

Gryfino, dnia 10 stycznia 2022 r.

O P I N I A

w przedmiocie

Rozporządzenia Ministra Finansów

w sprawie przedłużenia terminów poboru

i przekazania przez niektórych płatników zaliczek

na podatek dochodowy od osób fizycznych (Dz. U. poz. 28)

dr hab. Adam Bartosiewicz,
prof. Uniwersytetu im Jana Długosza w Częstochowie

Lista skrótów:

Rozporządzenie	Rozporządzenie 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. poz. 28)
o.p.	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.)
u.p.d.o.f.	ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2021. r. poz. 1128 z późn. zm.)
k.k.s.	ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t. j. Dz. U. z 2021 r. poz. 408 z późn. zm.)
k.k.	ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (t. j. Dz. U. z 2021 r. poz. 2345 z późn. zm.)

1) Uwagi wstępne

A) Zaliczkowy pobór podatku dochodowego (od osób fizycznych) przez płatników

1.1. W systemie podatku dochodowego od osób fizycznych rozliczanie się przez podatników z należnych podatków w dużej części następuje za pośrednictwem płatników. Dotyczy to dochodów z wielu różnych źródeł. W wielu przypadkach podmiot wypłacający dane świadczenie – czy to wynagrodzenie za pracę, czy to emeryturę (rentę), czy to wynagrodzenie z umów cywilnoprawnych – występuje jednocześnie w roli płatnika, obliczającego i potrącającego należne od danej wypłaty zaliczki na podatek¹.

Konstrukcja poboru podatku (zaliczki na podatek) przez płatnika jest wygodna zarówno dla samego podatnika, jak i wierzyciela podatkowego (budżetu państwa). W przypadku poboru przez płatnika zaliczek na podatek podatnik nie musi sam obliczać należnego podatku i wpłacać go na rachunek urzędu skarbowego. Dla większości podatników byłyby to obowiązki dość (albo i bardzo) uciążliwe. Jak się wydaje, mocno wątpliwe byłoby rzetelne i terminowe wykonywanie tych obowiązków przez, co najmniej, znaczną część podatników. Wykonanie tych obowiązków przez płatnika jest zaś dla niego mniej kłopotliwe. Po pierwsze, powinien on mieć pewną wiedzę fachową – w stopniu z pewnością wyższym niż podatnik – w zakresie ciężących na nim obowiązków związanych z obliczeniem podatku. Po drugie, swoje czynności wykonuje on zazwyczaj w odniesieniu do co najmniej kilku lub kilkunastu podatników, stąd też wykonanie jednego obowiązku w odniesieniu do wielu podmiotów jest zadaniem mniej

¹ Przy czym, w przypadku dochodów (przychodów) podlegających podatkowi zryczałtowanemu, płatnik pobiera zryczałtowany podatek, a nie zaliczki na podatek.

uciążliwym od wykonania wielu obowiązków jednostkowych. Mniejsze jest również ryzyko po stronie wierzyciela podatkowego, że dany obowiązek nie zostanie wykonany.

Wiele zalet ma również pobór podatku w drodze zaliczkowej. W tym przypadku bowiem ciężary podatkowe podatników rozkładane są stopniowo, w miarę osiągania kolejnych dochodów. Zaliczki na podatek obciążają zatem dochód podatnika w miarę równomiernie w czasie. Mechanizm obliczania wysokości zaliczek jest (a przynajmniej powinien być) tak skonstruowany, że w większości przypadków zapewnia zbliżoną wysokość sumy zaliczek na podatek oraz wysokość należnego za dany rok podatkowy podatku. Ustawodawca przewidział zresztą regulacje, których zastosowanie umożliwi ograniczenie wysokości należnych zaliczek w przypadku, gdyby zaliczki były niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu przewidywanego na dany rok podatkowy.

Rozliczanie z podatku za pomocą zaliczek na podatek dochodowy jest korzystne również dla budżetu państwa. W tym przypadku zapewniony jest bowiem stały, regularny dopływ do budżetu środków finansowych z zaliczek podatkowych.

1.2 Zgodnie z przepisem art. 8 o.p. płatnikiem 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. Przepisy prawa podatkowego, które nakładają na płatnika obowiązek obliczenia, pobrania i wpłacenia podatku, to w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych właśnie przepisy rozdziału 7 u.p.d.o.f. Przepisy te określają również wysokość, terminy poboru oraz terminy wpłaty do urzędu skarbowego zaliczki na podatek, odrębnie dla poszczególnego rodzaju dochodów podlegających zaliczce na podatek.

Płatnik za wypełnienie swoich obowiązków ponosi zarówno odpowiedzialność podatkową, jak i odpowiedzialność karną skarbową. Zgodnie z przepisem art. 30 § 1 o.p. płatnik, który nie wykonał swoich obowiązków, odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany, a niewpłacony. Jest to odpowiedzialność nieograniczona o charakterze majątkowym. Płatnik odpowiada bowiem całym swoim majątkiem za należności z tytułu podatków lub zaliczek na podatek.

Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że płatnik nie pobrał podatku w odpowiedniej wysokości lub też stwierdzi, że płatnik nie wpłacił pobranego podatku w odpowiedniej wysokości, wówczas organ ten wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta, w której określa wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku.

Decyzja o odpowiedzialności podatkowej płatnika albo odpowiedzialności podatnika może zostać wydana również po zakończeniu roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego.

Należy pamiętać, że zobowiązanie zaliczkowe ma swój odrębny byt prawny. W konsekwencji – nieuiszczone zaliczki stają się zaległością podatkową, od której naliczane są odsetki za zwłokę (nawet jeśli suma uiszczonych w ciągu roku zaliczek na podatek nie jest niższa od wysokości należnego za ten roku podatku).

Obok odpowiedzialności podatkowej, która jest odpowiedzialnością o charakterze majątkowym, płatnik może ponieść odpowiedzialność karną skarbową. Jest ona odpowiedzialnością o charakterze osobistym i w związku z tym może ją ponosić wyłącznie osoba fizyczna. W przypadku podmiotów zbiorowych będących płatnikami odpowiedzialność karną skarbową ponosić będą zatem osoby fizyczne faktycznie wykonujące czynności płatnika, które zostały zgłoszone organowi podatkowemu na mocy art. 31 o.p.

Płatnik odpowiada ponadto za przestępstwa (wykroczenia) skarbowe, które opisane są w kodeksie karnym skarbowym.

B) Zaliczka jako ustawowy element konstrukcyjny podatku

1.3 Przepisy prawa podatkowego w zasadzie nie definiują pojęcia zaliczki na podatek. Wprowadzie w przepisie art. 3 pkt 3 o.p. stanowi się, że ilekroć mowa jest o podatkach – rozumie się przez to również:

- a) zaliczki na podatki,
- b) raty podatków, jeżeli przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach,
- c) opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe.

Powyższa definicja odnosi się bardziej do podatku niż zaliczki na podatek.

Wydaje się natomiast, że przez pojęcie zaliczki na podatek należy rozumieć płatność na poczet należnego w danym okresie rozliczeniowym podatku, która wynika z obowiązku podatkowego i która dokonywana jest w czasie trwania okresu rozliczeniowego, obciążając dotychczasowy – jeszcze do końca nieustalony – przedmiot opodatkowania². W literaturze przedmiotu wskazuje się, że zaliczki na podatek są to płatności na poczet przyszłego zobowiązania podatkowego w podatkach, w których ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego będzie możliwe po upływie pewnego czasu”³.

Wysokość i terminy płatności zaliczki na podatek określone są w przepisach prawa podatkowego. Zaliczka na podatek powstaje w jeszcze niezamkniętym stanie podatkowoprawnym – przed upływem danego okresu rozliczeniowego.

1.4. O obowiązkach płatnika – związanych z obliczeniem zaliczki na podatek, jej poborem oraz odprowadzeniem jej na rachunek organu podatkowego - oraz o ich treści decydować może wyłącznie brzmienie przepisów prawa podatkowego. W przypadku płatników podatku dochodowego od osób fizycznych będą to przepisy u.p.d.o.f.

Kwestia powyższa od dawna obecna jest w orzecznictwie sądów administracyjnych. Jak zauważył Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 6 maja 1993 r., sygn. akt SA/Po

² A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz*, Warszawa 2009, wersja elektroniczna; LEX.

³ P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004, wersja elektroniczna; LEX.

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”.

Podkreśla się powyższe również w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Zob. przykładowo wyrok TK z dnia 9 listopada 1999 r., sygn. akt K 28/98: „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. W rozporządzeniu MF mogą być uregulowane tylko szczegółowe zasady i tryb obliczania tych zaliczek oraz sposób ich wpłacania, o ile zostaną one sformułowane w ustawie w sposób wyraźny, a rozporządzenie odpowiada określonym wymogom konstytucyjnym i ustawowym. (...) Sprzeczność z art. 92 ust. 1 polega na tym, że nie zawiera on wytycznych co do treści rozporządzenia, a takich wytycznych nie można także wyinterpretować z treści powstałych przepisów tego rozdziału, które regulują szereg różnorodnych szczegółowych kwestii dotyczących powstania zobowiązania podatkowego. W konkluzji należy uznać, iż jest on sprzeczny z art. 217 i art. 92 ust. 1 konstytucji”.

Warto odnotować także pogląd wyrażony w literaturze przedmiotu, że zwolnienie z obowiązków płatnika może nastąpić tylko w drodze ustawy⁴.

C) Płatnik w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych

1.5. W podatku dochodowym od osób prawnych zaliczkowemu poborowi podatku z udziałem płatnika podlegają te dochody podlegające opodatkowaniu według skali podatkowej, które są wypłacane przez osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej lub osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą.

W szczególności zwrócić w tym miejscu należy uwagę na te dochody – wypłacane przez płatnika – które jednocześnie podlegają składkom na ubezpieczenie zdrowotne oraz (lub) składkom na ubezpieczenie społeczne. Płatnik zaliczek na podatek dochodowy jest bowiem równocześnie płatnikiem składek na ubezpieczenie społeczne oraz ubezpieczenie zdrowotne, zaś składki te są zasadniczo pobierane w tym samym czasie (przy wypłacie wynagrodzenia).

Są to m.in. dochody ze stosunku pracy (i pokrewnych) oraz dochody z tzw. działalności wykonywanej osobiście (z umów zlecenia oraz umów o dzieło).

Przepisy ustawowe określają nie tylko osobę płatnika zaliczek na podatek od tych dochodów, ale także wysokość zaliczki na podatek (sposób jej obliczania), termin poboru zaliczki oraz termin odprowadzenia zaliczki przez płatnika na rachunek organu podatkowego.

⁴ C. Kosikowski [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003, wersja elektroniczna: LEX.

D) Zmiany dotyczące wysokości zaliczek na podatek dochodowy od 1 stycznia 2022 r.

1.6 Przepisy dotyczące zasad obliczania zaliczki na podatek dochodowy, w szczególności od dochodów z stosunku pracy (i pokrewnych), ale także od dochodów z emerytur (rent) oraz od dochodów z umów cywilnoprawnych uległy istotnym zmianom z dniem 1 stycznia 2022 r.

Wskazać tutaj należy zwłaszcza na następujące zmiany w zakresie dochodów od wynagrodzeń z pracy:

- brak możliwości odliczenia składki zdrowotnej od podatku (zmiany podwyższające wysokość zaliczki względem zaliczek obliczanych na zasadach dotychczasowych);
- opcyjna możliwość uwzględnienia przy wyliczaniu zaliczki tzw. ulgi dla klasy średnią (zmiana obniżająca wysokość zaliczki względem zaliczek obliczanych na zasadach dotychczasowych);
- zmiana wysokości kwoty wolnej od podatku (zmiana obniżająca wysokość zaliczki względem zaliczek obliczanych na zasadach dotychczasowych);

Z kolei w odniesieniu do dochodów z emerytur (rent) oraz dochodów z umów cywilnoprawnych, wskazać trzeba na następujące zmiany:

- brak możliwości odliczenia składki zdrowotnej od podatku (zmiany podwyższające wysokość zaliczki względem zaliczek obliczanych na zasadach dotychczasowych);
- zmiana wysokości kwoty wolnej od podatku (zmiana obniżająca wysokość zaliczki względem zaliczek obliczanych na zasadach dotychczasowych);

Podkreślić przy tym należy, że o ile zmiana polegająca na braku możliwości odliczenia składki zdrowotnej od zaliczki na podatek (powodująca podwyższenie zaliczki) dotyka wszystkich podatników, o tyle dwie pozostałe zmiany (jedna zmiana – w przypadku dochodów z emerytur oraz z emerytur) nie mają zastosowania automatycznego przy wyliczaniu zaliczki. W odniesieniu do nich bowiem podatnicy mają względną swobodę (ograniczoną warunkami ustawowymi, ale swobodę) wyboru ich zastosowania, bądź nie.

1.7. Wydaje się, że pośpiech przy wprowadzaniu zmian podatkowych skutkował nie dość dokładnym „policzeniem” skutków tej reformy podatkowej, w szczególności w odniesieniu do wysokości zaliczek na podatek dochodowy (od wynagrodzeń pracownika, od emerytur, od umów cywilnoprawnych). W efekcie skutki reformy, jak się wydaje, zaskoczyły nawet samych projektodawców, tj. Ministerstwo Finansów. Okazało się bowiem, że zaliczki na podatek policzone według nowych, ustawowych zasad były wyższe od zaliczek liczonych na zasadach dotychczasowych (według przepisów obowiązujących do końca 2021 r.).

Podkreślić przy tym należy, że mowa tutaj cały czas o zaliczkach na podatek wyliczanych całkowicie zgodnie z brzmieniem przepisów ustawowych.

2) Rozporządzenie z 7 stycznia 2021 r.

2.1. W odpowiedzi na powyższe zjawiska dnia 7 stycznia 2022 r. pojawiły się zapowiedzi wydania przez Ministra Finansów rozporządzenia naprawiające owe „drobne błędy i nieścisłości” Polskiego Ładu. Jeszcze zaś tego samego dnia zapowiadane rozporządzenie zostało wydane.

Jest to Rozporządzenie 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. poz. 28).

2.2. Należy przy tym podkreślić, że Rozporządzenie zostało opublikowane w Dzienniku Ustaw z dnia 7 stycznia 2022 r., przy czym publikacja tego Rozporządzenia nastąpiła w godzinach wieczornych (około godziny 20.00). Wcześniej jego projekt nie był ujawniany opinii publicznej. Rozporządzenie zaś wchodziło w życie z mocą od dnia następującego po dniu ogłoszenia, tj. od dnia 8 stycznia 2022 r. Należy także zauważyć, że ów następny dzień był sobotą, która zasadniczo pozostaje dniem wolnym od pracy.

2.3. Jako podstawa prawna do wydania Rozporządzenia został wskazany art. 50 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.). Powołany przepis stanowi, że 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.

Na mocy powyższej delegacji ustawowej, właściwy minister jest zatem upoważniony do wydawania rozporządzeń, które mogą przedłużać terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego, z wyjątkiem niektórych, wyraźnie wskazanych terminów (które są związane głównie z przedawnieniem zobowiązań podatkowych).

2.4. Można wskazać przy tym, że delegacja powyższa była wykorzystywana już do przedłużania terminów ustawowych związanych z zaliczkami na podatek. Miało to miejsce przykładowo 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 zastosowano delegację ustawową, wynikającą z art. 50 Op, określając we wskazanym rozporządzeniu:

- 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.

2.5. W wydanym Rozporządzeniu tymczasem stanowi się co następuje:

Po pierwsze:

Przedłuża się terminy ustawowe do pobrania i przekazania przez płatnika zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od przychodów 1) ze stosunku pracy i pokrewnych; 2) z emerytur i rent; 3) z umów zlecenia, w części stanowiącej nadwyżkę:

1) kwoty zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od tych przychodów obliczonej zgodnie z przepisami u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym w 2022 r., nad

2) kwotą zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych obliczoną od tych przychodów zgodnie z przepisami u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 grudnia 2021 r., pomniejszoną o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, w brzmieniu obowiązującym na ten dzień.

Wskazuje się jednocześnie, że ten przedłużony termin (na pobór i odprowadzenie zaliczki) upływa w momencie uzyskania przychodów 1) ze stosunku pracy i pokrewnych; 2) z emerytur i rent; 3) z umów zlecenia, w tym miesiącu, w którym wystąpiła ujemna różnica między:

1) kwotą zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od tych przychodów obliczoną zgodnie z przepisami u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym w 2022 r., a

2) kwotą zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od tych przychodów obliczoną zgodnie z przepisami ustawy, w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 grudnia 2021 r. pomniejszoną o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, w brzmieniu obowiązującym na ten dzień

– przy czym poboru nadwyżki zaliczki dokonuje się do wysokości tej ujemnej różnicy.

W przypadku gdy nadwyżka zaliczki, o której tu mowa, nie została pobrana w całości na podstawie ust. 2, przedłużony termin pobrania pozostałej części nadwyżki zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych, upływa w momencie uzyskania odpowiednio przychodów 1) ze stosunku pracy i pokrewnych; 2) z emerytur i rent; 3) z umów zlecenia, w kolejnych miesiącach roku podatkowego, w których wystąpi ujemna różnica.

Po drugie:

Przepisy Rozporządzenia stanowią, że przy obliczaniu zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych, płatnik uwzględnia koszty uzyskania przychodów i 1/12 kwoty zmniejszającej podatek zgodnie z przepisami ustawy, w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 grudnia 2021 r., o ile na moment obliczania tej zaliczki płatnik jest uprawniony do ich stosowania.

Po trzecie:

Przedłużenie terminów na pobranie i odprowadzenie zaliczki na podatek dochodowy, ma zastosowanie do zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych pobieranych w miesiącu, w którym podatnik uzyskał od płatnika przychody 1) ze stosunku pracy i pokrewnych; 2) z emerytur i rent; 3) z umów zlecenia, w wysokości nieprzekraczającej 12 800 zł, przy czym limit ten stosuje się odrębnie dla każdego źródła tych przychodów.

Po czwarte:

Przedłużenie terminów, o których mowa, ma zastosowanie do przychodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r.

Po piąte:

W przypadku gdy płatnik w styczniu 2022 r. pobrał zaliczkę w części odpowiadającej nadwyżce, o której mowa w akapicie „po pierwsze” i nie przekazał tej zaliczki na rachunek urzędu skarbowego, płatnik ten niezwłocznie zwraca tę nadwyżkę podatnikowi.

3) Czy Rozporządzenie jest zgodne z ustawą ?

3.1. Odpowiedź na pytanie, czy Rozporządzenie jest zgodne z ustawą, wymaga przede wszystkim oceny tego, **czy przepisy Rozporządzenia w istocie dotyczą przedłużenia terminu na pobór i odprowadzenie zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych, czy też jednak normują one inne kwestie**. Tylko w tym pierwszym przypadku można uznać Rozporządzenie za wydane w wykonaniu ustawy i realizujące delegację ustawową.

Analiza przepisów Rozporządzenia prowadzi jednak do wniosku, że w istocie nie odracza ono terminów poboru i odprowadzenia zaliczek na podatek dochodowy, tylko wprowadza inny, alternatywny od ustawowego sposób obliczania zaliczki na podatek dochodowy, prowadząc do poboru takiej właśnie – obliczonej na odmiennych od ustawowych zasadach – zaliczki na podatek dochodowy.



W szczególności należy zauważyć, że taka właśnie była nietajona publicznie intencja wydania Rozporządzenia. W mediach podkreślano m.in.:

- *„Wysokość zaliczki za styczeń, u pracowników czy zleceniobiorców osiągających miesięczny dochód do 12 800 zł brutto, powinna być pobierana w wysokości nie wyższej, niż kwota zaliczki obliczanej na zasadach działających do 31 grudnia 2021 r. #Polskiład”* (Tweet z dnia 8 stycznia 2021 r., z konta @MF_GOV_PL).
- *„Min. #Kościński dla @SuperbizPL: „Pilnie przygotowaliśmy rozwiązanie, dzięki któremu zaliczka na podatek nie będzie wyższa niż w roku ubiegłym. Osoby, które otrzymały mniejszą pensję w styczniu, dostaną jak najszybciej wyrównanie wypłaty pensji”. #Polskiład”* (Tweet z dnia 7 stycznia 2021 r. z konta @MF_GOV_PL).
- *„Dzisiaj podpiszę rozporządzenie, które da podstawę do tego, by inaczej rozliczać zaliczkę na podatek dochodowy” - minister Tadeusz #Kościński w @PanoramaTvp2. #Polskiład”* (Tweet z dnia 7 stycznia 2021 r. z konta @MF_GOV_PL).

Powyższe wskazuje, że **publicznie eksponowaną intencją autorów Rozporządzenia była zmiana sposobu liczenia zaliczki na podatek dochodowy, a nie wydłużenie terminów poboru i odprowadzenia zaliczki na podatek.**

3.2. Również w oficjalnych komunikatach kierowanych przez Ministerstwo Finansów do jednostek podległymi administracji rządowej są przekazywane tego rodzaju informacje – wskazujące właśnie na nowy sposób „rozliczania” zaliczki, podkreślające konieczność „przeliczenia” zaliczki pobranej w styczniu 2022 r. Nie wskazuje się więc na wyznaczenie wydłużonych terminów na wykonanie przez płatników ich obowiązków, tylko na wprowadzenie nowych alternatywnych do ustawowych metod liczenia zaliczki.

Poniżej przykładowy dokument tego rodzaju:

		RZECZPOSPOLITA POLSKA MINISTER FINANSÓW	
Warszawa, 8 stycznia 2022 roku			
KOMUNIKAT MINISTERSTWA FINANSÓW			
Komunikat z dnia:	8.01.2021	Godziny:	14:00
Od (instytucja zgłaszająca):	Ministerstwo Finansów		
Do (odbiorca):	Podmioty wykonujące działalność leczniczą		
Do wiadomości:	-		
Dotyczy:	Zmienione zasady naliczania zaliczek na podatek dochodowy – wynagrodzenie w styczniu		
Podpisany przez (osoba):	Podsekretarz Stanu w MF Jan Sarnowski		
Priorytet (wstaw znak x):	zwykły	pilny	x
Instytucja przekazująca:	Narodowy Fundusz Zdrowia		
Sposób przekazania: (wstaw znak x)	telefon		e-mail
	SMS	x	SZOI/ PŚw. (NFZ)
	komunikator intern.	x	strona www
TREŚĆ KOMUNIKATU			
<p>Na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z 7 stycznia 2022 r. w sprawie przedłużenia terminów poboru i przekazania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, od 8 stycznia 2022 r. zmianie uległy zasady rozliczania zaliczek na podatek dochodowy, pobieranych przez płatników w styczniu i kolejnych miesiącach 2022 r.</p> <p>Zaliczka za styczeń u pracowników czy zleceniobiorców osiągających miesięczny przychód do 12 800 zł brutto, powinna być pobrana w wysokości nie wyższej niż na zasadach działających w zeszłym roku, tj. do 31 grudnia 2021 r. W efekcie, wynagrodzenia wypłacane ww. pracownikom „na rękę” (netto), nie będą niższe niż gdyby były im wypłacane na zasadach z poprzedniego roku.</p> <p>Zaliczki na podatek dochodowy pobierane przez płatników po 7 stycznia 2022 r., powinny być obliczane w sposób opisany w rozporządzeniu. Z związku z czym prosimy płatników o pilne skorygowanie naliczonych wynagrodzeń przed najbliższą wypłatą.</p> <p>Zaliczki na podatek dochodowy pobrane w wyższej wysokości, muszą zostać przeliczone ponownie, a różnica powinna być przez płatnika niezwłocznie zwrócona podatnikowi. Tym samym, pracownicy będą otrzymać korekty od płatników, jeżeli wypłacone wynagrodzenia nie uwzględniały metody pobierania zaliczek na podatek dochodowy, opisanej w rozporządzeniu.</p> <p>Na stronie podatki.gov.pl są umieszczane informacje na temat pobierania zaliczek według nowych zasad, w tym schemat obliczania, materiał szczegółowo wyjaśniający zmiany w rozliczeniu wypłacanych w styczniu wynagrodzeń oraz sposób dokonywania i wypłaty pracownikom ew. korekt.</p>			
Dodatkowych informacji udzieli (osoba, mail, nr telefonu)			
www.podatki.gov.pl			
		ul. Świętokrzyska 12 00-916 Warszawa tel.: +48 22 694 55 55 • fax: +48 22 694 36 84 • e-mail: kancelaria@mif.gov.pl	
			1/2

3.3. Niezależnie od powyższego, **mechanizmu przewidzianego w Rozporządzeniu nie można określić jako przedłużenia terminu do poboru i odprowadzenia zaliczki na podatek dochodowy z co najmniej kilku powodów:**

3.3.1. Po pierwsze:

W Rozporządzeniu przewidziano mechanizm dzielenia zaliczki na dwie części. W skrócie rzecz ujmując ta pierwsza część to ten ułamek zaliczki obliczonej według nowych przepisów (obowiązujących od dnia 1 stycznia 2022 r.), który odpowiada zaliczce policzonej według przepisów obowiązujących do końca 2021 r. Ta część zaliczki nie miałaby być obejmowana przedłużeniem terminu do poboru i odprowadzenia zaliczki do urzędu skarbowego.

Z kolei druga część zaliczki – ta która jest nadwyżką zaliczki obliczonej według nowych przepisów (obowiązujących od dnia 1 stycznia 2022 r.) ponad zaliczkę policzoną według przepisów obowiązujących do końca 2021 r. – miałaby właśnie być objęta przedłużeniem terminu do poboru i odprowadzenia zaliczki do urzędu skarbowego.

Zaliczka na podatek jest jednorodnym i niepodzielnym świadczeniem pieniężnym. Nie ma w przepisach żadnej normy, który pozwalałaby na podzielenie takiego jednorodnego świadczenia na części i objęcie tylko jednej z tych części przedłużeniem terminu. Polskie prawo podatkowe przewiduje płatność w ratach zobowiązań dotyczących tylko niektórych podatków (np. podatku rolnego, podatku od nieruchomości)⁵. Ratalność nie może zatem dotyczyć płatności zaliczek na podatek. Przedłużenie terminu może zatem dotyczyć tylko i wyłącznie zaliczki rozumianej jako jedno świadczenie o wysokości (w kwocie) wynikającej z przepisów ustawy. Tego zaś Rozporządzenie nie czyni.

W literaturze przedmiotu wprost wskazuje się, że „Przedłużenie terminu płatności musi dotyczyć całości należności, do której odnosi się przedłużany termin”⁶. Biorąc pod uwagę specyfikę realizacji zobowiązania podatkowego z udziałem płatnika pobierającego zaliczkę, to samo odnosi się odpowiednio do zaliczki na podatek. Jak już zatem wskazywano: **przedłużenie terminu poboru zaliczki na podatek oraz odprowadzenia zaliczki na podatek musiałyby dotyczyć całości zaliczki, dla której przedłużano by termin.**

3.3.2. Po drugie:

Należy zauważyć, że **Rozporządzenie nie przedłuża terminu, tylko wskazuje na dodatkowe (nie znane ustawie) warunki pobrania pewnej części zaliczki na podatek dochodowy.** Oto bowiem stanowi się w Rozporządzeniu, że **pewna część zaliczki (będąca nadwyżką zaliczki pobieranej na nowych zasadach nad zaliczką pobieralną na podstawie wcześniejszych przepisów) ma być pobierana po spełnieniu warunków wyrażonych w tych przepisach.** Te warunki są związane – jak już wskazywano – z tym, aby kwota zaliczki obliczana

⁵ C. Kosikowski [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, art. 3.

⁶ A. Huchła [w:] H. Dzwonkowski, C. Kosikowski, A. Huchła, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003, wersja elektroniczna: LEX.

na podstawie nowych przepisów stawała się równa lub wyższa kwocie zaliczki obliczanej zgodnie z nowymi przepisami.

Rozporządzenie nie przedłuża zatem terminu, tylko wprowadza warunek pobrania zaliczki (części zaliczki).

W teorii prawa odróżnia się warunek i termin. Są to osobne zdarzenia prawne. O ile bowiem termin jest zdarzeniem przyszłym i pewnym, o tyle warunek jest zdarzeniem przyszłym i niepewnym. **Nie można zatem uznać, że wprowadzenie w Rozporządzeniu warunku pobrania (i odprowadzenia) zaliczki jest przedłużeniem terminu na pobranie (i odprowadzenie) zaliczki za podatek.**

Na powyższe zagadnienia - odnoszące się do kwestii przedłużania terminów - wskazywał Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale składu 7 sędziów z dnia 24 października 2016 r. sygn. akt I FPS 2/16. Wprawdzie uchwała powyższa odnosiła się do zagadnienia kontroli instancyjnej i zaskarżalności postanowień o przedłużaniu terminów zwrotu podatku, jednakże w uzasadnieniu tej uchwały Sąd wyjątkowo trafnie odniósł się do tego, co oznacza „przedłużenie” terminu i na czym polega. W uchwale podkreślono bowiem, że: *„Pewność stosowania prawa wymaga zatem sformułowania rozstrzygnięcia o przedłużeniu w sposób konkretny, niewymagający doszukiwania się tego, jaką datę przesunięcia zwrotu organ miał na uwadze w przyjętych przez siebie okolicznościach. Biorąc pod uwagę, że zwrot powinien nastąpić w konkretnym terminie ustawowo przewidzianym (określonym dniami), to jego odsuwanie w czasie (przedłużenie) też musi być konkretne, czyli wprost wskazywać na jaki dzień organ wydłuża termin zwrotu w stosunku do terminu ustawowego (lub tego, który już był postanowieniem wcześniej wydłużony)”*.

3.4. Takie ukształtowanie w Rozporządzeniu „przedłużenia terminu na pobór i odprowadzenie zaliczki na podatek” – w sposób, który w istocie nakazuje płatnikom stosować do obliczania zaliczki (będącej przecież pre-zobowiązaniem podatkowym od miesięcznych dochodów podatnika) przepisy obowiązujące w dniu 31 grudnia 2021 r. (do uzyskania właśnie takiego efektu one prowadzą) – prowadzi do wniosku, że **rzeczywistą treścią Rozporządzenia nie jest przedłużenie terminu na pobór i odprowadzenie zaliczki na podatek, tylko wprowadzenie nowego, nieznanego aktualnej (obowiązującej) ustawie sposobu wyliczania zaliczki na podatek, tj. sposobu bazującego na przepisach obowiązujących do końca 2021 r.**

3.5. W tym miejscu zwrócić uwagę należy jeszcze na jedną kwestię. Otóż z delegacji do wydania rozporządzenia zawartej w art. 50 ordynacji podatkowej, wynika, że w rozporządzeniu odraczającym terminy należy określić m.in. grupy podatników, którym przedłużono terminy, rodzaje czynności, których termin wykonania został przedłużony, oraz dzień upływu przedłużonego terminu.

Powyższe sformułowanie – zgodnie z którym w rozporządzeniu należy określić m.in. „grupy podatników, którym przedłużono terminy” – **mogłoby wskazywać, że przedłużenie terminu rozporządzeniem może dotyczyć tylko i wyłącznie terminów dla podatników.** Delegacja do wydania rozporządzenia nie wskazuje na możliwość określenia w rozporządzeniu „grup płatników” (albo grup inkasentów), którym przedłuża się terminy.

Tymczasem Rozporządzenie wskazuje „grupy płatników”, którym przedłużono terminy określone w ustawie. Także i z tego powodu powstają wątpliwości, co do tego, czy powyższe rozporządzenie nie przekracza granic ustawowego upoważnienia.

3.6. Biorąc powyższe zastrzeżenia pod uwagę, wskazać należy, że zgodnie z art. 92 ust. 1 Konstytucji RP rozporządzenia mogą być wydawane wyłącznie na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Jak wskazano powyżej art. 50 ordynacji podatkowej 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 nieskuteczne.**

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 inferiori 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.

3.7. Niezależnie od powyższych zarzutów należy w tym miejscu zauważyć, że **wprowadzana przez przepisy Rozporządzenia norma prawna** – o ile uznać, że taka norma w ogóle skutecznie została wprowadzona do obowiązującego systemu prawnego – **jest praktycznie rzecz biorąc niewykonalna w odniesieniu do zaliczek pobieranych w styczniu 2022 r.**

Rozporządzenie zostało opublikowane w Dzienniku Ustaw w dniu 7 stycznia 2022 r., w godzinach wieczornych. Zgodnie z § 6 Rozporządzenia weszło ono w życie w dniu 8 stycznia 2022 r. Podkreślenia wymaga, że 7 stycznia 2022 r. wypadła 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.

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 jest 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, w większości przypadków pozostaje nierealna.

3.8. Zakładając ponownie (i czysto hipotetycznie), że wyrażane przez Rozporządzenie normy prawne zostały skutecznie i prawidłowo wprowadzone do systemu obowiązującego prawa, podnieść należy kwestię następującą:

Przyjmując, że istotnie celem Rozporządzenia było przedłużenie terminu na pobór i odprowadzenie zaliczki na podatek dochodowy, to jego skutkiem nie może być wprowadzenie nowego, innego niż ustawowy, terminu na pobranie zaliczki na podatek dochodowy – rozumianego jako jeden i jedyny moment w czasie – lecz co najwyżej przedłużenie terminu ustawowego.

W myśl Słownika Języka Polskiego PWN⁷ przedłużyć, to:

1. «powiększyć długość czegoś»
2. «sprawić, że coś trwa dłużej, niż przewidywano»
3. «spowodować, że coś jest ważne, przydatne dłużej»

Przedłużenie odnosi się zatem do czegoś istniejącego, co staje się - dzięki owemu "przedłużeniu" - dłuższe. W odniesieniu do terminu dotyczy to niewątpliwie tego, że termin jest dłuższy. Upływa później.

Skoro zatem Rozporządzenie dotyczy przedłużenia terminu, a nie wyznaczenia nowego terminu, to znaczy, że istniejący ustawowy termin staje się dłuższy. Istnieje on jednak nadal. Nie jest już jednak jeden (wynikający z ustawy), tylko jest on przedłużony do okresu - od zdarzenia określonego w ustawie do zdarzenia określonego w rozporządzeniu.

Zakładając zatem hipotetycznie, że wyrażane przez Rozporządzenie normy prawne zostały skutecznie i prawidłowo wprowadzone do systemu obowiązującego prawa **skutek Rozporządzenia może być taki, że pobór zaliczki na podatek dochodowy (i jej odprowadzenie na rachunek urzędu skarbowego) może nastąpić począwszy od terminu ustawowego do terminy określonego w Rozporządzeniu.** Przecież Rozporządzenie nie wprowadza nowego, innego niż ustawowy termin, a jedynie przedłuża termin ustawowy. Oznacza to, że **płatnik jak najbardziej ma możliwość wykonania ustawy i pobrania zaliczki w kwocie wynikającej z ustawy i w terminie wynikającym z ustawy. Nie będzie to stało w sprzeczności z przepisami Rozporządzenia.**

4) Problem ewentualnego zwrotu podatnikom kwot pobranych zgodnie z ustawą przed wejściem w życie Rozporządzenia

4.1. Wiele wątpliwości wywołuje także brzmienie §4 Rozporządzenia. Powołany przepis stanowi, że 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.

Czy można uznać, że przepis powyższy skutecznie nakazuje płatnikowi wykonać obowiązek z niego wynikający? Czy na jego podstawie płatnik ma obowiązek zwracania jakichkolwiek kwot podatnikowi?

⁷ <https://sjp.pwn.pl/szukaj/przed%C5%82u%C5%BCy%C4%87.html> ; data dostępu 10.01.2022 r.

4.2. W mojej ocenie, **przepis powyższy nie nakłada skutecznie na płatnika tego rodzaju obowiązku**. Wynika to z następujących zastrzeżeń.

4.2.1. Po pierwsze:

Nie ma w ustawie (ani w przepisami ordynacji podatkowej, ani ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) żadnej normy, która przewidywałaby taki obowiązek.

Obowiązkiem płatnika jest: obliczenie podatku (zaliczki na podatek), zgodnie z ustawą, pobranie podatku (zaliczki na podatek), zgodnie z ustawą i jej odprowadzenie na rachunek US.

Jeśli zaliczka byłaby pobrana w wysokości zbyt dużej, to wówczas podlega zwrotowi na rzecz podatnika. Ale przecież rozporządzenie, nie zmienia zasad obliczania zaliczki. Tylko przedłuża termin odprowadzenia zaliczki na podatek.

Nie może więc skutecznie nakładać na płatnika obowiązku zwrócenia podatnikowi zaliczki na podatek pobranej zgodnie z przepisami, której odprowadzenie do US tylko odroczone (*notabene* nieskutecznie). Dla wprowadzenia takiego obowiązku nie ma bowiem żadnej podstawy ustawowej. A przecież rozporządzenie może tylko i wyłącznie wykonywać ustawę.

4.2.2. Po drugie:

Skoro Rozporządzenie dotyczy tylko i wyłącznie przedłużenia terminów (bo przecież tego dotyczy, zgodnie z tytułem) pobrania zaliczki na podatek i odprowadzenia jej do US, to jeśli zaliczka została już obliczona (w wysokości ustawowej) i pobrana (zgodnie z ustawą), to termin na jej pobranie nie podlega już przedłużeniu. Termin na pobranie zaliczki na podatek został „skonsumowany” poprzez pobranie zaliczki (zgodnie z ustawą, w chwili, w której Rozporządzenie jeszcze nie obowiązywało).

Płatnik wykonał swój obowiązek pobrania zaliczki, więc termin na jej pobranie nie może być już w odniesieniu do niego przedłużony. Termin ten bowiem wygasł. Choćby w uchwale z dnia 24 października 2016 r. sygn. akt I FPS 2/16 Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że przedłużyć można tylko taki terminu, który jeszcze nie wyekspirował. Próba przedłużenia terminu już po jego upływie nie wywiera żadnych skutków prawnych (zob. również wyrok NSA w z dnia 9 stycznia 2001 r., sygn. akt III SA 2803/99, PP z 2001 r., nr 10, s. 63). W literaturze przedmiotu wskazuje się, że *„Przedłużyć można – podobnie jak odroczyć – termin, który jeszcze nie upłynął. Z istoty tej instytucji wynika, że nie można przedłużyć terminu, którego już nie ma, ponieważ minął”*⁸.

Pobrane (przed dniem 7 stycznia 2022 r.) za styczeń 2022 r. zaliczki, mają status zaliczek pobranych zgodnie z przepisami ustawy (i jakimikolwiek przepisami wówczas, tj. w momencie poboru obowiązującymi). Płatnik powinien wpłacić te zaliczki na rachunek urzędu skarbowego. Są one bowiem „wierzytelnością” organów podatkowych, a nie

⁸ L. Etel [w:] R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, L. Etel, *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2021,

wierzytelnością pracownika (zleceniobiorcy). Płatnik powinien to uczynić w terminie wynikającym z ustawy, chyba że uzna, iż może skorzystać z przedłużonego terminu z Rozporządzenia. Nawet jednak wówczas – tj., gdy płatnik będzie dłużej oczekiwał na wpłacenie pobranej zaliczki na rachunek urzędu skarbowego - nie ma żadnej podstawy prawnej do tego, aby płatnik nie tylko musiał, ale nawet aby mógł zwracać podatnikowi zaliczkę pobraną uprzednio w prawidłowej ustawowej wysokości. Zaliczka ta (również w tej części rzekomo „nadwyżkowej”) jest wierzytelnością organów podatkowych, a nie podatnika.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że w orzecznictwie sądów administracyjnych wyrażany był pogląd - nadal aktualny pod rządami Ordynacji podatkowej, że płatnik przekazuje organowi podatkowemu cudze (podatnika) pieniądze, niejako „w imieniu” podatnika. Dlatego też legitymację do kwestionowania pobranego przez płatnika podatku – zarówno co do zasady, jak i wysokości – ma wyłącznie podatnik, i to w określonym ustawą trybie. Podkreśla się, że *„ewentualny zwrot takiego (to jest pobranego przez płatnika) podatku mógłby nastąpić tylko na podstawie wcześniej wydanej, we wskazanym trybie, decyzji stwierdzającej nieistnienie obowiązku podatkowego w całości lub w części (wyrok NSA w Krakowie z 22.10.1987 r., SA/Kr 893/87, ONSA 1987/2, poz. 72)”*⁹.

4.3. Niezależnie od powyższego należy zauważyć, że – nawet gdyby przyjąć, że norma wynikająca z §4 Rozporządzenia – ma zastosowanie w sytuacji łącznego spełnienia dwóch przesłanek, tj. 1) pobrania zaliczki w kwocie wynikającej z ustawy (wyższej od kwot jakie wynikają z Rozporządzenia); oraz 2) nieprzekazania tej zaliczki (w części „nadwyżkowej”).

Jak już wskazywano – przepisy Rozporządzenia nie pozbawiają płatników prawa do wykonania ustawy i przekazania kwoty zaliczki na podatek (za styczeń) w wysokości ustawowej i w terminie ustawowym. W takim przypadku nie będzie spełniony jeden z kumulatywnych warunków zwrotu „nadwyżki zaliczki” podatnikowi, a więc norma wynikająca z §4 Rozporządzenia (o ile uznać ją za skutecznie wprowadzoną do systemu obowiązującego prawa), nie będzie znajdowała zastosowania.

4.4. **Niezwrócenie podatnikowi takiej pobranej zgodnie z ustawą zaliczki na podatek (tj. niezwrócenie owej części rzekomo nadwyżkowej) nie jest popełnieniem żadnego czynu zabronionego.**

Żaden przepis nie karze za takie zachowania. W szczególności nie jest to ani przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, ani przestępstwo przeciwko prawom osób wykonujących pracę zarobkową.

⁹ M. Niezgódka-Medek [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, wersja elektroniczna: LEX.

5) Tryb i termin publikacji rozporządzenia

5.1. Rozporządzenie zostało opublikowane w Dzienniku Ustaw w dniu 7 stycznia 2022 r., w godzinach wieczornych. Zgodnie z § 6 Rozporządzenia 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.

5.2. Projekt Rozporządzenia nie został opublikowany wcześniej na stronie Rządowego Centrum Legislacji i nie został poddany jakiegokolwiek konsultacji. Nie opublikowano uzasadnienia do projektu Rozporządzenia, jak również nie przygotowano dla Rozporządzenia oceny przewidywanych skutków społeczno–gospodarczych regulacji.

5.3. Praktykę uchwalania aktów normatywnych w ramach systemu prawa podatkowego z dnia na dzień, wprowadzających istotne zmiany w zakresie obowiązków płatników, rzutujących 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.

5.4. 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.

6) Niewykonanie obowiązków z rozporządzenia a odpowiedzialność prawna płatnika

6.1. Powstaje jeszcze pytanie o ewentualną odpowiedzialność płatnika, który nie wykona przepisów rozporządzenia, tzn. w szczególności:

- 1) pobierze zaliczki w terminach i kwotach wynikających wyłącznie z przepisów ustawy;
- 2) nie przeliczy ponownie zaliczki pobranej za styczeń, w związku z czy nie wykaże (nie „ujawni”) różnicy w rozumieniu §4 Rozporządzenia, która podlegałaby zwrotowi na rzecz podatnika, a więc i nie zwróci takiej różnicy.

6.2. Przyjmując nawet najbardziej przyjazną Rozporządzeniu wykładnię – tzn. taką, że Rozporządzenie skutecznie przedłużyło termin pobrania podatku i termin odprowadzenia zaliczki na podatek (od określonych przychodów) – przypomnieć należy o tym, że **Rozporządzenie nie pozbawiało płatników prawa do wykonania ich obowiązków w terminach ustawowych.**

W związku z tym nieskorzystanie przez płatników z terminów wydłużonych Rozporządzeniem i realizacja obowiązków w terminie wynikającym tylko i wyłącznie z ustawy, nie może być postrzegane jako zachowanie niezgodne z prawem. Nie jest to zachowanie bezprawne.

6.3. Już tylko i wyłącznie z tego powodu takie zachowanie nie może *ex definitione* stanowić żadnego czynu zabronionego (przestępstwa, wykroczenia, przestępstwa skarbowego, czy też wykroczenia skarbowego).

Jedną z podstawowych zasad odpowiedzialności karnej skarbowej jest zatem popełnienie czynu charakteryzującego się bezprawnością. Tylko czyn bezprawny może łączyć się z odpowiedzialnością karną skarbową. Przestępstwa i wykroczenia skarbowe są czynami bezprawnymi, co oznacza, że zachowanie sprawcy jest sprzeczne z nakazami lub zakazami wyznaczanymi przez przepisy prawa¹⁰.

Jak zauważa się w doktrynie prawa karnego „*wprowadzenie do porządku prawnego normy postępowania (norma sankcjonowana) oznacza, że ustawodawca domaga się, aby zaistniał określony stan rzeczy albo żeby nie doszło do zmiany danego stanu rzeczy w określonym kierunku. (...) Zachowanie sprzeczne z normą jest, z punktu widzenia przyjętego przez ustawodawcę systemu wartości, naganne (...) Sprzeczny z normą sankcjonowaną będzie tylko taki czyn, który naraża na niebezpieczeństwo dobro prawne lub je narusza i jednocześnie narusza wykształconą przez wiedzę i doświadczenie regułę postępowania z tym dobrem prawnym (...) Sprzeczność z normą sankcjonowaną jest koniecznym warunkiem do uznania bezprawności czynu*”¹¹.

6.4. Tak więc **nieskorzystanie przez płatników z możliwości stworzonych im Rozporządzeniem – które wydłużyło termin na pobranie i odprowadzenie zaliczki na podatek (od określonych przychodów) – i realizacja przez płatników ich ustawowych obowiązków w zakresie i w kształcie wyznaczonym wyłącznie treścią przepisów ustawy nie jest zachowaniem bezprawnym.**

W związku z tym zachowań takich nie można w ogóle oceniać w kategoriach odpowiedzialności karnej, czy też karnej skarbowej.

¹⁰ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2010, s. 89

¹¹ A. Zoll, *Komentarz do art.1 Kodeksu karnego*, Warszawa 2016, wersja elektroniczna.