

MONOGRAFIE PODATKOWE



Redakcja naukowa: WITOLD MODZELEWSKI

NOWE OBOWIĄZKI PŁATNIKÓW PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB FIZYCZNYCH W 2024 ROKU

WYDANIE TRZECIE



Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych

Autorzy:

**Rafał Johaniuk, Bartłomiej Sztendur, Jakub Kostrzewa, Martyna Betiuk,
Mirosław Lewandowski, Miłosz Dyrka, Piotr Kosmala**

Redaktor naukowy: Witold Modzelewski

Redaktor prowadząca: Małgorzata Słomka

NOWE OBOWIĄZKI PŁATNIKÓW PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB FIZYCZNYCH W 2024 ROKU

Wydanie trzecie

Stan prawny: 1 stycznia 2024 r.

WARSZAWA 2024

Recenzja naukowa:

Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic

Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych
Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o.
04-367 Warszawa, ul. Kałęńska 8
www.wydawnictwo-isp.pl

WSZELKIE PRAWA ZASTRZEŻONE
kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie
(w całości lub części)
bez zgody wydawcy zabronione

e-ISBN 978-83-67172-43-1

Wydanie trzecie

Skład:

Grzegorz Onufrowicz

[Kup książkę](#)

Spis treści

Wstęp	7
Wykaz skrótów.....	8
Rozdział 1. Zagadnienia wstępne.....	11
Rozdział 2. Obliczanie zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych przez płatnika z tytułu umowy o pracę	29
Rozdział 3. Obliczanie zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych przez płatnika z tytułu umowy zlecenia.....	53
Rozdział 4. Obliczanie zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych przez płatnika z tytułu umowy o dzieło	64
Rozdział 5. Obliczanie zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych przez płatnika z tytułu kontraktu menedżerskiego.	69
Rozdział 6. Obliczanie zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych przez płatnika z tytułu wynagrodzenia za pełnienie funkcji członka zarządu	73
Rozdział 7. Obliczanie zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych przez płatnika z tytułu wynagrodzenia osób pełniących obowiązki społeczne lub obywatelskie.....	77
Rozdział 8. Zwolnienie przysługujące podatnikowi z czworgiem dzieci	79
Rozdział 9. Zwolnienie przysługujące podatnikom niepobierającym emerytur	91
Rozdział 10. Zwolnienie przychodów osób przenoszących miejsce zamieszkania do RP	96
Rozdział 11. Zwolnienie przysługujące podatnikowi do 26. roku życia	99
Rozdział 12. Opodatkowanie przychodów w przypadku nielegalnego zatrudnienia pracownika	102
Rozdział 13. Inne zwolnienia podatkowe	108
Rozdział 14. Szczególne zmiany statusu prawnego dotyczące płatnika.....	109
Rozdział 15. Interpretacje Dyrektora KIS w zakresie obowiązujących od dnia 1 stycznia 2022 r. zwolnień w podatku dochodowym od osób fizycznych.....	116
Rozdział 16. Płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych w świetle judykatury	125
Rozdział 17. Zbieg odpowiedzialności podatnika i płatnika w świetle judykatury i interpretacji urzędowych	162
Bibliografia	184

Wstęp

Niniejsza książka zawiera szczegółową analizę obowiązków płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych w stanie prawnym na 1 stycznia 2004 r. Ze względu na okres przedawnienia zobowiązań podatkowych obejmuje również zmiany wprowadzone w okresie od dnia 1 stycznia 2022 r. i do dnia 1 stycznia 2023 r. Publikacja przedstawia zasady obliczania i poboru zaliczki na podatek w podziale na poszczególne tytuły prawne będące podstawą wypłaty wynagrodzenia.

Książka jest adresowana do wszystkich podmiotów, które zatrudniają osoby fizyczne na podstawie umowy o pracę, umowy zlecenia, umowy o dzieło, kontraktu menedżerskiego itp. oraz wypłacających wynagrodzenie członkom zarządu, a które w związku z zatrudnieniem pełnią funkcję płatnika w podatku dochodowym od osób fizycznych. Nie obejmuje jednak płatnika w zakresie zryczałtowanego podatku od dywidend oraz podatku u źródła.

Publikacja zawiera szczegółowe omówienie zmian w obowiązkach płatnika i jest adresowana do praktyków. Przedstawia również inne zmiany w przepisach podatkowych, w tym dotyczące nowych zwolnień podatkowych, których znajomość jest istotna dla prawidłowego wykonywania obowiązków płatnika. Zawiera również odniesienie do wyjaśnień resortu finansów dotyczących wprowadzonych zmian, powołuje interpretacje Dyrektora KIS w zakresie stosowania nowych zwolnień podatkowych oraz wybrane orzecznictwo sądów administracyjnych.

Niniejsza książka jest już trzecim rozszerzonym i uzupełnionym wydaniem.

Wykaz skrótów

Dyrektor KIS – Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

EOG – Europejski Obszar Gospodarczy

Kodeks cywilny albo **k.c.** – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.)

Kodeks karny skarbowy albo **k.k.s.** – ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 859 ze zm.)

Kodeks pracy albo **k.p.** – ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1510 ze zm.)

Kodeks spółek handlowych albo **k.s.h.** – ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1467 ze zm.)

Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)

NSA – Naczelny Sąd Administracyjny

objaśnienia podatkowe z 30 grudnia 2022 r. – Ministerstwo Finansów, *Objaśnienia podatkowe z 30 grudnia 2022 r. Oświadczenia i wnioski mające wpływ na wysokość zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych obliczanych przez płatników tego podatku*, <https://www.gov.pl/attachment/ababef8e-17e3-427b-9491-10b68e0b2b08>, dostęp: 13.02.2023

Ordynacja podatkowa – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.)

OSP – „Orzecznictwo Sądów Polskich”

podatek – podatek dochodowy od osób fizycznych w rozumieniu ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.

podatnik – podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych

Prawo oświatowe – ustawa z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1082 ze zm.)

rozporządzenie z dnia 7 stycznia 2022 r. – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 stycznia 2022 r. w sprawie przedłużenia terminów poboru i przekazania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych (Dz.U. poz. 28)

rozporządzenie z dnia 10 grudnia 2015 r. – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2015 r. w sprawie wynagrodzenia płatników i inkasentów pobierających podatki na rzecz budżetu państwa (Dz.U. poz. 2154)

rozporządzenie z dnia 28 czerwca 2022 r. – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 czerwca 2022 r. w sprawie wynagrodzenia płatnika i inkasenta z tytułu terminowego wpłacania podatków na rzecz budżetu państwa (Dz.U. poz. 1377)

RP – Rzeczpospolita Polska

SN – Sąd Najwyższy

TK – Trybunał Konstytucyjny

UE – Unia Europejska

ustawa z dnia 7 października 2022 r. – ustawa z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2180)

ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. – ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1265)

ustawa z dnia 10 października 2002 r. – ustawa z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 2207)

ustawa z dnia 13 października 1998 r. – ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1009 ze zm.)

ustawa z dnia 17 lipca 2009 r. – ustawa z dnia 17 lipca 2009 r. o praktykach absolwenckich (tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1244)

ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. – ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 690 ze zm.)

ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. – ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2540)

ustawa z dnia 24 lutego 2022 r. – ustawa z dnia 24 lutego 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych oraz ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Dz.U. poz. 558)

ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.)

ustawa z dnia 27 czerwca 2003 r. – ustawa z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 240 ze zm.)

ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. – ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2561 ze zm.)

ustawa z dnia 29 października 2021 r. – ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o

podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw
(Dz.U. poz. 2105 ze zm.)
WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny
ZUS – Zakład Ubezpieczeń Społecznych

Zagadnienia wstępne

1.1. Uwagi ogólne. Przedmiotem niniejszej książki jest przedstawienie uprawnień i obowiązków płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, zgodnie ze stanem prawnym na dzień 1 stycznia 2024 r. Omówiono również zmiany wprowadzone z dniem 1 stycznia 2022 r., wynikające z ustawy z dnia 29 października 2021 r. (Polski Ład), oraz zmiany wprowadzone z dniem 1 lipca 2022 r., wynikające z ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r., które w części zaczęły obowiązywać od dnia 1 stycznia 2023 r.

Z dniem 1 stycznia 2023 r. został uchylony art. 31 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. W jego miejsce zostały dodane art. 31a–31d. Ponadto został uchylony art. 36 tej ustawy, a art. 32 i 35 zmieniono brzmienie.

1.2. Płatnik. W świetle Ordynacji podatkowej 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. Płatnik podatku jest podmiotem, który w rzeczywistości odgrywa rolę pośrednika między podatnikiem i organem podatkowym. Jego zadaniem jest obliczenie, pobranie od podatnika podatku i przekazanie go w określonym terminie organowi podatkowemu, a więc nie tylko uiszczenie należnego podatku administracji publicznej, lecz także wyręczenie podatnika od wypełnienia technicznych obowiązków związanych z uiszczeniem podatku, takich jak np. obliczenie należnego podatku, złożenie niezbędnych deklaracji podatkowych.

Funkcja płatnika nie ogranicza się do pośrednictwa między podatnikiem a organem podatkowym, tj. pobierania i wpłacania podatku, ale również polega na przyporządkowaniu podatku do określonego źródła przychodów, a co za tym idzie na poprawnym wykonaniu potencjalnych obowiązków związanych z odprowadzeniem podatku (zaliczki na podatek) na rachunek właściwego organu podatkowego, jak również wszelkiego rodzaju obowiązków informacyjnych. Wynikający z przepisów prawa podatkowego obowiązek obliczenia i pobrania od podatnika podatku oraz wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu przez płatnika nie obejmuje weryfikacji zgodności podatkowych regulacji krajowych z przepisami prawa wspólnotowego bądź Konstytucji RP.

Innymi słowy, z płatnikiem mamy do czynienia jedynie w sytuacji, gdy osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej jest obowiązana do obliczenia i pobrania podatku oraz wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. To oznacza, że w przypadku gdy osoby te nie są zobowiązane do obliczenia i pobrania podatku, nie są płatnikami w rozumieniu Ordynacji podatkowej, a w konsekwencji nie ma do nich wtedy zastosowania art. 30 Ordynacji podatkowej dotyczący odpowiedzialności płatników. Należy również pamiętać, że płatnik odpowiada za własne działanie (bądź zaniechania działania) związane z wykonywaniem przez niego ustawowych obowiązków (określonych w art. 8 ww. ustawy), a nie za zobowiązanie osoby trzeciej (podatnika), co wprost wynika z art. 30 § 4 przywołanej ustawy.

1.3. Zakłady pracy jako płatnicy. Zakładem pracy są osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej. Zakłady pracy są obowiązane obliczać i pobierać zaliczki na podatek dochodowy od osób, które uzyskują w tych zakładach pracy przychody ze stosunku pracy, stosunku służbowego, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy oraz gdy pracodawcy wypłacają zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego.

Przepisy prawa podatkowego w zasadzie nie definiują pojęcia zaliczki na podatek. Wprawdzie art. 3 pkt 3 Ordynacji podatkowej stanowi, że ilekroć mowa jest o podatkach – rozumie się przez to również:

- 1) zaliczki na podatki;
- 2) raty podatków, jeżeli przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach;
- 3) opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe.

Powyższa definicja odnosi się bardziej do podatku niż zaliczki na podatek. Wydaje się natomiast, że przez pojęcie zaliczki na podatek należy rozumieć płatność na poczet należnego w danym okresie rozliczeniowym podatku, która wynika z obowiązku podatkowego i która jest dokonywana w czasie trwania okresu rozliczeniowego, obciążając dotychczasowy – jeszcze do końca nieustalony – przedmiot opodatkowania. Wysokość i terminy płatności zaliczki na podatek są określone w przepisach prawa podatkowego. Zaliczka na podatek powstaje w jeszcze niezamkniętym stanie podatkowoprawnym – przed upływem danego okresu rozliczeniowego.

„[...] zaliczka na podatek dochodowy bez wątplenia była, i jest także pod rządą aktualnie obowiązującego stanu prawnego, co do zasady świadczeniem wymagającym odniesienia jej do konkretnego podatnika będącego osobą fizyczną. Indywidualizacja w tym zakresie jest bowiem niezbędna już chociażby dlatego, że informacja o sumie potrąconych i odprowadzonych zaliczek stanowi integralny element zeznania składanego przez podatników urzędowi skarbowym, zgodnie z dyspozycją art. 45 u.p.d.o.f. [tj. ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. – przyp. red.] Nie ulega w związku z tym wątpliwości, że niezbędnej indywi-

dualizacji pobranych zaliczek na podatek dochodowy powinien także dokonywać płatnik¹.

1.4. Przychody z działalności wykonywanej osobiście i z praw majątkowych a funkcja płatnika. Płatnikami zaliczek na podatek dochodowy są osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne i ich jednostki organizacyjne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują wypłaty świadczeń na rzecz osób osiągających przychody m.in. z tytułu wykonywania usług, na podstawie umowy zlecenia, umowy o dzieło, umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich, z osobiście wykonywanej działalności artystycznej, literackiej, naukowej, trenerskiej, oświatowej i publicystycznej oraz z praw majątkowych.

1.5. Osoby odpowiedzialne za obliczanie, pobieranie i wpłacanie podatku. Osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, będące płatnikami, są obowiązane **wyznaczyć** osoby, do których obowiązków należy obliczanie i pobieranie podatków oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, a także **zgłosić** właściwemu miejscowo organowi podatkowemu imiona, nazwiska i adresy tych osób. Zgłoszenia należy dokonać w terminie wyznaczonym na dokonanie pierwszej wpłaty, a w razie zmiany osoby wyznaczonej – w terminie 14 dni od dnia, w którym wyznaczono inną osobę.

Niewyznaczenie tych osób i niepowiadomienie o tym organu podatkowego jest wykroczeniem karnym skarbowym. Zgodnie z art. 79 k.k.s. płatnik lub inkasent, który nie wyznacza w wymaganym terminie osoby, do której obowiązków należy obliczanie i pobieranie podatków oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, lub nie zgłasza właściwemu miejscowo organowi podatkowemu wymaganych danych tych osób, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Niewyznaczenie osoby odpowiedzialnej za pobór podatków nie może być interpretowane jako brak płatnika (inkasenta) czy też osoby odpowiedzialnej za wykonywanie ich obowiązków, a przez to ponoszącej odpowiedzialność karną skarbową. „Skoro zarząd spółki prowadzi sprawę tej spółki, a pracami zarządu kieruje jego prezes, to jeżeli nie powierzono spraw spółki jako płatnika podatku od wynagrodzeń osób fizycznych (zaliczek na ten podatek) innemu z członków zarządu albo kierownikowi innej komórki organizacyjnej tej firmy, prezes zarządu spółki jest tą osobą, która zajmuje się jej sprawami gospodarczymi w powyższym zakresie, jeżeli nie dojdzie do wskazania, stosownie do

¹ Wyrok NSA z dnia 20 listopada 2014 r., II FSK 2771/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B59531D22A>, dostęp: 27.07.2022.

art. 31 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa [...] innej jeszcze osoby odpowiedzialnej za czynności spółki jako płatnika podatku”².

1.6. Zasady odpowiedzialności płatnika. Obowiązkiem płatnika określonym w art. 8 Ordynacji podatkowej jest obliczenie, pobranie od podatnika podatku i wpłacenie go we właściwym terminie organowi podatkowemu. W razie niedopełnienia przez płatnika obowiązków określonych w art. 8 powyższej ustawy organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej płatnika, w której określa wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego a niewpłaconego podatku. Ogólnie rzecz ujmując, można zatem stwierdzić, że płatnik ponosi odpowiedzialność za wszystkie działania, których efektem jest niewpłacenie w prawidłowej wysokości podatku lub zaliczki na podatek na rzecz właściwego organu podatkowego.

Odpowiedzialność płatnika jest związana ze skutkami niewykonania (lub nienależytego wykonania) podstawowych czynności, które jest on obowiązany, zgodnie z prawem, zrealizować. W obszarze odpowiedzialności łącznie są traktowane nieobliczenie i niepobranie podatku, w każdym przypadku powodujące skutek w postaci niepobrania. Elementem konstytutywnym odpowiedzialności płatnika jest zawsze niewpłacenie podatku. Jeżeli bowiem podatek zostanie wpłacony bez uprzedniego pobrania go od podatnika, nie ma podstaw do domagania się od płatnika jakichkolwiek świadczeń i tym samym nie można mówić o odpowiedzialności w przedstawionym wyżej rozumieniu. Niewpłacenie powoduje natomiast odpowiedzialność niezależnie od tego, czy wynikało z niepobrania podatku od podatnika, czy nieodprowadzenia pobranego podatku. Odpowiedzialność płatnika wynika zatem nie tyle z niewykonania określonych wyżej czynności, ile z konsekwencji finansowych tego niewykonania. Płatnik odpowiada więc po prostu za podatki niewpłacone.

Płatnik z tytułu niepobrania lub niewpłacenia podatków pobranych odpowiada całym swoim majątkiem. Odpowiedzialność ta ma charakter osobisty nieograniczony. Obejmuje ona też cały majątek wspólny płatników i ich małżonków (art. 29 § 3 Ordynacji podatkowej).

Z treści art. 26 tej ustawy wynika, że podatnik odpowiada całym swoim majątkiem za wynikające z zobowiązań podatkowych podatki. Przez pojęcie „odpowiedzialności podatkowej” należy rozumieć swego rodzaju przywileje, w jakie wierzyciel został wyposażony przez ustawodawcę. Wierzyciel podatkowy ma prawo zwrócić się do podmiotów zobowiązanych do zapłaty podatku z żądaniem zapłaty podatku, jak również ma prawo stosować przewidziane przez ustawodawcę środki mające na celu wyegzekwowanie należnych podatków. Odpowiedzialność podatnika ma charakter nieograniczony, ponieważ podatnik odpowiada całym swoim majątkiem – nie ma żadnych ograniczeń

² Wyrok SN z dnia 2 lipca 2002 r., IV KK 164/02, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia1/iv%20kk%20164-02.pdf>, s. 1, dostęp: 27.07.2022.

kwotowych ani wyłączenia pewnych składników majątku. Egzekucja zobowiązania podatkowego może być skierowana do wszelkich praw i rzeczy wchodzących w skład majątku podatnika.

Odpowiedzialność podatnika powstaje z mocy prawa razem z powstaniem zobowiązania podatkowego i istnieje przez cały okres jego trwania, aż do chwili jego wygaśnięcia (przedawnienie). Zgodnie zaś z treścią art. 70 Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Ustawodawca przewidział jednak pewne wyjątki – nie ulegają przedawnieniu zobowiązania zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym.

Zauważyć należy, że pojęcie „majątku” nie zostało zdefiniowane w polskim systemie prawa. W szerokim znaczeniu majątek jest rozumiany jako ogół aktywów i pasywów należących do określonego podmiotu. Kodeks cywilny definiuje bardzo podobne pojęcie, tj. mienie, przez które (art. 44 k.c.) rozumie się własność i inne prawa majątkowe. Na gruncie systemu podatkowego i odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe zastosowanie znajduje tzw. szersze ujęcie pojęcia majątku, w którego zakres włącza się zarówno aktywa (prawa majątkowe), jak i pasywa³.

W myśl postanowień art. 30 § 4 Ordynacji podatkowej, jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi okoliczność, o której mowa w § 1 (płatnik nie pobrał podatku lub podatek został pobrany a niewpłacony), organ ten wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej płatnika, w której określa wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego a niewpłaconego podatku. Decyzja, o której mowa w art. 30 § 4 przywołanej ustawy jest wydawana po przeprowadzeniu postępowania podatkowego w sprawie odpowiedzialności podatkowej płatnika i na podstawie ustaleń w nim poczynionych.

Płatnik odpowiada całym swoim majątkiem za podatek niepobrany lub pobrany a niewpłacony na zasadach określonych w art. 30 Ordynacji podatkowej. Jednakże zgodnie z art. 26a tej ustawy podatnik nie ponosi odpowiedzialności z tytułu zaniżenia lub nieujawnienia przez płatnika podstawy opodatkowania czynności, o których mowa w art. 12, 13 i 18 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. – do wysokości zaliczki, do której pobrania jest zobowiązany płatnik. Innymi słowy, organ podatkowy może dochodzić od płatnika zapłaty zaliczki niewpłaconej lub wpłaconej w kwocie zaniżonej z tytułu dochodów ze stosunku służbowego, stosunku pracy, stosunku pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy oraz przychodów z tzw. działalności wykonywanej osobiście, np. działalności artystycznej, literackiej, naukowej, publicystycznej itp. Odpowiedzialność płatnika jest ograniczona do wysokości zaliczki, do której pobrania jest on zobowiązany.

³ M. Betiuk, *Odpowiedzialność płatnika i podatnika za zobowiązanie podatkowe, pobranie oraz zapłacenie podatku*, materiały szkoleniowe, Warszawa 2022.

Ograniczenie odpowiedzialności podatnika odnosi się nie tylko do zaliczek na podatek, do których pobrania jest zobowiązany płatnik. Z użytego w art. 26a § 1 Ordynacji podatkowej określenia „do wysokości zaliczek” należy wywieść, że przepis ten wyklucza odpowiedzialność podatnika zarówno za zaliczkę, jak i za tę część zobowiązania rocznego, która odpowiada kwocie zaliczki niepobranej przez płatnika. W konsekwencji za część zobowiązania, za którą nie odpowiada podatnik, odpowiedzialność – stosownie do art. 30 § 1 ww. ustawy – ponosi płatnik.

Powyższa odpowiedzialność może zostać ograniczona, jeżeli odrębne przepisy stanowią inaczej albo jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika. W tych przypadkach organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatnika. Od dnia 1 stycznia 2023 r. zgodnie z art. 31a ust. 10 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., w przypadku gdy zaniżenie lub nieujawnienie przez płatnika podstawy opodatkowania wynikało z zastosowania przez płatnika złożonych przez podatnika wniosków lub oświadczeń mających wpływ na obliczenie zaliczki, przepisu art. 26a § 2 Ordynacji podatkowej nie stosuje się. W myśl wspomnianego art. 26a § 2 podatnik nie ponosi odpowiedzialności z tytułu zaniżenia lub nieujawnienia przez płatnika podstawy opodatkowania czynności, o których mowa w art. 12, 13 i 18 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., do wysokości zaliczki, do której pobrania jest zobowiązany płatnik.

Zgodnie z prawomocnym wyrokiem WSA w Gdańsku z dnia 23 września 2015 r.: „Winę» podatnika należy rozumieć jako wszelkie przyczyny leżące po stronie podatnika (jego działania lub zaniechania, np. podanie płatnikowi nieprawdziwych informacji lub niedostarczenie wymaganych danych) i wpływające na zachowanie się płatnika, niekoniecznie zawinione w rozumieniu przepisów prawa cywilnego lub karnego”⁴.

Jak natomiast stwierdził WSA w Warszawie w prawomocnym wyroku z dnia 5 października 2004 r.⁵, pojęcie winy użyte w art. 30 § 5 Ordynacji podatkowej można interpretować nie jako winę w ścisłym tego słowa znaczeniu, lecz raczej doprowadzenie swoim działaniem do niepobrania podatku. Za takim stanowiskiem przemawia fakt, że w dyspozycji przywołanego przepisu ustawodawca nie określił rodzaju owej winy podatnika, dlatego należy przyjąć, że przez winę podatnika należy rozumieć każdą postać winy, czyli winę umyślną w postaci zamiaru bezpośredniego i zamiaru ewentualnego, jak również winę nieumyślną w postaci lekkomyślności albo niedbalstwa.

W związku z powyższym stwierdzenie winy podatnika uwalnia płatnika od odpowiedzialności.

Organ w takim przypadku jest jednak zobowiązany do wydania decyzji o odpowiedzialności podatnika. Można mieć wątpliwości co do potrzeby jej

⁴ I SA/Gd 650/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/93A992A611>, dostęp: 14.02.2023.

⁵ III SA 2049/03, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/09535BB252>, dostęp: 14.02.2023.

wydawania. Jeżeli bowiem płatnik nie ponosi odpowiedzialności za podatek, to odpowiedzialność ta spoczywa na podatniku na podstawie art. 26 Ordynacji podatkowej. Ponadto jeżeli zobowiązania nie wykonano w sposób prawidłowy z winy podatnika, to zasadą jest, że organ podatkowy określa wysokość ciążącego na nim zobowiązania w drodze stosownej decyzji określającej (art. 21 § 3 ww. ustawy). W stanie prawnym obowiązującym od 2016 r. w takiej decyzji można, na mocy art. 30 § 5 zdanie drugie przywołanej ustawy, orzec również o odpowiedzialności podatnika. Przyjęto więc koncepcję, wedle której chociaż określenie wysokości zobowiązania podatkowego jest odrębną sprawą od orzeczenia o odpowiedzialności podatnika, gdy z jego winy płatnik nie pobrał podatku, to w celu uproszczenia postępowania podatkowego można o tych dwóch kwestiach orzec w jednej decyzji.

Płatnik jako podmiot, na który ustawodawca nałożył obowiązki o charakterze publicznoprawnym, ponosi odpowiedzialność za własne działanie czy też zaniechanie. Odpowiedzialność ma charakter osobisty nieograniczony, ponieważ płatnik odpowiada całym swoim majątkiem za zobowiązania podatkowe, w związku z którymi był zobowiązany do obliczenia, pobrania i odprowadzenia należnego podatku wierzycielowi podatkowemu.

Sytuacja jednak się komplikuje, gdy uwzględni się art. 45 ust. 4 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., zgodnie z którym podatnicy są obowiązani wpłacić różnicę między podatkiem należnym wynikającym z zeznania, o którym mowa w ust. 1, a sumą zapłaconych za dany rok zaliczek, w tym również sumą zaliczek pobranych przez płatników.

Zgodnie z interpretacją indywidualną Dyrektora KIS z dnia 24 czerwca 2019 r.: „Jeżeli podatek zostanie zapłacony przez podatnika, to w dniu dokonania tej zapłaty wygasa zobowiązanie płatnika. Zatem dokonana przez podatnika po zakończeniu roku zapłata podatku spowoduje wygaśnięcie obowiązku płatnika do odprowadzenia kwot zaległych zaliczek. Obowiązek płatnika nie jest bowiem abstrakcyjny, a stanowi lustrzane odbicie obciążeń podatnika. Jednocześnie, pomimo faktu, że [...] w pierwszej kolejności to płatnik jest obowiązany do zapłaty, w sytuacji, gdy podatnik składa zeznanie roczne i dokonuje wpłaty należnego podatku – w części niepobranej przez płatnika w formie zaliczek – organ podatkowy nie może żądać wpłaty tych samych kwot od płatnika. Z chwilą zapłaty podatku przez podatnika dojdzie bowiem do wygaśnięcia jego zobowiązania podatkowego. Brak zobowiązania powoduje natomiast, że nie można mówić o odpowiedzialności podatkowej jakiegokolwiek podmiotu, w tym płatnika, za jego zapłatę.

Gdy zatem podatnik złoży korektę zeznania i samodzielnie odprowadzi podatek, rola płatnika ograniczy się do korekty deklaracji PIT-4R oraz zapłaty odsetek od różnicy między zaliczką na podatek dochodowy od osób fizycznych naliczoną, pobraną i wpłaconą do urzędu skarbowego a zaliczką na podatek

dochodowy od osób fizycznych, która powinna była być naliczona, pobrana i wpłacona do urzędu skarbowego.

Natomiast, jeżeli pracownik nie złoży korekty zeznania podatkowego za rok 2015 (albo złoży, ale nie dokona zapłaty należnego podatku wynikającego ze złożonej korekty zeznania podatkowego), to zobowiązanie płatnika nie wygaśnie i na płatniku ciąży obowiązek wpłaty do organu podatkowego zaległych, a niepobраниch przez niego w odpowiedniej wysokości zaliczek, jakie były należne za rok 2015 wraz z wymaganymi odsetkami za zwłokę, gdyż w ten sposób wywiąże się Wnioskodawca z obowiązku, jaki wynika z treści art. 38 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁶.

1.7. Odpowiedzialność karnoskarbowa płatnika za niepobranie i niewpłacenie podatku⁷. Na odpowiedzialność karnoskarbową płatnika (a także inkasenta) za niewpłacenie należności publicznoprawnej w postaci podatku wskazuje art. 9 § 1 k.k.s. stanowiący, że za sprawstwo odpowiada nie tylko ten, kto wykonuje czyn zabroniony sam albo wspólnie i w porozumieniu z inną osobą, ale także ten, kto kieruje wykonaniem czynu zabronionego przez inną osobę lub wykorzystując uzależnienie innej osoby od siebie, poleca jej wykonanie takiego czynu.

Z powyższego artykułu wynika, że odpowiedzialność karłą może ponieść wyłącznie osoba fizyczna, dlatego tylko jej można przypisać winę. Jeżeli odpowiedzialność będzie dotyczyła osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, zastosowanie znajdzie art. 9 § 3 k.k.s., który brzmi: „Za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe odpowiada, jak sprawca, także ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej”. Zakłada on zatem samodzielność decyzyjną, obejmującą wszelkiego rodzaju czynności prawne i faktyczne, które są podejmowane w związku z prowadzoną przez dany podmiot działalnością gospodarczą.

Dotyczy to też przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych o „kollektywnie” określonym podmiocie. Klauzula odpowiedzialności zastępczej z art. 9 § 3 k.k.s. pozwala bowiem zindywidualizować osobę odpowiedzialną, która jako pracownik lub podmiot „zewnątrzny” zajmuje się na podstawie umowy sprawami gospodarczymi, w tym finansowymi, zarówno osoby fizycz-

⁶ 0112-KDIL3-1.4011.134.2019.1.KF, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/383296>, dostęp: 14.02.2023. M. Betiuk, R. Johaniuk, *Odpowiedzialność płatnika z tytułu nieprawidłowości związanych z pobraniem i zapłatą zaliczki na podatek dochodowy od podatnika, będącego pracownikiem płatnika*, materiały szkoleniowe, Warszawa 2022.

⁷ J. Kostrzewa, *Odpowiedzialność karnoskarbowa płatnika za niepobranie i niewpłacenie podatku*, materiały szkoleniowe, Warszawa 2022.

nej, jak i osoby prawnej bądź jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy nadają zdolność prawną⁸.

Odpowiedzialność karnoskarbowa płatnika jest uregulowana w przepisach art. 77–79 k.k.s.

Zgodnie z art. 77 k.k.s.:

- „§ 1. Płatnik lub inkasent, który pobranego podatku nie wpłaca w terminie na rzecz właściwego organu,
podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie.
- § 2. Jeżeli kwota niewpłaconego podatku jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1
podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.
- § 3. Jeżeli kwota niewpłaconego podatku nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1
podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.
- § 4. Sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary, a nawet odstąpić od wymierzenia kary lub środka karnego, jeżeli przed wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe określone w § 1 lub 2 wpłacono w całości pobrany podatek na rzecz właściwego organu.
- § 5. Sąd może odstąpić od wymierzenia kary, jeżeli przed wszczęciem postępowania w sprawie o wykroczenie skarbowe określone w § 3 wpłacono w całości pobrany podatek na rzecz właściwego organu”.

Przepis ten penalizuje dwa typy przestępstwa – podstawowy i uprzywilejowany (gdy niewpłacony podatek jest małej wartości), jak również wykroczenie (gdy wysokość niewpłaconego podatku nie przekracza ustawowego progu). Czyny te mają charakter indywidualny i mogą być popełnione wyłącznie przez płatnika lub inkasenta.

Warto odnotować przypadek, gdy pobór przez płatnika zaliczek na podatek dochodowy następuje z jego środków własnych (np. przy wynagrodzeniach pracowniczych) – przez pobranie podatku należy rozumieć wypłacenie pracownikowi wynagrodzenia po odliczeniu uprzednio obliczonej zaliczki na podatek dochodowy od tego wynagrodzenia. Charakterystyczne jest, że dla wyczerpania znamion tego czynu nie ma znaczenia, czy płatnik posiadał środki pieniężne odpowiadające wartości zaliczek na podatek.

Stanowisko to znajduje potwierdzenie w aktualnym orzecznictwie NSA, np. w wyroku z dnia 12 lutego 2021 r.: „Przepis art. 77 k.k.s. penalizuje [...] samo nieodprowadzenie w terminie pobranych od podatnika kwot podatku.

⁸ Z. Wardak, *Wybrane zagadnienia odpowiedzialności za działanie w cudzym interesie z art. 9 § 3 k.k.s.*, w: *Verba volant, scripta manent. Proces karny, prawo karne skarbowe i prawo wykroczeń po zmianach z lat 2015–2016. Księga pamiątkowa poświęcona Profesor Monice Zbrojewskiej*, T. Grzegorzczak, R. Olszewski (red.), Warszawa 2017.