

Czy płatnik odpowiada za błędy państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej (próba innego spojrzenia na zakres wyłączenia odpowiedzialności płatnika)?

DR HAB. WOJCIECH MORAWSKI, PROF. UMK

KIEROWNIK KATEDRY PRAWA FINANSÓW PUBLICZNYCH UMK

Art. 30 Ordynacji podatkowej

§ 1 o.p. Płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8, odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany a niewpłacony.

§ 4 o.p. Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi okoliczność, o której mowa w § 1 lub 2, organ ten wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta, w której określa wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku.

§ 5 o.p. Przepisów § 1-4 nie stosuje się, jeżeli odrębne przepisy stanowią inaczej albo jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika; w tych przypadkach organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatnika. Odpowiedzialność podatnika można orzec w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Klasyczne podejście

- ▶ Odpowiada albo podatnik, albo płatnik – jasne!
- ▶ Tylko gdy winę ponosi podatnik, to płatnik jest zwolniony – logiczne!
- ▶ Jeżeli podatnik nie ponosi winy, to odpowiada płatnik – też logiczne!
- ▶ Jeżeli winę ponosi ktoś inny niż podatnik, to odpowiada płatnik – niby logiczne, ale dlaczego?
- ▶ Jeżeli „ktosiem” jest Państwo, to też odpowiada płatnik – może i logiczne, ale art. 2 Konstytucji RP ...

„Wina” państwa

- „wina” – znaczenie karnistyczne, potoczne, spowodowanie?

NSA o winie podatnika

Warunkiem uznania, że niepobranie podatku obciąża płatnika, jest m.in. uprzednie wyłączenie winy podatnika bądź stwierdzenie jego przyczynienia się do niepobrania podatku w należnej wysokości przez płatnika. Winę podatnika należy rozumieć jako **wszelkie przyczyny leżące po stronie podatnika** (np. podanie płatnikowi nieprawdziwych informacji lub niedostarczenie wymaganych danych) i wpływające na zachowanie się płatnika, **niekoniecznie zawinione w rozumieniu prawa cywilnego lub karnego**.

Wyrok NSA z 17.07.2024, II FSK 2092/23

Przykłady „winy” państwa

A) Niejasny przepis

B) Korzystna dla płatników (początkowo) wykładnia prawa dokonywana przez organy podatkowe (płatniku – nie pobieraj!), ale potem zmiana (płatniku – dlaczego nie pobrałeś?)

C) Korzystne dla płatników wyroki sądów administracyjnych, ale tylko początkowo...

Ad A) prawo tak niejasne, że trzeba było nowelizować...

Art. 26.ust. 1 u.p.d.o.p przed
1.1.2019

Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat (...) są obowiązane jako płatnicy pobierać (...) zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat, z uwzględnieniem odliczeń przewidzianych w art. 22 ust. 1a-1e. Zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobranie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe **pod warunkiem udokumentowania miejsca siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskany od podatnika certyfikatem rezydencji.**

I od 1.1.2019 r.

(...) Zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobranie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe **pod warunkiem udokumentowania siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskany od podatnika certyfikatem rezydencji.** Przy weryfikacji warunków zastosowania stawki podatku innej niż określona w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1, zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, **płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności.** Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika.,

Uzasadnienie milczy, ale– to (podobno) wcale nie była zmiana!

- ▶ organy podatkowe: płatnik miał zawsze obowiązek dołożenia należytej staranności, a więc ustalenia, czy jego odbiorca dywidendy był *beneficial owner*
- ▶ wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2023 r. (II FSK 1588/20) – potwierdza to (jakby niechcący, bo spór dotyczył stanu prawnego od 1.1.2019!)
- ▶ wyrok NSA z dnia 6 października 2023 r. (II FSK 1333/22) – obowiązek należytej staranności i tak (przed 1.1.2019) wynikał z istoty obowiązków płatnika (art. 8 Ordynacji podatkowej)
- ▶ Wyrok NSA z 17 października 2024, II FSK 2092/23 tak samo...

Myślimy logicznie!

art. 30 § 5 o.p.

Skoro wina podatnika uwalnia płatnika od odpowiedzialności, to tym bardziej musi uwalniać płatnika od odpowiedzialności wina organów państwa!

Dlaczego prawodawca tego nie napisał?

Bo to jest oczywiste, że z własnego bezprawnego działania nie można czerpać korzyści, zwłaszcza gdy chodzi o państwo prawne i to urzeczywistniające zasady sprawiedliwości społecznej!

To filozofowanie, bo w art. 30 o.p. nic nie ma o takim pomyśle?

- ▶ § 5 o.p. Przepisów § 1-4 nie stosuje się, jeżeli odrębne przepisy stanowią inaczej albo jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika; w tych przypadkach organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatnika. Odpowiedzialność podatnika można orzec w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.
- ▶ Czy Konstytucja (art. 2) to nie jest przepis?

Czy wtedy nikt nie płaci podatku, ani płatnik, ani podatnik?

Art. 30 § 5 o.p. **Przepisów § 1-4 nie stosuje się**, jeżeli odrębne przepisy stanowią inaczej albo jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika; w tych przypadkach organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatnika. Odpowiedzialność podatnika można orzec w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Podatnik płaci!

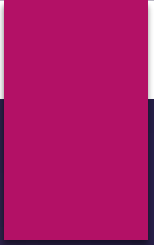
Do odpowiedzialności podatnika nie jest potrzebny kolejny przepis, bo on po prostu odpowiada za swoje grzechy

wina... ciężka, mała, malutka... podatnika i płatnika

- ▶ NSA mówi – zawsze płatnik musiał dołożyć należytej staranności, bo to wynika z art. 8 O.p., nawet gdy art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p. cisza...
- Jakakolwiek wina podatnika uwalnia?
- Czy uwalnia też, gdy płatnik nie dołożył należytej staranności?

Kres nadziei (dla niektórych)...

- ▶ Art. 30 § 5a o.p. : Odpowiedzialności płatnika nie można wyłączyć ani ograniczyć na podstawie § 5 o.p., jeżeli:
- ▶ Czyli płatnik podatnikiem



**Dziękuję za uwagę
Wdzięczny byłbym za uwagi,
zwłaszcza krytyczne**