

OPINIA W PRZEDMIOCIE ROZPORZĄDZENIA MINISTRA FINANSÓW Z DNIA 7 STYCZNIA 2022 R. W SPRAWIE PRZEDŁUŻENIA TERMINÓW POBORU I PRZEKAZANIA PRZEZ NIEKTÓRYCH PŁATNIKÓW ZALICZEK NA PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH (DZ. U. 2022, POZ. 28)

W dniu 07 stycznia 2022 r. w godzinach wieczornych opublikowane zostało w Dzienniku Ustaw rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie przedłużenia terminów poboru i przekazania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych (dalej "Rozporządzenie"). Rozporządzenie to zostało wydane z rażącym naruszeniem porządku konstytucyjnego oraz pogwałceniem obowiązującej hierarchii aktów prawnych. Nie zachowano jakiegokolwiek *vacatio legis* zapewniającego jego adresatom możliwość przygotowania się do wprowadzonych rozporządzeniem zmian. Ze względu na to pozostanie ono dla licznych płatników, przynajmniej w odniesieniu do bieżących wypłat, niewykonalne. Wydany akt prawnym pogłębi tym samym chaos prawny i informacyjny związany z wprowadzonymi od 1 stycznia 2022 r. zmianami w systemie podatkowym.

W związku z wprowadzeniem Rozporządzenia w życie bez ustalenia choćby minimalnego terminu na zgłoszenie uwag do projektu aktu normatywnego, Przewodniczący Krajowej Rady Doradców Podatkowych poprosił o opinię dotyczącą zarówno treści, jak i trybu wprowadzenia w życie Rozporządzenia.

I. Wykroczenie poza delegację ustawową

Rozporządzenie zostało wydane na podstawie art. 50 Ordynacji Podatkowej (dalej: "Op")¹, który to przepis pozwala ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych na przedłużanie terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego. Przywołany przepis ustawy zawęża uprawnienie ministra do określenia grupy podatników, którym przedłużono

¹ **Art. 50 Op:** „Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, przedłużać terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego z wyjątkiem terminów określonych w art. 68-71, art. 77 § 1, art. 79 § 2, art. 80 § 1, art. 87 § 3 i 4, art. 88 § 1 i art. 118, określając grupy podatników, którym przedłużono terminy, rodzaje czynności, których termin wykonania został przedłużony, oraz dzień upływu przedłużonego terminu.”

terminy, rodzaju czynności, których termin wykonania został przedłużony oraz dnia upływu przedłużonego terminu².

Tymczasem wskazane rozporządzenie w istocie nie odracza terminu a modyfikuje treść obowiązku wynikającego z treści ustawy. Dla odroczenia terminu wymagane byłoby wskazanie nowego terminu wykonania istniejącego obowiązku. Tymczasem Rozporządzenie uzależnia wykonanie obowiązku przez płatnika od szeregu warunków a nie terminu. W istocie zmierza ono do modyfikacji zakresu obowiązków płatnika a nie jedynie odroczenia terminu wykonania istniejących obowiązków. Mimo, że formalnie mowa w nim o “przedłużeniu termin pobrania zaliczki” to wskazuje ono, odmienne od ustawowych zasady ustalenia kwoty tej zaliczki.

Zaproponowane w treści Rozporządzenia rozwiązania wprowadzają w tym zakresie nowe obowiązki po stronie płatnika. Zastosowanie Rozporządzenia wymaga bowiem przeprowadzenia dwóch obliczeń zaliczki na podatek dochodowy: zgodnie z zasadami obowiązującymi na dzień 31 grudnia 2021 r. oraz zgodnie z zasadami obowiązującymi w roku, w którym zaliczka jest pobierana. Rozporządzenie uzależnia termin do pobrania i przekazania tej zaliczki od wystąpienia ujemnej różnicy między tak obliczonymi kwotami. Dokument nie wskazuje co dzieje się z obowiązkiem płatnika pobrania zaliczki gdy taka różnica nie wystąpi.

Dodatkowo §4 Rozporządzenia wprowadza nową, nieznaną ustawie, instytucję zwrotu nadwyżki zaliczki przez płatnika w przypadku nieprzekazania jej organowi podatkowemu.

² Minister właściwy do spraw finansów publicznych wydawał już w oparciu o art. 50 Op rozporządzenia dotyczące przedłużenia terminów przekazania przez płatników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych. Miało to miejsce w 2021 r., kiedy to wydane zostało rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 16 lutego 2021 r. w sprawie przedłużenia terminów przekazania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy i zryczałtowanego podatku dochodowego (Dz. U. 2021 poz. 318), w którym prawidłowo zastosowano delegację ustawową, wynikającą z art. 50 Op. We wskazanym bowiem rozporządzeniu określono:

- 1) w § 1 – dzień upływu przedłużonego terminu, to jest 20 sierpnia 2021 r.;
- 2) w § 1 – rodzaj czynności, których termin wykonania został przedłużony, to jest przekazanie zaliczek na podatek dochodowy i zryczałtowany podatek dochodowy wynikających z art. 38 ust. 1 oraz art. 42 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: updof);
- 3) w § 2 – grupę płatników, którym przedłużono terminy.

Żaden z przepisów art. 72 i nast. Op nie zawiera delegacji do wprowadzenia takiego obowiązku w drodze rozporządzenia.

Podkreślenia wymaga, że w prawie podatkowym w ogóle nie istnieje instytucja zwrotu nadwyżki podatku przez płatnika. Trudno zresztą w ogóle kwotę określoną w § 4 Rozporządzenia traktować w kategoriach jakiegokolwiek nadwyżki podatku, czy też nadpłaty, skoro jest to kwota pobrana zgodnie z przepisami ustawy, w czasie w którym Rozporządzenie jeszcze nie istniało (nie było wydane). Kwoty, o których mowa w § 4 Rozporządzenia są kwotami pobranymi całkowicie zgodnie z przepisami. Termin ich poboru upłynął w momencie wypłaty wynagrodzenia, nie może zatem podlegać przedłużeniu³. Nawet więc uznając, że Rozporządzenie może obowiązywać, nie może ono stanowić podstawy do zwrotu jakichkolwiek kwot prawidłowo i zgodnie z przepisami wcześniej pobranych. Może ewentualnie przedłużać termin ich wpłacenia przez płatnika na rzecz organu podatkowego. Kwoty te pozostawać jednak muszą - jako kwoty już pobrane (zgodnie z prawem) przez płatnika – w dyspozycji płatnika.

Tym samym wydane rozporządzenie nie daje płatnikom wyraźnych podstaw do zwrotu już pobranych kwot. Kwestie związane z ustaleniem istnienia nadpłaty podatku oraz zwrotem nadpłaty podatku podatnikowi regulowane są przez odpowiednie przepisy Op, to jest art. 72 i nast. Op.

Zgodnie z art. 92 ust. 1 Konstytucji RP⁴ rozporządzenia mogą być wydawane wyłącznie na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Jak wskazano powyżej art. 50 Op pozwala wyłącznie na odroczenie terminu wykonania istniejącego obowiązku a nie modyfikację jego treści. Tym samym należy ocenić, że **wydane rozporządzenie wykracza poza granice upoważnienia ustawowego określonego w art. 50 Op i jest tym samym w tym zakresie nieważne.**

³ Niekwestionowane jest, że nie można przedłużyć terminu, który już upłynął.

⁴ **Art. 92 ust. 1 Konstytucji RP:** „Rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu.”

II. Niezgodność z Konstytucją RP

W myśl art. 217 Konstytucji RP⁵ ustalenie szczególnie istotnych elementów norm podatkowych nakładających podatki może odbywać się wyłącznie na poziomie ustawy. W przypadku, gdy obok podatników w ramach danego podatku występują również inne podmioty, w szczególności płatnicy podatku, w ustawach podatkowych winny być również określone obowiązki płatników, w szczególności obowiązki dotyczące zasad obliczenia i poboru podatku przez płatnika. Dotyczy to również samych zaliczek na podatek. Można wskazać przykładowo na tezy zawarte w uzasadnieniu wyroku TK z dnia 9 listopada 1999 r., sygn. akt K 28/98, w którym wskazano m.in.: *„Zaliczka jako forma zapłaty podatku należy niewątpliwie do materii zastrzeżonej przez art. 217 konstytucji dla ustawy, albowiem tylko w drodze ustawy można wprowadzać obowiązek wpłacania zaliczek na podatki oraz określać zasady sposobu ich obliczania i wysokości”*. Od dawna wskazuje się na powyższe również w orzecznictwie sądów administracyjnych. Zob. przykładowo wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 maja 1993 r., sygn. akt SA/Po 62/93, publ. G. Borkowski, *Podatek dochodowy od osób fizycznych w orzecznictwie NSA, ZCO 1995: „Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz. U. Nr 10, poz. 35 z późn. zm.) nie może stanowić samodzielnej podstawy prawnej w kwestii zasadności i prawidłowości ustalania zaliczek na podatek dochodowy. Nie zostało ono bowiem wydane na podstawie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych”*.

Tymczasem Rozporządzenie wprowadza zupełnie nowe zasady obliczania przez płatników zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych. Niedopuszczalne jest ustalanie aktem rangi rozporządzenia zasad poboru zaliczki na podatek, co ma miejsce w § 1 Rozporządzenia. Niedopuszczalne jest również kreowanie aktem rangi rozporządzenia zupełnie nowych instytucji prawa podatkowego. Taką nową instytucją jest nałożenie na płatników obowiązku zwrotu nadwyżki podatnikowi, co ma miejsce w § 4 Rozporządzenia⁶. **W efekcie wydane Rozporządzenia narusza art. 217 Konstytucji.**

III. Niezgodność z przepisami rangi ustawowej

⁵ **Art. 217 Konstytucji RP:** *„Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.”*

⁶ **§ 4 Rozporządzenia:** *„W przypadku gdy płatnik w styczniu 2022 r. pobrał zaliczkę w części odpowiadającej nadwyżce obliczonej zgodnie z § 1 ust. 1 i nie przekazał tej zaliczki na rachunek urzędu skarbowego, płatnik ten niezwłocznie zwraca tę nadwyżkę podatnikowi.”*

Poczynione wcześniej uwagi wskazują na niezgodność rozporządzenia z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczącymi zasad pobierania zaliczek na podatek dochodowy przez płatników.

W przypadku, gdy przepisy aktu normatywnego rangi rozporządzenia stoją w rozbieżności z przepisami aktu normatywnego rangi ustawy, niedopuszczalne jest stosowanie przepisów rozporządzenia. Znajduje tu bowiem zastosowanie norma kolizyjna *lex inferior non derogat legi superiori*, zgodnie z którą przepisy aktów normatywnych niższych rangą nie derogują przepisów aktów normatywnych wyższych rangą. Nie mogą też zmieniać ich treści. Hierarchia aktów normatywnych wynika bowiem wprost z treści art. 87 ust. 1 Konstytucji RP. Powyższa dyrektywa interpretacyjna ma istotne znaczenie w kontekście odpowiedzialności karnoskarbowej płatników, wynikającej z art. 77⁷ oraz art. 78⁸ ustawy z dnia 10 września 1997 r. Kodeks karny skarbowy (dalej: kks). Podatnik stosujący się do Rozporządzenia niezgodnego z ustawą naraża się na odpowiedzialność ze wskazanych przepisów.

⁷ **Art. 77 kks:** „§ 1. Płatnik lub inkasent, który pobranego podatku nie wpłaca w terminie na rzecz właściwego organu, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie.

§ 2. Jeżeli kwota niewpłaconego podatku jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

§ 3. Jeżeli kwota niewpłaconego podatku nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

§ 4. Sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary, a nawet odstąpić od wymierzenia kary lub środka karnego, jeżeli przed wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe określone w § 1 lub 2 wpłacono w całości pobrany podatek na rzecz właściwego organu.

§ 5. Sąd może odstąpić od wymierzenia kary, jeżeli przed wszczęciem postępowania w sprawie o wykroczenie skarbowe określone w § 3 wpłacono w całości pobrany podatek na rzecz właściwego organu.”

⁸ **Art. 78 kks:** „§ 1. Płatnik, który nie pobiera podatku albo pobiera go w kwocie niższej od należnej, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 2, albo obu tym karom łącznie.

§ 2. Jeżeli kwota niepobranego podatku jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

§ 3. Jeżeli kwota niepobranego podatku nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.”

IV. Brak vacatio legis

Rozporządzenie zostało opublikowane w Dzienniku Ustaw w dniu 7 stycznia 2022 r., w godzinach wieczornych. Zgodnie z § 6 Rozporządzenia⁹ weszło ono w życie w dniu 8 stycznia 2022 r. Podkreślenia wymaga, że 7 stycznia 2021 r. wypadł w piątek (który – dodatkowo dla wielu osób – był dniem wolnym od pracy, w ramach tzw. długiego weekendu). Oznacza to, że płatnicy mieli na zapoznanie się i analizę przepisów zaledwie kilka godzin. Projekt rozporządzenia nie został opublikowany wcześniej na stronie Rządowego Centrum Legislacji i nie został poddany jakimkolwiek konsultacjom. Nie opublikowano uzasadnienia do projektu Rozporządzenia, jak również nie przygotowano dla Rozporządzenia oceny przewidywanych skutków społeczno – gospodarczych regulacji.

Praktykę uchwalania aktów normatywnych w ramach systemu prawa podatkowego z dnia na dzień, wprowadzających istotne zmiany w zakresie obowiązków płatników, rzutuujących na wysokość wynagrodzeń osób zatrudnionych na umowę o pracę, osiągających dochody z tytułu umów zleceń oraz rent i emerytur, należy ocenić jednoznacznie negatywnie. Wprowadzenie tych zmian w ciągu jednego dnia (a nawet nie jednego dnia, tylko kilku godzin) powoduje brak możliwości przygotowania służb księgowych oraz kadrowych do stosowania tych zmian (nawet gdyby pominąć pozostałe zarzuty, co do legalności tych regulacji), a także brak możliwości dostosowania programów kadrowo – płacowych do zastosowania nowych rozwiązań w zakresie obliczenia zaliczki na podatek. W praktyce w licznych przypadkach, ze względu na stopień zautomatyzowania procesu naliczania płac i poboru zaliczek, zastosowanie Rozporządzenia będzie dla płatników niewykonalne. Biorąc pod uwagę, że wielu płatników dokonuje wypłaty wynagrodzeń do 10 dnia następnego miesiąca za miesiąc poprzedni weryfikacja prawidłowości kwot oczekujących na wypłatę, co wymagałoby licznych ręcznych przeliczeń, pozostawać będzie w wielu przypadkach nierealna.

V. Podsumowanie

Mając na uwadze przedstawione powyższe zastrzeżenia należy uznać, że Rozporządzenie zostało wydane z naruszeniem przepisów Konstytucji RP, przepisów ustawowych, jak i zasad poprawnej legislacji. W zakresie w jakim jest ono niezgodne z przepisami ustawowymi, zgodnie z zasadą *lex inferior non derogat legi superiori*. brak jest możliwości jego

⁹ § 6 Rozporządzenia: „Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia.”

zastosowania. Ze względu na brak jakiegokolwiek *vacatio legis* Rozporządzenie w licznych przypadkach będzie dla płatników niemożliwe do zastosowanie w praktyce.

Wydając Rozporządzenie zamiast ugasić pożar, dolano oliwy do ognia. Wskazany akt normatywny spowoduje jeszcze większy chaos, nie tylko na gruncie prawnym, ale również informacyjnym. Ze względu na jego niezgodność z aktami wyższego rzędu a także niewykonalność wymaga on niezwłocznego uchylecia.

Warszawa 9.01.2022 r.

Prof. UJD dr hab. Adam Bartosiewicz

Radomir Szaraniec