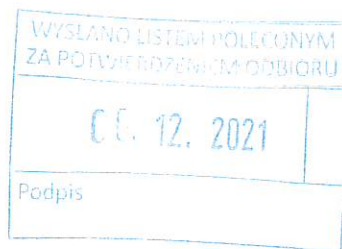




Państwowy Fundusz
Rehabilitacji Osób
Niepełnosprawnych

Prezes Zarządu



DW.400.27.2021.IGR

Warszawa, dnia 07 GRU. 2021

DW. 140 .2021

Prezes Zarządu
Państwowego Funduszu Rehabilitacji
Osób Niepełnosprawnych
al. Jana Pawła II 13
00-828 Warszawa

Decyzja w sprawie interpretacji art. 21 ust. 1 ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych

Na podstawie art. 34 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz.162) zwanej dalej ustawą, Prezes Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (zwanego dalej PFRON) stwierdza, że stanowisko . z siedzibą w (zwanej dalej Wnioskodawcą) zaprezentowane we wniosku z dnia 15 lipca 2021 r. oraz jego uzupełnieniach z dnia: 6 września 2021 r., 15 października 2021 r. oraz 10 listopada 2021 r. o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2021 r. poz.573) zwanej dalej ustawą o rehabilitacji – jest **nieprawidłowe**.

Uzasadnienie:

Pismem z dnia 15 lipca 2021 r. oraz jego uzupełnieniami z dnia: 6 września 2021 r., 15 października 2021 r. oraz 10 listopada 2021 r. Wnioskodawca skierował do Prezesa Zarządu PFRON wnioski o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisu art. 21 ust. 1 ustawy o rehabilitacji.

Wniosek swój Wnioskodawca skierował na podstawie art. 34 ustawy. Zgodnie z art. 34 ust. 1 ustawy *przedsiębiorca może złożyć do właściwego organu lub właściwej państwowej jednostki organizacyjnej wnioski o wydanie wyjaśnienia co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej lub składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie (interpretacja indywidualna).*

W przedmiotowym wniosku Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca prowadzi działalność w branży oświatowej i opiekuńczej. Jest organem prowadzącym przedszkola w rozumieniu art. 168 ust. 1 ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. Prawo oświatowe (Dz.U. z 2021 r. poz.1082 z późn.zm.) oraz podmiotem prowadzącym żłobki w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 4 lutego 2011 r. o opiece nad dziećmi wieku do lat 3 (Dz.U. z 2021 r. poz.75 z późn.zm.).

Wnioskodawca powstał w wyniku przekształcenia, na podstawie art. 551 § 5 ustawy z dnia 15 kwietnia 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2020 r. poz.1526 z późn.zm.), przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą w jednoosobową spółkę kapitałową.

Osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą pismem z dnia 18 maja 2016 r. uzyskała z PFRON informację, że zgodnie z przedłożoną dokumentacją m.in. umowami o pracę i statutami placówek, każda z placówek oświatowych i opiekuńczych prowadzonych przez tę osobę fizyczną jest odrębnym pracodawcą w rozumieniu art. 3 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (Dz.U. z 2020 r. poz.1320).

W związku z zarejestrowaniem w Krajowym Rejestrze Sądowym i nadaniem numeru w rejestrze PFRON, Wnioskodawca otrzymał z PFRON wezwanie do uzupełnienia dokumentacji i złożenia wyjaśnień w ramach prowadzonych czynności sprawdzających, poprzez złożenie: statutów i regulaminów pracy Wnioskodawcy oraz prowadzonych jednostek, wpisów do ewidencji szkół i placówek oświatowych, kopii umów o pracę, dokumentów potwierdzających odrębność finansową i organizacyjną między poszczególnymi placówkami a Wnioskodawcą. W odpowiedzi na wezwanie Wnioskodawca w piśmie z dnia 17 listopada 2020 r. wskazał, że jego zdaniem stan

faktyczny i struktura prowadzonej działalności wskutek przekształcenia działalności gospodarczej prowadzonej przez osobę fizyczną w jednoosobową spółkę z o.o. nie uległy zmianie.

Zatem w świetle zasady zaufania obywatela do państwa i pewności prawa, sytuacja Wnioskodawcy pod względem rozliczenia z PFRON powinna zostać oceniana w sposób tożsamy do sytuacji działalności gospodarczej osoby fizycznej. Wobec tego, każda z jednostek oświatowych i form opieki nad dziećmi w wieku do lat 3 jest odrębnym pracodawcą w rozumieniu art. 3 Kodeksu pracy. Ponieważ zatrudnienie w każdej z placówek prowadzonych przez Wnioskodawcę nie osiąga zatrudnienia ogółem w wysokości co najmniej 25 pracowników w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy, zatem nie mają one obowiązku rozliczania się z PFRON.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie:

Czy każda prowadzona przez Wnioskodawcę jednostka oświatowa (publiczne i niepubliczne przedszkola) i opiekuńcza (żłobki) jako samodzielni pracodawcy będą podlegać wpłatom na PFRON czy ich organ prowadzący (Wnioskodawca)?

Stanowisko Wnioskodawcy:

Zgodnie z art. 45 ust. 3a ustawy o rehabilitacji przy rozpatrywaniu i rozstrzyganiu spraw przez PFRON, w zakresie nieuregulowanym w odrębnych przepisach, stosuje się przepisy ustawy z dnia 30 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2021 r. poz.735 z późn.zm.), zwanej dalej K.p.a. Dlatego przy rozpatrywaniu sprawy należy mieć na uwadze m.in. zasadę pogłębiania zaufania obywateli do państwa (organy administracji publicznej prowadzą postępowanie w sposób budzący zaufanie jego uczestników do władzy publicznej, kierując się zasadami proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania – art. 8 § 1 KPA) oraz rozstrzygania w oparciu o utrwaloną praktykę rozstrzygania spraw (organy administracji publicznej bez uzasadnionej przyczyny nie odstępują od utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym - art. 8 § 2 KPA). Wnioskodawca odnosząc się do tej zasady wskazał, że w uzasadnieniu do projektu zmiany K.p.a. definiuje się tę zasadę jako zasadę pewności prawa (zasadę uprawnionych oczekiwań). Zasadę tę zdefiniował Trybunał Konstytucyjny wskazując, że bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych. W ten sposób urzeczywistniona jest wolność jednostki, która według swoich preferencji układa swoje sprawy i przejmuje odpowiedzialność za swoje decyzje, a także jej godność, poprzez szacunek porządku prawnego dla jednostki, jako autonomicznej, racjonalnej istoty (...). Wartości te, przy zmianie prawa, prawodawca narusza wtedy, gdy jego rozstrzygnięcie jest dla jednostki

zaskoczeniem, bo w danych okolicznościach nie mogła być jego przewidzieć, szczególnie zaś wtedy, gdy przy jego podejmowaniu prawodawca mógł przypuszczać, że gdyby jednostka przewidywała zmianę prawa, byłaby inaczej zdecydowała o swoich sprawach (...). Chodzi tu więc nie o ten aspekt pewności prawa, który odnosi się do względnej stabilności porządku prawnego, mający związek z zasadą legalności, lecz o pewność prawa rozumianą jako pewność tego, iż w oparciu o obowiązujące prawo obywatel może kształtować swoje stosunki życiowe.

Wyżej wskazane zasady, na których opiera się postępowanie administracyjne, znajdują również odzwierciedlenie w przepisach ustawy. Zgodnie z art. 14 ustawy *„organ bez uzasadnionej przyczyny nie odstępuje od utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym”*.

Wnioskodawca w swoim akcie założycielskim nie dokonał wyodrębnienia prowadzonych jednostek oświatowych i opiekuńczych oraz nie nadał żadnej z tych jednostek przymiotu pracodawcy. Jednak to, zdaniem Wnioskodawcy, nie ma wpływu na uznanie prowadzonych placówek za odrębnych pracodawców. Dokumentacja wewnętrzna każdej z placówek stanowi, że poszczególne jednostki są odrębnymi pracodawcami (mają kompetencję do samodzielnego zatrudniania pracowników), są organizacyjnie wyodrębnione (każda placówka ma dyrektora, który dysponuje środkami osobowymi i finansowymi poszczególnych placówek). Odrębność finansowa i organizacyjna między Wnioskodawcą a poszczególnymi placówkami wynika z treści statutów poszczególnych jednostek oświatowych i opiekuńczych.

O tym, że każda z placówek prowadzonych przez Wnioskodawcę powinna być uznana za odrębnego pracodawcę stanowi orzecznictwo – m.in. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 12 kwietnia 2016 r. sygn. akt III SA/Wa 1465/15 i cytowane tam wyroki: Sądu Apelacyjnego w Katowicach sygn. akt III APa 25/12 oraz NSA z dnia 3 marca 2016 r. sygn. akt II FSK 232/14, jak również poglądy literatury: *„Wskazać należy na utrwaloną w orzecznictwie sądowym zasadę, iż za pracodawcę może być uznana tylko taka jednostka, która z mocy przepisów normujących wewnętrzny status prawny ma „... kompetencję do samodzielnego zatrudniania pracowników (składania oświadczeń woli)”. Jeżeli natomiast wewnętrzna jednostka organizacyjna jest upoważniona do zawierania umów o pracę w imieniu kierownictwa podmiotu, w skład którego wchodzi (lub nawiązywania w inny sposób stosunków pracy), z osobami przyjmowanymi w niej do pracy, to sama nie jest pracodawcą, lecz zatrudnia pracowników w imieniu pracodawcy, którym jest wielozakładowy podmiot zatrudniający - pracodawca”*. Dla uznania jednostki organizacyjnej za pracodawcę, obok uprawnienia do samodzielnego zatrudniania pracowników, jednostka taka musi posiadać odpowiednie wyodrębnienie

organizacyjne. Przy czym nie chodzi wyłącznie o wyodrębnienie, jakiego na gruncie prawa cywilnego wymaga się np. dla przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części (art. 55¹ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny - Dz. U. z 2020 r., poz. 1740 z późn.zm.) albo dla takiej zorganizowanej części przedsiębiorstwa na mocy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2021 r., poz. 685 z późn.zm.). Wyodrębnienie organizacyjne konieczne dla zaistnienia jednostki organizacyjnej jako samodzielnego pracodawcy dotyczyć musi organizacji i finansowania tej jednostki (tak K. Jaśkowski, t. 2.1 w Komentarz do art. 3 Kodeksu pracy). Tak samo, jak uprawnienie do samodzielnego zatrudniania pracowników wynikać powinno z wewnętrznych przepisów regulujących powstanie i organizację podmiotu, w skład którego wchodzi jednostka będąca odrębnym pracodawcą, tak też wymagane wyodrębnienie organizacyjne wynikać musi z tych przepisów (wyrok NSA z dnia 3 marca 2016 r. sygn. akt II FSK 232/14)".

Do przedmiotowego zagadnienia w podobny sposób odniósł się Sąd Najwyższy, jednoznacznie wskazując, że pracodawcą w świetle art. 3 Kodeksu pracy mogą być też wyodrębnione części składowe osób prawnych lub samodzielnych jednostek organizacyjnych, zwane pracodawcami wewnętrznymi (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 30 stycznia 2019 r. sygn. akt I PK 231/17). Sąd Najwyższy w tym orzeczeniu przywołał również stanowisko orzecznictwa odnośnie cech, które powinien spełniać podmiot, aby mógł zostać uznany za pracodawcę, wskazując, że takimi cechami są:

- 1) wypłata przez ten podmiot wynagrodzenia na rzecz pracowników, choć nie można wykluczać, że w pewnych wyjątkowych sytuacjach, realizacja wynagrodzenia może nastąpić przez inny podmiot (wyroki Sądu Najwyższego z dnia 1 lutego 2000 r. sygn. akt I PKN 494/99 oraz z dnia 13 marca 2012 r. sygn. akt II PK 170/11),
- 2) formalne wyodrębnienie jednostki organizacyjnej mającej spełniać rolę pracodawcy – poprzez uznanie w statucie, że dana jednostka ma uprawnienie do nawiązywania, zmiany i rozwiązywania stosunków pracy, przy czym uprawnienia te będą faktycznie realizowane (wyroki Sądu Najwyższego z dnia 19 kwietnia 1979 r. sygn. akt I PR 16/79 oraz z dnia 28 czerwca 2001 r. sygn. akt I PKN 515/00),
- 3) kierownik jednostki uznanej za pracodawcę powinien mieć uprawnienie do dokonywania czynności z zakresu prawa pracy (wyroki Sądu Najwyższego z dnia 14 grudnia 2004 r. sygn. akt I PK 135/04 oraz z dnia 28 lipca 1999 r. sygn. akt I PKN 175/99).

Zdaniem Wnioskodawcy istnieją uzasadnione podstawy aby uznać, że każda z placówek prowadzonych przez niego jest pracodawcą, a nie on sam. Z dokumentacji wewnętrznej placówek

wynika, że w zapisach statutu każdej z nich formalnie wyodrębniono placówkę (przedszkole, żłobek) jako podmiot organizacyjny w rozumieniu ustawy Prawo oświatowe albo ustawy o opiece nad dziećmi w wieku do lat 3 – oraz jako pracodawcę w rozumieniu art. 3 Kodeksu pracy. Każdą placówkę należy kwalifikować jako jednostkę organizacyjną osoby prawnej, bowiem zatrudnia ona pracowników we własnym imieniu i posiada organ nią zarządzający, tj. dyrektora.

O tym, że to każda placówka działa we własnym imieniu (a nie w imieniu Wnioskodawcy), zatrudnia i zwalnia pracowników dodatkowo świadczą zapisy statutu żłobków, punktów przedszkolnych oraz przedszkoli, gdzie wskazuje się, że „Dyrektor wykonuje czynności z zakresu prawa pracy za przedszkole/żłobek”, a także literalna treść umów o pracę, gdzie konsekwentnie jako pracodawca jest wskazywane przedszkole/żłobek, a każdorazowo oświadczenie woli w imieniu pracodawcy składa zarządzający nim dyrektor przedszkola/żłobka, a nie zaś Wnioskodawca.

Ponadto Wnioskodawca stoi na stanowisku, że brak odrębnych NIP dla każdej jednostki oświatowej czy opiekuńczej nie stanowi o braku ich odrębności w rozumieniu art. 3 Kodeksu pracy i art. 21 ust. 1 ustawy o rehabilitacji. W świetle prawa odrębne NIP nie mogły zostać nadane, bowiem ten numer nadaje się wyłącznie podatnikowi w rozumieniu ustaw podatkowych. Jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej podlega obowiązkowi ewidencyjnemu wyłącznie w przypadku, gdy takie jednostki w rozumieniu odrębnych ustaw są podatnikami, co wynika z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. z 2020 r. poz. 170 z późn.zm.) zwanej dalej ustawą o NIP.

Zdaniem Wnioskodawcy takie stanowisko znajduje oparcie w orzecznictwie jak interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 27 lutego 2019 r. znak: 0111-KDIB3-2.4018.1.2019.1.AZ – dotycząca przedszkola niepublicznego, którego nie uznano za podmiot podlegający obowiązkowi ewidencyjnemu NIP, bowiem podatnikiem jest organ prowadzący, a nie przedszkole.

W przypadku Wnioskodawcy jednostki oświatowe i opiekuńcze jako odrębni pracodawcy posługują się NIP organu prowadzącego. Wobec tego, wskazywanie NIP organu prowadzącego tj. Wnioskodawcy, także w relacjach pracowniczych, między pracodawcą (danym przedszkolem czy żłobkiem) a pracownikiem, jest uzasadnione i konieczne. Dotyczy to również sytuacji, gdy w myśl przepisów konieczne jest posłużenie się NIP pracodawcy (np. w przypadku zwolnienia lekarskiego czy dokumentu PIT-11). Nie oznacza to jednak, że wobec tego każda z placówek Wnioskodawcy nie wykazuje odrębności organizacyjnej i finansowej.

Wnioskodawca jest także podmiotem składającym do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych miesięczne deklaracje rozliczeniowe ZUS DRA wraz z imiennymi raportami miesięcznymi: ZUS RCA, ZUS RZA, ZUS RSA, ZUS RPA, dotyczące poszczególnych jednostek oświatowych i opiekuńczych. Zdaniem Wnioskodawcy nie oznacza to, że jednostki oświatowe i opiekuńcze, których organem prowadzącym jest Wnioskodawca nie posiadają z tego tytułu statusu pracodawcy.

Wnioskodawca opiera wyodrębnienie organizacyjne poszczególnych jednostek jako pracodawców na koncepcji określonej w literaturze jako „pracodawca wewnętrzny”. Cytowany powyżej wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 marca 2016 r. sygn. akt II FSK 232/14 nie odnosi się do tej konstrukcji i uznaje za warunek konieczny uznania podmiotu za odrębnego pracodawcę wyodrębnienie organizacyjne (w sferze wewnętrznej i zewnętrznej), jak i wyodrębnienie majątkowe. Jak jednak wskazuje się w literaturze dotyczącej zagadnienia pracodawcy wewnętrznego pojęcie pracodawcy wewnętrznego należy do sfery języka prawniczego, nie jest natomiast używane przez samego ustawodawcę. Składają się na nie dwa elementy:

- 1) podmiotowość w sferze stosunków pracy (przymiot pracodawcy),
- 2) niesamodzielnosc majątkowa (charakter wewnętrzny).

Pracodawca wewnętrzny jest więc przede wszystkim podmiotem, który w swoim imieniu może zatrudniać pracowników, jednak nie posiada własnego majątku i funkcjonuje w ramach innej jednostki organizacyjnej lub osoby prawnej. Chociaż więc może być stroną stosunku pracy, nie posiada osobowości prawnej i odrębnego majątku.

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że każda prowadzona przez niego działalność oświatowa (publiczne i niepubliczne przedszkola) i opiekuńcza (niepubliczne żłobki) jest odrębnym pracodawcą w rozumieniu art. 21 ust. 1 ustawy o rehabilitacji, bowiem legitymuje się odrębnością organizacyjną i finansową. Jednocześnie wobec faktu, że żadna z tych jednostek nie zatrudnia co najmniej 25 pracowników w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy, to tym samym żadna z tych jednostek nie ma obowiązku rozliczania się PFRON. Wobec wskazanej samodzielności każdej z jednostek, tym bardziej obowiązek rozliczenia z PFRON nie dotyczy Wnioskodawcy.

Na tle przedstawionego stanu faktycznego, stwierdzam co następuje:

Zgodnie z art. 34 ust. 1 ustawy przedsiębiorca może złożyć do właściwego organu lub właściwej państwowej jednostki organizacyjnej wnioski o wydanie wyjaśnienia co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej lub składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie (interpretacja indywidualna).

W myśl art. 21 ust. 1 ustawy o rehabilitacji do wpłat na PFRON zobowiązany jest pracodawca zatrudniający co najmniej 25 pracowników w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy. Z uwagi na to, że przepisy ustawy o rehabilitacji nie definiują pojęcia „pracodawca”, to w związku z art. 66 ustawy o rehabilitacji należy odnieść się do definicji zawartej w art. 3 Kodeksu pracy, stosownie do której pracodawcą jest jednostka organizacyjna, choćby nie posiadała osobowości prawnej, a także osoba fizyczna, jeżeli zatrudniają one pracowników.

Wykładnia art.3 Kodeksu pracy, dotycząca prawidłowego rozumienia znaczenia tego przepisu, była przedmiotem wielu wyroków wydanych przez Sąd Najwyższy, jak również sądy administracyjne i powszechne.

Jak wskazał Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 14 lutego 2018 r. sygn. akt I PK 351/16 – „(...) W świetle art. 3 k.p., pracodawcą jest jednostka organizacyjna, choćby nie posiadała osobowości prawnej, a także osoba fizyczna, jeżeli zatrudniają one pracowników. Można wyróżnić trzy rodzaje jednostek organizacyjnych mających zdolność prawną zatrudniania pracowników:

- 1) osoby prawne,
- 2) samodzielne jednostki organizacyjne, niemające osobowości prawnej i niestanowiące ogniwa osoby prawnej, które mogą nabywać we własnym imieniu prawa i zaciągać zobowiązania oraz mogą pozywać i być pozywane,
- 3) niektóre jednostki organizacyjnej wchodzące w skład osób prawnych.

Do tej ostatniej kategorii pracodawców zalicza się wyodrębnione organizacyjnie i finansowo części składowe osoby prawnej (ewentualnie samodzielnej jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej), mające zdolność samodzielnego (w imieniu własnym) zatrudniania pracowników. Owo wyodrębnienie organizacyjno-finansowe wynika zazwyczaj z przepisów wewnętrznych osoby prawnej, ale może ono wynikać także z aktów prawnych rangi ustawy.

(...) W przypadku jednostek organizacyjnych niewyposażonych w zdolność prawną samo ujawnienie ich jako pracodawców w umowie o pracę czy dokumentach pracowniczych nie nadaje im statusu, o którym mowa w art. 3 k.p. Zdolność do bycia pracodawcą nie jest jedynie wyrazem woli stron stosunku pracy, lecz wynika z całokształtu okoliczności świadczących o wyodrębnieniu organizacyjno-finansowym jednostki zatrudniającej. Proponowana przez skarżącego odwrócona inferencja, a mianowicie orzekanie o statusie pracodawcy na podstawie subiektywnego uznania danej jednostki za pracodawcę, jest błędna. Treść oświadczeń woli lub wiedzy składanych przez jednostkę może ułatwić proces ustalania pracodawcy, nie jest jednak ostatecznym, determinującym dowodem. **To ustalenie pracodawcy**

zgodnie z przyjętą w doktrynie i judykaturze wykładnią art. 3 k.p. określa strony nawiązanego stosunku pracy (art. 22 § 1 k.p.) i determinuje treść oświadczeń woli co do oznaczenia pracodawcy (art. 29 § 1 k.p.) (...)."

Z kolei w wyroku z dnia 30 stycznia 2019 r. sygn. akt I PK 231/17 Sąd Najwyższy, odnosząc się do art. 3 Kodeksu pracy stwierdził, że „(...) Analiza tej normy nie pozostawia wątpliwości, że status pracodawcy posiada zarówno osoba prawna, jak również część tego podmiotu, która może zostać uznana za "jednostkę organizacyjną". Przepis nie wyjaśnia, jak również nie stawia żadnych warunków, w zakresie uformowania jednostki organizacyjnej działającej w ramach bardziej rozbudowanej struktury. **Milczenie ustawodawcy w tym zakresie nie można jednak interpretować jako przyzwolenie na dowolne i niczym nieograniczone kształtowanie podmiotowości pracodawcy.** Staje się to zrozumiałe, jeśli weźmie się pod uwagę konieczność zapewnienia stabilności podmiotu, który ma być stroną praw i obowiązków umowy o pracę. Teza ta znajduje odzwierciedlenie również w aspekcie temporalnym. Skoro przedmiotem stosunku pracy nie jest zobowiązanie o charakterze jednorazowym, a nadto praca ma być wykonywana w sposób skoooperowany, to za oczywisty należy uznać postulat zachowania stabilności po stronie podmiotu zatrudniającego. Znaczy to tyle, że wprowadzie **jednostka organizacyjna będąca częścią osoby prawnej może być pracodawcą, to jednak status ten może osiągnąć po spełnieniu dodatkowych kryteriów.** Problem w tym, że ustawodawca ich nie nakreślił, a stanowisko doktryny i orzecznictwa w tym zakresie nie jest jednoznaczne. Wiadomo tylko, że każda osoba prawna jest pracodawcą w rozumieniu art. 3 k.p. dla zatrudnionych przez nią pracowników, chyba że dla niektórych z nich za pracodawcę należy uznać jednostkę organizacyjną stanowiącą jakąś jej część składową (por. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 6 listopada 1991 r., I PRN 47/91 i z dnia 20 września 2005 r., II PK 413/04). (...) Analizując treść art. 3 k.p. dochodzi się do przekonania, że pracodawcą może być:

- 1) osoba prawna, albowiem - jak stwierdził Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 6 listopada 1991 r., I PKN 47/91 - skoro w myśl art. 3 k.p. zakładem pracy (obecnie: pracodawcą) może być jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, to tym bardziej jest nim osoba prawna;
- 2) samodzielna jednostka organizacyjna, niemająca osobowości prawnej i niestanowiącą ogniwa osoby prawnej, jak spółki jawne i komandytowe (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 4 listopada 2004 r., I PK 25/04;

3) wyodrębnione części składowe tych osób prawnych lub samodzielnych jednostek organizacyjnych, zwane pracodawcami wewnętrznymi.

(...) Sąd Najwyższy silnie akcentuje konieczność formalnego wyodrębnienia jednostki organizacyjnej mającej spełniać rolę pracodawcy. Dlatego jednostka wchodząca w skład szerszej struktury będzie pracodawcą, gdy po pierwsze, w statucie osoby prawnej znajdzie się tego rodzaju upoważnienie, a po drugie, osobie nią kierującej statut przyzna uprawnienie do nawiązywania, zmiany i rozwiązywania stosunków pracy, przy czym uprawnienia te będą faktycznie realizowane (wyroki Sądu Najwyższego z dnia 19 kwietnia 1979 r., I PR 16/79; z dnia 28 czerwca 2001 r., I PKN 515/00).

(...) **Orzecznictwo wypracowało wzorzec weryfikujący podmiotowość pracodawcy. Składa się on z trzech elementów. Po pierwsze, jednostka organizacyjna ma charakteryzować się wystarczającą samodzielnością organizacyjną i majątkową, po drugie, ma zatrudniać we własnym imieniu pracowników** (wyroki Sądu Najwyższego z dnia 3 grudnia 2009 r., II PK 147/09; z dnia 18 września 2013 r., II PK 4/13; z dnia 3 czerwca 2014 r., III PK 128/13), **po trzecie, jej wyodrębnienie powinno nastąpić w sposób sformalizowany** (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 14 czerwca 2006 r., I PK 231/05). **Wymienione czynniki powinny wystąpić kumulatywnie** (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 18 września 2008 r., II PK 28/08; postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 17 czerwca 2014 r., II UZ 34/14).

Konkretując uwagę na trzeciej z wymienionych płaszczyzn, trzeba odnotować, że **w orzecznictwie i literaturze przedmiotu podkreśla się, że wyodrębnienie jednostki organizacyjnej w rozumieniu art. 3 k.p. powinno nastąpić w akcie regulującym ustrój danej osoby prawnej lub samodzielnej jednostki organizacyjnej tworzących pracodawcę wewnętrznego. Zapisy te mają potwierdzać i statuować samodzielność organizacyjną i finansową tego pracodawcy, a także nadawać mu zdolność do zatrudniania pracowników we własnym imieniu i dokonywania czynności z zakresu prawa pracy** (uchwała Sądu Najwyższego z dnia 16 listopada 1977 r., I PZP 47/77 i uchwała składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 24 listopada 1992 r., I PZP 59/92 oraz Ł. Pisarczyk, Pracodawca wewnętrzny, M.P.Pr. 2004 nr 12, s. 320 i P. Wąż, Koncepcja pracodawcy rzeczywistego w świetle art. 3 k.p., M.P.Pr. 2007 nr 3, s. 120). Zważywszy na wskazany formalizm (uzasadniony potrzebą stabilizacji jednostki zatrudniającej), za problematyczne należy uznać stanowisko, zgodnie z którym wyodrębnienie z osoby prawnej jednostki organizacyjnej mającej być pracodawcą może nastąpić w drodze uchwały zarządu spółki kapitałowej, czy też regulaminu organizacyjnego (w orzecznictwie

dopuszczono jednak kreowanie pracodawcy przez układ zbiorowy pracy - postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 4 grudnia 2018 r., I PZ 36/18).

Odnosząc się do wystarczającej samodzielności organizacyjnej i majątkowej jednostki organizacyjnej trzeba zwrócić uwagę na kilka czynników. Wyodrębnienie polega na stworzeniu infrastruktury technicznej niezbędnej do wykonywania pracy podporządkowanej. W literaturze przedmiotu zauważa się, że wyodrębnienie organizacyjne pozostaje w związku funkcjonalnym z wyodrębnieniem finansowym, gdyż specyfika stosunku pracy generuje zazwyczaj zobowiązania o podłożu majątkowym. Zatem tylko jednostka organizacyjna dysponująca określonym funduszem może we własnym imieniu zaciągać zobowiązania majątkowe, a tym samym występować w charakterze strony stosunku pracy (M. Piankowski: Pracodawca jako jednostka organizacyjna i strona stosunku pracy, Gdańskie Studia Prawnicze 2005 nr 2, s. 962 i podana tam literatura). W kontekście wyodrębnienia finansowego trzeba zauważyć, że zwykle będzie ono znacznie ograniczone, gdyż taka jednostka nie jest właścicielem mienia, którym zarządza. Właścicielem jest spółka i w ramach uprawnień z tego tytułu może określać zakres dysponowania tym mieniem przez jednostki wewnętrzne, a także ustalać zasady rozliczeń ze spółką z tytułu obrotu majątkiem trwałym, majątkiem obrotowym i z innych tytułów.

Nie zmieniając wątku rozważań, trzeba mieć w pamięci, że zwartość organizacyjna pracodawcy w rozumieniu art. 3 k.p. znajduje odzwierciedlenie w wielu czynnikach. Przykładowo można wskazać, że polega na przeprowadzaniu procedur dotyczących rekrutacji pracowników, kreowaniu polityki wynagrodzeń i zatrudniania, rozliczaniu należności na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (z art. 4 pkt 2 lit. a ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych wynika bowiem, że to pracodawca, a nie inny podmiot, jest płatnikiem składek) i Urzędu Skarbowego, zgłaszaniu ofert do powiatowego urzędu pracy, ubezpieczaniu pracowników od nieszczęśliwych wypadków. Chodzi o to, że wyodrębnienie jednostki organizacyjnej nie może polegać tylko na zorganizowaniu zależności wynikającej z podporządkowania pracownika poleceniom przełożonych. Pracodawcą jest bowiem tylko jednostka, która posiada własne zadania i zagwarantowany stopień autonomii względem "podmiotu nadrzędnego" (uchwała Sądu Najwyższego z dnia 1 lutego 2017 r., III PZP 11/16). (...) **Nie jest tak, że jednostka organizacyjna może być pracodawcą, jeśli spełnia tylko niektóre kryteria wyróżniające pracodawcę (...).**"

Powyższe tezy Sądu Najwyższego powtórzył Sąd Apelacyjny w Krakowie w wyroku z dnia 29 listopada 2019 r. sygn. akt III AUa 1168/17, wskazując, że „(...) Z powołanego wyżej art. 3 k.p. wynika, że pracodawcą jest jednostka organizacyjna, chociażby nie posiadała ona osobowości prawnej, a także osoba fizyczna, jeżeli zatrudniają one pracowników. Analiza tego uregulowania

proceeds to the application, that the status of employer is possessed both by a legal person, as well as a part of this subject, which may be recognized as "organizational unit". **Przepis nie wyjaśnia, jak również nie stawia żadnych warunków, w zakresie uformowania jednostki organizacyjnej działającej w ramach bardziej rozbudowanej struktury. Brak takiego uregulowania nie jest jednak równoznaczny z przyzwoleniem na dowolne kształtowanie podmiotowości pracodawcy - konieczne jest bowiem zapewnienie stabilności podmiotu, który ma być stroną praw i obowiązków umowy o pracę.** Skoro przedmiotem stosunku pracy nie jest zobowiązanie o charakterze jednorazowym, a nadto praca ma być wykonywana w sposób skoooperowany, to za oczywisty należy uznać postulat zachowania stabilności po stronie podmiotu zatrudniającego. Oznacza to w konsekwencji, że wprowadzenie **jednostka organizacyjna będąca częścią osoby prawnej może być pracodawcą, to jednak status ten może osiągnąć po spełnieniu dodatkowych kryteriów. Takie kryteria nie zostały sformułowane przez ustawodawcę, a wypowiada się w tym zakresie zarówno doktryna, jak i orzecznictwo.**

(...) W następnej kolejności zauważyć należy, że Sąd Najwyższy silnie akcentuje konieczność formalnego wyodrębnienia jednostki organizacyjnej mającej spełniać rolę pracodawcy. Jednostka wchodząca w skład szerszej struktury może być pracodawcą, gdy po pierwsze, w statucie osoby prawnej znajdzie się tego rodzaju upoważnienie, a po drugie, osobie nią kierującej statut przyzna uprawnienie do nawiązywania, zmiany i rozwiązywania stosunków pracy, przy czym uprawnienia te będą faktycznie realizowane (por. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 19 kwietnia 1979 r., I PR 16/79, i z dnia 28 czerwca 2001 r., I PKN 515/00).

(...) Podsumowując wskazać należy, że wypracowany w orzecznictwie wzorzec weryfikujący podmiotowość pracodawcy obejmuje trzy elementy. Po pierwsze, jednostka organizacyjna ma charakteryzować się wystarczającą samodzielnością organizacyjną i majątkową, po drugie, ma zatrudniać we własnym imieniu pracowników (por. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 3 grudnia 2009 r., II PK 147/09, z dnia 18 września 2013 r., II PK 4/13, z dnia 3 czerwca 2014 r., III PK 128/13), po trzecie, jej wyodrębnienie powinno nastąpić w sposób sformalizowany (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 14 czerwca 2006 r., I PK 231/05). Odnosząc się jeszcze do wystarczającej samodzielności organizacyjnej i majątkowej jednostki organizacyjnej trzeba zwrócić uwagę na to, że wyodrębnienie polega na stworzeniu infrastruktury technicznej niezbędnej do wykonywania pracy podporządkowanej. W literaturze przedmiotu zauważa się, że wyodrębnienie organizacyjne pozostaje w związku funkcjonalnym z wyodrębnieniem finansowym, gdyż specyfika stosunku pracy generuje zazwyczaj zobowiązania o podłożu majątkowym. Zatem tylko jednostka organizacyjna

dysponująca określonym funduszem może we własnym imieniu zaciągać zobowiązania majątkowe, a tym samym występować w charakterze strony stosunku pracy. W kontekście wyodrębnienia finansowego trzeba zauważyć, że zwykle będzie ono znacznie ograniczone, gdyż taka jednostka nie jest właścicielem mienia, którym zarządza. Właścicielem jest spółka i w ramach uprawnień z tego tytułu może określać zakres dysponowania tym mieniem przez jednostki wewnętrzne, a także ustalać zasady rozliczeń ze spółką z tytułu obrotu majątkiem trwałym, majątkiem obrotowym i z innych tytułów.

(...) Nie został też spełniony wymóg wyodrębnienia formalnego, ponieważ nie jest wystarczające, aby w uchwale zarządu spółki postanowione zostało, że poszczególne oddziały spółki będą odrębnymi pracodawcami. W tej kwestii obszernie wypowiedział się Sąd Najwyższy np. w uzasadnieniu wyroku z dnia 30 stycznia 2019 r. I PK 231/17, czy też w postanowieniu z dnia 4 grudnia 2018 r. I PZ 36/18 podkreślając, że nie jest wystarczająca uchwała zarządu spółki, który to zarząd jest organem powołanym do bieżącego zarządzania i administrowania spółką.

W orzecznictwie i literaturze przedmiotu wskazuje się, że wyodrębnienie jednostki organizacyjnej w rozumieniu art. 3 k.p. winno nastąpić w akcie regulującym ustrój danej osoby prawnej lub samodzielnej jednostki organizacyjnej tworzących pracodawcę wewnętrznego. Zapisy te mają potwierdzać i statuować samodzielność organizacyjną i finansową tego pracodawcy, a także nadawać mu zdolność do zatrudniania pracowników we własnym imieniu i dokonywania czynności z zakresu prawa pracy (uchwała Sądu Najwyższego z dnia 16 listopada 1977 r., I PZP 47/77 i uchwała składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 24 listopada 1992 r., I PZP 59/92 oraz Ł. Pisarczyk, Pracodawca wewnętrzny, M.P.Pr. 2004 nr 12, s. 320 i P. Wąż, Koncepcja pracodawcy rzeczywistego w świetle art. 3 k.p., M.P.Pr. 2007 nr 3, s. 120). Tym samym konieczne jest, aby takie wyodrębnienie miało swoje umocowanie w statucie spółki lub w uchwale zgromadzenia wspólników, ewentualnie w układzie zbiorowym pracy (...)

Na sformalizowane wyodrębnienie jednostki organizacyjnej w rozumieniu art. 3 Kodeksu pracy powołuje się także przytaczany przez Wnioskodawcę Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 3 marca 2016 r. sygn. akt II FSK 233/14, w którym stwierdza, że „(...) Zgodnie z art. 3 k.p. pracodawcą jest jednostka organizacyjna, choćby nie posiadała osobowości prawnej, a także osoba fizyczna, jeżeli zatrudniają one pracowników. Treść tego przepisu definiuje pojęcie pracodawcy wskazując jego konstytutywną cechę, jaką musi być zatrudnienie pracowników. Dla uzyskania statusu pracodawcy nie jest przy tym wcale wymagane, aby pracodawca posiadał

osobowość prawną. Pracodawcą może być bowiem także jednostka organizacyjna nie posiadająca osobowości prawnej, o ile tylko zatrudnia pracowników. Taka jednostka, jakkolwiek nie ma co do zasady podmiotowości prawnej na gruncie prawa cywilnego, to jednak uzyskuje tę podmiotowość w zakresie stosunków pracy, może zatem pozywać i być pozywana przed sądami pracy i ubezpieczeń społecznych, ma wtedy zdolność sądową i procesową - art. 460 § 1 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296 z późn. zm., dalej zwana: "k.p.c."). Może także stać się adresatem praw i obowiązków na podstawie materialnych przepisów prawa administracyjnego, które skierowane są do pracodawcy jako takiego, bez względu na nieistotny w tym zakresie atrybut osobowości prawnej. **Zatrudnianie pracowników przez jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej wynikać musi z aktu kreującego uprawnienie osoby zarządzającej tą jednostką lub innej osoby, o której mowa w art. 31 § 1 k.p., do nawiązywania stosunków pracy (treść takiego stosunku wynika z art. 22 k.p.).** Zatem wewnętrzne przepisy, które określają powstanie i organizację jednostki organizacyjnej, są źródłem uprawnienia do zatrudniania przez tę jednostkę pracowników (por. Kodeks pracy. Komentarz, J. Iwulski, W. Sanetra, Wydawnictwo Librata, Warszawa, 1996, str. 21). **Dzięki takim wewnętrznym przepisom w jednostce organizacyjnej można upatrywać cechy nadającej tej jednostce przymiot pracodawcy, gdyż w ten sposób uzyskuje ona samodzielność w zakresie stosunków pracy i może zatrudniać pracowników.** Wskazać więc należy na utrwaloną w orzecznictwie sądowym zasadę, iż za pracodawcę może być uznana tylko taka jednostka, która z mocy przepisów normujących wewnętrzny status prawny ma "...kompetencję do samodzielnego zatrudniania pracowników (składania oświadczeń woli). Jeżeli natomiast wewnętrzna jednostka organizacyjna jest upoważniona do zawierania umów o pracę w imieniu kierownictwa podmiotu, w skład którego wchodzi (lub nawiązywania w inny sposób stosunków pracy), z osobami przyjmowanymi w niej do pracy, to sama nie jest pracodawcą, lecz zatrudnia pracowników w imieniu pracodawcy, którym jest wielozakładowy podmiot zatrudniający - pracodawca." (zob. wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach, w sprawie III APa 25/12). Dla uznania jednostki organizacyjnej za pracodawcę, obok uprawnienia do samodzielnego zatrudniania pracowników, jednostka taka musi posiadać odpowiednie wyodrębnienie organizacyjne. Przy czym nie chodzi wyłącznie o wyodrębnienie, jakiego na gruncie prawa cywilnego wymaga się np. dla przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części (art. 551 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny - Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm; dalej zwana: "k.c.") albo dla takiej zorganizowanej części przedsiębiorstwa na mocy ustawy z dnia 11

marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.; zwana dalej: "ustawa o VAT"). Wyodrębnienie organizacyjne konieczne dla zaistnienia jednostki organizacyjnej jako samodzielnego pracodawcy dotyczyć musi organizacji i finansowania tej jednostki (tak K. Jaśkowski, t. 2.1 w Komentarz do art. 3 Kodeksu pracy, publ. Lex/el). **Tak samo, jak uprawnienie do samodzielnego zatrudniania pracowników wynikać powinno z wewnętrznych przepisów regulujących powstanie i organizację podmiotu, w skład którego wchodzi jednostka będąca odrębnym pracodawcą, tak też wymagane wyodrębnienie organizacyjne wynikać musi z tych przepisów (...)**".

Z przytoczonej treści wyroków Sądu Najwyższego, Sądu Apelacyjnego w Krakowie czy też Naczelnego Sądu Administracyjnego wynika, że źródłem wyodrębnienia organizacyjno-finansowego jednostki organizacyjnej wchodzącej w skład osoby prawnej są przepisy wewnętrzne osoby prawnej lub też akty prawne rangi ustawowej. Zatem uznanie jednostki wchodzącej w skład szerszej struktury za pracodawcę w rozumieniu art. 3 Kodeksu pracy musi nastąpić w akcie regulującym ustrój danej osoby prawnej lub samodzielnej jednostki organizacyjnej tworzących pracodawcę wewnętrznego, np. w statucie spółki, uchwale zgromadzenia wspólników. Rolą zapisów dokonanych w tych wewnętrznych dokumentach jest potwierdzenie i statuowanie samodzielności organizacyjnej i finansowej takiego pracodawcy, a także nadanie mu zdolność do zatrudniania pracowników we własnym imieniu i dokonywania czynności z zakresu prawa pracy. Dzięki temu w wyodrębnionej jednostce organizacyjnej można upatrywać cechy nadającej tej jednostce przymiot pracodawcy, gdyż w ten sposób uzyskuje ona samodzielność w zakresie stosunków pracy i może zatrudniać pracowników.

Ponadto przedstawione wyroki jednoznacznie wskazują na fakt wypracowania przez orzecznictwo wzorca weryfikującego podmiotowość pracodawcy będącego wyodrębnioną jednostką organizacyjną. Zgodnie z tym wzorcem, aby taka jednostka mogła być uznana za pracodawcę muszą wystąpić kumulatywnie trzy przesłanki:

- 1) wystarczająca samodzielność organizacyjna i majątkowa,
- 2) zatrudnianie pracowników we własnym imieniu
- 3) wyodrębnienie jednostki powinno nastąpić w sposób sformalizowany.

Jeśli wyodrębniona jednostka organizacyjna nie spełnia wszystkich ww. warunków, to nie może być tym samym traktowana jako pracodawca w rozumieniu art. 3 Kodeksu pracy.

Jednocześnie Sąd Najwyższy zauważył, że fakt ujawnienia takiej jednostki jako pracodawcy w umowie o pracę czy dokumentach pracowniczych nie świadczy o nadaniu tej jednostce statusu

pracodawcy, o którym mowa w art. 3 Kodeksu pracy. Treść oświadczeń woli lub wiedzy składanych przez jednostkę w umowach o pracę czy w statucie dotyczącym jej funkcjonowania może ułatwić proces ustalania pracodawcy, nie jest jednak ostatecznym, determinującym dowodem. Jednakże dopiero ustalenie pracodawcy zgodnie z przyjętą w doktrynie i judykaturze wykładnią art. 3 Kodeksu pracy określa strony nawiązanego stosunku pracy i determinuje treść oświadczeń woli co do oznaczenia pracodawcy.

Wnioskodawca jest jednoosobową spółką kapitałową powstałą z przekształcenia osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą. W związku z zaistniałym przekształceniem prowadzone jednostki oświatowe i opiekuńcze stały się integralną częścią Wnioskodawcy. Tym samym Wnioskodawca jako osoba prawna stał się pracodawcą dla wszystkich pracowników zatrudnionych w ramach prowadzonych działalności. Aby doszło do powstania tzw. pracodawców wewnętrznych w ramach działalności prowadzonej przez Wnioskodawcę, Wnioskodawca w akcie regulującym swój ustrój był zobowiązany dokonać ich formalnego wydzielenia wskazując na ich samodzielność organizacyjną i finansową oraz nadając im zdolność do zatrudniania pracowników we własnym imieniu i dokonywania czynności z zakresu prawa pracy. Natomiast Wnioskodawca sam stwierdził, że w swoim akcie założycielskim nie dokonał wyodrębnienia prowadzonych jednostek oświatowych i opiekuńczych oraz nie nadał żadnej z tych jednostek statusu pracodawcy. Dopiero dokumentacja wewnętrzna każdej z placówek stanowi, że poszczególne jednostki mają kompetencję do samodzielnego zatrudniania pracowników, są organizacyjnie wyodrębnione, a każda placówka ma dyrektora, który dysponuje środkami osobowymi i finansowymi poszczególnych placówek. Zatem odrębność finansowa i organizacyjna między Wnioskodawcą a poszczególnymi placówkami wynika z treści statutów poszczególnych jednostek oświatowych i opiekuńczych. Wnioskodawca zaakcentował pewne aspekty samodzielności organizacyjnej i finansowej, pominął jednak pozostałe czynniki decydujące o statusie pracodawcy, a wynikające z przedstawionego orzecznictwa. Jednostka organizacyjna nie może być pracodawcą, jeśli spełnia tylko niektóre kryteria wyróżniające pracodawcę. Tym samym za błędne należy uznać stanowisko Wnioskodawcy upatrujące w statutach poszczególnych jednostek oświatowych i opiekuńczych oraz zawartych umowach o pracę źródła uznania tych jednostek za wyodrębnionych pracodawców w rozumieniu art. 3 Kodeksu pracy.

O wyodrębnieniu finansowym jednostki wchodzącej w skład innego podmiotu świadczy także posiadanie NIP przez taką jednostkę. Ustawa o NIP określa między innymi zasady ewidencji podatników, płatników podatków, płatników składek na ubezpieczenie społeczne oraz

ubezpieczenie zdrowotne. Stosownie do treści art. 2 ust. 1 ustawy o NIP osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które na podstawie odrębnych ustaw są podatnikami, podlegają obowiązkowi ewidencyjnemu. Jednocześnie na podstawie art. 2 ust. 2 i 3 ustawy o NIP, obowiązkowi ewidencyjnemu podlegają również inne podmioty niż wymienione w ust. 1, jeżeli na podstawie odrębnych ustaw są podatnikami oraz płatnicy podatków, jak również podmioty będące na podstawie odrębnych ustaw płatnikami składek ubezpieczeniowych.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy o NIP identyfikatorem podatkowym jest:

- 1) numer PESEL - w przypadku podatników będących osobami fizycznymi niebędących zarejestrowanymi podatnikami podatku od towarów i usług lub nieprowadzących działalności gospodarczej;
- 2) NIP - w przypadku pozostałych podmiotów podlegających obowiązkowi ewidencyjnemu, o którym mowa w art. 2.

Z treści przytoczonych powyżej przepisów ustawy o NIP jednoznacznie wynika, że **obowiązkowi ewidencyjnemu podlegają nie tylko podatnicy, ale również płatnicy podatków oraz płatnicy składek na ubezpieczenia społeczne.**

Definicję płatnika podatków zawiera ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 z późn.zm.). Zgodnie z art. 8 ustawy Ordynacja podatkowa - płatnikiem podatku 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. Na podstawie art. 31 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 z późn.zm.) - osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, zwane dalej zakładami pracy, są obowiązane jako płatnicy obliczać i pobierać w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy od osób, które uzyskują od tych zakładów przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakłady pracy, a w spółdzielniach pracy - wypłaty z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej.

Z kolei definicja płatnika składek na ubezpieczenia społeczne znajduje się w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2021 r., poz. 423 z późn.zm.). Z treści art. 4 pkt 2 lit.a ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych wynika, że płatnikiem składek na ubezpieczenia społeczne jest m.in. pracodawca - w stosunku do pracowników i osób

odbywających służbę zastępczą oraz jednostka organizacyjna lub osoba fizyczna pozostająca z inną osobą fizyczną w stosunku prawnym uzasadniającym objęcie tej osoby ubezpieczeniami społecznymi, w tym z tytułu przebywania na urlopie wychowawczym albo pobierania zasiłku macierzyńskiego, z wyłączeniem osób, którym zasiłek macierzyński wypłaca Zakład Ubezpieczeń Społecznych. Za pracownika w rozumieniu ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych uważa się osobę pozostającą w stosunku pracy.

Z przytoczonych powyżej przepisów wynika, że zobowiązanym do obliczania, pobierania i odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz składek na ubezpieczenie społeczne od pracowników - jest pracodawca. W takim przypadku pracodawca staje się płatnikiem podatku od osób fizycznych oraz płatnikiem składek na ubezpieczenia społeczne. Jako płatnik podlega obowiązkowi ewidencyjnemu, nawet jeśli sam nie jest podatnikiem.

Dlatego też placówki prowadzone przez Wnioskodawcę - jako pracodawcy odrębni od Wnioskodawcy - na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych są zobowiązane posiadać własny NIP, odrębny od NIP Wnioskodawcy. Natomiast z przesłanych przez Wnioskodawcę wyjaśnień nie wynika ten fakt. Wręcz przeciwnie, Wnioskodawca powołując się na art. 2 ust. 1 ustawy o NIP uważa, że placówki prowadzone przez niego, nie będąc podatnikami, nie mają takiego obowiązku. Wnioskodawca przy tym pomija treść art. 2 ust. 2 i 3 ustawy o NIP, z którego wprost wynika obowiązek posiadania NIP w przypadku bycia płatnikiem podatku oraz płatnikiem składek na ubezpieczenia społeczne. Jednocześnie Wnioskodawca wskazuje, że w relacjach pracowniczych jednostki oświatowe i opiekuńcze posługują się NIP organu prowadzącego, którym jest Wnioskodawca. Tym samym dowodzi, że to on, a nie poszczególne placówki, realizuje wobec osób zatrudnionych w tych jednostkach obowiązki pracodawcy, wynikające z bycia płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych oraz bycia płatnikiem składek na ubezpieczenie społeczne.

Stanowiska Wnioskodawcy nie potwierdza również interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 27 lutego 2019 r. znak: 0111-KDIB3-2.4018.1.2019.1.AZ. Stan faktyczny przedstawiony w powyższej interpretacji odnosił się do sytuacji, w której pracodawcą była osoba fizyczna, a nie prowadzone przez nią przedszkole. Przedszkole nie występowało jako odrębny od osoby fizycznej podatnik, płatnik podatków bądź płatnik składek ubezpieczeniowych. W konsekwencji przedszkole nie było zobligowane do posiadania odrębnego własnego numeru identyfikacji podatkowej, winno było posługiwać się NIP nadanym osobie fizycznej. Tym samym osoba fizyczna jako pracodawca osób zatrudnionych w przedszkolu była płatnikiem podatków i składek ubezpieczeniowych należnych od tych osób i w tym celu posługiwała się własnym NIP.

Podsumowując:

Pracodawcą zobowiązanym do wpłat na PFRON na podstawie art. 21 ust. 1 ustawy o rehabilitacji jest pracodawca, o którym mowa w art. 3 Kodeksu pracy. Pracodawcą w ujęciu kodeksowym może być również jednostka organizacyjna wchodząca w skład innego podmiotu, jeżeli zostaną spełnione łącznie trzy następujące przesłanki:

- 1) wystarczająca samodzielność organizacyjna i majątkowa,
- 2) zatrudnianie pracowników we własnym imieniu
- 3) wyodrębnienie jednostki powinno nastąpić w sposób sformalizowany.

Jeśli wyodrębniona jednostka organizacyjna nie spełnia wszystkich ww. warunków, to nie może być tym samym traktowana jako pracodawca w rozumieniu art. 3 Kodeksu pracy.

W przypadku placówek oświatowych i opiekuńczych prowadzonych przez Wnioskodawcę - odrębność finansowa i organizacyjna między Wnioskodawcą a poszczególnymi placówkami wynika z treści statutów poszczególnych jednostek oświatowych i opiekuńczych. Natomiast dla uznania tych placówek za pracodawców odrębnych od Wnioskodawcy niezbędne było to, aby Wnioskodawca w akcie regulującym swój ustrój dokonał ich formalnego wydzielenia wskazując na ich samodzielność organizacyjną i finansową oraz nadając im zdolność do zatrudniania pracowników we własnym imieniu i dokonywania czynności z zakresu prawa pracy. Dlatego też nie jest możliwe uznanie placówek oświatowych i opiekuńczych prowadzonych przez Wnioskodawcę za odrębnych od niego pracodawców w rozumieniu art. 3 Kodeksu pracy. Tym samym Wnioskodawca jest pracodawcą dla pracowników zatrudnionych w prowadzonych przez siebie placówkach. Z uwagi na to, że zatrudnienie ogółem u Wnioskodawcy przekracza 25 pracowników w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy, Wnioskodawca jest zobowiązany do wpłat na PFRON na podstawie art. 21 ustawy o rehabilitacji.

Jednocześnie należy wskazać, że przytoczone przez Wnioskodawcę pismo z dnia 18 maja 2016 r. dotyczyło osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą. Pismo to miało charakter informacyjny i nie stanowiło interpretacji indywidualnej wydanej na podstawie art. 10 ówczesnie obowiązującej ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej. Z tego też względu pismo to nie posiada mocy prawnej jaka wynika z wydanych pisemnych interpretacji przepisów.

Wspomniane pismo nie można również traktować jako utrwaloną praktykę rozstrzygania spraw, o której mowa w art. 8 § 2 K.p.a. Wynika to przede wszystkim z art. 1 pkt 1 K.p.a., zgodnie z którym Kodeks postępowania administracyjnego normuje postępowanie przed organami administracji publicznej w należących do właściwości tych organów sprawach indywidualnych rozstrzyganych

Pouczenie:

Od niniejszej decyzji przysługuje Stronie, za pośrednictwem Prezesa Zarządu PFRON odwołanie do Ministra Rodziny i Polityki Społecznej w terminie 14 dni od dnia jej doręczenia. W trakcie biegu terminu do wniesienia odwołania Strona może zrzec się prawa do jego wniesienia. Z dniem doręczenia Prezesowi Zarządu PFRON oświadczenia o zrzeczeniu się prawa do wniesienia odwołania przez Stronę, decyzja staje się ostateczna i prawomocna.

Z upoważnienia Prezesa Zarządu
Państwowego Funduszu Rehabilitacji
Osób Niepełnosprawnych
Dyrektor Departamentu ds. w/w

Edyta Domańska

07.12.2020

