

Prof. dr hab. Marek Kalinowski

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

ORCID: 0000-0003-1106-4387

e-mail: mkal@umk.pl

Dr Ewa Prejs

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

ORCID: 0000-0003-2784-2227

e-mail: eprejs@umk.pl

Orzekanie o odpowiedzialności płatnika zaliczek na podatek dochodowy po zakończeniu roku podatkowego

Adjudicating on the tax liability of persons deducting
income tax payments on account after a fiscal year end

Streszczenie

W niniejszym artykule autorzy analizują pojęcie odpowiedzialności płatników zobowiązanych do zapłaty zaliczek na podatek dochodowy. Prezentują stanowisko, zgodnie z którym płatnik realizuje własny obowiązek pobrania lub potrącenia kwoty zaliczki na podatek od osoby w istocie niebędącej podatnikiem i przekazania tej kwoty właściwemu organowi podatkowemu. Obowiązek ten powstaje w wyniku zaistnienia zdarzenia opisanego w przepisie ustawowym, nakładającego obowiązek na płatnika zaliczki na podatek. Zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej płatnik ponosi odpowiedzialność za to, że nie pobrał podatku lub nie przekazał potrąconego podatku właściwemu organowi podatkowemu, ale zdaniem autorów zastosowanie tego przepisu do płatnika pobierającego zaliczki na podatek dochodowy po zakończeniu roku podatkowego jest ograniczone. Autorzy stoją na stanowisku, że orzekanie o odpowiedzialności płatników pobierających zaliczkę na podatek dochodowy po zakończeniu roku podatkowego jest możliwe tylko w przypadku, gdy wpłacona przez podatnika kwota jest niższa niż kwota należnego podatku, zaś owo zaniżenie wynika z niepodjęcia przez płatnika czynności polegających na pobraniu należnych zaliczek i wpłaceniu ich na rachunek organu podatkowego.

Słowa kluczowe: odpowiedzialność podatkowa, płatnik podatku, zaliczki na podatek, Ordynacja podatkowa

Abstract

In this article, the authors analyse the concept of the tax liability of persons deducting income tax payments on account. The authors noted that the paying agent performs his own obligation to collect, or withhold, an amount of money from a person who is not a taxable person and to transfer that amount to the relevant tax authority. This obligation arises as a result of the occurrence of an event described in a statutory provision that imposes an obligation on the paying agent. Under the Tax Ordinance Act the paying agent is liable for his failure to withhold a tax payment or to transfer the tax withheld to the relevant tax authority, but in the opinion of the authors' the applicability of this provision to the paying agent deducting income tax payments on account after a fiscal year end is limited. The authors present the view that adjudicating on the tax liability of paying agents deducting income tax payments on account after a fiscal year end is possible only in the event that the amount paid by the taxpayer is lower than the amount of the tax due, and this understatement results from the fact that the paying agent does not take steps to collect the payments on account and transfer them to the account of the tax authority.

Keywords: tax liability, paying agents, tax payments on account, tax remitter, Tax Ordinance Act

JEL: K34

Uwagi wprowadzające

Niewątpliwie trwałym elementem wszystkich obowiązujących systemów podatkowych jest występowanie obok podatnika również innych figur podmiotowych. Wśród nich taką figurą jest z pewnością płatnik podatku. Z przepisu art. 8 Ordynacji podatkowej¹ wynika, że płatnik charakteryzowany jest poprzez wskazanie ciężących na nim trzech obowiązków prawnych:

- obliczenia podatku należnego od podatnika;
- pobrania podatku od podatnika;
- wpłacenia pobranego podatku organowi podatkowemu.

Jeśli naruszy on te obowiązki, będzie mógł ponieść odpowiedzialność z tytułu ich niewykonania. Jak bowiem stanowi art. 30 § 1 Ordynacji podatkowej, płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8, odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany, a niewpłacony. O jego odpowiedzialności rozstrzyga się w drodze decyzji. Jak z kolei wynika z art. 30 § 6 wskazanego aktu, przepis ten przewiduje możliwość wydania takiej decyzji po zakończeniu roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego.

Ze sformułowania ostatniego z przywołanych przepisów wynika, że odnosi się on do płatników, na których został nałożony obowiązek obliczenia, pobrania i wpłacenia na rachunek organu podatkowego zaliczek na podatki, nie zaś samych podatków (Brzeziński i in. (red.), 2015, s. 216). Właśnie ta okoliczność powoduje, że wykładnia art. 30 § 6 Ordynacji podatkowej może rodzić szereg wątpliwości. Wpływa na to fakt, iż instytucja prawna płatnika zaliczek różni się istotnie od instytucji płatnika podatków, a w związku z tym różni się również układ stosunków prawnych, w jakich pozostają oni z organem podatkowym oraz z podatnikiem. Problemy te dodatkowo pogłębia to, że pobranie przez płatnika zaliczki na podatek wywołuje inne skutki prawne niż pobranie przez niego podatku.

W artykule zostanie podjęta próba rozważenia owych wątpliwości mogących powstawać na tle wykładni art. 30 § 6 Ordynacji podatkowej. W szczególności zostanie podjęta próba wykazania, że po zakończeniu roku podatkowego jest możliwe wydanie decyzji o odpowiedzialności płatnika zaliczek, jednak tylko w przypadku, gdy wpłacona przez podatnika kwota będzie niższa niż kwota należnego podatku, zaś owo zaniżenie będzie wynikało z niepodjęcia przez płatnika czynności polegających na pobraniu należnych zaliczek i wpłaceniu ich na rachunek organu podatkowego.

Podjęcie próby dokonania wykładni przepisu art. 30 § 6 Ordynacji podatkowej musi zostać poprzedzone rozważaniami dotyczącymi charakteru prawnego zaliczek na podatek oraz statusu prawnego płatnika tych zaliczek, wpływają one bowiem na jego wykładnię.

Zaliczki na podatek

W polskiej nauce prawa podatkowego instytucja zaliczki na podatek nie została wyczerpująco opracowana. Niemniej

jednak można znaleźć szereg wypowiedzi doktrynalnych, które pozwalają na ustalenie jej charakteru prawnego.

Powszechnie wskazuje się, że zaliczki na podatek są stosowane w podatkach o tzw. otwartym podatkowym stanie faktycznym (Brzeziński, 2017, s. 155; Mastalski, 2011, s. 482–483). Są to w szczególności podatki, w których opodatkowaniu podlega szereg zdarzeń zachodzących periodycznie w pewnym dłuższym okresie. W odniesieniu do nich ustawodawca często decyduje, że ów ciąg zdarzeń zachodzących w pewnym okresie będzie stanowił jedno zdarzenie podlegające opodatkowaniu, które będzie traktowane jako jeden element materialny przedmiotu podatku. Przyjęciu takiej konstrukcji normatywnej w podatkach dochodowych towarzyszy unormowanie, zgodnie z którym za moment zajścia zdarzenia podlegającego opodatkowaniu uznaje się moment, w którym dobiegł końca przyjęty okres podatkowy. Tym samym ostateczną wysokość podstawy opodatkowania, a w konsekwencji również wysokość podatku, kształtuje zdarzenie zachodzące w tak wyznaczonym przedziale czasu. W konsekwencji dopiero w tym momencie powstaje stosunek podatkowoprawy, a tym samym również zobowiązanie do zapłaty podatku (Kalinowski, 2013, s. 159; Mastalski, 2011, s. 482–483).

Do tego rodzaju podatków należą niewątpliwie podatki dochodowe. Zdarzeniem podlegającym opodatkowaniu w tych podatkach jest osiągnięcie dochodu, przy czym okresem, z którego dochód ujmuje się w podstawie opodatkowania, jest rok podatkowy. Dopiero zatem z chwilą upływu tego okresu zachodzi zdarzenie podlegające opodatkowaniu i powstaje podstawowy stosunek podatkowoprawy, a w konsekwencji zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku.

W tych podatkach, w których zdarzenie podlegające opodatkowaniu zostało ukształtowane we wskazany wyżej sposób, podatek może być płacony czy to jednorazowo w dacie przypadającej po zakończeniu okresu podatkowego, czy też w ratach płatnych również po tym okresie.

Jednakże w bardzo wielu systemach podatkowych rozpowszechnił się w XX w. w podatkach dochodowych system poboru polegający na zapłacie określonych kwot w trakcie trwania okresu podatkowego, które noszą nazwę zaliczek na podatek². Ich wysokość jest ustalana na podstawie dochodów osiągniętych w terminach krótszych niż okres podatkowy przewidziany dla danego podatku. Kwoty zaliczek są zatem uiszczane w momencie, gdy nie powstał jeszcze podstawowy stosunek podatkowoprawy, a zatem nie powstało jeszcze zobowiązanie do zapłaty podatku. Są one zatem antycypacją ostatecznej kwoty podatku (Gorospe Oviedo, 2000, s. 111–112, 180–181). Po zakończeniu okresu podatkowego, a więc po powstaniu zobowiązania do zapłaty podatku, następuje ostateczne rozliczenie, w ramach którego podatnik odlicza od kwoty należnego podatku uiszczony zaliczki, a w konsekwencji, gdy są one niższe niż podatek, „dopłaca” różnicę pomiędzy kwotą podatku i sumą zapłaconych zaliczek. Gdy zaś są one wyższe, otrzymuje zwrot nadpłaconej kwoty (Brzeziński, 2017, s. 155).

Zaliczki na podatek dochodowy pobierane przez płatników

Zaliczki na podatek dochodowy mogą być uiszczane przez same podmioty, które osiągają dochody podlegające opodatkowaniu, a które staną się zobowiązane do zapłaty podatku po upływie roku podatkowego. Ustawodawca może też zdecydować, że zaliczki te będą pobierane od podatników i uiszczane na rachunek organów podatkowych przez płatników. W szczególności to ostatnie rozwiązanie jest przyjmowane w odniesieniu do dochodów z pracy, w których płatnikami ustanawiani są pracodawcy wypłacający wynagrodzenia ze stosunku pracy (Burns, Krever, 1998, s. 61).

W polskim systemie podatkowym takie rozwiązanie zostało wprowadzone do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych³. Przepis art. 31 tego aktu stanowi, że osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej są obowiązane jako płatnicy obliczać i pobierać w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy od osób, które uzyskują od tych zakładów przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakłady pracy, a w spółdzielniach pracy — wypłaty z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej. Natomiast przepis art. 32 tej ustawy normuje zasady obliczania kwot, które mają zostać pobrane przez płatnika i wpłacone na rachunek organu podatkowego.

Z analizy przywołanych przepisów wynika, że zdarzeniem powodującym powstanie zobowiązania do zapłaty zaliczki jest osiągnięcie przez określoną osobę dochodu. Jednakże przy ustalaniu kwoty zaliczki uwzględniany jest dochód osiągnięty w określonym miesiącu roku podatkowego. Zdarzenie to różni się zatem od zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania z tytułu podatku, w wypadku którego zdarzeniem podlegającym opodatkowaniu jest osiągnięcie dochodu w okresie roku podatkowego. Nie ulega zatem wątpliwości, że obowiązki zapłaty podatków i zaliczek na podatki mają swoje podstawy prawne w dwóch odrębnych normach podatkowych, różniących się opisem zdarzeń prawnych zawartych w ich hipotezach, których zajście powoduje powstanie tych obowiązków.

Co więcej, hipotezy tych norm różnią się również opisem podmiotu zobowiązanego do wykonania wynikających z nich obowiązków. Adresatem normy nakładającej obowiązek zapłaty podatku jest podatnik. Natomiast adresatem normy nakładającej obowiązek zapłaty zaliczek jest jedynie płatnik zaliczki. Sytuacja taka występuje w większości przypadków, w których przepisy wprowadzają instytucję prawną płatnika zaliczek⁴.

Opisana wyżej sytuacja prawna, w której znajduje się płatnik zaliczek, istotnie różni się od klasycznych sytuacji, w których znajduje się płatnik podatku. Płatnik podatku jest pojmowany jako osoba, która oblicza kwotę podatku należną od podatnika, a następnie pobiera ją i wpłaca na rachunek organu podatkowego. Taka konstrukcja zakłada, że najpierw podatnik staje się osobą zobowiązaną do zapłaty podatku wskutek zajścia zdarzenia uregulowanego w hi-

potezie normy podatkowej, a następnie — na mocy innej normy podatkowej — osoba, która znalazła się w sytuacji określonej w jej hipotezie, staje się zobowiązana do wykonania obowiązków płatnika (Parlato, 2001, s. 215–216).

Tymczasem płatnik zaliczek na podatek nie spłaca cudzego długu podatkowego, ponieważ ten jeszcze nie powstał. Żaden przepis nie nałożył bowiem na podatnika obowiązku zapłaty zaliczki na podatek, a tym samym nie pozostaje on z państwem w stosunku prawnym, którego treścią byłby obowiązek spełnienia świadczenia pieniężnego. Jedyny stosunek prawny, który zawiązuje się w tej sytuacji, to stosunek pomiędzy płatnikiem i związkiem publicznoprawnym. Jego treścią jest obowiązek obliczenia przez płatnika pewnej kwoty według formuły uregulowanej w normie, której adresatem jest sam płatnik, pobrania jej od osoby, która nie ma jeszcze statusu podatnika, a która z dużym prawdopodobieństwem nabędzie ten status w przyszłości, oraz przekazania jej na rachunek organu podatkowego. To zaś logicznie rzecz biorąc oznacza, że wykonuje on własny obowiązek polegający na pobraniu określonej kwoty od osoby, która nie jest jeszcze zobowiązana do zapłaty podatku i przekazania jej na rachunek organu podatkowego. Przyczyną powstania tego obowiązku jest zajście zdarzenia uregulowanego w hipotezie normy podatkowej, której adresatem jest wyłącznie płatnik. Natomiast osoba, od której ma zostać pobrana określona kwota, nie ma jeszcze statusu podatnika, gdyż na niej nie ciąży obowiązek spełnienia świadczenia podatkowego, nie zrealizowała ona bowiem w pełni zdarzenia uregulowanego w hipotezie normy podatkowej, z którą wiąże się powstanie stosunku podatkowoprawnego z tytułu podatku. Nie będąc podmiotem stosunku prawnego łączącego ją ze związkiem publicznoprawnym, jest ona jedynie zobowiązana do znoszenia działań płatnika polegających na zatrzymaniu części wierzytelności, która jest należna tej osobie od płatnika (Ferreiro Lapatza, 2010, s. 333). W wypadku ustanowienia instytucji płatnika zobowiązanego do pobrania zaliczki na podatek powstaje wyłącznie jeden stosunek prawny, którego stroną jest podmiot prawa publicznego oraz płatnik, co oznacza, że podmiot, od którego ma być pobrana przez ten ostatni podmiot określona kwota, jest osobą trzecią w tym stosunku. Skoro zaś płatnicy na podatek nie pobierają należności, o których mowa w art. 8 § 1 Ordynacji podatkowej, to z normatywnego punktu widzenia nie mogą oni ponosić odpowiedzialności na podstawie art. 30 § 1 Ordynacji podatkowej. Prowadzi to zaś do wniosku, zgodnie z którym, jeśli płatnik zaliczek na podatek miałby zostać obciążony odpowiedzialnością z tytułu niepobrania zaliczki na podatek, powinna ona zostać unormowana we właściwy sposób, chociażby poprzez wyraźne odesłanie do odpowiedniego stosowania do tych podmiotów przepisów o odpowiedzialności płatników podatków.

Mimo że z techniczno-prawnego punktu widzenia zobowiązanie do potrącenia zaliczki na podatek dochodowy jest odrębne od zobowiązania do zapłaty podatku, które jest podstawowym zobowiązaniem w podatku dochodowym, niewątpliwie istnieje między nimi związek. Przejawia się on tym, że gdy po zakończeniu roku podatkowego i powstaniu zobowiązania z tytułu podatku podatnik przy obliczaniu

kwoty, którą będzie zobowiązany uiścić, będzie uprawniony do potrącenia kwoty zaliczek. Natomiast gdy dług z tytułu podatku nie powstanie lub powstanie w kwocie niższej niż suma uiszczonych zaliczek, podatnik będzie miał uprawnienie do otrzymania zwrotu nadwyżki (Bosello, 1972, s. 47, 137–138). Jeśli uwzględni się charakter tych ostatnich uprawnień, można stwierdzić, że skutkiem pobrania przez płatnika zaliczki na podatek jest powstanie po stronie podatnika „kredytu podatkowego”.

Odpowiedzialność płatnika zaliczek na podatek dochodowy

W myśl art. 30 § 1 Ordynacji podatkowej płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8, odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany, a niewpłacony. Wykładnia językowa tego przepisu prowadzi do wniosku, że płatnik będzie ponosił odpowiedzialność w każdym wypadku, gdy nie wykona obowiązku obliczenia i pobrania od podatnika podatku oraz wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Mogłoby się zatem wydawać, że płatnik, który nie wykona obowiązku pobrania podatku od podatnika, lecz z własnych środków dokona wpłaty na rachunek organów podatkowych kwoty równej należnej zaliczce na podatek, będzie również ponosił odpowiedzialność.

Jednakże w literaturze wskazuje się, że w stosunku prawnym, którego stroną jest płatnik zaliczek, najistotniejsza jest sama zapłata kwoty zaliczki, której musi dokonać płatnik (García Caracuel, 2006, s. 190). Ten pogląd znajduje również podstawę w treści Ordynacji podatkowej. Przede wszystkim należy ponownie zauważyć, że zobowiązanie z tytułu zaliczki jest autonomicznym zobowiązaniem ciążącym wyłącznie na płatniku. Zgodnie z treścią art. 59 § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej zobowiązanie to wygasa wskutek zapłaty. Przepis ten nie nawiązuje jednocześnie do źródła pochodzenia środków, które zostały uiszczone przez płatnika na rachunek organu podatkowego. Skoro zaś zapłata kwoty należnej od płatnika powoduje wygaśnięcie jego zobowiązania, to można stwierdzić, że ustawodawca nie sankcjonuje samego niewykonania obowiązku potrącenia, lecz wiąże sankcję z brakiem wpłaty zaliczki. Skoro wskutek zapłaty zaliczki przez płatnika wygaśnie ciążące na nim zobowiązanie, nawet w sytuacji, gdy nie potrąci on odpowiedniej kwoty z sum wypłacanych przyszłemu podatnikowi, nie może on ponosić odpowiedzialności.

Odpowiedzialność prawna stanowi reakcję systemu prawnego na naruszenie normy przez podmiot, w sytuacji gdy zachodzą warunki ustanowione przez ten system. Pozostaje ona zatem w ścisłej relacji z pojęciem zobowiązania prawnego, ponieważ powstaje wtedy, gdy to ostatnie nie zostanie wykonane. W tym właśnie momencie dochodzi bowiem do spełnienia normatywnej przesłanki zastosowania przymusu w postaci sankcji. Ta koncepcja odpowiedzialności wychodzi od konieczności naruszenia normy będącego następstwem czynu, który jest sprzeczny z normą nakazującą określone zachowanie (Kelsen, 2014, s. 207). Jak bo-

wiem stwierdza H. Kelsen, „powiedzenie o jednostce, że jest odpowiedzialna prawnie za pewne zachowania, że ponosi odpowiedzialność prawną, że jest poddana odpowiedzialności prawnej, oznacza, że jest ona poddana sankcji w przypadku zachowania przeciwnego” (Kelsen, 2010, s. 116).

Obowiązkiem płatnika jest wpłata określonej kwoty zaliczki na rachunek organu podatkowego. Stosunek prawny, w którym pozostaje on ze związkiem publicznoprawnym, ma charakter zobowiązaniowy. Stąd też w prawie podatkowym, podobnie jak w prawie cywilnym, odróżnia się dług od odpowiedzialności (Soares Martinez, 1963, s. 77–82). Dług jest wyrazem powinności, tj. obowiązku świadczenia dłużnika. Natomiast odpowiedzialność odnosi się do kwestii pokrycia długu, która jest związana z przymusową realizacją świadczenia (Czachórski, 1994, s. 43). Odpowiedzialność ta odnosi się do majątku dłużnika, który staje się gwarancją spełnienia przez niego świadczenia (Stelmachowski, 1984, s. 308). Do tego majątku jest kierowana egzekucja prowadząca do przymusowego wykonania świadczenia, co sprowadza się do odebrania odpowiedzialnemu przedmiotu świadczenia.

Uwzględniając powyższe uwagi, można stwierdzić, że brak jest podstaw do wydania decyzji o odpowiedzialności płatnika zaliczek w przypadku, gdy wprawdzie nie pobierze on kwoty zaliczki na podatek od wypłacanej przez siebie kwoty, lecz uiści zaliczkę z własnych zasobów. Skoro wskutek samej wpłaty jego dług wygasł, nie może wchodzić w grę jego odpowiedzialność za ten dług polegająca na pobraniu go w drodze przymusowej. Skoro nie istnieje sam dług, to nie można ponosić za niego odpowiedzialności. Nie będzie można więc orzec o jego odpowiedzialności ani w trakcie trwania roku podatkowego, ani też po jego zakończeniu, gdy już powstanie zobowiązanie podatnika do zapłaty podatku. W konsekwencji nie w każdym przypadku, gdy płatnik zaliczek nie pobierze w ogóle kwoty od podatnika i nie odprowadzi żadnej kwoty na rachunek organu podatkowego, można orzec o jego odpowiedzialności. Do takiego wniosku prowadzi dalsza analiza instytucji zaliczki na podatek oraz dynamiki stosunków podatkowopravných, w których pozostaje płatnik zaliczek oraz podatnik z podmiotem prawa publicznego.

Wpłata kwoty zaliczki na podatek powoduje przede wszystkim wygaśnięcie zobowiązania samego płatnika. Wykracza ona jednak poza ten skutek prawny, ponieważ wpłacona kwota zaliczki może zostać odliczona przez podatnika od kwoty podatku dochodowego od osób fizycznych należnej za określony rok podatkowy. W ten sposób można wyróżnić podwójny efekt dokonanej wpłaty: natychmiastowy, zwalniający płatnika zaliczek z ciążącego na nim zobowiązania, oraz inny pośredni, polegający na zaspokojeniu części przyszłego długu podatkowego podmiotu, z którego dochodu zostało dokonane potrącenie. Chociaż ten ostatni skutek ma charakter pośredni, pozostaje on w relacji z tym przyszłym długiem podatnika, stanowiąc jednocześnie rację bytu zobowiązania płatnika. Ten ostatni podmiot jest zobowiązany do potrącenia i zapłaty zaliczki, ponieważ podmiot, od którego pobrana została zaliczka, uzyskuje dochód podlegający opodatkowaniu, co doprowadzi do dużej

dożą prawdopodobieństwa do powstania z końcem roku podatkowego zobowiązania z tytułu podatku.

W momencie zakończenia roku podatkowego powstanie zobowiązanie do zapłaty podatku z tytułu zdarzenia, jakim jest osiągnięcie dochodu w tym przedziale czasu. W tym też momencie, w celu obliczenia kwoty, która będzie podlegała zapłacie na rzecz związku publicznoprawnego, podatnik będzie mógł odliczyć kwoty zaliczek na podatek, które stały się wymagalne w ciągu roku podatkowego. Wynika to z przepisu art. 45 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który stanowi, że przed upływem terminu określonego na złożenie zeznania podatnicy są obowiązani wpłacić różnicę między podatkiem należnym wynikającym z zeznania, o którym mowa w ust. 1, a sumą należnych za dany rok zaliczek, w tym również sumą zaliczek pobranych przez płatników. Dla ustalenia zakresu prawa do odliczenia dokonywanego przez podatnika kwoty zaliczek ma znaczenie ten fragment przepisu, w którym jest mowa o „sumie należnych za dany rok zaliczek, w tym również sumą zaliczek pobranych przez płatników”. Użyty przez ustawodawcę zwrot „należne” wskazuje, że w przepisie tym chodzi o zaliczki, które przysługiwały związkowi publicznoprawnemu. Są to zatem kwoty, które stały się należne w ciągu roku podatkowego, nawet gdyby nie zostały pobrane i uiszczone przez płatników. Potwierdza to zresztą użyty w przywołanym przepisie zwrot „w tym również sumą zaliczek pobranych przez płatników”. Mowa w nim o pobranych zaliczkach, a jednocześnie wynika z niego, że kategoria zaliczek pobranych mieści się w szerszej kategorii zaliczek należnych.

W tym stanie podatnik może przede wszystkim odliczyć od kwoty podatku należnego za cały rok podatkowy kwotę zaliczek, które powinny zostać pobrane przez płatnika w ciągu roku podatkowego, nawet jeśli nie zostały one pobrane, i uiszczyć tak wyliczoną kwotę. Podatnik może również w praktyce odliczyć jedynie te kwoty, które faktycznie zostały pobrane przez płatnika, uiszczając różnicę pomiędzy tymi kwotami na rachunek organu podatkowego.

Nie ulega wątpliwości, że w pierwszym z tych przypadków organ będzie mógł wydać decyzję o odpowiedzialności płatnika z tytułu tych kwot, które odliczył podatnik przy rozliczaniu kwoty podatku, a które nie zostały pobrane tytułem zaliczek, mimo że płatnik miał obowiązek ich pobrania. W konsekwencji, egzekwując decyzję o odpowiedzialności płatnika, związek publicznoprawny uzyska łącznie od podatnika oraz od płatnika pełną należną kwotę podatku.

Inaczej będzie przedstawiała się kwestia możliwości wydania decyzji o odpowiedzialności płatnika, gdy podatnik odliczy po zakończeniu roku podatkowego jedynie te kwoty zaliczek, które zostały pobrane przez płatnika i wpłacone na rachunek organu podatkowego. Nie wydaje się, by w tym przypadku organ mógł wydać decyzję o odpowiedzialności płatnika za niepobrane zaliczki. W takiej bowiem sytuacji, związek publicznoprawny otrzyma pełną kwotę podatku. Natomiast skutek wyegzekwowania od płatnika kwoty równej zaliczkom, które nie zostały pobrane w ciągu roku, a jednocześnie nie zostały uwzględnione przez podatnika w zeznaniu rocznym, związek uzyskałby

kwotę wyższą niż kwota podatku za dany rok podatkowy. Otrzymałby bowiem pełną kwotę podatku od samego podatnika, a dodatkowo kwotę zaliczek, które nie zostały wpłacone przez płatnika, lecz jednocześnie nie zostałyby odjęte od kwoty podatku należnego za rok podatkowy. Ta ostatnia sytuacja prowadziłaby zatem do uzyskania kwoty niemającej oparcia w przepisach ustaw podatkowych.

Tymczasem powszechnie przyjmuje się, że jedną z zasad systemu prawa jest zasada, iż nikt nie może wzbogacić się kosztem majątku innej osoby bez stosownej podstawy ustawowej. Za uznaniem jej za zasadę nie tylko prawa prywatnego, lecz również prawa publicznego od dawna wypowiadały się zarówno doktryna, jak też orzecznictwo innych państw (Szczepaniak, 2014, s. 68–69). Od pewnego czasu również orzecznictwo Sądu Najwyższego i sądów administracyjnych przyjmuje, że zasada ta powinna być stosowana, choć wyjątkowo, także do należności publicznoprawnych⁵. Jak wskazał Sąd Najwyższy w wyroku z 9.03.2018 r., przemawia za tym uniwersalność motywów stojących za instytucją bezpodstawnego wzbogacenia⁶.

Przywołana wyżej zasada systemu prawa, iż nikt nie może wzbogacić się kosztem majątku innej osoby bez stosownej podstawy ustawowej, powinna też zostać uwzględniona w procesie wykładni przepisu art. 30 § 6 Ordynacji podatkowej. Literalna wykładnia tego przepisu mogłaby prowadzić do wniosku, że płatnik musi zawsze odpowiadać za cały swój dług, niezależnie od tego, czy podatnik, od którego potrącono podatek, wniósł, czy też nie wniósł kwoty, która wraz z pobranymi i wpłaconymi na rachunek organu podatkowego zaliczkami jest równa kwocie podatku za rok podatkowy. Taką wykładnię tego przepisu wspierałaby okoliczność, że płatnik nie wykonał zobowiązania, którego wyłącznie on był stroną, a zatem ponosi wyłączną odpowiedzialność z tytułu jego niewykonania. Wobec tego, jeśli nie wywiązuje się z zapłaty tego, co było od niego należne, musi ponieść odpowiedzialność swoim majątkiem (por. np. Alguacil Marí, 1995, s. 296–297).

Jednakże taka właśnie wykładnia przepisu art. 30 § 6 Ordynacji podatkowej prowadziłaby do sytuacji, że związek publicznoprawny otrzymywałby całą kwotę podatku, a ponadto kwotę od płatnika z racji orzeczenia wobec niego o odpowiedzialności z tytułu niepobranych zaliczek. Tym samym uzyskiwałby on wyższą kwotę, niż wynika to z przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Stąd też w literaturze wyrażany jest pogląd, że ten przepis należałoby interpretować w kontekście oraz w świetle zasady zakazującej wzbogacania bez podstawy ustawowej. To zaś stałoby na przeszkodzie orzekaniu o odpowiedzialności płatnika zaliczek w sytuacji, w której nie pobrał on wprawdzie w ciągu roku zaliczek na podatek, jednakże po zakończeniu roku podatkowego sam podatnik uiszczył pełną kwotę podatku, odliczając w procesie obliczania kwoty podlegającej wpłacie na rzecz związku publicznoprawnego jedynie te kwoty, które zostały faktycznie potrącone przez płatnika.

Tę tezę wzmacnia również fakt, że owa dodatkowa kwota uzyskana przez związek publicznoprawny nie mogłaby zostać odzyskana ani przez podatnika, ani też przez płatnika. Ten ostatni podmiot nie mógłby uzyskać jej zwrotu, gdyż

podstawą jej zapłaty byłaby norma o charakterze konkretno-indywidualnym wynikająca z decyzji o jego odpowiedzialności, a zatem kwota ta musiałaby zostać uznana za należną. Co więcej, płatnik nie mógłby wystąpić do podatnika z roszczeniem o zapłatę kwoty pobranej od niego na podstawie przepisu art. 405 Kodeksu cywilnego normującego instytucję bezpodstawnego wzbogacenia, ponieważ w takiej sytuacji wzbogacony byłby związek publicznoprawny, nie zaś podatnik.

Można byłoby jedynie rozważać, czy podatnik nie mógłby uzyskać od związku publicznoprawnego owej kwoty i zwrócić jej płatnikowi zaliczki. Musiałby on jednak skorygować swoje zeznanie podatkowe, odliczając w nim od kwoty podatku sumę wszystkich należnych za dany rok zaliczek bez względu na to, czy zostały one pobrane przez płatnika. Jedynie w takiej sytuacji ujawniłby on wobec organów podatkowych nadpłatę, która powinna zostać zwrócona. Jednakże powstaje wątpliwość, czy w tym przypadku podatnikowi nie odmówiono by zwrotu kwoty nadpłaty wynikającej z zeznania. Jak bowiem stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 30.01.2019 r., podmiot który nie poniósł ciężaru uiszczenia nienależnego lub nadpłaconego świadczenia z własnego majątku, nie może skutecznie domagać się stwierdzenia nadpłaty na jego rzecz⁷. Tymczasem w analizowanej sytuacji to nie podatnik zostaje zubożony, gdyż kwota nadpłaty wynikałaby z wyegzekwowania tej kwoty od płatnika. Zwrot nadpłaty powodowałby zatem powstanie bezpodstawnego wzbogacenia po stronie samego podatnika.

Jednak nawet w wypadku, gdyby podatnik uzyskał zwrot nadpłaty, mechanizm ten nie zapewniłby odzyskania tej kwoty przez płatnika. Ten ostatni, po odzyskaniu kwoty przez podatnika, musiałby z kolei wystąpić z roszczeniem o zwrot bezpodstawnego wzbogacenia.

Wykładnia przepisu art. 30 § 6 Ordynacji podatkowej zakładająca, że na jego podstawie można dochodzić odpowiedzialności płatnika również wtedy, gdy cała kwota podatku została uiszczona przez płatnika po zakończeniu roku podatkowego, prowadziła do tego, że najpierw zostałyby wzbogacony bez podstawy prawnej związek publicznoprawny, a następnie podatnik. Stąd też należy odrzucić taką wykładnię jako stojącą w sprzeczności z ogólną zasadą systemu prawa, zgodnie z którą nikt nie może wzbogacić się kosztem majątku innej osoby bez wyraźnej podstawy ustawowej.

Stąd też należy przyjąć, że po zakończeniu roku podatkowego możliwe jest wydanie decyzji o odpowiedzialności płatnika zaliczek w przypadku, gdy wpłacona przez podat-

nika kwota jest niższa niż kwota należnego podatku, zaś owo zaniżenie wynika z niepodjęcia przez płatnika czynności polegających na pobraniu należnych zaliczek i wpłaceniu ich na rachunek organu podatkowego. Jednakże fakt, iż we wskazanych wyżej sytuacjach nie jest możliwe wydanie decyzji o odpowiedzialności płatnika zaliczek, nie oznacza, że nie dotkną go konsekwencje niewykonania ciężącego na nim obowiązku pobrania i wpłaty zaliczki na rachunek organu podatkowego. W pełni uzasadnione będzie żądanie od niego odsetek za okres, w którym państwo nie mogło dysponować kwotami, które miały zostać zapłacone tytułem zaliczek. Ponadto, będzie możliwe również orzeczenie w stosunku do niego sankcji karnych z tytułu naruszenia nałożonego na niego obowiązku podatkowego.

Podsumowanie

W polskim systemie podatkowym zaliczki na podatek są uiszczane nie tylko przez podmioty, które osiągają dochody podlegające opodatkowaniu, ale także przez płatników. W tym ostatnim przypadku zdarzeniem powodującym powstanie zobowiązania do zapłaty zaliczki jest osiągnięcie przez określoną osobę dochodu w określonym czasie, aczkolwiek zdarzenie to różni się od zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania z tytułu podatku. Kwoty zaliczek są bowiem uiszczane w momencie, gdy nie powstał jeszcze podstawowy stosunek podatkowopravny, a zatem nie powstało jeszcze zobowiązanie do zapłaty podatku. Ponadto adresatem normy nakładającej obowiązek zapłaty zaliczek jest jedynie płatnik zaliczek, co w sposób istotny różnicuje jego sytuację prawną od klasycznej sytuacji, w której znajduje się płatnik podatku. Okoliczność ta ma fundamentalne znaczenie z punktu widzenia orzekania o odpowiedzialności płatnika zaliczek na podatek. Po zakończeniu roku podatkowego możliwe jest wydanie decyzji o odpowiedzialności płatnika zaliczek w przypadku, gdy wpłacona przez podatnika kwota jest niższa, niż kwota należnego podatku, zaś owo zaniżenie wynika z niepodjęcia przez płatnika czynności polegających na pobraniu należnych zaliczek i wpłaceniu ich na rachunek organu podatkowego. Nie ma natomiast podstaw do orzekania o jego odpowiedzialności ani w trakcie trwania roku podatkowego, ani też po jego zakończeniu w przypadku, gdy wprawdzie nie odbierze on kwoty zaliczki na podatek od wypłacanej przez siebie kwoty, lecz uiszczy ją z własnych zasobów.

Przypisy/Notes

¹ Ustawa z 29.08.1997 r. — Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.

² Zaliczki na podatek dochodowy pojawiły się po raz pierwszy w systemie podatkowym Wielkiej Brytanii w 1944 r. Taka technika poboru nosi nazwę PAYE (*Pay as you earn*). Współcześnie ta metoda poboru podatku jest stosowana w większości systemów podatkowych na świecie.

³ Ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm.

⁴ Taka sytuacja ma miejsce również w wypadku płatników ustanowionych w art. 33–35 i 41 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

⁵ Por. np. uchwałę Sądu Najwyższego z 16.05.2007 r., III CZP 35/07, OSNC 2008, nr 7–8, poz. 72 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3.06.2014 r., II FSK 1106/13, opubl. w Centralnej Bazie Orzecznictwa Sądów Administracyjnych: orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/05E9A8EA56.

⁶ Wyrok Sądu Najwyższego z 9.03.2018 r., I CSK 295/17, Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna, Zbiór dodatkowy 2018, nr C, poz. 49.

⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 30.01.2019 r., II FSK 341/17, opubl. w Centralnej Bazie Orzecznictwa Sądów Administracyjnych: orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/ F139CB43FE.

Bibliografia/References

- Alguacil Marí, P. (1995). *La retención a cuenta en el ordenamiento tributario español*. Pamplona: Aranzadi.
- Bosello, F. (1972). *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*. Padova.
- Brzeziński, B. (2017). *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*. Toruń: TNOiK „Dom Organizatora”.
- Brzeziński, B., Kalinowski, M., Olesińska, A. (red.) (2015). *Ordynacja podatkowa. Komentarz Praktyczny*. Gdańsk: Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr.
- Burns, L., Krever, R. (1998). Individual Income Tax. W: V. T. Thuronyi (red.), *Tax Law Design and Drafting*. International Monetary Fund.
- Czachórski, W. (1994). *Zobowiązania. Zarys wykładu*. Warszawa: LexisNexis.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (2010). *Instituciones de derecho financiero*. Madrid: Marcial Pons.
- García Caracuel, M. (2006). *La retención, el ingreso a cuenta y el pago fraccionado*. Nuevas obligaciones tributarias en la Ley General Tributaria. Pamplona: Aranzadi Thomson Reuters.
- Gorospe Oviedo, J. I. (2000). *La deuda tributaria básica. Cuota, prestaciones a cuenta y recargos contributivos*. Madrid-Barcelona: Marcial Pons.
- Kalinowski, M. (2013). *Przedmiot podatku*. Toruń: TNOiK „Dom Organizatora”.
- Kelsen, H. (2010). *Théorie générale du droit et de l'État*. Paris: L.G.D.J.
- Kelsen, H. (2014). *Czysta teoria prawa*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Mastalski, R. (2011). *Prawo podatkowe*. Warszawa: C.H.Beck.
- Parlato, B. (2001). El responsable y el sustituto del impuesto. W: A. Amatucci (red.), *Tratado de derecho tributario*, t. 1. Bogotá: Temis.
- Soares Martinez, P. (1963). *A obrigação tributária. Esboço do seu conceito e do seu desenvolvimento*. Lisboa: Gabinete de Estudos da DGCI.
- Stelmachowski, A. (1984). *Wstęp do teorii prawa cywilnego*. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Naukowe.
- Szczepaniak, R. (2014). Zagadnienie praw podmiotowych na styku prawa prywatnego i publicznego. Rozważania de lege ferenda na przykładzie opłat należnych komornikowi. *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, (3).

Prof. dr hab. Marek Kalinowski

Profesor zwyczajny w Katedrze Prawa Finansów Publicznych na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu. Jego główne zainteresowania naukowe dotyczą prawa podatkowego i teorii prawa, ze szczególnym uwzględnieniem teorii zobowiązań podatkowych oraz wykładni prawa.

Prof. dr hab. Marek Kalinowski

Professor in law, holds the position of full-time professor at the Nicolaus Copernicus University in Toruń (Poland). His main research interests lie in the field of tax law and theory of law, focusing in particular on the general theory of tax liabilities and interpretation of law.

Dr Ewa Prejs

Ukończyła studia prawnicze i uzyskała tytuł doktora nauk prawnych na Uniwersytecie Mikołaja Kopernika w Toruniu. Od 2007 r. pracuje w Katedrze Prawa Finansów Publicznych Wydziału Prawa i Administracji UMK na stanowisku adiunkta. Jest autorką wielu publikacji na temat podatków polskich, międzynarodowych i europejskich.

Dr Ewa Prejs

Holds degree in law and a PhD in law from the Nicolaus Copernicus University in Toruń (Poland). She has worked with the Department of Public Finance Law of the Faculty of Law and Administration of the Nicolaus Copernicus University since 2007 as a lecturer and a post-doctoral researcher. She has published and lectured widely on issues of Polish, international, and European taxation.

Księgarnia internetowa Polskiego Wydawnictwa Ekonomicznego zaprasza na zakupy **z rabatem 15%**

www.pwe.com.pl

