

OPINIA PRAWNA

Przedmiot opinii:

1. Czy rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 stycznia w sprawie przedłużenia terminów poboru i przekazania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych jest zgodne z prawem?

Podstawy prawne:

1. Art. 92 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U.1997.78.483);
2. Art. 50 ordynacji podatkowej z dnia 28 sierpnia 1997 r. (t.j. Dz.U.2021.1540 ze zm.);
3. Art. 38 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U.2021.1128 ze zm.);
4. § 1 ust. 1-4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 stycznia w sprawie przedłużenia terminów poboru i przekazania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych (Dz.U.2022.28);
5. H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz. Wyd. 9, Warszawa 2020.

Stan prawny:

Rozporządzenie wydane przez Ministra Finansów w sprawie przedłużenia terminów poboru i przekazania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych (dalej jako rozporządzenie) zostało wydane na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 50 Ordynacji podatkowej (dalej jako ordynacja). Zgodnie z w/w przepisem 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.

Zgodnie z § 1 ust. rozporządzenia przedłuża się terminy, o których mowa w art. 31, art. 38 ust. 1, art. 41 ust. 1 i art. 42 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej jako ustawa), do pobrania i przekazania przez płatnika zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od przychodów określonych w art. 31 i art. 34 ust. 1 ustawy oraz z umów zlecenia określonych w art. 13 pkt 8 ustawy, w części stanowiącej nadwyżkę:

- 1) kwoty zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od tych przychodów obliczonej zgodnie z przepisami ustawy, w brzmieniu obowiązującym w roku, w którym zaliczka jest pobierana, nad
- 2) kwotą zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych obliczoną od tych przychodów zgodnie z przepisami ustawy, w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 grudnia 2021 r., pomniejszoną o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, o której mowa w art. 27b ustawy, w brzmieniu obowiązującym na ten dzień.

W rozporządzeniu dokonano także zmian zasad rozliczania zaliczek na podatek dochodowy. W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych w art. 38 ust. 1 przewidziano, że zaliczki należy przekazać w terminie do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu w którym pobrano zaliczki, zaś nowe rozporządzenie ustanawia w § 1 ust. 2 następującą regulację:

Przedłużony termin pobrania zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych, o którym mowa w ust. 1, upływa w momencie uzyskania odpowiednio przychodów określonych w art. 31 i art. 34 ust. 1 ustawy oraz z umów zlecenia określonych w art. 13 pkt 8 ustawy w miesiącu, w którym wystąpiła ujemna różnica między:

- 1) kwotą zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od tych przychodów obliczoną zgodnie z przepisami ustawy, w brzmieniu obowiązującym w roku, w którym zaliczka jest pobierana, 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, o której mowa w art. 27b ustawy, w brzmieniu obowiązującym na ten dzień

– przy czym poboru nadwyżki zaliczki obliczonej zgodnie z ust. 1 dokonuje się do wysokości tej ujemnej różnicy.

W stanowiącym podstawę wydania rozporządzenia art. 50 ordynacji ustawodawca zawarł uprawnienie dla Ministra Finansów do przedłużania terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, zarówno w samej ordynacji, jak i w podatkowych ustawach szczególnych takich jak ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Jak zauważył w komentarzu do ww. przepisu H. Dzwonkowski, Minister Finansów może skorzystać z przywołanego upoważnienia, *wydając rozporządzenie, czyli akt normatywny skierowany do określonej grupy podmiotów, a nie akt administracyjny skierowany do jednostki (w formie decyzji czy postanowienia). Jest to więc działanie dotyczące określonej grupy podatników, którą w rozporządzeniu należy wskazać. Dodatkowo Minister powinien określi rodzaj czynności, których termin wykonania został przedłużony oraz dzień upływu przedłużonego terminu.*

Minister Finansów wielokrotnie korzystał z uprawnienia wynikającego z art. 50 ordynacji odraczając termin zapłaty podatku przez podatnika lub płatnika, a także termin wykonania innych obowiązków instrumentalnych (np. złożenia informacji podatkowej).

Należy jednak pamiętać, iż zgodnie z art. 92 Konstytucji RP rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i **w celu jej wykonania**. Są to zatem akty prawne niższej rangi, które nie mogą swoimi postanowieniami zmieniać ustawy, a mają ją wyłącznie wykonywać. Rozporządzenie w zakresie w jakim zmienia termin na pobranie i przekazanie przez płatnika zaliczki na podatek dochodowy zmienia zasady rozliczania zaliczek na podatek dochodowy i tym samym zmienia ustawę, gdyż zgodnie z nią zaliczki należy przekazać w terminie do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu w którym pobrano zaliczki. Nie można przyjąć, iż wprowadzone zmiany mają na celu jedynie konkretyzację ustawy poprzez uregulowanie kwestii technicznych, organizacyjnych lub proceduralnych niezbędnych dla zapewnienia prawidłowego stosowania norm ustawowych.

Wobec powyższego, należy stwierdzić, iż skoro rozporządzenie dotyczy wyłącznie odroczenia terminów pobrania zaliczki na podatek, a następnie odprowadzenia jej na rachunek urzędu skarbowego, to jeżeli zaliczka została już obliczona i pobrana, zgodnie z ustawą, to termin na jej pobranie nie podlega już odroczeniu. Zatem jeżeli płatnik wykonał swój obowiązek pobrania zaliczki, to termin na jej pobranie nie może być odroczone.

Ponadto rozporządzenie przewiduje stosowanie przepisów uchylonych w stosunku do przychodów uzyskanych w czasie obowiązywania nowych przepisów. W myśl § 1 ust. 4 rozporządzenia przy obliczaniu zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych, o której mowa w ust. 1 pkt 2 i ust. 2 pkt 2, 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. § 3 rozporządzenia wskazuje zaś, że **przedłużenie terminów**, o których mowa w § 1, **ma zastosowanie do przychodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r.**

Z zestawienia powyższych regulacji wynika, że rozporządzenie nakazuje stosowanie przepisów już nieobowiązujących.

Dodatkowo § 4 rozporządzenia przewiduje, że pobrane, a niewpłacone na rachunek urzędu skarbowego, zaliczki należy niezwłocznie zwrócić podatnikowi. **Przepis ten stanowi zmianę ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a nie jej doprecyzowanie na podstawie delegacji ustawowej.** Obowiązkami płatnika zgodnie z ustawą jest bowiem: obliczenie podatku, czy też zaliczki na podatek, pobranie podatku, czy też zaliczki na podatek oraz odprowadzenie jej na rachunek urzędu skarbowego. Rozporządzenie z kolei, zgodnie ze swoją nazwą, nie zmienia zasad obliczania zaliczki, tylko przedłuża termin odprowadzania zaliczki na podatek. Zatem, rozporządzenie nie może skutecznie nakładać na płatnika obowiązku zwrócenia podatnikowi zaliczki na podatek pobranej zgodnie z przepisami, której odprowadzenie na rachunek urzędu

skarbowego tylko odroczone. Dla wprowadzenia takiego obowiązku nie ma bowiem żadnej podstawy ustawowej.

W związku z powyższym **nowe rozporządzenie wydane przez Ministra Finansów narusza podstawowe zasady legislacyjne i konstytucyjne.** Jako, że stoi ono w sprzeczności z ustawą to na mocy art. 87 ust. 1 Konstytucji RP, ustanawiającego hierarchie aktów prawnych, **należy stosować się do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.** Rozporządzenie nie może zmieniać bowiem regulacji ustawowych, gdyż jest aktem niższej rangi. W związku z tym, nie ma podstaw do ponoszenia przez płatników podatku odpowiedzialności z tytułu prawidłowego stosowania aktualnie obowiązującej ustawy.



RADCA PRAWNY
Kajetan Komar-Komarowski