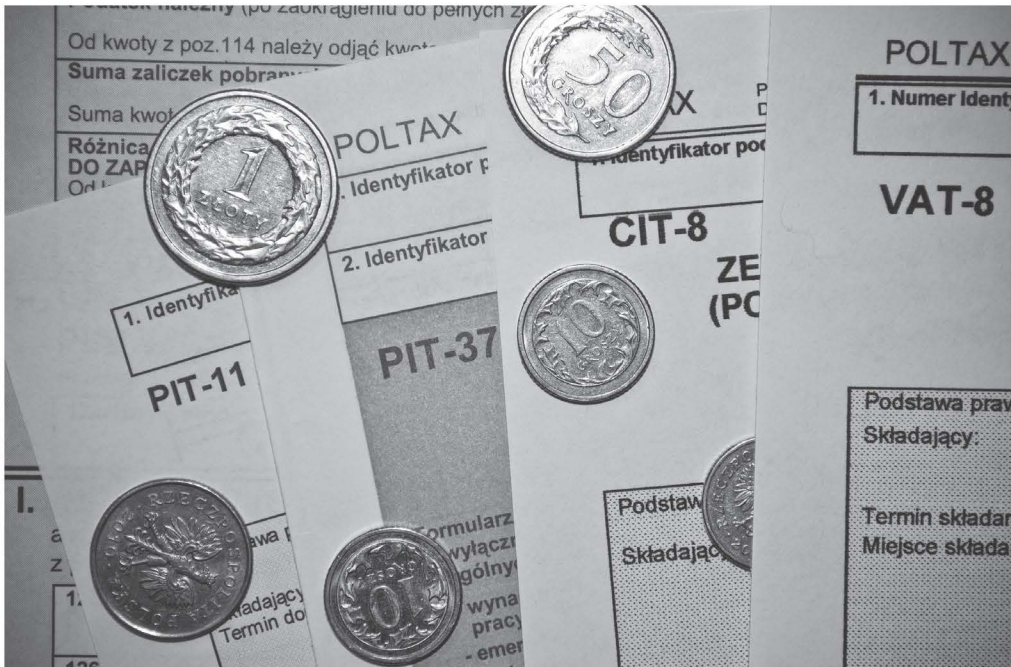


Prawo

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

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

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, obowiązana 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. Matecka-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, począwszy 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 niesamoistności 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 orzecznictwem 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 orzecznictwem 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 obliczenia 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 Millenium. 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 poborca 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 poborczy 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 poborczy 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 inspiektor*). Urzędnicy ci, wraz ze swymi pomocnikami, znajdowali się w bezpośrednim kontakcie z podatnikami⁹.

Na terenie ziem polskich włączonych do Prus (z wyjątkiem terenu Prus Nowoschodnich) 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 Nowoschodnich, 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 Polskiem*, Wiedeń 1915, s. 21.

10 Zespoleniu spraw wojskowych i administracji skarbowej z zarządzeniem domen państwowych na szczeblu prowincjonalnym towarzyszyły przeobrażenia na szczeblu centralnym. W 1723 r. powołano w Berlinie Naczelną Dyrekcję Finansów, Wojny i Domen (*General Ober-Finanz-Kriegs und Domanen-Direktorium*), nazywane również Generalnym Dyrekcją (*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 Nowoschodnie 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 poborcycy¹⁵.

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 poborcycy stanowili więc swoistą organizację paramilitarną; byli „państwem w państwie”¹⁸.

Z obowiązków ciążących 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. Ciążył 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. Głabiński, *Wykład nauki skarbowej*, nakładem Autora, Lwów 1894, s. 293; H. Radziszewski, *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