

Wyrok z dnia 7 marca 2002 r.

III RN 51/01

Organ podatkowy na wniosek podatnika może zwolnić płatnika z obowiązku pobrania zaliczek na podatek, gdy ich pobranie zagraża ważnym interesom podatnika, a w szczególności jego egzystencji.

Przewodniczący SSN Andrzej Wróbel, Sędziowie SN: Katarzyna Gonera, Jerzy Kwaśniewski (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 7 marca 2002 r. w sprawie ze skargi Zofii P. na decyzję Izby Skarbowej w S. w przedmiocie zaniechania poboru podatku, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Szczecinie z dnia 20 czerwca 2000 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

U z a s a d n i e

Przedmiotem sprawy administracyjnej był wniosek rencistki Zofii P. z dnia 10 grudnia 1998 r. o zwolnienie płatnika jej podatku dochodowego od osób fizycznych za 1999 r. (ZUS w Szczecinie) od pobierania zaliczek od renty podatkowej ze względu na podane we wniosku trudne warunki życiowe.

Decyzją z dnia 6 stycznia 1999 r. [...] Urząd Skarbowy w S. wniosku nie uwzględnił. Zdaniem Urzędu Skarbowego, w obowiązującym stanie prawnym nie ma możliwości przyznania ulgi polegającej na zwolnieniu podatnika z obowiązku poboru zaliczek na podatek w przypadku zagrożenia ważnych interesów podatnika, a w szczególności jego egzystencji.

Decyzją z dnia 12 marca 1999 r., po rozpatrzeniu odwołania podatkowej Izba Skarbowa w S. utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję organu pierwszej instancji, gdyż podobnie uznała, że ustawodawca nie upoważnił organów podatkowych do zwolnienia płatnika z obowiązku pobierania zaliczek na podatek w związku z trudno-

ścią finansową podatnika, jest to możliwe tylko, gdy podatnik uprawdopodobni, że pobrane zaliczki byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego za rok podatkowy.

Na skutek skargi podatkiczki sprawę rozpoznał Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie, który wyrokiem z dnia 20 czerwca 2000 r. uchylił zaskarżoną decyzję, wyrażając następującą ocenę prawną: z art. 22 § 2 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) wynika, że organy podatkowe na wniosek podatnika mogą zwolnić płatnika z obowiązku pobrania podatku, gdy pobranie podatku zagraża ważnym interesom podatnika, a w szczególności jego egzystencji. Regulacja taka przy uwzględnieniu art. 3 pkt 3 Ordynacji podatkowej oznacza, że w sytuacji, kiedy zagrożone są ważne interesy podatnika (jego egzystencja), organy podatkowe mogą zwolnić płatnika zarówno z obowiązku pobrania zaliczek na podatek dochodowy, jak i podatku. Ilekroć bowiem w ustawie (Ordynacji podatkowej) mowa jest o podatku rozumie się przez to również zaliczki na podatki (art. 3 pkt 3 lit. a Ordynacji podatkowej). Użycie w art. 22 § 2 pkt 2 dwóch pojęć: podatku (lit. a) i zaliczek na podatek (lit. b) wynika z potrzeby odrębnego uregulowania sytuacji, w której pobrane zaliczki mogłyby być niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy, co zachodzi najczęściej wtedy, gdy podatnik korzysta z ulg podatkowych, odliczeń czy zwolnień.

Wychodząc z tych założeń interpretacyjnych NSA stwierdził, że wniosek powinien być rozpatrzony przez organy podatkowe na podstawie art. 22 § 2 pkt 2 lit. a Ordynacji podatkowej, jako że podstawę wniosku stanowiły okoliczności dotyczące zagrożenia egzystencji.

Od powyższego wyroku Minister Sprawiedliwości wniósł rewizję nadzwyczajną, zarzucając rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 22 § 2 lit. a i b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa. Wniosek rewizji nadzwyczajnej dotyczył uchylenia zaskarżonego wyroku i oddalenia skargi.

Według Ministra Sprawiedliwości podstawę prawną rozpoznania wniosku podatkiczki stanowić może tylko art. 22 § 2 pkt 2 lit. b Ordynacji podatkowej, z którego wynika, że możliwe jest zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania zaliczek na podatek tylko w razie wykazania, że pobrane zaliczki byłyby niewspółmiernie wysokie w

stosunku do podatku należnego za dany rok podatkowy. Taka sytuacja nie występuje jednak w niniejszej sprawie. Podatniczka uzasadniła bowiem swój wniosek trudną sytuacją materialną (niska renta, wysokie koszty utrzymania). Przesłanka zagrożenia egzystencji nie występuje jednak w przypadku poboru zaliczek przez płatnika. Przesłanka ta może być natomiast podstawą zwolnienia płatnika od poboru podatku, a nie zaliczek na podatek na podstawie art. 22 § 2 pkt 2 lit. b Ordynacji podatkowej. Przepis ten nie ma jednak zastosowania w niniejszej sprawie, gdyż ZUS nie jest płatnikiem obowiązującym do poboru podatku, lecz zaliczek na podatek. Rozróżnienie obu sytuacji w art. 22 § 2 pkt 2 lit. a i b oraz powiązanie każdej z odmiennymi przesłankami zwolnienia od poboru nie pozwala na uznanie, że pod pojęciem „podatek” mieści się również pojęcie „zaliczek na podatek”. Świadczy to o tym, że w przypadku ulg, o których mowa w art. 22 § 2 pkt 2, ustawodawca wyraźnie odstąpił od „słownikowego” znaczenia pojęcia „podatku”.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Przeciwstawne ocenie prawnej zaskarżonego wyroku stanowisko Ministra Sprawiedliwości nie opiera się na przekonującej argumentacji. W art. 22 § 2 pkt 2 lit. b Ordynacji podatkowej uregulowane zostały szczególne, właściwe tylko zaliczkom warunki zwolnienia płatnika z obowiązku pobrania zaliczek na podatek. Tylko bowiem w stosunku do zaliczek na podatek może mieć adekwatne znaczenie to: „że pobrane zaliczki byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy”. W zaskarżonym wyroku słusznie wskazano, że takie sytuacje, o których mowa w zacytowanej hipotezie przepisu, najczęściej zachodzą wtedy, gdy podatnik korzysta z ulg podatkowych, które nie są brane pod uwagę przez płatnika.

Z powyższego dość oczywistego znaczenia art. 22 § 2 pkt 2 lit. b Ordynacji podatkowej nie wynika, że jest to jedyna regulacja w przedmiocie zwolnienia płatnika z obowiązku pobierania zaliczek na podatek. Odmienny pogląd Ministra Sprawiedliwości nie jest zasadny ani na gruncie decydującej w obszarze wykładni przepisów podatkowych interpretacji językowej i systemowej, ani też - interpretacji funkcjonalnej. W art. 22 § 2 pkt 2 lit. a Ordynacji podatkowej uregulowane zostało zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania podatku, gdyby to zagrażał ważnym interesom podatnika, a w szczególności jego egzystencji, tymczasem - jak to słusznie podniesiono

w zaskarżonym wyroku - ta dotycząca podatku regulacja, zgodnie z przyjętą w ustawie techniką legislacyjną, odnosi się również do zaliczek na podatki (art. 3 pkt 3 lit a Ordynacji podatkowej). Powyższemu, uwzględniającemu ostatnio wymieniony przepis, wnioskowaniu o zakresie art. 22 § 2 pkt 2 lit. a ustawy nie zostały przeciwstawione - także w rozpatrywanej rewizji nadzwyczajnej - wskazania o charakterze funkcjonalnym dotyczące konstytutywnych cech zaliczek na podatek. W szczególności nie wskazuje na to, że warunki dotyczące zwolnienia płatnika z obowiązku pobrania podatku (ważne interesy podatnika, w szczególności zagrożenie jego egzystencji) są nieodpowiednie do sytuacji, kiedy na skutek zaliczkowego pobrania podatku podatnik nie uzyskuje części swego dochodu, co może zagrażać jego egzystencji. Rozpatrywana sprawa jest zresztą przykładem tego rodzaju uzasadnienia wniosku podatnika o zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania zaliczek na podatek. Trzeba mieć także na uwadze konstrukcję zwolnienia płatnika z obowiązku pobrania podatku lub zaliczek na podatek, która jest jednolita dla obu tych sytuacji. Mianowicie, najistotniejsza z punktu widzenia rozważanego problemu jest regulacja zawarta w art. 22 § 5 Ordynacji podatkowej, według którego w wypadku wydania decyzji zwalniającej płatnika z obowiązku pobrania podatku lub zaliczek na podatek, organ podatkowy określa termin wpłacenia przez podatnika podatku lub zaliczki na podatek, chyba że podatnik jest obowiązany do dokonania rocznego lub innego okresowego rozliczenia tego podatku. Zwrócić trzeba w tym kontekście uwagę na istotę rozważanej instytucji, której zastosowanie nie powoduje zwolnienia podatnika z zobowiązania podatkowego (por. w tym zakresie art. 22 § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej), ale tylko odsunięcie terminu zapłaty podatku i przeniesienie obowiązku jego wpłacenia z płatnika - na podatnika.

Z powyższych przyczyn, uznając że rewizja nadzwyczajna Ministra Sprawiedliwości nie miała usprawiedliwionych podstaw, należało ją oddalić (art. 393¹² KPC).

=====