatnika obejmuje zaległości płatnicze, naliczane od nich odsetki za zwłokę oraz koszty upomnienia. Ze względu na niepieniężny charakter obowiązków płatniczych, o których mowa w art. 8 o.p., poza zakresem tego pojęcia (co wyklucza możliwość zaliczenia nadpłaty na poczet takich zobowiązań) znajdują się tzw. bieżące zobowiązania, powstałe w związku z wykonywaniem obowiązków płatnika. Nie jest również możliwa postulowana w doktrynie prawa podatkowego możliwość zaliczenia nadpłaty płatniczej na poczet przyszłych zobowiązań. Niedopuszczalność takiego zaliczenia wynika nie tylko z tego, że takie zobowiązania mają pierwotnie niepieniężny charakter, ale przede wszystkim z tego, iż nie są to zobowiązania powstałe, a więc już istniejące, w chwili, w której ma nastąpić zaliczenie nadpłaty płatniczej na jego poczet.

Niepieniężny charakter zobowiązania płatnika przed terminem płatności, o którym mowa w art. 47 § 4 o.p., wyklucza również możliwość ustanowienia zabezpieczenia wykonania takiego zobowiązania, dokonywanego w trybie przepisów rozdziału 3 działu III ustawy Ordynacja podatkowa. Zabezpieczenie takie może bowiem obejmować wyłącznie należności podatkowe, a więc spełnienie zobowiązania o charakterze pieniężnym. Zobowiązanie płatnicze przed terminem płatności nie ma natomiast takiego charakteru, gdyż uzyskuje go dopiero z chwilą upływu terminu, o którym mowa w art. 47 § 4 o.p. Wykonanie ciężącego od tej chwili na płatniku obowiązku zapłaty należności płatniczej może podlegać zabezpieczeniu w trybie art. 33b pkt 1 w zw. z art. 33 o.p.

Wskazany kierunek interpretacji, wykluczający możliwość zabezpieczenia zobowiązania niepieniężnego w trybie przepisów rozdziału 3 działu III ustawy Ordynacja podatkowa potwierdzają również wskazane w art. 33 o.p. przesłanki zabezpieczenia. Ustawodawca określa, że zobowiązanie może zostać zabezpieczone na majątku danego podmiotu, jeśli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności, gdy podmiot ten trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. Odwołuje się do pieniężnego charakteru obowiązków, których wykonanie ma zostać zabezpieczone. Przeciwny kierunek interpretacji, a więc dopuszczający zabezpieczanie zobowiązania płatniczego przed terminem płatności, czyli zobowiązania niepieniężnego poprzez odwoływanie się do okoliczności związanych z sytuacją majątkową płatnika, nie odpowiada wymogom zasady proporcjonalności, o której mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji. W takim przypadku dochodziłoby do pokrywania się środków prawnych, służących ochronie interesów wierzyciela publicznoprawnego. Wystarczającą formą ochrony interesów fiskalnych jest okoliczność, iż ustalanie majątku płatnika, którym podmiot ten odpowiada w przypadku niewykonania bądź nieprawidłowego wykonania obowiązków płatniczych, następuje na dzień powstania zobowiązania płatniczego, a nie na dzień upływu terminu płatności, o którym mowa w art. 47 § 4 o.p.

Ze względu na pierwotnie niepieniężny charakter obowiązków płatniczych płatnik nie jest uprawniony do dowolnego wskazania przeznaczenia dokonywanej wpłaty pobranego podatku, a organ podatkowy do dokonania jej zaliczenia na poczet zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności, w przypadku braku takiego wskazania przez płatnika. Możliwość taka wynika natomiast z art. 62 § 5 o.p., który nakazuje odpowiednie stosowanie art. 62 § 1 o.p. do wpłat dokonywanych przez płatników. Płatnik, dokonując wpłaty, odprowadza podatek pobrany tytułem konkretnego zobowiązania podatkowego, które z chwilą pobrania wygasło, co oznacza, że wpłata nie może być zaliczona na poczet innego zobowiązania podatkowego lub płatniczego niż to, które jest związane z wygasłym zobowiązaniem podatkowym. Uprawnienie do dowolnego wskazania przeznaczenia dokonywanej wpłaty przysługuje płatnikowi wyłącznie, gdy dokonuje zapłaty należności płat-

niczej, a więc, gdy upłynie termin, o którym mowa w art. 47 § 4 o.p. W tej chwili zobowiązanie na nim ciążyące uzyskuje charakter pieniężny, a płatnik staje się podmiotem zobowiązanym do spełnienia świadczenia pieniężnego, określanego mianem należności płatniczej.

Niepieniężny charakter obowiązków płatniczych przed upływem terminu płatności, o którym mowa w art. 47 § 4 o.p., wyklucza również możliwość odroczenia terminu płatności lub rozłożenia należności na raty przez upływem terminu ich płatności. Możliwość taka wynika z art. 67c § 1 o.p., nakazującego odpowiednie stosowanie art. 67a § 1 pkt 1 i pkt 2 o.p. do należności przypadających od płatników.

Płatnik może wystąpić z wnioskiem o udzielenie ulgi w spłacie wyłącznie należności płatniczych oraz odsetek za zwłokę. Przeciwnie przyznaniu płatnikowi prawa do wystąpienia z wnioskiem o odroczenie terminu płatności podatku, a więc należności, której termin wpłaty jeszcze nie upłynął lub też o rozłożenie jej wpłaty na raty przemawia fakt, że płatnik zobowiązany jest do wpłaty podatku pobranego od podatnika, co oznacza, iż nie jest podmiotem, który ponosi ekonomiczny ciężar należności wpłacanej. Płatnik wpłaca należności przypadające od podatnika, które jedynie są przekazywane przez niego organowi podatkowemu. Mimo że jest uprawniony do dysponowania nimi, nie może z nich korzystać w pełni tak, jak właściciel, ani też w terminie zbyt odległym od dnia poboru, bo wtedy przypominałby dzierżawcę podatkowego, który zachowuje się tak, jak właściciel podatku.

Zmianę charakteru zobowiązania płatniczego, która następuje w chwili upływu terminu płatności oraz warunkuje możliwość odpowiedniego stosowania przepisów dotyczących podatnika lub podatku do płatnika i należności od niego przypadających ujawnia decyzja o odpowiedzialności majątkowej płatnika. Decyzja ta, wbrew swej nazwie, nie kreuje odpowiedzialności majątkowej płatnika. Jej wydanie nie nakłada również na płatnika obowiązku zapłaty należności płatniczej, stanowiącej równowartość niepobranego bądź pobranego, lecz niewpłaconego podatku. Obowiązek ten ciąży na płatniku z mocy prawa w chwili upływu terminu płatności. Decyzja ta ma wyłącznie charakter wymiarowy, gdyż określa wysokość należności płatniczej. Jej wydanie umożliwia pociągnięcie do odpowiedzialności płatniczej.

Zmiana charakteru zobowiązania płatniczego nie oznacza, że płatnik staje się następcą prawnym podatnika. Płatnik jest bowiem odrębnym od podatnika podmiotem i przepisy prawa podatkowego nakładają na niego obowiązki o charakterze niepieniężnym, które mogą przekształcić się w obowiązki pieniężne. Świadczenie pieniężne, do uiszczenia którego może być zobowiązany płatnik nie jest jednak podatkiem, tylko świadczeniem publicznym, wynikającym z niewykonania bądź nieprawidłowego wykonania obowiązków, stanowiących niedaninowy ciężar i świadczenie publiczne w rozumieniu art. 84 Konstytucji.

Tymczasem zauważyć można, że ustawodawca, wprowadzając odpowiednie stosowanie przepisów dotyczących podatku do należności przypadających od płatnika, próbuje zbliżyć te kategorie podmiotów oraz zatrzeć istniejące między

nimi różnice. Działanie takie ma służyć maksymalnemu zabezpieczeniu interesów fiskalnych Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Ukształtowanie instytucji płatnika w świetle obecnej regulacji prawnej wskazuje, że istotne z punktu widzenia ustawodawcy jest tylko zaspokojenie interesu wierzyciela publicznoprawnego, bez względu na to, który z podmiotów (płatnik czy podatnik) spełnił świadczenie pieniężne. Taka praktyka jest niedopuszczalna ze względu na niezgodność z art. 84 i 217 Konstytucji.

Niejako na marginesie rozważań służących określeniu cech niezbywalnych instytucji płatnika dokonano ustaleń w przedmiocie istnienia zobowiązania płatniczego oraz podmiotów, mających status strony takiego stosunku prawnego. Należy stwierdzić istnienie takiego zobowiązania.

Chociaż w art. 8 o.p. ustawodawca nie posługuje się terminem „zobowiązanie płatnika”, jednak o jego istnieniu świadczy art. 59 § 2 o.p., w którym – z jednej strony – ów zwrot się pojawia, a z drugiej – określono sposoby wygasania zobowiązania płatniczego. Skoro bowiem ustawodawca określił okoliczności skutkujące wygaśnięciem danego zobowiązania, to musi istnieć samo zobowiązanie, które wygasa na skutek ich zaistnienia.

Stronami zobowiązania płatniczego są podmiot publicznoprawny oraz płatnik. Płatnik nie jest stroną zobowiązania podatkowego, a podatnik nie jest stroną zobowiązania płatniczego. Nie znajduje również potwierdzenia teza, zgodnie z którą nałożenie na płatnika obowiązku pobrania podatku od podatnika kreuje więź prawną, łączącą te dwa podmioty. Istnienie takiej więzi prawnej wyklucza z jednej strony to, że nie podatnikowi, a organowi podatkowemu przysługuje względem płatnika roszczenie o spełnienie świadczenia, oraz z drugiej – brak nierównorzędności stron takiego stosunku prawnego, która jest immanentną cechą stosunków prawnych, zawiązujących się na gruncie prawa podatkowego.

Analiza relacji, zachodzących między zobowiązaniem płatniczym a podatkowym na etapie ich powstawania, wykonywania oraz wygasania pozwoliła zakwestionować tezę o samodzielności i odrębności zobowiązania płatniczego i podatkowego. Zobowiązanie płatnicze oraz zobowiązanie podatkowe, mimo swej odrębności, nie są zobowiązaniami samoistnymi. Pochodny i refleksowy charakter ich związku wynika z celu, jakiemu ma służyć wykonanie obowiązków płatniczych. Realizacja obowiązków, wynikających ze zobowiązania płatniczego ma zapewnić tani i skuteczny pobór podatku. Stąd też zobowiązanie płatnicze ma wobec zobowiązania podatkowego charakter służebny. Jeśli nie powstanie zobowiązanie podatkowe, nie powstanie zobowiązanie płatnika.

Przeprowadzone badania pozwalają na sformułowanie ogólnych wniosków *de lege ferenda* pod adresem instytucji płatnika, które będą aktualne niezależnie od przyjętej przez ustawodawcę koncepcji regulacji tej instytucji prawnej. Oprócz obecnie obowiązującej metody, polegającej na oparciu części przepisów prawnych odnoszących się do płatnika na nakazie odpowiedniego stosowania przepisów dotyczących podatnika oraz podatku, z jednoczesnym zachowaniem części prze-

pisów normujących tę instytucję wprost (definicja płatnika, zasady i przedmiot odpowiedzialności oraz zasady wynagrodzenia płatniczego) możliwe jest również rozwiązanie, w którym instytucja płatnika oraz należności płatniczej uregulowana została w sposób odrębny od instytucji podatnika oraz podatku.

Postulowane zmiany przepisów – niezależnie od przyjętej przez ustawodawcę koncepcji regulacji – powinny polegać na zmianie przepisów ustawy Ordynacja podatkowa, zdeterminowanej pierwotnie niepieniężnym charakterem obowiązków płatniczych oraz następującą w chwili upływu terminu płatności zmianą ich charakteru na pieniężny.

W pierwszym rzędzie wymaga zmiany definicja płatnika, ujęta w art. 8 o.p. Doprecyzowania wymaga – z jednej strony – zwrot określający źródło obowiązków płatniczych, z drugiej – zwrot służący określeniu ostatniego z trzech obowiązków tam wskazanych.

W miejsce zwrotu: „[...] przepisów prawa podatkowego [...]” należy wprowadzić zwrot: „[...] ustaw podatkowych [...]”, natomiast termin „wpłaty” zastąpić terminem „odprowadzenia”. Taka zmiana uwzględni wymagania wynikające z art. 84 Konstytucji co to aktu normatywnego, z którego mogą wynikać obowiązki płatnicze, a jednocześnie podkreśli pierwotnie niepieniężny charakter obowiązków płatniczych.

Zmiany dokonane w art. 8 o.p., zdeterminowane niedaniowym charakterem obciążeń płatniczych, powinny przesądzać o treści wszystkich przepisów ustawy Ordynacja podatkowa, dotyczących wykonywania oraz wygasania zobowiązania płatniczego.

Użyty w art. 59 § 2 pkt 1 o.p. termin „wpłata” powinien zostać zastąpiony zwrotem: „odprowadzenia podatku pobranego przez płatnika”, co podkreślałoby niepieniężny charakter obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p. W dalszej kolejności przepis ten powinien zostać uzupełniony o zapis, zgodnie z którym zobowiązanie płatnika wygasa wskutek „zapłaty należności z tytułu podatku niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego (należności płatniczej)” oraz „zwrotu wynagrodzenia pobranego nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej”.

Odpowiednich w tym zakresie zmian wymagają również przepisy określające zasady ustalania terminu wykonania zobowiązania przez płatnika. W art. 60 § 2 o.p., nakazującym stosowanie § 1 i 1a do wpłat dokonywanych przez płatnika, ów zwrot powinien zostać zastąpiony zwrotami odpowiadającymi wskazanym w art. 59 § 2 o.p. sposobom wygasania zobowiązań płatniczych: „odprowadzenia podatku pobranego przez płatnika”, „zapłaty należności z tytułu podatku niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego (należności płatniczej)” oraz „zwrotu wynagrodzenia pobranego nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej”.

W analogiczny sposób powinien zostać zmieniony art. 61 § 2 o.p., określający formę rozliczeń, którą zobowiązani są stosować płatnicy prowadzący działalność gospodarczą i zobowiązani do prowadzenia księgi rachunkowej lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów.

Przepisy dotyczące płatnika oraz należności przez niego wpłacanych, wykorzystujące technikę regulacji nakazującej odpowiednie stosowanie przepisów o podatku, wymagają zmiany poprzez ujednolicenie terminologii, służącej określeniu należności uiszczanej przez płatnika oraz uwzględnienie, że obowiązki płatnika, o których mowa w art. 8 o.p., mają niepieniężny charakter. Tym samym terminy: „należności płatnika” lub „też przypadające od płatnika” lub „płatników” należy zastąpić jednym terminem „należności płatniczych”, służącym określeniu należności, których obowiązek zapłaty ciąży na płatniku, gdy nie wykonał bądź też nieprawidłowo wykonał obowiązki polegające na obliczeniu, pobraniu i wpłacie (odprowadzeniu) podatku. Eliminacji wskazanych rozbieżności terminologicznych towarzyszyć powinny zmiany, służące likwidacji występujących obecnie luk w przepisach ustawy Ordynacja podatkowa.

Uwzględnienie pierwotnie niepieniężnego, a następnie pieniężnego charakteru obowiązków płatniczych, który obowiązeki te uzyskują w chwili upływu terminu płatności, powinno znaleźć odzwierciedlenie również w art. 72 § 1 pkt 3 o.p., określającym przypadki, kiedy powstaje nadpłata płatnicza. Użyty w tym przepisie zwrot: „[...] zobowiązania zapłaconego przez płatnika [...], jeżeli w decyzji, o której mowa w art. 30 § 4, określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej [...]” powinien zostać zastąpiony sformułowaniem: „[...] nadpłaconej lub nienależnie zapłaconej należności płatniczej [...]”.

Postulowane zmiany w zakresie ujednolicenia terminów, służących określeniu należności płatniczej oraz ograniczenie tego pojęcia wyłącznie do kwoty odpowiadającej wysokości niepobranego podatku lub pobranego, lecz niewpłaconego nie są wyłącznie kwestą terminologiczną. Stosowane przez ustawodawcę nazewnictwo musi odróżniać od siebie istotnie różniące się pojęcia. Używanie tego samego terminu na określenie pojęć, mających odmienną treść stanowi źródło trudności, zarówno teoretycznych, jak i praktycznych, a także wpływa negatywnie na postrzeganie państwa przez obywatela.

Dokonanie przedstawionych zmian powinno zagwarantować zachowanie równowagi między ochroną praw i wolności konstytucyjnych podmiotów, pełniących funkcję płatniczą, a niezbędnym zapewnieniem ochrony interesu fiskalnego państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Właściwe wyważenie ich interesów jest szczególnie istotne z dwóch względów. Po pierwsze, wymaga tego masowość i powtarzalność powstawania obowiązków płatniczych, będącą pochodną powszechności i stałości stosunków prawnopodatkowych, z którymi są zwiane. Po drugie, pełnienie funkcji płatniczej wiąże się z uszczupleniem praw majątkowych podmiotu obciążonego, zarówno w przypadku prawidłowego wykonania obowiązków płatniczych, jak i ich niewykonania. Dlatego też przepisom prawa, statuującym funkcję płatniczą oraz kształtującym treść poszczególnych praw i obowiązków muszą być stawiane najwyższe wymagania w zakresie poprawności legislacyjnej i celu, którego realizacji dany przepis ma służyć.

Bibliografia

- Ablewicz A., *Odpowiedzialność płatnika (inkasenta)*, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 8, s. 23–27.
- Adamiak B., Borkowski J., Borszowski P., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Unimex, Wrocław 2014.
- Administracja rosyjska w Królestwie Polskiem*, Wydawnictwo Naczelnego Komitetu Narodowego, Wiedeń 1915.
- Alik M., von Kommer V., *Handbook for Tax Administration, Organizational Structure and Management of Tax Administrations 2000*, Ministry of Finance, The Netherlands 2016.
- Andrews J. M., White B. W., *Taxation of Directors and Employees. The Law under Schedule E*, 3rd edition, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London 1990.
- Andrzejewski A., *Zobowiązania podatkowe*, t. III, Zarząd Główny Związku Zawodowego Pracowników Skarbowych, Warszawa 1947.
- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Kabat A., Hausner R., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 9, Wolters Kluwer, Warszawa 2015.
- Babiński L., *Trybunał Skarbowy Radomski*, Miejska Biblioteka Publiczna im. Józefa A. i Andrzeja S. Załuskich, Radom 1923.
- Banaszak B., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, CH Beck, Warszawa 2009.
- Bardach J., *Historia państwa i prawa Polski. Tom I do połowy XV wieku*, PWN, Warszawa 1965.
- Bardach J., Senkowska-Gluck M. (red.), *Historia państwa i prawa Polski. Tom III od rozbiorów do uwłaszczenia*, PWN, Warszawa 1981.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *VAT. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2007.
- Białobrzeski J., *Ustawa o zobowiązaniach podatkowych. Przepisy i komentarz*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1984.
- Biernat S., *Prywatyzacja zadań publicznych. Problematyka prawna*, PWN, Warszawa 1994.
- Biliński L., *System nauki skarbowej, a w szczególności nauki o podatkach*, nakładem Autora, Lwów 1876.

- Boć J. (red.), *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku*, Kolonia Limited, Wrocław 1998.
- Boeijen-Ostaszewska O. van (ed.), *European Tax Handbook 2011*, Global Tax Series, International Bureau of Fiscal Documentation, Holland 2011.
- Borkowski J., *Decyzja administracyjna*, Zachodnie Centrum Organizacji, Łódź–Zielona Góra 1998.
- Borodo A., *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo UMK, Toruń 1983.
- Borszowski P., *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Zakamycze, Kraków 2004.
- Brolik J., Dowgier R., Etel L., Kosikowski C., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX, Warszawa 2013.
- Brzeszczyńska S., *Płatnik w opłacie skarbowej*, „Monitor Podatkowy” 1998, nr 1, s. 5–10.
- Brzeziński B., *Dyskusyjne elementy statusu prawnego płatnika podatków*, cz. I, „Monitor Podatkowy” 1999, nr 2, s. 12–17.
- Brzeziński B., *Odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta w prawie podatkowym*, Dom Organizatora, Toruń 1993.
- Brzeziński B., *Ordynacja podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 1997, nr 11, s. 3–4.
- Brzeziński B., *Pozycja prawna płatnika podatku w świetle Ordynacji podatkowej*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa*, Dom Organizatora, Toruń 1998, s. 11–41.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe*, Dom Organizatora, Toruń 2000.
- Brzeziński B., *Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym*, [w:] *Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska. Księga jubileuszowa prof. Marka Mazurkiewicza*, red. naukowa R. Mastalski, Unimex, Wrocław 2001, s. 223–234.
- Brzeziński B., Kalinowski M., *Orzecznictwo sądów w sprawach podatkowych*, Dom Organizatora, Toruń 1994.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., *Umorzenie zaległości podatkowej na wniosek osoby trzeciej*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 2, s. 54–58.
- Brzeziński B. (red.), M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Dom Organizatora, Toruń 2002.
- Budziarek M., *Charakter prawny poboru podatku przez płatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2010, nr 3–4, s. 47–70.
- Budziarek M., *Obowiązki płatnika a opodatkowanie międzynarodowych transakcji gospodarki cyfrowej w świetle propozycji OECD w zakresie BEPS (wybrane zagadnienia)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 4, s. 23–37.
- Budziarek M., *Pojęcie podatku. Elementy konstrukcji podatku. Źródła prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, red. M. Sęk, M. Bogucka-Felczak, M. Budziarek, Z. Kukulski, D. Łukawska-Białogłowska, T. Nowak, J. Olesiak, R. Olszewski, Ł. Pajor,

- D. Strzelec, A. Szymczak, M. Wojewoda, J. Wyporska-Frankiewicz, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2014.
- Budziarek M., *Prawo notariusza do rekompensaty za wykonywanie czynności płatnika w podatkach stanowiących dochody gmin*, „Łódzki Biuletyn Notarialny” 2009, nr 13, s. 77-100.
- Chustecka K., *Instytucja płatnika w świetle przepisów i orzecznictwa*, „Rejent” 2009, nr 6 (218), s. 9-34.
- Denman R., *International Master Tax Guide 2009/2010*, 6th edition, CCH Australia 2009.
- Deresiewicz J., *Z przeszłości Prus Królewskich. Skarbowość Prus Królewskich od roku 1466-1569*, Księgarnia Akademicka, Poznań 1947.
- Deutsch R. L., Friezer M. L., Fullerton I. G., Hanley P. J., Snape T. J., *The Australian Tax Handbook*, Thomas Reuters, United States 2011.
- Dębowska-Romanowska T., *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 7, s. 21-39.
- Dębowska-Romanowska T., *Odpowiedzialność notariusza za prawidłowe obliczenie, pobranie i odprowadzenie opłaty skarbowej*, „Glosa” 1995, nr 4, s. 1-5.
- Dębowska-Romanowska T., *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle konstytucji*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemiec, Unimex, Wrocław 2009, s. 110-123.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe*, cz. I, „Glosa” 1996, s. 1-5.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, CH Beck, Warszawa 2010.
- Dębowska-Romanowska T., Budziarek M., *Prawne znaczenie ujawnienia kosztów i nakładów związanych z wypełnianiem obowiązków płatnika*, „Łódzki Biuletyn Notarialny” 2012, nr 1 (16), s. 7-21.
- Dębowska-Romanowska T., Nowak T., *Komentarz do art. 84 Konstytucji*, [w:] *Konstytucja RP. Tom 1. Komentarz do art. 1-86*, red. M. Safjan, L. Bosek, CH Beck, Warszawa 2016, s. 1878-1887.
- Dowgier R., Etel L., Kosikowski C., Pietrasz P., Presnerowicz S., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006.
- Duggan A., *Tax Guide 2008*, Tottel Publishing, United Kingdom 2008.
- Dyoniak A., *Pojęcie majątku w prawie cywilnym*, „Państwo i Prawo” 1985, z. 11-12, s. 119-125.
- Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, CH Beck, Warszawa 2008.
- Dzwonkowski H., *Płatniczy stosunek podatkowoprawny (ujęcie funkcjonalne)*, [w:] *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, red. W. Miemiec, K. Sawicka, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 155-169.

- Dzwonkowski H., *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.
- Dzwonkowski H., Zgierski Z., *Procedury podatkowe*, Difin, Warszawa 2006.
- Eric R., *France – Corporate Taxation*, IBFD, Amsterdam 2011, <http://www.ibfd.org> (dostęp: 1.08.2011).
- Etel L., Pietrasz P., *Zapłata podatku (zaliczki) przez podatnika a wydanie decyzji w przedmiocie odpowiedzialności podatkowej płatnika*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2009, nr 4 (9), s. 9–17.
- Etel L. (red.), Dowgier R., Liszewski G., Popławski M., Presnerowicz S., *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Difin, Warszawa 2013.
- Evans C., *The Operating Costs of Taxation: A Review of the Research*, „Economic Affairs” 2001, No. 2, s. 5–9.
- Filipczak-Kocur A., *Skarbowość Rzeczypospolitej 1587–1648*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2006.
- Fisher R., *Tax Agent Registration and Regulation: a Cross-Tasman Contrast*, „New Zealand Journal of Taxation Law and Policy” 2010, Vol. 16, s. 1–22.
- The French Tax System*, Public Finances General Directorate, Tax Policy Directorate, 2011, http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf (dostęp: 1.09.2013).
- Gennari P., Mangiameli F., Salini A., *International Master Tax Guide 2009/2010*, 6th edition, CCH a Wolters Kluwer Business, Australia 2009.
- Gillis M., *Tax Reform in Developing Countries*, Duke University Press, United States 1989.
- Gintowt-Jankowicz M., *Odpowiedzialność podatkowa w obowiązującym prawie polskim*, „Studia Prawnicze” 1973, z. 35, s. 117–152.
- Gintowt-Jankowicz M., *Płatnik w prawie podatkowym PRL*, „Państwo i Prawo” 1965, nr 8–9, s. 265–275.
- Głębiński S., *Wykład nauki skarbowej*, nakładem Autora, Lwów 1894.
- Goclon J. A., *Polska na królu pruskim zdobyta. Ustrój, administracja i sądownictwo doby Komisji Rządzącej w 1807 roku*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2002.
- Gomi Y., *Guide to Japanese Taxes 2000–2001*, Zaikai Shōhō Sha, Tokyo 2000.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2006.
- Góralski Z., *Urzędy i godności w dawnej Polsce*, Ludowa Spółdzielnia Wydawnicza, Warszawa 1983.
- Grapperhaus F. H. M., *Opowieści podatkowe Drugiego Millenium. Opodatkowanie w Europie (1000–2000), Stanach Zjednoczonych Ameryki (1765–1801) i Indiach (1526–1709)*, przeł. J. Głuchowski, Dom Organizatora, Toruń 2010.
- Gutierrez P. C. i in., *Global Individual Tax Handbook 2011*, Amsterdam 2011.
- Halloran M. O., *Irish Taxation – Law and Practice 2006/2007*, 4th edition, Vol. 1, Irish Taxation Institute, Ireland 2006.

- Henderson M., *France – Individual Taxation*, IBFD, Amsterdam 2011, <http://www.ibfd.org> (dostęp: 1.08.2011).
- Huchla A., *Ciężary i świadczenia publiczne a podatki w świetle art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. P. J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, Temida2, Białystok 2010.
- Huchla A., *Obliczenie podatku jako czynność płatnika*, [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie, Lublin 2005, s. 159–165.
- Huchla A., *Płatnik w Ordynacji podatkowej*, [w:] *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu?*, red. H. Dzwonkowski, Biblioteka Monitora Podatkowego, Warszawa 2005, s. 167–172.
- Huchla A., *Pobranie podatku jako czynność płatnika*, [w:] *Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne*, PPH „Zapół” Dmochowski, Sobczyk, Szczecin 2005, s. 123–128.
- Ishi H., *The Japanese Tax System*, 3rd edition, Oxford University Press, Oxford 2004.
- Juszczak K., *Prawa i obowiązki podatnika: zobowiązanie, zaległość, nadpłata*, Unimex, Wrocław 2006.
- Kaczmarek Z., Leśnodorski B., *Historia państwa i prawa Polski. Tom II od połowy XV wieku do roku 1795*, PWN, Warszawa 1968.
- Kalinowski M., *Hipoteka podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 9, s. 51–56.
- Kalinowski M., *Płatnik jako strona stosunku prawno-podatkowego*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2010, s. 4–24, www.trp.umk.pl (dostęp: 1.05.2014).
- Karasheva M., *Tax Law in Russia*, Kluwer Law International, London 2011.
- Kay J. A., King M. A., *The British Tax System*, Oxford University Press, Oxford 1990.
- Kociubiński P., *Powojenne przekształcenia własnościowe w świetle konstytucji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Koneczny F., *Dzieje administracji w Polsce w zarysie*, Szkoła Policji Państwowej, Wilno 1924.
- Korzon T., *Wewnętrzne dzieje Polski za Stanisława Augusta (1764–1795). Badania historyczne ze stanowiska ekonomicznego i administracyjnego*, t. III, L. Zwoliński i sp., T. Paprocki i sp., Warszawa–Kraków 1897.
- Krzyżanowski A., *Nauka skarbowości*, Fiszer i Majewski, E. Wende i sp., L. Fiszer, Towarzystwo Wydawnicze Ignis, Poznań, Warszawa–Łódź–Toruń 1923.
- Kubiak W., *Zobowiązania podatkowe. Objasnienia i teksty*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1958.
- Laining S., *British Master Tax Guide 2008–2009*, CCH Wolters Kluwer Business, United Kingdom 2008.
- Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych*, [w:] *System prawa finansowego*, t. 3: *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 538–553.

- Lefebvre F., *France. Legal and Tax Guide*, Kluwer Law and Tax Publishers, Paris 1992.
- Lefebvre F., *French Tax and Business Law Guide*, CCH. New Law, England, 2010.
- Leoński Z., *Materialne prawo administracyjne*, CH Beck, Warszawa 2006.
- Lewaszkiwicz-Petrykowska B., *Zobowiązanie in solidum*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1977, t. XVIII, s. 33–47.
- Lorentz P., Folocault B., Bonnabry S., Huet C., Tal D., *International Master Tax Guide 2009/2010*, 6th edition, Wolters Kluwer Business, United Kingdom 2009.
- Lubowski J., *Wymiar podatków*, „Polska Gospodarcza” 1935, R. XVI, z. 3, s. 69–75.
- Malinowski A., *Redagowanie tekstu prawnego. Wybrane wskazania logiczno-językowe*, LexisNexis, Warszawa 2006.
- Małecka-Ziembińska E., *Prawa i obowiązki płatnika w świetle Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, red. B. Kucia-Guściora, M. Munnich, L. Bielecki, A. Krukowski, Wydawnictwo Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego, Lublin 2008, s. 123–142.
- Mariański A., *Obowiązek ustalenia stanu faktycznego i prawnego przez notariusza – zakres odpowiedzialności jako płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 10, s. 35–41.
- Mariański A., *Obowiązki i odpowiedzialność notariusza jako płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Rejent” 2006, nr 4 (180), s. 84–95.
- Mariański A., *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2004.
- Mariański A., *Sprzedaż towarów używanych – podatek od towarów i usług czy podatek od czynności cywilnoprawnych*, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 8, s. 26–31.
- Markowski B., *Administracja skarbowa w Polsce*, Wyższa Szkoła Handlowa w Warszawie, Warszawa 1931.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, CH Beck, Warszawa 2006.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, CH Beck, Warszawa 2011.
- Matuszewski W., *Koszty zapłaty podatku. Wybrane zagadnienia metodologiczne w świetle ekonomicznej analizy prawa*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2008, s. 151–162, www.trp.umk.pl (dostęp: 1.05.2014).
- Mączyński D., *Charakter prawny decyzji podatkowej. Decyzja o odpowiedzialności podatkowej płatnika (inkasenta). Decyzja o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy*, „Monitor Podatkowy” 2001, nr 4, s. 25–29.
- Mendel J., *Australian Master Tax Guide 2010*, 6th edition, CCH, Australia 2010.
- Metchette N., *Employers' PAYE/PRSI, Tax Guide 2008*, Tottel Publishing, United Kingdom 2008.
- Modzelewski K., *Organizacja gospodarcza państwa piastowskiego (X–XIII wiek)*, Wydawnictwo Poznańskiego Towarzystwa Przyjaciół Nauk, Wrocław 1975.
- Naczyńska J., *Odpowiedzialność podatkowa*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Zarządzania i Marketingu, Sosnowiec 2003.

- Niczyporuk J., *Funkcje zlecone administracji publicznej*, [w:] *Prawne gwarancje ochrony praw jednostki wobec działań administracji publicznej. Międzynarodowa Konferencja Naukowa, Iwonicz Zdrój, 6–8.05.2002 r.*, red. E. Ura, Wydział Prawa i Administracji, Filia Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie, Rzeszów 2002, s. 389–394.
- Nierobisz T., Waclawczyk A., *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz praktyczny*, CH Beck, Warszawa 2011.
- Nita A., *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe*, [w:] *System prawa finansowego*, t. 3: *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
- Nita A., *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Wolters Kluwer, Kraków 1999.
- Nowacki J., „Odpowiednie” stosowanie przepisów prawa, „Państwo i Prawo” 1964, z. 3, s. 367–376.
- Nowacki J., Tobor Z., *Wstęp do prawoznawstwa*, wyd. 2, Zakamycze, Kraków 2002.
- Nowak T., *Aspekty podatkowe giełdowych operacji finansowych*, „Parkiet. Dodatek”, 12.10.2009, s. 6.
- Nycz M., *Geneza reform skarbowych Sejmu Niemego. Studium z dziejów skarbowo-wojskowych z lat 1697–1717*, Wydawnictwo Napoleon V, Poznań 1938.
- Nykiel W., Tarno J. P., Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 listopada 1984 r., sygn. akt SA/Gd 929/84, OSPiKA 1988/10.
- Ochendowski E., *Prawo administracji. Część ogólna*, Dom Organizatora, Toruń 1997.
- Ofiarski Z., *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, LexisNexis, Warszawa 2010.
- Ofiarski Z., *Prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2008.
- Olszowy W., *Niektóre zagadnienia prawne podmiotowości podatkowej*, „Acta Universitatis Lodzensis. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego. Nauki Humanistyczno-Społeczne” 1992, z. 54, s. 85–100.
- O’Mara J., *Tax Guide 2008*, Tottel Publishing, United Kingdom 2008.
- Ostrowski K., *Prawo finansowe. Część ogólna*, z. 1, Uniwersytet Jagielloński, Kraków 1959.
- Ostrowski K., *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, PWN, Warszawa 1970.
- Ostrowski K., *System podatkowy PRL*, Uniwersytet Jagielloński, Kraków 1971.
- Otfinowski A., Smoczyński R., *Urząd celny – płatnik, czy inkasent*, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 4, s. 38–40.
- Ożóg I., *Wynagrodzenia płatników i inkasentów za pobór podatków u źródła*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 4 (84), s. 1, 12–15.
- Panfil P., *Zabezpieczenie realizacji obowiązków ciążących na płatniku*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2008, t. XIX, s. 437–448.
- Pawiński A., *Skarbowość w Polsce i jej dzieje za Stefana Batorego*, Księgarnia Gebethnera i Wolffa, Warszawa 1881.

- Perdelwitz A., *Germany – Corporate Taxation*, IBFD, Amsterdam 2011, <http://www.ibfd.org> (dostęp: 1.08.2011).
- Pyziak-Szafnicka M. (red.), Księżak P. (red.), Giesen B., Katner W. J., Lewaszkiewicz-Petrykowska B., Majda R., Michniewicz-Broda E., Pajor T., Promińska U., Robaczyński W., Serwach M., Świderski Z., Wojewoda M., *Kodeks cywilny. Komentarz. Część ogólna*, wyd. 2, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
- Radwański Z., *Zarys części ogólnej prawa cywilnego*, PWN, Warszawa 1979.
- Radwański Z., Olejniczak A., *Prawo cywilne – część ogólna*, CH Beck, Warszawa 2012.
- Radziszewski H., *Nauka skarbowości. Wykład skarbowości państwowej i gminnej*, Wydawnictwo M. Arcta, Warszawa 1917.
- Runcewicz W., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Towarzystwo Naukowe Warszawskie, Warszawa 1935.
- Runcewicz W., *Ordynacja podatkowa. Szkic systemu Ordynacji podatkowej. Ustawa. Rozporządzenia wykonawcze. Komentarz*, Towarzystwo Naukowe Warszawskie, Warszawa 1935.
- Rusek J., *Instytucja płatnika w prawie polskim*, CH Beck, Warszawa 2007.
- Ruśkowski E., Etel L., Stankiewicz J., *Prawo podatkowe*, Temida2, Białystok 1994.
- Ryan M. (ed.), Herlihy J., Moore P., O'Sullivan H., *Corporation Tax Finance Act 2010*, 21th edition, Irish Taxation Institute, Ireland 2010.
- Rybarczyk P., *Pozycja płatnika w przepisach Ordynacji podatkowej*, cz. I, „Doradztwo Podatkowe” 1998, nr 1, s. 10–12.
- Rybarczyk P., *Pozycja płatnika w przepisach Ordynacji podatkowej*, cz. II, „Doradztwo Podatkowe” 1998, nr 2, s. 10–13.
- Rybarski R., *Skarb i pieniądz za Jana Kazimierza, Michała Korybuta i Jana III*, Towarzystwo Naukowe Warszawskie, Warszawa 1935.
- Rybarski R., *Skarbowość Polski w dobie rozbiorów*, Nakład Polskiej Akademii Umiejętności, Kraków 1937.
- Salachna J. M., *Odpowiedzialność w prawie finansowym*, [w:] *System prawa finansowego*, t. 1: *Teoria i nauka prawa finansowego*, red. C. Kosikowski, Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 387–418.
- Saletra W., *Administracja skarbową Księstwa Warszawskiego (1807–1815) i Królestwa Polskiego (1815–1830)*, [w:] *Z dziejów skarbowości w Polsce od XVII do XX wieku*, red. W. Saletra, Wyższa Szkoła Handlowa w Kielcach, Kielce 2002, s. 31–38.
- Sawczuk J., *Odpowiedzialność podatkowa i zabezpieczenie realizacji obowiązków ciążących na płatniku*, „Studia Prawnicze KUL” 2013, nr 1 (53), s. 111–142.
- Skrzydło W., *Komentarz do art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, [w:] W. Skrzydło, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, LEX nr 68508.
- Skrzydło W. (red.), *Polskie prawo konstytucyjne*, Oficyna Wydawnicza Verba, Lublin 2008.

- Socha Z., *Hiberna. Studium z dziejów skarbowości w dawnej Polsce*, „Studia nad Historią Prawa Polskiego”, t. XVI, z. 2, Lwów 1937.
- Soos Pirocka E., *The Origins of Taxation at Source in England*, IBFD Publications, Holland 1997.
- Spaulding H. B., *The Income Tax in Great Britain and The United States*, P.S. King & Son, London 1927.
- Stahl M. (red.), Jaworska-Dębska B., Duniewska Z., Michalska-Badziak R., Olejniczak-Szałowska E., *Prawo administracyjne: Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Staniszewski M., *Zasada efektywności opodatkowania w działalności administracji podatkowej w Polsce*, Wielkopolska Wyższa Szkoła Humanistyczno-Ekonomiczna, Poznań 2007.
- Steinmo S., *The Evolution of Modern States: Sweden, Japan, and the United States*, Cambridge University Press, United Kingdom 2010.
- Strasburger E., *Ustrój skarbowy Rzeczypospolitej Polskiej*, Księgarnia F. Hoesicka, Warszawa 1922.
- Sugimoto S., *International Master Tax Guide 2009/2010*, 6th edition, CCH, Australia 2009.
- Szulc T., *Organizacja poboru podatków pokoszyckich*, „Czasopismo Prawno-Historyczne” 1988, t. XL, z. 2, s. 63–83.
- Szulc T., *Sposoby wynagradzania poborców podatkowych w Polsce od schyłku XIV do XVIII wieku*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iuridica” 1993, nr 56, s. 91–106.
- Tegler E., *Zobowiązania podatkowe i postępowanie podatkowe. Skrypt przeznaczony dla studentów stacjonarnych i zaocznych Studium Administracyjnego*, Wydawnictwo Naukowe WSP, Szczecin 1982.
- Teszner K., *Administracja podatkowa i kontrola skarbową w Polsce*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
- Tiley J., *Revenue Law*, 6th edition, Hart Publishing, Oxford–Portland 2008.
- Tran-Nam B., *Use and Misuse of Tax Compliance Costs in Evans. The operating costs of taxation: a review of the research*, „Economic Affairs” 2001, No. 2, s. 281–293.
- Ward J., *Ireland – Corporate Taxation*, IBFD, Amsterdam 2011, <http://www.ibfd.org> (dostęp: 1.08.2011).
- Ward J., *Ireland – Individual Taxation*, IBFD, Amsterdam 2011, <http://www.ibfd.org> (dostęp: 1.08.2011).
- Ward J., *Irish Income Tax 2009*, Tottel Publishing, United Kingdom 2009.
- Warkalło W., *Odpowiedzialność odszkodowawcza. Funkcje, rodzaje, granice*, PWN, Warszawa 1972.
- Wąsicki J., *Ziemie polskie pod zaborem pruskim. Prusy Nowowschodnie 1795–1806*, PAN, Poznań 1963.
- Weinfeld I., *Skarbowość polska*, Biblioteka Prawnicza, Warszawa 1935.

- Wilk L, *Obowiązki i odpowiedzialność płatnika podatku*, „Prokuratura i Prawo” 2009, nr 7–8, s. 48–66.
- Wińczorek P., *Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.*, wyd. 2, K. E. Liber, Warszawa 2008.
- Wójtowicz W. (red.), *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, CH Beck, Warszawa 2009.
- Wójtowicz W. (red.), Pomorski P., Smoleń P., *Prawo podatkowe*, CH Beck, Warszawa 2014.
- Zawistowski D., *Powstanie i cechy zobowiązań in solidum*, [w:] *O źródłach i elementach stosunków cywilnoprawnych. Księga pamiątkowa ku czci prof. Alfreda Kleina*, red. E. Gniewek, Wolters Kluwer, Kraków 2000, s. 427–446.

Wykaz aktów prawnych

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483.

Ustawa z dnia 29 maja 1920 r. w przedmiocie zmiany przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn, Dz.U. z 1920 r., nr 49, poz. 299, ze zm.

Ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym, Dz.U. R.P., Nr 82, poz. 550, ze zm.

Ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o podatku od kapitałów i rent, Dz.U. R.P., nr 76, poz. 517, ze zm.

Ustawa z dnia 14 lipca 1923 r. o podatku dochodowym, Dz.U. R.P., nr 77, poz. 607, ze zm.

Ustawa z dnia 1 lipca 1926 r. o opłatach stemplowych, Dz.U. R.P., nr 64, poz. 404, ze zm.

Ustawa z dnia 17 grudnia 1931 r. o państwowym podatku od energii elektrycznej, Dz.U. R.P., nr 76, poz. 720, ze zm.

Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 1934 r., nr 39, poz. 346, ze zm.

Powszechny kodeks podatkowy z dnia 6 kwietnia 1950 r. (Code Général des Impôts), www.legifrance.gouv.fr (dostęp: 1.02.2015).

Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy, Dz.U. z 2017 r., poz. 682, t.j.

Ustawa o podatku dochodowym z dnia 31 marca 1965 r. (The Japanese Income Tax Act), Act No. 33 of 1965, <http://www.cas.go.jp/jp/seisaku/hourei/data/ita.pdf> (dostęp: 1.02.2015).

Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, Dz.U. z 2018 r., poz. 1314, t.j.

Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, Dz.U. z 1980 r., nr 27, poz. 111 ze zm.

Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, Dz.U. z 2016 r., poz. 205, t.j.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, Dz.U. z 2018 r., poz. 1025, t.j.

Ustawa z dnia 14 lutego 1991 r. Prawo o notariacie, Dz.U. z 2017 r., poz. 2291, t.j.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2018 r., poz. 200, t.j.

- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2018 r., poz. 1036, t.j.
- Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. z 1993 r., nr 11, poz. 50, ze zm.
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny, Dz.U. z 2017 r., poz. 2204, t.j.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2018 r., poz. 800, t.j.
- Taxes Consolidation Act, 1997, No. 39 of 1997, <http://www.revenue.ie/en/practitioner/law/notes-for-guidance/tca/> (dostęp: 1.02.2015).
- Kodeks podatkowy Federacji Rosyjskiej z dnia 31 lipca 1998 r., nr 146-FZ.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, Dz.U. z 2017 r., poz. 2226, t.j.
- Kodeks podatkowy Republiki Azerbejdżanu z dnia 11 lipca 2000 r., No. 905-IG, http://www.taxes.gov.az/modul.php?name=qanun&cat=3&lang=_eng (dostęp: 1.02.2015).
- Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, Dz.U. z 2017 r., poz. 1150, t.j.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2017 r., poz. 1221, t.j.
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz.U. z 2018 r., poz. 1036, t.j.
- Ustawa z dnia 8 października 2009 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (German Income Tax Act, *Einkommensteuergesetz*), BGBl. I S. 3366, 3862, <https://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/estg/gesamt.pdf> (dostęp: 1.02.2015).
- Ustawa o doradcach podatkowych Tax Agent Services Act 2009, No. 13, Compilation start date 1 July 2014, <http://www.comlaw.gov.au/Details/C2014C00429> (dostęp: 1.02.2015).
- Ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych, Dz.U. z 2017, poz. 2003, t.j.
- Niemiecki kodeks podatkowy z dnia 22 grudnia 2014 r. (Abgabenordnung), BGBl. I S. 2417, http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#AOengl_000P2 (dostęp: 1.02.2015).
- Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2015 r., poz. 1649.
- Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych, Dz.U. z 2018 r., poz. 165, t.j.
- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, Dz.U. z 2016 r., poz. 283.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2015 r. w sprawie wynagrodzenia płatników i inkasentów pobierających podatki na rzecz budżetu państwa, Dz.U. z 2015 r., poz. 2154.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie sposobu pobierania i zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych, Dz.U. z 2015 r., nr 1999, t.j.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie pobierania przez płatników podatku od spadków i darowizn, Dz.U. z 2015 r., nr 2004, t.j.

Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 14 kwietnia 1960 r. w sprawie poboru w formie ryczałtu podatków: obrotowego, od operacji nietowarowych, dochodowego od niektórych zakładów usługowych zrzeszonych w CZSP, M.P., nr 40, poz. 60.

Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 18 września 1962 r. w sprawie poboru w formie ryczałtu należności od niektórych zakładów usługowych zrzeszonych w Centrali Rolniczej Spółdzielni „Samopomoc Chłopska”, M.P., nr 7, poz. 339.

Decreto del Presidente della Repubblica (Presidential Decree) 600/1973.

Dekret z dnia 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych, Dz.U. z 1946 r., nr 27, poz. 173, ze zm.

Dekret z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym, Dz.U. z 1950 r., nr 56, poz. 506, t.j.

Dekret z dnia 3 lutego 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych, Dz.U. z 1951 r., nr 9, poz. 74, t.j.

Wykaz orzecnictwa

- Decyzja Europejskiej Komisji Praw Człowieka z dnia 27 września 1976 r., sygn. sprawy 7426/76.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 listopada 1984 r., sygn. akt SA/Gd 929/84, „Przegląd Orzecnictwa Podatkowego” 1992, z. 1, poz. 6.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 marca 1987, sygn. akt III SA 876/86, ONSA 1987, nr 2, poz. 52.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 września 1987 r., sygn. akt III S.A. 316/87, ONSA 1987, z. 2, poz. 66.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 sierpnia 1994 r., sygn. akt SA/Wr 2303/93, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 2, s. 58–59.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 czerwca 1995 r., sygn. akt SA/Kr 2700/94, LexPolonica nr 311137.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 września 1997 r., sygn. akt III SA 559/96, Lex Polonica nr 338431.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 grudnia 1997 r., sygn. akt I SA/Lu 1183/96, Lex Polonica nr 338770.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 września 1998 r., sygn. akt III SA 664/97, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 grudnia 1998 r., sygn. akt SA/Sz 193/98, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98, Dz.U. z 2004 r., nr 3, poz. 46.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 maja 2002 r., K 20/01, OTK-A 2002, nr 3, poz. 34.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02, M.P. z 2002, nr 56 poz. 763.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 31 grudnia 2003 r.) w Warszawie z dnia 26 kwietnia 2000 r., sygn. akt III SA 833/99, LEX nr 40695.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 października 2001 r., sygn. akt III SA 1207/2001, LEX nr 1693973.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 stycznia 2002 r., sygn. akt K 19/01, OTK-A 2002/1/1, Dz.U. z 2002 r., nr 10, poz. 107.

- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 4 kwietnia 2002 r., sygn. akt SA/Sz 1962/00, LEX nr 83704.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 31 grudnia 2003 r.) w Katowicach z dnia 14 maja 2002 r., sygn. akt I SA/Ka 552/01, LEX nr 77821.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 16 kwietnia 2009 r., sygn. akt I SA/Gd 60/90, LEX nr 505738.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 marca 2013 r., sygn. akt II FSK 1446/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018)
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 listopada 2003 r., sygn. akt I SA/Łd 1493/02, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. akt K 24/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 33.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 maja 2004 r., sygn. akt III SA 99/03, LEX nr 149575.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 września 2004 r., sygn. akt III SA 1551/03, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie w wyroku z dnia 5 października 2004 r., sygn. akt III SA 2049/03, LEX nr 175314.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6 października 2004 r., sygn. akt III SA 1976/03, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 6 października 2004 r., sygn. akt I SA/Łd 1774/2003, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2005, nr 5, poz. 118.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 października 2004 r., sygn. akt SK 33/03, Dz.U. z 2004 r., nr 237, poz. 2382.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 czerwca 2005 r., sygn. akt K 4/04, Dz.U. z 2005, nr 124, poz. 1042.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 26 lipca 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 747/05, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 8 września 2005 r., sygn. akt I SA/Ol 270/05, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 października 2006 r., sygn. akt III SA/Wa 1448/06, LEX nr 310264.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 22 marca 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 3849/06, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 lipca 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 759/07, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 11 września 2007 r., sygn. akt II FSK 957/06, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 4 października 2007 r., sygn. akt I SA/Rz 606/07, LEX nr 456809.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 listopada 2007 r., sygn. akt II FSK 605/07, LEX nr 1011549.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 19 lutego 2008 r., sygn. akt I SA/Rz 864/07, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 16 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Ol 68/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 czerwca 2008 r., sygn. akt K 8/04, Dz.U. z 2008 r., nr 110, poz. 707.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 16 października 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 854/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 marca 2009 r., sygn. akt V CSK 371/08, LEX nr 619670.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 850/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 1916/07, LEX nr 575403.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 maja 2009 r., sygn. akt II FSK 197/08, LEX nr 547026.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 16 czerwca 2009 r., sygn. akt I SA/Bd 236/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Sądu Okręgowego w Białymstoku z dnia 14 lipca 2009 r., sygn. akt I C 1896/08, <http://bialystok.so.gov.pl/orzecznictwo.html> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 5 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Po 383/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 15 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/Gl 884/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 8 września 2010 r., sygn. akt I SA/Ol 424/10, LEX nr 749538.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 listopada 2010 r., sygn. akt SK 10/98, Dz.U. z 2010 r., nr 27, poz. 141.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 2 grudnia 2010 r., sygn. akt III SA/Po 479/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 1 lutego 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 1317/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 28 lutego 2011 r., sygn. akt I SA/Kr 1279/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 2094/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 9 sierpnia 2011 r., sygn. akt I SA/Wr 751/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 25 sierpnia 2011 r., sygn. akt II FSK 442/10, LEX nr 1098719.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 19 października 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 722/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 17 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Łd 818/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 10 stycznia 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 964/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 1 marca 2012 r., sygn. akt III SA/Wa 1855/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 22 marca 2012 r., sygn. akt I SA/Po 882/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 26 kwietnia 2012 r., sygn. akt I SA/Po 133/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 maja 2012 r., sygn. akt II UK 339/11, OSNP 2013, nr 7–8, poz. 97.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 lipca 2012 r., sygn. akt. II FSK 2671/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 lipca 2012 r., sygn. akt II FSK 2673/10, LEX nr 1219223.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 lipca 2012 r., sygn. akt II FSK 25/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 29 sierpnia 2012 r., sygn. akt III AUa 1211/12, LEX nr 1220455.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 grudnia 2012 r., sygn. akt II FSK 1336/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 12 marca 2013 r., sygn. akt I SA/Gl 705/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 marca 2013 r., sygn. akt II FSK 1446/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 sierpnia 2013 r., sygn. akt I FSK 1261/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 10 lipca 2013 r., sygn. akt I SA/Go 284/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).

- Wyrok Sądu Okręgowego w Lublinie z dnia 24 października 2013 r., sygn. akt II Ca 590/13, OSP 2014/10/90.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 9 maja 2014 r., sygn. akt I SA/Kr 1354/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 7 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2522/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 1.05.2018).
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 26 marca 2015 r. w sprawie C-499/13 Marian Macikowski przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku, <http://curia.europa.eu> (dostęp: 1.03.2017).
- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 11 czerwca 2015 r., sygn. akt III AUa 36/15, LEX nr 1747230.
- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 29 lipca 2015 r., sygn. akt III AUa 1332/14, LEX nr 1793870.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 lutego 2017 r., sygn. akt II FSK 4125/14, Legalis.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 4 października 2017 r., sygn. akt I SA/Gl 231/17, Legalis.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 grudnia 2017 r., sygn. akt II FSK 3418/15, LEX nr 2426821.

Inne źródła

Okólnik Ministerstwa Finansów z dnia 8 stycznia 1952 r. w sprawie wykładni niektórych przepisów dekretu o zobowiązaniach podatkowych, Dz.Urz. Min.Fin. z dnia 5 lutego 1952 r., nr 1, poz. 3.

Pismo Ministerstwa Finansów – Departamentu Podatków i Opłat z dnia 19 marca 1985 r., PO 4-8031-031/85, „Rejent” 1992, nr 5, s. 149–150.

Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 31 stycznia 2001 r., LK-144/JK-834-835-62/01, „Rejent” 2001, nr 3, s. 123.

Uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2002 r., nr 169, poz. 1387.

Uzasadnienie ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2006 r., nr 217, poz. 1590

Słownik języka polskiego, www.sjp.pl (dostęp: 1.07.2015).

