



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Warszawa, 20-01-2022 r.

Marcin Wiącek

V.511.221.2022.KB

Pan Tadeusz Kościński
Minister Finansów

Via ePUAP

Wielce Szanowny Panie Ministrze,

w nawiązaniu do zgłoszonych uprzednio przeze mnie problemów dotyczących wejścia w życie regulacji tzw. Polskiego Ładu¹, zmuszony jestem zasygnalizować pojawiające się wątpliwości prawne związane z regulacjami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 stycznia 2022 r. w sprawie przedłużenia terminów poboru i przekazania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 r., poz. 28, dalej jako: „rozporządzenie”).

Przedmiotowe rozporządzenie zmienia zasady rozliczania zaliczek na podatek dochodowy pobieranych przez płatników w 2022 r. i w założeniu resortu finansów miało usprawnić proces wdrażania zmian podatkowych Polskiego Ładu, tak aby w kolejnych miesiącach podatnicy nie mieli pensji niższej od tej wynikającej z założeń programu.

Zgodnie z rozporządzeniem - wysokość zaliczki w 2022 r. 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 obowiązujących do 31 grudnia 2021 r. W sytuacji pobrania w styczniu 2022 r. zaliczki na podatek dochodowy w wyższej wysokości płatnik zobowiązany został do niezwłocznego

¹ Wystąpienie do Ministra Finansów z dnia 19 stycznia 2022 r. (V.511.5.2022.EG) w sprawie sytuacji osób samotnie wychowujących dzieci https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2022-01/Do_MF_19.1.2022.pdf, wystąpienie do Ministra Finansów z dnia 12 stycznia 2022 r. (V.511.77.2022.EG) w sprawie obniżonych świadczeń emerytalnych. https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2022-01/Do_MF_PolskiLad_12.1.2022.pdf oraz wystąpienie do Marszałka Senatu RP z dnia 13 października 2021 r. (V.511.579.2021.EG/KB) https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2021-10/Do_Marszalka_Senatu_13.10.2021.pdf

zwrotu podatnikowi zaistniałej różnicy. Pracownicy będą zatem otrzymywać stosowne korekty od płatników, jeżeli wypłacone wynagrodzenia nie uwzględniały metodyki pobierania zaliczek na podatek dochodowy, opisanej w rozporządzeniu.

Analiza regulacji wydanego rozporządzenia prowadzi jednak do wniosku, iż istnieją uzasadnione wątpliwości co do jego zgodności z normami konstytucyjnymi, a w szczególności z art. 217 i art. 92 Konstytucji RP.

Zakresem normy określonej w art. 217 Konstytucji RP (zasady wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego) objęte są również zaliczki na podatek. Potwierdza to pogląd wyrażony przez Trybunału Konstytucyjny w wyroku 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.”

Zgodnie z upoważnieniem zawartym w art. 50 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, z późn. zm., dalej: „Ordynacja”), 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.

Tymczasem omawiane rozporządzenie, w mojej ocenie, wykracza poza delegację ustawową regulując kwestie zarezerwowane dla materii ustawowej. Rozporządzenie wprowadza bowiem nową, niewystępującą w Ordynacji instytucję - tj. obowiązek zwrotu przez płatnika nadwyżki zaliczki podatnikowi w przypadku jej nieprzekazania organowi podatkowemu (§ 4 rozporządzenia). Wątpliwe jest również to, czy podustawowe akty prawne prawa daninowego mogą stanowić podstawę do zwrotu przez płatników kwot wcześniej pobranych - stosownie do zapisów Ordynacji dotyczących nadpłaty.

Ponadto rozporządzenie może godzić w art. 217 Konstytucji RP poprzez wprowadzenie nowych zasad obliczania przez płatników zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych (obecnie płatnik będzie obowiązany do przeprowadzenia dwóch obliczeń zaliczki na podatek dochodowy: zgodnie z zasadami obowiązującymi na dzień 31 grudnia 2021 r. oraz zgodnie z zasadami obowiązującymi w roku, w którym zaliczka jest pobierana), w sytuacji gdy ustalanie rozporządzeniem zasad poboru zaliczki na podatek jest uznawane za niedopuszczalne. Rozporządzenie może służyć jedynie do zmiany terminu pobierania zaliczek, a nie sposobu ich poboru.

Pragnę również zauważyć, że rozporządzenie nie odracza terminu wykonania istniejących obowiązków ale zmierza do modyfikacji ich treści poprzez uzależnienie wykonania obowiązku przez płatnika od wymienionych tam warunków, mimo iż przepis

art. 50 Ordynacji - na podstawie, którego wydano rozporządzenie - wyraźnie wskazuje, że minister właściwy do spraw finansów publicznych może jedynie, w drodze rozporządzenia, przedłużać terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego.

Przedłużenie terminu może być ujęte albo przez wyznaczenie nowego terminu kalendarzowego, albo przez dodanie do terminu wynikającego z przepisów prawa podatkowego czasu przedłużenia. Jednakże rozporządzenie z dnia 7 stycznia 2022 r. takiego terminu nie wskazuje, zamiast tego określa warunki wykonania obowiązku przez płatnika.

Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 16 lutego 2010 r., sygn. akt P 16/09, przepisy rozporządzenia określają warunki do zastosowania norm ustanowionych w samej ustawie i uszczegóławiają je w takim stopniu, w jakim ustawodawca tego nie uczynił ze względu na ich drugorzędne znaczenie. Rozporządzenie nie może jednak uzupełniać ustawy, rozbudowywać przesłanek zrealizowania jakiejś normy prawnej określonej w ustawie lub takich elementów procedury, które nie odpowiadają jej ustawowym założeniom. Również organ wydający akt wykonawczy nie może twierdzić, że wydanie rozporządzenia o danej treści było celowe czy racjonalne, mimo że delegacja nie zawierała upoważnienia do uregulowania konkretnych materii (por. też K. Działocha, *Uwagi do art. 92, [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. II, Warszawa 2001).

Z delegacji ustawowej zawartej w art. 50 Ordynacji wynika wyraźnie, iż minister właściwy do spraw finansów został upoważniony tylko i wyłącznie do przedłużenia terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego (odroczenia terminu wykonania istniejącego obowiązku płatnika). Delegacja ta nie daje natomiast uprawnienia do modyfikacji treści tego obowiązku. Z tego względu uznać należy, że rozporządzenie wykracza poza delegację ustawową - a więc narusza art. 92 Konstytucji RP oraz jednocześnie ingeruje w sferę zastrzeżoną przez art. 217 Konstytucji RP dla wyłączności ustawy. Korygowanie czy uzupełnianie treści ustawy podatkowej w aktach wykonawczych nie odpowiada standardom konstytucyjnym.

Pragnę zwrócić również uwagę, że rozporządzenie weszło w życie bez jakiegokolwiek *vacatio legis* zapewniającego płatnikom przygotowanie się do wprowadzonych zmian. Mam świadomość, że przy dokonywaniu oceny zastosowanego przez ustawodawcę *vacatio legis* należy zachować szczególną ostrożność. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że elementem prawidłowego przebiegu procesu legislacyjnego, należącym bezwzględnie do standardów demokratycznego państwa prawnego, jest zachowanie przy wprowadzaniu nowych regulacji prawnych odpowiedniego okresu *vacatio legis*. Ma to szczególne znaczenie, gdy nowe unormowanie nakłada na adresatów obowiązki, które wcześniej ich nie obciążały i - dodatkowo - z ich niewykonaniem wiąże odpowiedzialność.

Mimo że omawiane rozporządzenie nie wprowadziło nowych obowiązków po stronie płatnika a zmodyfikowało już istniejące, tym nie mniej wejście w życie rozporządzenia w ciągu jednego dnia w znaczący sposób utrudniło możliwość dostosowania systemów płacowo - księgowych płatników w celu ustalenia wysokości nadwyżki, której terminu poboru został przedłużony. W praktyce w wielu przypadkach - z uwagi na wysoki stopień zautomatyzowania procesu naliczania płac i poboru zaliczek - zastosowanie rozporządzenia będzie dla płatników niewykonalne.

Takie działania ustawodawcy podważają zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Nakaz zachowania odpowiedniej *vacatio legis* składa się na zasadę poprawnej legislacji wywodzącej się z art. 2 Konstytucji RP. Zasada ta związana jest funkcjonalnie z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Naruszenie tej zasady nie służy budowaniu tego zaufania. Jak wskazywał Trybunał Konstytucyjny wymóg zachowania *vacatio legis* należy odnosić nie tylko do ochrony adresata normy prawnej przed pogorszeniem jego sytuacji, lecz także do możliwości zapoznania się z nowym prawem i możliwości adaptacyjnych (wyrok TK z dnia 20 stycznia 2010 r., sygn. akt Kp 6/09, OTK ZU 1A/2010, poz. 3). Adresaci rozporządzenia z dnia 7 stycznia 2022 r. takiej możliwości zostali jednak pozbawieni.

Z tego względu, na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz.U. z 2020 r., poz. 627, z późn. zm.), zwracam się do Pana Ministra z uprzejmą prośbą o zajęcie stanowiska w przedstawionej sprawie oraz o poinformowanie, czy ministerstwo planuje podjęcie działań w celu rozwiązania sygnalizowanego problemu.

Z wyrazami szacunku

Marcin Wiącek

Rzecznik Praw Obywatelskich

/-podpisano elektronicznie/