



dr hab. Adam Bartosiewicz, prof. UJD

Ocena rozporządzenia Ministra Finansów z 7.01.2022 r. i skutków wynikających z niego dla płatników

Słowa kluczowe: zaliczki na podatek, PIT-2, rozporządzenie, płatnik

Polski Ład spowodował rewolucję w podatkach i składkach. Już pierwsze wypłaty wynagrodzeń pracownikom pokazały jednak, że chyba nie takiego Ładu spodziewali się twórcy nowych przepisów. W efekcie Minister Finansów wydał rozporządzenie, którym nakazał stosować stare zasady liczenia zaliczek na podatek, jeśli okażą się korzystniejsze dla podatników. Powyższą operację nazwano „odroczeniem terminu poboru i odprowadzenia zaliczek na podatek”. Tego rodzaju rozwiązania prawne wywołują wiele wątpliwości co do ich legalności, skuteczności i celowości.

1. Uwagi wstępne

1.1. Zaliczkowy pobór podatku dochodowego (od osób fizycznych) przez płatników

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 zadania dość (albo i bardzo) uciążliwe. Jak się wydaje, mocno wątpliwe byłoby rzetelne i terminowe ich spełnianie 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 zadań związanych z obliczeniem podatku. Po drugie, swoje czynności wykonuje

on zazwyczaj w odniesieniu do co najmniej kilku lub kilkunastu podatników, dlatego też spełnienie jednego obowiązku w odniesieniu do wielu podmiotów jest zadaniem mniej uciążliwym niż wykonanie wielu obowiązków jednostkowych. Mniejsze jest również ryzyko po stronie wierzyciela podatkowego, że dany obowiązek nie zostanie wykonany.

Wiele zalet ma także pobór podatku w drodze zaliczkowej. W tym przypadku bowiem ciężary podatkowe podatników są rozkładane 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 umożliwia ograniczenie wysokości należnych zaliczek w przypadku, gdyby były one 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 jest bowiem zapewniony stały, regularny dopływ środków finansowych z zaliczek podatkowych do budżetu.

Zgodnie z przepisem art. 8 ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa² – dalej o.p. – płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia

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

² Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.

ZALICZKI NA PODATEK

PIT2

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 regulacje zawarte w rozdziale 7 ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³ – dalej u.p.d.o.f. Określają one również wysokość, terminy poboru oraz terminy wpłaty do urzędu skarbowego zaliczki na podatek, odrębnie dla poszczególnego rodzaju dochodów podlegających zaliczce na podatek.

Za wypełnienie swoich obowiązków płatnik ponosi odpowiedzialność zarówno podatkową, jak i 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 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 są naliczane odsetki za zwłokę (nawet jeśli suma uiszczonych w ciągu roku zaliczek na podatek nie jest niższa od wysokości należnego za ten rok 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 są opisane w ustawie z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy⁴.

1.2. Zaliczka jako ustawowy element konstrukcyjny podatku

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

- a) zaliczki na podatki;

³Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.

⁴Dz.U. z 2021 r. poz. 408 ze zm.



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

Powyższa definicja odnosi się jednak 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, jest dokonywana w czasie trwania okresu rozliczeniowego i obciąża dotychczasowy – jeszcze do końca nieustalony – przedmiot opodatkowania⁵. 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”⁶.

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

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

Powyższa kwestia od dawna jest obecna w orzecznictwie sądów administracyjnych. Jak zauważył Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 6.05.1993 r.⁷: „Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz.U. Nr 10, poz. 35 ze 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”.

Powyższe podkreśla się również w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, przykładowo w wyroku TK z 9.11.1999 r.⁸: „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. (...)”

⁵ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz*, LEX/el. 2009.

⁶ P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, LEX/el. 2004.

⁷ SA/Po 62/93, LEX nr 34419. G. Borkowski, *Podatek dochodowy od osób fizycznych w orzecznictwie NSA*, ZCO 1995.

⁸ K 28/98, Dz.U. Nr 92, poz. 1062.

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 także odnotować pogląd wyrażony w literaturze przedmiotu, że zwolnienie z obowiązków płatnika może nastąpić tylko w drodze ustawy⁹.

1.3. Płatnik w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych

W podatku dochodowym od osób fizycznych 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 w tym miejscu należy zwrócić 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, składki te są zaś 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.

1.4. Zmiany dotyczące wysokości zaliczek na podatek dochodowy od 1.01.2022 r.

Przepisy dotyczące zasad obliczania zaliczki na podatek dochodowy, w szczególności od dochodów ze stosunku pracy (i pokrewnych), ale także od dochodów z emerytur (rent) oraz od dochodów z umów cywilnoprawnych uległy istotnym zmianom z dniem 1.01.2022 r.

Należy tu wskazać zwłaszcza następujące zmiany w zakresie dochodów od wynagrodzeń z pracy:

- brak możliwości odliczenia składki zdrowotnej od podatku (zmiana podwyższająca wysokość zaliczki względem zaliczek obliczanych na zasadach dotychczasowych);
- wariantowa możliwość uwzględnienia przy wyliczaniu zaliczki tzw. ulgi dla klasy średniej (zmiana obniżająca wysokość zaliczki względem zaliczek obliczanych na zasadach dotychczasowych);

⁹ C. Kosikowski [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa*, LEX/el. 2003, komentarz do art. 8.

- 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 trzeba wskazać następujące zmiany:

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

Należy przy tym podkreślić, że o ile zmiana polegająca na braku możliwości odliczenia składki zdrowotnej od zaliczki na podatek (powodująca podwyższenie zaliczki) dotyka wszystkich podatników, o tyle pozostałe zmiany nie mają automatycznego zastosowania przy wyliczaniu zaliczki. W odniesieniu do nich podatnicy mają bowiem względną swobodę (ograniczoną warunkami ustawowymi, ale swobodę) wyboru ich zastosowania bądź nie.

Wydaje się, że pośpiech przy wprowadzaniu zmian podatkowych skutkował nie dość dokładnym „policzeniem efektów” tej reformy podatkowej, w szczególności w odniesieniu do wysokości zaliczek na podatek dochodowy (od wynagrodzeń pracownika, emerytur, umów cywilnoprawnych). W rezultacie 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.).

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

2. Rozporządzenie z 7.01.2022 r.

W odpowiedzi na wskazane wyżej problemy 7.01.2022 r. pojawiły się zapowiedzi wydania przez Ministra Finansów rozporządzenia naprawiającego owe „drobne błędy i nieścisłości” Polskiego Ładu. Jeszcze tego samego dnia zapowiadane rozporządzenie zostało zaś wydane.

Jest to rozporządzenie Ministra Finansów z 7.01.2022 r. w sprawie przedłużenia terminów poboru i przekazania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych¹⁰ – dalej rozporządzenie z 7.01.2022 r.

Należy przy tym podkreślić, że rozporządzenie zostało opublikowane w Dzienniku Ustaw w dniu 7.01.2022 r., przy czym jego publikacja nastąpiła w godzinach wieczornych (ok. 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 8.01.2022 r. Trzeba także zauważyć, że ów następny dzień był sobotą, która zasadniczo pozostaje dniem wolnym od pracy.

Jako podstawa prawna do wydania rozporządzenia z 7.01.2022 r. został wskazany art. 50 o.p. Powołany przepis stanowi, że minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, przedłużyć terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego, z wyjątkiem terminów wskazanych w art. 68–71, art. 77 § 1, art. 79 § 2, art. 80 § 1, art. 87 § 3 i 4, art. 88 § 1 i art. 118 o.p., 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).

Można przy tym zauważyć, że powyższa delegacja była już wykorzystywana do przedłużania terminów ustawowych związanych z zaliczkami na podatek. Miało to miejsce przykładowo w 2021 r., kiedy to zostało wydane rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 16.02.2021 r. w sprawie przedłużenia terminów przekazania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy i zryczałtowanego podatku dochodowego¹¹, w którym zastosowano delegację ustawową wynikającą z art. 50 o.p., a które określało:

- 1) w § 1 – dzień upływu przedłużonego terminu, tj. 20.08.2021 r.;
- 2) w § 1 – rodzaj czynności, których termin wykonania został przedłużony, tj. przekazanie zaliczek na podatek dochodowy i zryczałtowany podatek dochodowy wynikających z art. 38 ust. 1 oraz art. 42 ust. 1 u.p.d.o.f.;
- 3) w § 2 – grupę płatników, którym przedłużono terminy.

W rozporządzeniu z 7.01.2022 r. 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:
 - a) kwoty zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od tych przychodów obliczonej zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym w 2022 r., nad
 - b) kwotą zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych obliczoną od tych przychodów zgodnie

¹⁰Dz.U. poz. 28.

¹¹Dz.U. poz. 318.



z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym na dzień 31.12.2021 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:
 - a) kwotą zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od tych przychodów obliczoną zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym w 2022 r. a
 - b) kwotą zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od tych przychodów obliczoną zgodnie z przepisami ustawy, w brzmieniu obowiązującym na dzień 31.12.2021 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 reguły określonej w poprzednim akapicie, 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 z 7.01.2022 r. 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 31.12.2021 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 1.01.2022 r. do 31.12.2022 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 z 7.01.2022 r. jest zgodne z ustawą?

Odpowiedź na pytanie, czy rozporządzenie z 7.01.2022 r. jest zgodne z ustawą, wymaga przede wszystkim oceny tego, czy jego przepisy w istocie dotyczą przedłużenia terminu na pobór i odprowadzenie zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych, czy może jednak normują one inne kwestie.

Tylko w tym pierwszym przypadku można uznać rozporządzenie z 7.01.2022 r. za wydane w wykonaniu ustawy i realizujące delegację ustawową.

Analiza przepisów rozporządzenia 7.01.2022 r. prowadzi jednak do wniosku, że w istocie nie odracza ono terminów poboru i odprowadzenia zaliczek na podatek dochodowy, tylko wprowadza inny, alternatywny do ustawowego sposób obliczania zaliczki na podatek dochodowy i prowadzi 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 z 7.01.2022 r. 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”¹².
- „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”¹³.
- „«Dzisiaj podpiszę rozporządzenie, które da podstawę do tego, by inaczej rozliczać zaliczkę na podatek dochodowy» – minister Tadeusz #Kościński w @PanoramaTvp2. #PolskiŁad”¹⁴.

Powyższe wskazuje, że publicznie eksponowaną intencją autorów rozporządzenia z 7.01.2022 r. była zmiana sposobu liczenia zaliczki na podatek dochodowy, a nie wydłużenie terminów poboru i odprowadzenia zaliczki na podatek.

¹² Tweet z 8.01.2022 r. z konta@MF_GOV_PL.

¹³ Tweet z 7.01.2022 r. z konta@MF_GOV_PL.

¹⁴ Tweet z 7.01.2022 r. z konta@MF_GOV_PL.

Również w oficjalnych komunikatach kierowanych przez Ministerstwo Finansów do jednostek podległych administracji rządowej były przekazywane tego rodzaju informacje – wskazujące właśnie na nowy sposób „rozliczania” zaliczki, podkreślające konieczność „przeliczenia” zaliczki pobranej w styczniu 2022 r. Nie mówiono więc o wyznaczeniu wydłużonych terminów na wykonanie przez płatników ich obowiązków, tylko o wprowadzeniu nowych, alternatywnych do ustawowych metod liczenia zaliczki.

W oficjalnym ministerialnym dokumencie – poradniku „Preferencje dla pracodawców” zauważono m.in.: „Rozporządzenie nie zmieniło zasad dotyczących stosowania ulgi dla klasy średniej (...) Pracodawca oblicza zaliczkę, nie zmniejszając dochodów o ulgę dla klasy średniej. Następnie oblicza zaliczkę na zasadach obowiązujących do końca 2021 r. Ostatecznie pobiera z jego dochodów niższą zaliczkę. Jest to zaliczka «należna» za ten miesiąc”¹⁵.

Niezależnie od powyższego, mechanizmu przewidzianego w rozporządzeniu z 7.01.2022 r. nie można określić jako przedłużenia terminu do poboru i odprowadzenia zaliczki na podatek dochodowy z co najmniej kilku powodów.

Po pierwsze, w rozporządzeniu z 7.01.2022 r. przewidziano mechanizm dzielenia zaliczki na dwie części. W skrócie rzecz ujmując, ta pierwsza część to ten ułamek zaliczki obliczonej według nowych przepisów (obowiązujących od 1.01.2022 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 1.01.2022 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, która pozwalałaby na podzielenie takiego jednorodnego świadczenia na części i objęcie tylko jednej z tych części przedłużeniem terminu.

Polskie prawo podatkowe przewiduje płatność w ramach zobowiązań dotyczących tylko niektórych podatków

¹⁵ *Polski Ład. Przewodnik dla pracodawcy. Ulga dla klasy średniej. Co powinien wiedzieć pracodawca*, https://www.podatki.gov.pl/media/7521/preferencje-dla-pracodawc%C3%B3w_ulga.pdf (dostęp: 10.01.2022 r.).

(np. podatku rolnego, podatku od nieruchomości)¹⁶. Ratalność nie może zatem dotyczyć płatności zaliczek na podatek. Przedłużenie terminu może w tej sytuacji dotyczyć tylko i wyłącznie zaliczki rozumianej jako jedno świadczenie o wysokości (w kwocie) wynikającej z przepisów ustawy. Tego zaś rozporządzenie z 7.01.2022 r. nie czyni.

W literaturze przedmiotu wprost wskazuje się, że: „Przedłużenie terminu płatności musi dotyczyć całości należności, do której odnosi się przedłużany termin”¹⁷. Biorąc pod uwagę specyfikę realizacji zobowiązania podatkowego z udziałem płatnika pobierającego zaliczkę, to samo odnosi się odpowiednio do zaliczki na podatek. Jak już zatem podkreślano: przedłużenie terminu poboru zaliczki na podatek oraz odprowadzenia zaliczki na podatek musiałyby dotyczyć całości zaliczki, dla której przedłużano by termin.

Po drugie, należy zauważyć, że rozporządzenie z 7.01.2022 r. nie przedłuża terminu, tylko wskazuje na dodatkowe (nieznane ustawie) warunki pobrania pewnej części zaliczki na podatek dochodowy. Oto bowiem stanowi się w rozporządzeniu z 7.01.2022 r., że pewna część zaliczki (będąca nadwyżką zaliczki pobieranej na nowych zasadach nad zaliczką pobieraną 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 na podstawie nowych przepisów stawała się równa lub wyższa kwocie zaliczki obliczanej zgodnie z nowymi przepisami.

Rozporządzenie z 7.01.2022 r. 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 z 7.01.2022 r. 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 NSA w uchwale składu siedmiu sędziów z 24.10.2016 r.¹⁸ Wprawdzie uchwała ta dotyczyła zagadnienia kontroli instancyjnej

¹⁶ C. Kosikowski [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2013, komentarz do art. 3.

¹⁷ A. Huchla [w:] H. Dzwonkowski, C. Kosikowski, A. Huchla, *Ordynacja podatkowa*, LEX/el. 2003, komentarz do art. 50.

¹⁸ I FPS 2/16, LEX nr 2137201.



i zaskarżalności postanowień o przedłużaniu terminów zwrotu podatku, jednakże w jej uzasadnieniu 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 formułowania 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)”.

Takie ukształtowanie w rozporządzeniu z 7.01.2022 r. „przedłużenia terminu na pobór i odprowadzenie zaliczki na podatek” – w sposób, który w istocie nakazuje płatnikom stosować do obliczania zaliczki (będącej przecież zobowiązaniem podatkowym od miesięcznych dochodów podatnika) przepisy obowiązujące w dniu 31.12.2021 r. (do uzyskania właśnie takiego efektu one prowadzą) – prowadzi do wniosku, że **rzeczywistą treścią tego 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.**

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na jeszcze jedną kwestię. Otóż z delegacji do wydania rozporządzenia zawartej w art. 50 o.p. 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 z 7.01.2022 r. wskazuje „grupy płatników”, którym przedłużono terminy określone w ustawie. Także i z tego powodu powstają wątpliwości co do tego, czy to rozporządzenie nie przekracza granic ustawowego upoważnienia.

Biorąc powyższe zastrzeżenia pod uwagę, należy wskazać, że zgodnie z art. 92 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r.¹⁹ – dalej Konstytucja – rozporządzenia mogą być wydawane wyłącznie na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Jak wskazano powyżej, art. 50 o.p. pozwala wyłącznie na odroczenie terminu wykonania istniejącego obowiązku, a nie modyfikację jego treści.

Tym samym należy ocenić, że wydane rozporządzenie z 7.01.2022 r. wykracza poza granice upoważnienia ustawowego określonego w art. 50 o.p. 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.

Zakładając ponownie (i czysto hipotetycznie), że wyrażane przez rozporządzenie z 7.01.2022 r. normy prawne zostały skutecznie i prawidłowo wprowadzone do systemu obowiązującego prawa, należy podnieść następującą kwestię.

Przyjmując, że istotnie celem rozporządzenia z 7.01.2022 r. było przedłużenie terminu na pobór i odprowadzenie zaliczki na podatek dochodowy, trzeba uznać, że 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 PWN*²⁰ przedłużać, 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. Uplýwa później.

Skoro zatem rozporządzenie z 7.01.2022 r. dotyczy przedłużenia terminu, a nie wyznaczenia nowego terminu, to znaczy, że istniejący ustawowy termin staje się dłuższy.

Istnieje on 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.

¹⁹ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

²⁰ *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/przed%C5%82u%C5%BCy%C4%87.html> (dostęp: 10.01.2022 r.).

Zakładając zatem hipotetycznie, że wyrażane przez rozporządzenie z 7.01.2022 r. normy prawne zostały skutecznie i prawidłowo wprowadzone do systemu obowiązującego prawa, należy przyjąć, że jego **skutek może być taki, iż pobór zaliczki na podatek dochodowy (i jej odprowadzenie na rachunek urzędu skarbowego) może nastąpić począwszy od terminu ustawowego do terminu określonego w tym rozporządzeniu**. Przeciż rozporządzenie z 7.01.2022 r. nie wprowadza nowego – innego niż ustawowy – terminu, 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 z 7.01.2022 r.**

4. Problem ewentualnego zwrotu podatnikom kwot pobranych zgodnie z ustawą przed wejściem w życie rozporządzenia z 7.01.2022 r.

Wiele wątpliwości wywołuje także brzmienie § 4 rozporządzenia z 7.01.2022 r. Powołany przepis stanowi, że w przypadku gdy płatnik w styczniu 2022 r. pobrał zaliczkę w części odpowiadającej nadwyżce obliczonej zgodnie z § 1 ust. 1 rozporządzenia z 7.01.2022 r. i nie przekazał tej zaliczki na rachunek urzędu skarbowego, płatnik ten niezwłocznie zwraca tę nadwyżkę podatnikowi.

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

W mojej ocenie omawiany **przepis nie nakłada skutecznie na płatnika tego rodzaju obowiązku**. Wynika to z następujących kwestii.

Po pierwsze, nie ma w ustawie (ani w przepisach Ordynacji podatkowej, ani w przepisach 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 odprowadzenie ich kwot na rachunek urzędu skarbowego.

Jeśli zaliczka byłaby pobrana w wysokości zbyt dużej, to wówczas podlegałaby zwrotowi na rzecz podatnika. Ale przeciż rozporządzenie z 7.01.2022 r. 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 urzędu skarbowego tylko odroczone (notabene nieskutecznie). Dla wprowadzenia takiego obowiązku nie ma bowiem żadnej podstawy ustawowej.

A przeciż rozporządzenie może tylko i wyłącznie wykonywać ustawę.

Po drugie, skoro rozporządzenie z 7.01.2022 r. dotyczy tylko i wyłącznie przedłużenia terminów (bo przeciż tego dotyczy, zgodnie z tytułem) pobrania zaliczki na podatek i odprowadzenia jej do urzędu skarbowego, to jeśli zaliczka została już obliczona (w wysokości ustawowej) i pobrana (zgodnie z ustawą) – 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 z 7.01.2022 r. 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 24.10.2016 r.²¹ NSA wskazał, że przedłużyć można tylko taki termin, który jeszcze nie wykspirował. Próba przedłużenia terminu już po jego upływie nie wywiera żadnych skutków prawnych²². W literaturze przedmiotu wskazuje się: „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”²³.

Pobrane (przed 7.01.2022 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 wierzytelnością pracownika (zleceniobiorcy).

Płatnik powinien to uczynić w terminie wynikającym z ustawy, chyba że uzna, iż może skorzystać z przedłużonego terminu wynikającego z rozporządzenia z 7.01.2022 r. 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 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 – zgodnie z którym płatnik przekazuje organowi podatkowemu cudze (podatnika) pieniądze niejako „w imieniu” podatnika. Dlatego też legitymację do kwestionowania pobranego

²¹ I FPS 2/16.

²² Zob. również wyrok NSA z 9.01.2001 r., III SA 2803/99, „Przeгляд Podatkowy” 2001/10, s. 63.

²³ L. Etel [w:] R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Poławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Tészner, L. Etel, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2021, komentarz do art. 50.



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)”²⁴.

Niezależnie od powyższego, należy zauważyć, że nawet gdyby przyjąć, iż norma wynikająca z § 4 rozporządzenia z 7.01.2022 r. może nakładać na płatnika jakikolwiek obowiązek, to mógłby on mieć zastosowanie w sytuacji łącznego spełnienia dwóch przesłanek, tj.:

- 1) pobrania zaliczki w kwocie wynikającej z ustawy (wyższej od kwot, jakie wynikają z rozporządzenia z 7.01.2022 r.) oraz
- 2) nieprzekazania tej zaliczki (w części „nadwyżkowej”).

Jak już wskazywano – przepisy rozporządzenia z 7.01.2022 r. 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 z 7.01.2022 r. (o ile uznać ją za skutecznie wprowadzoną do systemu obowiązującego prawa) nie będzie znajdowała zastosowania.

5. Tryb i termin publikacji rozporządzenia z 7.01.2022 r.

Rozporządzenie zostało opublikowane w Dzienniku Ustaw 7.01.2022 r., w godzinach wieczornych. Zgodnie z jego § 6 weszło ono w życie 8.01.2022 r. Trzeba podkreślić, że 7.01.2022 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.

Projekt rozporządzenia z 7.01.2022 r. nie został opublikowany wcześniej na stronie Rządowego Centrum Legislacji ani poddany jakimkolwiek konsultacjom. Nie opublikowano uzasadnienia do projektu rozporządzenia z 7.01.2022 r. ani nie przygotowano dla niego oceny przewidywanych skutków społeczno-gospodarczych regulacji.

Praktykę uchwalania z dnia na dzień aktów normatywnych w ramach systemu prawa podatkowego, 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 takich modyfikacji w ciągu jednego dnia (a nawet nie dnia, tylko kilku godzin) uniemożliwia przygotowanie służb księgowych oraz kadrowych do stosowania tych zmian (nawet gdyby pominąć pozostałe

zarzuty co do legalności tych regulacji), a także dostosowanie programów kadrowo-płacowych do zastosowania nowych rozwiązań w zakresie obliczenia zaliczki na podatek.

W praktyce w licznych przypadkach zastosowanie rozporządzenia z 7.01.2022 r. będzie dla płatników niewykonalne ze względu na stopień zautomatyzowania procesu naliczania płac i poboru zaliczek. Biorąc pod uwagę, że wielu płatników dokonuje wypłaty wynagrodzeń do 10. dnia następnego miesiąca za miesiąc poprzedni, weryfikacja prawidłowości kwot oczekujących na wypłatę, która wymagałaby wielu ręcznych przeliczeń, będzie pozostawać w wielu przypadkach nierealna.

6. Niewykonanie obowiązków z rozporządzenia z 7.01.2022 r. a odpowiedzialność prawna płatnika

Powstaje jeszcze pytanie o ewentualną odpowiedzialność płatnika, który nie wykona przepisów rozporządzenia z 7.01.2022 r., 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 czym nie wykaże (nie „ujawni”) różnicy w rozumieniu § 4 rozporządzenia z 7.01.2022 r., która podlegałaby zwrotowi na rzecz podatnika, a więc i nie zwróci takiej różnicy.

Przyjmując nawet najbardziej przyjazną rozporządzeniu z 7.01.2022 r. wykładnię – tzn. taką, że skutecznie przedłużyło ono termin pobrania podatku i termin odprowadzenia zaliczki na podatek (od określonych przychodów) – należy przypomnieć, iż **rozporządzenie z 7.01.2022 r. nie pozbawia płatników prawa do wykonania ich obowiązków w terminach ustawowych.**

W związku z tym nieskorzystanie przez płatników z terminów wydłużonych rozporządzeniem z 7.01.2022 r. i realizacja obowiązków w terminie wynikającym tylko i wyłącznie z ustawy nie mogą być postrzegane jako zachowanie niezgodne z prawem. Nie jest to zachowanie bezprawne.

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 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 prawa²⁵.

²⁴ M. Niezgódka-Medek [w:] S. Babiarsz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2019.

²⁵ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2010, s. 89.

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”²⁶.

Tak więc **nieskorzystanie przez płatników z możliwości stworzonych im rozporządzeniem z 7.01.2022 r., które wydłużyło termin na pobranie i odprowadzenie zaliczki na podatek (od określonych przychodów), oraz realizacja przez płatników ich ustawowych obowiązków w zakresie i kształcie wyznaczonych wyłączenie 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.

Bibliografia / References

Bartosiewicz A., Kubacki R., *Kodeks karny skarbowy. Przepisy i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2010
 Bartosiewicz A., Kubacki R., *PIT. Komentarz*, LEX/el. 2009
 Borszowski P., *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, LEX/el. 2004
 Etel L. [w:] R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, Huchla A. [w:] H. Dzwonkowski, C. Kosikowski, A. Huchla, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2003, komentarz do art. 50
 Kosikowski C. [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, C. Kosikowski,

²⁶ A. Zoll [w:] red. W. Wróbel, red. A. Zoll, *Kodeks karny. Część ogólna*. Tom I, LEX/el. 2016, komentarz do art. 1.

REKLAMA

Ordynacja podatkowa. Komentarz, LEX/el. 2013, komentarz do art. 3

Kosikowski C. [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2003, komentarz do art. 8

M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Tészner, L. Etel, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2021, komentarz do art. 50

Niezgódka-Medek M. [w:] S. Babiarczyk, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2019

Zoll A. [w:] red. W. Wróbel, red. A. Zoll, *Kodeks karny. Część ogólna*. Tom I, LEX/el. 2016, komentarz do art. 1

Abstract

dr hab. Adam Bartosiewicz, professor of the Jan Długosz University in Czestochowa

The author is a tax adviser and an attorney at law, an associate professor of the Jan Długosz University in Czestochowa, Poland.
 ORCID <https://orcid.org/0000-0001-8702-2672>

Assessment of the Regulation of the Minister of Finance of 7 January 2022 and Its Consequences for Remitters

The Polish Order brought on a revolution in taxes and social security contributions. However, the first salaries paid to employees have shown that this is probably not the order the drafters of the new regulations expected. As a result, the Minister of Finance issued a regulation which requires the application of the old principles of calculating advance tax payments if they are found to be more favourable for taxpayers. The above operation was called 'deferral of the deadline for collection and payment of advance tax payments'. Legal solutions of this kind raise many doubts as to their legality, effectiveness and appropriateness.

Keywords: *advance tax payments, PIT-2, regulation, remitter*

dr hab. Adam Bartosiewicz, prof. UJD

Autor jest doradcą podatkowym i radcą prawnym, profesorem Uniwersytetu Humanistyczno-Przyrodniczego im. Jana Długosza w Częstochowie.
 ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8702-2672>



ADAM BARTOSIEWICZ WYJAŚNIA MEANDRY POLSKIEGO ŁADU

Ceniony autor omawia regulacje związane z Polskim Ładem – największą w ostatnich latach reformą systemu podatkowo-składkowego w Polsce.

Publikacja zawiera m.in. wyjaśnienia kwestii takich, jak:

- zasady liczenia składki zdrowotnej,
- nowe reguły obliczania zaliczek na podatek od wynagrodzeń,
- ograniczenia w prowadzeniu działalności w aspekcie podatkowym,
- zasady i formy płatności w relacjach z konsumentami i przedsiębiorcami.

Autor opisuje także ulgi i zwolnienia, z których mogą skorzystać przedsiębiorcy i pracownicy, np.: ulgę dla klasy średniej, **PIT-0 dla dużych rodzin (4+)**, nowe przedziały skali podatkowej.

