



RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

FS12 - 0310 - VI - 12/06

KANCELARIA SENATU
BIURO PREZYDIALNE

wpłynęło dn. 22.05.06

BPS

nr 2907 podpis

Warszawa, 2006-05-19

23.05.06
SEKRETARIAT

Biura Prac Senackich

wpłynęło dn. 23.05.06 zał.

nr 3571 podpis

Pan

Bogdan Borusewicz

Marszałek Senatu

Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku

W związku z oświadczeniem złożonym przez Pana Senatora Rafała Ślusarza w dniu 30 marca 2006 r. dotyczącym realizacji programów restrukturyzacji publicznych zakładów opieki zdrowotnej prowadzonych na podstawie ustawy z dnia 15 kwietnia 2005 r. pomocy publicznej i restrukturyzacji publicznych zakładów opieki zdrowotnej (Dz.U. Nr 78 poz. 684) w zakresie restrukturyzacji zobowiązań zakładów z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych uprzejmie proszę o przyjęcie następujących wyjaśnień w sprawie.

Niniejszy problem budził wiele wątpliwości i był przedmiotem korespondencji m.in. z Ministerstwem Zdrowia (Minister Zdrowia jest organem właściwym, by w najpełniejszy sposób oceniać wszelkie aspekty stosowania ww. ustawy oraz zajmować wiążące stanowiska w kwestiach związanych z jej bieżącą realizacją). Ostatecznie resort finansów przyjął niżej przedstawione stanowisko w przedmiotowej sprawie.

W świetle przepisów ustawy o pomocy publicznej i restrukturyzacji publicznych zakładów opieki zdrowotnej restrukturyzacja finansowa zakładów opieki zdrowotnej polega m.in. na umorzeniu zobowiązań zakładu z tytułu podatków wobec budżetu państwa, przy czym za „zobowiązanie publicznoprawne z tytułu podatków” należy uznać należność zoz-u wobec budżetu państwa, w sytuacji gdy zoz jest podatnikiem, a nie płatnikiem.

Wprawdzie także zaliczka na podatek dochodowy jest podatkiem, a w Ordynacji podatkowej (Ordynacji) w zakresie jakim odpowiada płatnik (gdy pobrał zaliczkę na podatek dochodowy od osób fizycznych) wyłączona jest odpowiedzialność podatnika, to jednak „w orzecznictwie

NSA dotyczącym problemów odpowiedzialności płatnika i podatnika za zobowiązania podatkowe raczej utrwalony wydaje się być pogląd, że odpowiedzialność ta nie jest solidarna, ani nie ma charakteru odpowiedzialności *in solidum*, nie ulega wątpliwości jednak, że dług podatkowy ciąży na podatniku. Wynika to wyraźnie z art. 26 OrdPU. (...) konstrukcja prawna odpowiedzialności podatnika przy udziale płatnika oparta jest na klasycznej konstrukcji długu bez odpowiedzialności. W zakresie w jakim odpowiada płatnik (inkasent) odpowiedzialność podatnika zostaje wyłączona decyzją organu podatkowego (art. 30§4 OrdPU) (*Adam Ablewicz Odpowiedzialność płatnika (inkasenta) Monitor Podatkowy z 2003r. Nr 8 str. 23*).”

Powyżej przedstawiona konstrukcja znacznie wzmacnia pozycję płatnika podatku, poprzez zbliżenie jej do sytuacji prawnej podatnika, nie można jednak zobowiązań obu tych podmiotów traktować jednakowo.

Także na gruncie prawa pracy znajduje potwierdzenie koncepcja, że odpowiedzialność płatnika za pobranie i odprowadzanie zaliczek na podatek dochodowy nie jest zobowiązaniem płatnika „z tytułu podatku”, ale zobowiązaniem z tytułu pełnienia funkcji płatnika. Trzeba bowiem pamiętać, że na gruncie prawa pracy pracodawca jest w stosunku do pracownika dłużnikiem zobowiązanym do wypłaty przysługującego wynagrodzenia, co oznacza, że kwoty, które przekazuje jako płatnik podatku, są częścią wynagrodzenia pracownika, a nie kwotami, które jak gdyby z mocy prawa należą do pracodawcy czy do Skarbu Państwa (uchwała SN z 7.08.2001r. III ZP 13/01).

Przy rozpatrywaniu przedmiotowego problemu należy przede wszystkim uwzględnić wzajemny związek między przepisami art. 5 ust. 1 pkt 1 oraz art. 6 ust. 1 ustawy o pomocy publicznej i restrukturyzacji zoz-ów. W art. 6 ust. 1 tej ustawy stwierdza się, że umorzeniu podlegają zobowiązania publicznoprawne, ale tylko zobowiązania wymienione w tym przepisie. Innymi słowy, przepis ten wymienia w sposób kazuistyczny poszczególne zobowiązania publicznoprawne podlegające umorzeniu.

W odniesieniu do zobowiązań „z zakresu podatków”, w ocenie resortu finansów ustawa o pomocy publicznej i restrukturyzacji publicznych zakładów opieki zdrowotnej dopuszcza wyłącznie umorzenie zobowiązań zakładu opieki zdrowotnej z tytułu podatków wobec budżetu państwa, a więc zobowiązań, w których zakład opieki zdrowotnej jest podatnikiem, a nie płatnikiem.

Zauważenia wymaga, iż stosownie do postanowień art. 5 Ordynacji podatkowej zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego, zobowiązanie

podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, terminie oraz w miejscu określonym w przepisach prawa podatkowego.

Płatnik nie jest zatem podmiotem, na którym spoczywa zobowiązanie podatkowe dotyczące podatku dochodowego od osób fizycznych (zobowiązanie spoczywa na samym podatniku). Płatnik jest podmiotem obowiązany – na podstawie przepisów prawa podatkowego – do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu (art. 8 Ordynacji). Za wynikające z zobowiązań podatkowych podatki odpowiada jednak całym swoim majątkiem podatnik (art. 26 Ordynacji). „Rola płatnika sprowadza się zatem do swoistego pośredniczenia między podatnikiem a organem podatkowym, a zaliczka na podatek dochodowy dotyczy zobowiązania podatkowego określonej osoby fizycznej” (wyrok NSA z 18 czerwca 1999 r., sygn. akt I SA/Po 2287/98). Tym samym czynności płatnika mają jedynie charakter czynności materialno-rachunkowych. Jeżeli płatnik nie wywiązał się ze swojego obowiązku, odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany a niewpłacony, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej albo jeżeli podatek nie został pobrany z winy pracownika. W tym przypadku organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej płatnika (art. 30 Ordynacji). „Zgodnie z przywołanym art. 30 Ordynacji podatkowej zasadą jest, iż za podatki (zaliczki) nie pobrane od podatnika, mimo takiego obowiązku, odpowiada płatnik a nie podatnik; płatnik ma roszczenie regresowe w stosunku do podatnika, dochodzone w drodze procesu cywilnego.” (wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2000 r., sygn. akt III SA 833/99).

Odpowiedzialność podatnika i płatnika została zatem uregulowana odrębnie, na innych podstawach niezależnych od siebie, a więc odpowiedzialność płatnika jest niezależna od odpowiedzialności samego podatnika. W wydanym jeszcze na gruncie ustawy o zobowiązaniach podatkowych wyroku NSA z 16 kwietnia 1997 r. (sygn. akt I SA/Łd 492/96), Sąd stwierdził, iż „Artykuł 31 ustawy z 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (regulujący kwestię dopuszczanych przez tę ustawę umorzeń zaległości podatkowych) dotyczy przede wszystkim zaległości z tytułu ciążącego na podatniku zobowiązania podatkowego

(art. 3 ust. 3). Płatnik natomiast odpowiada za zobowiązania płatnicze, tj. za obliczenie, pobranie i odprowadzenie podatku od podatnika. Jego zatem zaległość dotyczy zobowiązania prawnopłatniczego. Nieodprowadzenie pobranego przez płatnika podatku nosi zatem

znamiona bezpodstawnego wzbogacenia się kosztem Skarbu Państwa, wobec wywiązania się podatnika z ciężącego na nim zobowiązania.”

Tym samym przepis art. 5 ust. 1 pkt 1 oraz art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy o pomocy publicznej i restrukturyzacji publicznych zakładów opieki zdrowotnej nie powinien mieć zastosowania do zobowiązań płatnika wobec budżetu państwa w sytuacji, gdy płatnik podatku nie pobrał, lub pobrał go a nie wpłacił do budżetu.

Zauważenia wymaga także, że w dniu 1 września 2005 r. weszła w życie nowelizacja Ordynacji, wprowadzająca nowy rozdział pt. „Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych”. W art. 67a § 1 przewidziano możliwość dokonywania przez organ podatkowy, na wniosek podatnika, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym: odroczenia terminu płatności podatku lub rozłożenia zapłaty podatku na raty, odroczenia lub rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki, określone w decyzji, o której mowa w art. 53 oraz umorzenia w całości lub części zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej. Przepis ten, stosownie do art. 67c Ordynacji, stosuje się odpowiednio do należności przypadających od płatników lub inkasentów, jednak ze stosowania tego wyłączone zostały umorzenia zaległości określone w art. 67a § 1. Tym samym ustawodawca w powyższych przepisach usankcjonował odmienną pozycję i odpowiedzialność podatnika i płatnika za zobowiązania z tytułu podatków wynikające z ww. przepisów Ordynacji.

Nie bez znaczenia w przedmiotowej sprawie jest wreszcie i to, że umarzanie należności zoz-u jako płatnika, w sytuacji gdy większość zoz-ów wywiązywała się z prawem nałożonych obowiązków odprowadzania składek na podatek dochodowy od osób fizycznych, prowadziłyby do nierównego traktowania zoz-ów, a nadto sankcjonowania zachowań prawnie nagannych, które powinny być raczej piętnowane, a nie premiowane.

z wypracowaniem nocunku

Z upoważnienia Ministra Finansów
SEKRETARZ STANU

Elżbieta Suchocka-Roguska