

Magdalena BUDZIAREK*

ZOBOWIĄZANIE PŁATNICZE – CHARAKTER, KONSTRUKCJA ORAZ RELACJE POMIĘDZY ZOBOWIĄZANIEM PŁATNICZYM A ZOBOWIĄZANIEM PODATKOWYM

(Streszczenie)

Artykuł obejmuje rozważania poświęcone zobowiązaniu płatnika (zobowiązaniu płatniczemu). Celem przeprowadzonych badań jest ustalenie odrębności zobowiązania płatniczego względem zobowiązania podatkowego, a następnie określenie relacji, w jakich zobowiązanie płatnicze pozostaje względem zobowiązania podatkowego. Przeprowadzona analiza dogmatyczno-prawna przepisów ustawy Ordynacja podatkowa potwierdziła odrębność zobowiązania płatniczego względem zobowiązania podatkowego oraz pochodny i refleksywny charakter związku pomiędzy tym zobowiązaniem a zobowiązaniem podatkowym.

Słowa kluczowe: płatnik; zobowiązanie płatnika; zobowiązanie podatkowe; prawo podatkowe

1. Wstęp

Przedmiotem artykułu jest kwestia odrębności zobowiązania płatniczego jako następstwa zobowiązania podatkowego oraz określenie charakteru wzajemnych relacji, w jakich zobowiązania te pozostają względem siebie. Za potrzebą dokonania ustaleń w tym zakresie przemawiają kontrowersje, jakie w doktrynie oraz orzecznictwie narosły wokół instytucji płatnika stanowiącej jedną z ważniejszych instytucji prawa podatkowego.

Odpowiedź pozytywna na pierwsze pytanie pociąga za sobą potrzebę określenia elementów konstrukcyjnych zobowiązania płatniczego, co – z kolei – wiąże

* Dr, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego; e-mail: mbudziarek@wpia.uni.lodz.pl

się z koniecznością ustosunkowania się do zróżnicowanych poglądów doktryny i judykatury co do tego, czy płatnik jest stroną zobowiązania podatkowego, czy też „własnego” zobowiązania płatniczego. Uznanie istnienia zobowiązania płatniczego obok zobowiązania podatkowego implikuje następnie potrzebę badań w zakresie ich wzajemnego powiązania na etapie powstania, wykonywania oraz wygasania.

Analiza w tym zakresie wymaga dokonania pewnych ustaleń wstępnych o charakterze terminologicznym. Termin *zobowiązanie płatnicze* użyty będzie dla określenia stosunku prawnego o charakterze zobowiązaniowym, którego treścią są ciężące na płatniku na mocy ustaw podatkowych obowiązki polegające na obliczeniu podatku, jego pobraniu od podatnika oraz wpłacie organowi podatkowemu we właściwym terminie (zob. art. 8 ustawy Ordynacja podatkowa¹). W przypadku niewykonania lub też nieprawidłowego wykonania obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p., na płatniku ciąży obowiązek zapłaty *należności płatniczej*, której wysokość nawiązuje do kwoty podatku niepobranego od podatnika lub pobranego, lecz niewpłaconego organowi podatkowemu². W momencie upływu terminu wpłaty, o którym mowa w art. 47 § 4 o.p., dochodzi zatem do zmiany charakteru zobowiązania płatniczego z niepieniężnego w zobowiązanie pieniężne.

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

W doktrynie oraz judykaturze zauważyć można znaczne zróżnicowanie poglądów co do samego faktu istnienia zobowiązania płatniczego oraz określenia jego elementów konstrukcji.

O ile istnienie na gruncie prawa podatkowego stosunku podatkowoprawnego nie jest – co jest w pełni zrozumiałe – kwestionowane³, o tyle istnienie zobowiązania płatniczego nie jest już tak oczywiste.

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2015 r., nr 613 j.t., dalej: o.p. lub ustawa Ordynacja podatkowa.

² Należność płatnicza nie jest jednak prostym odzwierciedleniem różnicy między podatkiem należnym od podatnika a należnością, którą płatnik zobowiązany jest uiścić, gdy nie wykona ciężących na nim obowiązków. Kwestia ta jest przedmiotem głębszej analizy w dalszej części artykułu.

³ Zob. **H. Dzwonkowski**, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.

Dominuje bowiem pogląd, w którym w sposób milczący kwestionuje się istnienie zobowiązania płatniczego jako odrębnego stosunku prawnego od stosunku podatkowoprawnego łączącego podatnika oraz podmiot publicznoprawny. Przyjmuje się bowiem, iż płatnik jest podmiotem zobowiązania podatkowego⁴, co tym samym wyklucza istnienie odrębnego zobowiązania płatniczego⁵. Za powyższym poglądem przemawiać ma rola, jaką płatnik pełni w procesie wymiaru i poboru zobowiązania podatkowego. Płatnika uznaje się za pośrednika pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem. Jego rola sprowadza się do pobrania i przekazania na rzecz wierzyciela podatkowego należności obciążających podatnika⁶. W tym ujęciu przyjmuje się *ipso facto*, iż zarówno obowiązki ciężące na płatniku, jak i przysługujące mu prawa stanowią treść stosunku podatkowoprawnego.

Na tym tle wyróżniają się poglądy J. Rusek, M. Kalinowskiego oraz H. Dzwonkowskiego.

J. Rusek twierdzi bowiem, iż płatnik jest podmiotem stosunku podatkowoprawnego, ale samodzielnie i całkowicie odrębnego od stosunku podatkowoprawnego łączącego wierzyciela podatkowego z podatnikiem⁷. Zdaniem M. Kalinowskiego płatnik jest stroną stosunku prawnopodatkowego, który pozostaje ze stosunkiem zawiązującym się między organem podatkowym a podatnikiem, w określonych powiązaniach funkcjonalnych⁸. Z kolei H. Dzwonkowski uznaje istnienie „wielopodmiotowego płatniczego stosunku podatkowoprawnego”⁹.

⁴ Zob. **P. Borszowski**, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004; **R. Mastalski**, *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2006, s. 105; **A. Gomułowicz, J. Małecki**, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 327.

⁵ Spotkać można również pogląd, zgodnie z którym płatnik nie jest wprawdzie podmiotem stosunku prawnopodatkowego (gdyż nie ciąży na nim obowiązek podatkowy), przy czym jednocześnie wskazuje się, iż modyfikuje on stosunek prawnopodatkowy, nie zrywając więzi prawnej między podatkiem a związkiem publicznoprawnym. Za: **S. Babiarcz, B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, R. Hausner, M. Niezgodka-Medek**, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 9, Warszawa 2015, s. 283.

⁶ Zob. **K. Ostrowski**, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 165; **J. Sawczuk**, *Odpowiedzialność podatkowa i zabezpieczenie realizacji obowiązków ciężących na płatniku*, *Studia Prawnicze KUL* 2013/(53), s. 112; **K. Chustecka**, *Instytucja płatnika w świetle przepisów i orzecznictwa*, *Rejent* 2009/6 (218), s. 9; **J. Naczyńska**, *Odpowiedzialność podatkowa*, Sosnowiec 2003, s. 90; **W. Wójtowicz** (red.), **P. Pomorski, P. Smoleń**, *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2014, s. 85.

⁷ Za: **J. Rusek**, *Instytucja płatnika w prawie polskim*, C.H. Beck, Warszawa 2007, s. 18.

⁸ Za: **M. Kalinowski**, *Płatnik jako strona stosunku prawnopodatkowego*, *Toruński Rocznik Podatkowy* 2010, www.trp.umk.pl

⁹ **H. Dzwonkowski**, *Płatniczy stosunek podatkowoprawny (ujęcie funkcjonalne)*, w: **W. Miemieć, K. Sawicka** (red.), *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, Warszawa 2014, s. 155.

Wszyscy powyżsi autorzy terminu „stosunek podatkowopravny” używają dla określenia więzi łączących zarówno podatnika z wierzycielem podatkowym, jak i dla stosunku, którego stroną jest płatnik oraz organ podatkowy oraz niekiedy też i podatnik. Przyjmują oni jednak zgodnie, iż istnieje stosunek prawny łączący płatnika z podmiotem publicznoprawnym.

Tezy kwestionujące istnienie odrębnego od stosunku podatkowopravnego zobowiązania płatniczego nie znajdują oparcia w treści obowiązujących przepisów. Z art. 8 o.p. wynika wprawdzie, iż ustawodawca nałożył na płatnika obowiązki związane z wymiarem i poborem należności z tytułu zobowiązania podatkowego, ale to nie oznacza przecież, że obowiązki ciężące na tym podmiocie są treścią tego zobowiązania podatkowego, a płatnik – jest jego stroną – obok lub zamiast – podatnika.

Płatnik jest stroną zobowiązania płatniczego łączącego go z podmiotem publicznoprawnym, którego treścią są obowiązki i prawa wynikające z przepisów ustawy Ordynacja podatkowa¹⁰.

Zobowiązanie płatnicze jest zobowiązaniem o charakterze niedaninowym. Obowiązki płatnika polegające na obliczeniu podatku, jego pobraniu i wpłacie organowi podatkowemu stanowią bowiem jedną z kategorii niedaninowych ciężarów i świadczeń publicznych, o których mowa w art. 84 Konstytucji¹¹. Płatnik jest podmiotem zobowiązany do ponoszenia niepieniężnych obowiązków, które w przypadku ich niespełnienia przekształcają się w obowiązek uiszczenia należności odpowiadającej kwocie niepobranego lub pobranego, lecz niewpłaconego podatku (należności płatniczej). Należność ta nie jest podatkiem czy też inną daniną publiczną, o której mowa w art. 217 Konstytucji, lecz odrębnym świadczeniem publiczno-prawnym wynikającym z norm prawa podatkowego¹².

¹⁰ Np. obowiązek obliczenia, pobrania i wpłacenia podatku, obowiązek zapłaty należności płatniczej, prawo do złożenia wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego, prawo do wynagrodzenia, obowiązek wyznaczenia osób, do których obowiązków należy obliczanie, pobieranie oraz wpłacanie podatków organowi podatkowemu, obowiązek przechowywania dokumentów związanych z poborem podatków, obowiązki związane z zabezpieczeniem wykonania zobowiązania płatniczego, prawa i obowiązki związane z wpłatą pobranego podatku, prawa i obowiązki związane z nadpłatą płatniczą czy też prawa i obowiązki o charakterze procesowym.

¹¹ Więcej na ten temat: **M. Budziarek**, *Charakter prawny poboru podatku przez płatnika*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2010/3–4, s. 47–70.

¹² Jak wskazuje T. Dębowska-Romanowska oraz T. Nowak świadczenie uiszczane przez płatnika nie może być uznane za inną aniżeli podatek daninę publiczną ze względu na brak jego określoności w pieniądzu. Tego rodzaju świadczenie nie ma bowiem elementów konstrukcji właściwych daninom publicznym. Ustawa nakładająca obowiązki płatnicze nie określa przedmiotu,

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

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

Mimo iż w art. 8 o.p. ustawodawca nie posługuje się wprost terminem *zobowiązanie płatnika*¹³ czy też zwrotem *stosunek prawnopłatniczy* nie oznacza to jednak, że tego rodzaju stosunek prawny nie zawiązuje się na gruncie prawa podatkowego. Istnienie tego stosunku prawnego potwierdził bowiem sam ustawodawca, używając w art. 59 § 2 o.p. terminu *zobowiązanie płatnika* oraz wskazując – odrębnie od sposobów wygasania zobowiązania podatkowego – okoliczności skutkujące jego wygaśnięciem. Skoro określone zostały sposoby wygasania zobowiązania płatnika, to tym samym musi istnieć samo zobowiązanie, które ma wygasnąć na skutek zaistnienia takich okoliczności.

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

podstawy obliczenia należności, jak i stawki, według której następuje określenie wysokości należności płatniczej. Obowiązki płatnicze o charakterze pieniężnym odróżnia od obowiązków podatkowych to, iż pomimo posiadania majątkowego wymiaru polegają na obligatoryjnych świadczeniach, które nie są w ustawie wyrażone tak, aby dały się z góry wyrazić w pieniądzu. Za: **T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak**, *Komentarz do art. 84 Konstytucji*, w: **M. Safjan, L. Bosek** (red.), *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, C.H. Beck, Warszawa 2016, s. 1883.

¹³ Inaczej: **Z. Ofiarski**, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 243.

dla podatnika, jak i dla płatnika, co świadczy o jedności trójpodmiotowego stosunku prawnego¹⁴.

Na wstępie rozważań w przedmiocie oceny zasadności tezy o istnieniu wielopodmiotowego płatniczego stosunku prawnego zauważyć należy, iż jej uznanie, a więc przyjęcie, że podatnik oraz płatnik są stronami jednego stosunku prawnego oznacza *de facto* przyjęcie, iż płatnik jest stroną stosunku podatkowoprawnego. Nie budzi bowiem wątpliwości, iż w przypadku nałożenia na dany podmiot obowiązków z art. 8 o.p. musi powstać oraz istnieć stosunek podatkowoprawny obowiązku podatkowego, którego stroną zobowiązaną jest podatnik i do którego ujawnienia zobowiązany jest płatnik. Jeśli jednak równocześnie uznaje się, że podatnika łączy z płatnikiem i organem podatkowym jedna więź prawna, to tym samym płatnika również uznać należy za stronę stosunku podatkowoprawnego¹⁵. Nie istnieją bowiem dwa odrębne stosunki prawne, ale jeden, którego stroną ma być podatnik, płatnik oraz organ podatkowy.

Mając na względzie powyższe zastrzeżenie, zauważyć należy, iż teza o istnieniu trójpodmiotowego płatniczego stosunku podatkowoprawnego pozostaje w sprzeczności z art. 59 § 1 pkt 2 o.p. W przepisie tym ustawodawca w sposób wyraźny przesądził bowiem, iż pobranie podatku przez płatnika skutkuje wygaśnięciem zobowiązania podatkowego, a nie zmianą dłużnika stosunku prawnego, którym zamiast podatnika miałby stać się płatnik¹⁶. Tym samym płatnik, który pobrał podatek i na którym ciąży obowiązek jego wpłacenia (odprowadzenia) organowi podatkowemu, miałby status podmiotu stosunku podatkowoprawnego, który już nie istnieje.

Biorąc pod uwagę powyższe, stwierdzić należy, iż stronami stosunku podatkowoprawnego jest podatnik oraz organ podatkowy, a zobowiązania płatnika – organ podatkowy oraz płatnik. Zastrzec jednocześnie należy, iż nie istnieje odrębny stosunek prawny łączący płatnika z podatnikiem.

Istnienia takiego stosunku prawnego dowodzi M. Kalinowski. Zdaniem tego Autora „ustanowienie płatnika podatku skutkuje wykreowaniem dwóch dodatkowych stosunków prawnych, które pojawiają się obok podstawowego stosunku podatkowoprawnego, który łączy organ podatkowy z podatnikiem. Pierwszym z tych stosunków powinien być stosunek pomiędzy organem podatkowym i płatnikiem, drugim zaś – stosunek pomiędzy tym ostatnim podmiotem

¹⁴ H. Dzwonkowski, *Płatniczy...*, s. 168.

¹⁵ Sam Autor również zauważa taką zależność, twierdząc, iż: „[...] w ramach stosunku płatniczego podatnik jest podmiotem obowiązku podatkowego, a płatnik jest podmiotem zobowiązania podatkowego”. Zob. *ibidem*.

¹⁶ *Ibidem*, s. 164.

a podatnikiem. Treścią pierwszego ze wskazanych stosunków jest obowiązek pobrania od podatnika kwoty podatku, którą ten ostatni powinien uiścić w ramach podstawowego stosunku podatkowoprawnego oraz wpłacenia jej na rachunek właściwego organu podatkowego. Natomiast treścią drugiego z tych stosunków powinno być – najogólniej rzecz biorąc – uprawnienie płatnika do pobrania od podatnika należnej kwoty podatku oraz ciążący na podatniku korelatywny obowiązek poddania się kompetencji płatnika¹⁷.

Jak wynika z powyższych ustaleń, stosunek prawny pomiędzy płatnikiem a podatnikiem wiązuje się – zdaniem M. Kalinowskiego – na mocy art. 8 o.p. Nałożenie na płatnika obowiązku poboru podatku kreuje bowiem więź prawną łączącą tenże podmiot z podatnikiem¹⁸.

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

Roszczenie podmiotu publicznoprawnego o spełnienie świadczenia przez płatnika „kumuluje się” w wykonaniu – wynikającego z art. 8 o.p. – obowiązku wpłaty (odprowadzenia) podatku. Nie chodzi bowiem o wpłatę jakakolwiek należności pieniężnej, lecz o wpłatę podatku pobranego od podatnika należnego tytułem ciążącego na nim zobowiązania podatkowego. W przysługującym organowi podatkowemu roszczeniu o spełnienie świadczenia zawiera się zatem wykonanie wszystkich obowiązków z art. 8 o.p., w tym i obowiązku pobrania podatku od podatnika. Skoro zatem to organowi podatkowemu, a nie podatnikowi, przysługuje względem płatnika roszczenie o spełnienie powyższego świadczenia, to tym samym obowiązek pobrania podatku nie może kreować stosunku prawnego o charakterze zobowiązaniowym pomiędzy płatnikiem a podatnikiem.

Przeciwko uznaniu istnienia stosunku podatkowoprawnego między podatnikiem a płatnikiem świadczy również fakt, iż stosunek ten nie posiadałby również

¹⁷ M. Kalinowski, *Platnik ...*, www.trp.umk.pl

¹⁸ Za: *ibidem*.

cechy właściwej stosunkom prawa podatkowego: nierównorzędności jego stron. Nie występowałyby w nim – właściwa dla stosunków publicznoprawnych – podległość jednego podmiotu tego stosunku drugiemu. Płatnik nie ma uprzywilejowanej pozycji względem podatnika, gdyż nie jest organem podatkowym. Skuteczność jego działań jest jednak większa aniżeli organu podatkowego ze względu na zastosowaną konstrukcję tzw. ustawowego przymusu sytuacyjnego¹⁹.

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

Posiadanie przez płatnika statusu strony zobowiązanej do spełnienia świadczenia na rzecz wierzyciela publicznoprawnego nie oznacza, iż jest on dłużnikiem podatkowym. Pogląd nadający płatnikowi taki status najczęściej jest konsekwencją przyjęcia tezy, zgodnie z którą płatnik jest stroną stosunku podatkowoprawnego²⁰ obok podatnika²¹, bądź też wstępuje w jego miejsce, zastępując podatnika,

¹⁹ Więcej na ten temat: **M. Budziarek**, *Charakter prawny poboru podatku przez płatnika*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2010/3–4, s. 47–70.

²⁰ Zob. **Z. Ofiarski**, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2010, s. 190.

²¹ Zob. **P. Borszowski**, *Elementy...*, s. 105–106.

w przypadku niewykonania obowiązków z art. 8 o.p.²² Spotkać można również poglądy, iż płatnik staje się dłużnikiem podatkowym na skutek niewykonania obowiązków ustawowych, a należności pobrane, lecz niewpłacone stają się jego własnym długiem podatkowym²³.

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

Płatnika nie można również uznawać za podmiot zobowiązany do zapłaty podatku. *Wpłata podatku* przez płatnika nie jest tożsama *zapłacie podatku*, której dokonują dłużnicy podatkowi. Środki pieniężne wpłacane przez płatnika tytułem ciężącego na podatniku zobowiązania podatkowego nie pochodzą z jego majątku. Przy zapłacie podatku z kolei należność pieniężna pochodzi z majątku podmiotu spełniającego świadczenie²⁴. Odrębność czynności *wpłaty podatku*, której dokonuje płatnik oraz *zapłaty podatku* przez inne podmioty prawa podatkowego podkreśla również sam ustawodawca. Gdyby nie istniała pomiędzy nimi dystynkcja, w ustawie Ordynacja podatkowa nie używano by dwóch różnych terminów dla

²² Zob. R. Mastalski, *Prawo...*, s. 212.

²³ Zob. W. Wójtowicz (red.), P. Pomorski, P. Smoleń, *Prawo...*, s. 85–86.

²⁴ Wyjątkiem na tym tle są podatnicy formalni w podatkach pośrednich, którzy dokonują zapłaty podatku środkami pochodzącymi z majątku innych podmiotów (podatników rzeczywistych – konsumentów).

określenia tej samej czynności²⁵. Stosowanie terminu *zapłata* i *wpłata* wskazuje, iż są to dwie różne co do swej istoty czynności²⁶.

Płatnik nie dokonuje zapłaty podatku oraz nie jest dłużnikiem podatkowym również, gdy uiszcza należność płatniczą, która stanowi świadczenie publiczno-prawne odrębne od podatku oraz innej daniny publicznej, o której mowa w art. 217 Konstytucji. Z kolei płatnik, który pobrał podatek, lecz go nie wpłacił, dokonał zaboru mienia podmiotu publicznoprawnego, które zobowiązany jest oddać. W obydwu sytuacjach obowiązek uiszczenia należności płatniczej nie wynika z obowiązku podatkowego, który ciążyć może wyłącznie na podatniku, lecz jest skutkiem zastosowania innej konstrukcji prawnej – przekształcenia się zobowiązania płatniczego z zobowiązania niepieniężnego w zobowiązanie pieniężne oraz ponoszenia przez płatnika odpowiedzialności majątkowej. Podmiotowi publicznoprawnemu nie przysługuje zatem roszczenie o spełnienie długu podatkowego, lecz płatniczego, którym są obowiązki o pierwotnie niepieniężnym charakterze (obliczenie, pobranie i wpłata podatku) oraz wtórnym pieniężnym (zapłata należności płatniczej). Roszczenie powyższe wskazuje również, iż stroną uprawnioną zobowiązania płatniczego jest podmiot publicznoprawny, a nie podatnik.

3. Odrębność oraz niesamoistość zobowiązania płatniczego względem zobowiązania podatkowego

Mimo iż zobowiązanie płatnicze oraz zobowiązanie podatkowe są odrębnymi stosunkami prawnymi pod względem konstrukcyjnym (w zakresie ich stron, przedmiotu i treści), to pozostają ze sobą w silnych związkach ujawniających się na etapie ich powstawania oraz wykonywania. Zauważyć natomiast należy brak tego rodzaju powiązań na etapie wygasania tychże stosunków prawnych.

Zobowiązanie płatnicze powstaje, gdy na skutek zaistnienia określonego prawnie zdarzenia prawnego jego stronom przysługują względem siebie prawa i obowiązki. Do obowiązków, które przesądzają o uzyskaniu przez dany podmiot statusu płatnika, powszechnie zalicza się obliczenie, pobranie od podatnika podatku i wpłacenie go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

²⁵ Zob. np. art. 60 § 1 i § 2 o.p., art. 61 § 1 i 2 o.p.

²⁶ Zgodnie z § 10 Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, Dz.U. z 2002 r., nr 100, poz. 908, dalej: zasady techniki prawodawczej, „do oznaczenia jednakowych pojęć używa się jednakowych określeń, a różnych pojęć nie oznacza się tymi samymi określeniami”.

W związku z tym powyższym przyjąć należy, iż nałożenie na dany podmiot na mocy przepisów prawa podatkowego tychże obowiązków oznacza powstanie zobowiązania płatniczego.

Obowiązki wskazane w art. 8 o.p. przesądzają nie tylko, kto uzyskuje status płatnika, ale również określają funkcję, jaką podmiot ten pełni w systemie prawa podatkowego. Płatnik jest podmiotem powołanym do wymiaru i poboru należności podatkowych (podatku lub zaliczki na podatek). Pełnienie przez płatnika powyższej funkcji powiązane jest zatem z istnieniem stosunku podatkowoprawnego, co oznacza, iż okolicznością niezbędną dla powstania zobowiązania płatniczego jest uprzednie powstanie stosunku podatkowoprawnego. Powyższą zależność zauważa się w doktrynie prawa²⁷ oraz w orzecznictwie sądowym²⁸.

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

Realizacja świadczenia podatkowego wymaga uprzedniej konkretyzacji stosunku podatkowoprawnego, a więc imiennego oznaczenia podmiotu podatkowego oraz określenia wysokości przypadającej od niego kwoty podatku²⁹. Przekształcenie abstrakcyjnego obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe następuje na skutek wykonania przez płatnika ciężących na nim obowiązków³⁰. Czynnością skutkującą konkretyzacją stosunku podatkowoprawnego w zakresie podmiotu zobowiązanego tego stosunku oraz kwoty, która powinna zostać przez ten podmiot uiszczona, jest obliczenie podatku przez płatnika. Jego istota polega na ustaleniu wysokości podatku należnego od konkretnego podatnika, który następnie ma zostać przez płatnika pobrany i wpłacony organowi podatkowemu.

Spełnienie przez płatnika obowiązku poboru uprzednio obliczonego przez siebie podatku wywołuje bezpośredni skutek dla istnienia stosunku podatkowo-

²⁷ Zob. **M. Kalinowski**, *Platnik...*, s. 5; tak też: **Z. Ofiarski**, *Ogólne...*, s. 193.

²⁸ Zob. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 19 października 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 722/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 16 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/OI 68/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

²⁹ Za: **K. Ostrowski**, *Prawo...*, s. 167.

³⁰ Konkretyzacja abstrakcyjnego obowiązku podatkowego nastąpić może również poprzez wydanie decyzji ustalającej wysokość podatku przypadającego od imiennie oznaczonego podatnika (wymiar decyzyjny) bądź też w drodze samoobliczenia (samowymiaru). Więcej na ten temat: **H. Dzwonkowski**, *Powstawanie...*

prawnego. Z chwilą pobrania podatku przez płatnika zobowiązanie podatkowe wygasa (art. 59 § 1 pkt 2 o.p.). Tym samym wykonanie jednego z obowiązków zobowiązania płatniczego skutkuje zakończeniem bytu prawnego zobowiązania podatkowego. Dokonanie poboru podatku wywołuje również skutki dla zobowiązania płatniczego. Z dniem pobrania podatku przez płatnika powstaje zobowiązanie płatnika do przekazania pobranej należności na rzecz organu podatkowego³¹.

Wpłata przez płatnika podatku następuje tytułem wygaszonego z chwilą poboru zobowiązania podatkowego. Jednocześnie czynność ta – stanowiąc jeden z obowiązków zobowiązania płatniczego – wygasa również i ten stosunek prawny (art. 59 § 2 pkt 1 o.p.).

Spełnienie przez płatnika ciężących na nim obowiązków wywołuje zatem skutki prawne zarówno dla zobowiązania płatniczego, jak i dla stosunku podatkowoprawnego. Dokonanie czynności obliczenia, pobrania i wpłaty podatku jest bowiem wykonaniem zobowiązania płatniczego, jak i stanowi formę pośredniego (poprzez płatnika) wykonania przez podatnika ciężącego na nim zobowiązania podatkowego. Ustanowienie wymiaru i poboru płatniczego nie zmienia bowiem faktu, iż to podatnik dokonuje za pośrednictwem płatnika zapłaty podatku tytułem ciężącego na nim zobowiązania podatkowego i w ten sposób wykonuje własne, a nie płatnika, zobowiązanie. Dzień pobrania podatku przez płatnika jest – jak wskazuje L. Etel – dniem zapłaty podatku przez podatnika³².

Zależności pomiędzy zobowiązaniem płatniczym i zobowiązaniem podatkowym ujawniające się na etapie ich powstawania i wykonywania nie występują na etapie wygasania tychże stosunków prawnych. Zarówno bowiem wygaśnięcie zobowiązania podatkowego nie skutkuje wygaśnięciem zobowiązania płatniczego, jak i wygaśnięcie tego drugiego nie skutkuje wygaśnięciem zobowiązania podatkowego.

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

Do wygaśnięcia zobowiązania płatniczego nie dochodzi również, gdy zobowiązanie podatkowe wygasa na skutek samodzielnej – bez pośrednictwa płat-

³¹ J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX, 2013, komentarz do art. 60 ustawy – Ordynacja podatkowa.

³² *Ibidem*.

nika – zapłaty podatku przez podatnika. W takim jednak wypadku ze względu na zaspokojenie wierzyciela publicznoprawnego organ podatkowy – mimo iż zobowiązanie płatnicze nie zostało wykonane – nie dochodzi od płatnika zapłaty należności płatniczej odpowiadającej kwocie niepobranego podatku³³.

Brak zależności pomiędzy wygaśnięciem zobowiązania podatkowego oraz zobowiązania płatniczego ma charakter wzajemny. Wygaśnięcie bowiem zobowiązania płatniczego np. w wyniku zapłaty należności płatniczej odpowiadającej kwocie niepobranego podatku nie skutkuje zakończeniem bytu prawnego zobowiązania podatkowego; wywołuje inne skutki prawne. Zaspokojenie interesu wierzyciela publicznoprawnego wskutek zapłaty przez płatnika należności odpowiadającej kwocie niepobranego podatku wyklucza bowiem możliwość żądania zapłaty podatku od podatnika oraz umożliwia płatnikowi wystąpienie z roszczeniem wobec podatnika o zapłatę kwoty odpowiadającej należności płatniczej³⁴.

Powyższe zależności istniejące pomiędzy zobowiązaniem płatniczym oraz zobowiązaniem podatkowym w zakresie ich powstawania i wykonywania oraz brakiem tego rodzaju powiązań na etapie ich wygasania wskazują, iż stosunki te są odrębnymi stosunkami prawnymi, ale i jednocześnie niesamoistnymi.

Odrębność powyższych stosunków prawnych polega na tym, iż obydwa stosunki powstają jako dwie różne więzi prawne. Stroną zobowiązaną każdej z nich są inne podmioty, którym przysługują inne prawa oraz ciążą na nich inne obowiązki. Odmierna jest zatem ich treść oraz strony.

Stosunki te odróżnia od siebie również zakres czasowy ich istnienia, mimo iż powstają one w tym samym czasie oraz z mocy samego prawa. Wygaśnięcie jednego ze stosunków prawnych nie wpływa na istnienie drugiego; każde z tych zobowiązań wygasa na skutek wystąpienia innych okoliczności aniżeli wygaśnięcie drugiego stosunku prawnego.

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

Przesłanką odpowiedzialności płatniczej jest niewykonanie przez płatnika obowiązków, o których mowa w art. 8 o.p.³⁵ Płatnik ponosi odpowiedzialność za niewykonanie bądź też nieprawidłowe wykonanie obowiązków o charakte-

³³ Zob. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 grudnia 2004 r., sygn. akt III SA/Wa 557/04, ONSAiWSA 2006, nr 2, poz. 51.

³⁴ W aktualnym stanie prawnym podstawę prawną wystąpienia przez płatnika z roszczeniem o zapłatę równowartości uiszczonej przez siebie należności stanowią przepisy art. 405 i nast. Kodeksu cywilnego o bezpodstawnym wzbogaceniu.

³⁵ Tak też: **K. Chustecka**, *Instytucja...*, s. 15.

rze publicznoprawnym³⁶ stanowiących treść zobowiązania płatniczego. Płatnik odpowiada za własne działania bądź zaniechania³⁷, związane z niewykonaniem ciążących na nim obowiązków³⁸. Nie odpowiada zarówno za zachowania podatnika³⁹, jak i za działania bądź zaniechania podmiotu innego aniżeli podatnik.

Ukształtowanie odpowiedzialności płatniczej jako odpowiedzialności za niewykonanie bądź też nieprawidłowe wykonanie obowiązków płatniczych wyklucza tezę jakoby była to odpowiedzialność za niewykonanie zobowiązania podatkowego⁴⁰. Płatnik nie może odpowiadać za niewykonanie zobowiązania podatkowego⁴¹ z tego względu, iż ciążące na nim obowiązki nie są treścią tego zobowiązania, a płatnik nie jest jego stroną. Nie ciąży na nim dług podatkowy ani też nie odpowiada – tak jak osoby trzecie, o których mowa w art. 107–119 o.p. – za cudzy (podatnika) dług.

Płatnik nie może odpowiadać za niewykonanie zobowiązania podatkowego, gdyż nie jest podmiotem zobowiązanym do jego wykonania⁴². Nałożenie na płatnika obowiązku obliczenia, pobrania podatku i jego wpłaty organowi podatkowemu nie znosi długu podatkowego ciążącego na podatniku, który dalej jest podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku. Wpłacając pobrany podatek, płatnik nie dokonuje zapłaty podatku, tak jak czyni to podatnik.

Przeciwko tezie, iż płatnik wykonuje zobowiązanie podatkowe przemawia także treść art. 59 § 1 pkt 2 o.p., z którego wynika, iż pobranie podatku przez płat-

³⁶ Tak też: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 marca 1987, sygn. akt III SA 876/86, ONSA 1987, nr 2, poz. 52; podobnie wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 9 maja 2014 r., sygn. akt I SA/Kr 1354/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

³⁷ Tak też: **B. Brzeziński**, *Odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta w prawie podatkowym*, Toruń 1993, s. 7.

³⁸ **L. Etel, P. Pietrasz**, *Zaplata podatku (zaliczki) przez podatnika a wydanie decyzji w przedmiocie odpowiedzialności podatkowej płatnika*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2009/4, s. 10.

³⁹ Tak też: **B. Brzeziński**, *Pozycja prawna płatnika podatku w świetle Ordynacji podatkowej*, w: *Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligjusza Dragasa*, Toruń 1998, s. 12; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 lipca 2012 r., sygn. akt. II FSK 2671/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

⁴⁰ Inaczej: **K. Ostrowski**, *Prawo...*, s. 169; **J. Naczyńska**, *Odpowiedzialność...*, s. 12; **W. Wójtowicz** (red.), **P. Pomorski, P. Smoleń**, *Prawo...*, s. VIII; **Z. Ofiarski**, *Ogólne...*, s. 193.

⁴¹ Tak też: **B. Brzeziński**, *Odpowiedzialność...*, s. 6; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 października 2004 r., sygn. akt III SA 2049/03, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

⁴² Inaczej: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 lipca 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 747/05, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 października 2006 r., sygn. akt III SA/Wa 1448/06, LEX nr 310264.

nika skutkuje wygaśnięciem zobowiązania podatkowego w całości lub w części. Tymczasem płatnik po dokonaniu pobrania podatku jest zobowiązany do jego wpłacenia organowi podatkowemu. Nie można zatem uznawać, iż spełniając obowiązek wpłaty, płatnik wykonuje zobowiązanie podatkowe, skoro zobowiązanie to z chwilą pobrania podatku wygasło i nie istnieje. Płatnik wykonuje zatem własne – odrębne od zobowiązania podatkowego – zobowiązanie i z jego wykonaniem związana jest odpowiedzialność płatnicza.

Tezy tej nie podważa art. 30 § 1 o.p., w którym ustawodawca, określając przedmiot odpowiedzialności płatniczej, posługuje się pojęciem „podatku niepobranego lub podatku pobranego, a niewpłaconego”. Użycia powyższego zwrotu nie można uznawać za wystarczające uzasadnienie dla formułowanych w doktrynie oraz judykaturze tez o odpowiedzialności płatnika za podatek⁴³, za zobowiązanie podatkowe⁴⁴ czy też za zobowiązanie podatkowe płatnika⁴⁵.

Płatnik nie odpowiada za niewykonanie bądź nieprawidłowe wykonanie zobowiązania podatkowego⁴⁶, lecz własnego zobowiązania o charakterze niedaninowym. Treścią zobowiązania płatniczego jest dokonanie czynności o pierwotnie niepieniężnym charakterze, które polegają na obliczeniu, pobraniu i wpłacie podatku należnego od podatnika. Płatnik, spełniając ciężące na nim obowiązki, nie realizuje własnego zobowiązania podatkowego, gdyż przekazuje organowi podatkowemu cudze pieniądze (podatnika) w wysokości wynikającej z zobowiązania ciężącego na podatniku⁴⁷. Z chwilą upływu terminu wpłaty podatku pobranego zobowiązanie płatnicze z niepieniężnego zobowiązania przekształca się w pieniężne, a płatnik staje się podmiotem zobowiązanym do zapłaty należności płatniczej.

⁴³ Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 850/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

⁴⁴ Zob. **P. Borszowski**, *Elementy...*, s. 107; **H. Dzwonkowski**, **Z. Zgierski**, *Procedury podatkowe*, Difin, Warszawa 2006, s. 573; również: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 19 lutego 2008 r., sygn. akt I SA/Rz 864/07, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 9 sierpnia 2011 r., sygn. akt I SA/Wr 751/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

⁴⁵ Zob. **M. Gintowt-Jankowicz**, *Odpowiedzialność podatkowa w obowiązującym prawie polskim*, *Studia Prawnicze* 1973/35, s. 130; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 12 marca 2013 r., sygn. akt I SA/Gl 705/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

⁴⁶ Tak też: wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 listopada 2010 r., sygn. akt SK 10/08, OTK-A 2010, Nr 9, poz. 99; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 lipca 2012 r., sygn. akt II FSK 25/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 lipca 2012 r., sygn. akt II FSK 2673/10, LEX nr 1219223.

⁴⁷ Za: wyrok Wojewódzkiego Sąd Administracyjnego w Olsztynie z dnia 8 września 2005 r., sygn. akt I SA/Ol 270/05, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

Użycie przez ustawodawcę na określenie tejże należności zwrotu *podatku niepobranego lub podatku pobranego, a niewpłaconego* nie oznacza, że płatnik odpowiada za podatek, lecz służy wyłącznie podkreśleniu finansowego wymiaru odpowiedzialności płatniczej⁴⁸.

Odpowiedzialność płatnika jako odpowiedzialność majątkowa za działania lub zaniechania związane z niewykonaniem obowiązków o charakterze niepieniężnym musi być bowiem wyrażona kwotowo oraz skonkretyzowana⁴⁹. Innymi słowy, niewykonanie obowiązków o charakterze niepieniężnym musi wyrażać się w konkretnej kwocie, której spełnienia można dochodzić z majątku płatnika. Ustawodawca, określając tę należność, odwołuje się do kwoty podatku, którą podmiot ten mógł oraz miał obowiązek obliczyć, pobrać i wpłacić organowi podatkowemu. Nie oznacza to jednak, iż należność płatnicza – jak wskazano – jest podatkiem, a płatnik w wyniku wydania decyzji o odpowiedzialności majątkowej staje się zatem podmiotem zobowiązanym do uiszczenia podatku należnego od podatnika⁵⁰; należność płatnicza stanowi wyłącznie finansowy wyraz niewykonania lub nieprawidłowego wykonania obowiązków o charakterze niepieniężnym.

W świetle art. 30 § 1 i § 4 o.p. powyższe należności pozornie wydają się być jednym i tym samym świadczeniem pieniężnym. Zaznaczyć należy, iż nie chodzi o ich tożsamość fizyczną, lecz prawną.

Jak wskazuje T. Dębowska-Romanowska, odrębności powyższych należności, a więc i granice odpowiedzialności płatnika za jego czynności, wynikają z jednej strony z istoty podatku, jako ofiary ciężącej na podatniku, a z drugiej z istoty obowiązków płatnika, zgodnie z zasadą sprawiedliwości i równości wobec prawa prowadzącą do tego, że czynności płatnika nie mogą być tożsame z obowiązkami podatnika ani też z czynnościami procesowymi organu, zmierzającymi do wydania decyzji podatkowej, tym bardziej, że ani płatnik, ani organ podatkowy nie mogą ustalać winy podatnika. Zakres odpowiedzialności płatniczej musi być odpowiedni do jego ustawowo zdefiniowanych zadań, a także musi mieć na względzie to, że płatnik, nie jest podatnikiem⁵¹.

⁴⁸ Podobnie: L. Etel, P. Pietrasz, *Zaplata...*, s. 10.

⁴⁹ Konkretyzacja wysokości należności płatniczych następuje w drodze decyzji o odpowiedzialności płatnika, o której mowa w art. 30 § 4 o.p.

⁵⁰ Inaczej: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6 października 2004 r., sygn. akt III SA 1976/03, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

⁵¹ Za: T. Dębowska-Romanowska, *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe*, cz. II, Głosa 1996/12, s. 4.

Odrębność podatku oraz należności płatniczych podkreśla również sam ustawodawca, nie posługując się w art. 30 § 4 o.p. na określenie należności płatniczej zwrotem *podatek*, lecz *należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku*. Również w innych przepisach ustawy Ordynacja podatkowa dotyczących należności, które płatnik zobowiązany jest zapłacić po terminie płatności, spotkać można inne – aniżeli *podatek* – zwroty służące określeniu tej samej należności⁵². Używanie różnych zwrotów (*podatek* oraz *należności*) na określenie tychże należności wskazuje, iż są to różne świadczenia pieniężne. Przyjęcie tezy przeciwnej oznaczałoby, iż przepisy powyższe nie odpowiadają zasadom techniki prawodawczej.

Zależności istniejące pomiędzy wysokością należności płatniczej a kwotą podatku, którą płatnik ma obliczyć, pobrać i wpłacić organowi podatkowemu, wskazują, iż zobowiązanie płatnicze oraz zobowiązanie podatkowe pomimo swej odrębności nie są zobowiązaniami samoistnymi. Podkreślają one pochodny i refleksowy związek zobowiązania płatniczego z zobowiązaniem podatkowym.

Ich niesamoistność przejawia się również w tym, iż wykonywanie jednego z tych stosunków prawnych – jak wykazano – wpływa nie tylko na tenże stosunek, którego treścią są wykonane obowiązki lub uprawnienia, z których skorzystano, ale też i na drugi stosunek prawny.

Pochodny i refleksowy związek istniejący pomiędzy zobowiązaniem płatniczym a zobowiązaniem podatkowym wynika z celu, jakiemu ma służyć wykonanie obowiązków pierwszego z zobowiązań. Instytucja płatnika powołana jest celem zapewnienia taniego oraz skutecznego poboru podatku. Stąd też zobowiązanie płatnicze, mimo iż odrębne od podatkowego, ma wobec niego charakter służebny i dlatego też pozostaje z nim w ścisłych związkach. Zobowiązanie płatnika nie jest zatem zobowiązaniem samodzielny i całkowicie odrębnym od zobowiązania podatkowego łączącego wierzyciela podatkowego z podatnikiem⁵³. Ocena samodzielności stosunku prawnego, którego jedną ze stron jest płatnik, uwzględnić bowiem powinna wzajemne skutki powstawania, wykonywania oraz wygasania zobowiązania płatniczego oraz zobowiązania podatkowego.

⁵² Np. należności płatników (np. art. 14p, 49 § 3, 57 § 8, 71 o.p.), należności przypadające od płatnika (np. art. 34 § 6 o.p.) czy też należności przypadające od płatników (np. art. 41 § 3, 44 § 3, 67c § 1 o.p.).

⁵³ Inaczej: **J. Rusek**, *Instytucja...*, s. 18.

4. Zakończenie

Kompleksowa analiza obowiązujących przepisów potwierdziła istnienie zobowiązania płatniczego, którego stroną jest podmiot publicznoprawny oraz płatnik. Wprawdzie w art. 8 o.p. ustawodawca nie posługuje się terminem *zobowiązanie płatnika*, to jednak istnienie takiego stosunku prawnego jest niepodważalne w świetle regulacji konstytucyjnej (art. 84 i art. 217 Konstytucji) oraz ustawowej (np. art. 59 o.p.).

Przeprowadzone badania umożliwiły zweryfikowanie poglądów doktryny i judykatury w zakresie statusu płatnika jako strony zobowiązania podatkowego. Płatnik nie jest stroną zobowiązania podatkowego, jak i podatnik nie jest stroną zobowiązania płatniczego. Nie znajduje potwierdzenia również teza, zgodnie z którą nałożenie na płatnika obowiązku pobrania podatku od podatnika kreuje więź prawną łączącą te dwa podmioty.

Analiza relacji zachodzących pomiędzy zobowiązaniem płatniczym a podatkowym na etapie ich powstawania, wykonywania oraz wygasania pozwoliła zakwestionować tezę o samodzielności i odrębności zobowiązania płatniczego od podatkowego. Zobowiązanie płatnicze oraz zobowiązanie podatkowe pomimo swej odrębności nie są zobowiązaniami samoistnymi. Pochodny i refleksywny charakter związku istniejącego pomiędzy nimi wynika z celu, jakiego ma służyć wykonanie obowiązków płatniczych. Realizacja obowiązków wynikających z zobowiązania płatniczego zapewnić ma tani oraz skuteczny pobór podatku. Stąd też zobowiązanie płatnicze ma wobec zobowiązania podatkowego charakter służebny.

Bibliografia

Akty prawne

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2015 r., nr 613 j.t.
Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, Dz.U. z 2002 r., nr 100, poz. 908.

Opracowania

Babiarz Stefan, Dauter Bogusław, Gruszczyński Bogusław, Kabat Andrzej, Hausner Roman, Niezgódka-Medek Małgorzata, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 9, Warszawa 2015.

Borszowski Paweł, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Wolters Kluwer SA, Kraków 2004.

Brzeziński Bogumił, *Odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta w prawie podatkowym*, Toruń 1993.

- Budziarek Magdalena**, *Charakter prawny poboru podatku przez płatnika*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2010/3–4, s. 47–70.
- Chustecka Krystyna**, *Instytucja płatnika w świetle przepisów i orzecznictwa*, Rejent 2009/6 (218), s. 9–34.
- Dębowska-Romanowska Teresa, Nowak Tomasz**, *Komentarz do art. 84 Konstytucji*, w: M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, C.H. Beck, Warszawa 2016.
- Dzwonkowski Henryk**, *Platniczy stosunek podatkowopravny (ujęcie funkcjonalne)*, w: Wiesława Miemieć, Krystyna Sawicka (red.), *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, Warszawa 2014, s. 155–169.
- Dzwonkowski Henryk**, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.
- Etel Leonard, Pietrasz Piotr**, *Zaplata podatku (zaliczki) przez podatnika a wydanie decyzji w przedmiocie odpowiedzialności podatkowej płatnika*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2009/4, s. 9–17.
- Gomułowicz Andrzej, Malecki Jerzy**, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2006.
- Kalinowski Marek**, *Platnik jako strona stosunku prawnopodatkowego*, Toruński Rocznik Podatkowy 2010, www.trp.umk.pl
- Mastalski Ryszard**, *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2006.
- Naczyńska Joanna**, *Odpowiedzialność podatkowa*, Sosnowiec 2003.
- Ofiarski Zbigniew**, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 243.
- Ofiarski Zbigniew**, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2010.
- Ostrowski Karol**, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970.
- Rusek Joanna**, *Instytucja płatnika w prawie polskim*, C.H. Beck, Warszawa 2007.
- Sawczuk Jowita**, *Odpowiedzialność podatkowa i zabezpieczenie realizacji obowiązków ciążących na płatniku*, Studia Prawnicze KUL 2013/1(53), s. 111–144.
- Brolik Jacek, Dowgier Rafał, Etel Leonard, Kosikowski Cezary, Pietrasz Piotr, Popławski Mariusz, Presnarowicz Sławomir, Stachurski Wojciech**, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX, 2013.
- Wójtowicz Wanda** (red.), **Pomorski Piotr, Smoleń Paweł**, *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2014.

Magdalena BUDZIAREK

OBLIGATION OF THE WITHHOLDING AGENT – NATURE, DESIGN, RELATIONS BETWEEN OBLIGATION OF THE WITHHOLDING AGENT AND THE TAX LIABILITY

(Summary)

The article includes considerations devoted to the obligation of the withholding agent. The aim of the author's research is – first of all – to determine whether there is an obligation of the withholding agent, or the ratio of one is not formed on the basis of tax law by which the withholding agent has the status of a party of tax liability and then to determine the relationship in which the withholding

agent obligation remains with respect to the tax liability (in case of recognition the existence of the first of the indicated legal relations). The analysis dogmatic legal provisions of the Tax Law confirmed the existence of a payment obligation, whose party is a public body and the withholding agent and the derivative and the reflex nature of the relationship between this obligation and the tax liability.

Keywords: withholding agent; obligation of the withholding agent; tax liability; tax law