
PŁATNIK JAKO STRONA STOSUNKU PODATKOWOPRAWNEGO

MAREK KALINOWSKI

Stronami stosunków podatkowych są zazwyczaj dwie kategorie podmiotów: organy podatkowe oraz podatnicy. Stosunki między tymi dwoma podmiotami są podstawowymi są stosunkami podstawowymi. Obok nich ustawodawca kreuje stosunki określone mianem stosunków instrumentalnych, które służą jako instrumenty właściwego ukształtowania stosunków podstawowych. Do tych ostatnich niewątpliwie zaliczyć należy stosunki powstające w związku z wprowadzeniem między organem podatkowym a podatnikiem podmiot pośredniczący w postaci płatnika podatku.

Pojęcie płatnika podatku uregulowane zostało w art. 8 Ordynacji podatkowej¹. W myśl tego przepisu, 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 świetle powyższego unormowania, jest on podmiotem wyręczającym zarówno organ podatkowy, jak też podatnika w procesie wymiar i poboru podatków.

Analiza cytowanego wyżej przepisu prowadzi do wniosku, że ustanowienie płatnika podatku powinno polegać na wykreowaniu dwóch dodatkowych stosunków prawnych, które pojawią się obok podstawowego stosunku podatkowoprawnego, który łączy organ podatkowy z podatnikiem. Pierwszym z tych stosunków powinien być stosunek pomiędzy organem podatkowym i płatnikiem, drugim zaś – stosunek pomiędzy tym ostatnim podmiotem a podatnikiem.

Treścią pierwszego ze wskazanych stosunków jest obowiązek pobrania od podatnika kwoty podatku, którą ten ostatni powinien uiścić w ramach podstawowego stosunku podatkowoprawnego oraz wpłacenia jej na rachunek właściwego organu podatkowego. Natomiast treścią drugiego z tych stosunków powinno być – najogólniej rzecz biorąc - uprawnienie płatnika do pobrania od podatnika należnej kwoty podatku oraz ciężący na podatniku korelatywny obowiązek poddania się kompetencji płatnika.

Stosunki zawiązujące się pomiędzy organem podatkowym a płatnikiem oraz między tym ostatnim podmiotem a podatnikiem są stosunkami instrumentalnymi wobec podstawowego stosunku prawnego i służą zapewnieniu jego prawidłowej realizacji. W pewnym uproszczeniu można byłoby

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.).

przyjąć, iż w ich ramach płatnik jest przy tym zobowiązany wobec organu podatkowego, a jednocześnie podmiotem uprawnionym wobec podatnika.

Oba wskazane stosunki instrumentalne oraz stosunek podstawowy pozostają ze sobą w określonych powiązaniach funkcjonalnych.

Treścią stosunku prawnego, który zawiązuje się między organem podatkowym a płatnikiem jest obowiązek pobrania od podatnika kwoty podatku, którą ten ostatni podmiot powinien uiścić w ramach podstawowego stosunku podatkowoprawnego. W jego ramach płatnik będzie zatem jedynie podmiotem pośredniczącym między organem podatkowym a podatnikiem i będzie „wyręczał” niejako ten ostatni podmiot w wykonaniu ciężącego na nim obowiązku zapłaty podatku.

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

Zazwyczaj nie będzie potrzeby szczegółowego i odrębnego regulowania konstrukcji świadczenia, które ma pobrać płatnik. Tak będzie w sytuacji, w której świadczenie obciążające podatnika będzie miało identyczną konstrukcję, jak świadczenie, które ma pobrać płatnik. W praktyce zdarza się, że w niektórych ustawach podatkowych obowiązki płatnika są normowane w taki sposób, jakby nie pozostawały w korelacji z obowiązkami podatnika. W szczególności dzieje się tak w wypadku, gdy na płatnika zostaje nałożony obowiązek pobrania i zapłaty zaliczek, zaś ustawa podatkowa nie stanowi wyraźnie, iż podatnik jest obowiązany sam uiścić taką zaliczkę². Oczywiście w takiej sytuacji nie można negować, iż płatnik nie ma obowiązku poboru zaliczki, gdyż obowiązek taki nie został nałożony na samego podatnika. W tej sytuacji będzie bowiem należało przyjąć, że skoro zgodnie z określonym przepisem ustawy pobór podatku odbywa się za pośrednictwem płatnika i podmiot ten ma obowiązek pobrania od podatnika określonej kwoty i wpłacenia jej na rachunek organu podatkowego, to z mocy tego przepisu podatnik jest podmiotem obowiązany do poniesienia świadczenia. W takich wypadkach ustawodawca będzie jednak zobowiązany do szczegółowego unormowania zarówno samej konstrukcji świadczenia, które ma pobrać płatnik oraz terminów jej zapłaty. Jednocześnie, ze względu na fakt, iż płatnik ma pobrać kwotę zobowiązania obciążającego

² Taki sposób unormowania obowiązków podatnika i płatnika został przyjęty choćby na gruncie art. 31 i nast. ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r., nr 14, poz. 176 ze zm).

podatnika, konstrukcja pobieranego przez niego świadczenia powinna „mieścić się w konstrukcji obowiązku obciążającego samego podatnika.

Dla prawidłowego funkcjonowania instytucji płatnika należy również wykreować drugi stosunek prawny, łączący ten podmiot z podatnikiem. Jego treścią – jak wskazano wyżej - powinno być – najogólniej rzecz ujmując uprawnienie płatnika do pobrania od podatnika należnej kwoty podatku, którego korelatem byłby obowiązek tego ostatniego podmiotu poddania się podległości kompetencji³ pierwszego z nich.

Ustalenie, jaka powinna być treść kompetencji płatnika wobec podatnika nie może abstrahować od rodzaju relacji, w jakich pozostają te podmioty w związku ze zdarzeniem powodującym powstanie stosunku podatkowoprawnego, którego konsekwencją jest aktualizacja obowiązku płatnika.

Analiza różnych sytuacji, w których przepisy prawa podatkowego wprowadzają instytucję płatnika, prowadzi do wniosku, że często jest nim ustanawiany podmiot, który na skutek pozostawania w określonych stosunkach prawnych z podatnikiem jest jego dłużnikiem. Dzięki temu mógłby on ewentualnie potrącić z kwoty zobowiązania przysługującego temu ostatniemu podmiotowi kwotę należnego podatku⁴. W takiej sytuacji pobór podatku następowalby u źródła.

Nie zawsze jednak płatnikami ustanawiane są podmioty, wobec których podatnik nie jest wierzycielem i nie dysponuje kwotami, z których mógłby ewentualnie potrącić kwotę należnego zobowiązania podatkowego. W tej sytuacji pobór podatku przez płatnika może odbyć się jedynie w ten sposób, że podatnik spełni na jego rzecz należną kwotę.

W każdej z tych dwóch sytuacji układ wzajemnych praw i obowiązków podatnika i płatnika powinien być ukształtowany nieco odmiennie. W pierwszym ze wskazanych wypadków, dla zapewnienia skuteczności normie nakładającej na określoną osobę obowiązki płatnik należałoby przyznać temu podmiotowi uprawnienie do dokonania potrącenia z kwotą wierzytelności przysługującej podatnikowi kwotę należnego podatku. Bez wyposażenia płatnika w tego rodzaju kompetencję nie mógłby on skutecznie pobrać jakiegokolwiek kwoty podatku z przysługującej od niego podatnikowi sumy wierzytelności. W tego rodzaju sytuacji, dla skutecznego pobrania przez płatnika jakiegokolwiek kwoty od podatnika nie wystarczy bowiem obowiązywanie wynikającej z przepisów prawa podatkowego normy nakładającej na niego obowiązek płatnika, tj. obowiązek odliczenia kwoty podatku, jej pobrania i wpłacenia na rachunek organu podatkowego. Z normy tego rodzaju, która nakłada jedynie na płatnika obowiązek, nie sposób bowiem wyprowadzić normy uprawniającej płatnika do zachowania polegającego na ingerencji w sferę uprawnień majątkowych podatnika. Zatem,

³ Termin „kompetencja” używany jest tutaj w szerokim jego znaczeniu, nie ograniczającym się wyłącznie do sytuacji przysługujących jedynie organom państwa.

⁴ Tego rodzaju sytuacje są najczęstsze, zaś paradygmatycznym wręcz przykładem jest sytuacja zakładu pracy, który obowiązany jest pobrać podatek należny od wypłacanej kwoty wynagrodzenia.

jeśli płatnik miałby skutecznie pobrać podatek z kwoty wierzytelności przysługującej od niego podatnikowi, musiałaby obowiązywać norma nadająca mu tego rodzaju uprawnienie. Z normą taką byłby bowiem sprzężony obowiązek podatnika do znoszenia działa działań płatnika.

Wniosek taki jest tym bardziej uzasadniony, że najczęściej płatnicy mieliby pobierać kwotę podatku z przysługującej od nich podatnikowi wierzytelności o charakterze cywilnoprawnym. Wobec tego, brak normy uprawniającej jedynie do częściowego jej spełnienia na rzecz uprawnionego, oraz spełnienia jej w pozostałej części na rzecz organu podatkowego, oznaczałby, że płatnik pobierający kwotę podatku z wierzytelności podatnika nie wykonałby swojego zobowiązania wynikającego z normy cywilnoprawnej.

Inaczej jeszcze muszą zostać uregulowane prawa i obowiązki płatnika w drugiej ze wskazanych wyżej sytuacji, tj. w wypadku, gdy płatnik nie jest dłużnikiem wierzyciela, a więc gdy nie zachodzi sytuacja, w której mógłby pobrać podatek z kwoty wierzytelności. W tym wypadku zachowanie płatnika zmierzające do wykonania nałożonych na niego obowiązków może polegać jedynie na odebraniu od podatnika obliczonej kwoty podatku, która powinna zostać następnie uiszczona na rachunek organu podatkowego.

W takiej sytuacji, by norma podatkowoprawna nakładająca na płatnika obowiązek poboru podatku mogła zostać skutecznie zrealizowana przez niego samego, musi ona przyznawać płatnikowi uprawnienie do takich zachowań wobec podatnika, by ten wykonał ciężący na nim obowiązek zapłaty podatku do rąk płatnika. Brak tego rodzaju uprawnienia spowoduje, że w celu wykonania nałożonego obowiązku pobrania podatku płatnik będzie miał jedynie uprawnienie do skierowania do podatnika żądania zapłaty należnego podatku. Natomiast to, czy żądanie to zostanie wykonane, będzie zależało jedynie od woli podatnika. W takiej sytuacji, norma przewidująca pobór podatku przez płatnika okaże się mało skuteczna w tym znaczeniu, że w wielu wypadkach nie doprowadzi do pobrania podatku od podatnika i wpłacenia jej na rachunek organu podatkowego.

Analiza przepisów prawa podatkowego regulujących instytucję płatnika, prowadzi do wniosku, że ustawodawca nie zawsze dostrzega przedstawione wyżej problemy związane z ustanawianiem instytucji płatnika. Co więcej, można dostrzec wyraźną tendencję do ignorowania ich w najnowszym prawodawstwie podatkowym.

Niewątpliwie poprawnie została uregulowana pozycja płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, obowiązanego do poboru podatku od wypłacanych wynagrodzeń. W przepisie art. 31 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵ nałożony został na płatnika obowiązek pobierania zaliczek na podatek. Z kolei, w przepisie art. 32 unormowane zostały zasady obliczania tych zaliczek. Natomiast uprawnienie do pobrania przez zakład pracy działający w charakterze

⁵ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2000 r., nr 14, poz. 176 ze zm.

płatnika podatku z kwoty wypłacanego wynagrodzenia należnej zaliczki unormowane zostało w przepisie art. 87 § 1 zd. wstępne Kodeksu pracy. Z przepisów art. 31 oraz 32 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych można zatem wyprowadzić normę stanowiącą podstawę zawiązywania się stosunków pomiędzy płatnikiem a organem podatkowym. Natomiast przepisy art. 32 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 87 § 1 zd. wstępne Kodeksu pracy ustanawiają normę kreującą stosunek prawny pomiędzy podatnikiem a płatnikiem. Jego treścią jest uprawnienie do pobrania z kwoty wynagrodzenia zaliczki ustalonej według reguł unormowanych we wskazanym wyżej art. 32 powołanej wyżej ustawy oraz sprzężony z nim obowiązek znoszenia przez podatnika zachowania płatnika.

Mniej klarownie pozycja płatnika została unormowana na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych⁶. W myśl art. 10 ust. 2 tej ustawy, płatnikami tego podatku zostali ustanowieni notariusze od czynności cywilnoprawnych dokonywanych w formie aktu notarialnego. Natomiast w ust. 3a tego artykułu zawarty został katalog obowiązków spoczywających na płatniku, obejmujący m.in. obowiązek wpłacenia pobranej kwoty podatku na rachunek organu podatkowego. Z kolei w art. 10 ust. 3 ustawy na płatnika zostało nałożony obowiązek uzależnienia dokonania czynności cywilnoprawnej od uprzedniego zapłacenia na jego rzecz podatku.

Natomiast w analizowanym wypadku nie zachodziła potrzeba unormowania szczególnych reguł obliczania kwoty pobieranego przez płatnika podatku, bowiem wynikają one z przepisów normujących konstrukcję samego podatku. Natomiast płatnik ma obowiązek pobrania tego właśnie podatku.

Analiza powołanych przepisów prowadzi do wniosku, że w sposób prawidłowy ustawodawca ukształtował normę stanowiącą podstawę zawiązywania się stosunków pomiędzy organem podatkowym a płatnikiem. W sposób dostateczny unormował on bowiem treść ciężącego na tym ostatnim podmiocie obowiązku prawnego.

Natomiast pewne wątpliwości może budzić sposób ukształtowania podstawy stosunków pomiędzy płatnikiem a podatnikiem. Żaden bowiem przepis nie nałożył wyraźnie na podatnika obowiązku uiszczenia podatku do rąk notariusza działającego jako płatnik podatku. Wydaje się, że normę taką można byłoby jednak wyprowadzić z przepisów art. 10 ust. 1 in. fine w zw. ust. 2 i 3a pkt 2 cytowanej ustawy. Z pierwszego ze wskazanych przepisów wynika bowiem obowiązek uiszczenia przez podatnika podatku na rachunek organu podatkowego, pod warunkiem jednak, że podatek nie jest pobierany przez płatnika. Jeśli zaś uwzględni się fakt, iż skutek ustanowienia płatnika obowiązek zapłaty podatku nie zostaje uchylony, zaś z kolejnych przepisów wynika uprawnienie płatnika do

⁶ Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych. Dz.U. z 2007 r. nr 68, poz. 450 ze zm.)

pobrania podatku, to w konsekwencji można byłoby wyprowadzić stąd normę nakazującą zapłatę podatku do rąk płatnika.

W ustawie tej płatnikowi zostało również przyznane uprawnienie, pozwalające mu na przymuszenie podatnika do wykonania obowiązku zapłaty podatku. Przepis art. 10 ust. 3 stanowi, że płatnicy obowiązani są uzależnić dokonanie czynności cywilnoprawnej od uprzedniego zapłacenia podatku. Z przepisu tego można wyprowadzić normy regulujące sposób zachowania się notariusz działającego w charakterze płatnika, które mają na celu wykonanie ciężącego na nim obowiązku pobrania kwoty podatku. W celu wykonania normy nakazującej mu pobranie podatku, powinien on zażądać od podatnika zapłaty podatku przed przystąpieniem do dokonania czynności notarialnej. Natomiast w wypadku odmowy ze strony podatnika, powinien on odmówić dokonania czynności notarialnej. W ten sposób podatnik, który ma interes w dokonaniu czynności prawnej w formie aktu notarialnego zostanie zmuszony zachowaniem płatnika do zapłaty stosownej kwoty podatku.

Znacznie mniej klarownie została unormowana instytucja płatnika na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn⁷. Zgodnie z przepisem art. 18 ust. 1 tej ustawy, notariusze zostali ustanowieni płatnikami podatku od darowizny dokonanej w formie aktu notarialnego albo zawartej w tej formie umowy nieodpłatnego zniesienia współwłasności lub ugody w tym przedmiocie. Natomiast w ustępie drugim tego artykułu unormowane zostały obowiązki płatnika, na które składają się:

- 1) obowiązek prowadzenia rejestru podatku;
- 2) obowiązek pobrania należnego podatku z chwilą sporządzenia aktu notarialnego;
- 3) obowiązek wpłacenia pobranego podatku 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) obowiązek przekazywania w terminie wpłaty pobranego podatku, naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu ze względu na siedzibę płatnika, odpisów sporządzanych aktów notarialnych dotyczących czynności, z tytułu których notariusze pełnią obowiązki płatników podatku.

Z cytowanych wyżej uregulowań oraz z pozostałych przepisów ustawy niewątpliwie można wyinterpretować normę kształtującą stosunki prawne pomiędzy organem podatkowym a płatnikiem. Można z nich wyprowadzić z dostateczną precyzją treść ciężącego na płatniku obowiązku. Natomiast poważne wątpliwości może budzić sposób ukształtowania podstawy stosunków pomiędzy płatnikiem a podatnikiem. Nie tylko że żaden bowiem przepis nie nałożył wyraźnie na podatnika obowiązku uiszczenia podatku do rąk notariusza działającego jako płatnik podatku, to również w drodze wykładni

⁷ Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2009 r., nr 93, poz. 768).

przepisów ustawy trudno wyprowadzić tego rodzaju obowiązek. Trudno obowiązek świadczenia przez podatnika do rąk płatnika wyprowadzić z przepisu art. 18 ust. 2 pkt 2 ustawy, normujących obowiązek płatnika pobrania podatku, wyprowadzić obowiązek uiszczenia przez podatnika podatku do rąk tego pierwszego podmiotu. W tym wypadku w drodze zawitych rozumowań obowiązek taki można byłoby co najwyżej wyprowadzić z art. 18 ust. 1 i 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn w zw. z przepisem art. 8 Ordynacji podatkowej. Sam przepis art. 18 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn 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. Zatem przepis ten może być uznany za nakładający na notariusza obowiązki płatnika podatku. Kolejny z przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn normuje natomiast zakres ciążących na nim obowiązków. Podobną treść ma również przepis art. 8 Ordynacji podatkowej, który stanowi, że 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. Zatem te dwa ostatnie przepisy zawierają katalog obowiązków ciążących na płatniku. Są to zatem elementy normy prawnej łączącej płatnika z organem podatkowym, nie zaś z podatnikiem.

Tymczasem z normy nakładającej na podmiot określony obowiązek trudno wprost wyprowadzić uprawnienie do zachowania żądania od innego podmiotu zachowania, które prowadziłyby do wykonania tego obowiązku. Zatem należałoby przyjąć, że normy prawne formułujące obowiązki płatnika są normami kompetencyjnymi, z których można wyprowadzić obowiązek poddania się przez podatnika tej kompetencji.

Przepisy ustawy o podatku od spadków i darowizn nie wyposażyły również notariusza w instrumenty, które pozwoliłyby mu wymusić na podatniku zachowanie prowadzące do pożądanego rezultatu w postaci zapłaty podatku. W odróżnieniu od ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, ustawa o podatku od spadków i darowizn nie przyznała bowiem płatnikowi choćby uprawnienia do powstrzymania się od sporządzenia aktu notarialnego. W razie odmowy zapłaty podatku, nie będzie on mógł odmówić dokonania czynności notarialnej. Zgodnie bowiem z art. 81 Prawa o notariacie, notariusz może odmówić dokonania czynności notarialnej sprzecznej z prawem.

W tym stanie, wykonanie przez płatnika obowiązku pobrania podatku może ograniczyć się jedynie do skierowania do podatnika żądania zapłaty podatku w oczekiwaniu, że podmiot ten dobrowolnie spełni świadczenie. W tym wypadku skuteczność funkcjonowania samej instytucji płatnika może okazać się iluzoryczna. Wprawdzie w praktyce podatnicy uiszczają podatki na rzecz płatników, jednakże dzieje się tak ze względu na przepis art. 30 § 5 Ordynacji podatkowej, który wyłącza odpowiedzialność płatnika, jeśli niedobranie podatku nastąpiło z winy podatnika. W tej sytuacji odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe poniosłby sam podatnik. Zatem, gdy podatnik

nie uiszczyłby podatku na rzecz płatnika, ten ostatni uwolniłby się od odpowiedzialności przewidzianej we wskazanym przepisie, co oznaczałoby, iż to podatnik ponosiłby odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe.

W sposób znacznie bardziej niedostateczny został uregulowany status komornika sądowego jako płatnika podatku od towarów i usług⁸. Zgodnie z art. 18 ustawy o podatku od towarów i usług⁹, organy egzekucyjne określone w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2002 r. Nr 110, poz. 968, ze zm.) oraz komornicy sądowi wykonujący czynności egzekucyjne w rozumieniu przepisów Kodeksu postępowania cywilnego są płatnikami podatku od dostawy, dokonywanej w trybie egzekucji, towarów będących własnością dłużnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów.

Z tak sformułowanego przepisu można jedynie wyprowadzić wnioski, że wskazane w nim podmioty, w tym również komornik, są płatnikami podatku od towarów i usług, oraz że są oni płatnikami podatku od dostawy dokonywanej w trybie egzekucji. Jednakże nie da się już wywieść jaki jest kształt obowiązków ciążących na płatniku, ani też jakie uprawnienia posiada on w stosunku do podatnika. W końcu, nie można ustalić, jakimi środkami działania miałyby posłużyć się płatnik w celu wykonania nałożonego na niego obowiązku prawnego. Co więcej, analiza systemowa prowadzi do wniosku, że wykonanie obowiązku płatnika nie jest w ogóle możliwe.

Ze względu na fakt, iż na wskazane w cytowanym przepisie ustawy o podatku od towarów i usług na wskazane w nim podmioty został nałożony obowiązek płatnika tego podatku, powinni oni pobrać od podatnika podatek od jednej czynności polegającej na sprzedaży egzekucyjnej rzeczy. Jednakże ani ten przepis, ani też inne przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie regulują, w jaki sposób oblicza się podatek od wartości dodanej od jednej czynności. Podatek od towarów i usług jest bowiem podatkiem, w którym kwota zobowiązania podatkowego ustalana jest w okresach rozliczeniowych, a ponadto, jest obliczana jako różnica pomiędzy podatkiem należnym a podatkiem naliczonym. Tak ustaloną kwotę za okres obliczeniowy obowiązany uiszczyć podatnik. Zatem proste zestawienie przepisów regulujących zakres obowiązku podatnika podatku od towarów i usług oraz płatnika tego podatku wyraźnie wskazuje, iż obowiązki te nie pokrywają się. Płatnik miałby bowiem wykonywać obowiązek poboru bliżej nieokreślonej ustawowo kwoty podatku, do uiszczenia której nie został zobowiązany sam podatnik. Już z tej przyczyny należałoby stwierdzić, że skoro sam podatnik nie jest obowiązany do zapłaty podatku od pojedynczej czynności, lecz jego zobowiązanie ustalone

⁸ Na gruncie podatku od towarów i usług płatnikami zostały ustanowione zarówno organy egzekucyjne określone w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, jak też komornicy sądowi. Jednakże w dalszej części opracowania przede wszystkim zostanie przeanalizowane zagadnienie pozycji komornika jako płatnika podatku od towarów i usług. Jednak sformułowane przy tej okazji uwagi będą się odnosiły w znacznej części także do wspomnianych wyżej organów egzekucyjnych.

⁹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.

jest przy uwzględnieniu ogółu czynności z okresu rozliczeniowego, to obowiązek nałożony na płatnika jest w istocie obowiązkiem pustym. Ten ostatni jest bowiem obowiązany pobrać od podatnika kwotę podatku, którą jest obowiązany uiścić sam podatnik.

Należy też wskazać, że żaden przepis ustawy nie reguluje w jaki sposób powinien zostać obliczony podatek od jednej transakcji. Nie można bowiem przyjąć, że ma on być obliczany jako iloczyn przychodu osiągniętego ze sprzedaży i odpowiedniej stawki podatkowej. Podatek od towarów i usług jest bowiem podatkiem od wartości dodanej. Zatem ustanowienie podatku tego typu, który byłby obliczany jako iloczyn kwoty przychodu i odpowiedniej stawki, byłoby sprzeczne z zakazem wynikającym z art. 1 ust. 1 oraz art. 401 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹⁰, zgodnie z którym państwa członkowskie są obowiązane ustanowić podatek obrotowy typu podatku od wartości dodanej, a jednocześnie nie mogą utrzymywać innych podatków mających charakter podatków obrotowych.

Także ustanowienie płatności od pojedynczej transakcji byłoby sprzeczne z przepisami art. 206, 250 i 252 wskazanej wyżej dyrektywy. Przepis art. 206 przewiduje, że zasadniczo podatnik obowiązany do zapłaty VAT musi zapłacić kwotę netto VAT w momencie składania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250. Natomiast z art. 252 ust. 2 zd. 1 wynika, że okres rozliczeniowy ustalany przez państwo członkowskie wynosi jeden, dwa lub trzy miesiące. Wyklucza on zatem ustanowienie płatności od jeden transakcji, a pozwala jedynie na ustanowienie płatności kwoty netto podatku od ogółu czynności dokonanych w okresie jednego, dwóch lub trzech miesięcy.

Jeśli zatem przyjmie się, że faktycznie ustawodawca ustanowił w art. 18 ustawy obowiązek podatek obrotowy od jeden transakcji, to uregulowanie to jest sprzeczne zarówno z przepisami art. art. 1 ust. 1, 206, 250, 252 ust. 2 zd. 1 oraz z art. 401 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

W tej sytuacji można byłoby ewentualnie przeanalizować, czy ustawodawca nie nałożył w przepisie art. 18 ustawy o podatku od towarów i usług obowiązku pobrania zaliczki na podatek od towarów i usług. Taką możliwość przyznaje bowiem prawodawcy krajowemu przepis art. 206 zd. 2 powołanej wyżej dyrektywy.

Jeśli przyjmie się taki sposób rozumienia przepisu art. 18 ustawy o podatku od towarów i usług, to przede wszystkim pojawi się kwestia, czy przepis ten faktycznie nałożył na podatnika obowiązek uiszczenia zaliczki na podatek od towarów i usług. Tylko bowiem nałożenie na niego obowiązek uiszczenia tego rodzaju płatności stwarzałaby normatywną podstawę do nałożenia na płatnika obowiązku pobrania tej zaliczki.

Zaliczka jest tymczasem odrębnym od podatku typem zobowiązania. Zatem z faktu, iż na podatnika został nałożony obowiązek zapłaty podatku, nie można wywodzić, że równocześnie został

¹⁰ Dz.Urz. W.E. z dnia 11.12.2006, L 347, s. 1.

nałożony na niego obowiązek uiszczenia zaliczki. Na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług jedynym przepisem, który normowałby kwestię tej płatności byłby przepis art. 18, którego adresatem jest płatnik, zaś przepis ten nakłada na niego obowiązek pobrania kwoty od podatnika. Tego rodzaju regulacja nie wystarcza jednak do uznania, że przepis ten równocześnie nałożył na podatnika obowiązek uiszczenia tej płatności. Ze względu na konstytucyjną zasadę nakładania ciężarów publicznych w drodze ustawy, nie można bowiem z normy nakładającej jakiś obowiązek na płatnika wnioskować, że taki sam obowiązek został nałożony na podatnika. Stąd też należałoby dojść do wniosku, że żaden przepis ustawy o podatku od towarów i usług nie nałożył na podatnika obowiązku uiszczenia zaliczki na ten podatek, a tym samym, że wynikający z art. 18 obowiązek płatnika jest obowiązkiem pustym.

Jeśliby nawet przyjąć jako hipotezę, że ustawa od podatku od towarów i usług nałożyła na podatnika obowiązek zapłaty zaliczki, to w dalszej kolejności będzie należało postawić pytanie, w jaki sposób należały obliczać jej wysokość.

Zaliczka na podatek jest – jak wskazano wyżej - odrębnym od podatku rodzajem zobowiązania podatkowego. Dlatego też ustawodawca, ustanawiając instytucję zaliczki, szczegółowo reguluje ich konstrukcję, czego przykładem są choćby przepisy art. 31 i nast. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych¹¹. Tymczasem żaden przepis ustawy o podatku od towarów i usług nie reguluje tej kwestii. Stąd też jej konstrukcję można byłoby usiłować budować wyłącznie w drodze stosowania *analogii legis*. Takie postępowanie byłoby jednak sprzeczne z art. 84 i 217 Konstytucji, które ustanawiają zasadę ustawowego nakładania podatków.

Gdyby jednak przyjąć kolejną już hipotezę, że dopuszczalne jest rekonstruowanie normy regulującej zasady obliczania zaliczki w drodze *analogii legis*, to przede wszystkim należałoby stwierdzić, iż do ustalania zaliczki nie byłoby możliwe stosowanie wprost przepisów normujących zasady obliczania podatku. Podatek od towarów i usług jest bowiem podatkiem od wartości dodanej, obliczanym jako różnica między podatkiem należnym a podatkiem naliczonym. W wypadku, gdy danina ma być obliczona wyłącznie od jednej transakcji, nie wystąpi podatek naliczony. Zatem w konkluzji należałoby - na zasadzie *analogii legis* - dojść do wniosku, iż kwota zaliczki na podatek, która ma być obliczana od jednej transakcji, jest równa kwocie podatku należnego od tej transakcji.

Przyjmie, że faktycznie w przepisie art. 18 ustawy o podatku od towarów i usług ustawodawca nałożył obowiązek pobrania od podatnika zaliczki równej kwocie podatku naliczonego od transakcji oznaczałoby jednak, że przepis ten jest niezgodny z art. 206 cytowanej wyżej dyrektywy. Ten ostatni przepis stanowi, że każdy podatnik zobowiązany do zapłaty VAT musi zapłacić kwotę netto VAT w momencie składania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250. Państwa członkowskie mogą jednakże

¹¹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2000 r., nr 14, poz. 176 ze zm..

ustalić inny termin zapłaty tej kwoty, lub pobrać zaliczki od tej kwoty. Przyznaje on zatem państwu członkowskim stosunkowo dużą swobodę w sferze kształtowaniu zarówno terminów zapłaty zaliczek, jak też ich konstrukcji. Jednakże przepis ten wyklucza możliwość takiego ukształtowania jej konstrukcji, by podatnik był zobowiązany do zapłaty tytułem zaliczki kwoty, która nie byłaby kwotą netto, a więc różnicą między podatkiem należnym i podatkiem naliczonym. Stanowisko takie zajął Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich w wyroku z dnia 20 października 1993 r. w sprawie C-10/92, Maurizio Ballochi przeciw Ministero delle Finanze dello Stato¹². Orzeczenie to zapadło na tle art. 22 ust. 3 i 4 Szóstej Dyrektywy 77/388/CEE Rady z 17 maja 1977 r., który został przetransponowany do cytowanej wyżej dyrektywy z 2006 r. jako przepis art. 206. W orzeczeniu tym Trybunał Sprawiedliwości wskazał, że nie jest zgodny z prawem wspólnotowym przepis, który nakazywałby podatnikowi uiszczyć zaliczkę na podatek, której efektem byłoby uiszczenie kwoty o wysokości nie odpowiadającej kwocie podatku od wartości dodanej należnego za okres od początku danego okresu rozliczeniowego do daty uiszczenia zaliczki. Kwestię tę jeszcze silniej podkreślał w wydanej w tej sprawie opinii Adwokata Generalnego Jacobsa¹³.

Zatem w świetle powołanego wyżej orzeczenia oraz przywołanej opinii należy dojść do wniosku, że regulacja nakładająca na podatnika obowiązek uiszczenia zaliczki, którą stanowiłaby kwota podatku należnego byłaby sprzeczna z art. 206 powołanej dyrektywy.

Dodatkowo należy wskazać, iż przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie przewidują żadnego mechanizmu odliczania podatku pobranego przez płatnika od kwoty zobowiązania podatkowego za dany okres rozliczeniowy. Ten zaś fakt tym bardziej każe uznać, iż regulacja zawarta w tym przepisie art. 18 ustawy jest niezgodna z prawem wspólnotowym, w szczególności zaś z art. 206 cytowanej dyrektywy.

W konkluzji należy zatem dojść do wniosku, że wskutek nienałożenia w ustawie obowiązku uiszczenia przez podatnika podatku od jednej transakcji, przepis art. 18 jest przepisem pustym, zawierającym poważną lukę prawną. W istocie dopiero stosowanie *analogii legis*, która nie jest dopuszczalna w sytuacji, gdy rozstrzyga się o istnieniu lub nieistnieniu obowiązków podatkowych, pozwoliłoby na jej wypełnienie. Jednakże efektem jej stosowania byłoby wyprowadzenie norm stojących w sprzeczności z przepisami dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

Jak wskazano wyżej, warunkiem *sine qua non* nałożenia na płatnika obowiązku wobec organu podatkowego, polegającego na pobraniu od podatnika kwoty podatku jest bowiem, jednoczesne nałożenie na samego podatnika obowiązku zapłaty tego podatku. Stąd też, podsumowując powyższe rozważania, należy dojść do wniosku, że nakładając w art. 18 ustawy o podatku od towarów i usług na

¹² Recueil de Jurisprudence 1993, s. I-5105.

¹³ Opinia Adwokata Generalnego Jacobsa w sprawie C-10/92, Recueil de Jurisprudence 1993, s. I-5105.

płatnika obowiązek pobrania podatku od sprzedaży egzekucyjnej i nie nakładając jednocześnie na podatnika analogicznego obowiązku, ustawodawca w istocie nie obciążył go obowiązkami jakie spoczywają na płatniku, bowiem ten ostatni nie może pobrać kwoty, której nie jest obowiązany uiścić podatnik.

W końcu należy zauważyć, że płatnicy ustanowieni w art. 18 ustawy o podatku od towarów i usług nie będą mieli w praktyce możliwości pobrania z uzyskanej ceny sprzedaży jakiegokolwiek kwoty i wpłacenia jej na rachunek właściwego organu podatkowego. Nie mają zatem prawnych możliwości dokonywania czynności, które wchodzą w zakres czynności płatnika. Zasady postępowania z kwotami uzyskanymi z egzekucji są bowiem sformalizowane i zostały uregulowane przepisami k.p.c. oraz ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, które mają charakter bezwzględnie obowiązujący. Te zaś nie przewidują możliwości przeznaczenia z kwoty uzyskanej z egzekucji jakiegokolwiek kwoty na zapłatę podatku od towarów i usług.

I tak, zgodnie z art. 1023 § 1 k.p.c., organ egzekucyjny sporządza plan podziału pomiędzy wierzycieli sumy uzyskanej z egzekucji z nieruchomości. Z kolei w myśl paragrafu drugiego tego artykułu, plan podziału powinien być sporządzony także wtedy, gdy suma uzyskana przez egzekucję z ruchomości, wynagrodzenia za pracę lub wierzytelności i innych praw majątkowych nie wystarcza na zaspokojenie wszystkich wierzycieli.

Natomiast art. 1025 k.p.c. określa kolejność zaspokojenia wierzytelności. Zatem podział kwoty uzyskanej z egzekucji odbywa się według zasad ustawowych, które nie mogą być zmienione ani wołą wierzycieli czy dłużnika, ani też wołą organu podatkowego. Przy tym przepisy k.p.c. nie przewidują możliwości wyłączenia z kwoty uzyskanej z egzekucji, a tym samym nie ujmowania w planie podziału kwoty należnej tytułem podatku od towarów i usług, bowiem nakazują objąć podziałem kwotę uzyskaną z egzekucji, a więc całą kwotę uzyskaną w postępowaniu egzekucyjnym. Z przepisu art. 1025 k.p.c. wynika, że w planie podziału kwoty uzyskanej z egzekucji, nie można przeznaczyć jakiegokolwiek kwoty na zapłatę podatku od towarów i usług. Zatem jeśli plan podziału sporządza komornik, to nie może on – bez naruszenia art. 1025 k.p.c. - w planie podziału ująć kwoty należnej z tytułu podatku od towarów i usług¹⁴. Wprawdzie przepis ten przewiduje obowiązek uwzględnienia kwot podatków, jednakże warunkiem udziału w podziale sumy uzyskanej z egzekucji jest zgłoszenie wierzytelności zgodnie z zasadami określonymi w art. 1036 k.p.c. Zatem kwota podatku należnego z tytułu podatku od towarów i usług z tytułu sprzedaży egzekucyjnej nie mogłaby zostać ujęta w planie podziału i zostać zapłacona przez komornika.

Ponadto, w trakcie egzekucji z nieruchomości, jedynie sąd, będący –obok komornika sądowego - organem egzekucyjnym, dokonuje wszystkich czynności prowadzących do przeniesienia

¹⁴ Odmiennie Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 15 grudnia 2006 r. III CZP 115/06, OSNC z 2007, nr 10, poz. 146; krytyczna glosa do orzeczenia: M. Kalinowski, Przegląd Prawa Egzekucyjnego z 2008r., nr 6-9, s. 5

własności nieruchomości oraz dokonuje czynności zmierzających do zaspokojenia wierzycieli. Stąd też w egzekucji z nieruchomości komornik nawet nie dysponuje kwotami uzyskanymi ze sprzedaży rzeczy; jedyna kwota jaka wpływa na jego rachunek to kwota rękojmi, która musi zostać przez niego przekazana na konto sum depozytowych sądu. Do depozytu sądowego, nie zaś do rąk komornika wpływa również kwota z tytułu ceny nabycia, pomniejszoną o kwotę rękojmi złożonej w gotówce.

W tej sytuacji komornik nie ma żadnej realnej możliwości wykonania obowiązku pobrania kwoty podatku i odprowadzenia jej na rachunek organu podatkowego. Tym bardziej w fazie wykonania planu podziału nie może on przeznaczyć jakiegokolwiek kwoty na zapłatę podatku. Możliwość taką miałby, gdyby przepisy k.p.c. dawały podstawę prawną do wystąpienia komornika do sądu, o przelanie na swój rachunek kwoty odpowiadającej podatkowi od towarów i usług, z pominięciem kolejności przewidzianej w przepisie art. 1025. Do tego nie ma jednak podstaw w przepisach k.p.c.

Także wtedy, gdy komornik prowadzi egzekucję z ruchomości, przepisy k.p.c. nie dają mu możliwości zadysponowania jakąkolwiek kwotą na rzecz organu podatkowego z tytułu podatku od towarów i usług. W myśl § 102 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 9 marca 1968 r. w sprawie czynności komorników¹⁵, wydanego na podstawie delegacji zawartej w k.p.c., jeśli suma osiągnięta ze sprzedaży części zajętych ruchomości wystarcza na zaspokojenie egzekwowanych należności i kosztów egzekucyjnych, komornik powinien przerwać licytację i zwolnić pozostałe ruchomości spod zajęcia. Z przepisu tego jasno wynika, że komornik nie może uzyskać z egzekucji kwoty, która mogłaby zostać przelana na rachunek organu podatkowego tytułem podatku od towarów i usług, bowiem nie jest to ani kwota egzekwowanej wierzytelności, ani też kwota należności lub kosztów egzekucyjnych. Prowadzenie egzekucji tytułem uzyskania kwoty podatku prowadziłoby zatem do naruszenia wskazanego wyżej przepisu, który ma charakter bezwzględnie obowiązujący.

Z powyższych rozważań wynika zatem, że w analizowanej sytuacji płatnik nie ma ani prawnych podstaw, ani też faktycznej możliwości pobrania kwoty od dłużnika kwoty podatku. Każde działanie, które prowadziłoby faktycznie do uzyskania takiej kwoty lub odprowadzenia jej na rachunek organu podatkowego wiązałoby się z naruszeniem obowiązujących przepisów prawa. Gdyby zatem przyjąć, że dla wykonania swoich obowiązków jako płatnika, komornik musi naruszyć przepisy Kodeksu postępowania cywilnego, zaś działanie zgodne z nimi, pociąga za sobą odpowiedzialność majątkową, należałoby stwierdzić, że taki stan godzi bezpośrednio w zasadę państwa prawnego, wyrażoną w art. 2 Konstytucji. Zatem należałoby uznać ustanowienie komornika płatnikiem podatku od towarów i usług bez jednoczesnej nowelizacji przepisów k.p.c., doprowadziło nie tylko do sprzeczności tych dwóch aktów, lecz doprowadziło również do naruszenia konstytucyjnej zasady praworządności. Stąd też kierując się zasadą wykładni zgodnej z konstytucją, należałoby przyjąć, iż

¹⁵ Dz.U. z 1971 r., nr 26, poz. 239 ze zm.

komornik, który nie wykonuje obowiązków płatnika ze względu na brak prawnych możliwości ich wykonania oraz dlatego by nie naruszyć przepisów k.p.c., nie może ponosić odpowiedzialności z tego tytułu.

Prawnych i faktycznych możliwości wykonania obowiązków płatnika nie ma również komornik, na którego obowiązek płatnika został nałożony na mocy art. 42e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przepis ten nakłada na komorników obowiązki związane z poborem podatku dochodowego od osób fizycznych od niektórych rodzajów egzekwowanych wierzytelności. Został on jednak tak skonstruowany, że w szeregu wypadków powstaną poważne problemy z jego wykonaniem.

Pierwszy problem, który pojawia się na tle unormowania art. 42e, to określenie statusu komornika sądowego, na którego nałożone zostały obowiązki w zakresie poboru i odprowadzania podatku dochodowego od osób fizycznych.

Przepis art. 42e ust. 1 stanowi, że w przypadku, gdy za płatnika, o którym mowa w art. 31, wypłaty świadczeń określonych w art. 12 dokonuje komornik sądowy, jest on zobowiązany do poboru zaliczki na podatek dochodowy obliczonej według stawki 19%. Z przepisu tego wynika zatem, że działa on niejako w „zastępstwie” płatnika, potrącając z egzekwowanej kwoty, która jest następnie przekazywana wierzycielowi, zaliczkę na podatek dochodowy. Konstatacja taka nie wyjaśnia jednak, jaki jest status komornika wykonującego obowiązki nałożone na niego przez analizowany przepis.

Z dalszej analizy przepisów art. 42e można wyprowadzić wniosek, że na komorniku ciążyą następujące obowiązki:

- 1) obowiązek obliczenia zaliczki na podatek¹⁶,
- 2) obowiązek pobrania z przekazywanej wierzycielowi kwoty należnej zaliczki¹⁷,
- 3) obowiązek wpłaty pobranej kwoty na rachunek właściwego organu podatkowego¹⁸,
- 4) obowiązek sporządzenia stosownej deklaracji i przekazania jej w momencie wpłaty pobranej zaliczki, organowi podatkowemu¹⁹,
- 5) obowiązek sporządzenia i przesłania podatnikowi i organowi podatkowemu informacji o wypłaconych kwotach i pobranych zaliczkach²⁰.

Zestawienie tych obowiązków wskazuje, iż analizowany przepis ustanawia komornika płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych. Wprawdzie sama ustawa nie nazywa komornika płatnikiem, a nakłada na niego obowiązek wykonania czynności za płatnika, jednakże nakłada na niego takie obowiązki, jakie ciążyą na płatnikach podatków. Zgodnie bowiem z art. 8

¹⁶ Art. 42e ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

¹⁷ Art. 42e ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

¹⁸ Art. 42e ust. 4 w zw. z art. 38 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

¹⁹ Art. 42e ust. 4 w zw. z art. 38 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

²⁰ Art. 42e ust. 4 w zw. z art. 38 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

ustawy z dnia 29 sierpnia 1979 r. Ordynacja podatkowa²¹, płatnikiem jest osoba obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Tymczasem dla uznania, że określona osoba jest płatnikiem, wystarcza, by przepisy prawa podatkowego powierzyły jej obliczanie i pobieranie od podatnika podatku i wpłacania na właściwy rachunek, niezależnie od tego, czy przepisy te nazwały ją wyraźnie płatnikiem²², nawet gdyby przepis wyraźnie nie nazywał jej płatnikiem.

Samo ustalenie, od jakiego rodzaju kwot komornik powinien pobierać zaliczki na podatek dochodowy, zasadniczo nie powinno nastroczać problemów. Przepis art. 42a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, że komornicy mają obowiązek pobrania zaliczki na podatek od wypłacanych przez nich świadczeń określonych w art. 12. Natomiast ten ostatni przepis za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za nie wykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych. Natomiast problemem, często nie do przewyciężenia, będzie ustalenie charakteru egzekwowanej wierzytelności, a tym samym ustalenie, czy od konkretnej kwoty należy pobrać zaliczkę. Dokumenty, które stanowią podstawę wszczęcia postępowania egzekucyjnego w większości wypadków nie dostarczają bowiem informacji, które pozwoliłyby na ustalenie wskazanych okoliczności.

Postępowanie egzekucyjne wszczynane jest na wniosek wierzyciela. We wniosku tym wierzyciel powinien wskazać świadczenie, które powinno być spełnione. W wypadku świadczeń pieniężnych, wypełnienie tego wymogu formalnego wniosku następuje poprzez wskazanie wysokości egzekwowanej kwoty. Na wierzycielu nie ciąży natomiast obowiązek wskazania podstawy materialnoprawnej świadczenia. Zatem w oparciu o treść wniosku nie będzie on w stanie ustalić, czy dochłódzona wierzytelność jest wierzytelnością ze stosunku pracy, zaliczaną do przychodów z pracy.

Podstawą egzekucji jest tytuł egzekucyjny opatrzony klauzulą wykonalności, który powinien zostać dołączony do wniosku o wszczęcie egzekucji. Jednakże również jego treść nie zawsze będzie pozwalała na ustalenie, jaki charakter ma egzekwowane roszczenie. Dużej części wypadków, tytułem egzekucyjnym będzie wyrok sądu lub ugoda zawarta przed sądem.

Zgodnie z art. 325 k.p.c., sentencja wyroku powinna zawierać m.in. oznaczenie przedmiotu sprawy. Powinno ono zatem określać treść, tytuł i czas powstania roszczenia. Ponadto, w myśl § 150

²¹ Dz.U. nr 137, poz. 926 ze zm.

²² Por. wyrok z dnia 25 września 1987 r., III SA 316/87, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1992, nr 1, poz. 5.

rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 19 listopada 1987 r. Regulamin wewnętrznego urzędowania sądów powszechnych²³, jeżeli orzeczenie zasądza należność, której ze względu na jej rodzaj przysługuje pierwszeństwo egzekucji (art. 1025 § 1 kpc), sąd wymienia w sentencji orzeczenia - przy oznaczeniu przedmiotu sprawy - także rodzaj należności. Dane zawarte w wyroku powinny wystarczyć dla określenia charakteru egzekwowanego roszczenia dla potrzeb poboru zaliczki na podatek od wyegzekwowanych przez komornika kwot. W praktyce często nie będą one jednak wystarczające, bowiem sądy ograniczają się często przy oznaczaniu przedmiotu sprawy do posłużenia się w komparcji wyroku sformułowaniem „w sprawie o zapłatę”.

W takim wypadku, w celu ustalenia, czy wyegzekwowana kwota mieści się w pojęciu przychodu ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, płatnik będzie zmuszony do przeprowadzenia swoistego postępowania wyjaśniającego.

Punktem wyjścia dla owych ustaleń może być fakt wydania egzekwowanego wyroku przez sąd pracy lub też sąd pracy i ubezpieczeń społecznych. Jednakże fakt wydania przez nie orzeczenia nie może być rozstrzygający o charakterze dochodzonego roszczenia z punktu widzenia przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Właściwość wskazanych sądów obejmuje również rozpoznawanie spraw o roszczenia, które nie będą kwalifikowane jako przychody mieszczące się w grupie przychodów wymienionych w art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zatem fakt, iż podstawą egzekucji jest orzeczenie wydane przez określony sąd może stanowić jedynie podstawę sformułowania domniemania faktycznego, iż w grę wchodzi jeden rodzajów przychodów, od którego komornik powinien pobrać zaliczkę jako płatnik podatku. Weryfikacji tego domniemania można byłoby dokonać w oparciu o informacje uzyskane od wierzyciela egzekwującego. Te ostatni nie ma jednak prawnego obowiązku udzielenia informacji. Czynności związane z poborem podatku nie mieszczą się w ramach postępowania egzekucyjnego, a zatem komornik nie będzie mógł skorzystać z uprawnień przysługujących mu na podstawie przepisu art. 761 k.p.c. Także przepisy prawa podatkowego nie przyznają płatnikowi kompetencji do wystąpienia do wierzyciela z żądaniem udzielenia stosowanych informacji, a tym samym ten ostatni podmiot może odmówić ich udzielenia.

W wypadku odmowy wierzyciela, kolejnym i jednocześnie ostatnim potencjalnym źródłem informacji, z którego mógłby skorzystać komornik działający w charakterze płatnika, jest dłużnik. Również w tym wypadku komornik będzie mógł wystąpić jedynie z prośbą o udzielenie informacji, bowiem, podobnie jak w poprzednio omawianej sytuacji, żaden przepis prawa nie nakłada na dłużnika obowiązku udzielenia płatnikowi informacji. Co więcej, dłużnik, nawet gdy z własnej woli będzie chciał przekazać komornikowi stosowne informacje, będzie związany treścią przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych²⁴. Z przepisu art. 29 ust. 1 i 2 tego aktu wynika, że

²³ Dz.U. nr 38, poz. 218 ze zm.

²⁴ Dz.U. nr 133, poz. 883 ze zm.

administrator danych osobowych nie może udostępniać osobom trzecim, które nie są uprawnione na mocy przepisów prawa, informacji, o których mowa w art. 27 ust. 1, w tym również danych dotyczących orzeczeń wydanych w postępowaniu sądowym. Zatem komornik nie uzyska od dłużnika informacji dotyczących charakteru i rodzaju egzekwowanego od niego roszczenia.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że w sytuacji, gdy komornik nie uzyska koniecznych informacji od wierzyciela, będzie dokonywał potrącenia zaliczki na podatek, kierując się jedynie domniemaniami faktycznymi dotyczącymi charakteru egzekwowanego roszczenia.

Ustalenie kwalifikacji prawnej kwot, od których ma zostać potrącony podatek, nie jest jedynym problemem, na który natknie się komornik działający w charakterze płatnika. Również ustalenie kwoty zaliczki będzie często odbywało się jedynie w oparciu o domniemania faktyczne.

Samo ustalenie wysokości kwoty zaliczki, o której mowa w art. 42e ust. 1 nie będzie sprawiało żadnych problemów. Będzie ją stanowił iloczyn przekazywanej każdorazowo wierzycielowi kwoty i stawki 19%. Jednakże zgodnie z art. 42e ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przy obliczaniu zaliczki komornik będzie zobowiązany uwzględnić:

koszty uzyskania przychodów wysokości określonej w art. 22 ust. 2 pkt 1,

składki na ubezpieczenie społeczne, o których mowa w art. 26 ust 1 pkt 2 lit. b), potrącone w danym miesiącu, zgodnie z odrębnymi przepisami.

Ponadto, zgodnie z art. 42 ust. 3, będzie musiał pomniejszyć obliczoną zaliczkę o kwotę:

o której mowa w art. 32 ust. 3,

składki na ubezpieczenie zdrowotne, pobranej w danym miesiącu zgodnie z odrębnymi przepisami.

Mimo kategorycznego brzmienia obu powołanych przepisów, komornik nie zawsze będzie pomniejszał zaliczkę o wskazane kwoty.

Pierwszą kwotą, którą komornik powinien uwzględnić przy ustalaniu zaliczki jest kwota kosztów uzyskania przychodów. Zgodnie z art. 22 ust. 2 pkt 1, należy uwzględnić ją w wysokości określonej w art. 22 ust. 2 pkt 1. Tymczasem ten ostatni przepis stanowi, że koszty uzyskania przychodów z tytułu stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej określa się w wysokości 0,25% kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali, o której mowa w art. 27 ust. 1, miesięcznie. Jeżeli podatnik uzyskuje przychody z tych tytułów równocześnie od kilku zakładów pracy, koszty uzyskania za rok podatkowy nie mogą przekroczyć łącznie 4,5% kwoty, o której mowa w zdaniu poprzednim.

Powołany przepis wyraźnie stanowi, że określona w nim kwota, jest miesięczną kwotą kosztów. Tymczasem w praktyce może zdarzyć się, iż komornik będzie dokonywał wypłaty wierzytelności za więcej niż jeden miesiąc, a jednocześnie będą się na nią składały kwoty stanowiące jedynie część wierzytelności za każdy z tych miesięcy. Ustalenie tych faktów, które mają istotne znaczenie dla ustalenia kwoty zaliczki wymagałoby zatem uzyskania wglądu do informacji zawartych

w dokumentach będących w posiadaniu dłużnika lub też uzyskania stosowanych informacji od wierzyciela.

Kolejną kwotą, która powinna zostać uwzględniona przy obliczaniu zaliczki jest składka na ubezpieczenie społeczne, o których mowa w art. 26 ust 1 pkt 2 lit. b), potrącona w danym miesiącu, zgodnie z odrębnymi przepisami. Zakres powyższego obowiązku w odniesieniu do komornika obliczającego zaliczkę na podatek na podatek, jest niezrozumiały.

Na komorniku egzekwującym roszczenia kwalifikowane jako przychody, o których mowa w art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie ciąży obowiązek pobrania składki na ubezpieczenie społeczne, gdyż ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych²⁵ nie wymienia go wśród płatników tych składek²⁶. Sama ustawa nie reguluje również w sposób wyraźny, kto obowiązany jest pobrać składkę od kwot stanowiących podstawę wymiaru składek, w wypadku, gdy są one wypłacane przez komornika. Przynajmniej w części wypadków, będą nimi dłużnicy, do których prowadzona jest egzekucja. W tej sytuacji komornik, przynajmniej z ostrożności, komornik powinien skierować do dłużnika zapytanie, czy od wyegzekwowanej kwoty została potrącona składka, a ponadto, czy składka ta nie została potrącona od innej kwoty, od której sam dłużnik opłacał zaliczkę na podatek dochodowy.

Uzyskanie od dłużnika powyższej informacji jest również poddane rygorom ustawy o ochronie danych osobowych, co oznacza, iż podmiot ten, jeśli zdecyduje się na udzielenie komornikowi informacji, będzie musiał kierować się uregulowanym w niej reżimem, w szczególności zaś przepisami art. 29 i 30 tego aktu. W praktyce będzie to oznaczało, że komornik nie będzie dysponował dostatecznymi danymi pozwalającymi mu na prawidłowe wywiązanie się z obowiązków płatnika.

Ponadto, komornika działający jako płatnik zaliczek na podatek od dochodów, o których mowa w art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych natknie się również na problem wskazania właściwej podstawy prawnej do potrącenia z wyegzekwowanego świadczenia stosowanej kwoty zaliczki. Jak wskazano wyżej, przepisy Kodeksu postępowania cywilnego nakazują komornikowi przekazanie wierzycielowi całej wyegzekwowanej kwoty i nie dają możliwości potrącania z niej jakichkolwiek kwot, w tym również należności publicznoprawnych.

W konsekwencji należy zatem stwierdzić, iż komornik ustanowiony płatnikiem zaliczek na podatek dochodowy nie będzie często ani faktycznej, a ni też prawnej możliwości wywiązania się z obowiązku nałożonego na niego z mocy art. 42e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Podobnego rodzaju problemy o charakterze praktycznym związane z możliwością wywiązania się z obowiązku pobrania podatku wystąpią również w wypadku, gdy spółka akcyjna, której akcje są

²⁵ Dz.U. nr 137, poz. 887.

²⁶ Por. art. 4 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

przedmiotem publicznego obrotu na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie, podwyższy kapitału zakładowego w trybie art. 442 Kodeksu spółek handlowych, tj. ze środków zgromadzonych na kapitale zapasowym i rezerwowym. Z uwagi na tryb podwyższenia kapitału zakładowego ze środków własnych, akcjonariusze nie będą wnosili żadnych wkładów na pokrycie kapitału. Spółka nie wyemituje również nowych akcji, lecz podwyższy wartość nominalną wszystkich dotychczasowych akcji. Stąd też, zgodnie z przepisami art. 442 i 443 k.s.h., podwyższona wartość nominalna dotychczasowych akcji nie będzie podlegała objęciu przez akcjonariuszy, lecz przysługiwać będzie z mocy ustawy wszystkim obecnym akcjonariuszom w stosunku do ich akcji.

Wskazane wyżej zdarzenie prawne spowoduje również powstanie konsekwencji prawnych na gruncie przepisów normujących opodatkowanie podatkami dochodowymi. W myśl art. 10 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 24 ust. 5 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, dochodem (przychodem) z udziału w zyskach osób prawnych jest dochód (przychód) faktycznie uzyskany z tego udziału (akcji), w tym także dochód przeznaczony na podwyższenie kapitału zakładowego, a w spółdzielniach - dochód przeznaczony na podwyższenie funduszu udziałowego oraz dochód stanowiący równowartość kwot przekazanych na ten kapitał (fundusz) z innych kapitałów (funduszy) osoby prawnej. Zatem skutek podwyższenia kapitału akcyjnego w opisany wyżej sposób, akcjonariusze spółki osiągną dochód, który podlega opodatkowaniu wskazanymi podatkami dochodowymi.

Zgodnie z art. 26 ust. 1 w zw. z ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz z art. 41 ust. 4 w zw. z 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, płatnikami podatku dochodowego od kwot podwyższonego kapitału są spółki, których kapitał został podwyższony. Tymczasem analiza obowiązujących przepisów prowadzi do wniosku, że podmioty te nie będą mogły wywiązać się z ciążącego na nich obowiązku.

Przed wszystkim należy zauważyć, że spółka, której akcje są przedmiotem publicznego obrotu na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie, nie jest w stanie ustalić kręgu akcjonariuszy. Jej akcje stanowiące przedmiot obrotu są bowiem akcjami na okaziciela, które są zdematerializowane. Stąd też spółka nie będzie posiadała informacji o właścicielach tych akcji. Nie ma bowiem uprawnienia do uzyskania w dowolnym momencie od Krajowego Depozytu Papierów Wartościowych informacji o osobach, które posiadały akcje w określonym dniu. Wprawdzie Regulamin Depozytu przewiduje w rozdziale V możliwość przekazywania emitentom informacji o posiadaczach akcji, jednak dotyczy to innych, niż wskazany wyżej wypadków.

Z tych samych przyczyn spółka nie jest w stanie ustalić ilości akcji posiadanych przez poszczególnych akcjonariuszy. W konsekwencji, nie jest ona w stanie ustalić potencjalnej wartości przychodu z tytułu udziału w zysku osoby prawnej, który przybiera postać podwyższenia wartości nominalnej akcji. Wprawdzie Regulamin Krajowego Depozytu Papierów Wartościowych przewiduje

w § 81 uczestnictwo Depozytu w realizacji zobowiązań emitentów wobec właścicieli papierów wartościowych w sposób umożliwiający wykonywanie obowiązków ciążących na podatnikach i płatnikach właściwych podatków, które powstają w związku z realizacją tych zobowiązań, jednakże tylko wtedy, gdy emitent spełnia na rzecz osób uprawnionych z papierów wartościowych świadczenie pieniężne lub niepieniężne. Tymczasem, gdy zostaje podwyższony kapitał zakładowy z innych kapitałów, zaś efektem tej operacji jest podwyższenie wartości nominalnej akcji, nie ma miejsca spełnienie świadczenia na rzecz posiadacza akcji. Stąd spółka której kapitał został podwyższony, będzie miała podstaw do uzyskania od Krajowego Depozytu Papierów Wartościowych informacji o posiadaczach akcji na dzień podwyższenia kapitału.

Nawet jednak, gdyby spółka taka posiadała wskazane wyżej informacje, to mimo wszystko nie byłaby w stanie wywiązać się z obowiązków płatnika. W analizowanym wypadku, gdy udział w jej zysku nie przybiera formy wypłacanego przez nią świadczenia, nie ma ona możliwości potrącenia z wypłacanej kwoty należnego podatku. Mogłaby ona zatem jedynie wystąpić do znanych sobie akcjonariuszy z prośbą o zapłatę należnego podatku. Natomiast brak pozytywnej reakcji na tę prośbę ze strony akcjonariuszy nie dawałby spółce kompetencji do podjęcia działań zmierzających do przymuszenia ich do spełnienia świadczenia podatkowego. W konsekwencji w znacznej części wypadków spółka nie byłaby w stanie wywiązać się z obowiązków płatnika.

Przeprowadzona wyżej analiza prowadzi do wniosku, iż układ stosunków prawnych z udziałem płatnika, jak też ich treść, są stosunkowo złożone. Bez uwzględnienia ich specyfiki w procesie stanowienia prawa, nie jest możliwe ich prawidłowe ukształtowanie.

Tymczasem, jak pokazują to przywołane przykłady, ustawodawca często nie zdaje sobie sprawy ze złożoności tych stosunków. Efektem tego jest tworzenie przepisów ustanawiają płatników różnych podatków, których efektywność okazuje się znikoma. W ich świetle, płatnicy ci nie są bowiem wykonywać swoich funkcji czy to ze względów prawnych, czy też faktycznych. Co więcej, niektóre z tych przepisów budzą istotne wątpliwości co do ich konstytucyjności.

Stąd też, by przepisy ustanawiające płatników poszczególnych podatków były efektywne, w procesie legislacyjnym należałoby zwrócić baczną uwagę na kilka kwestii. Po pierwsze, należałoby w sposób poprawny normować treść stosunków prawnych pomiędzy płatnikiem a podatnikiem. W wypadku, gdy w celu wykonania swoich obowiązków płatnik miałby pobrać kwotę podatku z posiadanych kwot stanowiących własność podatnika, konieczne byłoby wyraźne przyznanie mu tego rodzaju uprawnienia. Natomiast w wypadku, gdy nie dysponuje on tego rodzaju kwotami, na podatnika musiałby zostać nałożony obowiązek spełnienia świadczenia do jego rąk, a jednocześnie należałoby przyznać płatnikowi określone uprawnienia, skorzystanie z których mogłoby wymusić wykonanie wskazanego obowiązku.

Ponadto, ustanawiając płatnika konkretnego podatku, należałoby zwrócić baczniejszą uwagę, czy jest on w stanie uzyskać dostateczne informacje umożliwiające mu prawidłowe obliczenie kwoty podatku. Przy tym, nie wydaje się właściwe stawianie go w sytuacji, w której byłby on zmuszony do prowadzenia szeroko zakrojonego postępowania, w trakcie którego miałby on ustalać stan faktyczny mający znaczenie prawne dla ustalenia pobieranej kwoty. W takiej bowiem sytuacji należałoby przyznać mu szereg uprawnień procesowych, które umożliwiłyby mu przeprowadzenie stosownego postępowania. To zaś nie wydaje się słuszne, bowiem w założeniu płatnicy powinni pobierać podatki w znanych sobie z urzędu stanach faktycznych, nie zaś pełnić funkcji organów postępowania podatkowego.