

Marek Kalinowski

Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń

mka@umk.pl

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1106-4387>

Instytucja prawna płatnika podatku w świetle Ordynacji podatkowej

<http://dx.doi.org/10.12775/SIT.2020.008>

1. 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. Nie inaczej jest w polskim prawie podatkowym, w którym instytucja ta jest wykorzystywana w stosunkowo szerokim zakresie.

W polskiej literaturze prawa podatkowego instytucji płatnika poświęcono w ostatnim czasie stosunkowo dużo miejsca. Niemniej nie wydaje się, by dyskusja dotycząca tej instytucji prawnej mogła zostać uznana za zamkniętą. Stąd też niniejszy artykuł stanowi kolejny głos w dyskusji dotyczącej instytucji płatnika podatków.

2. Poglądy nauki prawa podatkowego na instytucję prawną płatnika podatków

Szereg systemów prawnych zawiera normatywną definicję płatnika podatku. Analizując wyjaśnienia tego pojęcia w nauce prawa podatkowego, można dostrzec, że nawiązują one do ustawowych

definicji tej instytucji prawnej¹. Wyraźnie dostrzegalną tendencją w doktrynie jest to, że punktem wyjścia do analizy tej figury podmiotowej jest główny zobowiązany stosunku podatkowoprawnego, którym jest podatnik, a następnie w relacji do niego definiuje się płatnika podatku. Wskazuje się, że podstawowy stosunek podatkowoprawny powstaje wskutek zajścia zdarzenia określonego w hipotezie normy podatkowej, a podmiotowi, u którego zachodzi owo zdarzenie, przypisuje się również skutek w postaci obciążenia go obowiązkiem zapłaty podatku w ramach tego stosunku. Podmiot ten jest zobowiązany do spełnienia świadczenia podatkowego, jak też jest odpowiedzialny za jego spełnienie. Mimo że obowiązek spełnienia świadczenia podatkowego powinien obciążać samego podatnika, niekiedy ustawy podatkowe obciążają tym obowiązkiem płatników, będących osobami, które nie znalazły się w określonej w hipotezie normy podatkowej sytuacji, z której zaistnieniem jest związany prawny obowiązek zapłaty podatku. Ich sytuację prawną charakteryzuje to, że stają się oni jedynymi podmiotami zobowiązanymi do dokonania zapłaty podatku. Z normatywnego punktu widzenia sytuacja płatnika przedstawia się w ten sposób, że na mocy szczególnych postanowień ustawowych dochodzi do przeniesienia obowiązku określonego zachowania z podatnika na płatnika. Przy tym w nauce dość powszechnie wskazuje się, że sytuację tego ostatniego charakteryzuje to, że staje się on jedynym podmiotem zobowiązanym do wykonania tego zachowania, którego skutkiem będzie spełnienie obowiązku zapłaty podatku. Staje się w ten sposób stroną bierną stosunku podatkowoprawnego. Z tych przyczyn ustanowienie płatnika podatku postrzega się w nauce prawa podatkowego jako „odchylenie” od ogólnych zasad przypisywania skutków prawnych zdarzeniom podatkowym².

¹ Niemniej – jak wskazuje A. Fantozzi – we Włoszech pojęcie płatnika podatku zostało najpierw opracowane w nauce prawa podatkowego, a następnie przeniesione do ustawodawstwa podatkowego; A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino 2004, s. 330.

² Por. np. ibidem; por. też A. Parlato, *El responsable y el sustituto del impuesto* w: *Tratado de Derecho tributario*, red. A. Amatucci, t. 1, Bogota 2001, s. 213.

Wskazano wyżej, że określony podmiot staje się podatnikiem i stąd staje się zobowiązany do zapłaty podatku, ze względu na to, iż zaszło u niego określone w hipotezie normy podatkowej zdarzenie podlegające opodatkowaniu. Przy tym owe skutki podatkowe są mu przypisywane ze względu na to, że zajście tego zdarzenia ujawniło jego zdolność do świadczenia podatkowego. Właśnie ze względu na posiadanie owej zdolności powinien on również ponieść ciężar ekonomiczny opodatkowania³. W wypadku, gdy w stosunku podatkowoprawnym występuje płatnik podatku, na którego zostaje nałożony prawny obowiązek dokonania zapłaty podatku, mogłoby dojść do sytuacji, w której ciężar świadczenia zostałby nałożony na podmiot, któremu nie można przypisać zdolności do świadczenia⁴. Mogłoby zatem nastąpić „odchylenie” w procesie przypisania ciężaru podatkowego⁵. Jednakże definitywne obciążenie płatnika podatku ciężarem finansowym będącym konsekwencją zapłaty przed podatnika należnego podatku byłoby niezgodne z zasadą, że ciężar podatku powinien ponosić ten, kto posiada zdolność do świadczenia podatkowego ujawniającą się poprzez realizację normatywnie określonego zdarzenia podlegającego opodatkowaniu. Stąd też mogłoby to zostać poczytane za naruszenie czy to konstytucyjnej zasady zdolności do świadczenia podatkowego, czy to zasady równości opodatkowania⁶. Dlatego też kolejną podkreślaną w nauce prawa podatkowego cechą konstrukcji normatywnej płatnika podatku jest uprawnienie do uzyskania od podatnika kwoty zapłaconego lub podlegającego zapłacie podatku. Jak wskazuje się w literaturze, jest to uprawnienie nierozdzielnie wręcz związane z tą konstrukcją prawną⁷. Dzięki niemu ciężar podatku ma ostatecznie obciąż-

³ Por. np. L. Ferlazzo Natoli, *Riflessioni in tema di capacità giuridica tributaria*, “Rivista di diritto tributario” 1998, nr 1, s. 14 i n.

⁴ Por. np. A. P. Dourado, *Substituição e Responsabilidade tributária*, “Ciência e Técnica Fiscal” 1998, nr 391, s. 32; D. Jarach, *Curso de Derecho tributario*, Buenos Aires 1980, s. 154–155; A. Parlato, *El responsable y el sustituto del impuesto*, w: *Tratado de Derecho tributario*, s. 195.

⁵ A. Parlato, *El responsable y el sustituto del impuesto*, s. 195.

⁶ A. P. Dourado, *Substituição e Responsabilidade tributária*, s. 32.

⁷ B. Cocivera, *Il sostituto d'imposta*, “Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze” 1959, nr 4, s. 331.

żyć ten podmiot, który posiada zdolność ekonomiczną do zapłaty podatku.

Prawo do uzyskania od podatnika kwoty koniecznej do spełnienia świadczenia podatkowego może być normatywnie ukształtowane w zróżnicowany sposób. Po pierwsze, płatnik może być zobowiązany do poniesienia ciężaru finansowego z własnych środków, a jednocześnie może mu zostać przyznane roszczenie regresowe wobec podatnika o zwrot zapłaconej kwoty. Po drugie, przepisy mogą przyznawać mu prawo do uzyskania od podatnika stosownej kwoty przed zapłatą podatku. W niektórych systemach prawnych uzyskanie lub pobranie od podatnika kwoty równej podatkowi stanowi wręcz prawny obowiązek płatnika, obwarowany zarówno sankcjami finansowym, jak też karnymi. W praktyce bardzo często płatnicy ustanawiani są w sytuacji, w której są oni zobowiązani wobec podatników do spełnienia świadczeń pieniężnych z różnych tytułów prywatnoprawnych. W takich sytuacjach uprawnienie do otrzymania kwoty koniecznej do zapłaty podatku jest realizowane poprzez potrącenie z wypłacanej wierzytelności pieniężnej kwoty równej należnemu podatkowi.

Charakteryzując instytucję prawną płatnika, wskazuje się, że jest on jedynym podmiotem, który powinien wykonać zobowiązanie podatkowe. Powinien zatem uiścić podatek, co powinno pociągać za sobą wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. Owa cecha była również uznawana za cechę charakterystyczną instytucji płatnika.

Nauka prawa podatkowego starała się również ustalić charakter prawny instytucji płatnika podatków. Według najstarszych poglądów doktryny prawa podatkowego płatnik był uznawany za pomocniczy organ podatkowy czy też za pośrednika pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem. Stąd też uznawano, że obok podstawowego stosunku prawnego łączącego podatnika z organem podatkowym powstaje również stosunek prawny o charakterze publicznoprawnym, którego stroną jest płatnik i organ podatkowy. Zgodnie z kolejną grupą poglądów, na skutek zajścia zdarzenia podlegającego opodatkowaniu powstaje stosunek prawny, w którym w miejsce podatnika zostaje umieszczony płatnik podatku. W końcu, według najnowszych poglądów, powstaje w pierwszej kolejności stosunek prawny pomiędzy podatnikiem i organem podatkowym i jest on

wynikiem zajścia zdarzenia podlegającego opodatkowaniu. Natomiast wskutek zajścia innego zdarzenia prawnego wynikającego z odrębnej normy prawnej, dotyczącego wyłącznie płatnika, ten ostatni wchodzi do podstawowego stosunku prawnego, uwalniając w ten sposób podatnika od ciężących na nim obowiązków.

3. Normatywna definicja płatnika podatku w świetle Ordynacji podatkowej

Definicja płatnika podatku została zawarta w art. 8 Ordynacji podatkowej⁸. Zgodnie z tym przepisem 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. Z przepisu tego wynika, że podatnik charakteryzowany jest poprzez wskazanie ciężących na nim trzech obowiązków prawnych:

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

Analiza przedstawionej wyżej definicji płatnika nie pozostawia żadnych wątpliwości, że obowiązki prawne płatnika powstają jedynie wtedy, gdy jednocześnie powstał obowiązek zapłaty podatku obciążający samego podatnika. Dopiero wtedy, gdy zaktualizuje się obowiązek zapłaty podatku, mogą powstać obowiązki ciężące na płatniku. Płatnik uiszcza bowiem podatek wynikający ze stosunku podatkowoprawnego, który zawiązał się uprzednio pomiędzy organem podatkowym i podatnikiem. Mechanizm powstawania obowiązków płatnika musi zakładać istnienie dwóch norm prawnych, które są ze sobą związane. Pierwsza z nich, której adresatem jest podatnik, to norma regulująca zdarzenie, którego zajście powoduje powstanie zobowiązania podatkowego. Natomiast druga z nich, któ-

⁸ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.

rej adresatem jest płatnik, reguluje zdarzenie, którego zajście spowoduje powstanie obowiązków obciążających ten właśnie podmiot⁹. W wypadku, gdy zajdą łącznie zdarzenia uregulowane w hipotezach obu tych norm, powstanie zobowiązanie podatkowe, a jednocześnie zobowiązany do zapłaty podatku będzie właśnie płatnik. Przyczyną istnienia obowiązku płatnika jest zatem istnienie obowiązku samego podatnika.

Z faktu, że wskutek zajścia zdarzenia uregulowanego w normie odnoszącej się do płatnika podatku powstaje wobec niego obowiązek obliczenia, a w szczególności zapłaty podatku, nauka prawa podatkowego wyciąga niekiedy daleko idące wnioski, uznając, że wskutek zaktualizowania się tych obowiązków płatnik wstępuje do podstawowego stosunku podatkowoprawnego. To zaś ma pociągać za sobą usunięcie z tego stosunku samego podatnika. Tym samym jedynym podmiotem tego stosunku miałby być płatnik, który byłby zobowiązany do spełnienia wynikającego z niego obowiązku prawnego. By ocenić ten pogląd, należy bliżej przeanalizować charakter obowiązku zapłaty podatku przez płatnika.

Tradycyjnie w literaturze prawniczej uznaje się, że świadczenie może przybrać jedną z następujących postaci: *dare* (dać coś), *facere* (czynić coś), *non facere* (nie czynić czegoś), *pati* (znosić coś).

Przedmiotem podstawowego stosunku podatkowoprawnego jest świadczenie, którego spełnienie polega na wręczeniu określonej sumy pieniędzy. Z punktu przedstawionej wyżej klasyfikacji będzie ono zatem rozpatrywane w kategorii dawania (*dare*). Bardziej złożona jest ocena świadczenia spełnianego przez płatnika. Niewątpliwie ciąży na nim obowiązek zapłaty określonej sumy pieniędzy, co *prima facie* kazałoby uznać, że również on spełnia świadczenie polegające na daniu (*dare*). Jak jednak wynika z definicji zawartej w art. 8 Ordynacji podatkowej, źródłem środków pieniężnych na zapłatę podatku mają być zasoby podatnika. Spełnienie świadczenia

⁹ A. Parlato, *El responsable y el sustituto del impuesto*, s. 215 i n.; A. V. Billinghamurst, *Los sujetos tributarios. Contribuyentes, sustitutos y agentes de retencion*, w: *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, red. C. G. Novoa i C. H. Jiménez, t. 1, Buenos Aires 2008, s. 961–962.

ciążącego na płatniku polega zatem na przekazaniu pewnej sumy pieniędzy pochodzących z majątku podatnika. Stąd też należy uznać, że jego świadczenie na rzecz państwa lub innego związku publicznoprawnego polega na czynieniu (*facere*).

Gdy uwzględni się powyższe rozważania, można uznać, że świadczenie podatnika jest inne niż świadczenie płatnika podatku. To zaś prowadzi do logicznego wniosku, że płatnik nie może wchodzić w miejsce podatnika w stosunku podatkowoprawnym, eliminując z niego ten ostatni podmiot. Niemniej należy zauważyć, że spełniając swoje świadczenie, podatnik podejmuje działanie polegające na przekazaniu określonej sumy pieniędzy. Dokonuje zatem zapłaty podatku. Tę samą czynność wykonuje również płatnik. Można zatem stwierdzić, że ten ostatni podmiot zastępuje podatnika w wykonaniu tej właśnie czynności. W konsekwencji należy uznać, że wskutek pojawienia się płatnika, sam podatnik nie zostaje wyeliminowany ze stosunku podatkowoprawnego, ciężący zaś na nim obowiązek dania określonej sumy pieniędzy nie przechodzi na płatnika. Ten ostatni podmiot podlega jedynie obowiązkowi polegającemu na przekazaniu organowi podatkowemu świadczenia stanowiącego przedmiot stosunku prawnego, którego stroną bierną pozostaje podatnik. Zatem płatnik podatku nie zastępuje całkowicie podatnika w podstawowym stosunku podatkowoprawnym, lecz jedynie w pewnym, stosunkowo wąskim zakresie obowiązków.

Jeszcze inną okolicznością pozwalającą na rozstrzygnięcie kwestii, czy płatnik wstępuje w miejsce podatnika do stosunku prawnego, jest to, czy wskutek zajścia zdarzenia powodującego aktualizację obowiązku płatnika gaśnie dług samego dłużnika. Skoro płatnik miałby wstępować do podstawowego stosunku podatkowego, eliminując w ten sposób z niego podatnika, to podstawową logiczną konsekwencją takiej sytuacji prawnej musiałoby być właśnie wygaśnięcie zobowiązania podatkowego tego ostatniego podmiotu. Nie można bowiem pozostawać poza stosunkiem prawnym i jednocześnie być zobowiązanym w ramach tego stosunku.

Tymczasem przepis art. 59 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej stanowi, że zobowiązanie podatnika wygasa z chwilą pobrania od niego kwoty podatku przez płatnika. To zaś oznacza, że sam fakt ustanowienia płatnika nie powoduje jeszcze wygaśnięcia zobowiązania.

wiązania podatnika. Zatem w wypadku, gdy zostaje ustanowiony płatnik podatku, podatnik nie zostaje wyeliminowany ze stosunku prawnego, jego dług zaś nie gaśnie tylko z tej przyczyny, że obowiązkiem zapłaty podatku na rzecz organów podatkowych został obciążony płatnik.

Przyjęcie, że skutek ustanowienia płatnika nie dochodzi do wyeliminowania ze stosunku podatkowoprawnego samego podatnika, otwiera pole do rozważań dwóch innych koncepcji dotyczących miejsca płatnika w stosunkach podatkowoprawnych. Po pierwsze, można postawić pytanie, czy płatnik podatku nie wstępuje do podstawowego stosunku prawnego obok podatnika. Po drugie, można postawić pytanie, czy płatnik nie jest stroną odrębnego stosunku podatkowoprawnego. By rozważyć te kwestie, konieczne jest uprzednie poczynienie pewnych ustaleń dotyczących stosunków podatkowoprawnych.

4. Miejsce płatnika w stosunku podatkowoprawnym

Prawo podatkowe nakłada obowiązki, a niekiedy również przyznaje prawa bardzo różnym podmiotom, wśród których centralne miejsce zajmuje podatnik. Cięży na nim przede wszystkim obowiązek zapłaty podatku, a niekiedy również zaliczek na podatek. Obok niego obciążają go różne obowiązki o charakterze formalnym, takie jak choćby obowiązek składania zeznań czy deklaracji podatkowych. Pewne obowiązki podatkowe mogą być także nakładane na inne osoby, takie jak płatnik podatku, osoba odpowiedzialna za zobowiązania podatnika, czy też inne podmioty, które mogą być zobowiązane np. do dostarczania określonych informacji organom podatkowym. W związku z tym pojawiło się pytanie, czy można wyróżniać wiele stosunków prawnych budowanych wokół poszczególnych praw lub obowiązków, czy też należy raczej konstruować jeden stosunek prawny, który obejmowałby ogół tych podmiotów oraz ciążących na nich obowiązków i ewentualnie przysługujących im praw.

W nauce prawa podatkowego można odnotować poglądy opowiadające się zarówno za koniecznością budowania prostych stosunków

podatkowopravných, jak też za konstrukcją złożonego stosunku podatkowopravného, obejmującego wszelkie prawa i obowiązki podatkowe ogółu podmiotów tego prawa. Część reprezentantów nauki prawa podatkowego stała i nadal stoi na stanowisku, że stosunki podatkowopravne powinny być prezentowane i analizowane jako stosunki proste. Część przedstawicieli doktryny prawa podatkowego próbowała jednak skonstruować modele, w ramach których wszystkie prawa i obowiązki podatkowe podmiotów prawa podatkowego byłyby ujmowane w ramach jednego złożonego stosunku podatkowopravného.

Za pierwszą koncepcją opowiadał się Hans Nawiasky. Według niego, gdy mówi się o zobowiązaniu podatkowym, ma się na myśli przede wszystkim zobowiązanie do zapłaty podatku. Mieści się ono w centrum, a wokół niego obracają się wszystkie pozostałe zobowiązania. Zobowiązanie do zapłaty podatku nie wyczerpuje samo w sobie stosunku podatkowego, gdyż istnieje wiele stosunków prawnych, które rozprzestrzeniają się wokół niego, tworząc niejako koncentryczne kręgi, a których celem jest umożliwienie realizacji tego pierwszego zobowiązania¹⁰. Dalej Nawiasky dostrzegł, że wśród pozostałych zobowiązań można wyróżnić grupę mieszczącą się niejako na peryferiach, które umożliwiają przeprowadzenie postępowania zmierzającego do nałożenia podatku¹¹. Tę grupę zobowiązań nazwał on zobowiązaniami finansowymi (*Finanzpflichten*), które jednocześnie były przez niego kwalifikowane jako zobowiązania pomocnicze (*Hilfspflichten*)¹². Również Albert Hensel stał na stanowisku, że stosunki podatkowopravne należy rozumieć jako stosunki proste¹³. Z kolei we włoskiej literaturze taki pogląd przyjmuje

¹⁰ H. Nawiasky, *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*, Madrid 1982, s. 54.

¹¹ Nawiasky zalicza do nich np. zobowiązania do prowadzenia ksiąg, zobowiązanie do dostarczania informacji, zobowiązanie do złożenia deklaracji podatkowej, zobowiązanie do przedstawienia bilansu itp. Zalicza również do nich zobowiązania z tytułu odpowiedzialności; H. Nawiasky, *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*, s. 56–57.

¹² Ibidem, s. 55.

¹³ A. Hensel, *Derecho tributario*, Madrid–Barcelona 2005, s. 235.

wyraźnie szereg autorów, w tym Augusto Fantozzi¹⁴, Francesco Tezauro¹⁵ czy też Pasquale Russo¹⁶.

Z kolei pojawienie się koncepcji stosunku podatkowoprawnego jako stosunku złożonego należy wiązać z włoską nauką prawa podatkowego. Po raz pierwszy taka propozycja została wysunięta przez Achille Donato Gianniniego w monografii poświęconej stosunkowi podatkowoprawnemu, noszącej tytuł *Il rapporto giuridico d'imposta*¹⁷. Jak zauważył ten autor, obowiązek uiszczenia podatku i odpowiadające mu prawo do żądania określonej kwoty, które powstają wskutek zajścia zdarzenia podlegającego opodatkowaniu, nie są jedynymi obowiązkami wynikającymi z przepisów prawa podatkowego. Obok nich przepisy te ustanawiają również szereg innych praw i obowiązków, tak dla podmiotu publicznego, jak też dla podmiotów poddanych władztwu państwowemu, mających różną treść i zróżnicowany charakter¹⁸. Ponadto ustawodawca nakłada wiele obowiązków nie tylko na podatników, ale również na inne osoby, co ma na celu usprawnienie wymiaru i poboru podatków. Wszystkie te prawa i obowiązki składają się na stosunek podatkowoprawny o złożonej treści. Jego zasadniczą i podstawową część, a także ostatecznym celem, ku któremu zmierza instytucja podatku, stanowi zobowiązanie podatnika do zapłaty określonej kwoty podatku. To zobowiązanie może być określone mianem długu podatkowego, a stanowiące jego korelat prawo podmiotu publicznego może zostać nazwane wierzytelnością. Natomiast wszelkie inne prawa i obowiązki wynikające ze stosunku podatkowego mogą zostać określone prawami i zobowiązaniami podatkowymi¹⁹.

Oceniając dwa przywołane wyżej stanowiska, należy w pierwszej kolejności zauważyć, że stosunek prawny jest kategorią stworzoną przez naukę prawa, pozwalającą na przedstawienie sytuacji praw-

¹⁴ A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, s. 246 i n.

¹⁵ F. Tezauro, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino 2008, s. 117 i n.

¹⁶ P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano 1994, s. 125 i n.

¹⁷ A. D. Giannini, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano 1937, s. 25–26.

¹⁸ *Ibidem*.

¹⁹ *Ibidem*, s. 26.

nej podmiotów wyznaczonej przez normy prawne w wypadku, gdy występują pomiędzy nimi wzajemne powiązania. Jest to zatem narzędzie mające na celu ułatwienie procesu analizy obowiązującego prawa²⁰. W tym też kontekście należy oceniać teorie dotyczące struktury stosunku podatkowoprawnego. Wychodząc z tego założenia, można stwierdzić, że oba wskazane wyżej modele stosunków podatkowoprawnych mogą okazać się użyteczne w procesie analizowania prawa podatkowego. Każdy z nich pozwala bowiem uchwycić pewne cechy charakterystyczne prawa podatkowego. Niemniej próba uporządkowania prawa podatkowego wyłącznie na podstawie teorii złożonego stosunku podatkowoprawnego nie zawsze przynosi pozytywne rezultaty i może prowadzić do istotnych nieporozumień w procesie analizy prawa podatkowego. Stąd też, wychodząc z praktycznego punktu widzenia i uwzględniając przydatność wskazanych wyżej modeli stosunków podatkowoprawnych dla analizy obowiązującego prawa podatkowego, należy dojść do wniosku, że model, w którym stosunki te budowane są wokół jednego uprawnienia czy też obowiązku, jest właściwszy. W szczególności dotyczy to podstawowego stosunku prawnego, którego treścią jest obowiązek zapłaty podatku.

Biorąc pod uwagę powyższe założenia metodologiczne dotyczące analizy stosunków podatkowoprawnych, należy opowiedzieć się za poglądem, że płatnik nie wstępuje do podstawowego stosunku podatkowego, co miałyby prowadzić jednocześnie do wyeliminowania z niego podatnika. Jest on stroną bierną odrębnego stosunku prawnego, który zawiązuje się obok tego podstawowego stosunku podatkowego łączącego podatnika z organem podatkowym. Każdy z tych stosunków powstaje wskutek zajścia innego zdarzenia prawnego uregulowanego w dwóch odrębnych normach prawnych. Jednak oba te stosunki są ze sobą ściśle powiązane. Ten drugi nie może bowiem powstać bez zaistnienia tego pierwszego, choć – jak będzie o tym mowa w dalszej części artykułu – stosunek, w którym pozostaje płatnik, może trwać mimo wygaśnięcia stosunku

²⁰ Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 336.

prawnego, w którym pozostaje podatnik. Zobowiązanie wynikające z tego stosunku jest własnym zobowiązaniem płatnika. Treścią stosunku, w którym pozostaje płatnik, jest obowiązek przekazania kwoty podatku organowi podatkowemu. Przy tym, wykonując ten obowiązek, płatnik płaci kwotę należną od podatnika. Dokonuje on zatem zapłaty na rachunek podatnika. Innymi słowy, wykonuje własne zobowiązanie, lecz przez zapłatę cudzego długu. Można więc stwierdzić, że w jakimś stopniu płatnik wstępuje w pewną część obowiązków podatnika, choć ich zakres jest po części odmienny od zakresu obowiązków materialnych spoczywających na podatniku. To oznacza, że zastępuje on podatnika jedynie w pewnym zakresie i dla pewnych celów²¹.

Analizując stosunki podatkowoprawne, które powstają w związku z ustanowieniem płatnika podatku, należy jeszcze rozważyć, czy powstaje jakiś stosunek prawny pomiędzy tym podmiotem oraz podatnikiem oraz ewentualnie jaki charakter prawny ma ten stosunek. W literaturze można znaleźć pogląd, że pomiędzy wskazanymi podmiotami nie powstaje stosunek podatkowoprawny, a przynajmniej nie zachodzi stosunek prawa publicznego²². Z tym poglądem nie można się zgodzić.

Stosunek prawny jest traktowany zwykle jako narzędzie badawcze, jako instrument służący do przedstawienia pewnych związków prawnych na gruncie norm określonej dyscypliny prawa²³. O stosunku prawnym można mówić wtedy, gdy prawo przedmiotowe ma dla dwóch podmiotów prawa takie znaczenie, że w określonych warunkach sytuacja prawna jednego z podmiotów jest połączona z sytuacją prawną drugiego²⁴. Przyjęcie, że to ostatnie kryterium rozstrzyga o istnieniu stosunku prawnego, będzie wymagało stwierdzenia, że w świetle art. 8 Ordynacji podatkowej płatnik i podatnik pozostają w stosunku prawnym. Otóż, z przepisu tego wynika,

²¹ L. M. Alonso González, *Sustitutos y retendores en el ordenamiento tributario español*, Madrid 1992, s. 191–197.

²² J. Rusek, *Instytucja płatnika w prawie polskim*, Warszawa 2007, s. 17.

²³ F. Longchamps, *O pojęciu stosunku prawnego w prawie administracyjnym*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo” 1964, t. XII, nr 19, s. 39.

²⁴ *Ibidem*, s. 54.

że pierwszy z tych podmiotów ma pobrać kwotę podatku od tego drugiego. Posiada on zatem kompetencję do żądania od podatnika przekazania kwoty podatku, która ciąży na podatniku. W drodze wnioskowania logicznego z normy tej można wyprowadzić normę, w myśl której podatnik jest zobowiązany do świadczenia tej kwoty na rzecz płatnika. Tym samym na mocy art. 8 Ordynacji podatkowej sytuacja prawna podatnika jest połączona z sytuacją prawną płatnika, co pozwala na rozstrzygnięcie, że podmioty te łączy stosunek prawny.

Oceniając charakter tego stosunku, należy zauważyć, że norma wynikająca z art. 8 Ordynacji podatkowej jest normą prawa publicznego, nie zaś prawa prywatnego. Stąd też powstający na jej mocy stosunek prawny ma charakter publicznoprawny.

Szczegółowa analiza zawartych w Ordynacji podatkowej regulacji prawnych odnoszących się do tego ostatniego stosunku prawnego prowadzi do wniosku, że płatnikowi nie przysługują uprawnienia, które pozwoliłyby mu na przymuszenie podatnika do wykonania obowiązku przekazania kwoty podatku. Co więcej, w całym systemie prawa jedynie przepisy prawa pracy przewidują możliwość potrącenia kwoty zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych²⁵. Zatem tylko pracodawca będący płatnikiem będzie miał realną możliwość pobrania kwoty od podatnika wbrew jego woli. Inni płatnicy nie mają takiej możliwości. Stąd też należy przyjąć, że w wypadku, gdy na żądanie płatnika podatnik nie przekaże kwoty koniecznej do zapłaty podatku, będzie należało przyjąć, że niepobranie podatku przez płatnika nastąpiło z winy podatnika. W konsekwencji, na mocy art. 30 § 5 Ordynacji podatkowej, płatnik zostanie zwolniony od ponoszenia odpowiedzialności, a odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe będzie ponosił wyłącznie podatnik.

²⁵ Por. art. 87 § 1 zd. wstępne ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeksu pracy (tj. z 2019 r. poz. 1040 ze zm.). Należy jednak wskazać, że pracodawca jest płatnikiem zaliczek na podatek. Jego status prawny różni się od statusu płatnika podatku unormowanego w Ordynacji podatkowej; por. na ten temat: M. Kalinowski, *Podmioty bierne stosunku podatkowoprawnego. Przyczynek do teorii podmiotowości podatkowej*, Toruń 2019, s. 139 i nast.

5. Wygasanie zobowiązań podatnika i płatnika podatku

Powyższe ustalenia pozwalają na poczynienie uwag dotyczących wygasania zobowiązania płatnika oraz podatnika, od którego ten pierwszy podmiot ma obowiązek pobrania podatku.

Zagadnienie wygasania zobowiązań podatnika w sytuacji, w której na płatnika został nałożony obowiązek jego pobrania i zapłaty podatku, Ordynacja podatkowa normuje w art. 59 § 1 pkt 2. Przepis ten stanowi, że zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek pobrania podatku przez płatnika. Wynika z niego, że jeśli płatnik pobierze od podatnika określoną kwotę, to konsekwencją tego zdarzenia będzie wygaśnięcie zobowiązania samego podatnika wobec państwa lub innego związku publicznoprawnego. Tym samym wygaśnie wyłącznie jeden z dwóch stosunków prawnych, tj. stosunek, w którym pozostaje podatnik. Nie wygaśnie natomiast stosunek prawny, w którym pozostaje płatnik podatku. Przy tym, w ramach tego stosunku będzie on zobowiązany do zapłaty kwoty, którą pobrał od podatnika. Jego zobowiązanie wygaśnie dopiero wtedy, gdy uiszcza pobraną kwotę na rachunek właściwego organu podatkowego.

Z treści art. 59 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej wynika również, że samo powstanie stosunku prawnego o charakterze instrumentalnym, którego stroną jest płatnik, nie powoduje usunięcia podatnika z tego stosunku, a tym samym wygaśnięcia jego zobowiązania. Z treści tego przepisu wynika bowiem, że jego zobowiązanie trwa i wygasa dopiero w chwili pobrania od niego podatku przez płatnika. Jeśli zaś weźmie się pod uwagę to, że zgodnie z art. 5 Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe to zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz państwa lub innego związku publicznoprawnego podatku, to nie można mu odmówić prawa do wykonania ciężącego na nim obowiązku, o ile przepisy prawa wyraźnie nie stanowią inaczej. Tymczasem w polskim systemie podatkowym nie ma przepisu, który wyłączałby możliwość skutecznej zapłaty podatku przez podatnika, w wypadku gdy zostanie ustanowiony

płatnik podatku. Tym samym, jeśli podatnik dokonałby zapłaty podatku samodzielnie, uprzedzając pobranie podatku przez płatnika, zapłata taka byłaby skuteczna prawnie, gdyż zostałaby spełniona przesłanka wygaśnięcia zobowiązania uregulowana w art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej²⁶. Konsekwencją dokonania tej zapłaty będzie wygaśnięcie zobowiązania podatkowego podatnika. Jednakże, ze względu na to, że stosunki prawne łączące podatnika i płatnika z państwem lub innym związkiem publicznoprawnym są powiązane w ten sposób, że przedmiotem świadczenia jest kwota podatku, to – logicznie rzecz biorąc – z chwilą jej zapłaty przez podatnika musi wygasnąć również stosunek prawny, w którym pozostaje płatnik. Treścią obowiązku płatnika jest bowiem pobranie i zapłata podatku należnego od podatnika. Skoro wskutek zapłaty podatku przez samego podatnika jego obowiązek wygasa, to nie jest już należna od niego żadna kwota. Tym samym płatnik nie pobierałby już podatku, lecz kwotę nienależną, która nie może być uznana za podatek. W konsekwencji po zapłacie podatku przez samego podatnika wykonanie obowiązku pobrania od niego podatku staje się niemożliwe prawnie. Ponadto jeśli po zapłacie podatku przez podatnika płatnik miałby uiścić jakąkolwiek kwotę na rzecz państwa lub innego związku publicznoprawnego, czy to z własnych zasobów, czy też z zasobów podatnika, to nie byłaby to już zapłata podatku, lecz świadczenie nienależne, którego zwrot musiałby nastąpić na podstawie przepisów regulujących nadpłatę podatku. Ten bowiem zostałby już uiszczony wcześniej. Z tych przyczyn należy zatem przyjąć, że wobec niemożności prawnej wykonania przez płatnika jego obowiązków po zapłacie podatku przez podatnika jego zobowiązanie wygasa, a tym samym wygasa również stosunek prawny łączący płatnika z państwem lub innym związkiem publicznoprawnym. Tylko taki sposób rozumowania pozwala na pozostanie w zgodzie z zasadą praworządności oraz wewnętrznej moralności prawa, dla

²⁶ Por. *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski i A. Olesińska, Gdańsk 2017, s. 330. Por. też wyrok NSA z dnia 20 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 850/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E0825A06D1>.

której podstawą była rzymska paremia prawnicza *impossibilium nulla obligatio est*.

Ordynacja podatkowa normuje również zagadnienie wygasania zobowiązań płatnika. W myśl art. 59 § 2 pkt 1 tego aktu zobowiązanie płatnika wygasa m.in. wskutek wpłaty. Przepis ten należy rozumieć w ten sposób, że każda poczyniona przez niego wpłata powoduje skutek w postaci wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, niezależnie od tego, czy środki, z których dokonano tej zapłaty, pochodziły z zasobów podatnika, czy też samego płatnika. Z brzmienia tego przepisu wynika, że wraz z tą wpłatą wygasa zobowiązanie płatnika. Wygasają zatem wszystkie obowiązki, które na nim ciążyą na mocy art. 8 Ordynacji podatkowej. Tym samym wygasa również stosunek prawny łączący go z państwem lub innym związkiem publicznoprawnym.

Zapłata kwoty przez płatnika wywiera również skutki w sferze obowiązków podatnika w stosunku do państwa lub innego związku publicznoprawnego, o ile ten stosunek nie wygasł wskutek pobrania podatku przez ten pierwszy podmiot. Jak już wskazano wyżej, na płatniku ciąży prawny obowiązek zapłaty kwoty ze skutkiem dla samego podatnika. Dokonuje on bowiem zapłaty na rachunek podatnika. Przedmiotem świadczenia zarówno podatnika, jak też płatnika jest uiszczenie określonej sumy pieniędzy. Skoro zaś płatnik uiszcza tę sumę nawet z własnych zasobów, to gaśnie również prawny obowiązek ciążyący na podatniku. Tym samym wygasa również stosunek prawny łączący go z państwem lub innym związkiem publicznoprawnym.

6. Odpowiedzialność płatnika podatku

Odpowiedzialność podatkowa jest niewątpliwie jednym z typów odpowiedzialności prawnej. Sam termin „odpowiedzialność” jest wieloznaczny zarówno w poszczególnych językach etnicznych, jak też w języku prawniczym²⁷. W prawie podatkowym termin ten należy

²⁷ Por. na ten temat M. Kalinowski, *Podmioty biernie stosunku podatkowo-prawnego*, s. 144–166.

wiązać z kwestią możliwości dochodzenia przez państwo lub inny związek publicznoprawny przymusowego zaspokojenia z majątku określonej osoby uprawnienia do otrzymania należnego podatku, gdy zobowiązany nie uczyni tego dobrowolnie. Owo zaspokojenie, czy też egzekucja, następuje z majątku osoby, na którą została nałożona odpowiedzialność.

Zasadniczo zarówno obowiązek zapłaty podatku, jak też odpowiedzialność podatkowa ciążyą na podatniku. Ta ostatnia zasada podlega modyfikacji m.in. w wypadku, gdy ustawa podatkowa nakłada na płatnika obowiązek zapłaty podatku. Ustanawia je art. 30 § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8 odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany, a niewpłacony. Przepis ten należy rozumieć w ten sposób, że płatnik ponosi odpowiedzialność w wypadku zajścia zdarzeń określonych w tym ostatnim przepisie. Owa odpowiedzialność polega na tym, że to do jego majątku, nie zaś do majątku podatnika, będzie kierowana egzekucja.

Bardziej szczegółowa analiza przepisów normujących status płatnika podatku prowadzi do wniosku, że odpowiedzialność majątkowa tego podmiotu nie ma jednolitego charakteru. W wypadku gdy pobierze on podatek od podatnika, co spowoduje wygaśnięcie zobowiązania tego ostatniego podmiotu, będzie on ponosił odpowiedzialność swoim majątkiem za własne zobowiązanie. Inaczej należy postrzegać jego odpowiedzialność w sytuacji, gdy nie pobierze on podatku od podatnika. W tej bowiem sytuacji do jego majątku zostanie skierowana egzekucja w celu przymusowego wykonania zobowiązania ciążącego na podatniku. Tym samym będzie on ponosił odpowiedzialność za zobowiązanie podatnika. Oczywiście, tę ostatnią odpowiedzialność będzie on ponosił w związku z własnym zaniechaniem nakazanego przez normę obowiązku działania polegającego na pobraniu podatku, wskutek czego nie doszło do wygaśnięcia zobowiązania obciążającego podatnika.

Odpowiedzialność płatnika sprowadza się do poddania jego majątku uprawnieniu organu podatkowego do przymusowego zaspokojenia się z niego i jednocześnie obowiązku znoszenia egzekucji prowadzonej przez ten organ. W konsekwencji to jego majątek staje się gwarancją spełnienia świadczenia, co oznacza, że organ

podatkowy ma prawo skierowania środków przymusu przeciw temu majątkowi.

Sam fakt ustanowienia płatnika podatku nie oznacza, że automatycznie zostanie wykluczona odpowiedzialność samego podatnika. Zgodnie z art. 30 § 5 Ordynacji podatkowej odpowiedzialność płatnika jest wyłączona, gdy odrębne przepisy stanowią inaczej albo jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika. W tych wypadkach odpowiedzialność za podatek poniesie podatnik.

W sytuacji gdy płatnik z własnych zasobów uiszcza podatek, np. w wypadku ponoszenia odpowiedzialności na podstawie art. 30 Ordynacji podatkowej, powstaje pytanie, czy ma on jakiegokolwiek prawo regresu w stosunku do podatnika. Na to pytanie należy udzielić odpowiedzi pozytywnej. Trzeba jednak stwierdzić, że prawo podatkowe nie normuje tej kwestii. Podstawą prawną ewentualnego roszczenia płatnika do podatnika będą przepisy art. 405 i nast. k.c., regulujące instytucję bezpodstawnego wzbogacenia.

7. Zakończenie

Przeprowadzona analiza prowadzi do wniosku, że płatnik jest podmiotem odrębnego stosunku podatkowego łączącego go z państwem lub innym związkiem publicznoprawnym niż stosunek łączący podatnika z tymi ostatnimi podmiotami. Wykonuje on własne zobowiązanie, lecz przez zapłatę podatku należnego od podatnika. Można więc stwierdzić, że w jakimś stopniu płatnik wstępuje w pewną część obowiązków podatnika, choć ich zakres jest po części odmienna od zakresu obowiązków materialnoprawnych spoczywających na podatniku. To oznacza, że zastępuje on podatnika jedynie w pewnym zakresie i dla pewnych celów.

Niewykonanie obowiązków nałożonych na płatnika pociąga za sobą jego odpowiedzialność. Sprowadza się ona do możliwości przymusowego zaspokojenia się państwa lub innego związku publicznoprawnego z majątku płatnika w wypadku, gdy skutek niewykonania tych obowiązków nie dojdzie do wygaśnięcia zobowiązania ciążącego na podatniku. W konsekwencji to z jego majątku organ będzie egzekwował przymusowo kwotę podatku należnego

od podatnika. Jeśli do tego dojdzie, uzyska on wobec podatnika roszczenie o charakterze cywilnoprawnym o zapłatę uiszczonej kwoty, a jego podstawą będą przepisy normujące bezpodstawne wzbogacenie.

STRESZCZENIE

Instytucja prawna płatnika podatku w świetle Ordynacji podatkowej

W polskim systemie podatkowym instytucja płatnika podatku jest wykorzystywana w stosunkowo szeroki sposób. Co więcej, można dostrzec tendencję polegającą na coraz szerszym wykorzystywaniu tej instytucji prawnej. Uzasadnia to konieczność pogłębiania nad nią badań.

Przedmiotem niniejszego artykułu jest analiza instytucji prawnej płatnika podatku unormowanej w Ordynacji podatkowej. Zagadnienie to zostało przedstawione na tle poglądów nauki prawa podatkowego na tę instytucję prawną.

Przeprowadzona analiza prowadzi do wniosku, że płatnik jest podmiotem odrębnego stosunku podatkowego łączącego go z państwem lub innym związkiem publicznoprawnym niż stosunek łączący podatnika z tymi ostatnimi podmiotami. Wykonuje on własne zobowiązanie, lecz przez zapłatę podatku należnego od podatnika. Można więc stwierdzić, że w jakimś stopniu płatnik wstępuje w pewną część obowiązków podatnika, choć ich wiązka jest po części odmienna od wiązki obowiązków materialnoprawnych spoczywających na podatniku.

Słowa kluczowe: podatek; ordynacja podatkowa; płatnik; obowiązki podatkowe płatnika; obowiązki podatkowy płatnika

SUMMARY

The institution of tax remitter by the Tax Ordinance Act

The institution of tax remitter is used in a relatively broad manner in Polish tax system. This justifies the need to deepen the analysis of this legal institution.

The subject of this article is the analysis of the legal status of the tax remitter regulated by the Tax Ordinance. This issue was preceded by the presentation of views of tax law science on this legal institution.

The analysis leads to the conclusion that the tax remitter is the subject of a separate tax relationship connecting him with the state or other public body than the relationship connecting the taxpayer with the latter entities. He performs his own obligation, but by paying the tax due from the taxpayer. Thus, it can be concluded that to some extent the tax remitter enters into some part of the taxpayer's obligations, although the bundle of these obligations is partly different from the bundle of obligations imposed on the taxpayer.

Keywords: tax; Tax Ordinance Act; tax remitter; tax obligations of tax remitter; tax liability of tax remitter

BIBLIOGRAFIA

- Alonso González L. M., *Sustitutos y retendores en el ordenamiento tributario español*, Madrid 1992.
- Billinghurst A. V., *Los sujetos tributarios. Contribuyentes, sustitutos y agentes de retención*, w: *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, red. C. G. Novoa, C. H. Jiménez, t. 1, Buenos Aires 2008.
- Cocivera B., *Il sostituto d'imposta*, "Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze" 1959, nr 4.
- Dourado P., *Substituição e Responsabilidade tributária*, "Ciência e Técnica Fiscal" 1998, nr 391.
- Fantozzi A., *Il diritto tributario*, Torino 2004.
- Ferlazzo Natoli L., *Riflessioni in tema di capacità giuridica tributaria*, "Rivista di diritto tributario" 1998, nr 1.
- Giannini A. D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano 1937.
- Hensel A., *Derecho tributario*, Madrid-Barcelona 2005.
- Jarach D., *Curso de Derecho tributario*, Buenos Aires 1980.
- Kalinowski M., *Podmioty biernie stosunku podatkowoprawnego. Przyczynek do teorii podmiotowości podatkowej*, Toruń 2019.
- Longchamps F., *O pojęciu stosunku prawnego w prawie administracyjnym*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo” 1964, t. XII, nr 19.
- Nawiaszky H., *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*, Madrid 1982.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski i A. Olesińska, Gdańsk 2017.
- Parlato A., *El responsable y el sustituto del impuesto*, w: *Tratado de Derecho tributario*, red. A. Amatucci, t. 1, Bogota 2001.

Rusek J., *Institucja płatnika w prawie polskim*, Warszawa 2007.

Russo P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano 1994.

Tezauro F., *Istituzioni di diritto tributario*, Torino 2008.

Ziemiński Z., *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980.

