

Polski Ład – nowy mechanizm poboru zaliczek na podatek dochodowy jako przykład naruszenia zasady zaufania jednostki do państwa

The Polish Deal – a new mechanism for collecting advances on income tax as an example of a breach of the principle of legitimate expectations

Aleksandra Jiménez

Radca prawny, doradca podatkowy

Streszczenie

Ze względu na silną ingerencję prawa podatkowego w prawa jednostki coraz częściej na całym świecie są podejmowane różnego rodzaju inicjatywy w celu zwiększenia ochrony tych praw. Zasada zaufania obywateli do państwa, jako powszechnie akceptowana zasada prawa podatkowego, pozwala zapewnić podatnikom ochronę przed dowolnością działania organów państwa. Jest ona jednym z fundamentalnych wzorców oceny konstytucyjności przepisów aktów normatywnych. Z tego względu nowo wydane regulacje prawne powinny zostać poddane analizie z perspektywy ich zgodności z zasadą zaufania.

Słowa kluczowe: zasada zaufania jednostki do państwa, Polski Ład, prawo podatkowe.

Abstract

Due to the strong interference of tax law into the rights of individual, various initiatives are increasingly being taken around the world to increase the protection of these rights. The principle of legitimate expectations, as a commonly accepted principle of tax law, allows taxpayers to be protected against freedom of action by state bodies. It is one of the fundamental model for assessing the constitutionality of provisions of normative acts. For this reason, the newly issued legal regulations should be analysed from the point of the view of their compliance with the principle of legitimate expectations.

Keywords: the principle of legitimate expectations, the Polish Deal, tax law.

1. WPROWADZENIE

Prawo podatkowe jest gałęzią prawa, którego normy głęboko ingerują w prawa indywiduum, z tego względu stanowienie prawa podatkowego jest procesem trudnym i wymaga dużej rozważy¹. Powinno się ono charakteryzować szczególnie wysokim poziomem legislacji. Z uwagi na to, że prawo to jest restrykcyjne, wprowadzone do niego zmiany lub nowe regulacje muszą być zawsze prawidłowo ocenione z perspektywy następstw, jakie mogą przynieść². Zgodnie z zasadą legalizmu w aspekcie materialnym podatki powinny być nakładane w drodze ustawowej³. Niezaprzeczalnie wiele innych zasad podatkowych oddziałuje również na kształtowanie pozytywnego prawa podatkowego. Niektóre z nich zostały uznane za tak istotne, że przyjęto je jako zasady prawa podatkowego. Mowa tutaj przede wszystkim o zasadzie powszechności opodatkowania wynikającej z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁴, która jest zasadą konstytucyjną⁵. Zgodnie z art. 84 tego aktu prawnego każdy jest obowią-

zany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Konkretyzacją przywołanego przepisu jest zasada *nullum tributum sine lege*⁶, określona w art. 217 Konstytucji RP, która stanowi, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Biorąc pod uwagę gwarancyjne znaczenie zasad podatkowych w kontekście stanowienia prawa podatkowego, należy pamiętać również o innych zasadach, które są zasadami prawa podatkowego, mimo że nie zostały *explicite* wyartykułowane w przepisach, lecz wynikają z innych zasad prawa, zwłaszcza zasad konstytucyjnych. Taką zasadą jest właśnie omawiana w niniejszym opracowaniu zasada zaufania jednostki do państwa.

Autorka w niniejszym wywodzie poddaje analizie regulacje wprowadzone na podstawie 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 fizycznych⁷ w aspekcie zgodności z zasadą zaufania jednostki do państwa. Przedstawione rozważania pozwalają sformułować postulaty, a zwłaszcza wnioski *de lege ferenda*, dotyczące procesu stanowienia prawa z perspektywy ochrony podatnika przed dowolnością działania organów państwa.

2. ZASADA ZAUFANIA JEDNOSTKI DO PAŃSTWA JAKO FUNDAMENT DEMOKRATYCZNEGO PAŃSTWA PRAWA

Norma konstytucyjna wyrażona w art. 2 Konstytucji RP, zgodnie z którą „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”, jest klauzulą państwa prawa. Klauzula ta jest wspólna dla całego systemu prawa⁸ oraz stanowi fundament innych, następczych zasad konstytucyjnych o bardziej szczegółowym charakterze⁹, mimo że nie zostały one uregulowane *expressis verbis* w Konstytucji RP. Ogólny charakter tej zasady powoduje, że tworzy ona ramy dla rozmaitych szczegółowych dyrektyw, określających relacje między indywiduum a władzą publiczną w demokratycznym państwie prawa. W znaczeniu normatywnym dyrektywy te są adresowane do organów stanowiących i stosujących prawo, co ma znaczenie zwłaszcza w procesie wykładni prawa¹⁰. Wiele takich dyrektyw, mających postać szczegółowych zasad, dotyczy również ustawodawstwa podatkowego¹¹.

Zasadniczym członem klauzuli państwa prawa jest zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa¹². Zasada ta została wyprowadzona z klauzuli demokratycznego państwa prawa przez judykaturę TK. Z tego względu zasadę ochrony zaufania możemy określić jako zasadę konstytucyjną¹³. Jest ona również zwana zasadą lojalności państwa względem obywateli¹⁴ lub zasadą uzasadnionych oczekiwań¹⁵. Obejmuje ona takie aspekty, jak zaufanie obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, jak również jest jednym z fundamentalnych wzorców oceny konstytucyjności przepisów aktów normatywnych¹⁶.

Ze względu na silną ingerencję prawa podatkowego w prawa jednostki coraz częściej są podejmowane różnego rodzaju inicjatywy w celu zwiększenia ochrony praw jednostki. Potrzeba implementacji zasad chroniących prawa podatnika jest związana ze stosowaniem metody samoobliczenia podatku. Wszak to na podatnikach spoczywają obowiązki w zakresie znajomości prawa podatkowego, które przejawiają się w konieczności dostosowania działań do brzmienia przepisów, jak również ich wykonywania w procesie ustalania stanu faktycznego i jego subsumcji do stanu prawnego¹⁷, a w dalszej kolejności do prawidłowego obliczenia i odprowadzenia należnego podatku. To podatnik musi sam ocenić, czy w konkretnych okolicznościach ma prawo do zaliczenia danego wydatku do kosztów uzyskania przychodów czy też do skorzystania z konkretnej ulgi podatkowej. Ryzyko popełnienia błędu w procesie dokonywania subsumpcji stanu faktycznego do określonej normy prawnej obciąża podatnika. Organy podatkowe przeprowadzają jedynie następczą kontrolę prawidłowości dokonanych rozliczeń¹⁸. Co więcej, skomplikowanie i niejasność współczesnego prawa podatkowego powoduje, że staje się ono mało czytelne nawet dla profesjonalistów.

Z tych przyczyn we wszystkich demokratycznych państwach prawa zwraca się uwagę na rolę zasad, których zadaniem jest ochrona podatnika przed dowolnością działania organów państwa. Znaczna część tych zasad wynika z podstawowych praw obywateli, ale niektóre z nich pełnią również doniosłą funkcję w zakresie prawa podatkowego¹⁹.

Jedną z powszechnie akceptowanych zasad prawa podatkowego jest zasada zaufania jednostki do państwa. Obecnie, ze względu na jej umieszczenie w przepisie art. 121 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa²⁰, dotyczy ona wyłącznie postępowania podatkowego, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, jak również wydawania zaświadczeń²¹. Nie powinno jednak być żadnych wątpliwości co do tego, że zasada zaufania jednostki do państwa powinna oddziaływać również na wszystkie aktywności państwa i jego organów podejmowane poza tymi procedurami. Wszak w demokratycznym państwie prawnym, o którym mowa w art. 2 Konstytucji RP, oczywiste jest to, że organy podatkowe zawsze powinny działać w sposób budzący zaufanie obywatela²².

3. POLSKI ŁAD – MECHANIZM POBORU ZALICZEK NA PODATEK DOCHODOWY

Program Polski Ład wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2022 r. na podstawie ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw²³. Główne założenia wprowadzonych zmian podatkowych to wzrost kwoty wolnej do podatku do 30 tys. zł rocznie i podniesienie pierwszego progu podatkowego do kwoty 120 tys. zł. Jednocześnie została zlikwidowana możliwość odliczenia od podatku składki na ubezpieczenie zdrowotne. Pozytywny wpływ Polskiego Ładu na wynagrodzenia pracowników odnosi się do kalkulacji rocznej dochodów pracownika. Jednakże pierwsze dni obowiązywania nowych przepisów podatkowych wywołały wiele negatywnych skutków, związanych z obliczaniem zaliczek na podatek dochodowy, co miało związek z likwidacją możliwości odliczenia od podatku składki na ubezpieczenie zdrowotne oraz nieuwzględnieniem kwoty wolnej od podatku u pracowników, którzy nie złożyli oświadczenia PIT-2, a którzy byli uprawnieni do złożenia takiego oświadczenia.

W celu złagodzenia niekorzystnych skutków nowych przepisów na podstawie art. 50 Ordynacji podatkowej Minister Finansów wydał rozporządzenie z dnia 7 stycznia 2022 r. Na podstawie § 1 tego aktu prawnego zostały przedłużone terminy na pobranie i przekazanie przez płatników zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych, w szczególności od przychodów ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy, emerytur i rent, świadczeń przedemerytalnych i zasiłków przedemerytalnych, nauczycielskich świadczeń kompensacyjnych, zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego, rent strukturalnych, rent socjalnych, rodzicielskich świadczeń uzupełniających oraz umów zlecenia.

Przedłużony termin na pobranie i przekazanie zaliczki dotyczył tylko części stanowiącej nadwyżkę:

- 1) kwoty zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od tych przychodów obliczonej zgodnie z przepisami

ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁴, 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 ww. ustawy, w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 grudnia 2021 r., pomniejszoną o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, o której mowa w art. 27b ww. ustawy, w brzmieniu obowiązującym na ten dzień.

Co istotne, przedłużony termin na pobranie i przekazanie przez płatnika zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych zgodnie z § 1 ust. 2 rozporządzenia z dnia 7 stycznia 2022 r. został uzależniony od wystąpienia ujemnej różnicy między:

- 1) kwotą zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od tych przychodów obliczoną zgodnie z przepisami ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., 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 ww. ustawy, w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 grudnia 2021 r., pomniejszoną o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, o której mowa w art. 27b ww. ustawy, w brzmieniu obowiązującym na ten dzień
- przy czym poboru nadwyżki zaliczki obliczonej zgodnie z ust. 1 dokonuje się do wysokości tej ujemnej różnicy.

Rozporządzenie z dnia 7 stycznia 2022 r. spotkało się z wieloma krytycznymi uwagami dotyczącymi naruszenia fundamentalnych reguł państwa prawa, które znalazły wyraz przede wszystkim w opinii przygotowanej przez prof. dr. hab. Adama Bartosiewicza oraz Radomira Szarańca²⁵.

4. GŁÓWNE ZARZUTY DOTYCZĄCE ROZPORZĄDZENIA

Główny zarzut dotyczący rozporządzenia z dnia 7 stycznia 2022 r. to wykroczenie poza delegację ustawową. W myśl art. 92 ust. 1 Konstytucji RP rozporządzenia mogą być wydawane wyłącznie na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Zgodnie z wyrokiem Sądu Najwyższego (SN) z dnia 6 października 2021 r. przywołany przepis Konstytucji RP „wyklucza dopuszczalność tworzenia przepisów rozporządzenia wykonawczego wbrew jej merytorycznym rozwiązaniom, co prowadziłyby do tworzenia przepisów noszących znamiona samodzielnej normy prawnej”²⁶. Zgodnie z art. 50 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym w dniu wydania przywołanego rozporządzenia, 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. Wskazano, że rozporządzenie z dnia 7 stycznia 2022 r. w istocie modyfikowało zasady ustalenia kwoty zaliczki na podatek dochodowy, albowiem zgodnie z jego treścią było wymagane przeprowadzenie dwóch obliczeń wysokości zaliczki, tj. według zasad obowiązujących na dzień 31 grudnia 2021 r. oraz według zasad obowiązujących w roku, w którym zaliczka jest pobierana.

Termin na pobranie i przekazanie przez płatnika zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych został bowiem uzależniony od wystąpienia ujemnej różnicy między kwotami obliczonymi zgodnie ze wspomnianym rozporządzeniem.

Kolejny zarzut związany z wykroczeniem poza delegację ustawową dotyczył § 4 rozporządzenia z dnia 7 stycznia 2022 r., który 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”. W przedstawionej opinii podkreślono, że ten przepis wprowadził w istocie nową instytucję zwrotu nadwyżki zaliczki przez płatnika. Zwrot ten miałby zostać dokonany w sytuacji, gdy zaliczka nie została przekazana przez płatnika na rachunek urzędu skarbowego. W obecnie obowiązującym prawie podatkowym nie istnieje taka instytucja. Dotychczas na mocy art. 72 i nast. Ordynacji podatkowej zostały uregulowane jedynie kwestie dotyczące nadpłaty podatku oraz zwrotu takiej nadpłaty podatnikowi. Brak jest jednak regulacji odnoszących się do nadpłaty zaliczki na podatek dochodowy. Ponadto powyższe przepisy nie zawierają delegacji do uregulowania tej kwestii w drodze rozporządzenia, a zatem rozporządzenie z dnia 7 stycznia 2022 r. wykracza poza granice upoważnienia ustawowego określonego w art. 50 Ordynacji podatkowej, który daje umocowanie jedynie do przedłużenia terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, określenia grupy podatników, którym przedłużono terminy, rodzajów czynności, których termin wykonania został przedłużony, oraz dnia upływu przedłużonego terminu. Wskazany przepis nie zezwala na modyfikację treści obowiązku podatkowego. Wobec powyższego analizowane rozporządzenie nie może stanowić podstawy do dokonania zwrotu podatnikowi nadwyżki pobranej przez płatnika zaliczki. Na jego podstawie można ewentualnie przedłużyć termin jej wpłacenia przez płatnika na rzecz organu podatkowego.

Następny fundamentalny zarzut dotyczący rozporządzenia z dnia 7 stycznia 2022 r. to niezgodność z Konstytucją RP. Jak stanowi art. 217 Konstytucji RP, nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Forma ustawy została zastrzeżona również dla zaliczek na podatek dochodowy. Wobec powyższego uregulowanie tej kwestii w formie rozporządzenia nie spełnia dyspozycji normy zawartej w art. 217 Konstytucji RP.

Jako podstawa omawianego zarzutu w opinii A. Bartosiewicza i R. Szarańca został zacytowany fragment uzasadnienia wyroku TK z dnia 9 listopada 1999 r., wskazujący, że „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”²⁷. W następnym zdaniu TK zaś stwierdził, że „w rozporządzeniu 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”²⁸.

Należy jednak mieć na uwadze, że teza przywołanego wyroku jest w obecnym stanie prawnym nieaktualna, a art. 25 pkt 2 Ordynacji podatkowej, który upoważniał Ministra Finansów do wprowadzenia w drodze rozporządzenia obowiązku wpłacania zaliczek na podatki oraz do określenia sposobu ich obliczania lub wysokości, został uchylony z dniem 4 maja 2001 r.²⁹

Jako podstawowy zarzut naruszenia art. 217 Konstytucji RP wskazano, że § 1 rozporządzenia z dnia 7 stycznia 2022 r. wprowadził zupełnie nowe zasady obliczania przez płatników zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych, co jest niedopuszczalne na mocy aktu prawnego rangi rozporządzenia, jak również została wykreowana zupełnie nowa instytucja prawa podatkowego, określona w § 4.

Należy podkreślić, że stanowienie prawa wymaga spełnienia wielu wymagań przede wszystkim co do formy stanowienia, co polega na przestrzeganiu zarówno nakazu przyzwoitej legislacji, jak i podziału regulowanej materii między ustawę a rozporządzenie.

W opinii wymienionej na początku niniejszego wyводу, której autorzy formułują krytyczne zarzuty dotyczące rozporządzenia z dnia 7 stycznia 2022 r., wskazano, że jest ono niezgodne również z przepisami ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., określającymi zasady pobierania zaliczek na podatek dochodowy przez płatników. Wszak zgodnie z regułą kolizyjną *lex superior derogat legi inferiori*: „W przypadku, gdy przepisy aktu normatywnego rangi rozporządzenia stoją w rozbieżności z przepisami aktu normatywnego rangi ustawy, niedopuszczalne jest stosowanie przepisów rozporządzenia”³⁰. Przywołana powyżej reguła kolizyjna, nazywana regułą hierarchiczną, ma najwyższą moc. Norma hierarchicznie wyższa uchyla zatem niezgodną z nią normę hierarchicznie niższą, bez względu na to, w jakim czasie obie normy zostały wydane, i bez względu na to, która z nich jest bardziej ogólna³¹. Zgodnie zaś z przepisem art. 87 ust. 1 Konstytucji RP ustawy są usytuowane w hierarchii wyżej niż rozporządzenia. W państwach demokratycznych ustawy są podstawowym instrumentem legislacji. Rozporządzenia zaś należą do kategorii aktów prawa podustawowego³². Akty podustawowe służą z zasady do wykonania ustaw i z tego powodu do ich wydania jest wymagane szczegółowe upoważnienie³³, o czym stanowi wspomniany powyżej art. 92 ust. 1 Konstytucji RP.

Ostatnim i – wydawać by się mogło – najważniejszym z punktu widzenia podmiotu podatkowego zarzutem dotyczącym rozporządzenia z dnia 7 stycznia 2022 r. był brak *vacatio legis*. Rozporządzenie to zostało opublikowane w Dzienniku Ustaw w dniu 7 stycznia 2022 r., w godzinach wieczornych. Zgodnie z § 6 weszło ono w życie w dniu 8 stycznia 2022 r. Co należy podkreślić, 7 stycznia 2021 r. wypadł w piątek, a zatem płatnicy na dokonanie analizy zupełnie nowych przepisów mieli zaledwie kilka godzin. Przepisy były procedowane w bardzo krótkim okresie, co uniemożliwiło rzetelną ocenę ich skutków merytorycznych. Projektu nowego rozporządzenia nie opublikowano wcześniej na stronie Rządowego Centrum Legislacji, co więcej – nie został on poddany jakimkolwiek konsultacjom³⁴.

Podsumowując, zgodnie z krytyczną opinią przygotowaną przez A. Bartosiewicza i R. Szarańca: „Rozporządzenie to zostało wydane z rażącem naruszeniem porządku konstytu-

cyjnego oraz pogwałceniem obowiązującej hierarchii aktów prawnych. Nie zachowano jakiegokolwiek *vacatio legis* zapewniającego jego adresatom możliwość przygotowania się do wprowadzonych rozporządzeniem zmian. Ze względu na to pozostanie ono dla licznych płatników, przynajmniej w odniesieniu do bieżących wypłat, niewykonalne. Wydany akt prawny pogłębi tym samym chaos prawny i informacyjny związany z wprowadzonymi od 1 stycznia 2022 r. zmianami w systemie podatkowym”³⁵.

5. NARUSZENIE ZASADY ZAUFANIA JEDNOSTKI DO PAŃSTWA

Celem zasady zaufania obywatela do państwa jest zapewnienie adresatom norm prawnych bezpieczeństwa, pozwalającego na świadome podejmowanie decyzji opierających się na znajomości przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych danego działania. W doktrynie zasadę tę porównuje się do obowiązującej w prawie prywatnym i międzynarodowym zasady *pacta sunt servanda*, która obliuguje do dotrzymania zawartych umów³⁶. Tak rozumiana pewność prawa gwarantuje jego przewidywalność, a co za tym idzie – adresaci norm prawnych mogą oczekiwać, że obowiązujące przepisy nie zostaną zmienione w sposób arbitralny, a zatem mogą określić konsekwencje swoich działań na gruncie obowiązującego w danym czasie prawa³⁷.

W opisywanym stanie faktycznym głównym zarzutem dotyczącym rozporządzenia z dnia 7 stycznia 2022 r. z perspektywy przestrzegania zasady zaufania wydaje się przede wszystkim brak wspomnianego *vacatio legis*. Wszak zgodnie z zasadami techniki legislacyjnej każdy akt normatywny powinien określać termin jego wejścia w życie. Akt normatywny nie może wejść w życie z dniem ogłoszenia. Ogłoszenie rozporządzenia w godzinach wieczornych dnia poprzedzającego jego wejście w życie ewidentnie narusza tę zasadę. Między ogłoszeniem aktu normatywnego a jego wejściem w życie musi upłynąć pewien określony czas. Jest to okres przeznaczony na zapoznanie się z nowym aktem i poczynieniem odpowiednich przygotowań do jego stosowania³⁸, czego głównie zabrakło przy wydaniu omawianego rozporządzenia.

Należy przy tym pamiętać, że „stosunek prawopodatkowy dochodzi do skutku w wyniku urzeczywistnienia przez podmiot podatkowy ustawowego stanu faktycznego normy prawopodatkowej”³⁹, a zatem obowiązek uiszczenia podatku, a także inne powinności wynikające ze stosunku prawopodatkowego powstają niezależnie od tego, czy w konkretnej sytuacji jest możliwe spełnienie przez podmiot podatkowy ciężących na nim obowiązków⁴⁰.

Zauważyć należy, że rozporządzenie z dnia 7 stycznia 2022 r. zostało zaadresowane do płatników. Płatnik jako podmiot, na który został nałożony ustawowo obowiązek obliczenia, pobrania i odprowadzenia podatku za podatnika, jest bierną stroną stosunku prawopodatkowego⁴¹. Nie urzeczywistnia on jednak podatkowego stanu faktycznego normy prawopodatkowej, ale jest zobowiązany do zapłaty cudzego podatku jako podmiot władający należącymi do podatnika środkami finansowymi⁴². Niewątpliwie opublikowanie rozporządzenia, które określa zupełnie nowe zasady dla płatników w zakresie obliczania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, w piątek w godzinach wieczornych, jeżeli przy tym

zasady te mają obowiązywać już następnego dnia, powoduje, że obowiązek ten jest wręcz niewykonalny.

Należy także mieć na uwadze, że dzień 7 stycznia 2022 r. był dla wielu osób dniem wolnym od pracy w ramach tzw. długiego weekendu, który trwał od dnia 6 do 9 stycznia. Wszak swoboda w zakresie stanowienia aktów prawnych nie uprawnia do ustanawiania warunków, które są niemożliwe do spełnienia. Takie działanie stanowi niewątpliwie naruszenie zasady zaufania indywiduum do państwa i stanowionego przez nie prawa⁴³, albowiem w demokratycznym państwie prawa brak jest zezwolenia na tworzenie niewykonalnych konstrukcji normatywnych⁴⁴.

Jakość tekstu prawnego, który wyznacza obowiązki i uprawnienia w sferze zobowiązań publicznoprawnych, odgrywa w praktyce bardzo istotną rolę i świadczy o przyzwoitości legislacyjnej⁴⁵. Zmiany obowiązujących przepisów wymagają przede wszystkim dokonania analizy wpływu nowego prawa na stosunki powstałe pod rządami prawa dotychczasowego⁴⁶. Stąd też fundamentalne znaczenie mają przepisy przejściowe, które należą do najważniejszych z perspektywy zaufania do państwa i prawa⁴⁷. Akty normatywne odnoszące się do kwestii podatkowych powinny być prawidłowo ogłaszane. Dopiero znajomość i przede wszystkim przestrzeganie tych reguł doprowadzi do skonstruowania poprawnego systemu podatkowego i zagwarantuje podmiotom podatkowego stanu faktycznego ochronę ich interesów, a przy tym realizację zasady zaufania jednostki do państwa.

6. PODSUMOWANIE

Niezaprzeczalnie rozporządzenie z dnia 7 stycznia 2022 r., o którym mowa w niniejszym opracowaniu, zostało wydane z naruszeniem zasad poprawnej legislacji, co niewątpliwie musi zostać ocenione negatywnie. Nowy mechanizm poboru zaliczek na podatek dochodowy można zatem wskazać jako przykład naruszenia zasady zaufania jednostki do państwa. Nie do zaakceptowania jest bowiem sytuacja, w której realizacja obowiązków wynikających z normy prawnej jest faktycznie niewykonalna. Jakkolwiek w odniesieniu do procesu stanowienia prawa należy pamiętać, że jednym z czynników wpływających na akceptowalność obowiązków podatkowych, a tym samym na ich prawidłowe wykonanie, jest zaufanie podmiotów podatkowych do organów państwa. Gwarancyjna funkcja zasady zaufania umożliwia realizację ochrony praw podatnika, który jest słabszą stroną stosunku prawnopodatkowego.

Potwierdzeniem podniesionych zarzutów dotyczących rozporządzenia z dnia 7 stycznia 2022 r. są nowelizacje uchwalone niedługo po jego wejściu w życie. Już w marcu 2022 r. został dodany art. 53a⁴⁸ do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., w którym w sposób szczególnie uregulowano pobieranie zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za miesiące od lutego do grudnia 2022 r. w zamian regulacji wprowadzonej na mocy przywołanego rozporządzenia. Wobec powyższego można wnioskować, że zostały wzięte pod uwagę przede wszystkim argumenty dotyczące przekroczenia delegacji ustawowej. Co więcej, z dniem 1 lipca 2022 r. zasady dotyczące podwójnego liczenia zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych zostały całkowicie zmienione na podstawie nowo uchwalonej ustawy, zwanej Polskim Łądem 2.0.⁴⁹ Uchylony został wspomniany art. 53a ustawy z

dnia 26 lipca 1991 r., a co za tym idzie – obecnie płatnicy nie są już zobowiązani do podwójnego liczenia i porównywania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych według zasad obowiązujących w roku 2021 oraz w roku 2022. W ten sposób znacznie uproszczono zasady liczenia zaliczek na podatek dochodowy, jak również wyeliminowano ryzyko konieczności uiszczenia ewentualnych dużych dopłat do podatku w rocznym rozliczeniu podatkowym.

Konkludując, nawet podejmowane próby naprawy zaistniałej sytuacji finalnie należy ocenić negatywnie z perspektywy zasady zaufania indywiduum do państwa. Wszak uchylene rozwiązań, które weszły w życie z dniem 1 stycznia 2022 r., w trakcie roku podatkowego potwierdza wręcz brak jakiegokolwiek przemyślenia skutków prawnych wprowadzonych rozwiązań, co tylko pogłębiło chaos związany z nowelizacją zwaną Polskim Łądem.

Przypisy

- ¹ J. Glumińska-Pawlic, *Czy polskiemu podatnikowi jest potrzebny doradca podatkowy?*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 4, s. 4.
- ² Tamże.
- ³ B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2015, s. 9.
- ⁴ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- ⁵ A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011, s. 44.
- ⁶ B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 184.
- ⁷ Dz.U. poz. 28, dalej: rozporządzenie z dnia 7 stycznia 2022 r.
- ⁸ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 288.
- ⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 20 grudnia 1999 r., K 4/99, OTK ZU 7/1999, poz. 165.
- ¹⁰ M. Florczak-Wątor, w: *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, P. Tuleja (red.), Warszawa 2021, art. 2.
- ¹¹ B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, dz. cyt., s. 186.
- ¹² A. Kaźmierczyk, A. Franczak, *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Warszawa 2018, s. 15.
- ¹³ Wyrok TK z dnia 12 maja 2015 r., P 46/13, OTK ZU 5A/2015, poz. 62.
- ¹⁴ M. Florczak-Wątor, dz. cyt., art. 2.
- ¹⁵ Opinion of Advocate General Cosmas delivered on 23 November 1999 – French Republic v Ladbrooke Racing Ltd and Commission of the European Communities. – Appeal – Competition – State aid. – Case C-83/98 P, pkt 58, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61998CC0083>, dostęp: 8.11.2022.
- ¹⁶ J. Chmielewski, *Zasada budzenia zaufania w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2018, s. 66.
- ¹⁷ A. Mariański, dz. cyt., s. 25.
- ¹⁸ Tamże, s. 26.
- ¹⁹ Zob. tamże, s. 26.
- ²⁰ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- ²¹ B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, dz. cyt., s. 11.
- ²² Tamże, s. 11.
- ²³ Dz.U. poz. 2105 ze zm., dalej: ustawa z dnia 29 października 2021 r.
- ²⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.
- ²⁵ A. Bartosiewicz, R. Szaraniec, *Opinia w przedmiocie 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. 2022, poz. 28)*, <https://kdroc.pl/aktualnosci/opinia-prawna-w-przedmiocie-rozporzadzenia-mf-z-7-stycznia-2022-w-sprawie-przedluzenia-terminow-poboru-i-przekazania-zaliczek-na-podatek-dochodowy/>, dostęp: 8.11.2022.
- ²⁶ II KK 365/21, LEX nr 3342107.
- ²⁷ K 28/98, OTK ZU 7/1999, poz. 156.
- ²⁸ Tamże.

- ²⁹ Art. 25 skreślony przez art. 1 pkt 5 ustawy z dnia 11 kwietnia 2001 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 39, poz. 459), która weszła w życie z dniem 4 maja 2001 r.
- ³⁰ A. Bartosiewicz, R. Szaraniec, dz. cyt.
- ³¹ L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2004, s. 72.
- ³² Tamże, s. 84.
- ³³ Tamże.
- ³⁴ A. Bartosiewicz, R. Szaraniec, dz. cyt.
- ³⁵ Tamże.
- ³⁶ P. Tuleja, w: *Konstytucja RP. Tom 1. Komentarz. Art. 1-86*, M. Safijan, L. Bosek (red.), Warszawa 2016, s. 224.
- ³⁷ B. Nita-Światłowska, *Gwarancyjne elementy zasady państwa prawnego wynikające z art. 2 Konstytucji RP*, w: *Zasada pewności w prawie podatkowym*, A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red. nauk.), Warszawa 2018, s. 61.
- ³⁸ L. Morawski, dz. cyt., s. 146.
- ³⁹ A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999, s. 59.
- ⁴⁰ Tamże.
- ⁴¹ Tamże.
- ⁴² Tamże, s. 61.
- ⁴³ Wyroki TK: z dnia 6 grudnia 2016 r., SK 7/15, OTK ZU A/2016, poz. 100; z dnia 12 lutego 2015 r., SK 14/12, OTK ZU 2A/2015, poz. 15.
- ⁴⁴ Zob. w szczególności wyroki TK: z dnia 19 grudnia 2002 r., K 33/02, OTK ZU 7A/2002, poz. 97; z dnia 25 listopada 1997 r., K 26/97, OTK ZU 5-6/1997, poz. 64; z dnia 13 kwietnia 1999 r., K 36/98, OTK ZU 3/1999, poz. 40.
- ⁴⁵ A. Kostecki, *Podatkowy stan faktyczny*, w: *Studia z zakresu polityki finansowej i prawa finansowego*, M. Mazurkiewicz (red.), „Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo” 1992, nr 189; tenże, *Teorie obiektywnego stanu faktycznego w zachodniej doktrynie*, w: *System podatkowy. Zagadnienia teoretyczno-prawne*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iuridica” 1992, nr 54; C. Kosikowski, *Legislacja finansowa. Tworzenie projektów ustaw i aktów wykonawczych oraz kontrola ich konstytucyjności*, Warszawa 1998; B. Brzeziński, *O idei upraszczania prawa podatkowego*, w: *Konstytucja – ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), Warszawa 1999.
- ⁴⁶ J. Glumińska-Pawlic, *Zmienność prawa podatkowego a zasada pewności opodatkowania*, w: *Zasada pewności w prawie podatkowym*, A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red. nauk.), Warszawa 2018, s. 54.
- ⁴⁷ J. Małecki, *Kwestie intertemporalne w prawie podatkowym*, w: *Regulacje podatkowe i rozwiązania finansowe – pro publico bono. Księga jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, Toruń 2002.
- ⁴⁸ Art. 53a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. został dodany na podstawie ustawy z dnia 24 lutego 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych oraz ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalini (Dz.U. poz. 558). Obowiązywał od dnia 10 marca 2022 r.
- ⁴⁹ Polski Ład 2.0. został wprowadzony na podstawie ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1265).
- Glumińska-Pawlic J., *Zmienność prawa podatkowego a zasada pewności opodatkowania*, w: *Zasada pewności w prawie podatkowym*, A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red. nauk.), Warszawa 2018.
- Kaźmierczyk A., Franczak A., *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Warszawa 2018.
- Kosikowski C., *Legislacja finansowa. Tworzenie projektów ustaw i aktów wykonawczych oraz kontrola ich konstytucyjności*, Warszawa 1998.
- Kostecki A., *Podatkowy stan faktyczny*, w: *Studia z zakresu polityki finansowej i prawa finansowego*, M. Mazurkiewicz (red.), „Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo” 1992, nr 189.
- Kostecki A., *Teorie obiektywnego stanu faktycznego w zachodniej doktrynie*, w: *System podatkowy. Zagadnienia teoretyczno-prawne*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iuridica” 1992, nr 54.
- Małecki J., *Kwestie intertemporalne w prawie podatkowym*, w: *Regulacje podatkowe i rozwiązania finansowe – pro publico bono. Księga jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, Toruń 2002.
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011.
- Morawski L., *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2004.
- Nita A., *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999.
- Nita-Światłowska B., *Gwarancyjne elementy zasady państwa prawnego wynikające z art. 2 Konstytucji RP*, w: *Zasada pewności w prawie podatkowym*, A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red. nauk.), Warszawa 2018.
- Tuleja P., w: *Konstytucja RP. Tom 1. Komentarz. Art. 1-86*, M. Safijan, L. Bosek (red.), Warszawa 2016.

Źródła internetowe

- Bartosiewicz A., Szaraniec R., *Opinia w przedmiocie 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. 2022, poz. 28)*, <https://kdroc.pl/aktualnosci/opinia-prawna-w-przedmiocie-rozporzadzenia-mf-z-7-stycznia-2022-w-sprawie-przedluzenia-terminow-poboru-i-przekazania-zaliczek-na-podatek-dochodowy/>, dostęp: 8.11.2022.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- 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.
- Ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1265.
- Ustawa z dnia 11 kwietnia 2001 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 39, poz. 459.
- Ustawa z dnia 24 lutego 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych oraz ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalini, Dz.U. poz. 558.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2105 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.

Orzecznictwo

- Wyrok SN z dnia 6 października 2021 r., II KK 365/21, LEX nr 3342107.
- Wyrok TK z dnia 6 grudnia 2016 r., SK 7/15, OTK ZU A/2016, poz. 100.
- Wyrok TK z dnia 9 listopada 1999 r., K 28/98, OTK ZU 7/1999, poz. 156.
- Wyrok TK z dnia 12 lutego 2015 r., SK 14/12, OTK ZU 2A/2015, poz. 15.
- Wyrok TK z dnia 12 maja 2015 r., P 46/13, OTK ZU 5A/2015, poz. 62.
- Wyrok TK z dnia 13 kwietnia 1999 r., K 36/98, OTK ZU 3/1999, poz. 40.
- Wyrok TK z dnia 19 grudnia 2002 r., K 33/02, OTK ZU 7A/2002, poz. 97.
- Wyrok TK z dnia 20 grudnia 1999 r., K 4/99, OTK ZU 7/1999, poz. 165.
- Wyrok TK z dnia 25 listopada 1997 r., K 26/97, OTK ZU 5-6/1997, poz. 64.
- Inne źródła
- Opinion of Advocate General Cosmas delivered on 23 November 1999 – French Republic v Ladbroke Racing Ltd and Commission of the European Communities. – Appeal – Competition – State aid. – Case C-83/98 P, pkt 58, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61998CC0083>, dostęp: 8.11.2022.

Bibliografia

Literatura

- Brzeziński B., *O idei upraszczania prawa podatkowego*, w: *Konstytucja – ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), Warszawa 1999.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Brzeziński B., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008.
- Brzeziński B., *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2015.
- Chmielewski J., *Zasada budzenia zaufania w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2018.
- Florczak-Wątor M., w: *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, P. Tuleja (red.), Warszawa 2021.
- Glumińska-Pawlic J., *Czy polskiemu podatnikowi jest potrzebny doradca podatkowy?*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 4.