

Krystyna Chustecka

Instytucja płatnika w świetle przepisów i orzecznictwa

Pojęcie płatnika, jego obowiązki oraz zasady jego odpowiedzialności określa art. 8 i art. 30 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹.

Pojęcie płatnika i jego obowiązki

Zgodnie z literalnym brzmieniem art. 8 ord. podat. 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.

W art. 8 zawarta została prawna definicja płatnika. Płatnik wykonuje zobowiązania wynikające z przepisów ordynacji podatkowej, tj. obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. W piśmiennictwie podkreśla się, że płatnikami w ustawach podatkowych są ustanawiane takie podmioty, które w momencie powstania zobowiązania podatkowego dysponują środkami finansowymi podatnika (zakłady pracy) lub, jak notariusze, dokonują czynności związanych z operacjami na jego majątku.

Powszechnie przyjmuje się, że płatnikiem jest podmiot, który pośredniczy przy wykonywaniu zobowiązania podatkowego między podatnikiem a organem podatkowym. Rolą płatnika jest odciążenie podatnika od bezpo-

¹ Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm. (dalej: ord. podat.).

średniego kontaktu z organami podatkowymi, zważywszy, że płatnicy wykonują za podatników czynności dotyczące wywiązywania się przez nich ze zobowiązań podatkowych. Ich zadania bowiem polegają na wykonaniu trzech materialnotechnicznych operacji: obliczeniu należnego od podatnika podatku, pobraniu go z jego środków i wpłaceniu w wyznaczonym przepisami prawa podatkowego terminie do właściwego organu podatkowego.

Obowiązki płatnika wynikają z przyjęcia przez prawodawcę techniki postępowania podatkowego opartej na poborze podatku u „źródła”. Wprowadzenie instytucji płatnika miało na celu usprawnienie poboru podatków i zapobieżenie możliwości uchylania się od ich płacenia przez podatników. W tym sensie płatnicy wykonują funkcje zlecone na rzecz państwa, którego prawidłowe funkcjonowanie jest uzależnione od sprawnego dopływu dochodów do właściwych budżetów.

Pomimo że płatnik działa w interesie państwa, to jednakże, na co się zwraca uwagę, nie można jego pozycji utożsamiać z pozycją organów podatkowych. Płatnik nie jest organem podatkowym. Stwierdzenie powyższe ma ważne znaczenie dla kwestii oceny wykonywania obowiązków przez płatnika i jego odpowiedzialności.

Na odmienny charakter podejmowanych przez płatnika działań zwracał uwagę Naczelny Sąd Administracyjny jeszcze pod rządami stosowanego w sprawach podatkowych kodeksu postępowania administracyjnego i nieobowiązującej już ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych. W art. 3 ust. 4 tej ustawy znajdowała się zbliżona do obowiązującej definicja, zgodnie z którą płatnikiem była osoba obowiązana do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go na właściwy rachunek. Nawiązując do tego przepisu, NSA wyraził aktualny również obecnie pogląd, że płatnik nie jest organem podatkowym w znaczeniu określonym w art. 1 k.p.a., a czynności przez niego podejmowane w celu obliczenia i pobrania należności podatkowych mają jedynie charakter czynności materialnorachunkowych, które nie wszczynają postępowania podatkowego w myśl art. 61 k.p.a.²

Podobne stanowisko zajął NSA w wyroku z dnia 17 września 1997 r., III SA559/96, w uzasadnieniu stwierdzając m.in., że: „W myśl art. 1 kpa, organami uprawnionymi do wydawania decyzji administracyjnych w in-

² Wyrok NSA z 29 listopada 1984 r., SA/Gd 929/84 (ONSA 1984, nr 2, poz. 15) z glosą W. Nykiel, J.P. Tam o (OSP 1988, nr 10, poz. 220).

dywidualnych sprawach są nie tylko organy administracji państwowej, lecz także inne organy wymienione w § 2 tego artykułu. Postępowanie administracyjne w swej istocie, poza wydawaniem zaświadczeń (dział VII) i postanowień (art. 123 i nast.), zmierza do wydania decyzji, która rozstrzyga i kończy sprawę w danej instancji. Rozstrzygnięcie w formie decyzji charakteryzuje się tym, że służy od niej odwołanie do organu wyższego stopnia i w tym zakresie kodeks nie przewiduje żadnych wyjątków”.

W wyroku z dnia 10 grudnia 1997 r., I SA/Lu 1183/96³, NSA – Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie stwierdził, że: „Organ celny jako płatnik w rozumieniu art. 3 ust. 4 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych nie jest organem podatkowym w znaczeniu określonym w art. 1 kpa, a czynności przez niego dokonane w celu obliczenia i pobrania należności podatkowej, mają charakter jedynie czynności techniczno-rachunkowych, które nie wszczynają postępowania podatkowego. W tym stanie rzeczy, kwestię przedawnienia do wydania decyzji w zakresie ustalenia zobowiązania w podatku importowym oraz podatku od towarów i usług zwanych w ustawie Prawo celne »innymi opłatami przewidzianymi w ustawie« nie reguluje art. 83 ust. 1 tego prawa, lecz reguluje ją art. 7 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.”

Relację pomiędzy płatnikiem a podatnikiem ilustruje również zapadły już po wejściu w życie ordynacji podatkowej, ale odnoszący się jeszcze do poprzednio obowiązującego stanu prawnego wyrok z 27 października 1998 r., III SA 826/97⁴, w którym NSA stwierdził, że ani w czasie obowiązywania ustawy o zobowiązaniach podatkowych, ani pod rządami ordynacji podatkowej nie ma cienia wątpliwości co do tego, że płatnik przekazuje organowi podatkowemu cudze (podatnika) pieniądze, niejako „w imieniu” podatnika. Dlatego też legitymację do kwestionowania pobranego przez płatnika podatku – co do zasady, jak i wysokości – miał wyłącznie podatnik, i to w określonym ustawą (art. 175 k.p.a.) trybie. Co więcej – ewentualny zwrot takiego (tj. pobranego przez płatnika) podatku mógłby nastąpić tylko na podstawie wcześniej wydanej, we wskazanym trybie, decyzji stwierdzającej nieistnienie obowiązku podatkowego w całości lub w części⁵.

³ LexPolonica nr 338770.

⁴ Teza opubl. [w:] A. Baćal, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa w orzecznictwie sądowym*, Prawo podatkowe 2001, z. 88, s. 28.

⁵ Wyrok NSA z 22 października 1987 r., SA/Kr 893/87 (POP 1992, nr 2, poz. 39).

Płatnikami, podobnie jak podatnikami, mogą być obowiązane na podstawie przepisów prawa podatkowego do wykonywania wymienionych czynności osoby fizyczne, osoby prawne lub jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej.

W orzecznictwie podkreśla się, że obowiązki związane z wykonywaniem funkcji płatnika mogą być nałożone na wymienione w tym przepisie podmioty tylko w drodze ustaw podatkowych, ale nie aktów wykonawczych do nich. 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 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.

O tym, czy dany podmiot jest płatnikiem, przesądzają zadania, jakie wykonuje, bez względu na to, czy w przepisach go kreujących wyraźnie tak go określono. W wyroku z 25 września 1987 r., III SA 316/87⁶ NSA stwierdził, że „pojęcie płatnika definiuje art. 3 ust. 4 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, której przepisy ogólne stanowią nadbudowę przepisów o poszczególnych podatkach. Jeżeli zatem szczegółowe przepisy podatkowe powierzają określonym podmiotom obliczanie i pobieranie od podatnika podatku i wpłacanie go na właściwy rachunek, to podmiot ten staje się płatnikiem w rozumieniu art. 3 ust. 4 tej ustawy, bez względu na to czy w przepisach szczegółowych został on wyraźnie nazwany płatnikiem”.

W piśmiennictwie zwraca się uwagę, że instytucja płatnika jest wykorzystywana niemalże we wszystkich ustawach podatkowych. Najszerszy krąg podmiotów obarczono obowiązkami płatnika w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. W rozdziale 7 tej ustawy jako płatników wskazano m.in. zakłady pracy, spółdzielnie pracy, rolnicze spółdzielnie produkcyjne oraz inne spółdzielnie zajmujące się produkcją rolną, organy rentowe, banki, jednostki organizacyjne uczelni, placówki naukowe, organy zatrudnienia, areszty śledcze i zakłady karne, spółdzielnie, oddziały Wojskowej Agencji Mieszkaniowej, a więc te jednostki, które dysponują środkami

⁶ POP 1992, nr 1, poz. 5.

pieniężnymi osób fizycznych w momencie, gdy zaciąży na nich zobowiązanie podatkowe. Rzadziej sięga się po takie pośrednictwo w przypadku podatków związanych z działalnością gospodarczą. W art. 18 ustawy o VAT płatnikami podatku od dostawy, dokonywanej w trybie egzekucji, towarów będących własnością dłużnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów, uczyniono organy egzekucyjne i komorników sądowych.

Również przy podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku od spadków i darowizn wykorzystuje się instytucję płatnika, nakładając wykonywanie obowiązków w tym zakresie na notariuszy, którzy sporządzają akty odzwierciedlające czynności związane z operacjami na majątku podatnika.

Zasady odpowiedzialności płatnika

Płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8, odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany, a niewpłacony (art. 30 § 1 ord. podat.). Płatnik odpowiada za należności wymienione w § 1 całym swoim majątkiem (art. 30 § 3 ord. podat.). Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi okoliczność, o której mowa w § 1, organ ten wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej płatnika, w której określa wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku (§ 4 w art. 30 ord. podat.).

Powołanych wyżej przepisów art. 30 ord. podat. dotyczących odpowiedzialności płatnika nie stosuje się, jeżeli odrębne przepisy stanowią inaczej albo jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika; w tych przypadkach organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatnika (§ 5 w art. 30 ord. podat.).

Decyzję, o której mowa w § 4 i 5, organ podatkowy może wydać również po zakończeniu roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego.

Regulacja zawarta w art. 30 ord. podat. dotyczy również inkasentów, lecz odstąpiono od jej szczegółowego omawiania. Podkreślenia jednakże wymaga, że różnica pomiędzy płatnikiem a inkasentem sprowadza się do tego, że na płatniku ciąży obowiązek obliczenia, pobrania i wpłacenia należnego podatku, podczas gdy na inkasencie – tylko obowiązek jego pobrania i wpłacenia we właściwym terminie organowi podatkowemu.

Utrwalony jest przy tym pogląd, że zarówno płatnik, jak i inkasent nie są podmiotami stosunku prawnopodatkowego, ponieważ nie ciąży na nich obowiązek podatkowy. Powyższe uzasadnia twierdzenie, że podmioty te tylko modyfikują stosunek prawnopodatkowy podatnika i nie zrywają więzi prawnej między podatnikiem a związkiem publicznoprawnym⁷. W szczególności płatnik nie płaci własnego zobowiązania podatkowego, ponosi zaś odpowiedzialność za to, co powinien zapłacić podatnik. Dlatego należy ustalić, czy podatnik musiał zapłacić podatek⁸.

Stosunek prawny łączący podatnika z płatnikiem nie może być zaliczany do stosunków prawnopodatkowych, zważywszy, iż nie ma on cech konstytutywnych tego stosunku, odróżniających go od stosunków cywilnoprawnych. Jest to natomiast instrumentalny stosunek prawnopodatkowy, uzależniony od stosunku głównego łączącego podatnika z organem podatkowym⁹.

Na płatnikach z racji ich statusu ciąży natomiast obowiązki inne niż obowiązek podatkowy. Polegają one m.in. na czynnościach o charakterze rachunkowym, jak i czynnościach o charakterze instrumentalnym (np. wynikające z art. 75 § 2 pkt 2 i § 3 ord. podat.).

Przyjmuje się, że płatnik (inkasent) przekazuje organowi podatkowemu cudze pieniądze (podatnika) i niejako w jego imieniu. Nie oznacza to, jak się powszechnie podkreśla, że są jego reprezentantami, gdyż działają w imieniu własnym z umocowania ustawy (uchwały), na własną odpowiedzialność i realizują własne, ciężące na nich obowiązki, których skutki poniosą, odpowiadając osobiście majątkowo. Jest więc oczywiste, że obliczane, pobierane i wpłacane przez nich pieniądze nie wchodzi do ich majątku ani też z ich majątku nie pochodzą. Natomiast płatnicy odpowiadają całym swoim majątkiem aktualnym i przyszłym.

Z punktu widzenia głównego stosunku prawnopodatkowego łączącego wierzyciela (organ podatkowy) i dłużnika (podatnika) jest to stosunek proceduralny, gdyż płatnik – zgodnie z określonymi przepisami prawa podatkowego – ma uprawnienia do określania wysokości zobowiązania podatkowego oraz jego poboru, zaś podatnik musi te działania znosić.

⁷ K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 144.

⁸ Wyrok NSA z 2006 r., II FSK 957/2006 (Lex Polonica nr 15748720).

⁹ A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy*, Kraków 1999, s. 30.

Podkreśla się przy tym, że podatnik nie ma żadnego wpływu na wybór przez ustawodawcę określonych podmiotów jako płatników, a zatem nie może on odpowiadać za nienależyte wypełnianie obowiązków proceduralnych przez podmioty, które zostały zobowiązane do obliczania i poboru podatków, chyba że własnymi działaniami przyczynił się do tego. Powinno to być zatem jedyne kryterium ograniczające odpowiedzialność płatnika za zobowiązania podatkowe.

Prawne przesłanki odpowiedzialności płatnika

Odpowiedzialność płatnika i inkasenta jest niezależna od odpowiedzialności podatnika i wiąże się z nałożonymi na nich przez prawo obowiązkami w zakresie ustalania i poboru należności podatkowej (płatnik) lub tylko jej poboru (inkasent). W tym względzie należy w pełni podzielić stanowisko prezentowane w orzecznictwie, że prawo podatkowe nie przewiduje odpowiedzialności solidarnej podatnika i płatnika, gdyż każdy z tych podmiotów ponosi samodzielnie odpowiedzialność za niewykonanie ciążących na nich obowiązków podatkowych¹⁰. Warunkiem uznania, że niepobranie podatku obciąża płatnika, jest „uprzednie wykluczenie winy podatnika”¹¹. Dopiero wówczas organ podatkowy, stwierdzając taki stan rzeczy we wszczętym uprzednio postępowaniu podatkowym, wydaje decyzję określającą wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku, o której mowa w art. 30 § 4 ord. podat. W szczególności postępowanie podatkowe powinno doprowadzić do ustalenia, jaka kwota należności i z tytułu jakich należności obciąża płatnika oraz czy nie zachodzą okoliczności uwalniające płatnika od odpowiedzialności¹². W sytuacji, gdy w wyniku takiego postępowania organ podatkowy stwierdzi, że podatek nie został pobrany z winy podatnika, wydaje decyzję o jego odpowiedzialności (art. 30 § 5 ord. podat.).

W komentarzach do tych regulacji ordynacji podatkowej wyraża się pogląd, że decyzja wydana w postępowaniu podatkowym mającym za swój przedmiot odpowiedzialność podatkową płatnika (inkasenta) ma w znacznej

¹⁰ Wyrok NSA z 5 marca 1987 r., III SA 876/86 (ONSA 1987, nr 2, poz. 52).

¹¹ Wyrok NSA z 14 marca 1995 r. (SA/Wr 2229/94).

¹² Wyrok NSA z 12 lutego 2004 r., III SA 1150/02 (niepubl.).

mierze charakter konstytutywny, pomimo że według przepisu art. 30 § 3 ord. podat. organ podatkowy określa, a nie ustala wysokość należności podatkowej. Tworzy ona bowiem zobowiązaniowy stosunek prawny, ustalając jego podmioty (płatnik i organ podatkowy), przedmiot i treść.

Nie ma tu zatem miejsca powstanie tego stosunku z mocy prawa, gdyż dopiero wydanie i doręczenie decyzji o odpowiedzialności rodzi ten stosunek. W orzecznictwie wielokrotnie wskazywano, że prawodawca dość dowolnie używa sformułowań „organ podatkowy określa” albo „ustala” należność podatkową, co utrudnia dokonanie spotykanego nieraz w polskiej literaturze podziału decyzji podatkowych na ustalające i określające.

Odpowiedzialność płatnika (inkasenta) za zobowiązania podatkowe może być również wykluczona w przypadku, gdy tak stanowią odrębne przepisy, a więc także wtedy, gdy niepobranie podatku lub pobranie go i niewpłacenie nastąpiły z winy płatnika (inkasenta).

Określone w ordynacji podatkowej obowiązki płatnika, za które ponosi odpowiedzialność, dotyczące pobrania podatku i jego wpłacenia we właściwym terminie, organowi podatkowemu są czynnościami stosunkowo prostymi. Natomiast wykonanie obowiązku obliczenia należnego podatku jako związane najczęściej ze zindywidualizowaniem podmiotu, przedmiotu, podstawy opodatkowania, zastosowania właściwej stawki podatkowej, na co w piśmiennictwie zwraca się uwagę, jest znacznie bardziej złożone, bowiem zachodzi konieczność przeprowadzenia swego rodzaju postępowania wyjaśniającego, którego treścią będzie nie tylko ustalenie faktów, ale również dokonanie ich oceny prawnej.

Na aprobatę zasługuje pogląd, że pojęcie obowiązków płatnika należy interpretować szeroko, ale z uwzględnieniem związku przyczynowego, czyli ich wpływu na niepobranie lub niewpłacenie podatku należnego.

Przepis art. 30 § 4 ord. podat. wyraża zasadę, że zaistnienie niewykonania obowiązku obliczenia, pobrania i wpłacenia podatku przez płatnika bądź pobrania i wpłacenia go przez inkasenta powoduje ich odpowiedzialność, która sprowadza się w odniesieniu do płatnika: do odpowiedzialności za podatek niepobraný (a więc także i nieobliczony) lub podatek wprawdzie obliczony i pobraný, lecz niewpłaconý, oraz odpowiedzialności za niewpłacenie pobranych podatków w terminie.

W tych sytuacjach obowiązkiem organu podatkowego jest wydanie decyzji o odpowiedzialności podatkowej płatnika pod warunkiem, że okoliczności te ustalono w postępowaniu podatkowym.

Przesłanki negatywne odpowiedzialności płatnika

Decyzji o odpowiedzialności płatnika organ podatkowy nie może wydać zgodnie z art. 30 § 5 ord. podat. w dwóch wypadkach, a mianowicie, gdy:

- odrębne przepisy stanowią inaczej,
- podatek nie został pobrany z winy podatnika.

Wypadki te w orzecznictwie określa się jako negatywne przesłanki odpowiedzialności płatnika.

W szczególności w świetle art. 30 ord. podat. negatywną przesłanką odpowiedzialności podatkowej płatnika jest wina podatnika, co oznacza, że w postępowaniu prowadzonym w tej sprawie organ podatkowy ma obowiązek ustalić, czy wymieniona przesłanka występuje. Stwierdzenie winy podatnika nie tylko zwalnia płatnika z odpowiedzialności, lecz powoduje wszczęcie postępowania podatkowego wymiarowego wobec podatnika.

Kwestia winy podatnika stanowi zatem swoiste zagadnienie wstępne, od rozstrzygnięcia którego zależy wydanie decyzji wymiarowej wobec podatnika¹³. Warunkiem uznania, że niepobranie podatku obciąża płatnika, jest uprzednie wyłączenie winy podatnika bądź stwierdzenie jego przyczynienia się (współwina) do niepobrania podatku w należytym wysokości przez płatnika. Wina podatnika może być umyślna albo nieumyślna (lekkomyślność czy też brak wymaganej staranności i dbałości o własne interesy).

W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 października 2004 r., III SA 2049/2003¹⁴, sformułowano następującą tezę: „Płatnik nie będzie odpowiadał za podatek, gdy nie został on pobrany z winy podatnika.

Przez winę podatnika należy rozumieć każdą postać winy, czyli winę umyślną w postaci zamiaru bezpośredniego i zamiaru ewentualnego, jak i winę nieumyślną w postaci lekkomyślności albo niedbalstwa. W ramach postępowania w sprawie odpowiedzialności podatkowej płatnika organ podatkowy obowiązany jest z urzędu do ustalenia, czy niepobranie podatku nastąpiło z winy podatnika”.

W piśmiennictwie zwraca się uwagę, że przy interpretacji art. 30 § 5 ord. podat., z którego wynika, że negatywną przesłanką odpowiedzial-

¹³ B. Brzeziński, *Glosa do wyroku NSA z dnia 2 października 2001 r., I SA/Gd 831/00. Teza nr 1 i 2*, POP 2002, nr 5, poz. 503.

¹⁴ LexPolonica nr 1174905.

ności płatnika jest wina podatnika, wątpliwości powoduje fakt, że ustawodawca nie sprecyzował, co rozumie pod pojęciem winy.

W doktrynie i orzecznictwie przyjmuje się, że pod pojęciem winy podatnika należy rozumieć wszelkie przyczyny leżące po stronie podatnika, tj. działania i zaniechania niekoniecznie uznane za zawinione w rozumieniu prawa karnego czy cywilnego, a mające wpływ na zachowanie się płatnika. Przyjęcie stanowiska odmiennego prowadziłoby do dyskryminowania płatników w stopniu nieznajdującym usprawiedliwienia nawet w takich wartościach, jak taniać, szybkość i prostota poboru podatku. Zaniechanie podatnika organ podatkowy powinien rozpatrzyć z urzędu w toku postępowania podatkowego. Stwierdzenie winy podatnika powoduje, że to podatnik odpowiada za kwotę podatku niepobraną z jego winy.

Stwierdzenie winy podatnika nie tylko bowiem skutkuje uwolnieniem płatnika od odpowiedzialności, lecz powoduje także wszczęcie postępowania wymiarowego wobec podatnika. Kwestia jego winy jest w związku z tym swego rodzaju zagadnieniem wstępnym, od którego zależy, do kogo zostanie skierowana decyzja¹⁵.

Pogląd, że odpowiedzialność płatnika wyłączają wszelkie okoliczności leżące po stronie podatnika, które uniemożliwiają płatnikowi pobór podatku w pełnej wysokości wyrażany jest w piśmiennictwie. Wskazuje się przy tym, że ustalenie, czy podatnik ponosi winę za niepobranie podatku, wymaga przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego, którego wynik rzutuje także na odpowiedzialność płatnika. W związku z tym podatnik ma w tym postępowaniu interes prawny i w konsekwencji, stosownie do art. 133 § 1 ord. pod., posiada przymiot strony¹⁶.

Jest też całkowita zgoda co do tego, że w świetle powołanych przepisów wina innych podmiotów lub przyczyny natury obiektywnej mające wpływ na niewpłacenie podatku przez płatnika nie powodują uchylenia jego odpowiedzialności.

¹⁵ *Ordynacja podatkowa. Rok 2008, Komentarz*, red. H. Dzwonkowski; T. Dębowska - Románowska, *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, PiP 1998, nr 7, s. 21 – t. V; B. Brzeziński, *Dyskusyjne elementy statusu prawnego płatnika, cz. I*, MoP 1999, nr 2, s. 13; B. Brzeziński, M. Masternak, *Glosa do wyroku NSA z 02.10.2001 r., I SA/Gd 831/00*, POP 2002, nr 5, s. 503 – t. II.

¹⁶ P. Pańfil, *Zabezpieczenie realizacji obowiązków ciążących na płatniku*, GSP 2008, nr 19, s. 437, teza nr 1.

Odpowiedzialność płatnika może być uchylona również z mocy przepisów szczególnych, ale w obecnym stanie prawnym nie ma unormowań, które pozwalają na wyłączenie odpowiedzialności płatnika z innych przyczyn niż zawinienie podatnika skutkujące niepobraniem podatku.

W postępowaniu w sprawie odpowiedzialności podatkowej płatnika podatnik ma nie tylko interes faktyczny, lecz również interes prawny. Ze względu na powyższe w piśmiennictwie wyraża się pogląd dopuszczający udział zarówno płatnika, jak i podatnika w jednym postępowaniu podatkowym, wszczynanym z urzędu, mającym na celu ustalenie okoliczności uwalniających płatnika od odpowiedzialności, wskazujących winę podatnika (w jakiegokolwiek postaci) oraz zakres odpowiedzialności płatnika¹⁷. Jednocześnie zauważa się, że wspólny udział tych podmiotów w jednym postępowaniu będzie należał raczej do rzadkości, gdyż zagadnienie wyłącznej winy podatnika stosunkowo często będzie organowi znane z toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej. W innych wypadkach, mimo ich wspólnego udziału w postępowaniu i ustaleniu wyłącznej winy podatnika, należałoby orzec o jego odpowiedzialności (art. 30 § 5, art. 21 § 3), a umorzyć jako bezprzedmiotowe postępowanie o odpowiedzialności płatnika.

Jeżeli natomiast wykazałoby ono, że odpowiedzialność ponosi płatnik, to rozstrzygnięcie decyzji adresowanej do obu podmiotów wskazywałoby na odpowiedzialność płatnika. Postępowanie to nie byłoby przy tym bezprzedmiotowe wobec podatnika, skoro art. 30 § 1-6 i art. 26 ord. podat. nie wskazują, aby był on wówczas zwolniony od odpowiedzialności.

W wyroku z dnia 2 października 2001 r., I SA/Gd 828/2000¹⁸ Ósrodek Zamiejscowy w Gdańsku stwierdził, że ustalenie odpowiedzialności płatnika nie skutkuje odpowiedzialnością *in solidum* z podatnikiem, a podatnik nie jest w postępowaniu prowadzonym na podstawie art. 30 § 1 ord. podat. stroną. Artykuł 30 § 2 ord. podat. również nie może stanowić podstawy do wywodzenia uprawnień podatnika jako strony tego postępowania. Podatnik uzyskuje ochronę swoich praw w odrębnym postępowaniu: w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego lub w przedmiocie roszczenia regresowego płatnika (art. 30 § 3 ord. podat.).

¹⁷ B. Brzeziński, M. Masternak, *Glosa do wyroku NSA z 02.10.2001 r...*

¹⁸ LexPolonica nr 363726 NSA.

Z uzasadnienia – Sąd uznał, że: „Okolicznością bezsporną w sprawie jest prowadzenie postępowania podatkowego bez udziału podatnika. Zaskarżona decyzja w przedmiocie odpowiedzialności podatkowej spółki jako płatnika, w której określono wysokość niepobranego podatku, została wydana z powołaniem jako prawnej podstawy orzekania art. 30 § 1 Ordynacji podatkowej. Odpowiedzialność płatnika nie uchyla odpowiedzialności podatnika, co wynika wprost z treści art. 26 Ordynacji podatkowej. W doktrynie wyrażony został pogląd, do którego przychyła się Sąd w niniejszej sprawie; iż ustalenie odpowiedzialności płatnika nie skutkuje odpowiedzialnością *in solidum*. Organ podatkowy, mając do czynienia z płatnikiem, którego odpowiedzialność została stwierdzona stosowną decyzją, nie może prowadzić egzekucji zarówno z majątku płatnika, jak i podatnika. Pomimo istnienia odpowiedzialności obu tych podmiotów, nie ma mechanizmu prawnego aktualizacji odpowiedzialności podatnika (por. B. Brzeziński: Dyskusyjne elementy statusu prawnego płatnika podatków – Monitor Podatkowy 1999, nr 2, str. 12). Powyższy pogląd uzasadnia dalej idący wniosek, że podatnik nie jest w postępowaniu prowadzonym na podstawie art. 30 § 1 Ordynacji podatkowej stroną, gdyż czynność organu podatkowego odnosi się wyłącznie do płatnika i nawet pośrednio nie dotyczy interesu prawnego podatnika (art. 30 § 3 Ordynacji podatkowej). Podatnik uzyskuje ochronę swoich praw w odrębnym postępowaniu: w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego lub w przedmiocie roszczenia regresowego płatnika (art. 30 § 3 Ordynacji podatkowej). Przepis art. 30 § 2 Ordynacji podatkowej również nie może stanowić podstawy do wywodzenia uprawnień podatnika jako strony tego postępowania. Wykazywanie przez płatnika winy podatnika w wadliwości poboru podatku jest działaniem kształtującym prawną sytuację jedynie płatnika, nie wpływa natomiast na sytuację podatnika w zakresie ciężących na nim zobowiązań publicznoprawnych”.

W wyroku z roku 2006, II FSK 694/2006¹⁹, NSA stwierdził, że do orzeczenia o odpowiedzialności płatnika niepotrzebny jest udział podatnika. Dotyczy to zwłaszcza sytuacji, gdy płatnik nie twierdzi, że to podatnik ponosi winę za niepobranie podatku.

W uchwale Sądu Najwyższego – Izba Cywilna i Administracyjna z dnia 21 stycznia 1988 r., III AZP 16/87, stwierdzono, że: „Stroną postępowania

¹⁹ LexPolonica nr 1420054.

i decyzji organu podatkowego wydanej na podstawie art. 15 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1980 r. Nr 27, poz. 111 ze zm.) w związku z pobraniem przez będącego płatnikiem notariusza podatku w kwocie niższej od należnej jest podatnik.

Stwierdzenie odpowiedzialności płatnika w postępowaniu wszczętym i prowadzonym wyłącznie z udziałem podatnika oznaczałoby konieczność wydania następnego postanowienia o wszczęciu postępowania o odpowiedzialności płatnika. Należałoby bowiem prowadzić jedno postępowanie z udziałem wielu stron. Nie zachodziłby wówczas przypadek współuczestnictwa formalnego, lecz współuczestnictwa materialnego, koniecznego. Rozstrzygnięcie w tym postępowaniu o odpowiedzialności płatnika ukształtuje także sytuację podatnika nawet w postępowaniu regresowym.”

Jeśli chodzi o odpowiedzialność podatnika lub płatnika, to w orzecznictwie NSA potwierdza się, że odpowiedzialność tych podmiotów nie jest ani solidarna, ani *in solidum*²⁰.

W piśmiennictwie zwraca się uwagę, że skoro niepobranie podatku przez płatnika nie uchyla obowiązku podatkowego podatnika, a odpowiedzialność podatnika uchyla odpowiedzialność płatnika, zaś odpowiedzialność płatnika nie uchyla odpowiedzialności podatnika, to ta ostatnia jest na gruncie prawa podatkowego odpowiedzialnością formalną²¹.

Skutki prawne zapłaty podatku przez płatnika i podatnika

Płatnik ma możliwość dochodzenia roszczenia o zapłatę równowartości niepobranego podatku w stosunku do podatnika. Jeżeli jednak, mimo odpowiedzialności płatnika (art. 30 § 4), należności podatkowe na nim ciążyące uregulował podatnik, to zobowiązanie podatkowe wygasa, stosownie do art. 59 § 1 pkt 1 w zw. z § 2 pkt 1 ord. podat.). Wynika to wprost z treści tych przepisów, które nie uzależniają wygaśnięcia

²⁰ Wyroki NSA z 5 marca 1987 r., III SA 876/86 i z 14 czerwca 1995 r., SA/Kr 2700/94, cyt. w A. B a ć a l, B. D a u t e r, *Ordynacja podatkowa w orzecznictwie sądowym*, Prawo podatkowe 2001, nr 88, s. 95, 97.

²¹ B. B r z e z i ń s k i, *Pozycja prawna płatnika w świetle przepisów ordynacji podatkowej*, [w:] *Studia z zakresu ordynacji podatkowej. Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa*, Toruń 1998, s. 20.

zobowiązania od zapłaty zobowiązania przez płatnika, lecz „od wpłaty”, a ponadto odpowiedzialność płatnika nie uchyla odpowiedzialności podatnika. Przepisy ordynacji podatkowej nie regulują zagadnienia odpowiedzialności regresowej podatnika wobec płatnika.

W sytuacji natomiast gdy płatnik zapłacił określoną w decyzji o odpowiedzialności kwotę z własnych środków, płatnik, o ile podatnik nie zwróci kwoty przez niego zapłaconej, może żądać zwrotu zapłaconej kwoty w trybie art. 405 k.c. Podatnik uzyskał do bowiem bez podstawy prawnej korzyść majątkową (kwota zapłaconego podatku) kosztem innej osoby (płatnika lub inkasenta).

W tekście pierwotnym art. 30 § 3 i 4 ord. podat.²² zawierał regulację, że płatnikowi, w terminie roku od dnia dokonania wpłaty na podstawie decyzji, o której mowa w § 1, przysługuje w stosunku do podatnika roszczenie o zapłatę równowartości niepobranego podatku oraz że roszczenie to dochodzone jest w postępowaniu przed sądem powszechnym. W związku ze zmianą ordynacji podatkowej, od stycznia 2003 r. regulacja powyższa została z niej usunięta, jako mająca wyłącznie charakter informacyjny, wskazywała bowiem na możliwość dochodzenia przez płatnika, na zasadach określonych w kodeksie cywilnym, roszczeń w stosunku do podatnika o zwrot uzyskanej przez niego bez podstawy korzyści majątkowej w postaci zapłaty równowartości niepobranego podatku.

Obciążenie podatkowe płatnika oznacza bezpodstawne wzbogacenie podatnika, zważywszy że świadczenie publicznoprawne nie obciąża jego majątku – zgodnie z nałożonym na niego obowiązkiem podatkowym, lecz obciąża majątek płatnika. W przypadku więc, gdy podatnik odmówi zwrotu należności podatkowej wpłaconej przez płatnika, może on wytoczyć powództwo cywilne w trybie art. 405 k.c. Zgodnie z jego treścią, kto bez podstawy prawnej uzyskał korzyść majątkową kosztem innej osoby, obowiązany jest do zwrotu jej wartości.

W orzecznictwie przyjmuje się, że źródłem bezpodstawnego wzbogacenia mogą być różnorodne zdarzenia, zaś odpowiedzialność z tego tytułu obciąża wzbogaconego niezależnie od tego, w wyniku jakiego zdarzenia uzyskał korzyść majątkową²³, a więc także niezależnie od woli

²² Dz.U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926.

²³ Wyrok Sądu Najwyższego z 23 listopada 1998 r., II CKN 58/98 (niepubl.).

wzbożonego. Należy się zgodzić ze stanowiskiem, że w stosunkach majątkowych pomiędzy płatnikiem i podatnikiem obciążenie należnością podatkową płatnika zamiast podatnika powoduje, że podatek – na gruncie prawa podatkowego – uzyskał korzyść majątkową kosztem płatnika bez podstawy prawnej²⁴.

Wykładnia systemowa i funkcjonalna instytucji płatnika wskazuje bowiem, że w wypadku, gdy na płatnika nałożono obowiązek obliczenia i pobrania podatku, nie można zarzucić podatnikowi niewywiązywania się z obowiązku zapłaty podatku. Jednak obciążenie płatnika określonym zobowiązaniem, którego nie pobrał, nie uchyla odpowiedzialności podatnika (art. 26 ord. podat.). Stąd płatnik w trybie cywilnym może żądać od podatnika zwrotu należności, którą zapłacił organowi podatkowemu. Literalna wykładnia art. 30 ord. podat. może prowadzić do wniosków mylących, tj. takich, że wolą ustawodawcy było żądanie zapłaty podatku od płatnika, który go nie pobrał niezależnie od tego, czy ten podatek we właściwym terminie i właściwej wysokości wpłynął do budżetu, a więc żądanie podwójnej zapłaty tego samego zobowiązania, co jest oczywiście sprzeczne z zasadą praworządności określoną w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

W wyroku z dnia 19 października 2001 r., III SA 1207/2001²⁵ (odnosząc się do treści art. 30 ord. podat. przed dniem 1 stycznia 2003 r.) stwierdził, że: „Płatnik ma możliwość dochodzenia roszczeń w stosunku do podatnika o zapłatę równowartości niepobranego podatku (art. 30 § 3 i 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.)”. Nie uregulowano jednak, co w sytuacji, gdy podatek zapłaci ciężący na nim podatek. Wówczas bowiem dochodzenie od płatnika na podstawie art. 30 § 1 ord. podat. niepobranego podatku prowadzi w rzeczy samej do bezpodstawnego wzbogacenia po stronie Skarbu Państwa (podatek pobrany w podwójnej wysokości). Dlatego też należy zgodzić się z poglądem, że w takim stanie faktycznym należy przyjąć, iż zobowiązanie podatkowe wygasło na skutek zapłaty podatku przez podatnika (art. 59 § 1 pkt 1 ord. podat.).

²⁴ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski i J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2008.

²⁵ LexPolonica nr 362677 NSA.

Również w wyroku z dnia 8 września 2005 r., I SA/OI 270/2005²⁶, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu stwierdził:

„1. Jeżeli we wszczętym postępowaniu, o którym mowa w art. 30 § 4 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy stwierdzi, że płatnik nie pobrał podatku ze względu na błędne zaliczenie wypłaconych należności jako należności osiągniętych przez podatnika ze źródła, z którego podatnik sam jest obowiązany zadeklarować i zapłacić podatek (zaliczkę), to powinien sprawdzić czy rzeczywiście podatek mimo, że nie został pobrany przez płatnika, nie wpłynął na rachunek Urzędu Skarbowego w wysokości i terminie, w którym ten obowiązek płatnik miał wypełnić.

2. W myśl art. 30 § 1 Ordynacji podatkowej płatnik odpowiada za własne zaniechanie i jednocześnie za cudze zobowiązanie. Jeżeli to zobowiązanie wygasło przez zapłatę, bezprzedmiotowym staje się wydanie decyzji zobowiązującej płatnika do jego zapłaty.”

Z uzasadnienia: „W świetle art. 8 Ordynacji podatkowej nie ulega wątpliwości, że płatnik nie realizuje własnych zobowiązań podatkowych, a jest zobowiązany do poboru i przekazania organowi podatkowemu cudzych pieniędzy podatnika w wysokości wynikającej z zobowiązania ciążącego na tym podatniku. Do tych zobowiązań, które płatnik miał obowiązek pobrać stosuje się wszystkie dalsze uregulowania Ordynacji podatkowej, tj. dotyczące zaległości podatkowej – art. 51 § 1, § 2 i § 3, naliczania odsetek – art. 53 § 1, § 3 i § 4, jak też art. 59 wymieniający zdarzenia powodujące wygaśnięcie w całości lub w części zobowiązania podatkowego, którym w pierwszym rzędzie jest zapłata, w drugim pobranie podatku przez płatnika.” Zdaniem sądu w sformułowaniu w art. 30 § 1 ord. podat, iż „płatnik odpowiada za podatek niepobrany” mieści się założenie, że należny od podatnika podatek nie wpłynął w odpowiedniej wysokości i w odpowiednim terminie na rachunek organu podatkowego. Niemniej jednak art. 30 ord. podat nie daje podstaw do żądania od płatnika zapłaty nieobliczonego wcześniej i niepobranego od podatnika podatku, jeżeli sam podatnik już go uiścił²⁷. Pogląd ten jednak nie odnosi się do sytuacji prawnej uregulowanej w art. 26a § 1 i 2 ord. podat.

²⁶ LexPolonica nr 400005.

²⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 20 grudnia 2004 r., III SA/Wa 557/04 (ONSAiWSA 2006, nr 2, poz. 51).

Odpowiedzialność płatnika całym majątkiem

Płatnik z tytułu niepobrania lub niewpłacenia, a inkasent z tytułu niewpłacenia podatków pobranych – odpowiadają całym swoim majątkiem. Odpowiedzialność ta ma charakter osobisty nieograniczony. Obejmuje ona też cały majątek wspólny płatników, inkasentów i ich małżonków (art. 29 § 3 ord. podat.). W literaturze przedmiotu wskazuje się, że jest to nadmierny zakres odpowiedzialności, zrównany w zasadzie z odpowiedzialnością podatnika.

Decyzja o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta

W przypadku stwierdzenia wystąpienia wyżej omówionych przesłanek odpowiedzialności, decyzja o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta jest wydawana obligatoryjnie. Przedmiotem tej decyzji jest nie tyle odpowiedzialność płatnika lub inkasenta (powstaje ona z mocy prawa), ile określenie wysokości należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku. W decyzji tej zatem organ podatkowy określa konkretne kwoty podatku niepobranego (nie musi to być cała kwota podatku) lub podatku pobranego, ale niewpłaconego. Decyzja jest wydawana po przeprowadzeniu postępowania podatkowego w tym zakresie. Decyzja ta może być wydana po zakończeniu roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego.

Notariusz jako płatnik

Obowiązki notariusza jako płatnika wynikają z ustaw podatkowych: ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych i ustawy o podatku od spadków i darowizn. Zgodnie z art. 10 ust. 2, 3 i 3a ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych²⁸ notariusze są płatnikami podatku od czynności cywilnoprawnych dokonywanych w formie aktu notarialnego. Płatnicy obowiązani są uzależnić dokonanie czynności cywilnoprawnej od uprzedniego zapłacenia podatku. Płatnicy są obowiązani:

- 1) prowadzić rejestr podatku;
- 2) wpłacić pobrany podatek na rachunek organu podatkowego właściwego ze względu na siedzibę płatnika, w terminie do 7 dnia miesiąca na-

²⁸ Dz.U. z 2007 r. Nr 68, poz. 450 z późn. zm.

stępującego po miesiącu, w którym pobrano podatek, a także przekazać w tym terminie deklarację o wysokości pobranego i wpłaconego podatku przez płatnika według ustalonego wzoru wraz z informacją o kwocie podatku należnego poszczególnym gminom;

3) przekazywać, w terminie, o którym mowa w pkt 2, organowi podatkowemu właściwemu ze względu na siedzibę płatnika odpisy sporządzanych aktów notarialnych dotyczących czynności cywilnoprawnych stanowiących przedmiot opodatkowania.

Zgodnie z upoważnieniem zawartym w art. 10 powołanej ustawy minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

1) wzory deklaracji, o których mowa w ust. 1 i ust. 3a pkt 2, oraz szczegółowy zakres zawartych w nich danych, a w szczególności:

a) w deklaracji, o której mowa w ust. 1 – datę i miejsce dokonania czynności cywilnoprawnej, dane podatnika, zwięzłe określenie treści i przedmiotu czynności, miejsce jego położenia lub wykonywania praw majątkowych, podstawę opodatkowania, odliczenia od podstawy opodatkowania, stawkę podatku, kwotę należnego podatku,

b) w deklaracji, o której mowa w ust. 3a pkt 2 – dane płatnika, kwotę podatku pobranego w danym miesiącu, kwotę podatku pobranego od umowy spółki kapitałowej i jej zmiany, kwotę potrąconego wynagrodzenia z tytułu poboru podatku oraz kwotę podatku wpłaconego naczelnikowi urzędu skarbowego,

c) sposób sporządzenia informacji o kwocie podatku pobranego przez płatnika należnego poszczególnym gminom;

2) szczegółowy sposób pobierania i zwrotu podatku, w tym czynności związane z poborem podatku i zakres udzielania przez płatnika pouczeń podatnikowi oraz treść rejestru podatku – uwzględniając konieczność wnikliwości i szybkości postępowania podatkowego oraz zmniejszenia kosztów jego prowadzenia, jak również prawidłowy sposób poboru podatku przez płatników.

Aktualnie obowiązujące rozporządzenie to rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie sposobu pobierania i zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych²⁹.

²⁹ Dz.U. Nr 234, poz. 1577.

Natomiast ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn³⁰ w art. 18 ust 1, 2, 3 i 5 stanowi, że notariusze są płatnikami podatku od darowizny dokonanej w formie aktu notarialnego albo zawartej w tej formie umowy nieodpłatnego zniesienia współwłasności lub ugody w tym przedmiocie.

Notariusze jako płatnicy są obowiązani:

- 1) prowadzić rejestr podatku;
- 2) pobrać należny podatek z chwilą sporządzenia aktu notarialnego, z zastrzeżeniem ust. 3;
- 3) wpłacić pobrany podatek na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na siedzibę płatnika, w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek, a także przekazać w tym terminie deklarację o wysokości pobranego i wpłaconego przez płatnika podatku, według ustalonego wzoru, wraz z informacją o kwocie podatku należnego poszczególnym gminom;
- 4) przekazywać w terminie, o którym mowa w pkt 3, naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu ze względu na siedzibę płatnika, odpisy sporządzanych aktów notarialnych dotyczących czynności, z tytułu których są płatnikami podatku.

W przypadku określonym w art. 12 powołanej ustawy notariusz nie oblicza i nie pobiera podatku.

W ust. 5 art. 18 ustawa stanowi, że Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

- 1) sposób pobierania podatku przez płatników, w tym w szczególności czynności związane z poborem podatku, zakres pouczeń udzielanych podatnikom oraz treść rejestru podatku,
- 2) wzór deklaracji, o której mowa w ust. 2 pkt 3, oraz szczegółowy zakres danych w niej zawartych, w tym w szczególności dane płatnika, kwotę pobranego podatku w danym miesiącu, kwotę potrąconego wynagrodzenia z tytułu poboru podatku oraz kwotę podatku wpłaconego naczelnikowi urzędu skarbowego,
- 3) sposób sporządzania informacji o łącznej kwocie podatku należnego poszczególnym gminom – uwzględniając konieczność prawidłowego poboru podatku przez płatników.

³⁰ Dz.U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514 z późn. zm.

Aktualnie obowiązuje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2006 r. w sprawie pobierania przez płatników podatku od spadków i darowizn³¹.

W kwestii nałożenia na notariuszy obowiązków płatników zwrócić należy uwagę na postanowienie z dnia 24 stycznia 2008 r., Ts 98/2006³², którym Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej w zakresie art. 10 ust. 2 i ust. 3b ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych³³, art. 7 § 1 ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie³⁴ oraz art. 30 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³⁵ w zakresie, w jakim przewiduje odpowiedzialność płatnika za podatek pobrany, a niewpłacony i art. 30 § 3 i § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa w zakresie, w jakim odnoszą się do odpowiedzialności inkasenta oraz odpowiedzialności za podatek pobrany, a niewpłacony.

W uzasadnieniu, odnosząc się do podniesionych przez skarżącą zarzutów, TK stwierdził m.in., że „(...) Konstytucja nie zabrania bowiem ustawodawcy regulowania w różny sposób różnych funkcji, tak jak ma to miejsce w odniesieniu do płatnika i inkasenta. Oczywiście bezzasadnością dotknięte są zarzuty dotyczące naruszenia wolności wykonywania zawodu oraz zakazu pracy przymusowej. Konstytucja nie zakazuje bowiem ustawodawcy nakładania obowiązków na podmioty prowadzące określoną działalność lub wykonujące określony zawód, w szczególności zawody regulowane oraz zawody wiążące się z wykonywaniem określonych funkcji publicznych, a taką kwalifikację spełnia bez wątpliwości zawód notariusza. Obowiązki zawodowe notariusza, w tym wykonywanie funkcji płatnika, współdefiniują pojęcie tego zawodu, a nie ograniczają swobody jego wykonywania. Także naruszenie zakazu pracy przymusowej pozbawione jest podstaw normatywnych: art. 28 ordynacji podatkowej przyznaje bowiem zarówno płatnikom, jak i inkasentom zryczałtowane wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania podatków pobranych na rzecz budżetu państwa. Zarzut, iż jest to praca wykony-

³¹ Dz.U. Nr 243, poz. 1763.

³² LexPolonica nr 1988757, OTK ZU 2008, nr 3B, poz. 92.

³³ Dz.U. z 2005 r. Nr 41, poz. 399 ze zm.

³⁴ Dz.U. z 2002 r. Nr 42, poz. 369 ze zm.

³⁵ Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.

wana bez wynagrodzenia, nie znajduje tym samym poparcia w obowiązującym stanie prawnym. Ponadto, zagadnienie odpłatności pełnienia funkcji płatnika nie stanowiło przedmiotu postępowania, w którym wydane zostało ostateczne orzeczenie wskazane przez skarżącą. Wątpliwości skarżącej mogą w tym punkcie zostać uznane jedynie za abstrakcyjne, nie jest w stosunku do nich spełniony wymóg uzyskania orzeczenia prowadzącego do naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności. Zauważyć wreszcie należy, iż zakaz pracy przymusowej nie może być rozumiany w ten sposób, że wynika z niego zupełny zakaz określania przez ustawodawcę obowiązków podmiotów wykonujących niektóre szczególne zawody, jak ma to miejsce w odniesieniu do powierzenia notariuszom funkcji płatnika”.

W wyroku z 23 września 2004 r., III SA 1551/03³⁶ WSA w Warszawie stwierdził, iż: „Przepisy obowiązujących ustaw nie obligują notariusza sporządzającego akt notarialny do prowadzenia postępowania według zasad przewidzianych w przepisach Ordynacji podatkowej, w zakresie i na okoliczność tego, czy strona uczestnicząca w czynności cywilnoprawnej składa prawdziwe oświadczenie woli czy też nie”.

Z uzasadnienia: „Sąd w pierwszej kolejności stwierdza, iż rację mają organy podatkowe, twierdząc, że notariusz w zakresie czynności, którym strony obowiązane są nadać formę notarialną (art. 1 § 1 ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie)³⁷, jest osobą zaufania publicznego (art. 2 § 1 tej ustawy)”. W doktrynie podkreśla się także, iż „państwo przekazało notariuszom część zasobów władzy publicznej dla zapewnienia zgodności obrotu cywilnoprawnego z prawem (...). Słowami W. Grabskiego, ministra sprawiedliwości w latach trzydziestych, powagą swego stanowiska notariusz nadaje moc prawną poszczególnym przejawom gospodarczego, które przyobleka w formy prawnie skrytalizowane i trwałe. Dlatego funkcje notariusza są tak bliskie funkcjom wymiaru sprawiedliwości i tak ścisła jest łączność między notariuszami a sądem”³⁸. Oczywiście jest zatem, że notariusz powinien cechować się kwalifikowanym (szczególnym) wykształceniem³⁹. Z treści art. 80 § 2 pr. o not. dodatkowo wynika, że notariusz ma obowiązek przy dokonywaniu czynności nota-

³⁶ Lex Polonica 16246.

³⁷ Dz.U. Nr 22, poz. 91 z późn. zm., (dalej: pr. o not.).

³⁸ Por. A. R e d e l b a c h, *Prawo o notariacie. Komentarz*, wyd. II, Toruń 2002, s. 38.

³⁹ Por. J. J a c y s z y n, *Wokół statusu notariusza*, Rejent 1996, nr 4-5.

rialnych czuwać nad należyтым zabezpieczeniem praw i słuszných interesów stron oraz innych osób, dla których czynność ta może powodować skutki prawne. Zobowiązany jest również do zachowania należytej staranności przy dokonywaniu czynności (art. 49 pr. o not.). Powinien również wykazać maksymalną staranność w sprawdzeniu dokumentów i porównywać ich treść ze składanymi przez stronę oświadczeniami, szczególnie ze względu na fakt, że zobligowany jest dążyć do zachowania norm prawa. Dokument sporządzony przez niego stanowi bowiem dowód tego, co w nim urzędowo zaświadczone. Czynność notarialna nie konstituuje stosunków prawnych, lecz je potwierdza.

Sąd zwraca jednak uwagę, że – wbrew twierdzeniom organów skarbowych – przepisy obowiązujących ustaw nie obligują notariusza sporządzającego akt notarialny do prowadzenia postępowania według zasad przewidzianych w przepisach ustawy – Ordynacja podatkowa, w zakresie i na okoliczność tego, czy strona uczestnicząca w czynności cywilnoprawnej składa prawdziwe oświadczenie woli, czy też nie. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego co prawda wyrażano poglądy, że związanie notariusza treścią oświadczeń stron aktu notarialnego nie wyklucza konieczności oceny tych oświadczeń (i innych elementów stanu faktycznego) z punktu widzenia obowiązków, jakie notariusz spełnia po myśli art. 12 ust. 1 pkt 1 pr. o not.⁴⁰, ale zwracano również uwagę na okoliczność wyłączającą odpowiedzialność płatnika (notariusza), którą stanowi wina podatnika⁴¹. W dotychczasowym orzecznictwie sądu administracyjnego uwypuklano również fakt, że notariusz w akcie notarialnym ma obowiązek w sposób precyzyjny określić, dlaczego nie pobrał opłaty skarbowej, tak aby z treści aktu wynikało, jaki rodzaj oświadczenia woli złożył podatnik i na jaką okoliczność⁴².

Zagadnienie wyłączenia odpowiedzialności płatnika zostało przewidziane w art. 30 § 1 i 2 ord. podat. Z przepisu tego w brzmieniu obowiązującym w chwili wydawania pierwszoinstancyjnej decyzji Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej wynikało, że organ nie wydaje decyzji o odpowiedzialności podatkowej płatnika (notariusza), w której określa

⁴⁰ Por. wyrok NSA z dnia 29 września 1998 r., III SA 664/97 (LEX nr 35206).

⁴¹ Zob. wyroki NSA z: 14 czerwca 1995 r., SA/Kr 2700/94, 30 stycznia 1997 r., SA/Kr 913/96, 25 października 1994 r., SA/Ld 713/94 (niepubl.).

⁴² Por. wyrok NSA z dnia 29 września 1998 r., I SA/Po 399/98 (LEX nr 35207).

wysokość niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku, jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika. Oczywiście jest zatem, że to organ podatkowy, gdy prowadzi postępowanie, w którym ustala odpowiedzialność za niepobranie podatku, a nie notariusz-płatnik na etapie dokonywania czynności cywilnoprawnej ma obowiązek zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy”.

W wyroku z 30 października 2008 r. I SA/Wr 878/08 (prawomocny) WSA we Wrocławiu, uchylając decyzje wydane w I i II instancji w przedmiocie podatku od czynności cywilnoprawnych, po dokonaniu analizy przepisów regulujących opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych i odpowiedzialności płatnika, potwierdził przedstawione powyżej zasady oraz poglądy wypracowane przez doktrynę i utrwalone w orzecznictwie. W uzasadnieniu sąd m.in. stwierdził, że „organy podatkowe przyjmując błędną wykładnię prawa materialnego (art. 6 ust. 3 ustawy o PCC w związku z art. 30 § 5 ord. podat.) nie wyjaśniły kluczowej kwestii, mającej znaczenie dla dalszego toku postępowania, tj. winy lub braku winy podatnika w niepobraniu tego podatku, naruszając tym samym regulację art. 122 oraz art. 187 ord. podat. w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Organy winny zatem ocenić zagadnienie winy podatników PCC (kupujących) B. i A. S. m.in. w kontekście złożonego przez sprzedających B. i A. P. oświadczenia, że z tytułu sprzedaży działki są traktowani jako podatnicy VAT. Oprócz zbadania kwestii winy podatników organy winny rozważyć, czy okoliczność, że sprzedający bezpodstawnie wliczył do ceny działki podatek od towarów i usług, ma wpływ na jej wartość rynkową jako podstawę opodatkowania, a w przypadku pozytywnej odpowiedzi wszcząć procedurę określoną w przepisie art. 6 ust. 3 i 4 ustawy o PCC.

W takiej sytuacji adresatem decyzji określającej wysokość niepobranego podatku winien być podatnik na zasadzie winy określonej w art. 30 § 5 ord. podat. (za nieprawidłowe określenie podstawy opodatkowania), a nie płatnik. Należy jednak podkreślić, że o odpowiedzialności podatnika można mówić jedynie wówczas, gdy organy podatkowe określą wyższą od wskazanej w umowie podstawę opodatkowania i wyższe zobowiązanie podatkowe.

Skoro bowiem płatnik ma obowiązek pobrać podatek od ceny określonej przez strony (nie może jej kwestionować, bowiem nie jest organem podat-

kowym), to na podatniku ciąży obowiązek zapłaty podatku (zaległości podatkowej) jedynie w przypadku określenia (jeżeli strony nie określiły wartości przedmiotu) lub podwyższenia wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej przez organ podatkowy (w konsekwencji podwyższenia zobowiązania).

W przypadku uznania winy podatników będą oni zobowiązani do zapłaty całego określonego przez organ zobowiązania. Jeżeli natomiast nie będzie można przypisać im winy, to ich odpowiedzialność dotyczyć będzie jedynie tej części zobowiązania, która ewentualnie wyniknie z podwyższenia podstawy opodatkowania (art. 6 ust. 3-4 ustawy o PCC)⁴³.

W wyroku NSA z 7 maja 1999 r., III SA 5334/98⁴³, NSA stwierdził, że „obowiązki notariusza jako płatnika podatku od spadków i darowizn nie obejmują obliczenia, pobrania i odprowadzenia podatku od świadczenia pieniężnego ustanowionego w umowie darowizny na rzecz osoby trzeciej (art. 393 k.c.)”. Naruszenie obowiązku płatnika podatku może też polegać na błędnym obliczeniu przez notariusza podstawy opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn, polegającym na jej zmniejszeniu o wartość obciążeń z tytułu niewykonanego polecenia⁴⁴. Notariusz, który sporządzając umowę sprzedaży nieruchomości zabudowanej stanowiącym odrębną nieruchomość budynkiem mieszkalnym i obliczając opłatę skarbową za podstawę jej obliczenia, przyjął cenę sprzedaży, a nie wartość zgodnie z art. 8 ust. 3 u.p.s.d. i tym samym zaniżył podstawę opodatkowania, ponosi odpowiedzialność za podatkowe skutki tej czynności. Skutki te obejmują wysokość opłaty skarbowej niepobranej od wartości budynku⁴⁵. Postępowanie płatnika byłoby zgodne z prawem tylko wówczas, gdyby przedmiotem czynności cywilnoprawnej była umowa przeniesienia własności działki gruntu w zamian za dokonane przez nabywcę gruntu nakłady na budowę domu w trybie art. 231 § 1 w zw. z art. 237 k.c.

W ocenie NSA – wyrok z 23 kwietnia 2008 r., II FSK 373/07 (niepubl.) – nie budziła natomiast wątpliwości kwestia prawidłowego zaliczenia przez płatnika – notariusza, nabywcy-małżonka pozostającego w separacji do I grupy podatkowej i obliczonego podatku od spadków i darowizn. Decyzje organów podatkowych o odpowiedzialności płatnika, przy przyjęciu, że

⁴³ ONSA 2000, nr 2, poz. 79.

⁴⁴ Art. 893 k.c. i wyrok NSA z 10 czerwca 1999 r., I SA/Po 1872/98 (ONSA 2000, nr 3, poz. 105).

⁴⁵ Wyrok NSA z 1 września 2005 r., FSK 2116/04 (niepubl.).

pozostający w separacji powinni zostać zaliczeni do III grupy podatkowej, zostały uznane za wydane z naruszeniem przepisów i uchylone.

Odnosząc się do przedstawionych powyżej zasad odpowiedzialności płatników, w tym notariuszy, można przyjąć, że w stosunku o charakterze procesowym, jaki nawiązuje się pomiędzy płatnikiem a podatnikiem na skutek wykonywania przez płatnika obowiązków określonych w art. 8 ord. podat., płatnik przy dołożeniu staranności może całkowicie wyłączyć swoją odpowiedzialność, a w przypadku popełnienia błędu w obliczeniu podatku praktycznie ograniczyć ją do kwoty należnych odsetek.

Powyższe stwierdzenie uzasadnia zarówno przyjęta w przepisach ordynacji podatkowej konstrukcja prawna odpowiedzialności płatnika, jak i prawna możliwość dochodzenia zwrotu kwoty zapłaconej przez płatnika za podatnika. Nie budzi bowiem wątpliwości kwestia, że to na podatniku ciąży obowiązek zapłaty podatku.

Notariusz zobowiązany jest natomiast obliczyć podatek, stosując obowiązujące przepisy podatkowe, zgodnie z ich literalnym brzmieniem. W doktrynie i orzecznictwie utrwalony jest bowiem pogląd, że wykładnia prawa podatkowego powinna mieć charakter kompleksowy, i kompleksowość tę można sprowadzać w najogólniejszym ujęciu do pewnego logicznego, ściśle ze sobą powiązanego ciągu działań podmiotów dokonujących wykładni, których celem jest ustalenie normy prawnej na podstawie przepisów obowiązujących aktów prawnych. W wielu przypadkach bowiem samo brzmienie słów, za pomocą których sformułowany został dany przepis, nie wystarcza dla ustalenia normy prawnej⁴⁶.

Kompleksowość wykładni prawa podatkowego nie oznacza, że w każdej sytuacji analizowany przepis należy wyklądać z uwzględnieniem wszystkich rodzajów wykładni.

W każdym razie niedopuszczalne jest doszukiwanie się znaczenia normy prawnej wbrew jej oczywistemu literalnemu brzmieniu, a w szczególności dotyczy to wszelkiego rodzaju ulg i zwolnień podatkowych, które jako wyjątki od zasady sprawiedliwości podatkowej, powszechności i równości opodatkowania powinny być interpretowane według wykładni językowej. Wykładnię celowościową, jako pomocniczą na gruncie prawa podatkowego metodę odczytywania treści przepisu prawnego, można

⁴⁶ R. Mastalski, *Wykładnia prawa podatkowego po wejściu Polski do Unii Europejskiej*, Przegląd Podatkowy 2004, nr 8, s. 3.

stosować wyjątkowo i tylko wówczas, gdy na tle dopuszczalnych reguł znaczeniowych języka etnicznego sens przepisu prawnego jest wieloznaczny. Wykładnia celowościowa nie może być stosowana w oderwaniu od wykładni językowej i wbrew tej wykładni⁴⁷.

Notariusz nie ma żadnych uprawnień, jak również obowiązków, przypisanych organowi podatkowemu, co oznacza, że przy obliczeniu podatku, zastosowaniu zwolnienia lub ulgi podatkowej opiera się na oświadczeniach złożonych przez strony, dokumentując ich złożenie poprzez odpowiedni zapis w treści sporządzanego aktu notarialnego. Wystarczy, gdy podatnik składa oświadczenie, że spełnia warunki do zwolnienia lub wyłączenia obowiązku podatkowego, a podpisując akt notarialny przyjmuje za ich zgodność odpowiedzialność. Co więcej skutek taki następuje nie tylko przy oświadczeniach składanych wprost przez podatnika. Jeżeli zwolnienia lub wyłączenie obowiązku podatkowego wynika z oświadczenia strony umowy nie będącej podatnikiem, to podpisanie przez podatnika aktu notarialnego oznacza akceptację w tym zakresie oświadczenia drugiej strony i z całą pewnością jest przyczynieniem się do niepobrania przez płatnika podatku. Oczywiście do notariusza należy ocena, czy i jakie skutki dla obliczenia podatku ma złożone przez podatnika oświadczenie. W przypadku trudności z dokonaniem subsumcji przedstawionych przez podatnika okoliczności pod określoną normę ustawy podatkowej, wątpliwości mogą stanowić uzasadnienie do rozważenia przez strony umowy możliwości ich rozstrzygnięcia przez Ministra Finansów w formie indywidualnej interpretacji. Jeżeli podatnik nie zdecyduje się na wystąpienie z takim wnioskiem przed dokonaniem czynności cywilnoprawnej, to oznacza akceptację z jego strony obowiązujących w dniu zawarcia umowy zasad interpretacji określonego przepisu podatkowego. Istotne wątpliwości płatnika co do zastosowania całkowitego lub częściowego zwolnienia od podatku stanowią podstawę do odmowy ich zastosowania przez płatnika. W tej sytuacji przyjęte w ordynacji podatkowej regulacje umożliwiają, po przeprowadzeniu przez organy podatkowe postępowania wyjaśniającego, określenie w decyzji prawidłowej wysokości kwoty należnego podatku i zwrot nadpłaty, jeżeli podatek został przez płatnika pobrany w kwocie wyższej od należnej.

⁴⁷ Wyroki NSA z dnia 7 grudnia 1992 r., SA/Po 1167/92 (Wspólnota 1993, nr 40, s. 18) oraz z dnia 21 marca 2000 r., SA/Rz 595/99 (POP 2002, nr 1, poz. 23).