

Stanowisko Ministerstwa Finansów

w sprawie przedłużenia terminów poboru i przekazania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych w 2022 r.

Niestosowanie rozporządzenia prowadzi do pokrzywdzenia interesu pracowników, zleceniobiorców, emerytów i rencistów, podczas gdy to właściwe **ważny interes podatników** legł u podstaw decyzji o przedłużeniu terminów pobrania nadwyżki zaliczki i jej przekazania do urzędu skarbowego.

1. czy rozporządzenie w sprawie przedłużenia terminów prawa podatkowego może dotyczyć płatnika

Stanowisko MF: Zgodnie z delegacją zawartą w art. 50 Ordynacji podatkowej 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.

Z uprawnienia tego Minister Finansów korzystał wielokrotnie i nie budziło to ze strony adresatów wątpliwości. Podkreślić należy, że sam ustawodawca w Ordynacji podatkowej zdecydował, iż terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego mogą być zmieniane rozporządzeniem, a właściwym do wydania takiego rozporządzenia jest Minister Finansów. Wykonaniem powyższego może być tylko akt prawa powszechnie obowiązującego, jakim jest rozporządzenie wydane na podstawie tej konkretnej delegacji ustawowej, uprawniającej go do przedłużenia terminów.

Ponadto podkreślić należy, że w delegacji tej ustawodawca wprost przesądził, które terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego Minister Finansów może przedłużyć rozporządzeniem, a których nie może (patrz wyjątki określone w art. 50 Ordynacji podatkowej).

Zgodnie z art. 50 Ordynacji podatkowej warunkiem skorzystania z dyspozycji tego przepisu jest ustalenie istnienia terminu prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Jest to jedyny warunek zawarty w hipotezie tego przepisu zastosowania art. 50 Ordynacji podatkowej. Terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego odnoszą się nie tylko do podatników, ale również m.in. do płatników, w związku z tym należy przyjąć, że przedłużenie terminów na podstawie art. 50 Ordynacji podatkowej może obejmować również terminy odnoszące się do płatników pośredniczących w przekazywaniu kwoty podatku pobranej od podatników.

W konsekwencji powyższego rozporządzenie wydane na podstawie art. 50 Ordynacji podatkowej znajduje zastosowanie nie tylko do podatników, ale wszystkich innych obowiązanych (płatników,

inkasentów i innych podmiotów), na których przepisami prawa podatkowego nałożono wykonanie obowiązków w określonym terminie.

W procesie pobierania i przekazywania zaliczek podatkowych należy mieć na względzie szczególną rolę płatnika w procesie poboru podatku od podatnika. Terminy określone w przepisach prawa podatkowego w odniesieniu do podatników i płatników mają ten sam charakter. Odpowiedzialność z tytułu niewpłaconych podatków ponoszą zarówno podatnik, jak i płatnik (por. art. 30 Ordynacji podatkowej). Przekazując podatek pobrany od podatnika, płatnik działa na podstawie przepisów prawa podatkowego, zwalniając tym samym podatnika z konieczności odprowadzenia tego podatku. Takie ukształtowanie systemu daje większą gwarancję, że podatek zostanie wpłacony w prawidłowej wysokości. Niezależnie jednak od tego, kto dokonuje wpłaty podatku, podatek ten stanowi wynik realizacji obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego, które powstały u podatnika.

Tym samym, treść art. 50 Ordynacji podatkowej umożliwia zastosowanie tego przepisu do terminów wynikających z przepisów prawa podatkowego zastrzeżonych dla płatników podatku pobranego od podatnika.

Minister Finansów korzystając z uprawnień przewidzianych w Ordynacji podatkowej opisanych wyżej do przedłużenia terminu prawa podatkowego, czy do zaniechania poboru podatku, zwolnienia płatnika z poboru podatku, kieruje się przesłankami interesu publicznego lub ważnego interesu podatników, płatników i innych obowiązanych – w tym przypadku wytyczne do rozporządzenia są rekonstruowane z całości ustawy.

2. Czy przedłużenie terminu może dotyczyć tylko całości zaliczki na podatek i czy zaliczka ma niepodzielny i jednorodny charakter

Stanowisko MF: przedłużenie terminu może dotyczyć zarówno terminu poboru całości, jak i części zaliczki na podatek.

Zaliczka na podatek to świadczenie pieniężne. Niepodzielne są świadczenia, które nie mogą być spełnione częściowo bez istotnej zmiany przedmiotu lub wartości. Nie powinno ulegać wątpliwości, że niepodzielność nie odnosi się do podatku, ani zaliczki na podatek. Uwzględniając właściwości zaliczki na podatek nie sposób przyjąć, że niepodzielność jest jej cechą, tak jak rzeczy oznaczonych co do tożsamości.

Niewątpliwie zaliczka na podatek stanowi pewną całość (kwotę pieniędzy), jednak nie ze względu na właściwość przedmiotu świadczenia, ale obowiązek jego spełnienia w pełnej wysokości. Podatnik i płatnik mogą podzielić płatność podatku i zaliczki na dowolną liczbę transakcji. **Istotne z punktu widzenia prawidłowego wykonania obowiązku podatkowego jest to, żeby w terminie**

przewidzianym w przepisach prawa podatkowego (ustawy lub rozporządzenia) suma tych transakcji odpowiadała wysokości podatku lub zaliczki. Przedłużenie terminu poboru części zaliczki jest od strony technicznej możliwe do zrealizowania uwzględniając właściwości podatku, przede wszystkim również dlatego, że jako świadczenie pieniężne ma charakter podzielny.

3. czy rozporządzenie określa przedłużone terminy (konkretny dzień), w których płatnik powinien wykonać obowiązek poboru i przekazania zaliczki, czy też określa jedynie warunek (zdarzenie przyszłe i niepewne) oraz ustanawia nowy alternatywny sposób obliczania zaliczki na podatek dochodowy

Stanowisko MF: rozporządzenie określa nie tylko termin wykonania obowiązku poboru i przekazania zaliczki (moment wystąpienia ujemnej różnicy), ale również termin, w którym płatnik powinien wykonać obowiązek poboru niepobranej części zaliczki na podatek (do 31 grudnia 2022 r.) i przekazania zaliczki na rachunek urzędu skarbowego (do 20 stycznia 2023 r.).

Rozporządzenie dotyczy przedłużenia terminu poboru części zaliczki od określonych przychodów, w szczególności z tytułu umowy o pracę, umowy zlecenia, emerytury i renty. Zdarzeniem kreującym obowiązek poboru zaliczki przez płatnika jest ich wypłata. Pobór zaliczki następuje w momencie dokonywania wypłaty i czynność ta polega na nieprzekazaniu części przysługującego podatnikowi wynagrodzenia, emerytury lub renty. Pobór zaliczki nie następuje w dowolnym momencie, lecz w toku dokonywania wypłaty podatnikowi. Z istoty swej pobór zaliczki jest zatem uwarunkowany dokonywaniem wypłaty powodującej powstanie przychodu po stronie podatnika.

Rozporządzenie powiela ten mechanizm, z tym że termin płatności części niepobranej zaliczki został przesunięty do momentu, w który nie tylko płatnik będzie dokonywał wypłaty, ale również wystąpi ujemna różnica pomiędzy zaliczką według Polskiego Ładu, a zaliczką obliczoną według zasad z 2021 r. Termin został w tym przypadku określony poprzez odesłanie do daty i czasu wystąpienia określonego zdarzenia. Określenie terminu poprzez odwołanie do momentu dokonywania wypłaty w kolejnych miesiącach jest sposobem określenia terminu. Ostatecznym terminem, w którym płatnik może pobrać tę część zaliczki, ze względu na wprowadzony w rozporządzeniu mechanizm „rolowania” niepobranej części zaliczki do momentu, aż w całości zostanie pobrana przez płatnika, jest dzień 31 grudnia 2022 r. (konkretna data). Termin ten został określony w § 1 ust. 2 rozporządzenia oraz § 3 rozporządzenia określającego przychody, których uzyskanie rodzi obowiązek poboru części nadwyżki (przychody te mogą zostać uzyskane przez podatnika maksymalnie 31 grudnia 2022 r.).

W związku z tym, że ostatnim dniem pobrania zaliczki na podatek jest ostatni dzień roku podatkowego, tj. 31 grudnia 2022 r. (§ 1 ust. 3 i § 3 rozporządzenia), to ostatnim dniem, w którym może nastąpić przekazanie przez płatnika pobranej kwoty podatku, jest 20 stycznia 2023 r. (§ 1 ust. 6 rozporządzenia). Ostatecznie wszystkie kwoty wynikające z niepobranych zaliczek zostaną rozliczone przez podatnika z zeznaniem rocznym.

Istotą wprowadzonego rozporządzeniem rozwiązania nie jest zmiana wysokości podatków, lecz określenie terminów płatności zaliczek w taki sposób, żeby pobrane przez płatnika zaliczki na podatek odpowiadały w sposób najpełniejszy wysokości podatku należnego podlegającego wykazaniu przez podatnika w zeznaniu rocznym.

4. czy płatnik ma prawo wykonać swoje obowiązki także w terminie ustawowym z pominięciem przepisów rozporządzenia przy założeniu, że skutkiem rozporządzenia jest rozciągnięcie terminu w czasie (zamiana terminu na pobór zaliczki rozumianego jako jeden moment w czasie [wypłata przychodu] na termin rozumiany jako okres [od momentu wypłaty przychodu do momentu określonego w rozporządzeniu])

Stanowisko MF: Przyznane w Ordynacji podatkowej uprawnienia do przedłużania terminów prawa podatkowego, podobnie jak uprawnienie do zaniechania poboru podatków i zwalniania płatników z poboru zaliczki, nie pozostaje bez wpływu na obowiązki określone w ustawie PIT. Jeżeli bowiem termin wykonania obowiązku podatkowego wynika z ustawy, a minister jest uprawniony do jego zmiany w drodze rozporządzenia, to w przypadku skorzystania przez ministra z tego uprawnienia, termin określony w rozporządzeniu zastępuje termin określony w ustawie. W tym przypadku, z woli ustawodawcy dochodzi do podstawienia w miejsce terminu określonego w ustawie PIT, terminu określonego w rozporządzeniu. Termin poboru zaliczki powinien mieć miejsce w momencie wystąpienia ujemnej różnicy określonej w rozporządzeniu. Stosowanie rozporządzenia nie oznacza zatem dowolności w określeniu przez płatnika terminu wykonania obowiązków podatkowych, lecz wykonanie obowiązków w terminie określonym w rozporządzeniu.

W rozporządzeniu został określony w sposób precyzyjny moment, w którym może nastąpić pobór części zaliczki odpowiadającej nadwyżce niepobranej wcześniej. Pozostawienie swobody płatnikom co do wyboru terminu poboru zaliczki wypacza sens instytucji przedłużenia terminu z art. 50 Ordynacji podatkowej. W tym przypadku celem przedłużenia terminów jest ochrona podatników przed obniżeniem wynagrodzenia podatnika, poprzez pobór zaliczki w nadmiernej wysokości, a nie pozostawienie swobody płatnikowi co do terminu realizacji obowiązku podatkowego. Należy mieć na uwadze, że niestosowanie rozporządzenia przez płatnika będzie oznaczać działanie płatnika

(pracodawcy) na szkodę podatników będących m.in. jego pracownikami. W wyniku zaniechania przez płatnika wykonania rozporządzenia podatnik otrzyma wynagrodzenie w wysokości niższej, niż należne.

5. czy wykonanie przez płatnika jego obowiązków w terminach i w treści wynikającej z przepisów ustawy narusza przepisy rozporządzenia i czy płatnik wykonując swoje obowiązki w terminie ustawowym mieści się w ramach terminu przedłużonego (a nie zmienionego!) rozporządzeniem;

Stanowisko MF: Przepisy rozporządzenia określają moment, w którym może nastąpić pobór zaliczki na podatek. Rozporządzenie wywołuje ten skutek, że termin przewidziany w rozporządzeniu zastępuje termin wynikający z ustawy. W odniesieniu do zaliczek na podatek przedłużenie terminu nie oznacza możliwości wyboru przez płatnika dowolnego momentu w wyznaczonym przedziale czasu, lecz późniejszy w stosunku do pierwotnego moment, w którym może nastąpić pobór określonej w rozporządzeniu części zaliczki na podatek.

6. czy wykonanie przez płatnika jego obowiązków w terminach i w treści wynikającej z przepisów ustawy jest zachowaniem bezprawnym mogącym rodzić odpowiedzialność karną, bądź karną skarbową

Stanowisko MF: niewykonanie przez płatnika obowiązków podatkowych oznacza niewykonanie powszechnie obowiązujących przepisów prawa. Podejmując decyzję o sposobie wykonywania przepisów, płatnik powinien wziąć pod uwagę nie tylko interes własny, ale również interes podatników, którym w przypadku niestosowania rozporządzenia będzie pobierał podatek w wyższej wysokości, a tym samym pomniejszył należne im wynagrodzenie.

7. czy wykonanie przez płatnika jego obowiązków zgodnie z przepisami rozporządzenia może skutkować odpowiedzialnością podatkową i karną skarbową po stronie płatnika

Stanowisko MF: stosowanie przez płatnika rozporządzenia oznacza działanie zgodne z przepisami powszechnie obowiązującymi. Płatnik dokonując poboru zaliczki w terminie wskazanych w rozporządzeniu nie naraża się na odpowiedzialność podatkową i karną skarbową. Do kontroli zgodności działania płatników z powszechnie obowiązującym prawem są powołane organy KAS. Organy KAS w ramach podejmowania działań kontrolnych są również obowiązane do stosowania rozporządzenia.