TOM LXXII • NR 10 (856) • DOI 10.33226/0137-5490.2019.10.6

Opodatkowanie i oskładkowanie napiwków — glosa do wyroku Sądu Najwyższego z 13.09.2018 r. (II UK 343/17)

Taxation and contributions in respect of tips — a gloss to the judgment of the Supreme Court of 13 September 2018 (II UK 343/17)

dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK

Kierownik Katedry Prawa Finansów Publicznych na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu
E-mail: wmoraw@umk.pl; nr ORCID 0000-0002-2396-9434

dr hab. Jacek Wantoch-Rekowski, prof. UMK

Kierownik Zakładu Prawa Budżetowego i Finansów Samorządu Terytorialnego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, prodziekan ds. ekonomicznych i rozwoju
E-mail: rekowski@umk.pl; nr ORCID 0000-0002-1606-7790

Streszczenie

Przedmiotem glosy jest wyrok Sądu Najwyższego z 13.09.2018 r., w którym dokonano kwalifikacji prawnej napiwku — na płaszczyźnie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Orzeczenie nie może być uznane za prawidłowe, ponieważ Sąd Najwyższy sformułował tezę o źródłach finansowania podatku i składek bez odwołania się do przepisów, poprzestając na intencjach „napiwkodawcy" jako kluczowym czynniku kształtującym prawa i obowiązki płatnika.

Słowa kluczowe: napiwek, podatek dochodowy od osób fizycznych, składki na ubezpieczenia społeczne

Summary

The subject of the opinion is the Supreme Court ruling of 13.09.2018, which provides for the legal qualification of a tip - based on the Act on Income Tax from Natural Persons and the Act on the Social Insurance System. The ruling cannot be considered correct because the Supreme Court formulated a thesis on the sources of tax and contributions financing without referring to the regulations, confining itself to the intentions of the "tip provider" as a key factor influencing the rights and obligations of the payee.

Key words: tip, income tax on natural persons, social security contributions

JEL: K22, K34

Teza wyroku Sądu Najwyższego z 13.09.2018 r. (II UK 343/17)

1. Napiwki organizowane, obliczane, przechowywane w depozycie pracodawcy i wypłacane przez upoważnionych pracowników pracodawcy stanowią podstawę obliczania składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne wraz z innymi przychodami ze stosunku pracy.

2. Przyjęcie sugestii ze skargi kasacyjnej, iż kwota napiwku miałaby być pomniejszona o zaliczkę na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych (18%) oraz miałaby pokrywać składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne w części finansowanej przez pracodawcę i pracownika (około 40%), byłoby sprzeczne z istotą napiwku, bowiem oznaczałoby to de facto dawanie napiwku państwu lub jego instytucjom (około 60% napiwku), prowadząc do sprzeczności z zamiarem „napiwkodawcy". Konstatacje te implikują obligatoryjne finasowanie podatku dochodowego i składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne — z innych funduszy pracodawcy, tworzonych na przykład przez adekwatne ustalenie marży za sprzedawane usługi.

Znaczenie wyroku

„Rzut oka" na tematykę wyroku może prowadzić do konstatacji, że jest to wyrok niewart szczególnej uwagi, gdyż dotyczy zagadnienia, które było przedmiotem znacznej liczby jednolitych orzeczeń, zarówno WSA jak i NSA (np. wyrok WSA w Warszawie z 25.09.2014 r., III SA/Wa 750/14, LEX nr 1553443; wyroki NSA z 14.11.2003 r., I SA/Łd 1493/02, LEX nr 102761; z 14.11.2006 r., II FSK 1416/05, LEX nr 197731; z 18.02.2010 r., II FSK 1535/08, LEX nr 595816; z 4.04.2012 r., II FSK 1747/10, LEX nr 1214177; z 31.07.2012 r., II FSK 76/11, LEX nr 1213684; z 19.02.2013 r., II FSK 1258/11, LEX nr 1358236; z 13.10.2015 r., II FSK 1789/13, LEX nr 1986240; z 9.03.2016 r., II FSK 257/14, LEX nr 2036477). W wyrokach tych dość jednoznacznie rozstrzygano, że napiwki są przychodem ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1387 ze zm.), dalej u.p.d.o.f.). Odmiennie podchodzono w orzecznictwie jedynie do sytuacji, gdy napiwki otrzymywał przedsiębiorca, w takim przypadku stanowiły one przychód z działalności gospodarczej. Poglądy prezentowane w orzecznictwie sądów administracyjnych w zakresie problematyki podatkowej były spójne ze stanowiskiem sądów powszechnych, gdy te orzekały na podstawie ustawy z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 300 ze zm.), dalej u.s.u.s. lub ustawa systemowa, w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych (np. wyrok SN z 9.09.2010, II UK 98/10, LEX nr 1112913). Z wyrokami tymi już polemizowano (Brzeziński B., 2013, 403–405; Lasiński-Sulecki K., Morawski W., 2015, 518–529; odmiennie — Borszowski P., 2005, 122–124), ale poglądu sądów nie udało się zmienić, czego dowodem jest też glosowany wyrok SN.

Można więc uznać, że pierwsza teza glosowanego wyroku to — stosując terminologię z zakresu działalności strony postępowania — zgrana już karta. Gdyby SN poprzestał na powtórzeniu tez wcześniejszych orzeczeń, niniejsza glosa by nie powstała. Niestety SN postanowił dorzucić do gry Jokera, wyjaśniając, kto powinien ponieść ciężar zaliczek na podatek dochodowy i składek na ubezpieczenia społeczne należnych od napiwków. Stanowisko SN zmusza do zdecydowanego protestu, gdyż wywraca ono wszelkie dotychczas przyjęte kanony myślenia dotyczące obowiązków płatnika w podatkach dochodowych, jak i płatnika składek na ubezpieczenia społeczne.

Napiwki a stosunek pracy — utrwalona, ale wątpliwa linia orzecznicza

Analizę wyroku zacząć wypada od kwestii zaliczenia przychodu z napiwków do przychodów ze stosunku pracy jako warunkującej analizę tezy drugiej. Zastrzec przy tym trzeba, że nie ma wątpliwości, że napiwki stanowią przychód osoby otrzymującej i podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Spór dotyczy tylko tego, czy są to przychody ze stosunku pracy, co implikuje, że pracodawca ma obowiązek pobrania zaliczki na podatek dochodowy i składek na ubezpieczenia społeczne oraz zdrowotne.

Zgodnie z art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. „za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych".

Przepis ten w gruncie rzeczy nie zawiera definicji przychodów ze stosunku pracy, a tylko rozwiewa wątpliwości co do tego, jakie formy świadczeń zaliczamy do przychodów ze stosunku pracy. Są to „wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń". Dalej prawodawca wymienia przykłady świadczeń, które do niego się zaliczają, a które to wyliczenie ma oczywiście charakter otwarty, w tym sensie jednak tylko, że mogą istnieć innego rodzaju świadczenia, które nie są zawarte w owym przykładowym wyliczeniu, ale będą świadczeniami ze stosunku pracy.

Warto podkreślić, że w całym art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. nie ma wprost stwierdzenia, że przychody ze stosunku pracy to przychody ze stosunku pracy. Nie jest to chyba błędem prawodawcy. Wynika z tego, że po prostu prawodawca nie definiuje w tym przepisie przychodów ze stosunku pracy, a tylko rozwiewa niektóre wątpliwości związane z zakresem tego źródła przychodu, zaś niezmienne pozostaje to, że przychodami ze stosunku pracy są przychody ze stosunku pracy w znaczeniu, którego prawo podatkowe nie definiuje. Nie jest to potrzebne, bo jest to termin dość oczywisty w świetle prawa pracy. Stosunek pracy to stosunek prawny między dwoma podmiotami — pracownikiem i pracodawcą, w którym pracownik zobowiązany jest do świadczenia pracy, zaś pracodawca do zapłaty wynagrodzenia (np. Florek L., 2010, 45; T. Liszcz, 2018, 116). A więc to co wynika z tego stosunku pracy jest przychodem ze stosunku pracy. Stosunek pracy musi być więc owym źródłem świadczenia, a kwota otrzymana przez pracownika musi być treścią tego stosunku. I chyba nie ma wątpliwości, że ze stosunku pracy mogą płynąć tylko te przychody, które trafiają od jednej strony tego stosunku do drugiej strony. W doktrynie wskazuje się, że podstawowym składnikiem wynagrodzenia za pracę jest wynagrodzenie zasadnicze, które może być uzupełniane różnymi dodatkami, premiami, etc. Napiwków jako elementu wynagrodzenia za pracę nie wymienia się (np. Piecyk, K., 2019, 487).

I właściwie to już powinno kończyć spór, gdyż nie budzi wątpliwości, że stroną stosunku pracy z pewnością nie jest np. gość restauracji, który daje kelnerowi napiwek, tak samo jak gracz w kasynie dający napiwek krupierowi. Jeżeli klienta i kelnera lub krupiera i dającego napiwek nie łączy stosunek pracy, to z takiego nieistniejącego stosunku nie mogą wynikać żadne przychody. Gościa restauracji lub kasyna łączy in-

ny stosunek prawny o niejasnej może naturze (dlaczego nie miałaby to być umowa darowizny, która w ogóle nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych?).

Tymczasem SN pomija treść przepisu i stawia tezy, które są nawet niekiedy poprawne, ale prowadzą do wadliwych wniosków. Stwierdza on m. in. że „w ocenie Sądu Najwyższego należy zaaprobować pogląd sądu drugiej instancji, iż pojęcie wynagrodzenia za pracę, o którym mowa w art. 78 § 2 k.p., ma charakter węższy niż pojęcie przychodów ze stosunku pracy, które są zdefiniowane w art. 12 u.p.d.o.f.". To prawda, ale nic z tego nie wynika, gdyż jest oczywiste, że kategoria przychodów ze stosunku pracy obejmuje nie tylko wynagrodzenie za pracę.

Kluczowy fragment uzasadnienia brzmi: „Definicja przychodu zawarta w tym ostatnim przepisie jest zakreślona szeroko, obejmując »wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne« i to bez względu na źródło finansowania tych środków. Zestawiając zatem art. 18 ust. 1 u.s.u.s. z pojęciem przychodu z art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., należy dojść do wniosku, że oskładkowaniu podlegają także przychody pracownika z tytułu otrzymanych napiwków". Pierwsze zdanie jest prawdziwe, rzeczywiście art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. obejmuje „wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne", ale już wniosek zawarty w zdaniu drugim jest oczywiście wadliwy, pomijając już to, że nie ma między pierwszym zdaniem a wnioskiem zawartym w zdaniu drugim żadnego związku. Wydaje się, że SN sugeruje, że skoro art. 12 u.p.d.o.f. obejmuje wszelkie wypłaty pieniężne (analogicznie m.in. w wyroku WSA w Warszawie z 16.09.2013 r., III SA/Wa 167/13, LEX nr 1652832), to w kategorii „wszelkie" mieszczą się też napiwki. Tak rozumując można byłoby jednak zakresem zastosowania art. 12 u.p.d.o.f. objąć także alimenty, zyski ze sprzedaży akcji na giełdzie etc. Pominął bowiem SN to, że art. 12 u.p.d.o.f. odnosi się do przychodów „ze stosunku pracy". Dopiero więc jeżeli jakiś przychód jest „ze stosunku pracy", to może to być „wszelkiego rodzaju wypłata pieniężna" i będzie on zakwalifikowany do art. 12 u.p.d.o.f. Po prostu samo bycie „wszelkiego rodzaju wypłatą pieniężną" nie wystarczy do zaliczenia przychodu do art. 12 u.p.d.o.f.

Biorąc pod uwagę stan utrwalenia linii orzeczniczej nie ma jednak już większej nadziei na jej zmianę. Stąd też można szczegółową analizę zagadnienia zastosowania art. 12 u.p.d.o.f. do napiwków ograniczyć, zwłaszcza że było ono już wielokrotnie analizowane, na co zresztą SN zwrócił uwagę.

Czy wszystkie napiwki należy traktować identycznie?

Ciekawym aspektem problemu jest to, czy każdy napiwek podlega opodatkowaniu na zasadzie art. 12 u.p.d.o.f. i wliczeniu do podstawy naliczania składek na ubezpieczenia społeczne. W praktyce problem ten nie występuje z prostego powodu — otóż ani organy podatkowe, ani ZUS nie zajmują się sytuacjami, gdy napiwki nie są w jakiś sposób ewidencjonowane przez pracodawcę. Nie widać w orzecznictwie wyroków, z których wynikałoby, że organy te masowo wnikałyby w to, czy przypadkiem pracownik restauracji nie otrzymał bezpośrednio od klienta jakichś pieniędzy tytułem napiwku. A przecież dawanie napiwków to zwykła czynność w restauracjach czy hotelach. Organy powyższe „nabierają ochoty" na obciążenie napiwków, gdy pojawia się w dokumentacji płatnika ślad tych kwot. W takim wypadku zwłaszcza organy podatkowe mają bardzo ułatwione zadanie. Nie muszą prowadzić postępowań podatkowych wobec podatników i mozolnie dochodzić tego, ile każdy z nich otrzymał napiwków, ale pociągają do odpowiedzialności płatnika, jako odpowiedzialnego za pobranie zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych (art. 30 ustawy z 29.08.1998 r. — Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm., dalej o.p.). Wydaje się, że brak zainteresowania napiwkami wypłacanymi bez pośrednictwa pracodawców można wyjaśnić praktycznymi problemami związanymi z wymiarem składek i podatku dochodowego.

Można spotkać jednak znacznie bardziej wysublimowane uzasadnienia. Sąd Najwyższy już w powołanym wcześniej wyroku z 9.09.2010 r., na który powołuje się Sąd Najwyższy w glosowanym wyroku, starał się udowodnić tezę, że „nietrafne jest także twierdzenie skarżącej, że wypłata kwot pochodzących z napiwków płaconych kartą nie stanowi przychodu ze stosunku pracy, lecz z innych źródeł, ponieważ jedynie ze względów technicznych pracownik nie otrzymuje napiwku bezpośrednio od klienta, lecz za pośrednictwem pracodawcy". Zdaniem Sądu Najwyższego „pomiędzy sytuacją, w której kelner dostaje napiwek »do ręki« od klienta restauracji, a sytuacją, gdy kwota ta jest doliczana do rachunku i przekazywana przez klienta kartą płatniczą na konto pracodawcy, a dopiero następnie przekazywana przez pracodawcę pracownikowi, istnieje zasadnicza różnica. W pierwszym przypadku jest to świadczenie spontaniczne, dokonujące się w relacji klient–kelner, jakkolwiek również ono jest uwarunkowane funkcjonowaniem zakładu, w którym kelner świadczy pracę i może uzyskiwać napiwki. W drugim przypadku, zachodzącym w niniejszej sprawie, wypłata napiwku jest zorganizowana przez pracodawcę". Stanowisko takie byłoby uzasadnione, gdyby pracodawca wymagał napiwków od klientów, jak to dzieje się w niektórych krajach. W przeciwnym wypadku nadal napiwek ma przecież charakter „spontaniczny".

Kolejne argumenty są nie mniej zastanawiające. Sąd Najwyższy stwierdza bowiem, że „nie ma też wątpliwości, że zorganizowanie takiego systemu służy uzyskaniu środków zwiększających dochody pracowników i pośrednio odciążających pracodawcę, który może zatrudniać kelnerów oferując im skromniejsze wynagrodzenie, rekompensowane perspektywą zorganizowanego uzyskiwania napiwków. Jest to więc zorganizowany przez pracodawcę system pozyskiwania środków finansowych wypłacanych następnie pracownikom przez pracodawcę, na którego konto, dzięki zaplanowanemu działaniu pracodawcy, środki te wpłynęły". Wyjaśnienie to jest co najmniej dziwne. Czyżby więc otrzymujący napiwki bezpośrednio od klientów kelnerzy mieli zarabiać więcej? Traktowanie napiwków „przechodzących przez ręce" pracodawcy jako substytutu wynagrodzenia powinno skutkować potraktowaniem tych napiwków jako przychodów i jednocześnie kosztów uzyskania przychodów pracodawcy, a tymczasem organy podatkowe ograniczają się tylko do potraktowania pracodawców jako płatników podatku dochodowego od osób fizycz-

nych. Stanowisko SN byłoby uzasadnione, gdyby pracodawca pomniejszał wynagrodzenie pracownika o przekazane mu napiwki. Argumenty powyższe okazują się być mało przekonujące.

Zarówno w wyroku SN z 9.09.2010 r., jak i w glosowanym wyroku, chodziło o specyficzną grupę pracodawców, którymi są podmioty prowadzące działalność w zakresie gier hazardowych. Pracodawcy ci zobowiązani są prowadzić rejestr napiwków na podstawie art. 78 ust. 1 pkt 3 ustawy z 19.11.2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. z 2019 r., poz. 847). Za istotne SN uznał, że „przez pewien czas napiwki pozostawały w depozycie pracodawcy, który w specjalnych rejestrach notował wysokość napiwków wypłacanych poszczególnym pracownikom. Wprawdzie w ograniczonym zakresie napiwki otrzymywały osoby nie związane stosunkiem pracy ze spółką, jednak większość beneficjentów napiwków stanowili pracownicy. Zainteresowani wymienieni w decyzjach ZUS byli pracownikami spółki, dotyczy to również objętego skargą kasacyjną S.B., zatem stosunek pracy był warunkiem sine qua non otrzymywania przez nich napiwków. W tym znaczeniu napiwki należy uznać za przychody ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. w związku z art. 4 pkt 9 usus. Dodatkowo można wskazać, że w razie sporu odnośnie wysokości wypłacanych w kasynie napiwków, pracownicy mogliby skierować roszczenie o ich wypłatę wyłącznie do pracodawcy (właściciela kasyna), który, jak wynika z ustaleń zaskarżonego wyroku, za pośrednictwem księgowości dokonywał dystrybucji napiwków".

Powyższa argumentacja właściwie powinna wspierać stanowisko przeciwne do tego prezentowanego w glosowanym wyroku. Założyć trzeba, że prawodawca jest racjonalny, a więc nie tworzy regulacji zbędnych. Jest oczywiste, że pracodawca musi ewidencjonować wszystkie przychody wypłacone pracownikom ze stosunku pracy z tego prostego powodu, że musi — jako płatnik — wypełnić dla podatnika informacje o przychodach pracownika. Tymczasem zgodnie z § 8 pkt 2 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 28.05.1996 r. w sprawie zakresu prowadzenia przez pracodawców dokumentacji w sprawach związanych ze stosunkiem pracy oraz sposobu prowadzenia akt osobowych pracownika (Dz.U. z 1996 r., nr 62, poz. 286; uchylone z dniem 1.01.2019 r.) pracodawca „zakłada i prowadzi odrębnie dla każdego pracownika: (...) 2) imienną kartę (listę) wypłacanego wynagrodzenia za pracę i innych świadczeń związanych z pracą".

Zakładając więc racjonalność prawodawcy, o ile napiwki byłyby przychodem ze stosunku pracy, to wynikający z ustawy o grach hazardowych wymóg ewidencjonowania napiwków, byłby pozbawiony sensu. Przecież napiwki te i tak byłyby ewidencjonowane w karcie pracownika. Wymóg ewidencjonowania napiwków nabiera znaczenia, gdy uznamy, że nie są to wynagrodzenia za pracę i inne świadczenia nawet nie ze stosunku pracy, a tylko „związane z pracą" (Lasiński-Sulecki K., Morawski W., 2015, 521). Nieporozumieniem jest twierdzenie, że pracodawca na podstawie ustawy o grach hazardowych w jakiś sposób organizuje wypłatę napiwków. Przecież prawodawca w ustawie o grach hazardowych nakazał tylko ewidencjonowanie napiwków — a dopiero z treści wprowadzonego rozporządzeniem Ministra Finansów z 4.01.2010 r. w sprawie dokumentacji prowadzonej przez podmioty prowadzące działalność w zakresie gier hazardowych (Dz.U. z 2018 r. poz. 632 ze zm.) wzoru ewidencji napiwków można ewentualnie wywodzić tezę o udziale pracodawcy w „procesie napiwkowym", skoro zawiera on rubryki: „data wypłaty napiwków", „podpis odbierającego". Rozporządzenie zmienia więc w istocie ustawę.

Wbrew przekonaniu Sądu Najwyższego przepisy ustawy o grach hazardowych wcale nie zmuszają więc pracodawców do przejęcia kontroli nad rozdziałem napiwków, a tylko zmuszają ich do ewidencjonowania napiwków, które krupierzy mogą teoretycznie samodzielnie rozdzielać. Fakt, że jakiś napiwek jest ewidencjonowany przez pracodawcę niczego nie zmienia w jego charakterze prawnym. Albo wszystkie napiwki są przychodami ze stosunku pracy, albo żadne nie są takimi przychodami.

Kogo obciążają zaliczki na podatek dochodowy i składki na ubezpieczenia społeczne — rewolucyjny pogląd SN

Najbardziej intrygujący fragment wyroku, który spowodował, że wart jest on szczegółowej analizy brzmi następująco. „Zwrócić należy uwagę, że intencją osób wręczających napiwki jest, aby cała kwota tych napiwków trafiła do dyspozycji konkretnego pracownika lub zespołu pracowników. Przyjęcie sugestii ze skargi kasacyjnej, iż kwota napiwku miałaby być pomniejszona o zaliczkę na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych (18%) oraz miałaby pokrywać składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne w części finansowanej przez pracodawcę i pracownika (około 40%), byłoby sprzeczne z istotą napiwku, bowiem oznaczałoby to de facto dawanie napiwku państwu lub jego instytucjom (około 60% napiwku), prowadząc do sprzeczności z zamiarem »napiwkodawcy«. Konstatacje te implikują obligatoryjne finasowanie podatku dochodowego i składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne — z innych funduszy pracodawcy, tworzonych na przykład przez adekwatne ustalenie marży za sprzedawane usługi. Nie stanowi to zarzucanego w skardze kasacyjnej naruszenia art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP, jako konsekwencji nieprawidłowej wykładni art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., przez nałożenie obowiązku uiszczenia świadczenia publicznego na stronę skarżącą w oderwaniu od źródła, z którego nastąpić może zaspokojenie obowiązku."

Teza ta jest fundamentalnym nieporozumieniem pod każdym względem. Przede wszystkim trzeba zwrócić uwagę, że SN wypowiedział się zarówno co do finansowania składek na ubezpieczenia społeczne, co jest w pełni uzasadnione zakresem jego kognicji, ale także co do finansowania „podatku dochodowego", co już pozostaje poza zakresem właściwości sądu powszechnego, gdyż rozstrzyga o tym przecież sąd administracyjny. Oczywiście taka wypowiedź w uzasadnieniu wyroku nie będzie miała większego znaczenia dla organów podatkowych, ale akurat Sad Najwyższy powinien trzymać się regulacji prawnej.

Popełnia przy tym SN pewną niezręczność pisząc o finansowaniu „podatku dochodowego". Otóż będący płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych wcale nie pobiera

od pracownika podatku, ale tylko zaliczkę na podatek. Co prawda na podstawie art. 3 pkt 3 o.p. „ilekroć w ustawie jest mowa o (…) podatkach — rozumie się przez to również (…) zaliczki na podatki", a więc znajdą do nich zastosowanie przepisy właściwe dla podatków, ale nie są one jednak podatkiem. Podatek pojawia się dopiero po zakończeniu roku podatkowego. Jak wie wiele milionów podatników w Polsce, wtedy pracownik w zeznaniu rocznym porównuje kwotę zaliczek i należnego podatku i wpłaca różnicę, albo otrzymuje nadwyżkę z urzędu skarbowego.

Dwie powyższe uwagi to jednak tylko drobne niezręczności Sądu Najwyższego, które nie mają praktycznego znaczenia. Znacznie poważniejszy problem tkwi w tym, że Sąd sformułował powyższą tezę o źródłach finansowania podatku i składek bez odwołania się do przepisów, a poprzestając na intencjach „napiwkodawcy" jako kluczowym czynniku kształtującym prawa i obowiązki płatnika. Tymczasem zgodnie z art. 8 o.p. „płatnikiem jest osoba (…) obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku (...)". Wbrew temu, co twierdzi SN, płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych ma zaliczki pobrać od podatnika. Dopiero gdyby nie pobrał to (pod pewnymi warunkami) może za nie sam odpowiadać (art. 30 o.p.).

Także przepisy ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych regulują, kogo obciążają składki na ubezpieczenia społeczne. Art. 16 ust. 1 pkt 1 u.s.u.s. jednoznacznie stwierdza, że składki na ubezpieczenia emerytalne pracowników finansują z własnych środków, w równych częściach, ubezpieczeni i płatnicy składek. Z kolei składki na ubezpieczenia rentowe (art. 16 ust. 1b) finansują z własnych środków: ubezpieczeni (pracownicy) — 1,5% podstawy wymiaru i płatnicy (pracodawcy) — 6,5% podstawy wymiaru. W literaturze wskazuje się na istnienie „współudziału w finansowaniu składek" (Dziwota K., 2007, 119). „W art. 16 ust. 1 i 1a u.s.u.s. wskazano sytuacje, w których składki na ubezpieczenie emerytalne są finansowane w równych częściach z własnych środków przez płatników składek i ubezpieczonych" (Bartoszewska 2015, 174). Treść wskazanych przepisów jest więc jednoznacznie sprzeczna z tezą Sądu Najwyższego. Nie można więc już z tego powodu stanowiska SN zaakceptować.

Dodatkowo SN podważył rudymentarne zasady prawa publicznego, wprowadzając do niego cywilnoprawną swobodę w kształtowaniu obowiązków stron stosunku publicznoprawnego. Zakres obowiązków płatnika zarówno składek na ubezpieczenia społeczne jak i podatku dochodowego wynika z przepisów prawa publicznego — jest to oczywiste. Można oczywiście wpływać na jego kształt podejmując pewne działania, np. można pracować albo nie pracować. Jeżeli jednak zaistnieje określony w przepisach stan faktyczny, to dalej już skutki jego zaistnienia wynikają bezwzględnie z przepisów prawa bez możliwości ich modyfikowania wolą stron czynności prawnej. Żaden podatnik nie ma możliwości zmienić zakresu obowiązku podatkowego mocą swego oświadczenia woli, np. wyrażając wolę niepłacenia podatków. Nie ma także możliwości zwolnienia płatnika z obowiązku pobrania zaliczki na podatek lub składki na ubezpieczenia społeczne na podstawie woli kogoś innego niż prawodawca. Jest to obowiązek ustawowy i wola wypłacającego świadczenie nie ma tu żadnego znaczenia. Autorzy niniejszej glosy także z chęcią zwolniliby swojego płatnika (Uniwersytet Mikołaja Kopernika) z przykrego obowiązku pobierania z ich pensji zaliczek na podatek dochodowy i składek na ubezpieczenia. Niestety nie jest to możliwe.

Umknęło też uwadze Sądu Najwyższego, że nakładając na płatnika obowiązek samodzielnego uiszczenia składek za swojego pracownika, zdaje się powodować powstanie po stronie tego ostatniego nieodpłatnego świadczenia, co rodzi u pracodawcy obowiązek pobrania zaliczki na podatek dochodowy (opodatkowaniu na zasadach art. 12 u.p.d.o.f. podlegają wszak także „świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika") oraz w konsekwencji opłacenia składek na ubezpieczenia społeczne. Także z punktu widzenia pracodawcy rozwiązanie zaprezentowane przez SN jest nie do zaakceptowania (pomijając jego ewidentną sprzeczność z prawem). Pracodawca nie wie bowiem, ile napiwków otrzymają jego pracownicy, nie wie więc, jak ma kalkulować cenę swoich usług.

Czy pracodawca musi interesować się napiwkami pracowników?

Zaprezentowano w niniejszej glosie tezę, że stanowisko sądów — zarówno powszechnych jak i administracyjnych — w stosunku do napiwków jest niespójne i wszystkie napiwki powinny podlegać obciążeniu składkami i podatkami na identycznych zasadach. Połączenie takiego poglądu z dość ugruntowaną tezą, że napiwki generują przychód ze stosunku pracy może grozić płatnikom odpowiedzialnością za niewykonanie obowiązków płatnika, które polegają na pobraniu zaliczki na podatek dochodowy i składek na ubezpieczenia społeczne. Rodzić może to z kolei pytanie, czy pracodawca nie powinien, dla własnego bezpieczeństwa, przejąć rozliczania napiwków otrzymywanych przez swych pracowników, nawet gdy nie są oni pracownikami kasyna.

Na tle art. 30 § 1 o.p. jedyną okolicznością uwalniającą od odpowiedzialności jest fakt niepobrania podatku z winy podatnika. To dość logiczne, gdy weźmie się pod uwagę typowe sytuacje, gdy polski prawodawca nakłada na kogoś obowiązek bycia płatnikiem podatku dochodowego. Instytucja płatnika pojawia się bowiem w dwóch sytuacjach. Po pierwsze, gdy płatnik dysponuje środkami pieniężnymi, które następnie wypłaca podatnikowi, co umożliwia mu potrącenie zaliczki lub podatku przy wypłacie tej kwoty (Np. pracodawca będący płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu wynagrodzenia za pracę). Po drugie, płatnikiem może być osoba, która ma możliwość uzależnienia dokonania czynności od wpłaty na jej rzecz podatku (np. notariusz w podatku od spadków i darowizn przy zwieraniu umowy darowizny w formie aktu notarialnego, czy organizator konkursu w podatku dochodowym od osób fizycznych od przychodu z tytułu wygranej). W takich sytuacjach płatnik ma realne możliwości pobrania podatku, mimo że przecież nie jest podmiotem władzy publicznej, a w efekcie nie może stosować środków przymusu.

Takich możliwości płatnik nie ma, gdy chodzi o napiwki, które nie przechodzą przez jego ręce. Czy można wyprowa-

dzić wniosek, że potencjalny płatnik powinien podjąć działania, które umożliwią mu wykonanie swego obowiązku i oczekiwać od niego, że wprowadzi mechanizm administrowania przychodami z napiwków pracowników? Nie wydaje się to możliwe do obrony. Wszelkie obowiązki przedsiębiorcy muszą mieć podstawę prawną. Żaden przepis nie nakazuje pracodawcy ewidencjonowania napiwków, których on nie wypłaca (poza regulacją zawartą w ustawie o grach hazardowych).

Podsumowanie

Glosowany wyrok budzi zdecydowany sprzeciw. Stopień sprzeciwu jest jednak różny w stosunku do każdej z dwóch wyodrębnionych tez wyroku. Otóż teza pierwsza jest, zdaniem glosatorów, wadliwa, ale jednocześnie znajduje ona oparcie w bogatym orzecznictwie sądów zarówno powszechnych, jak i administracyjnych. Sąd Najwyższy kontynuuje więc swoją wcześniejszą linię orzeczniczą.

Pogląd o konieczności poniesienia całości ciężaru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, jak i składek na ubezpieczenia społeczne, musi budzić zdecydowany sprzeciw jako oczywiście sprzeczny z prawem. Jego podtrzymywanie przez SN może powodować tylko chaos we wzajemnych rozliczeniach między organami podatkowymi i Zakładem Ubezpieczeń Społecznych oraz płatnikami składek na ubezpieczenia społeczne i podatku dochodowego od osób fizycznych a także samymi pracownikami — będącymi jednocześnie i ubezpieczonymi i podatnikami.

Bibliografia

Bartoszewska M. (2015). *Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych. Komentarz*, J. Wantoch-Rekowski (red.), Warszawa.

Borszowski P. (2005), Glosa do wyroku NSA z 14.11.2003 r., I SA/Łd 1493/2002. *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego* (*3*), 122–124.

Brzeziński (2013), Glosa do wyroku NSA z 4.09.2012 r. *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego* (*1*), 403–405.

Dziwota K. (2007). W: *Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych. Komentarz,* J. Wantoch-Rekowski (red.), Toruń–Warszawa.

Florek L. (2010), *Prawo pracy*, Warszawa.

Lasiński-Sulecki K., Morawski W. (2015). Opodatkowanie napiwków podatkiem dochodowym od osób fizycznych. *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego* (*6*), 518–529.

Liszcz T. (2018) Prawo pracy, Warszawa.

Piecyk K (2019). W: *Meritum Prawo Pracy 2019*, K. Jaśkowski (red.), Warszawa.

PWE poleca



Makromarketing jest obszarem nauki o marketingu, który bardziej niż marketingiem jako funkcją zarządzania i narzędziem menedżera jest zainteresowany społeczną i środowiskową rolą marketingu. Traktuje on marketing jako proces społeczny, główny akcent zainteresowania kładąc na oddziaływanie marketingu na społeczeństwo oraz społeczeństwa na marketing.

Książka jest jednym z nielicznych i pierwszym na polskim rynku wydawniczym opracowaniem z zakresu teorii marketingu oraz historii myśli marketingowej poświęconym makromarketingowi. Jej głównym celem jest przedstawienie istoty, historii, przedmiotu i zakresu makromarketingu jako części nauki o marketingu oraz ukazanie roli, jaką spełnia on w jej rozwoju, a także szans, jakie w związku z rozwojem problematyki makromarketingowej stają przed nauką o marketingu.

www.pwe.com.pl